

**IMPORTANCIA DEL ESTUDIO DE LA EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD
DESDE UNA PERSPECTIVA CIENTÍFICA**

CRISTIAN JESUS RAMOS HERRERA

**UNIVERSIDAD DE CARTAGENA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
CARTAGENA D.T.Y C.**

2012

**IMPORTANCIA DEL ESTUDIO DE LA EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD
DESDE UNA PERSPECTIVA CIENTÍFICA**

CRISTIAN JESUS RAMOS HERRERA

Trabajo de grado para optar el título de Contador Público

ASESOR

ILVER SERVA AVILA

**UNIVERSIDAD DE CARTAGENA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
CARTAGENA D.T.Y C.**

2012

Cartagena de indias D.T y C, 10 de Febrero de 2012

Señores

**UNIVERSIDAD DE CARTAGENA
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
COMITÉ DE GRADUACIÓN**

La ciudad

Estimados señores

Por medio de la presente les comunico que he asesorado satisfactoriamente el trabajo de grado titulado "IMPORTANCIA DEL ESTUDIO DE LA EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD DESDE UNA PERSPECTIVA CIENTÍFICA" desarrollado por los estudiantes Cristian Jesús Ramos Herrera y Dairo Alberto Arteaga Navarro para optar el título de Contador Público.

Cordialmente,

Ilver Serpa Ávila

Cartagena de indias D.T y C, 10 de Febrero de 2012

Señores

**UNIVERSIDAD DE CARTAGENA
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
COMITÉ DE GRADUACIÓN**

La ciudad

Estimados señores

Por medio de la presente nos permitimos entregar a su consideración el trabajo de grado titulado "IMPORTANCIA DEL ESTUDIO DE LA EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD DESDE UNA PERSPECTIVA CIENTÍFICA" para optar el título de Contador Público.

Cordialmente,

Cristian Jesús Ramos Herrera

C.C. 1.143.329.297

Cód. 0450620039

Notas de aceptación

Presidente del jurado

Jurado

Jurado

Cartagena de indias D.T y C, 10 de Febrero de 2012

Dedicado a:

A Dios, quien me dio la fe, la fortaleza y la salud para llegar hasta esta instancia.

A mi mama, por haberme apoyado en esos momentos de turbulencia y parecía no poder seguir caminando.

A mi hermano mayor, por las experiencias buenas y malas, y, enseñarme a batallar en los momentos más difíciles.

A mi asesor, por su empeño en demostrar que la formación disciplinal si es posible.

A mis familiares y compañeros que nunca dudaron que lograría este triunfo.

Cristian Jesús Ramo Herrera

Agradecimientos

En el recorrido académico por la universidad nos topamos con gran cantidad de docentes, pero son muy pocos aquellos que no solamente marcan la diferencia por ser docentes, sino también por ser maestros. Liderando esa corta lista se encuentra mi asesor, “Don Ilver”, quien gracias a su particularidad de enseñanza marco un hito en mi formación académica.

En la vida conocemos muchas personas y no pasa nada, conocemos a una, y nos cambia sustancialmente nuestra forma de pensar y actuar. Gracias “Kpasando” por influir emocionalmente en el logro de este objetivo.

Cristian Jesús Ramos Herrera

CONTENIDO

	pág.,
INTRODUCCIÓN	18
1. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA	19
1.1 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	23
2. OBJETIVOS	24
2.1 GENERAL	24
2.2 ESPECÍFICOS	24
3. JUSTIFICACIÓN	25
4. MARCO TEÓRICO	28
4.1 VISION HISTORICA	29
4.1.1 Una aproximación arqueológica	30
4.1.2 Periodo empírico	34
4.1.3 Periodo clásico	36
4.1.3.1 En la búsqueda del objeto de estudio de las esencias	41
4.1.3.1.1 Escuela contista	42
4.1.3.1.2 Escuela jurídico-personalista	43
4.1.3.1.3 Escuela del controlismo	44
4.1.3.1.4 Escuela hacendalista	45
4.1.3.1.5 Escuela patrimonialista	46
4.1.4 Periodo científico	47
4.1.4.1 Una mirada científica desde adentro	49
4.2 HACIA UNA FORMACION PROFESIONAL ÍNTEGRA	55
4.2.1 Actores de la formación integral	57
4.2.2 Cultura contable e interdisciplinariedad	62
4.2.3 El camino a la complejidad	65
5. MARCO METODOLÓGICO	67
5.1 POBLACIÓN Y MUESTRA	67
5.2 TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS	68

6. DIAGNOSTICO DE LA SITUACIÓN ACTUAL EN EL PROGRAMA	69
6.1 PANORAMA ESTUDIANTIL	69
6.2 PANORAMA DOCENTE	80
6.3 PANORAMA UNIVERSIDAD	84
7. APLICACIONES CONCRETAS DE LA TEORÍA CONTABLE EN LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y DE GESTIÓN	88
7.1 UNA APROXIMACIÓN A LA TEORÍA GENERAL DE MATTESSICH A PARTIR DE UN ASIENTO DE INVERSIONES (MÉTODO INDUCTIVO).....	92
7.2 EXPLICACIÓN DEDUCTIVA DEL PRINCIPIO DE PERIODO A PARTIR DE LA TEORÍA DE MATTESSICH	99
7.3 EL ESTADO DE RESULTADO Y LA MEDICIÓN DE LA RENTA VERDADERA	105
7.4 EL CICLO CONTABLE VS EL MÉTODO CONTABLE	110
7.5 IMPLICACIONES DEL MÉTODO DE DEPRECIACIÓN EN LÍNEA RECTA ..	118
8. UN ACCIONAR REFLEXIVO	130
8.1 ACCIONAR ESTUDIANTIL	132
8.2 ACCIONAR DOCENTE	134
8.3 ACCIONAR UNIVERSIDAD-DOCENTE	138
8.4 Y PARA CONCLUIR	142
BIBLIOGRAFIA	144
ANEXOS	149

LISTA DE TABLAS

	pág.,
Tabla 1. Tres clasificaciones de las tradiciones contables	54
Tabla 2. Cosmovisión de los periodos científicos en contabilidad según la percepción de los estudiantes Udeceistas	72
Tabla 3. Características de la representación contable.....	74
Tabla 4. Contraste: orientación técnica – orientación en tránsito	77
Tabla 5. Ejemplo estados de resultados.....	105
Tabla 6. Ejemplo de agregación contable	116
Tabla 7. Ejemplo registro contable de la maquinaria y equipo	120
Tabla 8. Ejemplo registro contable depreciación de maquinaria y equipo	120

LISTA DE GRAFICAS

	pág.,
Grafica 1. Concepto de contabilidad	76
Grafica 2. El ciclo contable	111
Grafica 3. El ciclo contable Vs el método contable.....	118
Grafica 4. Contenido de las asignaturas en contabilidad: teoría-practica; practica – teoría	136

INTRODUCCIÓN

Un método bastante difundido de cómo se “aprende” contabilidad es con la práctica, hacer ejercicios aplicativos que se asemejen a los de un ente, generalmente comercial. De esta manera, se hace énfasis en aprender a registrar, a tener un manejo de la técnica instrumental, pero no a un conocimiento profundo de lo que es contabilidad y su gran importancia en el desarrollo económico-social de cualquier tipo de ente, la sociedad y la disciplina. El desarrollo de este proyecto pretende hacer una aproximación de cómo el estudio de la evolución de la disciplina contable desde una perspectiva científica puede contribuir a una formación íntegra en el desarrollo de los estudiantes de contaduría pública de la Universidad de Cartagena.

1. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA

Para entender la actual situación de la contabilidad y el derrumbe de los antiguos paradigmas que ha traído consigo la globalización de los mercados en conjunto con la necesidad de cambio en lo ambiental y social, se hace apropiado conocer la procedencia y evolución de los conceptos que han significado el desarrollo de ella y su estatus de ciencia. Es así como se logra captar su esencia y vislumbrar hacia donde se dirige y cuáles son los posibles matices que adquiere según las teorías nacientes que pretenden proyectarse científicamente.

En efecto, cuando conocemos nuestro pasado se tiene la ventaja de no traer al presente los errores que ya han sido superados. Es por ello que estudiar la historia y evolución de la contabilidad permite deshilar un apretado conjunto de confusiones e incertidumbres que en muchas ocasiones suelen ser causas esenciales en la desorientación teórica de los estudiantes en su desarrollo académico, que de ser constantes se trasladan a los campos profesionales.

El bajo nivel de conocimientos desde la óptica histórica y epistemológica de la disciplina contable por parte de los estudiantes, ha traído por consecuente que se creen vacíos en lo referente a un conocimiento sólido de lo que es en sí la contabilidad. Ello conlleva a que su aporte a la sociedad y al de la disciplina sea

limitado, se queda sólo en la repetición de lo que ya existe, y no en la generación de soluciones a los problemas que afronta la sociedad y la disciplina.

Al respecto, “Una de las formas de abordar la contabilidad es presentándola como un conjunto de fundamentos epistemológicos que dan sustento a la generación de normas a los casos concretos. De esta manera, los conocimientos, saber, se transforman en aplicaciones prácticas, hacer”¹.

De este modo, *el hacer*, se ha venido desarrollando el aprendizaje en el área contable de los estudiantes del Programa de Contaduría Pública en la Universidad de Cartagena. Se ha centrado básicamente a la técnica contable, tal como se percibe en el artículo 1º del decreto 2649 de 1993, registrar, clasificar, medir, resumir y presentación de la información. En este sentido, y sin menos preciar la labor que en su afán de enseñanza realizan los docentes, el nuevo rumbo que se está tornando en el contenido académico de algunas asignaturas desde hace algunos años atrás no es proporcional con la magnitud de la situación actual. Consciente o inconscientemente se lastima en cierta medida el saber de los estudiantes, quienes son sometidos a prácticas de instrucción profesionalizantes. Originando en ellos una posición o actitud apática frente a la reflexión y el pensamiento, se han habituado (han sido habituados) en su camino formativo a tener una visión tecnicista de la contabilidad.

¹ VASQUEZ, Roberto y BONGIANIO, Claudia. Principios de teoría contable. [Online] Aplicación tributaria S.A. [Buenos Aires, Argentina]: Aplicación Tributaria, feb. 2008. [Cited 2 feb, 2010]. Aviable from Internet: http://datos.aplicacion.com.ar/previews/2008/9789871487028_vazquez_bongianino_principio_de_teor%C3%ADa_contable_preview.pdf, p.14

Los estudiantes que cursan los diferentes semestres, los finalizan con un desconocimiento de los fundamentos que le “enseñan”, a quienes se interesan por lo que le “enseñan” y no se interrogan por las causas. A los que creen que la rutinaria práctica de la cuenta “T” es sinónimo de partida doble; los que confunden contabilidad con contaduría, contabilidad con contabilidad financiera; a los que en sus niveles de consultas no están incluidos textos sobre reflexiones teórico contables que al respecto han realizado autores como Mattessich, Cañibano, Tua Pereda, Rafael Franco Ruiz, William Rojas, Roberto Cortes, Mauricio Gómez, entre muchos otros. A los que desconocen los aspectos epistemológicos que caracterizan la evolución de la contabilidad, así como las diferentes escuelas contables que marcaron gran impacto en ella. A los que “pasan por la universidad y no la universidad pasa por ellos”²; a todos ellos los ha marcado el perfil legal, jurídico, que se ha venido impartiendo en las aulas de clases, con un exagerado énfasis tributario.

Aunque bien es cierto en el campo laboral no es de mayor relevancia si se conoce o desconoce las aproximaciones y reflexiones científicas que han marcado a la contabilidad, pues así lo ha demostrado la “costumbre” y el mercado; sobre el manejo de las diferentes herramientas de que se vale la contabilidad para servir como instrumento de información para la toma de decisiones, situación que no se

² ORDOÑEZ, Sergio. ¿contribución de la investigación contable a la formación del contador público en Colombia? [Online] Univalle. [Cited 10 mar, 2010]. Aviable from Internet: <http://administracion.univalle.edu.co/Comunidad/Memorias/evento1/archivos/Contribucion%20de%20la%20investigacion%20contable%20a%20la%20formacion%20del%20contador%20publico%20en%20Colombia.pdf>

puede demeritar dada su gran importancia. Sin embargo, el saber contable debe estar enmarcado de una serie de pautas que lleven al estudiante a adquirir y crear los conocimientos de una forma eficiente y así desarrollarse mejor en cuanto a la cultura de su disciplina, como persona y en beneficio de la sociedad. En esencia la contabilidad no puede reducirse a solo teoría contable, pero tampoco a una práctica sin fundamento. “Uno no podría ser un buen profesional sino tiene claro dominio de la disciplina, y de otro lado, tampoco sería un buen profesional aquel teórico que desconoce las prácticas de las mismas”³. En ninguna circunstancia se ha desconocido la importancia del hacer pues en ella sabemos que se sustenta el oficio de la profesión, se resalta el desconocimiento de la importancia del pensar, el problematizar y conceptualizar la educación contable.

Con lo anterior se hace evidente realizar un análisis de la importancia de la evolución científica del saber contable en el desarrollo de la profesión del educando, y proponer alternativas que conlleven a la formación de un profesional de la contaduría pública con un conocimiento cultural y epistemológico de su disciplina, así como su interacción con el contexto económico social.

Esta situación amerita ser abordada por un método que obedezca no solo a la observación y sistematización de los datos observados, sino que también permita obtener un conocimiento dinámico, histórico, e interpretado por cada sujeto que lo perciba en sus particularidades. Es por ello que el desarrollo de esta se

³ LARA, Juan Abel. Verdad, Responsabilidad social y Ética en Contabilidad. En: Ética y desafíos de la Contaduría profesional. Memorias del Foro celebrado el 15 y 16 de abril de 2002. Cuadernos de Contabilidad no. 16.

fundamentará en la investigación básica la cual se circunscribe al método utilizado por las ciencias sociales⁴.

1.1 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Qué estrategias deben ser observadas para permitir concebir la evolución científica de la contabilidad como fundamento necesario en el desarrollo académico del estudiante de contaduría pública de la Universidad de Cartagena, de manera que coadyuven a formar profesionales contables íntegros?

⁴ GÓMEZ, Mauricio. Algunos comentarios sobre la potencialidad de la investigación en contabilidad. En: Revista de ciencias administrativas y sociales INNOVAR. Julio - Diciembre de 2003. no. 21, p. 139 - 144. Se plantean dos maneras de abordar la investigación en contabilidad, la primera, denominada investigación básica, la cual *se preocupa por las condiciones internas lógicas de la estructura conceptual de la teoría contable, es decir, de la teoría general y de las teorías de sus aplicaciones, y de sus relaciones con otros campos del conocimiento...*, y la segunda, *concerniente con las necesidades instrumentales y funcionales del entorno en el que opera la contabilidad, es decir, con las necesidades de la información, control, medición y representación de la riqueza en las organizaciones*, denominada investigación aplicada.

2. OBJETIVOS

2.1 GENERAL

Desarrollar estrategias que permitan considerar la evolución científica de la contabilidad como fundamento necesario en el desarrollo académico del estudiante de contaduría pública de la Universidad de Cartagena, de manera que coadyuven a formar profesionales contables íntegros.

2.2 ESPECÍFICOS

1. Establecer las estrategias metodológicas que deben emplearse para abordar una investigación de este tipo.
2. Conocer sobre la contabilidad y su historia científica.
3. Evaluar la posición del estudiante de contaduría pública de la Universidad de Cartagena en el estudio de la evolución científica de la contabilidad dentro de su proceso académico, y en su futuro campo de acción.
4. Confrontar historia Vs impacto de la contabilidad desde una perspectiva científica, en la aprehensión del conocimiento contable del estudiante.
5. Diagnosticar el perfil pedagógico predominante en los docentes para la formación del estudiante en el conocimiento contable.
6. Incentivar la formación académica en contabilidad desde ejes transversales

3. JUSTIFICACIÓN

El estudio de la historia de una rama del saber permite conocer mejor el presente y planear adecuadamente el futuro. Una buena parte de la explicación de los fenómenos contables de hoy tiene su fundamento en información de carácter histórico.

El presente estudio pretende hacer un análisis de la importancia de la historia de la contabilidad en el desarrollo de la profesión, que conlleve a la formación de un profesional de la Contaduría Pública íntegro, que responda a los conocimientos históricos de la disciplina en la cual se desempeña. Se aspira inculcar en el perfil académico de cada estudiante "*la formación en contabilidad*" como suplemento al robustecimiento instrumental del que está forjado. Con el desarrollo de la *formación*, se reforzaran las bases teóricas de la ciencia contable para cada una de las asignaturas que guarden una relación directa con ella, de esta manera el objeto de estudio se percibirá desde ejes transversales.

El planteamiento se justifica en la medida que el mundo globalizado de la economía y la competitividad, las formas de producir, las economías emergentes, los cambios fuertes que experimenta la geopolítica y otros temas de igual relevancia, obligan a las organizaciones a tener una visión futurista. Ello implica trabajar bajo proyección, con simuladores económicos y financieros, exigiendo de

esta manera a las Instituciones Universitarias un cambio en los viejos modelos académicos y la formulación de planes de estudio críticos que facilite a los nuevos contadores la aplicación de conocimientos adquiridos en el ejercicio profesional, permitiéndoles a estos adaptarse a las circunstancias actuales. Nada de esto es viable si no se conocen y dominan los fundamentos disciplinares de la contabilidad, desde su formación y evolución.

Nuestro proyecto busca reflejar el *modus operandi* de la aprehensión del conocimiento contable a través del tiempo, observando fenómenos significativos que definieron en su momento el trascender contable, que permitieron a las personas desarrollar habilidades y estrategias cognitivas. Sin embargo, hoy buscamos el procesamiento de la información contable de acuerdo a las circunstancias y necesidades de nuestro tiempo, al igual que el desarrollo de habilidades comunicativas y competencia social y emocional, así como la apropiada utilización de esas habilidades garantizando un factor importante en el éxito de la formación de contadores integrales y, por qué no, en el desempeño profesional.

Es por esto que se hace necesario apuntar al modo de pensar de los futuros contadores públicos con el toque fundamental del estudio del pensamiento complejo, basándonos en el pensamiento crítico desde la academia. Busca marcar un hito en la formación de los estudiantes, conduciéndolos a pensar el contexto

en el que fueron creadas las teorías, a interrogarse ¿Quién las produjo?, ¿en qué contexto estaba?, ¿Cómo se llega a la aceptación de las formulas?

Esta investigación, contribuirá a replantear la manera como se imparten los fundamentos generales para la aprehensión de un conocimiento contable íntegro; de cómo es el *saber* contable desde la ciencia y no desde el *hacer*, será más desde el *ser* que del *deber*. Se pretende, en todo caso, estudiar la contabilidad desde su evolución hacia una perspectiva científica, aplicando los principios del pensamiento complejo, la interdisciplinariedad y la transdisciplinariedad.

4. MARCO TEÓRICO

"En todas las disciplinas, las teorías y conceptos se desarrollan en continuidad histórica. Un pensamiento conduce a otro. Donde estábamos hoy, depende en buena parte de donde estábamos ayer".

Hendricksen (1970)

El estudio del origen y evolución de cualquier disciplina es necesaria para comprender su situación actual. La contabilidad no es la excepción, su objeto es histórico, no estático, no es simplemente observable, sino que es siempre interpretado por el que lo considera, no se puede aislar de un contexto, de su historia y del sujeto mismo. Está condicionado por lo que tales realidades signifiquen a nivel vivencial para cada sujeto, por lo que "ha de reconocerse así mismo que todo evoluciona continuamente, por tanto el objeto de conocimiento debe ser considerado en su historicidad para ver cuáles han sido sus procesos de transformación y cuales los elementos de estancamiento y finalmente ha de reconocerse que a través del conocimiento se germina la posibilidad de control futuro (...)"⁵.

El desarrollo de la contabilidad se ha presentado a la par de la sociedad. Varios y extensos caminos ha transitado la contabilidad, desde las fichas en arcillas que

⁵ FRANCO, Rafael. Reflexiones contables Teoría, Educación y Moral. 2ª Ed. Armenia: Investigar, 1997. p. 95

cuentan con diez milenios de historia, los primeros pictogramas en piedras blandas, la Ley Poetelia Papira promulgada en el año 326 a.C, pasando por los aportes realizados por las diferentes escuelas contables, las doctrinas de las ciencias sociales, hasta llegar a las recientes construcciones de diferentes instituciones como la AAA, IASB, FASB, etc. En este sentido, el desarrollo de la contabilidad ha tenido avances, estancamientos, atajos y progresos; hechos que al ser enmarcados en una línea de tiempo pueden ser citados en tres grandes escenarios: el empírico, clásico y científico.

Ahora, partiendo del hecho que cada sujeto ha de aprender el objeto de acuerdo a su vivencia, la significancia y aporte a su formación conceptual estará supeditado a la forma de cómo capta el entendimiento de la contabilidad por la vía de la reflexión.

Siguiendo los anteriores lineamientos, haremos un recorrido “vago” por los profundos caminos de la contabilidad y luego lo aterrizaremos a la formación integral de un profesional contable.

4.1 VISION HISTORICA

Hablar de contabilidad hoy día desde un “enfoque global” implica retroceder a los orígenes de la civilización. La clave para una mejor comprensión, su esencia y

misión, bien puede encontrarse en la evolución histórica de ella misma, “(...) se hace necesario ir muy atrás en la historia para ver las causas determinantes de la creación de la contabilidad”⁶.

4.1.1 Una aproximación arqueológica

Novedosas investigaciones como las realizadas por la arqueóloga Deniseschamandt-Bessera, y el profesor Richard Mattessich han revelado que el origen de la contabilidad se remonta a tiempos prehistóricos, durante los milenios noveno y tercero a.C (8.000 a.C – 2.000 a.C).

Pequeñas fichas sencillas en arcillas de diferentes formas encontradas en las inmediaciones del cercano oriente que datan del año 8.000 antes de nuestra era, constituyen la evidencia más primitiva de un prototipo de sistema contable.

Fichas en forma de esferas, discos, cilindros, triángulos, rectángulos, conos, ovoides y tetraedros, que representaban un sistema de correspondencia de uno a uno, servían como dispositivos contadores de rebaños y circulación de productos y servicios agrícolas, hacen parte de la primera fase de registro más simple que se haya conocido. Esta fase coincidió con la época en la que la supervivencia del hombre dependía del cultivo de granos y la acumulación de productos de las cosechas. En otras palabras, las primeras fichas contables probablemente registraron alimentos básicos y productos del campo. Este periodo embrionario

⁶ *Ibíd.*, p. 96

según el profesor Suarez⁷, fue denominado por Mattessich como contabilidad de los tokens (sistema de registro por fichas de arcilla).

Solo hasta finales del tercer milenio (4.400 a.C) se continuaron utilizando las fichas contables sencillas, como consecuencia de la proliferación de nuevas fichas. A estas se les llamo fichas contables complejas, caracterizadas por diversas formas, líneas y perforaciones a las cuales se relacionaron por su gran coincidencia con la arquitectura monumental y la creación de las ciudades; en su gran mayoría estas fichas representaban productos terminados.

La transición de un sistema contable de fichas por otro, conducen a realizar las siguientes precisiones: primero, que la contabilidad vario su objeto con el transcurso del tiempo. En un principio se le relaciono con productos agrícolas y luego, con productos manufacturados de las ciudades (productos terminados). En segunda instancia, la evolución de la contabilidad coordinó con los desarrollos socioeconómicos, esto debido a que la fase inicial de las fichas contables coincidió con la revolución agrícola, y la segunda con la formación de las ciudades. Adicional a ello, solo una docena de fichas contables encontradas entre miles de tumbas que datan de 8000 a.C al 3000 a.C, su relación con entierros suntuosos, con artefactos que simbolizan poder y de arquitectura especial, parecen indicar que los dispositivos contadores no pertenecían a las clases populares, sino que

⁷ SUAREZ, Jesús Alberto. Cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica. En: revista Legis del Contador. Abril – Junio de 2001, no 6, p.141 - 189.

era privilegio de una elite, lo anterior sugiere entonces que los primeros periodos de desarrollo de la contabilidad eran exclusivos de una alta clase social⁸.

Sin embargo, la contabilidad continuo su paso indeleble, y hacia 3.250 a.C aparecieron nuevos dispositivos de registro, como las envolturas huecas en arcillas en las que eran almacenadas las fichas contables y con una impresión en su superficie, se sellaban con signos de personas para dar constancia de deudas e inventario. No tardó mucho en evolucionar esta manera de registro, solo transcurrieron cincuenta años después (3.200 a.C) para que cambiaran la manera de realizar las impresiones en las envolturas. Las superficies de las envolturas eran impresas con la huella de cada una de las fichas contables, antes de que se depositaran dentro de la envoltura y fuera sellada. Este prototipo de “sistema dual” o de “doble entrada” (primero, imprimir la ficha en la superficie de la envoltura de arcilla, y luego colocándola en el interior de la misma) permitía conocer el interior de la envoltura sin necesidad de romperla. Esto, se traduce a tener una realidad física de las mercancías, debido a que la totalidad de las impresiones representaban la correspondencia con una deuda, así como una demanda de propiedad relaciona un recurso con un propietario. Dadas estas especificaciones, acordes a lo expuesto por Suarez⁹ se podría hablar de un prototipo de “partida doble” en su sentido más genérico, al cual le fue acuñado el nombre de *contabilidad de los tokens-envelope*.

⁸ SUAREZ, Jesús Alberto. Arqueología e historia de la contabilidad. Bogotá: Ed. Universidad INCCA de Colombia, 2004. p.61.

⁹ SUAREZ, Cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica, Op. Cit., p.175

Los desarrollos de las tesis expuestas por la arqueóloga Deniseschamandt-Bessera han contribuido en alto grado a revelar los misterios que hasta entonces se tenían sobre los orígenes de la contabilidad. Han sido las interpretaciones del profesor Mattessich las que han aterrizado estos descubrimientos al campo contable.

Han colocado en tela de juicio a lo que tradicionalmente se daba por hecho en los estudios histograficos que sobre contabilidad se han realizado, los cuales sostenían que la escritura y el cálculo abstracto eran un prerrequisito para el desarrollo de la técnica de las cuentas¹⁰. El contador mexicano Federico Gertz Madero habla de tres requisitos para su existencia a saber, “(...) 3. Que exista un medio generalmente aceptado mediante el cual se pueda conservar la información sobre la narración de los hechos ocurridos en el pasado (escritura) y que sea a la vez susceptible de registrar cifras (números) y por la tanto medida y unidad de valor”¹¹. Así, queda claro entonces que la contabilidad fue la causa y no la consecuencia de dos de las más importantes invenciones de la humanidad.

Sola hasta el año 3.000 a.C aparecieron las primeras muestras del comienzo del cálculo abstracto y la escritura, representadas por la escritura cuneiforme arcaica encontrada en tablillas de arcilla. Fueron los sumerios quienes descubrieron que la función de las envolturas en arcilla podría simplificarse y ser más eficiente. El uso

¹⁰ *Ibíd.*, p.176

¹¹ GERTZ, Federico. Origen y evolución de la contabilidad. México DF: Trillas, 1976, p.17-18

de una tablilla plana de arcilla a la cual se imprimían las fichas contables sobre ella, requerían de un solo registro, simplificando así el sistema de doble entrada.

Hasta este momento se ha realizado un breve recuento por todos aquellos aspectos que consideramos relevantes en la gestación de la contabilidad desde un enfoque *genérico*. Es un repaso cronológico por aquellos hechos que han marcado el alto grado de “aborrecimiento” a la formación de los educandos. A continuación, realizaremos un recorrido de la evolución de la contabilidad desde un punto de vista del pensamiento, por aquellas escuelas y etapas que significaron y han contribuido para agregar valor científico a una disciplina *prehistórica*.

4.1.2 Periodo empírico

El periodo empírico se inicia a partir del momento en que aquella civilización de Mesopotamia adopta una nueva forma de escritura contable -utilización del cálculo abstracto y la escritura-, hasta el año 1202. Con esta nueva fórmula de registro surge el *sistema escolar* sumerio, propio de la profesión de escribas quienes eran especialistas en el registro. El perfeccionamiento para registrar las riquezas por parte de los escribas evoluciono de tal manera que se fundaron escuelas donde se enseñaba la escritura para aquellos que querían aprender los secretos del calculador y el buen contable.

Esta práctica de escrituración contable paso de ser personal y familiar, a empresarial, estatal y de templos; como también de una secuencia de registros

simples de hechos, a la de un día de hechos y, después, varios o todos los días de una actividad, en un determinado periodo. La evolución y el perfeccionamiento de la técnica de registro fue acelerada debido a que el comercio y la agricultura estaban bien desarrollados y la cantidad de registros era voluminosa. Esta situación reafirma el hecho de que la contabilidad en sus inicios fue empírica y surge como respuesta a la necesidad de guardar memoria de los hechos ocurridos.

En este periodo, la contabilidad se caracterizó principalmente por basarse en un libro memorial. En él se asentaban en orden cronológico las operaciones de la hacienda como si fuese una narración sin clasificación, dejando después del registro inicial espacios vacíos para cerrar las operaciones abiertas en ese día, que en ocasiones ameritaba una lectura muy detenida para entender el contexto, debido a que todos los hechos eran secuenciales sin delimitación alguna¹². Con el uso repetitivo de esta actividad se llegó hasta una etapa más “compleja”, *La partida Simple*. Esta consistía en dividir por la mitad las hojas de los libros y de un lado escriturar los débitos y créditos, representando los fenómenos económicos aisladamente, sin ningún procedimiento, principios y coordinación, así como de un método no balanceado, situación que no permitía la observación de errores.

Con el inicio de las primeras guerras entre civilizaciones y la conquistas de tierras (riqueza patrimonial), que a su vez traen consigo aumentos significativos en el

¹² VLAEMMINCK, Joseth. Historia y doctrinas de la contabilidad. España, Editorial Index, 1991. p. 54-55

desarrollo del comercio, la partida simple pierde fuerzas al no responder a las necesidades de cada comerciante para llevar un mayor control de las mercancías y dineros, obligando a una evolución en este sistema de registro que pudiera suplir las necesidades que el comercio exigía, las cuales se evidencia en los umbrales del periodo clásico.

4.1.3 Periodo clásico

En el periodo Clásico, 1202 hasta la 1ª guerra mundial, se desarrolló la partida simple, que posteriormente se transformaría en el sistema de registro de mayor aceptación. Situación que se evidencia por los grandes movimientos a nivel económico en cada una de las naciones.

La aparición del capitalismo da vía libre al desarrollo de actividades mercantiles y por ende al comercio en toda su integridad. Y allí donde está el comercio, sobresale la contabilidad para satisfacer sus necesidades.

Con el capitalismo se introduce el principio de racionalidad en las operaciones, el saber que aconteció, y para ello era indispensable un sistema de registro más completo que permitiera al empresario mantener un contacto permanente con la marcha general del negocio y contar con un mínimo de información sobre los acontecimientos económicos en los que participa y de sus resultados. Esta nueva concepción cambio el concepto de riqueza, concibiéndola ya no como un cumulo

de bienes sin algún tipo de realización, sino que su importancia radica en su mantenimiento y explotación para así lograr una mayor riqueza patrimonial.

Debido a la cadena de exigencias que solicitaba el comercio, se da pie a la necesidad de construir un sistema de cuentas, agrupando elementos de igual naturaleza en cuentas bien diferenciadas, y de esta forma tener mayor control sobre las variaciones del patrimonio. Situación que generó en los dueños de los negocios un grado de confianza en la contabilidad como herramienta para el control de sus bienes y excedentes. Sin embargo, esta confianza tendría a convertirse en un problema para la contabilidad en la medida en que la información no fuese confiable ni se ajustara a las nuevas exigencias que se desprendían de los nuevos marcos económicos.

Aunque el origen de la partida doble es incierto, puede afirmarse que apareció entonces, como resultado de un complejo proceso social y económico en el que se buscaba un control mucho más “racional” de la riqueza. Sus inicios tienen lugar en la “*primera gran revolución de la contabilidad*” en el año de 1494 con la obra de Fray Lucca Bartolomeo Paciolo, **Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalitá**, que quiere decir Suma de Aritmética, Geometría, Proporciones y Proporcionalidad; la cual no fue la primera en escribirse. En 1573 se publicó la primera obra en contabilidad cuyo autor italiano Benedetto Cotrugli Rangeo tituló “**Della Mercantura et del Mercante Perfectto**”, que no tuvo mucho auge por la no existencia de la imprenta. Este pequeño libro que daba instrucciones para la

práctica del comercio, tocando lo referente a la contabilidad en forma breve y explícita, explicando con claridad la utilización del método a la veneciana y el uso de tres libros a saber: cuaderno (mayor) giornale (diario) y memoriable (borrador).

Queda claro entonces que no fue Paciolo quien descubrió o inventó la partida doble, sin embargo, es conveniente hacer mención a él cada vez que se quiera conocer sobre los indelebles caminos de la “*contabilidad tradicional*”.

No existen pruebas de que Paciolo haya indicado que era el autor del método de contabilidad por partida doble. Todo lo contrario, él afirma textualmente que siguió el método en aquel entonces utilizado en Venecia. El método en uso, contabilidad por partida doble, se fundamentó en el trabajo de Cotrugli, de quien se sabe vivió treinta años antes que Paciolo publicara el libro. El propósito de Paciolo era diseñar un sistema de contabilidad para proporcionar al comerciante información oportuna en relación con sus activos y obligaciones. La comprobación de que logró esta finalidad se constata con el hecho de que, solo se han dado unos pocos cambios a los principios de su método. Aunque es verdad que Paciolo, no proporcionó asientos proforma para ilustrar todos sus principios si presentó una cantidad suficiente de ilustraciones, para ayudar a sus seguidores a preparar asientos completos¹³.

El surgimiento de la imprenta sería el encargado de beneficiar la escritura contable. Fue la causante para que el conocimiento pudiese tener su gran evolución en la *forma de escriturar* entre los siglos XVI, XVII y XVIII. Es así como

¹³ FRANCO. Op Cit., p. 111

después de la publicación de Paciolo se expande el conocimiento de los principios de contabilidad, en busca de dar sustento a las necesidades del comercio. Fueron muchos los escritos en esa época, en diversas partes de Europa, pero algunos merecen mayor distinción, especialmente por lo que representaron e hicieron crecer el pensamiento.

El Matemático y contador Ángelo Pietra, rompe con las tradiciones y evidencia la correlación de débitos y créditos con la naturaleza de los hechos patrimoniales, lo cual reafirma con la clasificación de las cuentas de acuerdo al agrupamiento de los hechos, así:

Ingresos-----cuentas numerarias

Comprar-----cuentas de movimiento comercial

Cesiones-----cuentas de cesiones o consignaciones de numerarios y bienes.

Esta correlación, con mínimos reseñas hoy, supone entonces que las cuentas son expresiones o simbologías de los hechos por sus naturalezas, por tanto cuando se clasifican las cuentas, se clasifican los hechos reunidos en ellos.

En Inglaterra, se destaca la preocupación por el cálculo del costo y la decisión económica. James Dodsom describe un procedimiento de cálculo de los costos por lotes o pedidos.

En Francia, la contabilidad tiene un desarrollo mayor, uno de los aspectos más importantes lo constituye Colbert al establecer la prescripción de la obligatoriedad de llevar libros, la valoración haciendo énfasis en la prudencia y el principio del valor más bajo con la finalidad de la protección del acreedor frente al deudor, y la determinación de periodos contables.

La escuela del pensamiento contable francés daría al mundo contable, en palabras de López de Sá¹⁴, al mayor avance cultural doctrinario, Mathieu de la porte. Perfecciona la clasificación de las cuentas introducida por Pietra, estableciendo una clasificación racional de los hechos patrimoniales a través de una división de entendimiento entre la personalidad de la empresa y su propietario. Las cuentas introducidas por el autor, del propietario, de cosas efectivas y de correspondientes, a diferencia del autor antes en mención, encuentran sus razones en los hechos que relacionan la empresa con el propietario, la empresa que con los elementos que constituyen su sustancia, y la empresa con terceros.

No sería únicamente Europa la que daría al mundo contable un nuevo cuerpo de pensamientos, en Brasil, Estevao Raphael Carvalho escribiría una connotación de la contabilidad propia de los adoctrinamientos pre científicos que se avecinaban a finales del siglo XVIII. En palabras del autor, “el arte no da razón de lo que hace; la

¹⁴ LÓPEZ DE SÁ, Antonio. Orígenes y evolución del conocimiento contable. En: Enciclopedia de contabilidad. Bogotá: panamericana, 2002, p. 25

ciencia demuestra razón de lo que dice. El arte persuade, la ciencia convence. Si la contabilidad comercial es arte, ella necesariamente debe ser hija de una ciencia. Y esta ya ha nacido por el análisis de un hecho del cual ella concluye con precisión y evidencia otros”¹⁵.

Los esfuerzos de estos autores, influenciados por los cambios culturales de la época fueron detonantes para el advenimiento de un cumulo de reflexión en el entendimiento contable. Los contabilistas comprenden que para alcanzar un conocimiento superior, no bastaba recordar los acontecimientos ni comprobar que existieron, sino que era preciso buscar el significado y conclusiones del porqué de esos movimientos patrimoniales.

4.1.3.1 En la búsqueda del objeto de estudio de las esencias

El comienzo del siglo XIX fue el verdadero tiempo de iniciación del raciocinio científico de la contabilidad. Es Italia la que muestra al mundo un entramado de pensamientos rigurosos en conocimiento contable, liderada por la filosofía en la que no bastaba tener la información si no se sabía qué hacer con ella. Se trasciende entonces a la búsqueda de las esencias, explicar las trasformaciones de la riqueza patrimonial.

El liderazgo del pensamiento contable se precisa entre los años 1840 a 1940 a cargo de Francisco Villa o escuela lombarda, Giuseppe Cerboni o escuela

¹⁵ LÓPEZ DE SÁ. Op Cit., p. 29.

toscana, Fabio Besta o escuela veneciana, Gino Zappa y Vicenzo Masi. En cien años estos cinco eruditos, aunque cabe mencionar que no fueron los únicos en realizar grandes contribuciones; si fueron los responsables de las corrientes definidas sobre la forma de entender el objeto de estudio y la metodología. Es así como florecen las doctrinas del pensamiento contable, a saber: contismo, personalismo, controlismo, haciendalismo y patrimonialismo, que representaron los horizontes del “arte” de registrar.

Partiendo de la premisa, determinar el objeto de estudio de una ciencia que se basa en registros diarios; los representantes de cada doctrina se fundamentaron, para fijar una metodología específica de indagación acerca de los fenómenos que se registran, de allí el porqué de sus diferentes interpretaciones.

4.1.3.1.1 Escuela Contista

La primera doctrina contable de la época “pre científica” fue el Contismo, desarrollada con gran vigor en Francia a la cabeza de Edmond Degranges y René de la Porte.

El Contismo determino como objeto de estudio de la contabilidad la “cuenta”. Explico el funcionamiento de la partida doble partiendo del principio básico de que quien recibe un valor es siempre deudor del mismo, y quien lo entrega es acreedor, identificando no más de cinco cuentas, a la cual interpretamos dado al contexto económico: cuentas de capital, caja, inventarios, deudores y acreedores.

Se le llegó a asociar con las matemáticas hasta el punto de catalogarla como ciencia de los números¹⁶, utilizando los valores numéricos de ese momento como instrumentos que explicaban la medición de los hechos. Fue precisamente este principio lo que llevaría a esta corriente doctrinaria al descenso, debido a que la cuenta y los valores numéricos no son más que revelaciones de los acontecimientos, más no las realidades de los hechos patrimoniales mismos.

4.1.3.1.2 Escuela jurídico-personalista

La segunda escuela de gran importancia en la transición “pre científica” de la contabilidad fue la Personalista. Vincula el estudio de la contabilidad con el derecho, la posesión. Su preocupación radica en los fenómenos en sus relaciones jurídico-administrativas frente al patrimonio hasta el punto de explicar la partida doble de lo “mío” o lo “tu yo”, de allí derivan los conceptos de débitos y créditos.

Su máximo representante Giuseppe Cerboni, eleva el carácter legalista de la contabilidad como medio de prueba frente a terceros, definiéndola como “la doctrina de las responsabilidades jurídicas que se establecen entre las personas que participan en la administración del patrimonio de las empresas”¹⁷.

A pesar de los aportes jurídicos que esta escuela atribuyó a la contabilidad, fiel exponente de este carácter es la actual regulación Jurídico mercantil de la

¹⁶ LÓPEZ DE SÁ, Antonio. Doctrinas, escuelas y nuevas razones de entendimiento para la ciencia contable. En: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría. Abril – Junio, 2007.no. 30, p.111 - 126

¹⁷ SUAREZ, Jesús Alberto. Momentos estelares de la contabilidad. 1ª Ed. Bogotá: Universidad la Gran Colombia, 2008. p. 102.

contabilidad Colombina; los hechos patrimoniales no pueden quedar relegados a las formas, sino a las esencias de ellas. Así, por ejemplo, un ente puede tener posesión sobre determinados activos pero si estos no contribuyen a la generación de renta y liquidez, nada valen como patrimonio de ella. De igual forma, iría en contra de la nueva concepción de riqueza patrimonial introducida con el capitalismo, tal como se señaló en líneas anteriores.

El personalismo de Cerboni no resistió las afirmaciones administrativas introducidas con una nueva corriente de pensamiento contable que germina a finales del siglo XIX, y termino desapareciendo.

4.1.3.1.3 Escuela del controlismo

La escuela Controlista o Materialista de la contabilidad se ubica a finales del siglo XIX. Su máximo exponente, Fabio Besta, desplazo totalmente lo planteado por el personalismo afirmando que la contabilidad no sirve como garantía frente a terceros, sino, para conocer y controlar los bienes de las haciendas. Las cuentas eran abiertas no a personas, sino a valores, y por tanto están destinadas a registrar movimientos de activos y pasivos.

Esta corriente considera como objeto de estudio contable el control económico de la riqueza hacendal en todos sus tiempos, antecedentes, concomitantes y subsecuentes.

Besta distingue tres fases en la administración hacendal: gestión, dirección y control, siendo esta última la función principal de la contabilidad. Es evidente el auge que tuvo esta doctrina, ya que brindaba confianza a los grandes capitalistas en la protección y control de sus riquezas. La contabilidad debía controlar cada uno de los efectos que tuviesen los diferentes hechos sobre el patrimonio de las haciendas.

4.1.3.1.4 Escuela hacendalista

La corriente Hacendalista dominó la Italia del siglo XX, trajo a relucir el concepto de hacienda que ya estaba concebido desde muchos años atrás, como un conjunto de personas y medios materiales e inmateriales en sentido dinámico que conducen a cumplir una finalidad. Su precursor Gino Zappa expone que dentro del estudio de la contabilidad debe considerarse los fenómenos de la administración económica de las haciendas.

Distingue dentro de las haciendas tres aspectos: organización, técnica administrativa y contabilidad, que no son más que la demostración de los resultados de la gestión. Precisamente por esta visión de la contabilidad el Hacendalismo no progresa, presentándola solo como revelaciones de la riqueza, ella debe ir encaminada en busca de la esencia para justificar la clasificación de los propios fenómenos haciendales de ese entonces.

4.1.3.1.5 Escuela patrimonialista

En la contabilidad desde que las doctrinas pasaron a guiar la ciencia en el camino de los fenómenos patrimoniales con métodos y leyes aceptables se adelantó bastante, pero no todas las proposiciones encajaban a la verdad del objeto. Solo hasta el nacimiento de la escuela más influyente en el pensamiento doctrinal, el patrimonialismo¹⁸, se logra un gran reto, la autonomía científica de la contabilidad basada en juicios lógicos rigurosos.

La primera corriente contable con mayor repercusión fue la Patrimonialista. Consideraba la contabilidad como la ciencia que estudia los fenómenos del patrimonio haciendal en cuanto a su estado estático, dinámico y de revelación. Estas condiciones del patrimonio obedecen claramente a los estados financieros, los elementos que lo conforman y sus revelaciones. Es así entonces que, la estática patrimonial obedece a la posición financiera en un momento dado, la dinámica patrimonial a los resultados de la empresa en torno a su gestión, y las revelaciones corresponden a las explicaciones de los primeros fenómenos. Bajo estos planteamientos López de Sá plantea:

Estática patrimonial, es el estudio del patrimonio haciendal, considerado como si estuviese parado en un momento dado, para examinar la composición cualitativa y cuantitativa.

¹⁸ LÓPEZ DE SÁ, Antonio. Doctrinas, escuelas y nuevas razones de entendimiento para la ciencia contable. Op Cit., p.120

Dinámica patrimonial, es el estudio del patrimonio haciendal como un todo en continuo, ya sea por efecto de la gestión o por causas extrañas. Examina primordialmente el patrimonio, las inversiones y las financiaciones; las condiciones y caminos que lo disciplinan y afectan realmente, como los costos, los ingresos y los resultados de las empresas.

Y para explicar la revelación completa: la estática y la dinámica patrimonial no podrían ser estudiadas totalmente, ni explicadas por completo, sin el uso de procedimientos diversos, oportunamente acordados, de revelaciones que evidencien el patrimonio y los hechos patrimoniales(...)¹⁹

El patrimonialismo de Vicenzo Masi tuvo repercusiones entre finales del siglo XIX y comienzos del XX porque ofreció bases doctrinales de relieve complementadas por estudios de otros intelectuales destacados que siguieron la misma tendencia.

4.1.4 Periodo científico

Durante el siglo XX, pero más especialmente en las últimas cinco décadas la contabilidad vivió un proceso interesante que pretendió erigirla como ciencia a la luz de la sofisticación, diversificación y volumen de las publicaciones influenciadas en gran medida por los nuevos desarrollos en la economía, las finanzas, la investigación operativa, las ciencias del comportamiento e incluso la filosofía y la historia.

¹⁹ LÓPEZ DE SÁ, Antonio. Orígenes y evolución del conocimiento contable. Op Cit., p. 5.

Según Tua Pereda²⁰ los orígenes de estas aspiraciones, de manera sistemática y de compromiso, se pueden haber dado en la crisis financiera norteamericana, en el crack de 1930. La contabilidad afrontó la mayor parte de la responsabilidad de esta crisis.

Partiendo de este supuesto, podemos ubicar el origen de lo que se denominó “teorías contables”. El asumir toda la carga de la crisis financiera obligó a los académicos y agremiaciones profesionales a madurar sobre las doctrinas contables que hasta ese entonces se pregonaban. Pronto cobró relevancia la estructuración de un cuerpo de conocimientos que identificara el origen de las prácticas contables convencionales en las organizaciones, que abstraiera de la forma jurídica y técnica de los registros la esencia misma de estas. Así, las organizaciones se direccionarían hacia prácticas y técnicas consistentes con la lógica propia de las relaciones de capital, que estaban siendo maduras y estudiadas por la doctrina económica y que se evidenciaban en el día a día de las relaciones de mercado.

Muchas de las teorías se fundamentaron en las lógicas metodológicas positivas, normativas y teleológicas, cuya pretensión era la de erigir la simplificación de la realidad que trataba mediante modelos conceptuales que la explicaran.

²⁰ TUA, Jorge. Citado por GÓMEZ, Mauricio. Contabilidad: comentarios sobre el discurso científico y los determinantes morales. En: Revista de ciencias administrativas y sociales INNOVAR. Julio – Diciembre, 2003. no.22, p. 109-120.

4.1.4.1 Una mirada científica desde adentro

Así como Lucas Paciolo origina la primera gran revolución en la contabilidad tradicional, lo hizo Richard Mattessich con el surgimiento de la moderna teoría contable²¹, que concibe la contabilidad como elucubración doctrinal hasta el punto de elevarla a una axiomatización. Esta estructura es una de las mayores aportes de lo epistemológico a la contabilidad y es el acuerdo mínimo para entender los desarrollos que predominantemente llamaban disciplinares; asimismo, diferencia entre subsistemas de contabilidad y teoría general de la contabilidad, y plantea diferenciación entre micro y macro contabilidad, esenciales para determinar el alcance y posibilidades del conocimiento y las prácticas contables. Lo que equivale a suponer que “a partir de la formalización de Mattessich se puede argumentar conceptualmente que la contabilidad no se circunscribe exclusivamente al ámbito de los valores de cambio (expresiones financieras), ni tan solo a unidades empresariales”²².

Similar a las pretensiones del profesor Mattessich en elevar la contabilidad al mayor grado de abstracción, se ubica la doctrina contable del Neopatrimonialismo de Antonio López de Sá. Esta, sigue los lineamientos dejados por el patrimonialismo, los absorbe y amplía su contenido con un alto nivel filosófico. Establece como objeto de estudio un método axiomático que permite entender lo que ocurre con la riqueza patrimonial de la empresa y la organización, basándose

²¹ Con Richard Matessich se lanza la segunda gran revolución en contabilidad. SUAREZ. Momentos estelares de la contabilidad. Op Cit., p.110.

²² GÓMEZ. Contabilidad: comentarios sobre el discurso científico y los determinantes morales. Op Cit., p. 114.

en un contenido que ha de suponer que el patrimonio se encuentra en movimiento, transformación y relatividad.

Con el Neopatrimonialismo se da un giro a la perspectiva tradicional que se tenía sobre el patrimonio, para él, se llama patrimonio al universo de medios aptos para la satisfacción de las necesidades humanas. En esta línea, la Contabilidad estudia los fenómenos patrimoniales de la “célula social”. La célula social difiere y reemplaza el concepto de “entidad económica”, en esta última la información contable se limita a las actividades del negocio, mientras que en la célula social, se miden también, las influencias externas.

Contrario a las aproximaciones axiológicas de Mattessich y López de Sá, a mediados de los años sesenta las inquietudes académicas que giraban en torno a la discusión de la naturaleza del conocimiento contable, su lógica y funcionalidad de operar, fueron absorbidos por los desarrollos aplicativos que buscaban la acumulación y gestión del capital, las utilidades y necesidades de los usuarios. Esta nueva perspectiva en contabilidad se le denominó nueva investigación empírica²³, se fundamentó en tomar teorías de otras disciplinas y aplicarlas mediante observaciones particulares, intentando a si explicar las implicaciones en el manejo contable.

²³ *Ibid.*, p. 114.

La nueva perspectiva en contabilidad que se extendió a la década de los noventa e incluso nos atreveríamos a afirmar que aún se encuentra vigente²⁴, fue detonante del desbordamiento de publicaciones que de una u otra forma han contribuido al robustecimiento “académico” y “profesional” en contabilidad. Dar solución a “problemas teóricos como la valoración, la asignación, el control eficiente, el seguimiento de la administración, la independencia del auditor y, por ultimo aunque no por ello menos importante, la organización y la uniformidad internacional”²⁵ fueron tópicos centrales en las investigaciones.

A manera de colación podemos traer: a) la valoración en contabilidad, presento diferentes enfoques como el coste histórico (Ijiri, 1967,1971), contabilidad a valor corriente (Edwards y Bell, 1961), los ajuste a nivel general de precios (recomendación por el American Institute of Cerified Public Accountans, 1963), la utilización de valores actuales o “económicos” (Fernández Pirla, 1961) (Kafer ,1962) (Albach, 1965) (Lenke, 1966) (Brief, 1968); b) la renovación de la contabilidad de costos (Johnson y Kaplan,1987) dio luz a nuevos conceptos o revivió viejos eslóganes como “dirección de costes estratégicas” y contabilidad de actividades; C) simulador por ordenador de hojas de cálculo de los ordenadores personales; d) la contabilidad por partida triple (Ijiri, 1989), e) la contabilidad

²⁴ Partiendo de nuestra posición que la contabilidad es una ciencia aplicada, su teoría cobra importancia en la significancia de la práctica. Ahora, la práctica es la transformación intencionada del mundo, es hacer el mundo a imagen y semejanza del modelo teórico, el mundo no es estático y las teorías pueden ser erróneas o inadecuadas, por tanto las investigaciones han de considerar constantemente el contexto en que se desarrollan.

²⁵ MATTESSICH, Richard. Hitos de la investigación en contabilidad moderna. En: revista Legis del Contador. Abril – Junio de 2001, no 6, p. 9-86.

internacional, paso a tener una importancia significativa debido al continuo crecimiento y globalización de los mercados de capitales; F) la historia y arqueología en contabilidad cobraron gran relevancia en la medida en que descubrieron realidades “ocultas” en la cultura de la sociedad y la contabilidad²⁶.

A pesar de las contribuciones que germino *la perspectiva empírica*, no logro desplazar los adelantos que hasta entonces había dejado *la moderna teoría contable*. Su tesis se fundamentaba menos en el análisis de las prácticas contables, y más en la interpretación de las implicaciones mutuas con el contexto dentro del cual tales prácticas son llevadas a cabo. No solamente reconoce los aportes provenientes de las áreas financieras, si no que se basa en otras disciplinas como la sociología, la filosofía, la lingüística, entre otras, para analizar los contextos particulares que rodean las prácticas contables; este contexto se compone de valores y representaciones sociales, simbologías culturales, relaciones de poder y conocimiento, que hacen de determinada practica adecuada para el contexto. Bajo estas precisiones se sustenta el carácter social de la contabilidad y su relación con las ciencias sociales, pues como ya se anoto en las primeras líneas de este marco, el objeto de estudio debe ser concebido desde lo histórico, lo dinámico, y su interacción con el contexto y el sujeto.

²⁶ Al respecto, y para mayor detalle puede consultarse MATTESSICH, Richard. *Ibíd.*, p. 12-41.

Los lineamientos de la nueva fundamentación contable se fortalecieron con los esfuerzos por aplicar diversos esquemas y arquetipos socioepistemológicos de nuestro tiempo: programas de investigación de Imre Lakatos, estructuras paradigmáticas de Thomas S. Kuhn, tradiciones investigativas de Larry Laudan, redes teóricas de Wolfgang Stegmüller, campos de investigación de Mario Bunge. Estos enfoques fueron desarrollados por los profesores Belkoui, Mattessich y Cañibano, constituyendo así las tres tradiciones contables más importantes que más han incidido en la estructuración de la moderna teoría contable²⁷.

La aplicación de estos enfoques ha permitido sistematizar la evolución del ámbito científico de la contabilidad. No obstante, tras estos esfuerzos subsisten diferencias cruciales que se manifiestan en sus núcleos epistemológicos y metodológicos. Por tal razón, la simple enunciación – no puede ni debe mitigar el comprender desde lo crítico- de la evolución de las propuestas conceptuales, no permite vislumbrar los matices y especificaciones de cada propuesta.

²⁷ SUAREZ. Momentos estelares de la contabilidad. Op Cit., p. 112.

Tabla 1. Tres clasificaciones de las tradiciones contables²⁸

BELKAOUI (1981) (paradigma)		MATTESSICH (1993) (tradiciones de investigación)		PROGRAMAS DE INVESTIGACION (extensión de Cañibano, 1975)	
ANTROPOLOGICO INDUCTIVO		RENDICION DE CUENTAS	PERIODIFICACION PLENA	LEGALISTA	
			ENFOQUE DE AGENCIA (primitivo)	<ul style="list-style-type: none"> • Códigos y leyes • PCGA (aceptación generalizada) 	
			AGENCIA E INFORMACION	<ul style="list-style-type: none"> • Marco conceptual (teleológico) 	
BENEFICIO VERDADERO (DEDUCTIVO)		VALORACION DE LA INVERSION	VALOR PRESENTE Y ACTUAL	ECONOMICO	
			ENFOQUE DEL RIESGO COMPARTIDO	<ul style="list-style-type: none"> • Beneficio verdadero • Comportamiento 	
			ENFOQUE DEL MERCADO	<ul style="list-style-type: none"> del decisor • Teoría positiva 	
UTILIDAD EN LA DECISION	MODELO DE DECISION	PROGRAMA DE ESTRATEGIA EN LA INFORMACION		FORMALIZADO	
	COMPORTAMIENTO AGREGADO DEL MERCADO				<ul style="list-style-type: none"> • Axiomatización • Análisis circulatorio • Teoría de la agencia • Economía de la información • Modelo CAPM/HEM
	DECISOR USUARIO INDIVIDUAL				
ECONOMIA DE LA INFORMACION					

Como podemos observar, el universo de los desarrollos científicos en contabilidad es abrumador, llegando a ser desbordante en los momentos actuales, imposibilitando moverse con claridad por tal entramado de posturas. Se le debe imprimir un sentido social y crítico a dichos desarrollos, pues de no hacerlo los

²⁸ CAÑIBANO, Leandro y GONZALO, José. Los programas de investigación en contabilidad. En: revista Contaduría (universidad de Antioquia, Medellín, Colombia). Septiembre, 1996, no 29, p. 13-61

resultados serían desfavorables. Más que enunciar o guardar memoria de cada uno de los datos o acontecimientos, es comprenderlos, explicarlos y aplicarlos a cada contexto que los caracteriza, como también de crear simulaciones a nivel presente y futuro. Este recorrido permite dilucidar que, la contabilidad es compleja, lo que se enseña en las aulas de clases es solo un extracto de ella, que pensar en una definición de contabilidad implica indirectamente ubicarnos en un contexto, y que las teorías no suponen un punto final.

Todo ello permite deducir que el recorrido histórico del surgimiento, desarrollo e impacto de las teorías, su reflexión conceptual y crítica y el realce de su aporte a una edificación integral en contabilidad deben ser elementos esenciales que confluyan a la formación académica de los estudiantes de contaduría pública.

4.2 HACIA UNA FORMACION PROFESIONAL ÍNTEGRA

El perfil profesional íntegro está condicionado a los constantes cambios de los entes económicos y su entorno social. Con lo anterior se desprende que un contador objetivo es sinónimo de actualización constante, de saber dónde estoy y para dónde voy, iniciativa de investigación permanente, pensamiento crítico, gestionados de complejidad, desarrollo humanístico y social, y conceptualizado en ciencias conexas a la de su disciplina.

Los hechos reales dependiendo de su contexto, que perciben los estudiantes que desde tempranos semestres tienen la oportunidad de laborar en el ámbito contable de las empresas, y percibirán los próximos egresados de la contaduría, no son fáciles, por el contrario son complejos y únicos. Ello debido a que la realidad de las naciones es cada vez más compleja y dependiente la una de la otra, por la misma expansión de los mercados globalizados. Es por eso que intentar dar solución a determinado problema dependerá de la interacción con disciplinas conexas a la contabilidad, y un alto grado de formación teórica-conceptual que sustenten las bases de la posible salida. De allí la gran importancia que reviste el estudio y aplicación de la interdisciplinariedad, la cual se entiende como el proceso de dar respuesta a preguntas, resolver o enfrentarse a problemas que son demasiado amplios o complejos como para poder ser resueltos por una disciplina a profesión²⁹.

La alianza de la contabilidad con otras disciplinas - la economía, estadística, las matemáticas, el derecho, la administración, entre otras - le ha permitido su avance científico, más que su dependencia y anquilosamiento disciplinal. Sin embargo, este logro formativo no se obtiene individualmente, se necesita de la adecuada comprensión de diversos sujetos.

²⁹ Citado por MORÍN, Edgar. Introducción al pensamiento complejo. Barcelona: Editorial Gedisa, año 1995. p. 75

4.2.1 Actores de la formación integral

La formación del contador se presupone en concurrencia con las necesidades de la sociedad, de los grupos de usuarios que se valen de la Contaduría para cumplir distintos propósitos, el desarrollo económico – de allí su calificación de sistema de información-, y desarrollar su actividad. Bajo este contexto, son tres los sujetos que entran en juego: el estudiante, la universidad y el docente.

El primero (el estudiante, como sujeto actor principal) debe construir en forma progresiva y secuencial un nivel superior de conocimiento, debe esforzarse para alcanzar su propia integridad, dependiendo a sus capacidades y necesidades y al entorno que lo rodea y responder así a los diferentes obstáculos que se encuentren en el ejercicio de su profesión y a beneficio de la sociedad. Es por ello el uso sapiente del modelo constructivista, como “el producto de una construcción mental donde el “fenómeno real” se produce mediante la interacción sujeto cognoscente-objeto conocido, siendo desde esta perspectiva inapropiado la separación entre investigador e investigado, ya que tanto los datos como los hechos científicos surgen de la interacción ininterrumpida del hombre frente a su entorno”³⁰. Su formación académica y profesional estará condicionada a cualquiera de las dos concepciones de percibir la contabilidad: visión profesional-práctica o visión académica, y esta a su vez al tipo de “contador” egresado.

³⁰ FLOREZ, Rafael. Hacia una Pedagogía del Conocimiento. Bogotá: McGRAW-HILL, 1994. p 125

La universidad, como forjadora de conocimiento y realidad, debe comprometerse con los actores principales, mediante la adopción de programas y estrategias institucionales, que promuevan e incentive la participación de estos en la generación y continuidad de investigación para la creación de conocimientos, inculcar el pensamiento crítico, donde importa la formación integral, dejar atrás la transmisión acumulativa de conocimientos técnicos. “Las universidades deben abandonar la postura que hasta ahora han mantenido y dar un vuelco a la manera como se enseña, sobre todo en lo relacionado con la contabilidad. Es decir la contabilidad habría que entenderla como una ciencia transdisciplinaria, dinámica, interpretativa y que se desarrolla en un entorno complejo (...)”³¹.

Jack Araujo, en línea con nuestros planteamientos de interdisciplinariedad y formación integral, presenta como características de la universidad deseada los siguientes:

- Énfasis en la formación integral, que se da cuando el estudiante “ha aprendido a hacer, ha aprendido a ser y ha aprendido a aprender (conocer)”.
- Que sea moderna, utilizando tecnologías de punta en el proceso de enseñanza aprendizaje. Tanto tecnologías blandas (conocimiento científico) como tecnologías duras (computadores en red con el mundo, redes virtuales, bases de datos científicas, multimedia, etc.).

³¹ CASAL, Rosa, y NORKA, Victoria. La ciencia contable, su historia, filosofía, evolución y su producto. [Online] Revista Contable Faces. Meridad (Venezuela), [jul – dic, 2007]. [Cited 20 mar, 2010] Aviable from Internet: <http://redalyc.uaemex.mx/pdf/257/25701503.pdf> . p 26

- Que tenga por eje a la investigación científica y tecnológica. La práctica investigativa tanto en pregrado como en posgrado debe formar “parte de la rutina diaria de estudiantes y profesores bien sobre la base de proyectos de investigación o vinculando ésta a la docencia, a través de grupos de investigaciones disciplinares, interdisciplinares o multidisciplinarios”
- Debe ser crítica. “Debemos ejercer una actitud crítica benévola hacia la idea de los demás y una actitud de autocrítica franca y honesta hacia nosotros mismos.”³²

Todo ello implica cambios y ajustes considerables en la forma como el proceso de enseñanza aprendizaje se realiza. Entre ellos, los contenidos curriculares deben ser considerados, de tal manera que sean flexibles pero que a su vez productores de conocimientos multidisciplinarios, mostrar la contabilidad desde su concepción más abstracta y luego aterrizarla a la práctica, formadora de personas antes que profesionales.

Lo anterior nos lleva a revisar contenidos y modelos pedagógicos en la integración que de ellos hace el currículo. En materia de contenidos y enfoques, resulta relevante los planteamientos de Jesús Alberto Suárez, cuando refiriéndose al papel de la teoría (en general) para la formación del contador, afirma un contador integral debe poseer cuatro categorías de conocimientos:

a. Conocimientos generales

³² ARAUJO, Jack Alberto. Educación superior y Contaduría Pública. En: Revista Legis del Contador Vol. 1, no. 2. Abril - junio, 2000. p. 179 - 184

- b. Conocimientos organizacionales y de negocios
- c. Conocimientos de tecnología de la información.
- d. Conocimientos de contabilidad y ciencias conexas.

La teórica contable (plantea el autor) “cumple allí una función integradora y establece relaciones medios-fines en el marco de una ‘contabilidad específica’, orientada por objetivos. La nueva contabilidad se perfila ya como una disciplina dinámica que ha evolucionado en una maravillosa simbiosis con el sistema económico, adaptándose sin cesar a nuevas necesidades de los sistemas de información, de comunicación y de medición contable de actividades monetarias y no monetarias, tangibles e intangibles (...)”³³

Por último, el docente, que se convierte en catalizador de todo lo anterior, puesto que la responsabilidad que reposa en la universidad se cataliza a través de él en la formación de “contadores”; debe ser más que un dictador, un consultor, un consejero de conocimientos, marcar la diferencia entre adiestra al hombre y formar al hombre. “(...) El Profesor universitario, quien debe ser un investigador, productor y revisor de conocimientos, y proyectarse como un líder capaz de dirigir procesos educativos que ayuden a los estudiantes a encontrar el camino cognitivo que se les presenta a lo largo de su vida académica, estimulándolos, además, en

³³ SUAREZ, Jesús Alberto. Corazón, cabeza y manos de la cultura contable. En: Revista Legis del Contador. no.1. Enero – Marzo, 2000. p 234

el proceso de “aprender a aprender”. Así, resulta importante formar ese docente dentro de la cultura la investigación.”³⁴

Pretender lograr una formación integral de cada profesional de la contaduría, implica una elevada coherencia entre cada uno de los sujetos. La formación de cada profesional como indagador de herramientas que permitan solventar la complejidad estará en concurrencia al engranaje de cada uno de estos actores. En ello confluyen aspectos epistémicos, sociales, humanísticos, conceptuales, prácticos y económicos.

Cuando se entiende que la contabilidad, interdisciplinaria que es, se orienta mediante otras disciplinas, pero guardando métodos y objetos propios para la búsqueda de nuevos paradigmas que den respuestas a los problemas del entorno; cuando entendemos que los registros de cargos y abonos se quedan como instrumentos auxiliares; que el contador no sólo prepara estados financieros sino que los interpreta y los confronta con su realidad socio-económica; que las normas no son la teoría sino interpretaciones de ella;... nos encontramos en la vía de formadores de hombres (contadores) nuevos que “(...)no sólo producen y manejan tecnología, información y conocimiento científico para solventar los problemas vinculados a su quehacer cotidiano, sino que también sea una persona sensible a los problemas no resueltos de los demás”³⁵.

³⁴ CASAL, Rosa, y NORKA, Victoria, Op cit., p. 22

³⁵ ARAUJO, Op. Cit., p. 180

4.2.2 Cultura contable e interdisciplinariedad

Por otro lado, pero no muy lejos de la realidad se es consciente de una división de tres partes fundamentales de la cultura contable que son ámbitos curriculares al tiempo, los cuales son: académicas, humanísticas y profesionales, que se les da el nombre de Corazón, Cabeza y Manos de la cultura contable, respectivamente³⁶. El corazón, es toda aquella parte humanística, llamada también aproximación axiológica que incluye todos los valores de la ciencia contable, la parte ética de la cultura de nuestra profesión. La cabeza, es toda la teoría de la cultura contable y la académica de nuestra profesión. Las manos, es el desempeño profesional.

Estos conocimientos son claves en el ejercicio de la profesión, pues la contabilidad ha trascendido a nuevos esquemas en donde interactúa cabalmente con el sistema económico y se adapta a los nuevos requerimientos como la búsqueda incansable de ventajas competitivas del ente económico que tengan en cuenta el conocimiento.

En la búsqueda de una cultura contable adecuada además de una dimensión axiológica y conocimiento, existe también el desempeño profesional, simbolizado por las manos, representa las competencias generales, intelectuales, laborales, interpersonales, comunicativas, interpretativas, éticas y estéticas propias de la profesión contable.

³⁶ SUAREZ. Corazón, cabeza y manos de la cultura contable. Op. Cit., p. 234

Teniendo el conocimiento y practicando los valores que le dan sentido humanístico a la profesión, al contador solo le faltan manos laboriosas que a base de constancia y perseverancia logren una verdadera integridad profesional, con capacidad para enfrentar los retos que el mundo de hoy impone y con las habilidades suficientes para lograr cambios y transformaciones en el ámbito socioeconómico, cultural, político e ideológico.

También es cierto que el entorno en que se realiza su búsqueda puede alterarlo significativamente, y solo el profesional integral que obedezca a una adecuada cultura contable provista de una dimensión axiológica (con arraigo a los valores), que dimensione la teoría contable en un contexto global y que tenga un desempeño profesional caracterizado por su constancia, perseverancia y esmero, podrá dar fe sobre el verdadero conocimiento de la realidad contable.

En todas las formas el estudiante y como tal el capitalismo en que vivimos hace que se niegue el ser desde el estudiante hasta ciertos aspectos en la academia, esto hace que no se aprehende totalmente la realidad; cuando la realidad lleva con si mismo nuevos conocimientos abarcables al contador como saber y ser integral, limitándose solo a un conocimiento teórico y mecánico, flojo en actividades experimentales que miden el resultado del proceso.

La contabilidad paradójicamente ha convertido su herramienta fundamental para el movimiento del conocimiento (interacción del conocimiento empírico y teórico) en

un instrumento de estancamiento de la ciencia contable, pues comparada con otras ciencias no ha alcanzado su máximo desarrollo como consecuencia de un conocimiento empírico surgido en las necesidades económicas, y no el cuestionamiento del hombre por el hombre (necesidades sociales). En este sentido, solo se ve la realidad por partes desiguales que no coinciden a la hora de lograr lo dicho en las líneas anteriores.

Si hemos abordado el tópico de la integralidad es porque la preocupación por la aplicación del pensamiento complejo en las asignaturas de la carrera profesional del contador público en la universidad de Cartagena se hace imprescindible para la formación actual y posibles cambios en la economía.

Ahora, hay que resaltar el universo en que vivimos no es uniforme y como contadores públicos tenemos que saber que nuestra profesión no está exenta de ella. Se debe ser consciente que la disciplina no solo se limita a la elaboración e interpretación de estados financieros, saber también que la empresa dejó de ser uniforme hace tiempo, ahora nos encontramos con una realidad totalmente compleja que al momento dado de adentrarnos en ella podremos analizarla y comprenderla de una manera conjunta con otras disciplinas.

Se debe aclarar que la cultura contable “corazón, cabeza y manos”, no es posible ser alcanzada sin tener ese complemento de pensamiento complejo vigentes en

nuestra profesión, se hace necesario el estudio de rasgos interdisciplinarios para la adquisición de este pensamiento, y poder adquirir la cultura contable.

4.2.3 El camino a la complejidad

Si destacamos la complejidad desde el punto de vista de uno de los pioneros de este tópico encontramos en palabras de él, Edgar Morin.

A primera vista la complejidad es un tejido (complexus: lo que está tejido en conjunto) de constituyentes heterogéneos inseparablemente asociados: presenta la paradoja de lo uno y lo múltiple. Al mirar con más atención, la complejidad es, efectivamente, el tejido de eventos, acciones, interacciones, retroacciones, determinaciones, azares, que constituyen nuestro mundo fenoménico. Así es que la complejidad se presenta con los rasgos inquietantes de lo enredado, de lo inextricable, del desorden, la ambigüedad, la incertidumbre... De allí la necesidad, para el conocimiento, de poner orden en los fenómenos rechazando el desorden, de descartar lo incierto, es decir, de seleccionar los elementos de orden y de certidumbre, de quitar ambigüedad, clarificar, distinguir, jerarquizar... Pero tales operaciones, necesarias para la inteligibilidad, corren el riesgo de producir ceguera si eliminan los otros caracteres de lo complejo; y, efectivamente, como ya lo he indicado, nos han vuelto ciegos³⁷.

Desde esta perspectiva, el enfoque pragmático en contabilidad centrado en lo cuantitativo, lo micro, financiero, jurídico, técnico y simple, crea en el estudiante un vendaje, los “hace ciegos” frente a las realidades de cada contexto. Es por esto

³⁷ MORIN, Op. Cit., p. 7

que se hace necesaria la utilización de momentos teóricos de nuestra profesión, con sentido crítico, para mayor comprensión de figuras complejas de la disciplina. Es muy importante tener en cuenta que la complejidad busca distinguir lo práctico de lo teórico, mas no desunir ni desligar.

El pensamiento de los estudiantes es disyuntivo y, además, reductor: se busca la explicación de un todo a través de la constitución de sus partes, se quiere eliminar el problema de la complejidad. Este es un obstáculo profundo, pues obedece al arraigamiento de una forma de pensamiento que se impone en la mente desde la infancia, que se desarrolla en la escuela, en la universidad y se incrusta en la especialización; y el mundo de los expertos y de los especialistas, manejando cada vez más nuestras sociedades.

Así las cosas, cabe precisar que la complejidad no es una receta para conocer lo inesperado, al contrario nos vuelve prudentes, atentos, no nos deja dormir en la mecánica aparente y en la trivialidad aparente de los determinismos. En otras palabras es el camino a esa formación integral no solo desde la perspectiva contable si no de las demás ciencias.

5. MARCO METODOLÓGICO

Al tratar el tema de la historia de la contabilidad asalta de manera paralela, el cómo se puede comprender y traer al presente una disciplina tan antigua como la misma civilización, o peor aún ¿cómo establecer el sentido a los textos que hacen alusión a ella? Para ello, cabe precisar que donde exista un lenguaje que transmitir y comprender, o textos que traducir, se hace necesaria la presencia de la hermenéutica. Bajo esta premisa, la investigación se suscribe a la línea descriptiva y bibliográfica, en la medida en que se hizo un recorrido teórico por los textos que sobre historia de la contabilidad se han producido, consulta a demás sobre formación contable, y se contrastaron estos resultados con el conocimiento y conciencia que sobre la cientificidad contable y la historia de nuestra ciencia, tienen los estudiantes de contaduría pública de la Universidad de Cartagena.

5.1 POBLACIÓN Y MUESTRA

Para la realización de la investigación se tomó como población la totalidad de estudiantes de Contaduría Pública tanto de la jornada diurna como nocturna de la Universidad de Cartagena sede Piedra de Bolívar, que se encontraban matriculados entre los semestres sexto a decimo.

Para la muestra, se realizó un muestreo intencional que permitió seleccionar a seis estudiantes de cada semestre por cada una de las jornadas, a los cuales se les aplicó el instrumento de recolección de datos.

5.2 TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

De acuerdo a los tipos de datos, se emplearon tres instrumentos principalmente:

Para la revisión bibliográfica se utilizó el análisis documental, con aplicación de métodos hermenéuticos.

En cuanto a la muestra de estudiantes se practicó un prototipo de encuesta-examen, con preguntas de las principales variables e indicadores considerados.

Se realizaron entrevistas a dos tipos de sujetos potenciales, a saber: docente especialista en la materia vinculado a la Universidad, y experto en el tema no vinculado a la Universidad.

6. DIAGNOSTICO DE LA SITUACIÓN ACTUAL EN EL PROGRAMA

La triada en formación contable³⁸ se edifica en un cuerpo íntegro en la medida en que el accionar de cada una de las partes forme un todo. Un **estudiante** que se preocupe por un conocimiento heterodoxo y no convergente, un catalizador (el **docente**) que lo lleve de la mano valiéndose de herramientas que permitan concebir ese conocimiento desde diversas latitudes, y una **institución** que circunscriba lineamientos, brinde los escenarios y comunique a los anteriores su accionar. Consecuente con ello, los resultados de este capítulo se analizarán de acuerdo a tres panoramas.

6.1 PANORAMA ESTUDIANTIL

La formación de los estudiantes de Contaduría pública de la Universidad de Cartagena se encuentra en una transición entre lo instrumental y disciplinal; ya que pese a que pueda evidenciarse que aunque existe predominio de lo pragmático se germina una confección en la formación básica o disciplinal. Los

³⁸ Haciendo analogía a la triada en contabilidad que expone el profesor Jesús Alberto Suarez, se entiende la triangulación entre estudiante, docente y universidad. Corazón, cabeza y manos de la cultura contable. Op. Cit., p. 234.

estudiantes que pese a tener vacíos en lo disciplinal y a estar en función de la técnica contable, son conscientes de la relevancia del saber teórico-científico.

Un argumento a este escenario se halla en el desconocimiento de los elementos superiores en contabilidad, tales como: periodos científicos, elementos que integran la teoría contable, el fin de la contabilidad, las doctrinas contables, etc.; situación que se consolida a la hora de dar definiciones a conceptos claves como la partida doble o contabilidad. Se puede afirmar entonces que el estudiante aplica temas técnicos de la contabilidad, pero sin conocer sus raíces y cimientos, ya que no posee conocimiento sobre las doctrinas que han imperado en el periodo científico, y que de alguna manera han dado origen y fortalecido esos conceptos.

El fenómeno contable, según el profesor Jesús Alberto Suarez para que pueda ser comprendido en su plenitud se satisface en tres enfoques: Global, geográfico y geológico.

La descripción del enfoque global plantea una cosmovisión en perspectiva desde arriba, sobrevolando el continente contable, por así decirlo, para saber cómo el sistema controla sus datos, hipótesis y teorías, (...). Este enfoque corresponde a una epistemología contable; aborda el problema de la cientificidad de la contabilidad y su naturaleza social, a la luz de las grandes construcciones socioepistemológicas por ejemplo, programas de investigación de Imre Lakatos, estructuras paradigmáticas de Thomas S.

Kuhn, tradiciones investigativas de Larry Laudan, redes teóricas de Wolfgang Stegmüller, campos de investigación de Mario Bunge (...).

El segundo enfoque plantea una cosmovisión en perspectiva desde adentro (...), es propio de la teoría contable, cuyo objetivo es explicar y predecir la práctica contable, entendida en un sentido amplio, conforme se desarrollen los programas de investigación contable, para solucionar problemáticas de sus doctrinas y escuelas antagónicas, o conflictos de fronteras con otras disciplinas.

Por último, el geológico, plantea hipótesis sobre cómo se formó el actual continente y qué fuerzas telúricas están formando y continúan formando el mundo contable, un poco desde el pasado, más interesante desde el presente y con gran perspicacia desde la prospectiva. El enfoque nos permite alguna penetración en la naturaleza de los sistemas ideológicos subyacentes en los modelos económicos y contables³⁹.

Buscando ubicar el accionar de los estudiantes en cada uno de estos enfoques, a la suma, se estancan en el segundo, pero solo en la búsqueda insaciable de las mejoras prácticas que le permitan explicar y ganar pericia en el oficio de la profesión, es decir, se toman el **hacer** de las teorías y dejan a un lado el **ser** de la misma.

Siguiendo estas líneas en busca de refuerzos a las aseveraciones, veamos a continuación las siguientes ilustraciones que nos permitirán tener un panorama más comprensible en el actuar de los estudiantes Udeceistas, al consultarles

³⁹ SUAREZ, Alberto. Cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica. Op. Cit., p. 156.

sobre sus conocimientos de los periodos generales de la historia de la contabilidad (empírico, clásico y científico):

Tabla 2. Cosmovisión de los periodos científicos en contabilidad según la percepción de los estudiantes Udeceistas

Variable	Característica de los periodos en contabilidad		
	Empírico	Clásico	Científico
Aplicación de las matemáticas		2.6%	
Arte		2.6%	
Búsqueda Objeto de Estudio			2.7% *
Contabilidad arcaica	18.9%		
Contabilidad como ciencia			18.9% *
Contabilidad como un instrumento	5.4%		
Control de los recursos		2.6%	
Escuelas contables		7.9%	
Investigaciones contables			5.4% *
La partida doble		21.1%	
Necesidad	8.1%		
No sabe/No responde	45.9%	39.5%	35.1%
Partida Doble			21.6%
Partida Simple	13.5%	10.5% *	
Practica contable	8.1%		
Teoría general			16.2% *
Teorías contables		13.2% *	

Fuente: Propia

Los resultados resaltados corresponden a la moda en cada pregunta.

Las frecuencias modales que se presentan nos permiten afirmar a grandes rasgos que las generalidades de cada uno de los periodos en contabilidad no están siendo contextualizadas por los estudiantes. Por un lado encontramos en el periodo empírico de los que sí llegaron a responder, sólo el 13.5% dio el rasgo realmente importante en este periodo. Por otro lado, y no menos preocupante encontramos el periodo clásico, de los que sí indicaron alguna de las respuestas, buena parte de éstas no son propias del periodo sobre el cual se cuestiona, esto es un 23.7% (partida simple 10.5% y teorías contables 13.2%, por ejemplo), la

cual cobraría como segundo lugar en clasificación porcentual, antecedida de la moda con un 39.5% (no sabe/no responde). Y solo en un tercer lugar se ubicaría la respuesta acertada con un 21.1% (la partida doble).

Situación un tanto contradictoria se presenta en el periodo científico, en los que sí respondieron (que por cierto fueron la mayoría), haya una idea interesante de los hechos que han marcado el periodo científico en contabilidad (este es verificable en cerca del 43%; tomado de la suma de 2.7% *búsqueda de objeto de estudio*, 18.9% *contabilidad como ciencia*, 5.4% *investigaciones contables* y 16.2% *teoría general*). Lo cual se presta para dos interpretaciones: primero, que el estudiante no esté considerando como necesario el conocimiento en los periodos anteriores (donde se presenta una clara debilidad para caracterizarlos), y segundo, que existan ideas y nociones de la ciencia contable pero que no calan en su formación aún.

La baja contextualización que presentan los estudiantes en lo referente a los periodos históricos en contabilidad es consecuente con la conceptualización que ellos tienen sobre las diferentes maneras de representación contable. Es el caso de la partida simple, de la lectura en conjunto de estas respuestas (ver tabla 3) muestra una debilidad sentida respecto a su concepción. Ello se sustenta en que solo el 24.3% dio una visión aproximada sobre esta manera de representación contable, y que este mismo porcentaje sea semejante con los que no saben o no responden sobre la misma. Esta situación no podría ser menor, si los estudiantes

no poseen los fundamentos rigurosos para conceptualizar sobre las características del periodo empírico, mucho menos podrán definir algunos de los temas “relevantes” que integran este mismo periodo, como es el caso de la partida simple, la cual se sustenta en un mínimo de participación (13.5%, ver Tabla 3).

Tabla 3. Características de la representación contable

Variable	Representación contable		
	Partida simple	Partida doble	Partida múltiple
Desigualdad en sus saldos	5.4%		
Equilibrio entre Debito y créditos		29.7% *	
Información cualitativa			2.7%
Interrelación			2.7% *
No sabe / no responde	24.3% *	13.5% *	75.7%
Registro en una cuenta	29.7%		
Registro sin contrapartida	24.3%		
Registros en dos columnas		5.4% *	
Registros en una columna	5.4%		
Representación sencilla de la realidad	10.8%		
Sistema de dos partidas: Entrada-Salida		51.4%	
Un hecho afecta dos o más cuentas			18.9% *

Fuente: Propia

Los resultados resaltados corresponden a la moda en cada pregunta

Trasladándonos hacia la partida doble, como una primera impresión podría darse el hecho de que la moda arroja una fortaleza (el 51.4%). Sin embargo, pese a que se aprecia una mayoría con cierta idea de la partida doble, esta es significativamente inferior a lo que se esperaba, ya que se parte del hecho que el hacer es el regente en su formación y que la partida doble debería tomar la batuta de liderazgo, por lo cual se espera que sus respuestas hubiesen sido mucho mayores, pues esto es base de lo que técnicamente sabe el estudiante. Es decir, se afirmaría con ello que el estudiante emplea la partida doble en su actuar técnico, pero no tiene plena conciencia de lo que ella significa. De allí que el

48.6% (tomado de la suma de 29.7% *equilibrio entre débitos y créditos*, 13.5% *no sabe/ no responde* y 5.4% *registro en dos columnas*) no sepa o tenga una idea errada de la misma.

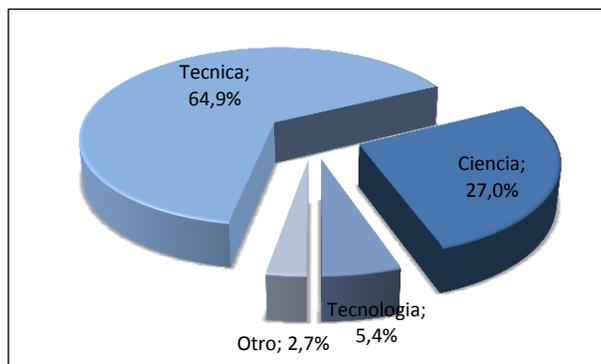
En cuanto a la partida múltiple, se repite el mismo hecho modal (el 75.7% no tienen ni idea de este concepto) de que no solo la gran mayoría no respondió sobre esta forma de representación, sino que quienes sí respondieron, realmente no dieron una característica correcta de la misma. Pese a ello, se rescata la afirmación enunciada en el periodo científico: aunque se despierta algunas ideas en la caracterización de ese periodo, aún no se materializan en la conceptualización de temas propios a este periodo de tiempo, lo cual se evidencia en un mínimo de esfuerzo por tratar de definir la partida múltiple como método de representación (21.6%, *Interrelación* 2.7% y *un hecho afecta dos o más cuentas* 18.9%).

La consecución y correlación en los resultados anteriores no son ajenas a que en la definición de contabilidad se encuentren respuestas infundadas. Siguiendo una clasificación porcentual (ver grafica 1), nótese que la segunda respuesta en importancia es la catalogación de la contabilidad como ciencia (27.0%) pero, esta no puede entenderse como una respuesta totalmente positiva en la medida en que no se sustenta en bases de lo teórico –científico, de acuerdo a los resultados de las antecedentes afirmaciones de los examinados. Quiere decir entonces que, se afirma que la contabilidad es una ciencia, pero no hay fundamentos que respalde

esta afirmación; los estudiantes están catalogando un carácter científico a la contabilidad, desconociendo las características evolutivas que la han enmarcado en este status.

Si no se percibe una conceptualización que permita al estudiante una cosmovisión global, geográfica y geológica de la contabilidad, su actuar se justificaría en una posición endeble en lo cuantitativo, financiero y simplista. Situación que se evidencia en la moda (64.9% obedece a la contabilidad como técnica).

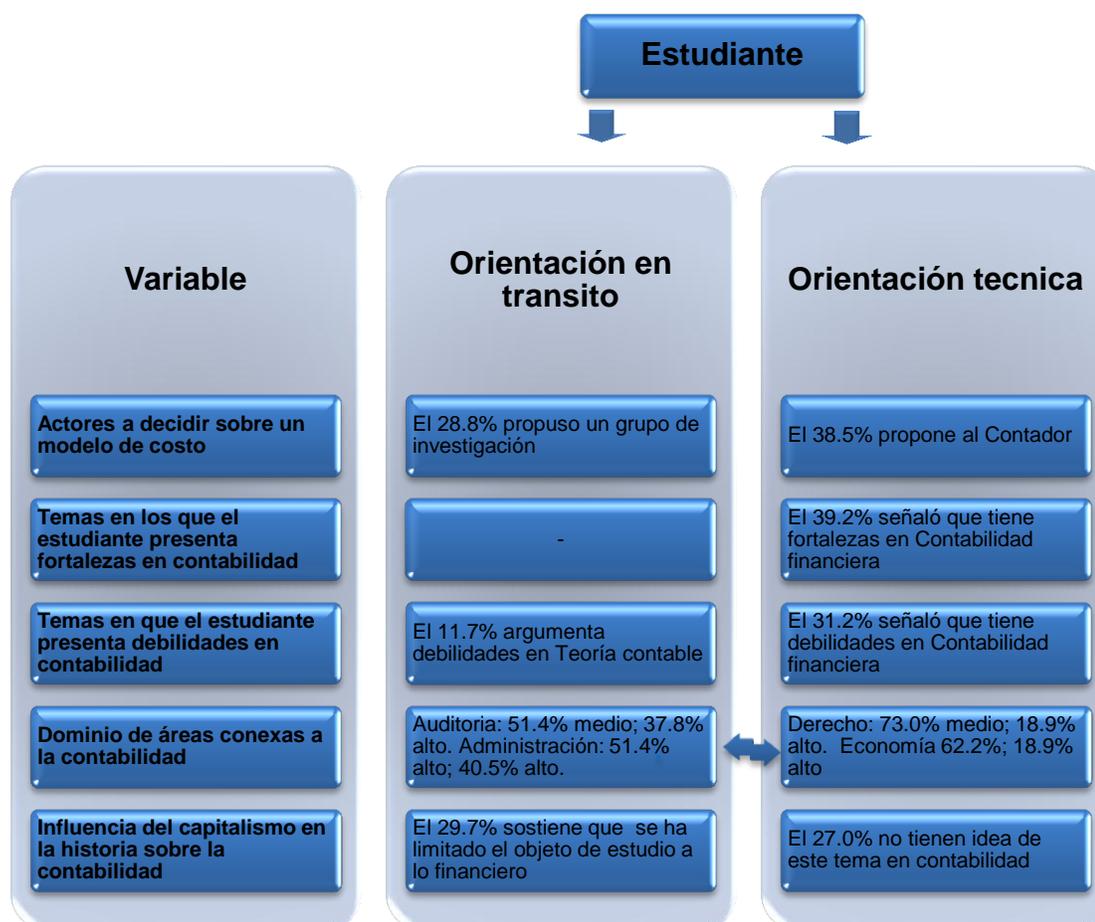
Grafica 1. Concepto de contabilidad



Fuente: Propia

Agregando un toque de “profesionalismo” al entramado académico que se ha expuesto hasta ahora, se muestra el actuar de los estudiantes en relación a los escenarios en que se percibe el entorno contable. Ante una situación hipotética en la cual se simula la problemática de un sector de la economía en cuanto al diseño de un modelo de costo que permita la obtención razonable de la renta, se indaga en los estudiantes sobre los posibles actores a tomar riendas en tal situación; ante la cual se destacan: el contador y un grupo de investigación

Tabla 4. Contraste: orientación técnica – orientación en transito



Fuente: Propia

La primera orientación, el Contador, perfila un profesional de la contaduría multidisciplinar, capaz de hacer frente a la complejidad de los problemas de las organizaciones. Sin embargo, los argumentos no se extienden más allá de lo convencional. La poca coherencia que hay entre escoger contabilidad financiera como fortaleza y debilidad al tiempo, lleva a pensar que solo hay interés y preocupación en esa rama. A esto, hay que agregar el alto dominio de áreas conexas (Derecho) con una representación del 91.9% (73% alto y 18.9% medio),

esta dosis normativa recorta el apetito de conocimiento contable, reduciéndolo a memorización y aplicación de decretos-leyes, establece en el pensamiento un camino a seguir, una obediencia, que no permite salir de lo dado, para construir desde otros ángulos un conocimiento dinámico. “La norma se caracteriza, entre otros aspectos, por incluir reglas de actuación y procedimiento, en su mayoría de uso mecánico, que determinan las acciones a realizar en el contexto de la práctica contable. Dichas proposiciones se transmiten a los estudiantes en la mayor parte de los casos sin posibilidad de discusión crítica, duda o refutación. En algunos contextos se sobreentiende que la norma no se discute, se obedece: la norma es la norma”⁴⁰.

Por otro lado, no muy lejos de lo anterior, encontramos que la economía, se concentra con un alto nivel en cuanto a su dominio. Ahora, si bien es cierto que la economía ha entregado buenos elementos para pensar en el desarrollo de la contabilidad, también logra, que en la formación no se perciban otros lenguajes. Situación que no se escapa a la capacidad de demostrar las contribuciones que el capitalismo a través del tiempo ha introducido a la contabilidad. Esto quiere decir que las áreas conexas se perciben de manera aisladas, no permitiendo una conexión con la disciplina.

⁴⁰ ORDOÑEZ, Sergio. Contra el adiestramiento contable: invitación a la ruptura epistemológica en la formación del contador público En: VII SIMPOSIO NACIONAL DE INVESTIGACIÓN CONTABLE Y DOCENCIA, (6 - 8, junio, 2008, Bogotá, Colombia). Memorias, libro Perspectivas Críticas De La Contabilidad. "Reflexiones Y Críticas Contables Alternas Al Pensamiento Único", p.117 – 126. Universidad Nacional de Colombia, 2008.

Mirando en la perspectiva de transición, la respuesta: *grupo de investigación* (ver tabla 4), se realza el hecho que los problemas son complejos, cambiantes e interrelacionados, por lo cual sus respuestas deben moverse constantemente, esto es, no ser observado por un sujeto, sino por todos los actores que se relacionen a la problemática. Lo anterior abre camino a la concepción de la contabilidad desde ejes interdisciplinarios. Dicha elección justifica las elevadas acogidas que tienen los estudiantes en cuanto al dominio (alto, medio) de diferentes áreas conexas a la contabilidad.

Los estudiantes que se ubican en este grupo sustentan que presentan debilidades en lo relativo a la teoría contable (ver tabla 4, con un 11.7%), y aunque esta participación este equidistante de la moda (31.2% *contabilidad financiera*), se rescata la nueva cosmovisión que se gesta en el pensamiento de los estudiantes. Esta nueva situación no se queda allí, muestra leves evidencias: los estudiantes son conscientes que la influencia del capitalismo en la historia ha limitado el estudio de la contabilidad a sólo lo financiero, obstaculizando que en ella se generen otras dimensiones.

En medio de estos panoramas dispersos, sobresale el hecho que en la percepción del estudiante, la importancia y necesidad de la teoría contable está presente, incluyendo a la investigación en ello. Esta situación debe capitalizarse para que pase de un cambio de conciencia a una formación coherente entre teoría y técnica contable.

6.2 PANORAMA DOCENTE

Hacer efectiva la transición en el comportamiento de los estudiantes requiere de la influencia de un catalizador, el docente. Sin embargo, para el estudio científico de la contabilidad ese papel del docente aún está por fortalecer. Una explicación importante (aunque no sea la única), bajo la percepción del estudiante, es que las asignaturas que abordan esta temática trabajan en un plano descontextualizado, al faltar ejemplos concretos presentados por el docente donde se aprecie la aplicabilidad e importancia de los temas teóricos - científicos (*“La contabilidad es una ciencia aplicada”*⁴¹, y por tanto su teoría debe ser estudiada en la significancia de sus aplicaciones), otra razón está en el efímero enfoque integral en los temas relativos a la contabilidad.

Hilando un poco hacia adentro, mediante una entrevista a uno de los docentes encargados de adentrar a los estudiantes en el campo histórico de la contabilidad, y en consonancia con los sentimientos de los estudiantes, se tienen que:

1. El conocimiento es pragmático en los estudiantes. Los docentes se preocupan por enseñar lo teórico al igual que lo práctico, pero a la hora de hilar, en ambos no se encuentra la manera y solo lo unen en el momento de la norma, ciñéndolo a un impedimento de construcción de pensamiento

⁴¹ MATTESSICH, Richard. Citado por: TUA PEREDA, Jorge. Evolución y situación actual del pensamiento contable. En: revista Legis del contador, Octubre – Diciembre, 2004, no. 20, p 43-128

científico. Según Bachelard, *“el conocimiento pragmático conduce a generalizaciones exageradas”*⁴², no podemos tomar como ciertas y universales las utilidades (ventaja o principio de explicación) que nos presentan los fenómenos literales. *“El riesgo que se corre es que lo verdadero ceda ante lo útil y que si se ha hallado una utilidad entonces ha encontrado la función real de lo verdadero”*.

2. El docente trata en lo posible de mirar más allá de lo contable para que el estudiante le siga, pero el mercado exigente de contadores automáticos, y por tanto, la enseñanza centrada en la academia se ve subordinada. Esta situación se concreta en el hecho que en la solución a determinadas problemáticas del oficio profesional como la ilustrada en los párrafos precedidos, las argumentaciones de los estudiantes se ciñan a procesos instrumentales adquiridos en la contabilidad financiera.
3. La transición que se germina en los estudiantes, se refuerza en la intención que tienen los docentes por aportar motivación e interés en las clases comúnmente llamadas “relleno” como los son humanidades, teoría contable, epistemología contable, entre otras. Es importante adueñarse e identificar con dicho interés, para aumentar la participación de estudiantes en investigación y ayudándoles a formar un pensamiento crítico.

⁴² BACHERALD, Gaston. Citado por: NICHOLLS, Francisco, REYES, Guillermo, BENAVIDES; ALVARO. Formación del espíritu científico. En: Principios de investigación contable, fundamentos teóricos. Universidad Externado de Colombia, 1986. p, 110-121.

Por otra parte, la técnica ha generado un hombre que se cree completo, es decir que no necesita de más conocimiento que el adquirido en cada curso: pues el estudiante cree que los registros técnicos le dan la destreza para lograr sus objetivos empresariales. Esto genera una simple preocupación por como adquirir pericia o habilidad para usar dichos procedimientos o recursos. A esto hay que agregarle el papel del docente, quien por lo general, no conlleva o incita al estudiante a conocer problemáticas de su disciplina, sino a esquematizar el pensamiento como si este fuera incuestionable.

Como quiera que pueda evidenciarse, se percibe una sensación de contradicción entre las argumentaciones que dan los estudiantes y los docentes. Mientras que los primeros aluden falta de metodologías “simples” que ejemplifiquen la aplicación de los hechos histórico científicos en contabilidad; los segundos, dicen que se preocupan por la enseñanza disciplinal, pero que el mercado tienen otro tipo de exigencias.

En busca de unir las partes contrapuestas, diferente a la ya enunciada (la normativa) nos encontramos con formulaciones externas a los dos actores sometidos en el estudio de casos de la Universidad de Cartagena. Dentro de ellas, no solamente nos contextualizan el panorama a nivel general en Colombia, sino que también nos brinda algunas luces para que la capitalización de la cual ya se hizo a lución al comienzo de este nivel, se haga efectiva. Una entrevista privada con el profesor Rafael Franco Ruiz, en el marco del **III SIMPOSIO DE**

INVESTIGACIÓN CONTABLE REGIÓN CARIBE Y PRIMER ENCUENTRO INTERNACIONAL DE INVESTIGADORES CONTABLES, realizado en la Universidad de Cartagena en Marzo de 2011; nos da la siguiente orientación:

En Colombia las instituciones universitarias han desarrollado dos enfoques curriculares fundamentales: un enfoque disciplinal y un enfoque instrumental. (...) los contadores deben formarse en la disciplina, en el desarrollo teórico, las construcciones científicas sobre el cual se construye el campo del ejercicio disciplinal. Esto implica la utilización de metodologías de enseñanza-aprendizaje supremamente diferentes a los procesos instrumentales tradicionales, que tendrían la posibilidad de hacer grandes desarrollos en investigación formativa. (...) cuando una persona adquiere todo ese bagaje científico, adquiere la capacidad de solucionar problemas de cualquier índole que se vayan produciendo en términos de su ejercicio profesional, porque desarrolla la capacidad de diseñar metodologías y a partir de las metodologías construir instrumentos de trabajo. (...) la formación del contador debe estar fundamentada en conocimientos, en el desarrollo de la disciplina, y no fundamentada en el desarrollo del entrenamiento⁴³.

Refrescando el panorama, tenemos entonces que la cuestión es de fondo. La racionalidad del educando se encuentra atrapada en determinadas acciones (su propia responsabilidad, los docentes, el mercado laboral, y los contenidos curriculares de las instituciones) y tiempos, generando parámetros de referencia

⁴³ Entrevista a Rafael Franco Ruiz en el marco del III SIMPOSIO DE INVESTIGACIÓN CONTABLE REGIÓN CARIBE Y PRIMER ENCUENTRO INTERNACIONAL DE INVESTIGADORES CONTABLES (3: 3-5 Marzo, 2011: Cartagena, Colombia). [videograbación]. Cartagena. 2011, 1 CD, 5:22 minutos.

que de una u otra forma obstaculizan la necesidad de afrontar con una actitud abierta, creativa y crítica la realidad.

6.3 PANORAMA UNIVERSIDAD⁴⁴

Del contraste presentado entre Estudiante-Docente, se suma la universidad. La articulación curricular del plan de estudios del Programa de Contaduría Pública carece de flexibilidad y simplicidad a la hora de hilar delgado en el ensamble ***universidad-docente-estudiante***. A la luz de los estudiantes, no se tiene conocimiento a través de los diversos portales de “comunicación” que cuenta el programa, donde se evidencien y demuestren los esfuerzos curriculares por la preocupación de la formación de profesionales con perfil integral.

La anterior situación se presta para dos interpretaciones, la primera, que sí existan acciones estratégicas desde el Programa para una formación integral, pero no estén siendo divulgadas de manera propicia, es decir, tener políticas de formación de letra muerta por carecer del conocimiento y participación de toda la comunidad académica, reduciéndose a quienes desde el Programa tratan de desarrollarlas. Cargar toda la culpa en el estudiante no es pertinente atribuyendo que en él debe recaer el compromiso de su formación. La universidad debe proveer espacios que

⁴⁴ Hemos delimitado Universidad a los lineamientos y directivos que conforman el programa académico de Contaduría Pública en la Universidad de Cartagena.

atraigan a los educandos, pues la responsabilidad no solo reposa en ellos, sino que también en la universidad como gestora de profesionales, y los docentes como mediadores entre ambos. Y, la segunda interpretación, que en el peor de los casos no existan políticas internas; aquí sí habría un problema de fondo.

En contradicción a la “esquemmatización” curricular, pero con un alto grado de fortaleza se ubica el compromiso de los docentes para con sus estudiantes. Ellos no solamente están dando muestra de experiencia pedagógica para desarrollar sus asignaturas, sino que buscan interrelacionar el contenido de sus programas de estudios con el entorno actual - en efecto, la ley 43 de 1990 establece que el profesional contable cuando se desenvuelva en la docencia podrá llevar problemas de su organización a las aulas de clases siempre y cuando se mantenga la confidencialidad -, y un apoyo en diferentes disciplinas que le permitan ejemplificar las situaciones problemitas que se proponen en los salones de clase. Aunque dejan constancia que las exigencias de competitividad a nivel de dominio de la práctica sigue primando en las organizaciones, y ello repercute en la academia, y a pesar también que sus acciones aún no echan mano de la teoría contable propiamente, quedándose a lo sumo en la normativa y los marcos conceptuales de la contabilidad financiera (principalmente el del Decreto 2649 de 1993).

Sin embargo, la universidad se “defiende”. En el mes de Noviembre de 2011 se emitió el **informe final de**

condiciones de calidad para el registro calificado del Programa de Contaduría Pública de la Universidad de Cartagena⁴⁵, en dicho documento se ilustra ampliamente las áreas atinentes al Programa, entre las cuales podemos destacar dada su gran impacto con los temas que se diagnostican en el presente capítulo: aspectos curriculares, la investigación y los docentes. En el documento de la referencia se quiere evidenciar que existen “axiomas” sobre los cuales descansan los lineamientos académicos para la enseñanza no solo de la disciplina contable, sino también para la formación profesional de los próximos egresados. Se rescatan cambios importantes a nivel del currículo, donde destacamos que una asignatura vital para lo expuesto en este trabajo como lo es **epistemología contable**, deje de ser electiva. Esta asignatura constituye una de las falencias a nivel formativo, pues actualmente y desde hace algunos años atrás se encuentra como una materia a elección de los estudiantes, evidenciándose una baja participación semestre a semestre en el estudio de los educandos, y un alto grado de desconocimiento en las construcciones “fundamentales” en contabilidad. Ahora pasa a ser obligatoria. Se espera que esos cambios se acompañen también de modificaciones sustanciales en los contenidos y metodologías de las asignaturas de contabilidad propicias, de manera que muestren una mayor articulación entre la teoría contable propiamente dicha (no solo la norma contable) y la práctica de la contabilidad.

⁴⁵ Cabe mencionar que este documento fue obtenido por una fuente interna del Programa de Contaduría Pública, pues no fue posible tener acceso al mismo a través de los portales del Programa y la Universidad. Incluso, como estudiantes no teníamos conocimiento de la existencia del material de la referencia.

Ya teniendo las posiciones de cada uno de los sujetos que conforman la triada contable, y siguiendo la lógica del silogismo filosófico, nos conduciría a concluir que en el Programa de Contaduría Pública de la Universidad de Cartagena: entre **estudiante**-docente hay contradicción, entre **docente**-universidad hay contradicción, por tanto entre estudiante-**universidad** no hay congruencia. Haciendo una analogía desde los supuestos de la teoría general de Mattessich, existe una teoría general (directrices curriculares emanadas de la universidad), pero los sistemas contables (docentes y estudiantes) no guardan rasgos comunes, por tanto no apuntan hacia arriba y a la correspondencia entre los unos y los otros. Pero los esfuerzos por cambiar este panorama son evidentes, y sus frutos comienzan a hacerse visibles.

7. APLICACIONES CONCRETAS DE LA TEORÍA CONTABLE EN LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y DE GESTIÓN

Es un hecho histórico e indudable que el origen, evolución y la enseñanza de la contabilidad se concibió en la práctica de la misma, se asoció al adiestramiento y a la capacitación en las técnicas del oficio de los contabilistas. Pero, también es innegable que la capacidad de reflexión profunda junto a una coherente estructura conceptual son los cimientos para labrar el edificio de conocimientos y prosperidad en la fundamentación de la disciplina. En este mismo sentido, el profesor Eutimio Mejía citando a María Cristina Wirth, justifica que “el uso de la filosofía de la ciencia es relevante porque es una reflexión sobre la propia disciplina y, en consecuencia, una condición necesaria para su crecimiento, entendido como un aumento de los conocimientos -teóricos y aplicados-. Sin este trabajo, las explicaciones, predicciones o acciones contables se basarían en opiniones no bien fundamentadas, en la intuición, en el sentido común, en técnicas de “ensayo error”, etc.”⁴⁶.

Precisamente son estos referentes los que condicionan el tipo de formación de los contables. El poco entendimiento entre teoría y práctica ha permitido que los estudiantes sean “cuadriculados”. En ellos, las nociones de teorías se reducen a

⁴⁶ MEJÍA, Eutimio; MONTILLA GALVIS, Omar y MONTES SALAZAR, Carlos. Análisis a la contabilidad desde el racionalismo crítico. En: Contabilidad y racionalismo crítico. 1ª ed. Universidad Libre – Cali, 2005. p.99

principios o normas de contabilidad; y por otra parte, la práctica, se entiende como la técnica de hacer las cosas. Los “conocimientos a priori” que llevan los estudiantes a las universidades, producto de la trasmisión de los amigos, instituciones tecnológicas, el mercado empresarial y docentes, chocan cuando se intentan entregar los elementos para comprender la historia, los fundamentos epistémicos y éticos de la contabilidad, pues, gran parte de ellos no consideran la importancia de la teoría y su aplicabilidad en el mundo laboral. No se concibe entender la contabilidad desde una perspectiva diferente a la que ya se inculcó en su “infancia”. Bajo esta concepción, la profesión como práctica cobra mayor importancia que la academia como conocimiento, es decir, la forma sobre las esencias.

Dentro de los enfoques en formación contable argumentados por el profesor Franco Ruiz⁴⁷, tenemos: uno orientado a lo técnico y el otro a lo disciplinal. El perfil en el programa de contaduría pública de la Universidad de Cartagena no escapa a esta realidad. En el enfoque técnico se plantea una concepción de la naturaleza de la contabilidad desde la práctica, hasta el punto de asimilarla a capacitación o entrenamiento, es el regente en la formación de los contadores. Este es centrado en el hacer, preocupado por enseñar procedimientos, técnicas e instrumentos que requieren un mínimo de esfuerzo intelectual y del desarrollo del conocimiento, para que el contador pueda adentrarse en el ejercicio profesional. Contadores por tanto autómatas, capacitados a solo responder con las exigencias que las

⁴⁷ FRANCO, Op. cit.

diferentes instituciones de vigilancia y control soliciten, a tener la contabilidad “al día”; relegando de esta manera la profesión a una acción censo-motora, y su compromiso con la generación de valor en la misma disciplina, la sociedad y la empresa. En ellos, subyacen dentro de sus mandamientos “la práctica hace al maestro”, “la costumbre hace la ley”, “la norma es la norma”, entre algunas otras, que no son más que rezagos de las heridas académicas en su sendero del saber.

Por otro lado, en el enfoque disciplinal, se divisan los debates por la naturaleza autónoma de la contabilidad, su esencia: la formación en los desarrollos teóricos y científicos de la disciplina buscan la aprehensión del saber desde la ciencia y no del hacer; del ser y no solamente del deber ser. Esta formación debe estar forjada desde ejes transversales de tal manera que cada una de las etapas que se finalicen no queden allí, sino que por el contrario sean comienzos de una nueva. Así, las concepciones teóricas, humanísticas y prácticas confluyan y forjen un profesional con capacidades para re-crear, re-plantear, construir metodologías ciertas para hacer frente a los problemas en el ejercicio profesional y formación académica.

Queda claro entonces que el “divorcio” entre teoría y práctica es una cuestión de fondo, lograr su unión induce a que el contable aprenda a diferenciar y aplicar cada enfoque. La “cabeza” en contabilidad es el director no solo en la disciplina sino de la profesión, más que aprender taxativamente su estructura, es saber comprender y explicar en un campo que muestre el contexto, las instituciones, las

necesidades sociales y económicas, así como las consecuencias sobre ellos, que posee la contabilidad y las prácticas contables; es necesaria para entender la relación actual de la contabilidad con el contexto y evaluar la pertinencia de cambios deseados y necesarios.

Pero, ¿Cómo re-crear el perfil disciplinal en los estudiantes en una formación marcada por el pragmatismo? Quizás la solución se ha hecho notar en forma dispersa en el recorrido de todas estas líneas, pero es preciso presentar situaciones concretas que logren ilustrar precisamente la relación estrecha que hay entre la teoría contable y las prácticas más simples y técnicas. Los casos a ilustrar son⁴⁸:

1. Una aproximación a la teoría general de Mattessich a partir de un asiento de inversiones (método Inductivo).
2. Explicación deductiva del principio de periodo a partir de la teoría de Mattessich.
3. El estado de resultado y la medición de la renta verdadera.
4. El ciclo contable vs el método contable.
5. Implicaciones del método de depreciación en línea recta

⁴⁸ Se presentan solo cinco casos, pero pueden ser muchos, pues lo que se plantea es que toda la técnica contable pudiera ser estudiada y comprendida desde la teoría de la contabilidad.

7.1 UNA APROXIMACIÓN A LA TEORÍA GENERAL DE MATTESSICH A PARTIR DE UN ASIENTO DE INVERSIONES (MÉTODO INDUCTIVO)

(tomado de la conferencia del profesor Ilver Serpa en el marco del III Simposio de Investigación contable):

Considérese el siguiente ejemplo desde la lógica inductiva:

El raciocinio tradicional es:

- 1. Recuerda ejercicios similares*
- 2. Calcula las retenciones*
- 3. Extrae las variables del ejercicio*
- 4. Coteja cada variable con un código del PUC*
- 5. Registra*

La empresa (de Cartagena) compra 1000 acciones en la bolsa a su valor nominal (25.000 cada una), incurriendo además en gastos de comisión de \$ 1.800.000 pagados a una persona natural con domicilio en Bogotá. Cancela con cheque.

[En el proceso normal de enseñanza y por tanto de razonamiento que debería hacer el estudiante para solucionar este “ejercicio” tendría que seguir los pasos que se describen en el cuadro adjunto: debe recordar un ejercicio similar que haya hecho en clase (“en el tablero”) el profesor (o visto en un libro); si no lo recuerda, no podrá resolverlo. Seguidamente, calculará las retenciones en la fuente que sean aplicables. Luego determinar qué variables intervienen en el ejercicio (dinero, mercancía, documento por pagar, etc.) y determinará que cuentas contables se emplean para cada variable, ceñido al plan de cuentas que esté estudiando.

Finalmente, hace el registro y allí termina el proceso de aprendizaje, de enseñanza e incluso de evaluación, según sea el caso].

Conforme a lo anterior, El asiento sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1205	Acciones	26.800.000	
2365	Retención en la fuente		180.000
1110	Bancos		26.620.000

Al cierre del mes, las acciones anteriores se cotizan a un valor de \$ 32.000 cada una. Habría que realizar el siguiente ajuste:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1905	Valorización de inversiones	5.200.000	
3805	Superávit valorizaciones-inv		5.200.000

Si dados los ejercicios, el estudiante es capaz de hacer los registros reproduciendo de forma fiel casos ya estudiados, habrá adquirido las “competencias” necesarias en materia de reconocimiento inicial de inversión en acciones.

Sin embargo, asalta los siguientes interrogantes: ¿Qué sucede si los patrones iniciales de reconocimiento, por cambios normativos, se modifican?, ¿Qué papel juegan las inversiones en el contexto socioeconómico de la empresa que la adquiere? ¿Es acaso el raciocinio de la identificación del modelo de registro y su consecuente aplicación la forma de expresión de la racionalidad de un contador al observar hechos económicos de la empresa?, ¿Se requiere estudiar tantos años en una universidad para hacer un proceso como este?

[En busca de los sustentos teóricos de este ejercicio, y siguiendo la lógica del análisis inductivo que considera en secuencia los aspectos más abstractos del problema, vale la pena los siguientes cuestionamientos]:

¿Qué sustenta la capitalización de la comisión en el valor de la inversión?

Aquí tendríamos que revisar primeramente el Art. 61 del D.R. 2649/93 - Inversiones, afirma: "(...) El valor histórico de las inversiones, el cual incluye los costos ocasionados por su adquisición tales como comisión, honorarios, impuestos (...)". Es decir, el acto de tomar como mayor valor de la cuenta de inversiones (1205) del \$1.800.000 por comisión se realiza basado en un planteamiento normativo, más no en la simple repetición de un ejercicio igual previamente estudiado. Pero aún esta norma sería insuficiente para explicar el fenómeno. Sigamos cuestionando....

¿Que sustenta el reconocimiento del cambio en el valor de las inversiones?

En el mismo artículo de la norma anterior también puede encontrarse que el valor de las inversiones: (...) debe ser ajustado al final del periodo al valor de realización, mediante provisiones o valorizaciones. Para este propósito se entiende por valor de realización de las inversiones de renta variable, el promedio de la cotización representativa en las bolsas de valores en el último día el mes (...). Esto sustentaría, al menos desde la norma, el segundo asiento. Sin embargo, en esta parte se introduce un concepto especial de valor que vale aclarar....

¿Y qué se entiende por valor de realización?

La misma norma (D.R. 2649/93) en su artículo 10 - Valuación o medición, señala: (...) valor de realización o de mercado es el que representa el importe en efectivo, o en su equivalente, en que se espera sea convertido un

activo o liquidado un pasivo, en el curso normal de los negocios (...). Debemos ahondar aún más en las raíces de este concepto...

¿Pero en qué se fundamenta, dentro del conocimiento contable, el valor de realización?

En una de las etapas del método contable: VALORACION. La medición (etapa previa a la valoración) genera datos en magnitudes heterogéneas que no pueden ser reconocidas por la contabilidad (por ejemplo, unidades físicas como kilos, litros, metros, etc.), por lo que deben traducirse a un único patrón: la moneda. “la homogenización se consigue a través de la función de valoración” (Roberto Gómez López, La ciencia contable). Esto sin embargo tiene otra razón de ser, por lo que debe preguntarse:

¿Pero, porque hacer todo ese proceso? ¿Qué sentido tiene reconocer el cambio de valor de las inversiones?

Ello nos lleva a revisar otro concepto fundamental en la contabilidad: Las cualidades de la información contable (D.R 2649/93 Art. 4): (...) la información es confiable cuando es neutral, verificable y en la medida en que represente fielmente los hechos económicos (...). De manera que no hacer el ajuste a valor de realización de la inversión anterior, implicaría que la información contable no cumpliría con esta cualidad, en especial en la representación fiel de la realidad de la empresa. Ahora, yendo más a fondo:

¿Y eso con qué fin?

Es claro que la contabilidad tiene unos objetivos (D.R. 2649/93 Art. 3), y la información que ella brinda al cumplir con sus cualidades permitiría cumplirlos. En particular, sobre nuestro caso de la inversión, vale resaltar la necesidad de lograr los siguientes objetivos:

- conocer y demostrar los recursos contralados por un ente económico...

- predecir flujos de efectivo
- Tomar decisiones en materia de **inversión y de crédito**
- Ejercer control sobre las operaciones del ente económico

La cuestión ahora es evaluar si la contabilidad se agota en estos objetivos, y por tanto la universalidad de los mismos. De allí que:

¿Pero esos objetivos son válidos en todos los casos?

NO, depende del sistema (aplicación) contable en particular. El concepto de sistema contable es a su vez restringido...

¿Y de que dependen los sistemas contables?

El siguiente cuadro nos puede ilustrar al respecto.

		Teoría general de la contabilidad	
Entorno donde se desarrolló el sistema	Objetivos del sistema →	Reglas de reconocimiento e información	
		SISTEMA CONTABLE	
		↓ - Financiero - Gerencial - Social - Ambiental	

[De acuerdo al cuadro, podemos encontrar varios sistemas contables (financiero, gerencial, social, etc.), cuyas características y objetivos dependerán del entorno, y a partir de ello, se construiría siguiendo los lineamientos que para cual apliquen de la teoría de la contabilidad. Así las cosas, por ejemplo, el objetivo de “tomar decisiones en materia de inversión de crédito” que justifica el ajuste a valor de realización de las acciones compradas, a través del segundo asiento, es propio del

sistema contable financiero, donde se pretende la maximización del dinero puesto a gestión en la empresa. No será útil este objetivo en un sistema contable como el social, en el que el entorno lleva a primar el bienestar de una comunidad, más que la consecución de utilidades y rentabilidad.

El cuadro anterior nos lleva a plantearnos otro interrogante no menos polémico]:

¿Pero entonces en qué consiste la teoría general de la contabilidad?

[La respuesta no podemos plantearla como taxativa, dado que varios de los desarrollos científicos de la contabilidad no han sido válidos para todos los sistemas existentes. Sin embargo, tomaremos la teoría expuesta por Mattessich para encontrar aún más sentido a nuestros asientos de compra y ajuste de las acciones. Este autor plantea como elementos de la teoría general de la contabilidad (entre otros) los siguientes]:

SUPUESTOS BASICOS

- Valores monetarios: valores aditivos expresados en unidades monetarias.
- Objetos económicos: reales o financieros
- Agentes económicos: establecen los objetivos del sistema, manejan recursos, hacen planes y toman decisiones.
- Valuación: existe un conjunto de hipótesis que determinan el valor atribuible a una tracción contable.

*Teoría contable
(Mattessich)
1. Axioma
2. Teoremas
3. Requisitos
4. Definiciones
5. Términos
primitivos
6. Supuestos
básicos*

DEFINICIONES: transacción (operación económica que se por acción de los agentes económicos), entidad contable (o empresa), cuenta (o forma de representación de los fenómenos contables), sistema contable abierto (que está e interacción con otros sistemas).

TEOREMAS: teorema del saldo de un estado: El saldo de un estado es la sumatoria inversa de los saldos de los otros estados. Por ejemplo, el balance general estará descuadrado (es decir, tendrá un saldo) hasta tanto no se determine el saldo del estado de resultados y se traslade al balance.

AXIOMAS: pluralidad: siempre existirá al menos dos objetos que tengan una propiedad en común.

¿Y este enredo de cosas que fin tienen? ¿Para qué complicarse tanto la vida?

La contabilidad no solo funciona como un sistema de información, sino como toda una disciplina con impacto social determinante, y del conocimiento que presente de los entes se generaría determinadas reacciones en las personas y en la sociedad misma.

Pero, ¿las decisiones no deberían tomarlas solo las personas de la empresa? Por tanto ¿cómo afecta a otras personas e incluso a la sociedad?

Investigaciones contables han demostrado como la información contable influye en el comportamiento de muchos otros actores, en adición a los de la empresa misma. Ello ha originado varios “paradigmas” en contabilidad.

¿Paradigmas en contabilidad?

Sí, formas de explicar y estudiar la realidad contable. Entre ellos (algunos):

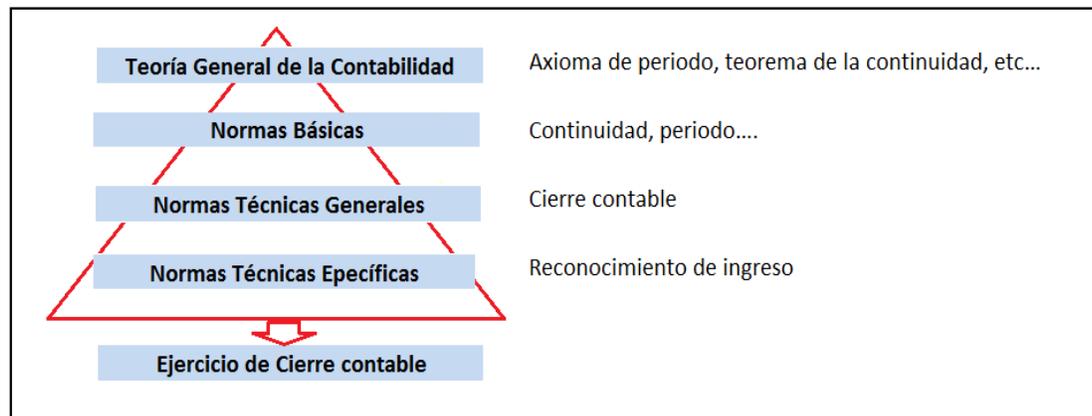
- Paradigma del beneficio verdadero

- Paradigma de utilidad de la decisión – modelo de decisión
- Paradigma de utilidad de la decisión – comportamiento agregado del mercado
- Paradigma de utilidad de la decisión – decisor - usuario individual⁴⁹.

[Así las cosas, una expresión tan “simple” y técnica como el registro de la compra y ajuste de valor de una inversión, lleva consigo una alta carga teórica, que debe ser conocida y considerada por el estudiante (y por ende, por los contables) a fin de que el tratamiento que se dé a los fenómenos sea el adecuado, a sabiendas que la información resultante tiene un alto impacto social. Es una irresponsabilidad “llevar contabilidad” sin conocimiento de causa].

7.2 EXPLICACIÓN DEDUCTIVA DEL PRINCIPIO DE PERIODO A PARTIR DE LA TEORÍA DE MATTESSICH. En esta otra sección continuaremos siguiendo al profesor Ilver:

Ahora, considérese la siguiente estructura teórico conceptual desde la lógica deductiva.



⁴⁹ SERPA, Ilver. Importancia de la epistemología y la teoría contable en el estudio de la contabilidad. En: III SIMPOSIO DE INVESTIGACIÓN CONTABLE REGIÓN CARIBE Y PRIMER ENCUENTRO INTERNACIONAL DE INVESTIGADORES CONTABLES (3: 3-5 marzo, 2011: Cartagena, Colombia). Memorias. Cartagena D.T y C. Universidad de Cartagena, 2011.

AXIOMA DEL PERIODO: los sistemas de circulación, y en consecuencia, los sistemas contables se dividen en periodos de tiempo. Los estados contables se construyen al final de un periodo.

El anterior es uno de los tres axiomas básicos que este autor (Mattessich) plantea para la contabilidad. Nos da el primer sustento para entender el origen, papel e importancia del principio de periodo. Pero también podríamos citar:

TEOREMA DE LA CONTINUIDAD: el traspaso de la matriz de liquidación sigma de un periodo $T(t)$ es igual a la matriz de apertura del periodo siguiente $T(t+1)$. [Es decir, el concepto de periodo no implica una ruptura o finalización del proceso contable, sino que se produce lo que comúnmente conocemos como “cierre”, que es el traslado de los saldos finales de un periodo, al periodo siguiente, siendo esos a su vez los llamados “saldos iniciales”. Ello implica, entre otros, los siguientes conceptos también incluidos en la teoría de la contabilidad]:

DEFINICIONES: saldo, balance de comprobación.

SUPUESTOS BÁSICOS

- Medida de tiempo: existe una secuencia relativamente pequeña –Ej. Fechas– que se pueden ordenar, añadir y diferenciar por medio de un sistema numérico.
- Intervalo de tiempo: existe un conjunto de intervalos de tiempo aditivos elementales, o mínimos; por ejemplo días: A. la suma de un número determinado de intervalos de tiempo sucesivo puede ser elegida como un ejercicio contable.

[En nuestro sistema, la medida de tiempo se da en días, y los intervalos de tiempo suelen ser anuales, aunque se pueden presentar intervalos más cortos, como los mensuales, para la emisión de estados financieros de periodos intermedios. Este punto nos lleva a una transición de la teoría de Mattessich hacia la normativa colombiana relativa a periodo, por lo que seguimos bajando en el itinerario deductivo hacia ellas, así]:

NORMAS BÁSICAS (D.R. 2649/93):

Continuidad: Los recursos y hechos económicos deben contabilizarse y revelarse teniendo en cuenta si el ente económico continuara o no funcionando normalmente en periodos futuros. (Art. 7). Es clara la relación de esta norma básica con el teorema de continuidad de Mattessich.

Periodo: El ente económico debe preparar y difundir periódicamente estados financieros, durante su existencia.

[Los cortes respectivos deben definirse previamente, de acuerdo con las normas legales y en consideración al ciclo de las operaciones. (Art 9). Acá se ve la articulación de esta norma con los supuestos básicos de medida de tiempo e intervalos. Pero note como la misma norma hace referencia al “ciclo de operaciones” como patrón de determinación de los intervalos, en la medida que el entorno condiciona también las características del sistema contable, como se expuso en el ejemplo 1].

Revelación plena: El ente económico debe informar en forma completa, aunque resumida, todo aquello necesario para comprender y evaluar su situación financiera (...) (Art 15). La revelación plena se condensa (entre otros) en los estados financieros, que como lo plantea el axioma estudiado, se deben desarrollar al final del periodo contable. De allí que nos interese observar las definiciones de tales estados:

Estados financieros de propósito general: Son (...) aquellos que se preparan al cierre de un periodo para ser conocidos por usuarios indeterminados (...) (Art 21)

Estados financieros de periodos indeterminados: son (...) los que se preparan durante el transcurso de un periodo, para satisfacer, entre otras, las necesidades de los administradores del ente (...) (Art 26)

[Es decir, siguiendo al teorema del periodo, los intervalos de tiempo son distintos si se trata de estados financieros de propósito general (anuales), o de estados financieros de propósito especial (mensuales, trimestrales, etc.).

Ahora, hay un momento de transición entre el ejercicio contable (intervalo de tiempo) y la emisión de los estados financieros, el cual se conoce como **cierre**, y sobre él la norma afirma]:

NORMAS TÉCNICAS GENERALES (D.R 2649/93):

Cierre contable: antes de divulgar los estados financieros de un periodo, deben cerrarse las cuentas de resultado y transferir su saldo neto a la cuenta apropiada del patrimonio (Art.60). [El traslado de saldo también encuentra sustento en el teorema de la continuidad, solo que en este caso se trata de la

liquidación de las cuentas de resultado (ingresos, costos y gastos), sobre las cuales se sabe]:

NORMAS TÉCNICAS ESPECÍFICAS (D.R 2649/93)

Reconocimiento de ingresos y gastos: en cumplimiento de las normas de realización (...) deben reconocerse de tal manera que se logre el adecuado registro de las operaciones en la cuenta apropiada, por el monto correcto y en el periodo correspondiente para obtener el computo del resultado neto del periodo. [Ese resultado es el que es luego liquidado y trasladado a la cuenta de balance (de acuerdo a la norma de cierre) y luego a los saldos iniciales del periodo siguiente (en concordancia con el teorema de continuidad)].

¿Y, todo este enredo como se representa en la contabilidad?

Para tener una idea concreta de lo anterior, veamos un ejemplo:

Al 31 de diciembre, las cuentas de resultado saldaron así:

Código	Cuenta	Saldo	Tipo de Saldo
4135	Ventas	150.000	Crédito
6135	Costo de Venta	80.000	Débito
5105	Gasto de Personal	30.000	Débito
5405	Imporrenta	13.200	Débito

Realizar el cierre de cuentas de resultado

Código	Cuenta	Debe	Haber
5905	Ganancias o pérdidas		26.800
5105	Gasto de Personal		30.000
5405	Impuesto de renta y comp.		13.200
6135	Costo de Venta		80.000
4135	Ventas	150.000	

[Es claro que el asiento anterior hace el primer proceso de traslado de saldos de las cuentas 5105, 5405, 6135 y 4135, hacia la cuenta 5905 Ganancias o pérdidas, que a su vez es una cuenta de resultado, de allí que ella también deba ser liquidada y trasladada al balance al final del periodo, como plantea el Art. 60/ decreto 2649, y el teorema de la continuidad. El asiento final es]:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5905	Ganancias o pérdidas	26.800	Crédito
3605	Utilidad del Ejercicio		26.800

De este modo, es posible hacer un recorrido desde lo más abstracto de la teoría contable (siguiendo a Mattessich) hasta llegar a un simple asiento, pero con la ventaja de entender a profundidad su naturaleza, origen y funcionalidad.⁵⁰

⁵⁰ ibíd.

7.3 EL ESTADO DE RESULTADO Y LA MEDICIÓN DE LA RENTA VERDADERA.

Consideremos ahora este ejemplo: Al 30 de noviembre la empresa El ejemplo Ltda., presenta sus estados contables según la siguiente información:

Tabla 5. Ejemplo estados de resultados

Concepto	Monto
Costo fijo de producción	4.000.000
Gastos de Venta fijos	800.000
Costo variable unitario	2.000 / unidad
Volumen ventas	800
Precio de venta	800 / unidad

Concepto	Monto
Gastos Admón. fijos	2.000.000
Gastos de venta variables	500 / unidad
Producción	1.000
Inventario inicial	0

Estado de resultados Noviembre 01 al 30 de 2011 Sistema de costo total		Estado de resultados Noviembre 01 al 30 de 2011 Sistema de costo variable	
Costo variable total (1,000*2,000)	2.000.000		
Costos fijos	<u>4.000.000</u>		
Costo de producción total	6.000.000	Ventas	6.400.000
Producción	1.000		(800 * 8,000)
Costo de producción unitario	6.000	Costo venta	- 1.600.000
Ventas	6.400.000	Inventario inicial	0
	(800 * 8,000)	Producción	(1,000*2,000)
Costo venta	- 4.800.000	Inventario final	(200*2,000)
Inventario inicial	0	Margen de contribución bruto	4.800.000
Producción	(1,000*6,000)	Gastos variables	- 400.000
Inventario final	(200*6,000)		(500*800)
Utilidad bruta	1.600.000	Margen de contribución neto	4.400.000
Gastos operacionales	- 3.200.000	Costos y gastos	- 6.800.000
Admón. fijos	2.000.000	Costo fijo producción	4.000.000
Venta fijos	800.000	Gasto Admón. fijos	2.000.000
Venta variable	<u>400.000</u>	Gasto de venta fijo	<u>800.000</u>
Resultado neto	- 1.600.000	Utilidad operativa	- 2.400.000

Fuente: Diseño propio

La justificación para que la empresa elabore dos estados contables se esboza en el objeto que tiene la contabilidad de proveer información a distintos usuarios que les sea útil en la toma de decisiones. Así entonces, el estado de resultado tradicional no es suficiente para conocer el neto contable en determinado periodo; se necesitan de otros estados que permitan complementar la información. Esto se sustenta en el concepto de Estados Financieros de Propósito Especial, del cual tendríamos:

El decreto 2649/93:

Art. 24- **Estados financieros de propósito especial.** Son (...) aquellos que se preparan para satisfacer necesidades específicas de ciertos usuarios de la información contable.

Se caracterizan por tener una circulación o uso limitados y suministran un mayor detalle de algunas partidas u operaciones.

Nótese como la norma admite la existencia de diferentes usuarios con necesidades particulares de información, a las cuales debe responder la contabilidad. Por ejemplo, uno de tales usuarios son los administradores o gestores de la empresa, a los cuales no les resulta del todo útil un estado de resultados tradicional, sino que debe conocer diversos escenarios como los expuestos en los dos ejemplos anteriores de este mismo capítulo, que dependen del modelo de costeo que sea conveniente para la empresa. Ello da pie a dos de los objetivos de la información contable, a saber (D.R. 2649/93):

Art. 13- Objetivos básicos. La información contable debe servir fundamentalmente para:

- Apoyar a los administradores en la planeación, organización y dirección de los negocios.
- Evaluar la gestión de los administradores del ente económico.

De acuerdo a lo expresado en el ejemplo 1 (*Una aproximación a la teoría general de Mattessich a partir de un asiento de inversiones*), es claro observar que estos objetivos son propios de un sistema contable gerencial, donde el fin es proveer información a los administradores (uno de los principales usuarios internos) para que puedan tomar las decisiones adecuadas para la empresa.

Pero, ambos estados de resultados estarían elaborados en el marco de la contabilidad de gestión, y sin embargo dejan implícito un interrogante: ¿Por qué los resultados en ambos estados son diferentes?

Para entender esta situación debemos hacer un poco de historia: Una secuencia de hechos *ambientales* entre los años 1960 a 1970 asociados a la búsqueda de los objetivos de los estados financieros, las necesidades de los destinatarios de la información contable, el abuso en los principios contables, llevaron a los académicos contables a sustituir el tradicional sistema de determinación de la renta por un enfoque relacionado con la utilidad para tomar decisiones. Esta nueva concepción concluyó que no hay una medida ideal de la renta sino que diferentes

usuarios, en diferentes situaciones con respecto a las decisiones a tomar, quienes requieren medidas de la renta también diferentes.

Regresando a la actualidad, tenemos que la diferencia en las utilidades se justifica en que el sistema de costo variable, la utilidad se liga a las ventas y no es afectada por el nivel de producción. Los costos indirectos fijos de producción hacen parte del costo del periodo en el cual se incurren, y la porción variable de los costos de fabricación se toma como costo del producto y se difiere en los inventarios. Lo anterior se argumenta debido a que los costos del periodo (marketing, arrendamientos, papelería, entre otros) se producen independientemente se fabriquen o no los bienes, mientras que los costos variables son directamente responsables en la producción de los artículos.

En el caso del sistema de costo total (propio de la contabilidad financiera. Es el regente en la formación académica y en el oficio de los contadores. La mayoría de informes suministrados por la contabilidad se circunscribe a este sistema de costeo) se incluyen los tres elementos del costo (materia prima, mano de obra y costos indirectos) a los productos, sean estos fijos o variables. Es decir, los inventarios en proceso y terminados absorben los costos del periodo, solo hasta que se venda la producción aparecen los ingresos y costos.

Siguiendo la lógica que para este caso en concreto hemos empleado, de abajo hacia arriba, surge un nuevo interrogante:

¿En el campo del conocimiento contable como se justifica la transición de un sistema de medida de la renta?

Los distintos enfoques por los que atraviesa una disciplina, sea que se considere o no como ciencia, se conocen como paradigmas. Según las tradiciones multiparadigmática de la contabilidad que plantea Belkaoui encontramos:

“Paradigma del beneficio verdadero-deductivo

[Dentro de sus fundamentos se plantea]:

a) Búsqueda de la mejor práctica contable posible (carácter normativo) apoyada en conceptos fundamentalmente económicos -valor, renta y riqueza-, desarrollándose teorías con un contenido muy acentuado en los problemas de valoración, apartándose, frecuentemente, de los criterios de coste histórico.

b) Búsqueda de una concepción ideal del beneficio a través del cual poder comprender todo el proceso contable.

(...)

Paradigma de utilidad de la decisión-modelo de decisión

Establece que la utilidad de la información contable está en función de su capacidad para ofrecer los datos relevantes para el usuario de la misma, siendo la información más relevante aquella que potencialmente pueda

proporcionar más datos en relación con las necesidades de los modelos de decisión empleados por el usuario”⁵¹.

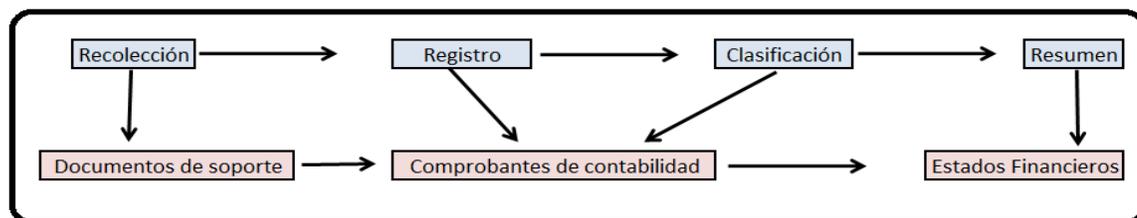
En suma, el énfasis hacia el usuario y sus necesidades ha llevado a la preparación de otro tipo de informes o estados contables, más que a uno único que mida de forma invariable la renta, sino más bien a distintos según la perspectiva del usuario. Una vez más el entorno condiciona los objetivos de la contabilidad, la cual debe echar mano de sus teorías para responder a los requerimientos de información, según sean los fines a los cuales ella apunte.

7.4 EL CICLO CONTABLE VS EL MÉTODO CONTABLE

Todo este proceso sistemático, la percepción de la realidad, el registro de lo percibido, el cambio de valor de la operación inicial, la preparación de los estados contables, la búsqueda de una renta verdadera y la utilidad que esta arroje ¿Cómo se realiza? ¿Cuáles son sus etapas? implica el estudio de dos conceptos importantes en contabilidad, que muchas veces se pueden confundir, pero que uno resulta ser más abarcativo que el otro, como lo veremos más adelante: el ciclo contable y el método contable. Echemos un vistazo al siguiente cuadro:

⁵¹ GOMEZ, Roberto. La ciencia contable: fundamentos científicos y metodológicos. [Online] universidad nacional de educación a distancia [Malaga, España]: Dic. 2002. [Cited 11 sep, 2011]. Aviable from <http://www.eumed.net/coursecon/libreria/Contabilidad.pdf>

Grafica 2. El ciclo contable



Fuente: BORDA, Fernando. El ciclo contable. En: Enciclopedia de contabilidad. Bogotá: panamericana, 2002. p. 25

En la anterior ilustración se muestra de manera “simplificada” el proceso contable que comúnmente se enseña en las cátedras de fundamentos de contabilidad básica. La trasmisión, docente – estudiante, de este tópico se ha extendido a cada promoción sin una fundamentación rigurosa que la sustente. Las aseveraciones que se toman como juicios validos en las aulas de clases, corresponden a interpretaciones generalizadas de lo contemplado en el artículo 46 del decreto 2649 de 1993 acerca de la norma técnica general de **propósito**, (...) *El ciclo contable es el proceso que debe seguirse para garantizar que todos los hechos económicos se reconocen y se transmiten correctamente a los usuarios de la información.*

En este ciclo se realiza un recorrido “simulado” de las operaciones comerciales de las organizaciones; es un proceso ordenado y sistemático de registros contables, que va desde la elaboración de comprantes de contabilidad hasta la preparación de estados financieros⁵².

⁵² Para mayor profundización consúltese: GUDIÑO DAVILA, Ema Lucia; CORAL DELGADO, Lucy del Carmen. Contabilidad 2000. Mc Graw Hill, 1991. p. 235.

En este sentido, el ciclo contable es una *reducción incompleta* del **método contable**. Este último, puede concebirse como el medio a través del cual el sujeto (el contable)⁵³ aborda el estudio del objeto, valiéndose de una secuencia de elementos que configuran, en rasgos generales, el hacer de la contabilidad: la captación, medición, valoración, representación, coordinación, agregación, interpretación y comunicación. Dadas las funciones de cada uno de los elementos en su recorrido por la aprehensión objetiva del objeto se configuran dos subprocesos: inicialmente se sirve de un proceso inductivo que posteriormente se torna en deductivo, permitiendo la obtención de la realidad económica revelada. Miremos esto en detalle, valiéndonos nuevamente del ejemplo 1 (***una aproximación a la teoría general de mattessich a partir de un asiento de inversiones (método inductivo)***) en cuanto a la compra de las acciones por un monto total de \$26.800.000 pagaderos de contado.

La secuencia inductiva inicia con la **captación**, la cual es la primera manifestación de un hecho que pretenda conocerse –el conocimiento de una realidad normalmente económica-. Ilustrando, se produce la negociación entre el propietario de las acciones y nuestra empresa (el hecho económico), para lo cual se firman documentos de ella, y se presenta el intercambio del objeto (acciones). Los documentos que sustentan este proceso son la base de la captación: en ellos

⁵³ Entiéndase como aquel profesional o estudiante de la Contaduría Pública en lo atinente a temas suscritos a la contabilidad.

queda reflejado el fenómeno, como punto inicial de la contabilidad, como si fuera una “fotografía”.

Al tiempo de haber captado la totalidad de los elementos que configuran la realidad, ha de desarrollar la asignación de datos numéricos a los objetos observables para una información precisa y objetiva (**medición**). Por ejemplo, el ejercicio habla de 1.000 acciones, es decir, al fenómeno se le da una magnitud concreta (1.000) que demarca sus calidades de extensión. Sin embargo, en los registros contables no se anotan magnitudes de este tipo. Por ello, en relación con la medición se halla la **valoración**, ya que las “(...) *magnitudes reales se presentan de manera heterogéneas, y con el fin de homogeneizarlas, se busca un factor de conexión que permita referir todas las magnitudes a una unidad común*”⁵⁴. Así, las acciones se traducen a pesos al multiplicarse por su valor unitario \$25.000 y agregarles el monto de la comisión (\$1.800.000), lo que las convierte en \$26.800.000 que es lo que “entiende” y reconoce la contabilidad (y no las 1.000 acciones). Ello permitirá que, bajo el mismo grupo 12 INVERSIONES del Plan de cuentas, puedan sumarse esos \$26.800.000 con otro monto correspondiente, por ejemplo, a bonos por \$10.000.000. De otro modo, no podríamos computar unidades de acciones con unidades de bonos, porque son naturalmente diferentes. Solo al convertirlas a la unidad monetaria del sistema contable (en nuestro caso, a pesos) podemos hacer los registros contables y los cálculos posteriores. Esto es la valoración.

⁵⁴ GOMEZ. Op Cit., p. 8

Hasta este momento se ha logrado una homogenización de la realidad captada, pero, dada la complejidad de los fenómenos no es posible obtener un reflejo fidedigno para que la información arroje la utilidad deseada. Es por ello que la **cuenta** es la “máxima” expresión de la fidelidad de la realidad en la contabilidad. Sin embargo este proceso no es completo por sí mismo, ha de clasificarse de acuerdo a la naturaleza cada fenómeno para así valerse de la **representación**. En este sentido, pese a que los \$26.800.000 ya sean homogéneos con los \$10.000.000, cada uno representa fenómenos diferentes (acciones y bonos, respectivamente) por lo cual en la contabilidad deberán representarse (reconocerse, registrarse) en cuentas diferentes (1205 Acciones, 1215 Bonos). El acto de asignar a cuentas concretas los fenómenos de acuerdo a su naturaleza, es la lógica del método contable que se conoce como **coordinación**.

Realizadas las funciones de captación, medición, valoración, representación y coordinación, se presenta el último de los elementos del proceso inductivo, la **agregación**. Este puede entenderse como aquel proceso de *sumas* que lleva desde la más simple expresión de los fenómenos dispersos y complejos, a la síntesis representativa de una situación conjunta de la misma. Veamos: cada vez que ocurre un hecho (una venta, una depreciación, una provisión, un recaudo, etc.) se produce a su captación (simplificando, la generación de documentos soportes), medición (determinación de las magnitudes de cada fenómeno), valoración (asignación de variables monetarias), representación (identificación de las cuentas pertinentes) y coordinación (asignación de la cuenta respecto al

fenómeno), que redundan en los asientos contables de los libros. De allí que pueden resultar ser muchos los registros, pues es mucha la información contenida en los libros a lo largo del periodo contable, que hacen que tales registros no resulten, tomados en su totalidad uno por uno, útiles para conocer el objeto (la realidad económica de la empresa). Resulta necesario resumir las operaciones registradas, de acuerdo a un proceso lógico denominado agregación y que podríamos ilustrar así:

1. Primero se da agregación a nivel de cuentas. Aquí, entendemos a la cuenta como una categoría superior, de la cual dependen otras de menor nivel como son las subcuentas y a su vez las auxiliares. Las auxiliares que dependen de una misma subcuenta se suman, y su saldo forma el valor de la subcuenta; a su vez las subcuentas que dependan de una misma cuenta se suman, y su saldo conforman el monto total de la cuenta.
2. En segundo nivel está la agregación a nivel de grupos. Estos a su vez son una categoría superior a la cuenta, y la suma de todas estas últimas que correspondan a un mismo grupo, formarán el saldo de éste.
3. En tercer nivel están las clases. Su saldo se compone de la suma de los montos totales de cada grupo que les pertenece.
4. La combinación lógica de las diferentes clases forman los estados financieros, que serían el producto final del proceso de agregación.

Esto se entiende mejor con un ejemplo. Considere los siguientes datos:

Tabla 6. Ejemplo de agregación contable

Concepto	Monto	Concepto	Monto
12051001 Acciones Costa Pez	1.000.000	1215 Bonos	5.000.000
12051002 Acciones La Ballena	2.500.000	13 Deudores	\$50.000.000
120530 Acciones construcción	6.000.000		

Fuente: Diseño propio

Siguiendo el proceso de agregación anteriormente descrito, tenemos que las auxiliares 12051001 y 12051002 deben sumarse para hallar el saldo de la subcuenta a la cual pertenecen (120510 – Acciones de Pesca), esto es \$3.500.000. A su vez, la subcuenta anterior (120510) debe sumarse con la subcuenta 120530 – Acciones de Construcción, para hallar el monto de la cuenta a la que pertenecen, que es 1205 Acciones, lo que da \$9.500.000. Esta cuenta (junto con la 1215 Bonos) hace parte del grupo 12 Inversiones, de manera que deben sumarse para determinar el monto del grupo, que es \$14.500.000.

El grupo 12 Inversiones se sumaría con el 13 Deudores (asumiendo que no hay otros) para formar el monto de la clase 1 Activos, que en últimas sería \$64.500.000.

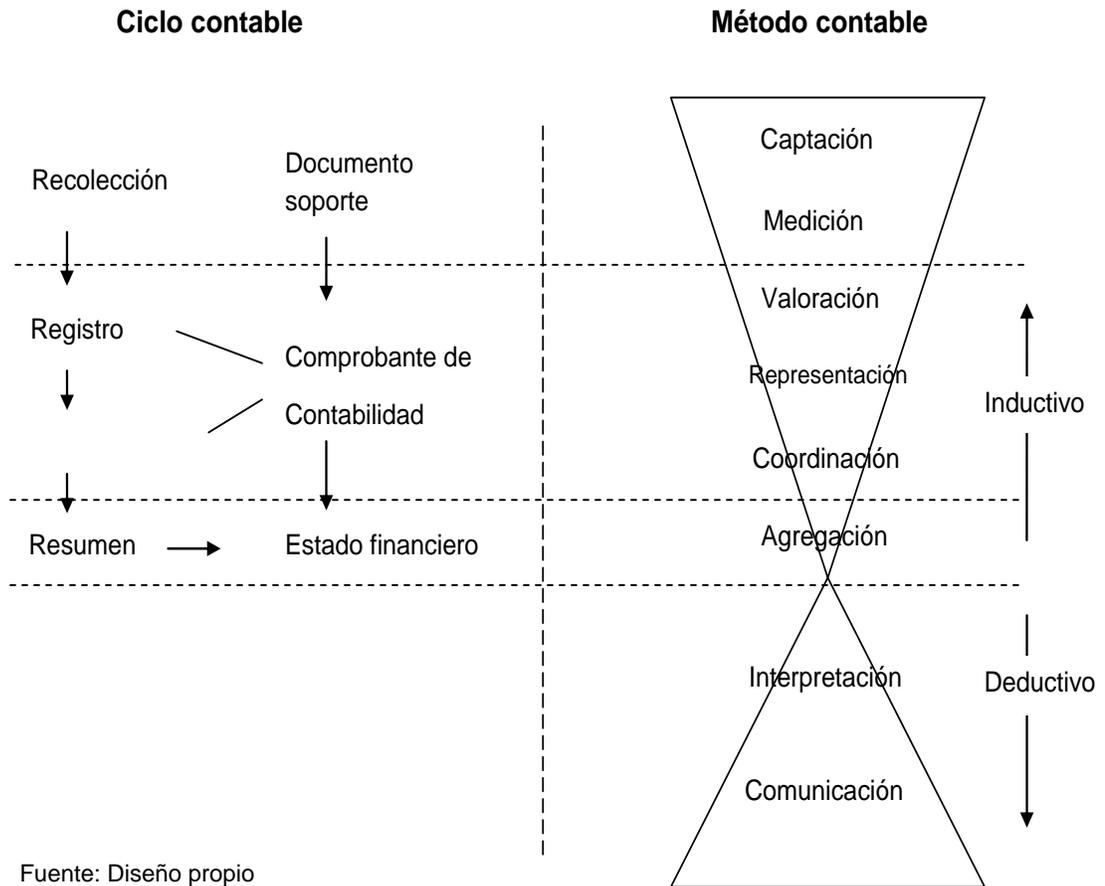
Del mismo modo se procede con el 2 Pasivo y el 3 Patrimonio, para armar con ellos el balance general, como nivel mayor de agregación.

Pero si la contabilidad se agotara en la generación del balance (y los otros estados financieros), no dejará de ser un proceso meramente técnico, que difiere poco del ciclo contable. En realidad hay etapas posteriores no menos importantes, que forman la segunda parte del método en cuanto a proceso deductivo. Ellas son: La interpretación y comunicación de la información. Ellas buscan explicar la causa de los fenómenos dados en un momento y su evolución en el tiempo. Esto, debido a que las síntesis representativas de las realidades captadas no arrojan la utilidad deseada sino se les introduce un conjunto de funciones (juicios del sujeto) que permita comprenderlos, explicarlos y enseñarlos. En esta etapa entran en juego los análisis e indicadores financieros, por ejemplo, para evaluar si las inversiones representadas en el balance (12 Inversiones \$14.500.000) se justifican en términos de la liquidez actual de la empresa (si posee suficiente efectivo para mantener además inversiones, o si debe por el contrario vender éstas para tener recursos inmediatos para capital de trabajo) y/o en términos de la rentabilidad de dichas inversiones. Es decir, esta etapa es la más rica, pues en base a ella es que realmente se produce un conocimiento profundo del ente, que sirve para su evaluación y toma de decisiones.

El método contable en comparación al ciclo contable, es un entramado de construcciones conceptuales que da fundamentos lógicos para el estudio de los fenómenos contables, justifica el cómo y el para qué de las aplicaciones en contabilidad, así como el orden de los movimientos de la contabilidad financiera.

A continuación se presenta un comparativo de los elementos del ciclo y método contable que permiten dilucidar el contenido abstracto del segundo sobre el primero.

Grafica 3. El ciclo contable Vs el método contable



7.5 IMPLICACIONES DEL MÉTODO DE DEPRECIACIÓN EN LÍNEA RECTA

La contabilidad, como ciencia aplicada que es, en su errante camino ha visto cómo sus aspectos científicos son subordinados por lo influyente de otras fuerzas, tales

como la costumbre pragmática, aspectos legales, económicos y políticos. Ante estas realidades de la cual debemos ser conscientes, no escapa uno de los tópicos en contabilidad que poco o ninguna relevancia se invierte en la academia y en el oficio del contador, la depreciación.

La implementación de un mismo método de depreciación para todos los activos susceptibles de ser depreciados, y aplicar vidas útiles preestablecidas por disposiciones fiscales, “desfigura” de una u otra manera la utilidad de los datos que descansan en los estados financieros. Esto se hace muy evidente en el método de depreciación en línea recta, y en especial al que se aplica en los activos de las empresas del sector industrial⁵⁵, es común observar como es utilizado de manera uniforme sobre aquellos activos depreciables sin consideración alguna de otro tipo de factores –aunque cabe aclarar que esta práctica no se queda aquí, se extiende al resto de activos que conforman el grupo de propiedades planta y equipo, computación, transporte, muebles y enseres, etc.- Las irrupciones que acarrea este método sistemático se presentarán en las siguientes líneas teniendo como referencia los activos involucrados en la actividad propia de las empresas de este sector, *la maquinaria y equipo*.

Al momento de la adquisición de la maquinaria, el reconocimiento de este hecho procede de la siguiente manera -considérese que no se incurrió en ninguna

⁵⁵ Las explicaciones que se muestran en este nivel obedecen al tipo de activos vinculados a los entes del sector industrial, sin embargo, esta situación se hace extensiva a los demás sectores de la economía, en la cual se experimentan los mismos síntomas en el tratamiento de los activos de propiedad, planta y equipo.

erogación para colocarla en funcionamiento, igualmente se ha simplificado la situación para dejar a un lado lo concerniente a la parte tributaria- :

Tabla 7. Ejemplo registro contable de la maquinaria y equipo

Código	Cuenta	Debe	Haber
1520	Maquinaria y equipo	10.000.000	
1110	Bancos		10.000.000

Posterior a este asiento, y una vez transcurrido el primer periodo contable se realizan los registros correspondientes a la depreciación. Se ha tomado como vida útil aquella generalizada en la práctica, 10 años (Art. 2. Decreto 3019 de 1989)

Tabla 8. Ejemplo registro contable depreciación de maquinaria y equipo

Código	Cuenta	Debe	Haber
5160 / 73xx	Depreciación	83.333	
1592	Depreciación acumulada		83.333

Suponiendo que las mejoras y reparaciones que se introduzcan no son representativas, ni tampoco modifican los años de vida útil del bien, este mismo registro será constante durante el resto de meses dentro de los siguientes años. Trascurridos los diez años, es posible que la maquinaria aún se esté usando en la producción, sin embargo, su presentación en la estructura financiera lo muestre como un dato “nulo”, incluso, puede que por su deterioro o uso y sin haber

transcurrido los años de vida útil que se le estimaron se deba darle de baja al bien, y los datos suministrados por medio de la depreciación no nos hayan reflejado esta situación, por lo cual obligaría a reconocer como una pérdida el valor de lo que en libros aparece aun por seguir depreciando (Art. 105. Reconocimiento de la extinción o pérdida de utilidad futura. Decreto 2649/93).

Partiendo de la lógica inductiva tal como fue ilustrado en los niveles anteccedidos, pretendemos mostrar como el método de línea recta aplicable a este tipo de activos no es útil a la hora de hilar en detalle, al no responder a: normas contables (asignación, realización, valuación), método contable (captación, medición valoración).

En cuanto a la asignación, no se presencia una distribución confiable del costo de los activos al no responder a técnicas debidamente soportadas en el cálculo de la alícuota, no concibe factores como estimación de la vida útil, capacidad productiva, condiciones técnicas, factores internos y externos. Si no hay producción, o por el contrario, la maquinaria no está en condiciones óptimas, no es prudente reflejar una cuota constante de depreciación en periodos donde las condiciones no han sido iguales; hacer esto origina una descompensación entre los ingresos y erogaciones correspondientes a una misma actividad y en un mismo intervalo de tiempo (Norma técnica general de asignación, Art 54 y norma básica de asociación, Art 13. Decreto 2649/93).

Ahora, si la asignación del costo del activo no se está reflejando de manera prudente, entonces se estaría reconociendo en el interior de la contabilidad hechos que no han sido realizados. En efecto, si en un mes la maquinaria entro en mantenimiento y no se utilizó para la producción, no puede atribuirse un gasto por depreciación que se asocie a la actividad generadora de ingresos en el bien. *“Solo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o sacrificio económico (...)”* (Art. 12 Decreto 2649/93).

Por último, para seguir con la controversia que genera el método de línea recta con las normas contables, retomaremos el ejemplo que se ilustro en líneas anteriores ***(registro de la adquisición y depreciación de la maquinaria y equipo)***:

Al transcurrir los años de vida útil estipulados para el activo, su efecto en la estructura financiera en primera instancia nos proporcionaría que el desgaste del activo está llegando a su fin (si su costo es \$ 10.000.000 y su depreciación acumulada \$ 9.000.000, su costo neto en libros sería de \$ 1.000.000). Sin embargo, por lo menos cada tres años se deben realizar avalúos técnicos que permitan llevar a valores de mercado el valor neto de cada uno de los bienes (Art. 64. Propiedades, planta y equipo, decreto 2649/93 modificado por el art. 2 decreto

1536/07). Así las cosas, según el dictamen de los peritos se determinó que el valor de la maquinaria en las condiciones actuales es de \$ 8.000.000, por lo cual habría que registrar mediante una valorización el aumento en el valor del activo. Pero, debemos analizar que este aumento en el valor del activo ha sido producto de la disminución del mismo por vía de una depreciación poco razonable, por lo cual asalta el interrogante: ¿realmente la empresa creció al presentar una valorización tan relevante? Igual situación ocurriría en el evento en que en vez de un aumento, se hubiese presentado una disminución, entonces el efecto aquí no se reflejaría en la estructura financiera sino también en los resultados de la misma, la cuestión sería ¿son las provisiones justificables y confiables?⁵⁶

Dado que el método de línea recta no supera la validación por medio de las normas contables, muy probablemente nos llevaría ir más arriba en busca de su validación, allí nos encontraríamos con el método contable. Sin embargo, los principios y normas contables deben responder a los elementos de este método tal como se ilustra en el acápite que antecede, por tanto, la depreciación por línea recta no responde a los elementos del método, tales como: captación, medición y valoración.

Veamos, la función de captación –como bien expusimos anteriormente- es la primera manifestación de los fenómenos normalmente económicos, que posteriormente se traslada a la contabilidad, sin embargo ella queda supeditada a

⁵⁶ Se hace referencia a la norma básica de valuación o medición, Art. 10 Decreto 2649/93

las capacidades y limitaciones del sujeto (el contable). Los juicios que inducen a aplicar línea recta no se perciben en un plano fenomenológico que conciba las implicaciones de las realidades que se estén percibiendo por el cognoscente. Una vez tocado el estado inicial del método, todas las repercusiones se trasladan a la contabilidad en forma secuencial, empezando por la medición.

La distribución de manera uniforme en el gasto de depreciación se efectúa sin un patrón de medida. Según el profesor Ijiri “*el proceso de medición debe estar integrado por tres factores principales: un objeto cuya propiedad va a ser medida [para este evento, la propiedad, planta y equipo], un sistema de medición integrado por un conjunto de reglas e instrumentos [asignación técnica de magnitudes cuantificables], y una persona que realiza la medición [el sujeto, normalmente sería el contable, sin embargo esta función puede estar dirigida por un especialista no vinculado al campo contable]*”⁵⁷. Como puede observarse el método de estudio no responde al segundo factor, por lo cual los datos no son precisos y objetivos.

Por último, nos encontramos con la valoración como la encargada de homogenizar los datos heterogéneos arrojados como resultado de la medición, pero, al ser los datos suministrados carentes de objetividad y sustento material, al momento de valorarlos carecerá de utilidad la información, y la misma se trasladará a los siguientes escenarios del método contable.

⁵⁷ GOMEZ. Op cit., p. 12.

Como ha podido apreciarse, la técnica de la línea recta aplicable a los activos industriales no supera los criterios de validación en cuanto a normas y elementos del método contable. Sobrevolando un poco hacia el continente global⁵⁸, encontramos las **hipótesis empíricas** planteadas por el profesor Mattessich, de las cuales muy seguramente dada su nivel abstracto nos remitirá a re-pensar este método de depreciación.

Según el referido autor:

“Es posible precisar dentro de la completa gama de sistemas contables una serie de proposiciones básicas comunes a todos estos sistemas, una teoría de la contabilidad - en el sentido riguroso del termino- puede existir perfectamente. En tal circunstancias deberíamos formular algunas de esas proposiciones básicas a modo de sentencias que contengan las variables que permitan enunciar posteriores proposiciones compatibles con objetivos específicos, es decir, que permitan insertar hipótesis empíricas orientadas”⁵⁹.

Podríamos entender entonces que las **hipótesis empíricas** corresponden a objetivos observables o reglas que se ubican dentro del plano de una teoría general de manera que ella no sea refutada, sea cada vez más falseable. Siguiendo la lógica del autor antes dicho, se justifican los siguientes supuestos básicos:

(...)

⁵⁸ Hacemos alusión a uno de los tres continentes que plantea el profesor Suarez en los que se argumentan los escenarios por los cuales debe ser concebido el fenómeno contable para comprenderlo en su plenitud. SUAREZ, Op Cit, p. 5

⁵⁹ Citado por GOMEZ, Op cit, p. 31.

10. Existen unos objetivos específicos o necesidades de información dados, los cuales deben ser cubiertos por un concreto sistema contable. La elección de reglas contables (hipótesis específicas)...depende del propósito o necesidad señalados.

11. Existe un conjunto de reglas alternativas (hipótesis específicas) que determinan que valores deben ser adscritos a una transacción⁶⁰.

Teniendo como techo las **hipótesis empíricas**, se debe indagar en un método de depreciación que observe desde los objetivos específicos hasta los principios contables, para lo cual creemos debe seguir la validación de las siguientes proposiciones:

- ✓ Los objetos observables deben ser estudiados constantemente por los cambios en las necesidades del entorno empírico.
- ✓ La captación de los fenómenos (primera manifestación) deben ser adscritas a las necesidades específicas de cada fenómeno.
- ✓ Un sistema de medida integrado por reglas o procedimientos empíricos que permitan la obtención de datos objetivos.
- ✓ La valoración debe homogenizar en un único importe los sistemas de medida.
- ✓ La asignación de costo de los activos debe guardar correspondencia en la utilización del mismo activo para la generación de la renta.

⁶⁰ MATTESICH, Richard. Recientes perfeccionamientos en la presentación axiomática de los sistemas contables. En: Revista española de financiación y contabilidad. Enero – Abril 1973, vol. II, no 44, p 451.

- ✓ El aumento o disminución como producto del valor de mercado, será aquel que resulte de datos verdaderos, provenientes de estimaciones útiles, y no de sub o sobre estimaciones en el efecto de la depreciación

Las anteriores proporciones nos permiten seleccionar como método de depreciación, el de unidades de producción (retomando la salvedad que se hizo al comienzo de este apartado, este proceso de validación puede ser ajustado y extendido al resto de activos de la propiedad, planta y equipo); para este evento se hablaría entonces de horas máquina, kilómetros, metros cubitos, millas, pies, deterioro, obsolescencia, etc. En este método, factores como la asociación de erogaciones se realiza en proporción a la producción, existen además factores de medida basados en estudios técnicos, y se observan los objetivos específicos en el contexto interno de los bienes. Sin embargo, no es un sistema del todo acabado, no contempla el factor externo, el ambiental. No es razonable llevar a los resultados un igual gasto de depreciación de una maquinaria en la que los factores ambientales son influyentes (si una de las maquinas se encuentra en Cartagena y otra en Bogotá, el uso del método por depreciación debe ser variable en cada uno debido a que los efectos del ambiente, la salinidad en el caso de Cartagena, tienden a influir notoriamente en el desgaste físico de los equipos, y por tanto a su capacidad para operar en óptimas condiciones). Por tanto, habría que recrear el procedimiento introduciendo una nueva variable. A manera de ilustración podríamos pensar en algo parecido a lo siguiente, lo cual no indica que sea una propuesta final:

Dp = Und. Producidas * Vr. Depreciación unitario + FACTOR AMBIENTAL

Dónde:

Dp= Depreciación del periodo

Lo anterior nos remite en forma indirecta a las **hipótesis empíricas** de la cual ya hicimos mención. La contabilidad puede y debe moverse a la par de los cambios en los entornos, y para ello se vale de reglas que se introducen a las necesidades específicas, logrando así que las proposiciones no sean refutadas en el cambio de un contexto hacia otro. Las teorías no son acabadas, deben permanecer en constante circulación para abordar la significancia de las realidades.

Las anteriores situaciones señalan la importancia de resaltar el potencial teórico de lo contable en las aulas. Es preciso revelar que la reflexión teórica trasciende la esfera de la contabilidad financiera, que el avance teórico ha permitido abarcar los ambientes prácticos originados de la contabilidad a las diversas y cambiantes necesidades de las organizaciones y la sociedad. Así mismo ha de considerar cada modelo teórico desde un ámbito crítico y dinámico, ya que la historia más que un ejemplo a seguir, implica comprender y hacer comprender su contexto, pues ellos por sí solo no solucionan los problemas de la disciplina, las organizaciones y la sociedad.

También es cierto que las teorías pueden ser erróneas, inadecuadas o descontinuadas; esto justifica que deban ser abordadas desde un ser crítico. Es necesario, constantemente, criticarlos y contrastarlos, en procura de que sean cada vez más falseable de acuerdo con el ambiente actual. De esta forma, el inadecuado entendimiento de la relación y equilibrio entre teoría y práctica trascenderán a nuevas esferas que permita romper con el realce pragmático en contabilidad y el abordaje de los referentes “intelectuales” de la disciplina. Cabe resaltar, no se ha abogado por la supremacía de lo teórico, sino por la ubicación que le corresponde.

8. UN ACCIONAR REFLEXIVO

La pasiva actitud descriptiva o contemplativa de los estudiantes en la actual educación contable no ofrece ningún aporte a la formación académica o al ejercicio profesional, por lo cual se hace necesario proponer alternativas que lleven a orientar las actividades a una situación óptima y un adecuado molde integral del contable.

Las propuestas que se señalan en el transcurrir de estas líneas no son acabadas ni compactas, quizás nunca lo sean, ni debieran porque serlo. Por la evolución continúa, los contextos cambian, por tanto, se sugiere la elaboración de un compromiso intersectorial de los integrantes de la disciplina. Se requiere del aporte reflexivo y crítico de muchos académicos, su ejecución, fundamentación técnico-científica en la universidad, y un compromiso envuelto de alegría por el aprehender “contabilidad” por parte de los estudiantes.

Siguiendo el papel dominante que juegan los actores principales en la formación y su adecuada correspondencia, nos parecen relevante nuevamente los tres actores –**estudiante, docente y universidad**- para lograr una estructura dinámica y constructivista en el reaprender del conocimiento contable, dentro y fuera de las aulas.

Primero, el **estudiante** debe dinamizar y ser responsable de su formación académica y profesional. Para alcanzar esta consecución es indispensable gestar el pensamiento generalista con base en la lógica, la epistemología y la metodología, que permitan abordar el estudio de lo teórico por la naturaleza de su origen, desde un enfoque crítico y duda permanente; esto infiere el abordaje contextual e histórico de las teorías contables. Como segunda variable, la complejidad del enseñar contabilidad debe presentarse en un retorno constante de lo particular a lo general, y viceversa. Reducir la pasividad frente a la enseñanza del conocimiento y el trabajo contable, nos referimos a capacidades y competencias pedagógicas que trasciendan la descripción y la explicación, y se centren en la interpretación, el análisis, el comprender y hacer comprender, la crítica y la innovación; en cuanto a lo disciplinal y profesional. Este segundo accionar como quiera que pueda evidenciarse, nos remonta a la labor del **docente**. Finalmente, la **universidad**. Repensar las estrategias para el abordaje de la enseñanza contable emanadas desde las directrices del Programa. Nos referimos a la enseñanza-aprendizaje de lo contable a través de herramientas producidas por medios audiovisuales como el cine. De esta manera la realización de las actividades académicas giraran en un entorno diferente al de las aulas de clases, permitiendo que la aprehensión del conocimiento sea dinámica, y no común y estática.

Cada uno de estas variables serán abordadas con mayor amplitud en las secciones siguientes.

8.1 ACCIONAR ESTUDIANTIL

En cuanto al primer punto, *“es el estudiante el único responsable de su aprendizaje, él, y no los otros que se imponen como fines externos a él mismo”*⁶¹.

Se hace necesario el abordaje crítico, histórico y contextual de las teorías contables, más que memorizar la ocurrencia de determinados hechos, es caracterizar el contexto socio-histórico en el que se gestan. Es vital estudiar el contexto en el que fueron creadas, interrogarse ¿quién las produjo? ¿En qué contexto estaba? ¿Cuáles fueron sus aportes? ¿Qué tan influyentes fueron sus creadores? ¿Por qué decayeron? ¿Aún siguen vigentes?... ¿es cierto lo que nos dicen?

El entender la contabilidad por la vía de la reflexión teórica evidencia su utilidad, papel o rol en la construcción de información y control, más allá de lo financiero de las empresas. Por ejemplo, mostrar que la clasificación general de la contabilidad y de sus múltiples subsistemas da muestra que la cobertura conceptual y práctica⁶² de esta disciplina se extiende a campos gubernamentales, fiscales, gerenciales, ambientales y sociales, se ubican más allá del beneficio privado. De allí que todos los desarrollos deben recrearse críticamente y contrastados con la realidad social.

⁶¹ ORDOÑEZ, Op. cit

⁶² GOMEZ, Mauricio. Comentarios sobre el aprendizaje-construcción de la teoría contable. En: Revista Lumina, Universidad de Manizales, 2006. Vol 7, p. 129-153

Ahora, el abordaje de estas teorías remite indirectamente, y a beneficio de los estudiantes, fuertes lazos interdisciplinarios con otras aéreas del conocimiento, lo cual coloca de manifiesto una mayor complejidad de los fenómenos, evitando así el vendaje y el pensamiento simple. Esto, no implica dependencia o debilidad, sino que por el contrario, complementariedad, por ello ha de considerar la contabilidad en un sentido dinámico ante cuestiones como ¿qué es contabilidad? ¿Qué estudia? ¿Cuáles son sus objetivos? ¿Cómo aplicar la teoría en la resolución de problemas? ¿Cómo influyen las teorías económicas, administrativas, sociológicas, entre otras, a fenómenos contables?

Entrar en esta “onda” hará del estudiante un sujeto prevenido. En lo posible someterá a procesos de validación hacia arriba (teoría) y hacia abajo (realidad) las normas contables, recibirá con alto recelo la utilidad de la normativa en busca de alcanzar los objetivos de revelación de los fenómenos. Estos procedimientos implican que el estudiante sobrevuele los continentes contables, esto es, remitirse a los estadios de las construcciones teóricas. Para ello, repetimos, es necesario recrear la aprehensión del conocimiento a través del pensamiento crítico, histórico y contextual.

Pero la cosmovisión del estudiante sigue, debe desplazarse hacia otro extremo, la realidad. En este campo el estudiante deberá preocuparse por la “realidad empresarial”, indagando en cada uno de los sujetos que intervienen en ella cómo funciona el ambiente de las organizaciones. Así, la responsabilidad del estudiante

en la construcción de su conocimiento girará en torno a un proceso de revalidación que permanecerá en constante movimiento entre dos extremos: teoría y realidad.

8.2 ACCIONAR DOCENTE

Como segundo accionar, se hace hincapié a una alternativa multifacética y compleja, la docencia. Abordar este tópico al interior del Programa podría resultar incómodo y conflictivo, pero creemos que resalta la necesidad de plantearlo, enfrentarlo y debatirlo.

La “pasividad” pedagógica ha inducido a que las clases se constituyan en procesos de ver algún tema, entregando al estudiante simplemente las herramientas para desenvolverse en el mundo empresarial, aludiendo a esquematizar un pensamiento en el que el tecnicismo entrega los procedimientos y recursos de que se sirve la contabilidad para lograr sus objetivos empresariales, lo cual conlleva a que la enseñanza se centre en “esto es lo que se vivencia en la práctica organizacional, y esto es lo que debes hacer”. En tal sentido, se reemplaza el saber por lo trivial, obstaculizando la alegría por el conocer y problematizar.

Nuestros planteamientos se orientan a la necesidad de repensar el modelo pedagógico actual de enseñanza-aprendizaje, por una relación pedagógica que se

soporte sobre el compromiso frente a la reflexión y el saber del docente con el docente. El docente debe llevar y mostrar a los estudiantes, con su vasta experiencia y conocimiento reflexivo e innovador, las rutas a seguir, a alejarlos cada vez más del pensamiento simple que los hace ciegos; para esto debe preocuparse porque sus educandos se atrevan a pensar, hacer preguntas, ver contradicciones, explorar los contextos, y no aceptar pasivamente que otros piensen por ellos. Nos referimos entonces a un método “dinámico” que implique problematización, construcción y deconstrucción⁶³, muestra de ello es el abordaje de la contabilidad desde contenidos inductivos-deductivos, y viceversa (Véase sección 6). Bajo este modelo, la comprensión de la materia de estudio se torna en procesos que van más allá de la descripción y la explicación, en un constante movimiento hacia arriba (teoría) y abajo (práctica), sin anclarse en ninguno de los extremos.

Esta nueva relación y metodología pedagógica debe capitalizarse, haciendo una analogía a la formalización de los programas de investigación que introdujo en contabilidad el profesor Cañibano⁶⁴, una transición del programa legalista al económico y al formalizado, en la concepción de la enseñanza-aprendizaje de la contabilidad.

⁶³ El término deconstrucción es introducido por el filósofo Jacques Derrida, colocando de manifiesto que las leyes del pensamiento tienen carencias, por lo que se tiene que abrir el campo filosófico hacia la creatividad y la invención, como una única forma de captar la diferencia.

⁶⁴ CAÑIBANO, Leandro. El concepto de contabilidad como un programa de investigación. En: Revista española de financiación y contabilidad. Enero – Marzo, 1974. no. 7, p. 34-45.

Siguiendo esta línea, presentamos en rasgos generales un arquetipo en el contenido de las asignaturas en contabilidad que se desarrolla de forma bidireccional, dialectico, entre lo teórico y lo práctico.

Grafica 4. Contenido de las asignaturas en contabilidad: teoría-practica; practica – teoría



Fuente: Diseño propio

La anterior propuesta también se fundamenta en los planteamientos para enseñar a aprender, diseñados por el profesor Tua Pereda:

(...)

- Razonando más desde la relatividad del conocimiento que desde el dogma, sembrando inquietudes y atendiendo más al fondo que a la forma, es decir dando prioridad a los fundamentos sobre la técnica;
- Explicando no solo los hechos, sino también su origen, su evolución y sus consecuencias;
- Siendo conscientes de la situación actual de nuestra disciplina, como preludio del inmediato futuro;
- Potenciando los planteamientos interdisciplinarios;
- Sensibilizando a nuestros alumnos hacia la investigación;
- Desarrollando, en definitiva, el criterio y la capacidad de juicio de quienes hoy están en las aulas y en un futuro no muy lejano estarán inmersos en un mundo profesional en cambio constante.

Todo ello supone otorgar primacía a las materias básicas y fundamentales sobre las eminentemente técnicas, así como una sólida formación generalista, como base imprescindible para una buena especialización.

Y, también potenciar la importancia de materias tales como Historia, efectos económicos de la norma, sistemas contables, Contabilidad y entorno económico, estrategias contables, Contabilidad Internacional, métodos Cuantitativos, relaciones interdisciplinarias, teoría contable, teoría de la información, aspectos conductistas de las finanzas, etc., por encima de las clásicas Contabilidad I o II, Análisis de Estados Financieros, etc⁶⁵.

⁶⁵ TUA, Pereda. Globalización y regulación contable, algunos retos para nuestra profesión. Citado por GOMEZ, Mauricio. *Ibíd.*, p.139

8.3 ACCIONAR UNIVERSIDAD-DOCENTE

De la mano del actuar de los docentes y como refuerzo a este, se concentra el tercer accionar, la universidad. El currículo sobre el cual descansan las asignaturas en contabilidad deberá brindarle al estudiante, a través de su catalizador, como punto de partida, el conocimiento de la contabilidad como disciplina desde la esencia que la originó, cuál es su objeto de estudio y los métodos que le resultan más apropiado para el abordaje y desgranamiento del mismo.

Para asegurar la alimentación permanente en formación disciplinal y profesional a lo largo de todo el programa académico se hace necesario contemplar espacios de trabajo integradores que permitan recrear la realidad dentro del aula. Hacemos referencia a una estrategia de acercamiento más profundo con el estudiante a la hora de abarcar estos temas, la cual tenemos como una entrada a un mundo poco explorado por la universidad y que podría ayudar a combatir la problemática, nos referimos a la propuesta de la contabilidad a través del cine⁶⁶. No es una propuesta nueva propiamente, pero dada su innovación creemos necesario que se desarrolle en convenio entre: Universidad-docente.

⁶⁶ VALERO, Gloria, BARRIOS, Sandra. Hitos de la historia de la contabilidad a través del cine. En: III SIMPOSIO DE INVESTIGACIÓN CONTABLE REGIÓN CARIBE, PRIMER ENCUENTRO INTERNACIONAL DE INVESTIGADORES CONTABLES, (3: 3 – 5, Marzo, 2011, Cartagena - Colombia). Memorias. Universidad de Cartagena, 2011.

La implementación del cine como estrategia de enseñanza-aprendizaje, no es novedosa, sin embargo es importante aclarar que así como tiene implícito un determinado contenido educativo, también lleva indudablemente mensajes ocultos o semiocultos, tales como la narrativa, la emoción, la autoridad, la autenticidad y el simbolismo. Partiendo de la importancia de estas conexiones con las estructuras cognitivas y con los preconceptos disciplinares para promover el aprendizaje reflexivo en contextos, de las estructuras históricas de la contabilidad, de la economía y de la humanidad, y sus diferentes interacciones. La intención es ubicar los diferentes avances, retrocesos, bifurcaciones y confrontaciones disciplinares mediante la identificación de hitos históricos, analizar los hechos más representativos de la historia y el pensamiento contable por medio del cine, involucrando la reflexión frente a los contextos socio económicos vinculados y frente a los contenidos desarrollados.

Dado lo anterior, el cine, contribuiría a la formación integral y al aprendizaje significativo en la medida en que se puede vincular con fines didácticos, como refuerzo de algún tema de clase, como documento de trabajo o como una herramienta de motivación, en el marco del plan de estudios de una asignatura. En este proceso se debe tener claro un momento antes y después de la “función”, de manera que en el momento antes, se establezcan los lineamientos básicos para verla, así como los documentos que la antecedan y la contextualicen, y, a posteriori, poder analizar y discutir crítica y ordenadamente los aspectos relevantes en el marco de la temática propuesta. En este mismo plan de

desarrollo, se trabajaría un método totalmente interdisciplinario donde entrarían a jugar un papel muy importante el pensamiento complejo y sobre todo crítico del estudiante, en la manera interdisciplinar pues las películas no solo tratarían un tema meramente contable.

A manera de ilustración⁶⁷, se presenta una guía de las películas a ser consideradas en el campo del ejercicio de enseñanza; es preciso resaltar que dadas las épocas a las que pertenecen y reproducen las funciones, entrara en escena la “Hermenéutica” como medio para la interpretación de cada una de ellas:

- ✓ *El padrino, una película basada en drogas y narcotráfico donde se ve el apogeo en dicha época y como la contabilidad podía disfrazar información para no entrar en demandas legales.*
- ✓ *Las locuras de dick y jane, es una comedia que muestra cómo se pueden manipular estados financieros y cómo influyen las decisiones desde la perspectiva gerencial⁶⁸.*
- ✓ *Nelson Mandela con Morgan Freeman, es un gran ejemplo de liderazgo no solo desde lo contable, sino ver lo administrativo y lo interdisciplinar.*
- ✓ *La Meta: un proceso de mejora continua, es la historia de un directivo que intenta desesperadamente mejorar los resultados de la empresa, lo cual*

⁶⁷ Es de resaltar que estas ideas no son acabadas. Los tipos de películas pueden extenderse a otros niveles en busca de alcanzar al máximo los objetivos que se esperan con esta metodología didáctica de enseñanza.

⁶⁸ *Ibid.*,

logra rompiendo los métodos convencionales de pensamiento para saber lo que tiene que hacer.

Incorporar los filmes sería un argumento bastante atractivo como propuesta a asignaturas marcadas por su “literatura” contable, como también de aquellas sumergidas en la orientación técnica; que de alguna forma las haría más llamativas y divergentes en la incursión del pensamiento heterodoxo⁶⁹.

⁶⁹ Entiéndase pensamiento heterodoxo como aquella capacidad que tienen el estudiante para pensar de manera diferente. Es un pensamiento divergente, capaz de generar revolución en las ideas que comúnmente son captadas por la literalidad de los fenómenos percibidos por los sentidos.

8.4 Y PARA CONCLUIR...

Lograr que el estudiante desde el momento en que inicia la carrera se le revelen las rutas a seguir desde una corriente heterodoxa, es una gran contribución a la ruptura de la enseñanza tradicional, que no hace más que ser un obstáculo (Bachelard) a la construcción de un conocimiento divergente. Este inicio debe seguir en el camino académico desde ejes transversales, buscando en la medida que cada contenido de las cátedras sea complemento de sus antecesoras y se aumente su complejidad, tanto teórica como práctica, exigiendo así del estudiante un compromiso por el pensar crítico. Este eje esquemático se justifica en la medida en que la concepción del estudiante no es la misma en su primer semestre al que tendrá a mediados o finales de carrera.

Asimismo, las ilustraciones que se presentaron en el capítulo *APLICACIONES CONCRETAS DE LA TEORÍA CONTABLE EN LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y DE GESTIÓN*, muestran el mar interdisciplinario y complejo que encierra la contabilidad desde una visión no tradicional, por tanto, se requiere revisar y ajustar las concepciones que hasta ahora se han venido pregonando en las aulas de clases, por metodologías pedagógicas particulares para la enseñanza de la contabilidad con dirección hacia arriba y hacia abajo: los casos concretos explicados con un recorrido hasta la teoría pura de la contabilidad; y emplear ésta para ilustrar sus implicaciones prácticas.

Por último, la articulación 1) de un pensamiento lógico, histórico, contextual y responsable en el estudiante, 2) el docente, la incursión de un modelo pedagógico centrado en la relación docente-estudiante, teoría-aplicación-realidad, y 3) la universidad, la apertura de nuevas interacciones y espacios dinámicos, quizás puedan ser acciones para abordar de manera íntegra el conociendo contable desde perspectivas histórico científicas.

Se busca en ultimas un contador que desde su ejercicio, propenda por apropiarse de metodologías para re-crear el conocimiento, y no uno que se especialice únicamente en aplicarlo, y lo peor, sin conocer los fundamentos de esa aplicación.

BIBLIOGRAFIA

ARAUJO, Jack Alberto. Educación superior y Contaduría Pública. En: Revista Legis del Contador Vol. 1, no. 2. Abril - junio, 2000. p. 179 – 184

BACHERALD, Gaston. Citado por: NICHOLLS, Francisco, REYES, Guillermo, BENAVIDES; ALVARO. Formación del espíritu científico. En: Principios de investigación contable, fundamentos teóricos. Universidad Externado de Colombia, 1986. p, 110-121

BORDA, Fernando. El ciclo contable. En: Enciclopedia de contabilidad. Bogotá: panamericana, 2002. p. 25

CAÑIBANO, Leandro y GONZALO, José. Los programas de investigación en contabilidad. En: revista Contaduría (universidad de Antioquia, Medellín, Colombia). Septiembre, 1996, no 29, p. 13-61

----- El concepto de contabilidad como un programa de investigación. En: Revista española de financiación y contabilidad. Enero – Marzo, 1974. no. 7, p. 34-45

CASAL, Rosa, y NORKA, Victoria. La ciencia contable, su historia, filosofía, evolución y su producto. [Online] Revista Contable Faces. Meridad (Venezuela), [jul – dic, 2007]. [Cited 20 mar, 2010] Aviable from Internet: <http://redalyc.uaemex.mx/pdf/257/25701503.pdf> . p 26

FLOREZ, Rafael. Hacia una Pedagogía del Conocimiento. Bogotá: McGRAW-HILL, 1994. p 125

FRANCO, Rafael. Entrevista en el marco del III SIMPOSIO DE INVESTIGACIÓN CONTABLE REGIÓN CARIBE Y PRIMER ENCUENTRO INTERNACIONAL DE INVESTIGADORES CONTABLES (3: 3-5 Marzo, 2011: Cartagena, Colombia). [videograbación]. Cartagena. 2011, 1 CD, 5:22 minutos

----- Reflexiones contables Teoría, Educación y Moral. 2ª Ed. Armenia: Investigar, 1997. p. 95

GERTZ, Federico. Origen y evolución de la contabilidad. Mexico DF: Trillas, 1976, p.17-18

GÓMEZ, Mauricio. Algunos comentarios sobre la potencialidad de la investigación en contabilidad. En: Revista de ciencias administrativas y sociales INNOVAR. Julio - Diciembre de 2003. no. 21, p. 139 – 144

----- Comentarios sobre el aprendizaje-construcción de la teoría contable. En: Revista Lumina, Universidad de Manizales, 2006. Vol 7, p. 129-153

----- Contabilidad: comentarios sobre el discurso científico y los determinantes morales. En: Revista de ciencias administrativas y sociales INNOVAR. Julio – Diciembre, 2003. no.22, p. 109-120

GOMEZ, Roberto. La ciencia contable: fundamentos científicos y metodológicos. [Online] universidad nacional de educación a distancia [Malaga, España]: Dic.

2002. [Cited 11 sep, 2011]. Aviable from <http://www.eumed.net/cursecon/libreria/Contabilidad.pdf>

GUDIÑO DAVILA, Ema Lucia; CORAL DELGADO, Lucy del Carmen. Contabilidad 2000. Mc Graw Hill, 1991. p. 235.

LARA, Juan Abel. Verdad, Responsabilidad social y Ética en Contabilidad. En: Ética y desafíos de la Contaduría profesional. Memorias del Foro celebrado el 15 y 16 de abril de 2002. Cuadernos de Contabilidad no. 16

LÓPEZ DE SÁ, Antonio. Doctrinas, escuelas y nuevas razones de entendimiento para la ciencia contable. En: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría. Abril – Junio, 2007.no. 30, p.111 – 126

----- Orígenes y evolución del conocimiento contable. En: Enciclopedia de contabilidad. Bogotá: panamericana, 2002, p. 25

MATTESSICH, Richard. Recientes perfeccionamientos en la presentación axiomática de los sistemas contables. En: Revista española de financiación y contabilidad. Enero – Abril 1973, vol. II, no 44, p 451

----- Hitos de la investigación en contabilidad moderna. En: revista Legis del Contador. Abril – Junio de 2001, no 6, p. 9-86

MEJÍA, Eutimio; MONTILLA GALVIS, Omar y MONTES SALAZAR, Carlos. Análisis a la contabilidad desde el racionalismo crítico. En: Contabilidad y racionalismo crítico. 1ª ed. Universidad Libre – Cali, 2005. p.99

MORÍN, Edgar. Introducción al pensamiento complejo. Barcelona: Editorial Gedisa, año 1995. p. 75

ORDOÑEZ, Sergio. ¿contribución de la investigación contable a la formación del contador público en Colombia? [Online] Univalle. [Cited 10 mar, 2010]. Aviable from Internet:
<http://administracion.univalle.edu.co/Comunidad/Memorias/evento1/archivos/Contribucion%20de%20la%20investigacion%20contable%20a%20la%20formacion%20del%20contador%20publico%20en%20Colombia.pdf>

ORDOÑEZ, Sergio. Contra el adiestramiento contable: invitación a la ruptura epistemológica en la formación del contador público En: VII SIMPOSIO NACIONAL DE INVESTIGACIÓN CONTABLE Y DOCENCIA, (6 - 8, junio, 2008, Bogotá, Colombia). Memorias, libro Perspectivas Críticas De La Contabilidad. "Reflexiones Y Críticas Contables Alternas Al Pensamiento Único", p.117 – 126. Universidad Nacional de Colombia, 2008

SERPA, Ilver. Importancia de la epistemología y la teoría contable en el estudio de la contabilidad. En: III SIMPOSIO DE INVESTIGACIÓN CONTABLE REGIÓN CARIBE Y PRIMER ENCUENTRO INTERNACIONAL DE INVESTIGADORES CONTABLES (3: 3-5 marzo, 2011: Cartagena, Colombia). Memorias. Cartagena D.T y C. Universidad de Cartagena, 2011

SUAREZ, Jesús Alberto. Corazón, cabeza y manos de la cultura contable. En: Revista Legis del Contador. no.1. Enero – Marzo, 2000. p 234

----- Arqueología e historia de la contabilidad. Bogotá: Ed. Universidad INCCA de Colombia, 2004. p.61.

----- Cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica. En: revista Legis del Contador. Abril – Junio de 2001, no 6, p.141 – 189

----- Momentos estelares de la contabilidad. 1ª Ed. Bogotá: Universidad la Gran Colombia, 2008. p. 102

TUA PEREDA, Jorge. Evolución y situación actual del pensamiento contable. En: revista Legis del contador, Octubre – Diciembre, 2004, no. 20, p 43-128

VALERO, Gloria, BARRIOS, Sandra. Hitos de la historia de la contabilidad a través del cine. En: III SIMPOSIO DE INVESTIGACIÓN CONTABLE REGIÓN CARIBE, PRIMER ENCUENTRO INTERNACIONAL DE INVESTIGADORES CONTABLES, (3: 3 – 5, Marzo, 2011, Cartagena - Colombia). Memorias. Universidad de Cartagena, 2011

VASQUEZ, Roberto y BONGIANIO, Claudia. Principios de teoría contable. [Online] Aplicación tributaria S.A. [Buenos Aires, Argentina]: Aplicación Tributaria, feb. 2008. [Cited 2 feb, 2010]. Aviable from Internet: http://datos.aplicacion.com.ar/previews/2008/9789871487028_vazquez_bongianino_principio_de_teor%C3%ADa_contable_preview.pdf, p.14

VLAEMMINCK, Joseth. Historia y doctrinas de la contabilidad. España, Editorial Index, 1991. p. 54-55

ANEXOS

ANEXO B. Tabulación encuesta - examen

1 Concepto de Contabilidad

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Técnica	24	64,9%	64,9%
Ciencia	10	27,0%	27,0%
Tecnología	2	5,4%	5,4%
Otro	1	2,7%	2,7%
Total	37	100%	

2 Tomo epistemología como electiva

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Si	11	29,7%	29,7%
No	25	67,6%	67,6%
NS/NR	1	2,7%	2,7%
Vr perdido	0	0,0%	0,0%
Total	37	100,0%	

3 Objetivos de la contabilidad

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Ayudar a la toma de decisiones	12	31,6%	31,6%
Ayudar las necesidades de la sociedad	1	2,6%	2,6%
Crear nuevos conocimientos	1	2,6%	2,6%
Guiar al crecimiento económico-social de las empresas	2	5,3%	5,3%
Mostrar la Realidad Socioeconómica del ente	1	2,6%	2,6%
Optimizar control y distribución de los recursos	4	10,5%	10,5%
Registrar los hechos económicos de la empresa	4	10,5%	10,5%
Requerimientos Fiscales	1	2,6%	2,6%
Revelación de la Información económica del ente	7	18,4%	18,4%
Suministrar información razonable	5	13,2%	13,2%
Total	38	100,0%	

4 Que estudia la contabilidad

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Brindar Información	2	5,0%	5,0%
Desarrollo en la organización	2	5,0%	5,0%
El objeto formal	1	2,5%	2,5%
Hechos económicos cualitativos y cuantitativos	6	15,0%	15,0%
Impacto en lo Socio-Ambiental	1	2,5%	2,5%

Información Económica, Financiera, Fiscal y tributaria	1	2,5%	2,5%
Realidad Económica del ente	23	57,5%	57,5%
Valor Perdido	4	10,0%	10,0%
Total	40	100,0%	

5 Elementos que componen la teoría contable

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Metodología contable	4	7,4%	7,4%
Hermenéutica y heurística	3	5,6%	5,6%
Epistemología contable	11	20,4%	20,4%
Paradigmas en contabilidad	4	7,4%	7,4%
Doctrinas contables	8	14,8%	14,8%
Positivismo y normativismo	9	16,7%	16,7%
No sabe/no responde	15	27,8%	27,8%
Total	54	100,0%	

6 Utilidad e importancia del dominio de la teoría contable para el desarrollo profesional

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Romper con la visión simplista en contabilidad	7	17,9%	17,9%
Capacidad de proponer ideas que ayuden a solucionar los problemas de la profesión	11	28,2%	28,2%
La investigación y la teoría como formas de comprensión de la contabilidad	12	30,8%	30,8%
No sabe / no responde	9	23,1%	23,1%
Total	39	100,0%	

7 Actores a decidir sobre un modelo de costos

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Revisor Fiscal	0	0,0%	0,0%
Contador	20	38,5%	38,5%
Gerente	6	11,5%	11,5%
Asesor financiero	11	21,2%	21,2%
Grupo de investigación	15	28,8%	28,8%
Total	52	100,0%	

8 Áreas de formación de un contador: primera en importancia

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Técnica contable	1	2,7%	2,7%
Humanística	8	21,6%	21,6%
Teoría contable	16	43,2%	43,2%
Técnica contable	6	16,2%	16,2%
Humanística	2	5,4%	5,4%
Teoría contable	3	8,1%	8,1%

Valor perdido	1	2,7%	2,7%
Total	37	100,0%	

Áreas de formación de un contador: segunda en importancia

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Humanística	1	2,7%	2,7%
Teoría contable	8	21,6%	21,6%
Técnica contable	16	43,2%	43,2%
Teoría contable	6	16,2%	16,2%
Técnica contable	2	5,4%	5,4%
Humanística	3	8,1%	8,1%
Valor perdido	1	2,7%	2,7%
Total	37	100,0%	

Áreas de formación de un contador: tercera en importancia

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Teoría contable	1	2,7%	2,7%
Técnica contable	8	21,6%	21,6%
Humanística	16	43,2%	43,2%
Humanística	6	16,2%	16,2%
Teoría contable	2	5,4%	5,4%
Técnica contable	3	8,1%	8,1%
Valor perdido	1	2,7%	2,7%
Total	37	100,0%	

9 Temas en los que el estudiante presenta fortalezas y debilidades en contabilidad: Fortalezas

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Contabilidad Financiera	31	39,2%	39,2%
Contabilidad Gerencial	7	8,9%	8,9%
Contabilidad Hotelera	1	1,3%	1,3%
Impuestos	6	7,6%	7,6%
Derecho	6	7,6%	7,6%
Economía y administración	8	10,1%	10,1%
Control	11	13,9%	13,9%
Teoría contable	3	3,8%	3,8%
Humanidades	2	2,5%	2,5%
No sabe / no responde	4	5,1%	5,1%
Total	79	100%	

Temas en los que el estudiante presenta fortalezas y debilidades en contabilidad: Debilidades

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Contabilidad Financiera	24	31,2%	31,2%
Contabilidad Gerencial	5	6,5%	6,5%
Impuestos	21	27,3%	27,3%
Derecho	8	10,4%	10,4%

Economía y administración	3	3,9%	3,9%
Control	3	3,9%	3,9%
Teoría contable	9	11,7%	11,7%
Otras	2	2,6%	2,6%
No sabe / no responde	2	2,6%	2,6%
Total	77	100,0%	

Temas en los que el estudiante presenta fortalezas y debilidades en contabilidad: Fortalezas

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Activos	7	12,5%	12,5%
Amortización	1	1,8%	1,8%
Análisis financiero	0	0,0%	0,0%
Ciclo contable	0	0,0%	0,0%
Estados Financieros	12	21,4%	21,4%
Cuentas acreedoras	1	1,8%	1,8%
Depreciación	1	1,8%	1,8%
Nomina	10	17,9%	17,9%
Finanzas	0	0,0%	0,0%
Técnica Contable	7	12,5%	12,5%
Intangibles	0	0,0%	0,0%
Inventarios	4	7,1%	7,1%
Pasivos	4	7,1%	7,1%
Patrimonio	2	3,6%	3,6%
Contabilidad Superior	0	0,0%	0,0%
No sabe / no responde	7	12,5%	12,5%
Total	56	100%	

Temas en los que el estudiante presenta fortalezas y debilidades en contabilidad: Debilidades

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Activos	4	8,5%	8,5%
Amortizaciones	1	2,1%	2,1%
Bonos	3	6,4%	6,4%
Diferidos	2	4,3%	4,3%
Estados financieros	6	12,8%	12,8%
Inventarios	1	2,1%	2,1%
Técnica Contable	5	10,6%	10,6%
Nomina	2	4,3%	4,3%
Pasivos	5	10,6%	10,6%
Patrimonio	6	12,8%	12,8%
Software contable	3	6,4%	6,4%
Propiedad, planta y equipo	1	2,1%	2,1%
No sabe / no responde	8	17,0%	17,0%
Total	47	100,0%	0,0%

10 Dominio de áreas conexas a la contabilidad: Auditoría

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Alto	14	37,8%	37,8%
Medio	19	51,4%	51,4%
Bajo	3	8,1%	8,1%
Vr Perdido	1	2,7%	2,7%
Total	37	100,0%	

Dominio de áreas conexas a la contabilidad: Administración

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Alto	15	40,5%	40,5%
Medio	19	51,4%	51,4%
Bajo	3	8,1%	8,1%
Vr Perdido	0	0,0%	0,0%
Total	37	100,0%	

Dominio de áreas conexas a la contabilidad: Economía

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Alto	7	18,9%	18,9%
Medio	23	62,2%	62,2%
Bajo	7	18,9%	18,9%
Vr Perdido	0	0,0%	0,0%
Total	37	100,0%	

Dominio de áreas conexas a la contabilidad: Derecho

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Alto	7	18,9%	18,9%
Medio	27	73,0%	73,0%
Bajo	2	5,4%	5,4%
Vr Perdido	1	2,7%	2,7%
Total	37	100,0%	

Dominio de áreas conexas a la contabilidad: Finanzas

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Alto	15	40,5%	40,5%
Medio	15	40,5%	40,5%
Bajo	7	18,9%	18,9%
Vr Perdido	0	0,0%	0,0%
Total	37	100,0%	

Dominio de áreas conexas a la contabilidad: Matemáticas

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Alto	9	24,3%	24,3%
Medio	19	51,4%	51,4%
Bajo	9	24,3%	24,3%
Vr Perdido	0	0,0%	0,0%
Total	37	100,0%	

11 Acciones que realizan los docentes para el abordaje de los temas que se estudian en asignaturas de contabilidad

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Los casos se analizan desde varias disciplinas, y no solo la contable	5	13,5%	6,9%
Los casos se analizan desde la perspectiva de la contabilidad	16	43,2%	22,2%
Fundamentos teórico-conceptuales, para luego su tratamiento técnico-contable	17	45,9%	23,6%
Prima la clase magistral	6	16,2%	8,3%
Los temas son investigados por los estudiantes, y el docente complementa	15	40,5%	20,8%
Los casos son supeditados a la norma tributaria	8	21,6%	11,1%
Los temas son basados en la norma contable, mas que en la esencia de los hechos	5	13,5%	6,9%
Valor perdido	0	0,0%	0,0%
Totales	72	194,6%	

12 En cuál de los siguientes sujetos se basa el éxito del aprendizaje de la contabilidad

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Labor del docente, siendo el actor mas importante	0	0,0%	0,0%
Compromiso del estudiante con su propio aprendizaje	2	5,4%	5,4%
Tanto a docentes como estudiantes, pero es mas responsabilidad del docente	0	0,0%	0,0%
Tanto a docentes como estudiantes, pero prima el compromiso del estudiante	24	64,9%	64,9%
Tanto a docentes como estudiantes, con igual importancia	9	24,3%	24,3%
Valor perdido	2	5,4%	5,4%
Total	37	100,0%	

13 Los docentes encargados de las cátedras de reflexión y el pensamiento contable, ejemplifican el cumulo de teorías en situaciones practicas que las hagan comprensibles.

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Siempre	5	13,5%	13,5%
En ocasiones	26	70,3%	70,3%
Casi nunca	4	10,8%	10,8%
Nunca	2	5,4%	5,4%
Valor perdido	0	0,0%	0,0%
Total	37	100,0%	

14 Sugerencias para facilitar la comprensión de las asignaturas (Teoría del conocimiento, Epistemología y teoría contable)

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Inculcar habito de la investigación	5	13,5%	13,5%
Relación Teoría - Practica	21	56,8%	56,8%
Docentes que combinen pedagogía - Metodología	5	13,5%	13,5%
Quitarle el privilegio de electivas	3	8,1%	8,1%
No sabe/ no responde	3	8,1%	8,1%
Total	37	100,0%	

15 Calificación de las cátedras de los docentes relacionadas con reflexión y pensamiento contable: introducción a la Contaduría Publica

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Muy buena	3	8,1%	8,1%
Buena	15	40,5%	40,5%
Regular	13	35,1%	35,1%
Mala	6	16,2%	16,2%
No sabe/ no responde	0	0,0%	0,0%
Total	37	100,0%	

Calificación de las cátedras de los docentes relacionadas con reflexión y pensamiento contable: Fundamentos de Contabilidad

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Muy buena	2	5,4%	5,4%
Buena	15	40,5%	40,5%
Regular	16	43,2%	43,2%
Mala	4	10,8%	10,8%
No sabe/ no responde	0	0,0%	0,0%
Total	37	100,0%	

Calificación de las cátedras de los docentes relacionadas con reflexión y pensamiento contable: Epistemología de la Ciencia Contable

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Muy buena	6	16,2%	16,2%
Buena	6	16,2%	16,2%
Regular	2	5,4%	5,4%
Mala	2	5,4%	5,4%
No sabe/ no responde	21	56,8%	56,8%
Total	37	100,0%	

Calificación de las cátedras de los docentes relacionadas con reflexión y pensamiento contable: Teoría del Conocimiento

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Muy buena	3	8,1%	8,1%
Buena	16	43,2%	43,2%
Regular	9	24,3%	24,3%
Mala	4	10,8%	10,8%
No sabe/ no responde	5	13,5%	13,5%
Total	37	100,0%	

Calificación de las cátedras de los docentes relacionadas con reflexión y pensamiento contable: Investigación Contable

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Muy buena	9	24,3%	24,3%
Buena	8	21,6%	21,6%
Regular	8	21,6%	21,6%
Mala	1	2,7%	2,7%
No sabe/ no responde	11	29,7%	29,7%
Total	37	100,0%	

Calificación de las cátedras de los docentes relacionadas con reflexión y pensamiento contable: Teoría Contable

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Muy buena	8	21,6%	21,6%
Buena	13	35,1%	35,1%
Regular	8	21,6%	21,6%
Mala	4	10,8%	10,8%
No sabe/ no responde	4	10,8%	10,8%
Total	37	100,0%	

16 Ha dejado vacíos conceptuales en la formación académica el actual currículo.

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Si	31	83,8%	83,8%
No	6	16,2%	16,2%
NS/NR	0	0,0%	0,0%
Vr perdido	0	0,0%	0,0%
Total	37	100,0%	

17 Vacíos conceptuales mas importantes que ha dejado el actual currículo

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Solución de problemas contables actuales	6	16,2%	13,6%
Contabilidad financiera	10	27,0%	22,7%
Fundamentación teórica	4	10,8%	9,1%

Sistemas de Información	5	13,5%	11,4%
Profesores no comprometidos	4	10,8%	9,1%
Desorden en las asignaturas	6	16,2%	13,6%
No sabe/no responde	9	24,3%	20,5%
Total	44	118,9%	

18 Fortalezas y debilidades de los docentes en las asignaturas relativas a la contabilidad: Conocimiento en el área en que guía

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Fortaleza	33	89,2%	89,2%
Debilidad	2	5,4%	5,4%
Valor perdido	2	5,4%	5,4%
Total	37	100,0%	

Fortalezas y debilidades de los docentes en las asignaturas relativas a la contabilidad: Experiencia en el manejo de los temas

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Fortaleza	32	86,5%	86,5%
Debilidad	3	8,1%	8,1%
Valor perdido	2	5,4%	5,4%
Total	37	100,0%	

Fortalezas y debilidades de los docentes en las asignaturas relativas a la contabilidad: Métodos en el desarrollo de las clases

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Fortaleza	6	16,2%	16,2%
Debilidad	29	78,4%	78,4%
Valor perdido	2	5,4%	5,4%
Total	37	100,0%	

Fortalezas y debilidades de los docentes en las asignaturas relativas a la contabilidad: Enfoca integralmente los temas

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Fortaleza	14	37,8%	37,8%
Debilidad	21	56,8%	56,8%
Valor perdido	2	5,4%	5,4%
Total	37	100,0%	

19 El programa emplea algún tipo de estrategias que relacione asignaturas relativas a la contabilidad, e integre a los docentes que las orientan.

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Sí	6	16,2%	16,2%
No	22	59,5%	59,5%
No sabe / no responde	9	24,3%	24,3%

Valor perdido	0	0,0%	0,0%
Total	37	100,0%	

20 Características de los periodos en contabilidad: Empírico

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Contabilidad arcaica	7	18,9%	18,9%
Partida Simple	5	13,5%	13,5%
Contabilidad como un instrumento	2	5,4%	5,4%
Practica contable	3	8,1%	8,1%
Necesidad	3	8,1%	8,1%
No sabe/No responde	17	45,9%	45,9%
Total	37	100,0%	

Características de los periodos en contabilidad: Clásico

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
La partida doble	8	21,1%	21,1%
Partida Simple	4	10,5%	10,5%
Teorías contables	5	13,2%	13,2%
Arte	1	2,6%	2,6%
Control de los recursos	1	2,6%	2,6%
Escuelas contables	3	7,9%	7,9%
Aplicación de las matemáticas	1	2,6%	2,6%
No sabe/No responde	15	39,5%	39,5%
Total	38	100,0%	

Características de los periodos en contabilidad: Científico

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Búsqueda Objeto de Estudio	1	2,7%	2,7%
Teoría general	6	16,2%	16,2%
Contabilidad como ciencia	7	18,9%	18,9%
Partida Doble	8	21,6%	21,6%
Investigaciones contables	2	5,4%	5,4%
No sabe/No responde	13	35,1%	35,1%
Total	37	100,0%	

21 Enfoque de las doctrinas contables y su vigencia: Jurídico personalista

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Contabilidad como medio probatorio	7	18,9%	18,9%
Carácter Jurídico	5	13,5%	13,5%
Segregación de Funciones	1	2,7%	2,7%
No sabe/no responde	24	64,9%	64,9%
Total	37	100,0%	

¿Vigente?

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Si	9	24,3%	24,3%
No	4	10,8%	10,8%

No sabe/no responde	24	64,9%	64,9%
Total	37	100,0%	

Enfoque de las doctrinas contables y su vigencia: Patrimonialista

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Control del patrimonio y sus variaciones	16	43,2%	43,2%
El capital	1	2,7%	2,7%
Hacienda	1	2,7%	2,7%
No sabe/no responde	19	51,4%	51,4%
Total	37	100,0%	

¿Vigente?

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Si	10	27,0%	27,0%
No	5	13,5%	13,5%
No sabe/no responde	22	59,5%	59,5%
Total	37	100,0%	

Enfoque de las doctrinas contables y su vigencia: Contista

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Enfoque simple de la cuenta	1	2,7%	2,7%
La cuenta	14	37,8%	37,8%
Técnica contable	4	10,8%	10,8%
No sabe/no responde	18	48,6%	48,6%
Total	37	100,0%	

¿Vigente?

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Si	10	27,0%	27,0%
No	9	24,3%	24,3%
No sabe/no responde	18	48,6%	48,6%
Total	37	100,0%	

Enfoque de las doctrinas contables y su vigencia: Neopatrimonialismo

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Forma de administrar riquezas	4	10,8%	10,8%
Enfoque patrimonial	2	5,4%	5,4%
No sabe/no responde	31	83,8%	83,8%
Total	37	100,0%	

¿Vigente?

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Si	9	24,3%	24,3%
No	2	5,4%	5,4%
No sabe/no responde	26	70,3%	70,3%
Total	37	100,0%	

Enfoque de las doctrinas contables y su vigencia: Controlismo

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Control sobre los recursos	15	40,5%	40,5%
No sabe/no responde	22	59,5%	59,5%
Total	37	100,0%	

¿Vigente?

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Si	10	27,0%	27,0%
No	4	10,8%	10,8%
No sabe/no responde	23	62,2%	62,2%
Total	37	100,0%	

22 Definición de las maneras de representación contable: Partida simple

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Registro sin contrapartida	9	24,3%	24,3%
Desigualdad en sus saldos	2	5,4%	5,4%
Registro en una cuenta	11	29,7%	29,7%
Representación sencilla de la realidad	4	10,8%	10,8%
Registros en una columna	2	5,4%	5,4%
No sabe / no responde	9	24,3%	24,3%
Total	37	100,0%	

¿Vigente?

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Si	1	2,7%	2,7%
No	28	75,7%	75,7%
No sabe/no responde	8	21,6%	21,6%
Total	37	100,0%	

Definición de las maneras de representación contable: Partida doble

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Equilibrio entre Debito y créditos	11	29,7%	29,7%
Sistema de dos partidas: Entrada-Salida	19	51,4%	51,4%
Registros en dos columnas	2	5,4%	5,4%
No sabe / no responde	5	13,5%	13,5%
Total	37	100,0%	

¿Vigente?

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Si	35	94,6%	94,6%
No	0	0,0%	0,0%
No sabe/no responde	2	5,4%	5,4%
Total	37	100,0%	

Definición de las maneras de representación contable: Partida múltiple

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Información cualitativa	1	2,7%	2,7%
Interrelación	1	2,7%	2,7%
Un hecho afecta dos o mas cuentas	7	18,9%	18,9%
No sabe / no responde	28	75,7%	75,7%
Total	37	100,0%	

¿Vigente?

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Si	7	18,9%	18,9%
No	6	16,2%	16,2%
No sabe/no responde	24	64,9%	64,9%
Total	37	100,0%	

23 Influencia del capitalismo en la historia sobre la contabilidad

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Percepción de la contabilidad como ciencia	3	8,1%	8,1%
Marcar el inicio a su desarrollo	8	21,6%	21,6%
Limita el objeto de estudio, a solo lo financiero	11	29,7%	29,7%
Necesidad en el mundo empresarial	5	13,5%	13,5%
No sabe/no responde	10	27,0%	27,0%
Total	37	100,0%	

24 Desarrollos más importantes que ha presentado la contabilidad: Enfoque económico

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Suplir las necesidades económicas	6	16,2%	16,2%
Medición y control de los recursos	4	10,8%	10,8%
Explorar el valor de la empresa	4	10,8%	10,8%
No sabe/no responde	23	62,2%	62,2%
Total	37	100%	

Desarrollos más importantes que ha presentado la contabilidad: Enfoque crítico - interpretativo (social)

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Visionar los hechos económicos de manera mas amplia	6	16,2%	16,2%
Introducción al desarrollo de la responsabilidad social	8	21,6%	21,6%
Implementación de la teoría contable	1	2,7%	2,7%
No sabe/no responde	22	59,5%	59,5%
Total	37	100,0%	

Desarrollos más importantes que ha presentado la contabilidad: Enfoque ambiental

Respuesta	Fa	Fr	Fr/Rta
Reglas para la preservación del medio ambiente	8	21,6%	21,6%
Aplicación de la contabilidad ambiental	7	18,9%	18,9%
Responsabilidad social	6	16,2%	16,2%
No sabe/no responde	16	43,2%	43,2%
Total	37	100%	

ANEXO C. Matriz DOFA

DEBILIDADES		OPORTUNIDADES	
1) Concepto de contabilidad: TECNICA	64,90%	6) Importancia de la teoría: La investigación y la teoría como formas de comprensión de la contabilidad	30,80%
2) Eligio epistemología contable como asignatura electiva: NO	67,60%	7) Áreas de formación del contador en orden de importancia: Teoría, técnica, humanística	43,20%
5) Elementos que componen la ciencia contable: NO SABE / NO RESPONDE	27,84%	12) Sujetos claves para el aprendizaje de la contabilidad: docente y estudiante, pero prima el estudiante.	64,90%
9.b) Temas en contabilidad en los que tiene debilidades: Contabilidad financiera	31,20%	14) Sugerencias para facilitar la comprensión en las categorías relativas al conocimiento y teoría de la contabilidad: Relación teoría - práctica	56,80%
11) Acciones del docente en la enseñanza de la contabilidad: fundamentos teóricos conceptuales para luego lo técnico	23,60%	18.a) Conocimiento en el área en que guían los docentes de contabilidad: Fortaleza	89,20%
13) Contextualización de los temas por el docente de temas teóricos: en ocasiones.	70,30%	18.b) Experiencia en el manejo de los temas de los docentes de contabilidad: Fortaleza	86,50%
18.c) Método en el desarrollo de las clases de los docentes en contabilidad: debilidad	78,40%	23) Influencia del capitalismo en la historia de la contabilidad: Limita el objeto de estudio a lo financiero	29,70%
18.d) Enfoca integralmente los temas los docentes de contabilidad: debilidad	56,80%		
20.a) Características del período empírico de la contabilidad: no sabe no responde	45,90%		
20.b) Características del período clásico de la contabilidad: no sabe no responde	39,50%		
20.c.) Características del período científico de la contabilidad: no sabe no responde.	35,10%		
21.a.) Doctrina jurídico-personalista: No sabe no	64,90%		
21.b.) Doctrina patrimonialista: No sabe no	51,40%		
21.c.) Doctrina contista: No sabe no responde	48,60%		
21.d.) Doctrina neopatrimonialista: No sabe no	83,80%		
21.e.) Doctrina controlista: No sabe no responde	59,50%		
22.a.) Formas de representación contable - Partida simple: Registro en una cuenta	29,70%		
22.c.) Formas de representación contable - Partida múltiple: No sabe no responde	75,70%		
FORTALEZAS		AMENAZAS	
7) Actores para realizar un estudio efectivo sobre un modelo de costo: Contador	38,50%		
22.b.) Formas de representación contable - Partida doble: doble registro, entradas y salidas	51,40%		

ANEXO D. Entrevista Arturo Rodríguez

El Doctor Arturo Rodríguez es el vicedecano de la facultad de ciencias económicas y se encuentra actualmente dictando la cátedra de Introducción a la Contaduría Pública. Es un experto en la materia de historia de contabilidad, la cual imparte en conjunto con la cátedra que tiene a su responsabilidad en la universidad de Cartagena.

1. ¿Considera que el estudio científico de la contabilidad influiría en la formación integral del contador?

Mi respuesta es sí.

2. ¿De qué forma afectaría esa integralidad?

- a. El estudio científico de la contabilidad implica su aprendizaje no solo desde el punto de vista tecnicista, practico o mecánico (que se debita o que se acredita – la cuenta como tal, cuando se debita o cuando se acredita), si no los fundamentos teóricos o conceptuales que la soportan.
- b. El conocimiento de la contabilidad en toda su extensión es fundamental en el proceso de formación del Contador Público.
- c. La Ley 43 contempla en su artículo 35:
 - La Contaduría Pública es una profesión que tiene como fin satisfacer las necesidades de la sociedad.
 - El Contador Público como defensor de la confianza publica
 - Su obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiendo por comunidad a personas naturales y jurídicas, sociedad en general, estado.

- La conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental constituye su esencia espiritual

Considero que de esta forma influye y lo afecta e impacta la formación integral del contador público.

3. ¿Qué problemas y/o vacíos están teniendo los Contadores a falta de este estudio?

Son muchas, a saber:

- a. conocimientos superficiales de la contabilidad.
- b. Desconocimiento de la importancia de la contabilidad en el entorno empresarial.
- c. Desconocimiento de los aspectos contables que coadyuvan a la solución de problemas y a la toma de decisiones en el entorno empresarial.
- d. El desconocimiento de las exigencias legales-profesionales, traen como consecuencia sanciones por el tribunal disciplinario de la profesión (Junta Central de Contadores Públicos).
- e. Pérdida de credibilidad en la profesión.

4. En su desempeño profesional/laboral. ¿Cómo puede beneficiarle al Contador ese estudio?

Son muchos los beneficios, Ejemplos:

- a. Una mejor preparación profesional, para enfrentarse al mundo laboral empresarial.
- b. Un excelente desempeño profesional genera Good Will, renombre, dignidad profesional, estatus en el mundo laboral y empresarial.

- c. En la medida en que la sociedad conozca estos aspectos relevantes del Contador Público se aumentan sus servicios profesionales y por ende mejoramiento del devengar de sus ingresos, posición social, familiar entre otros.
- d. Satisfacción personal por el éxito profesional.
- e. Oportunidad de compartir conocimientos, resultados de investigación y proyectos con la comunidad en general.

5. ¿Qué razones considera que se presenta en los siguientes factores para que este estudio no se dé?

a. Universidad (Currículo)

El proceso de formación de la Universidad se centra a través del currículo de la carrera, entendiendo que este no es solo el plan de estudios, si no los lineamientos y directivos que permiten que este proceso se lleve a cabo, por lo cual los docentes y estudiantes deben apropiarse de él y ponerlo en práctica en la relación docente-estudiante.

b. Docente

La responsabilidad del docente es de gran importancia a saber:

- Deben ser accesibles a los estudiantes y mantener una buena relación con estos.
- Mantenerse actualizados en los conocimientos de su disciplina.
- Conocer, saber y aplicar conocimientos didácticos, pedagógicos modernos, que al interactuarlos en los conocimientos disciplinares, presenten una fluidez y entendimiento en el aula de clases.
- Promover en los estudiantes la lectura de diferentes textos, de diferentes autores ojala en otros idiomas como el inglés.

- Promover procesos de escritura a través de ensayos y artículos.
- Promover la crítica constructiva.

c. Estudiantes

- Tener conciencia de la importancia y la necesidad del conocimiento amplio de lo que es y representa la contabilidad, así como las obligaciones que representa el ejercicio profesional en el ámbito empresarial.
- Conocer que tipos de necesidades tiene la empresa moderna en este siglo XXI de la contabilidad para la adiestración, la gestión y la toma de decisiones.
- Conocimiento amplio del currículo de la carrera, en toda su extensión.
- Desarrollar procesos de lectura no solo en español sino también en inglés, de distintos textos, visitar frecuentemente la biblioteca.
- Mantener excelentes relaciones con sus profesores.
- Organizar y desarrollar foros, simposios, investigaciones, ponencias sobre temas disciplinares.

d. Empresa

Las empresas son un elemento clave, ya que son las que nos presentan el mundo real. Las empresas deben dar un apoyo importante a través de su interrelación con la academia, permitiendo;

- Recibir estudiantes, mediante convenios para la realización de prácticas y pasantías.
- Permitir mediante convenios prácticas de docentes.
- Permitir la oportunidad para que estudiantes y docentes realicen investigaciones en el área contable.
- Periódicamente directivos de las empresas deberían ir a las universidades a desarrollar conferencias y otras actividades para presentar sus experiencias.

e. Estado

- Los organismos estatales a través de sus áreas contables deben permitir que estudiantes y docentes realicen prácticas y pasantías empresariales.
- Igualmente estos organismos deben coadyuvar y colaborar en procesos investigativos de estudiantes y docentes.

6. ¿Cómo pensaría usted que puede viabilizarse ese estudio considerando las circunstancias anteriores?

Es una pregunta compleja, para una respuesta compleja, expongo mis consideraciones:

- Se requiere un mayor compromiso por parte de los directivos de la facultad de ciencias económicas, docentes y estudiantes para efectos de asumir el proceso de enseñanza-aprendizaje de la contabilidad, teniendo en cuenta aspectos que llevan más allá de los intensos mecanismos y/o respuestas.
- Se requiere incorporar al proceso de enseñanza-aprendizaje de la contabilidad, elementos con la ética profesional, normas de conducta profesional y valores.
- Se requiere incorporar a este proceso el concepto de lo social, interrelación con la globalización y aspectos de carácter internacional.
- Incorporar a este proceso escenarios distintos al área de clases, donde los estudiantes y docentes puedan interactuar con ambiente de la vida real de los sectores empresariales, públicos y sociales.

ANEXO E. Entrevista Rafael Franco Ruiz

Ex presidente del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, es uno de los docentes que más ha puesto empeño en el ámbito disciplinal en la enseñanza de la contabilidad gracias al contenido revolucionario de sus trabajos investigativos, a nivel de academia y profesionalismo.

¿Considera que el estudio científico de la contabilidad influiría en la formación científica del contador?

Hay muchos aspectos que dependen de los aspectos curriculares que desarrollan las instituciones universitarias, de estas han desarrollado dos enfoques curriculares fundamentales: Un enfoque disciplinar y un enfoque instrumental.

Según el estudio que hemos realizado en la Red Colombiana de Facultades de Contaduría, para construir un estado de la educación contable en Colombia para fundamentar los exámenes de calidad de estado y ahora denominados saber pro, en Colombia predominan los enfoques instrumentales, es decir, un enfoque educativo, y si se pudiera llamar si quiera educativo que está dirigido exclusivamente a proveer al nuevo profesional destrezas y habilidades en el manejo de instrumentos, en el manejo de procedimientos, un énfasis absoluto en el hacer, con un gran desconocimiento de las necesidades del saber.

Esto de alguna manera está formando a los contadores como autómatas, los enseñan más que al ejercicio profesional, es una acción sensomotora, en donde cada vez hay que hacer las cosas más rápido con menos márgenes de error. Y desde luego, en términos de la teoría para la educación eso no es educación, eso es entrenamiento, pero es la perspectiva que prevalece en las instituciones educativas colombianas.

La otra perspectiva que existe en términos curriculares, es la perspectiva disciplinar, donde los contadores lo que deben hacer es formarse en la disciplina, en el desarrollo teórico, en las concepciones científicas que caracterizan el cuerpo disciplinar sobre el cual se construye el campo del ejercicio profesional, lo cual implica, desde luego la utilización metodologías enseñanza-aprendizaje supremamente diferentes a los procesos instrumentales tradicionales; que tendrían la posibilidad de hacer grandes desarrollos en términos de investigación formativa pero también de información básica.

Cuando una persona adquiere todo ese bagaje intelectual, adquiere todo ese conocimiento de carácter científico, adquiere la capacidad de solucionar problemas de cualquier índole que se vayan presentado en términos de su ejercicio profesional, porque desarrolla la capacidad de diseñar metodologías y a partir de estas, instrumentos de trabajo, dándole razón de ser a una proyección desde un punto de vista discursivo hemos manejado en el sentido que las profesiones son prácticas científicas aplicadas a un determinado campo específico de trabajo.

Es decir, desde mi perspectiva, la formación del Contador debe tener una formación fundamentada en conocimientos, basada en el desarrollo de la disciplina y no fundamentada en el entrenamiento o en el desarrollo de actividades instrumentales.