

CRÍTICA AL ENFOQUE TRADICIONAL DE LA CONTABILIDAD.

B i b l i o t e c a

DIEGO ALEXANDER MENDOZA GARCIA

**Administracion
y Contaduria**

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL LISANDRO ALVARADO

BARQUISIMETO, 2005.

CRÍTICA AL ENFOQUE TRADICIONAL DE LA CONTABILIDAD.

POR:

B i b l i o t e c a

DIEGO MENDOZA

Trabajo presentado para optar a la categoría de Asistente en el escalafón del personal docente y de investigación.

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL LISANDRO ALVARADO.
Decanato de Administración y Contaduría.

BARQUISIMETO, 2005

CRÍTICA AL ENFOQUE TRADICIONAL DE LA CONTABILIDAD.

POR

DIEGO MENDOZA

TRABAJO APROBADO

Administración
y Contaduría

BARQUISIMETO, 2005.

B i b l i o t e c a



Administración
y Contaduría

A la Comunidad Científica Venezolana. Con la convicción firme que el conocimiento en la contabilidad no está agotado y es mucha la responsabilidad que esta en nuestras manos.

A mi familia norte de mi vida.

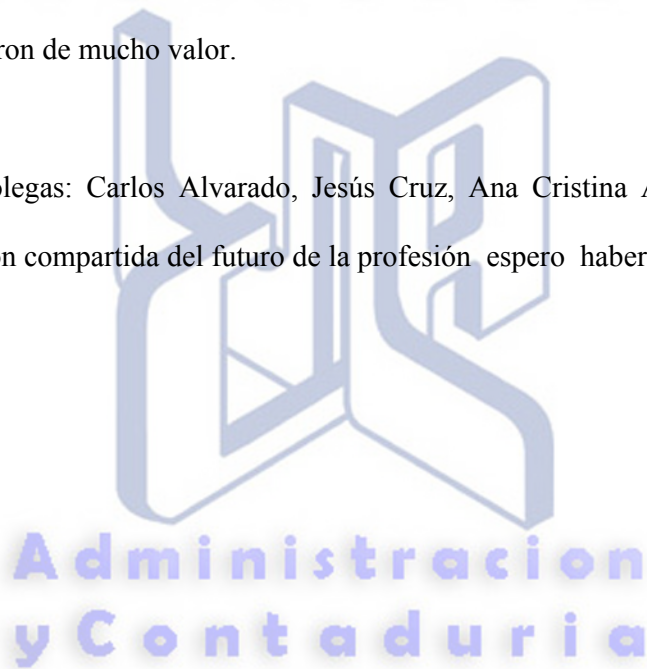
A Yulmy.

AGRADECIMIENTO

Al centro de investigación del Decanato de Administración y Contaduría de la UCLA y al Instituto de Desarrollo Profesional del Colegio de Contadores Públicos del Estado Lara. En ambos espacio puede desarrollar buena parte de la investigación.

En especial a los profesores: Enrique Martínez, Alexis Guerra, Mauricio Iranzo, Isaías Covarrubias, Carlos Figueredo y Harold Márquez las discusiones sostenidas me motivaron a buscar e indagar cada vez más. A Ivar Baras y José Enrique Achue, sus comentarios fueron de mucho valor.

A los colegas: Carlos Alvarado, Jesús Cruz, Ana Cristina Álvarez y Marcos Monroy, la visión compartida del futuro de la profesión espero haberla recogido.



LA CONTABILIDAD EN LA NUEVA ECONOMÍA.
(CRÍTICAS AL ENFOQUE TRADICIONAL DE LA CONTABILIDAD).

Diego Alexander Mendoza García.

RESUMEN

El presente trabajo se inscribe en el campo de acción científica de la contabilidad, se tratan aspectos referidos con: a) Epistemología de la contabilidad, en el cual se realizan juicios críticos que permiten establecer los elementos que dan cuenta de un conocimiento científico bajo la concepción de paradigmas flexibles o posmodernos. b) Revisión y propuesta histórica de la contabilidad, integrando los modos de producción económica y los modos de conocimiento científico. c) Estudio de la ética en la contabilidad. d) Establecer el sentido de la contabilidad bajo una visión más amplia a la tradicionalmente presentada, eso implica determinar ámbitos de estudio y aplicación. e) Estudios sobre algunos problemas en la contabilidad en época contemporánea. La metodología general del trabajo es holístico, cada capítulo tuvo una preeminencia explicativa, descriptiva o explorativa, en su conjunto logran presentar un documento con base integral metodológica. Entre las conclusiones más importantes destacan: la necesidad de superar la noción práctica de la contabilidad y obligar a los miembros de la comunidad científica a divulgar los niveles complejos en la que se desarrolla la disciplina. Es impostergable la elaboración de un marco conceptual homogéneo, que pasa por un trabajo en conjunto de las universidades, gremios y usuarios. El que se vea a la contabilidad como solo registros y anotaciones, es responsabilidad de su comunidad científica al no divulgar debidamente su objeto de estudio y su responsabilidad social. Las comunidades científicas deben defender su autonomía y su compromiso con la sociedad. Aún cuando la contabilidad siguiera soportada en el modelo patrimonial de base financiera, es imperativo estructurar sistemas integrales. El capital humano (Kh) y el capital social (Ks), son un reto para la contabilidad. No puede ser la información contable una herramienta útil sólo para el emisor, debe proporcionar las mismas posibilidades de comprensión al receptor.

Palabras claves: información integral, transdisciplinariedad, valoración, medición, ética, ciencia, asimetrías.

INDICE

Capítulo	Página
AGRADECIMIENTO.	vi
RESUMEN	vii
INDICE DE CUADRO Y ESQUEMAS.	xi
INTRODUCCIÓN.	1
I. CAPITULO. CONTABILIDAD EN CLAVE COMPLEJA.	10
Introducción.	11
A. La tricotomía, Contabilidad: Arte, ciencia o técnica.	15
B. ¿Porque la contabilidad es una ciencia?.	20
1. La esencia y el fenómeno en la ciencia de la contabilidad.	23
2. Los modelos epistémicos y los modelos contables.	25
3. El objeto y el sujeto de la contabilidad.	28
4. El método y la metodología en la ciencia de la contabilidad.	32
C. El pensamiento complejo en contabilidad.	38
1. Tomas Khun y las revoluciones científicas.	38
2. La condición transdisciplinaria de la contabilidad.	46
3. El nuevo paradigma de la contabilidad.	52
a. Estructura actual de la información financiera.	54
b. Criticas al estatus establecido.	56
D. Propuesta para la conformación de sistemas de información contables, integrales.	59
1. El estado contable económico	65
2. Las notas explicativas.	69
3. El estado contable social.	74
4. El informe.	78
E. Resumen analítico.	79
II. CAPITULO. EL MUNDO SIN CONTABILIDAD.	81
Introducción.	81
A. Un mundo sin mediciones, valoraciones y registros.	85
1. Medición, valoración y registro.	86
2. Técnicas de registro.	92
3. Toma de decisiones.	95
B.- Periodicidad histórica de la Contabilidad.	99
1. Periodo Inconsciente-Empírico.	101
2. Periodo Conciente- Empírica.	105
3. Periodo Pre-Científica.	107
4. Periodo Científico.	109
C. Resumen analítico.	119
III. CAPITULO. ÉTICA EN LA CIENCIA DE LA	123

CONTABILIDAD.

Introducción.	123
A. Ética teórica.	127
1. La verdad.	131
2. La vocación.	135
3. Función de la ética.	137
B. Ética práctica.	139
1. Los honorarios.	140
a. Método de establecimiento de honorarios.	142
C. Código de ética de los contadores públicos.	148
1. Código de Ética de los Contadores Públicos de Venezuela vigente (1996)	149
2. Código de Ética emitido por IFAC.	157
D. Estrategias para fortalecer el compromiso Ético.	165
E. Resumen analítico.	173
 IV. CAPITULO. EL SENTIDO DE LA CONTABILIDAD.	 175
Introducción.	176
A. Contabilidad para la economía.	178
1. Ámbito de estudio y aplicación de la contabilidad.	180
2. Agentes o entidades de la economía, sus mercados y flujos de información.	182
3. Representación de la contabilidad	185
a. La macrocontabilidad.	185
(1). Características.	187
(2). Definiciones básicas.	188
(3). Como funciona.	188
b. La microcontabilidad.	190
(1). Características.	190
(2). Definiciones básicas	192
(3). Como funciona.	193
(4). La contabilidad financiera, sus características y reportes.	194
(5). La contabilidad administrativa, sus características y reportes.	195
B. Semejanzas y diferencias entre la macrocontabilidad y la microcontabilidad.	196
C. Una definición de contabilidad.	199
1. Variables en la contabilidad.	207
2. El hecho contable.	215
3. La entidad.	217
D. Relación variable y Normas Internacionales de Contabilidad.	221
E. Resumen analítico.	223
 V. CAPITULO. PROBLEMAS CONTEMPORÁNEOS EN LA CONTABILIDAD.	 226
Introducción.	227

A. Problemas categóricos en la ciencia de la contabilidad..	228
B. Cultura sobre el uso de la información contable.	230
C. Contabilidad creativa.	236
1. Características.	236
2. Practicas comunes.	238
3. Causas.	239
D. El ambiente.	241
E. La nueva economía.	245
1. Lo global.	245
2. La información.	253
a. Asimetría en el manejo de la información contable.	256
3. La comunicación.	260
a. El proceso de comunicación en la contabilidad.	261
4. El conocimiento.	263
5. Tecnología de la información.	269
F. Valorar el gran problema.	272
G. Resumen analítico.	274
 VI. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.	 275
ABREVIACIONES.	284
BIBLIOGRAFÍA.	287



INDICE DE CUADROS Y ESQUEMA.

Capitulo.	Pagina.
 I	 CAPITULO.
Esquema 1. Relación ciencia-técnica.	17
Esquema. 2. Ciclo de la ciencia de la contabilidad.	22
Cuadro 1. Modelos epistémicos.	25
Cuadro 2. Modelos contables.	27
Esquema 3. La contabilidad según su objeto.	29
Cuadro 3. Clasificación de métodos científicos.	33
Cuadro 4. Transversalidad entre el paradigma de la ciencia y la contabilidad.	40
Cuadro 5. Resumen de paradigmas rígidos y flexibles.	45
Cuadro 6. Relación de la contabilidad con otras ciencias.	46
Cuadro 7. Usuarios de los sistemas de información contable.	53
Cuadro 8. Indicadores financieros.	73
 II	 CAPITULO
Esquema 1. Proceso de medición.	88
Cuadro 1. Métodos de medición en contabilidad.	89
Esquema 2. Proceso de valoración.	90
Esquema 3. Proceso de registro y sistemas de información.	91
Cuadro 2. Evolución histórica de la contabilidad.	99
Cuadro 3. Propuesta de un criterio de clasificación histórica.	100
Cuadro 4. Eventos de contabilidad en la edad antigua.	104
Cuadro 5. Eventos de contabilidad edad media.	106
Cuadro 6. Eventos de contabilidad en edad moderna.	108
Cuadro 7. Organismos nacionales y supranacionales.	110
Cuadro 8. Acontecimientos tecnológicos de apoyo a la contabilidad.	112
Cuadro 9. Algunas regulaciones para el ejercicio profesional de la contaduría pública.	114
Cuadro 10. Eventos en la contabilidad 1789-1950.	115
Cuadro 11. Eventos en la contabilidad a partir de los 50' (décadas).	116
 III	 CAPITULO
Cuadro 1. Algunas corrientes del pensamiento ético.	128
Cuadro 2. Algunos escándalos contables.	134
Cuadro 3. Comentarios a los deberes del contador público con su cliente.	154
Cuadro 4. Servicios profesionales según ley del ejercicio de la contaduría pública en Venezuela y el código de ética de IFAC.	164

IV CAPITULO.

Cuadro 1. Características cualitativas de los estados financieros.	178
Cuadro 2. Tipos de mercados en la economía.	182
Cuadro 3. Interrelaciones entre entidades.	182
Esquema 1. Flujo circular de la economía.	183
Cuadro 4. Hechos contables.	184
Cuadro 5. Evolución de la contabilidad macroeconómica.	186
Cuadro 6. Secuencia de cuentas macroeconómicas.	189
Cuadro 7. Conceptos de contabilidad.	201
Cuadro 8. Políticas económicas.	208
Cuadro 9. Composición del patrimonio.	213
Cuadro 10. Hechos contables en los subsistemas de las organizaciones.	214
Cuadro 11. Componentes del control interno.	215
Cuadro 12. Direccionalidad, variables originarias y normas internacionales de contabilidad.	221
Esquema 2. El sentido de la contabilidad.	223

V CAPITULO.

Cuadro 1. Contradicciones epistémicas.	229
Cuadro 2. Breves hechos históricos sobre el ambiente.	243
Gráfico 1. Evolución de los acuerdos comerciales regionales en el mundo.	247
Cuadro 3. Estado de la contabilidad en el mundo.	249
Cuadro 4. Algunos problemas en la adopción de NICs-IFRSs.	253
Cuadro 5. Inversión en (I+D).	264

**Administración
y Contaduría**

INTRODUCCIÓN.

Este trabajo se ha desarrollado con un doble propósito: el primero, como motivo de vida de todo investigador o académico, está relacionado con el interés y el esfuerzo decidido en hacer aportes al conocimiento científico. En consecuencia, se decidió estudiar las bases epistemológicas de la contabilidad, lo cual obliga a su revisión histórica para aterrizar en algunos problemas de la disciplina en la contemporaneidad. Cada elemento tratado no agota su discusión en este documento, por el contrario deja puertas abiertas para ahondar cada vez más. Pero sí, se auto impuso recorrer el mayor campo posible, para presentar la gran esfera de investigación que tiene la contabilidad y dejar sentado su carácter sistémico y complejo.

Si bien es necesario delimitar los hechos estudiados como mecanismo cognitivo para ordenar las ideas y que sean fácilmente comprendidas, ello no significa que ese límite no este tocado y hasta trasvasado por el impacto que generan otras variables. Es así como en este trabajo se podrán leer con transversalidad axiológica, temas que usualmente se abordan de manera separada en las cátedras o en los centros de estudios de la contabilidad, pero como la realidad es compleja, así debe ser su comprensión y explicación.

En la actualidad, como docente del pregrado en el Decanato de Administración y Contaduría de la Universidad Centrocidental Lisandro Alvarado, en la cátedra de Evolución del Pensamiento Administrativo y Contable, también como invitado a algunas sesiones en el posgrado de Auditoria de la misma casa de estudio y como Director General del Instituto de Desarrollo Profesional del Colegio de Contadores Públicos, lo cual obliga a tener contacto con la actividad académica del gremio a nivel

nacional, se ha podido conocer de cerca algunas debilidades del proceso de transmisión de información, como instrumento generador de conocimiento en la contabilidad. Este documento intenta aproximar una descripción general de alguno de esos problemas, para convertirse en una referencia documental dirigido a todos los miembros de la comunidad científica de la contabilidad.

¿Por que estudiar de esta manera a la contabilidad?, es una pregunta interesante a responder, para comprender el cuerpo del trabajo. La experiencia particular del investigador ha permitido conocer distintas maneras de formación profesional, en algunas universidades y gremios de contadores públicos, así cómo también buena parte de la bibliografía especializada de producción nacional. En ambas se detecta la misma constante: una visión mecanicista y poca capacidad investigativa sobre la esencia de la contabilidad, circunscribiéndose básicamente al fenómeno o expresión física, lo cual resta capacidad científica a la disciplina y retrotrae su potencialidad contributiva a la humanidad.

Grandes obstáculos se consiguieron en el camino para la culminación del documento, entre ellos cuentan: la dispersión bibliográfica, la poca construcción intelectual venezolana sobre nuevas discusiones en la contabilidad, repetición de temáticas y limitada investigación epistémica. La base bibliografía utilizada estuvo en materiales foráneos, en los que se halló pluralidad de entendimientos sobre los contenidos contables, eso proveyó de riqueza académica a los juicios que se exponen. Un problema mayor fue el enfoque práctico generalizado de la bibliografía, inclusive en su mayoría, las que advierten la noción científica de la contabilidad, terminan

desarrollándose sobre un pragmatismo-mecánico impresionante y abjurando verdades únicas.

Se hizo el esfuerzo de discutir a la contabilidad desde fuera de ella como la manera de producir argumentaciones que permitan la construcción de un conocimiento contable más sólido, ahí radicó la correspondiente visión sistémica pregonada. Arremeter contra postulados tradicionales pierde posibilidad de instalar nuevas apreciaciones, si éstas no logran entusiasmar a la comunidad científica en difundir las capacidades científicas de la contabilidad y su gran esfera de acción profesional en la vida del hombre, pero no sólo con enunciados de buena voluntad, ni recetarios de cómo debe ser el profesional de hoy, más bien con explicaciones e investigaciones que impongan avances en la disciplina y contribuciones a la economía y a la sociedad.

El afán no puede estar en aprender técnicas de registro y presentación de información contable, aunque operativamente sea necesario y no se escurre tal requerimiento, pero por encima de eso, se aspira estimular el espíritu científico de estudiar permanentemente los hechos que son centro de la contabilidad, promover profesionales con alta capacidad académica y alta experiencia laboral, denotados con las letras; AA, en el instrumento elaborado para establecer honorarios profesionales, siendo ésta la mayor categoría que se puede alcanzarse en la propuesta que se hace.

El segundo propósito, es lograr avanzar en la carrera universitaria al consignar esta investigación como trabajo de ascenso para optar al nivel de asistente en el escalafón universitario de acuerdo a la normativa existente al respecto. Adicional pero

consustancialmente se aspira con su aprobación sea material de referencia para estudiantes, profesionales y todo aquel interesado en la temática abordada.

Como advertencia, este material esta pensado para motivar en el lector la mayor cantidad de interrogantes posibles sobre lo que se plantea y acepta la refutación. En la medida que mayores argumentos se realicen para desmontar lo que aquí se expresa estará dándose por servida la obra, que a su vez se muestra ambiciosa y modesta. Ambiciosa al cuestionar la percepción tradicional de una disciplina e intentar aproximarla a un nuevo paradigma, por esta vía se renuncia a la repetición extrema de contenidos, y se asume que es el juicio crítico el que dominará la propuesta de nuevas maneras de conocer en la contabilidad, siempre enunciando la metodología y los soportes teóricos en que se sustenta.

Modesta en virtud que ha sido elaborada para servir a la comprensión sencilla, sin promover pereza intelectual, mas bien la reflexión académica es invitada *per se*. Asimismo motivado por la urgencia de arrojar algunas luces a quienes hoy se forman en la universidad venezolana en la carrera de contaduría pública, se procura mantener una redacción amable de fácil entendimiento. Pensar la contabilidad desde un radio más amplio ha sido el mayor de los retos. Razonar a cada disciplina es pensar en el hombre y su entorno. En las páginas escritas esa es una nutriente fundamental.

Transmitir una visión complementaria, transversal y compleja de la ciencia de la contabilidad ha sido otro compromiso, sobre todo en un mundo donde domina todavía el pensamiento positivista, disciplinario. Intentarlo ya fue toda una aventura intelectual fascinante, que permite inscribir a la contabilidad dentro de las disciplinas que

posiblemente sobrevivirán a las demandas de este nuevo tiempo. Comprender que no se puede seguir haciendo ciencia de la contabilidad desde meras metodologías cuantitativas es un reto que en la propuesta de *Sistemas de Información Contables Integrales*, (SICI), se asume, donde constructos económicos, sociales y contables, se funden con el fin de contribuir a un metalenguaje que promueve la posibilidad de análisis económicos-financieros y sociales de la entidad, para favorecer la toma de decisiones eficiente, teniendo presente los procesos de hibridación que viven las disciplinas.

B i b l i o t e c a

Fomentar la conciencia de la relación indivisible entre modos de producción económicos, modos de producción de conocimiento y la contabilidad, también es una manera de ejemplificar las posiciones complejas asumidas. Se hace una defensa de la utilidad de la contabilidad como garante del interés público y promotora de decisiones eficientes, aquellas que son tomadas con la racionalidad de tener información suficiente, sin dejar de entender la libertad que individualmente tiene el hombre de elegir. Hacer grandes esfuerzos para ponerse al lado del estudio ordenado de toda la esfera científica de la contabilidad y no sólo hacer énfasis en el aspecto financiero de la empresa privada es una gran responsabilidad contemporánea de la contabilidad y es trabajado arduamente a lo largo de cada capítulo. El ejercicio de la contaduría pública nace de la mano de las prácticas económicas privadas, separarse de los intereses con los cuales se ha surgido, resulta difícil, pero es el gran reto ético, si se logra, se verán rápidamente las mejoras en la sociedad.

Examinar algunos problemas contables en la época contemporánea, implicó colocar a la contabilidad en la dinámica planetaria de estos tiempos que corren, no se

revelan todos, porque la realidad es inconmensurable al hombre, nunca se podrá absolutamente comprender todos sus elementos. Como objetivo general se busca hacer una crítica al enfoque tradicional de la contabilidad en el marco de la nueva economía, entendiendo esta como la forma de asociación económica adoptada por el hombre en estos tiempos, cuyas características fundamentales son la: desvirtualización, desintermediación y la amplitud de los mercados. Esta realidad presiona a la contabilidad en lograr mayor nivel de información que converja en tiempo real con los mecanismos de intercambio asumidos y que sirva de sustento confiable para tomar decisiones, así cada agente del circuito económico pueda maximizar sus recursos o lograr su satisfacción.

Alcanzar el objetivo general representa trabajar específicamente algunos asuntos como: identificación del tipo de conocimiento que es la contabilidad hasta llegar a lo que se considera su nuevo paradigma. Revisión histórica de la contabilidad, para la elaboración de una propuesta de cuatro periodos que cruzan los eventos propios de la contabilidad, los modos de producción económica y los modos de conocer científicos. No puede estudiarse una disciplina, al margen de su acervo histórico.

Se estudia la ética en la contabilidad, al evidenciar que en la actitud y aptitud del hombre, va la manera como se construye el conocimiento científico y la contabilidad no escapa a esa realidad. La ética es tema vinculante en cualquier propuesta o revisión científica que se haga en cada disciplina. Por último, se determina el sentido de la contabilidad a través del análisis ontológico, desagregando: el hecho contable, de donde surge y como se llega a la elaboración de sistemas de información contable. Por último,

se deja ordenadamente un conjunto de problemas de la contabilidad, como fuente para futuras investigaciones.

Como método general se concibió el holismo. El programa por el cual se desarrollo la investigación, parte del descubrimiento de problemas, búsqueda de conocimientos o instrumentos relevantes al problema, que en este caso son referencias bibliograficas fundamentalmente y experiencias particulares del investigador, para lograr algunas propuestas que bien pueden ser tomadas como invenciones o producción de nuevos esquemas aproximativos a la resolución del problema. El diseño de la investigación puede ser clasificada como bibliográfica documental con un interés en conocimientos puros y aplicados. Significa conocer las leyes generales de los fenómenos estudiados y elaboración de explicaciones de amplio alcance, con posibilidades de llevar a cabo en la práctica los enunciados teóricos.

La estructura del trabajo esta armada sobre cinco capítulos y cada uno es un documento bien de tipo exploratorio, explicativo o descriptivo, soportando así el carácter holístico general que tiene la investigación:

Capitulo uno: Contabilidad en clave compleja, es una propuesta de estructuración de información económica-financiera y social, que permita una comparabilidad de las capacidades competitivas de la entidad con el resto de la economía y en consecuencia permitir la toma de decisiones eficientes y la defensa del interés público. Este capitulo es de fuente exploratoria, porque se estudia un tema poco apreciado y sobre el cual se mantienen controversias y dudas. En Venezuela este tipo de investigación es casi inexistente en la contabilidad.

Capítulo dos: el mundo sin contabilidad, ubica la importancia y utilidad de la contabilidad en la historia económica del mundo para terminar en una propuesta sobre los estadios por lo que la contabilidad pasó para colocarse en el sitio que hoy ocupa. Es de base descriptiva, se especifican propiedades, relaciones y condiciones propias de cada tiempo.

Capítulo tres: ética en la contabilidad, es una reflexión que intenta romper el sentido ingenuo, administrativista o abstracto-filosófico en el que muchas veces se dan las discusiones sobre el tema. También se estudia bajo juicio crítico el código de ética del contador público venezolano y el código de ética emitido por la *International Federation of Accountants*, (IFAC), traduce Federación Internacional de Contadores. Es eminentemente descriptivo.

Capítulo cuatro: el sentido de la contabilidad, expone la necesidad de reconfigurar la estructura restringida que se ha tenido sobre la contabilidad, esclareciendo la esfera total de acción científica, bajo un enfoque explicativo.

Capítulo quinto: problemas contemporáneos de la contabilidad, alude a los obstáculos o retos que debe enfrentar la contabilidad en la economía actual, describiendo como se manifiestan.

La presentación formal del documento es de tipo ensayo, que considera la construcción de reflexiones de carácter teórico, los cinco capítulos mantienen una línea

transversal cuyo eje conductor es la concepción del tipo de conocimiento científico que representa la contabilidad y en ese sentido se asume cada discusión.

Como producto final se aspira se puedan utilizar estas reflexiones por ejemplo, para la generación de nuevas asignaturas en la universidad venezolana, tal es el caso de cátedras de Investigación Contable, Teoría Contable u otras que robustezcan a la disciplina y que de manera prolija no existen en el Decanato, tanto a nivel de pregrado como de posgrado. Pero algo más, es que en la actualidad se estudia en la comisión de currículo, del DAC-UCLA, la reforma a la cátedra Evolución del Pensamiento Administrativo y Contable, en la cual se discute la necesidad de separar la evolución histórica de la contabilidad a la de administración, por considerar que las dos disciplinas tienen una riqueza intelectual suficiente para ser aprovechadas al máximo en materias curriculares diferentes, por consiguiente las reflexiones aquí planteadas pueden incorporarse.

**Administración
y Contaduría**

CAPITULO I. CONTABILIDAD EN CLAVE COMPLEJA.

El siglo XX ha descubierto la pérdida del futuro, es decir su impredecibilidad.

Edgar Morín.2000.¹

CONTENIDO

Introducción.

- A. La tricotomía de la contabilidad: arte, ciencia o técnica.
- B. ¿Por que la contabilidad es una ciencia?.
- 1. La esencia y el fenómeno de la contabilidad.
- 2. Los modelos epistémicos y los modelos contables.
- 3. El objeto y el sujeto de la contabilidad.
- 4. El método y la metodología de la contabilidad.
- C. El pensamiento complejo en contabilidad.
- 1. Las revoluciones científicas.
- 2. La condición transdisciplinaria de la contabilidad.
- 3. El nuevo paradigma de la contabilidad.
- a. Estructura actual de la información financiera.
- b. Criticas al estatus establecido.
- D. Propuesta de sistemas información contables integrales (SICI).
- 1.- El estado contable económico.
- 2.- las notas explicativas.
- 3.- El estado contable social.
- 4.- El informe.
- E. Resumen analítico.

Palabras clave: epistemología, transdisciplinaridad, paradigma, método, SICI.

Introducción.

Dos grandes ideas presiden este capítulo, una representada por la discusión epistémica de la contabilidad (letras A y B). La otra referida al nuevo paradigma en la

¹ Edgar Morin (1921 -). Francés, pensador multidisciplinar sociólogo y epistemólogo, considerado uno de los pocos *maîtres à penser* del siglo XX. Pionero en los estudios sobre complejidad.

contabilidad (letras C y D). Se parte de algunas preguntas tales como: ¿Que tipo de conocimiento es la contabilidad? y ¿Por qué es importante conocer el tipo de conocimiento que es la contabilidad? Trabajar estos temas muchas veces se torna tedioso, sobre todo cuando lo que se ha contemplado en la contabilidad es la inmediatez y la aplicación directa, constituyendo precisamente uno de los grandes problemas: aprehenderla como conjunto de aplicaciones, sin teorizaciones previas.

Se establecen algunos referentes teóricos y otros empíricos para dar respuesta a las interrogantes. Cada disciplina necesita encontrarse con el tipo de conocimiento que es, así podrá establecer las metodologías apropiadas para realizar sus explicaciones, ejercer ampliamente su radio de acción, lograr su especialización, sus campos de relaciones e interacciones, desarrollarse con mayor vigor y rendir verdadera utilidad a la humanidad.

Se puede afirmar desde la experiencia que la sociedad en general ha entregado a las disciplinas científicas la confianza de ser estas las que tengan el poder explicativo de mayor aproximación a la realidad; a las técnicas, la aplicación y transformación de esa realidad, y al arte, entenderla desde las intuiciones, sensaciones, imaginaciones y explicaciones individuales de los hechos. No se quiere establecer un sentido excluyente de cada uno de los tipos de conocimiento mencionados, no se comparte la visión seccionadora, pero se tiene la obligación de establecer los rasgos que identifican a cada conocimiento y sus alcances, para luego conocer sus mecanismos de asociación.

Se concuerda con Miguel Martínez Miguelez², quien alude explícitamente al principio de complementariedad como componente de la nueva racionalidad científica, y sostiene:

“En esencia, este principio subraya la incapacidad humana de agotar la realidad con una sola perspectiva, punto de vista, enfoque, óptica o abordaje, es decir, con un solo intento de captarla. La descripción más vasta de cualquier entidad, sea física o humana, se lograría al integrar en un todo coherente y lógico los aportes de diferentes personas, filosóficas, escuelas, métodos y disciplinas.” (Martínez, Miguel, 1999: 92)

En la medida que se ubica el tipo de conocimiento, se podrán establecer sus correspondientes complementariedades y explotar eficientemente la potencialidad genuina de la disciplina, de no hacerlo, se corre el riesgo de que un conocimiento de fuente científica se asuma como técnica o arte, entonces los esfuerzos se harán en una vía equivocada y sus explicaciones o expresiones, serán de poca consistencia o fácilmente rebatibles; además, la capacidad de persuasión en la sociedad sobre su utilidad estará siempre en discusión.

No se entra en desprestigio por no ser una ciencia, pero si se cumple con los cánones de generadora de conocimiento científico, entonces hay que posicionarse y de eso trata este punto: aclarar el tipo de conocimiento que representa la contabilidad, sin ver la realidad bajo criterios dicotómicos y excluyentes. También visiones sistémicas deben acompañar siempre el debate.

Se sugiere la concepción del paradigma posmoderno como referente del conocimiento actual, por respetar la racionalidad de explicar los hechos bajo un conjunto ordenado de elementos, consistentemente contruidos y con capacidades útiles,

² El profesor Miguel Martínez Miguelez, es docente investigador de la Universidad Simón Bolívar, de Venezuela y viene trabando arduamente sobre nuevas maneras de conocer y hacer ciencia, puede visitarse: <http://prof.usb.ve/miguelm/libros.html>, para saber más de su obra.

sin aferrarse a un método o a una manera única de conocer, por el contrario es para las disciplinas un reto aceptar que permanentemente podrán surgir vías alternas de conocer, lo importante es que se cuente con solidez científica³. Lo que siempre estará en juego no es el interés de una disciplina, sino el bienestar de la humanidad.

Como antecedente a este tema, autores: colombianos, argentinos, españoles, estadounidenses etc., han dado esta discusión y serán referencia a lo largo del trabajo, aunque lo que se intenta es refrescar y adecuar algunos tópicos, según nuevas investigaciones y estudios, afinando una metodología para estimar el tipo de conocimiento de la contabilidad. Hasta ahora el sustento de este debate estuvo en un paradigma que hoy esta en desgracia o fuertemente cuestionado, por estar inmerso en la rigidez de la modernidad, que no permite apreciar suficientemente el tipo de conocimiento que es la contabilidad.

Una pregunta obligada es: ¿Que aporta la contabilidad al conocimiento, para asumirse como ciencia? Efectivamente, esa es la pregunta que hay que contestar, más allá de hacer tablas enunciativas de las categorías que deben cumplirse para asimilar como ciencia a una disciplina, es una de las debilidades de la racionalidad científica moderna, el mecanicismo con que se auto impuso sus razonamientos. Directamente se puede responder:

³ Cabe destacar que la solidez radica en poder exponer libremente bajo argumentaciones sostenibles, las explicaciones sobre el comportamiento de un evento, y que la comunidad lo acepte. Es la posibilidad de sostener una propuesta teórica en base a suficientes evidencias empíricas o en base a la capacidad de construir con suficiente rigidez axiomática las ideas. Eso no quiere decir que tenga que ser aceptado como de usos inmediato en la sociedad pero si gozaría de reconocimiento en cuanto representa un aporte al conocimiento general de las ciencia.

Reflexión y estudios sobre las diversas variables que impactan a la entidad en términos de valoraciones, mediciones y registros, para producir sistemas de información ordenados, coherentes y consistentes de tipo económico- financiero y social, que la economía y la sociedad en general necesita para tomar decisiones eficientes. Esto distingue a la contabilidad del resto de las disciplinas. Revisar el sentido de la contabilidad (capítulo 4) da evidencias competentes, mostrar que una economía sin información, ni registros razonables, estaría subordinada a la anarquía (capítulo 2), es otro aporte hecho por la contabilidad. Su discusión permanente sobre la valoración de las transacciones para hacerlas útiles en la toma de decisiones, estudiar que las entidades, no solo transan, sino que mantienen interrelaciones en el ambiente y eso les determina posición económica-financiera y social, entender la necesidad de valorar y medir el conjunto de esas interrelaciones, y tal vez, lo que la posicionara como una de las ciencias de este nuevo siglo, es ser la constructora de buena parte de los sistemas de información, que la economía exige.

A.- La tricotomía de la contabilidad: arte, ciencia o técnica.

La condición de arte, ciencia o técnica de la contabilidad se planteó en términos excluyentes y los más osados buscaban asumirla simultáneamente como las tres de manera indiferente, apoyándose en la visión del oficio de la contaduría pública y poco en la revisión apropiada de una disciplina que tiene objeto de estudio, que está conformada por una comunidad científica, y construye teorías.

Así se decía entonces que la contabilidad es un arte por ser expresión individual del contador público o profesionista, en virtud de la capacidad que tiene este para presentar información bajo viejas técnicas del calco, eminentemente manual⁴. El contador hacia gala de un tipo de letra de gran acabado en los libros, con un don de artista, que bien podía ser digno de una obra de arte. Por su parte los defensores de la visión técnica la estimaban como una práctica rutinaria y normativa de registrar, anotar mecánicamente debitos y créditos.

Hoy, quedarían invalidadas ambas propuestas ante el avance tecnológico. Los computadores y el software, han automatizado los sistemas de procesamiento de datos y por ende la aplicación práctica disminuye y el afán de hacer anotaciones o registros con acabado artístico no tiene trascendencia alguna. Pero el valorar y establecer los sistemas de información que reflejen imagen fiel de la entidad, requiere de esfuerzos intelectuales, de investigación, de teorización y explicaciones permanentes de los eventos que le son propios a la contabilidad y eso le da el rango científico que se defiende.

Si se aplica a tabla rasa al resto de las disciplinas los lineamientos que algunos aplican a la contabilidad para denominarla técnica o arte, se encontraría que la medicina es una técnica o un arte, pues, una intervención quirúrgica de corazón abierto no es más

⁴ “Adiós a los contadores, ya no necesita tener un contador en su empresa”. Así dice el gerente de una empresa colombiana de CDI Software el 31/05/2001 como parte de su propaganda sobre su sistema computarizado de contabilidad, este programa “permite realizar operaciones de contabilidad a través de Internet. Cancelar el sueldo a un empleado, con un sistema tradicional, requiere cerca de 40 cálculos contables para obtener el valor final, se ingresa sólo el salario básico y las horas extras y el sistema se encarga de hacer todos los cálculos y validaciones correspondientes en un solo paso”. Fuente: WWW.americaeconomia.com . Si la contabilidad existiera sólo por registros mecánicos, esto fuera cierto, pero la contabilidad es más que anotaciones predeterminadas.

que un conjunto de normas técnicas aplicadas con instrumentos, es una práctica inminente, lo mismo a la ingeniería, etc.

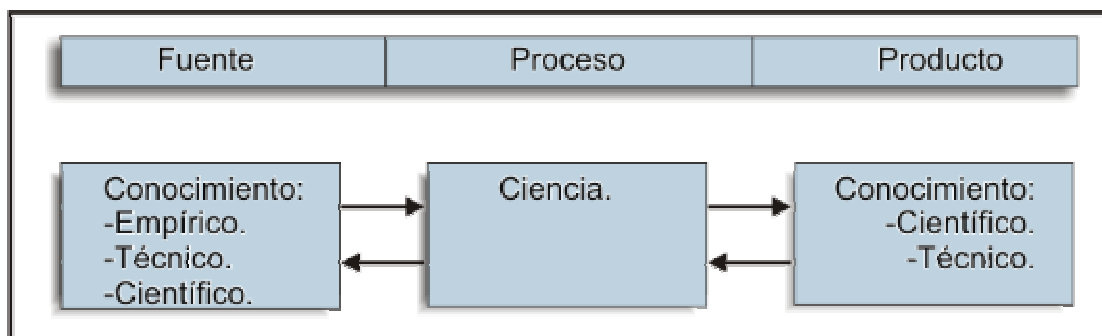
Dice un profesor de la Universidad Católica Andrés Bello:

“En el habla corriente, “práctico”, ha venido a significar cada vez más aquella actitud anti-intelectual que rechaza toda reflexión por considerarla una pérdida de tiempo y de energías, En este sentido, el hombre práctico es aquel que va directo al grano, es aquel que se maneja bien en la actividad cotidiana y que consigue el éxito en lo que se propone”. (Desiato, Massimo, 1998:4).

La acción sin reflexiones previas, abjuran su debilitamiento progresivo, o dicho de otra manera, para que una acción, una práctica, devenga en una serie de técnicas sostenibles, requiere de procesos permanentes de estudio.

La cita permite avanzar un poco más, denotando la indivisibilidad que debe tener la condición Teoría-Práctica. En términos populares usualmente se habla de que “Una cosa es la teoría y otra es la práctica”, puede terminar siendo tal afirmación una arbitrariedad, en consecuencia se tiene que aclarar que un modelo teórico, es la explicación simplificada de determinadas realidades bajo supuestos de funcionamiento ideales y esas explicaciones realmente pueden distar de la realidad, en general; de eso no cabe dudas. Pero, también hay que aceptar que los modelos teóricos permiten aprehender de mejor manera esas realidades y sobre ellas se pueden ejercer aplicaciones que tienden a mejorar su marcha. Esquemáticamente se puede ver:

ESQUEMA N° 1. RELACIÓN CIENCIA-TÉCNICA.



Fuente: Análisis y diagramación propia.

Se lee: la fuente del conocimiento general puede ser empírica basada en experiencias, de tipo técnico, o conocimiento formal científico. Son tomadas por la ciencia para un proceso de transformación⁵ en teorías o conjunto de supuestos, explicaciones, postulaciones, sobre hechos, fenómeno, tangible o intangible, que permiten componer un cuerpo doctrinario que dan forma a la propia ciencia y ella derivar a su vez las técnicas conjunto de normas que aseguran la aproximación permanente al mismo resultado.

En la contabilidad el conjunto de principios de cada país y la normativa internacional, además de toda la bibliografía considerada como fundamental, son expresión del acervo teórico de la ciencia de la contabilidad, que a su vez origina las técnicas o cúmulos de normativas de aplicación práctica.

El objeto de estudio de la contabilidad es tan dinámico que cada vez que sobre él se hace una explicación, este ya se ha movido y requiere de otros estudios. No significa que las explicaciones dadas sean invalidas, menos que no sean científicas, los modelos teóricos hacen su papel simplemente aproximándose al comportamiento del objeto para un momento dado.

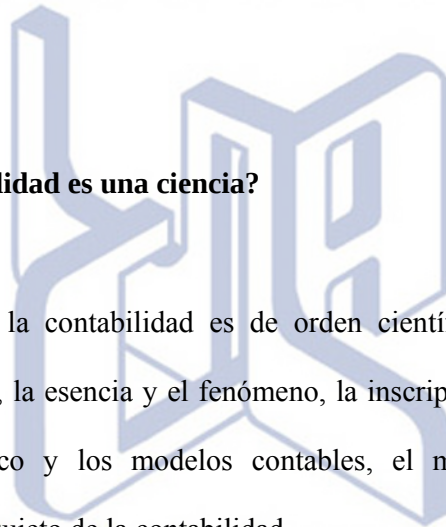
⁵ Este proceso se realiza a través de los métodos y metodologías que cada evento en particular requiera.

También hay que deslindar lo que significa el desconocimiento sobre los modelos teóricos y su desacato. De la eficiencia de las explicaciones que hace la ciencia de la contabilidad. El que exista un ejercicio profesional al margen de las postulaciones que hace la comunidad científica no es elemento para desacreditar su capacidad o potencia científica, entra en juego un tema muy importante y es el de la ética (capítulo 3).

Para que existan registros, valoraciones y sistemas de información, es determinante el estudio ordenado, conciente, sistematizado y razonado, del conjunto de variables que alrededor de la entidad se gestan y relacionan, esa es la verdadera condicionante de ciencia de la contabilidad, ubicarse en la esencia y no en el fenómeno.

Es así como de manera expresa se presenta la condición indivisible sobre CIENCIA-TECNICA, relación también dialéctica, entendiendo que ambas se nutren, (vease esquema anterior). En la contabilidad para llegar a establecer técnicas se necesita de un proceso previo de reflexión sobre las variables originarias del hecho o evento contable, cuando su relación con la entidad le influyen suficientemente como para formar parte de la información que debe presentarse a los usuarios y estos puedan tomar decisiones eficientes. Es un proceso continuo, permanente, dinámico y siempre estarán incluyéndose nuevas variables, a las cuales hay que prestarle atención.

B i b l i o t e c a



B.- ¿Por que la contabilidad es una ciencia?

.Determinar que la contabilidad es de orden científico, pasa por revisar: la etimología de la palabra, la esencia y el fenómeno, la inscripción de la contabilidad en algún modelo epistémico y los modelos contables, el método y la metodología científica, el objeto y el sujeto de la contabilidad.

Administración y Contaduría

Etimología de la palabra contabilidad según el diccionario etimológico de la lengua castellana (2000), dice que viene de CONTAR, del Latino *Computare*, “Calcular”, deriva de *Putare*. La acepción derivada “Narrar, relatar”, propiamente “Hacer un recuento”.

*“El vocablo contabilidad procede del Latín y vale tanto como “el arte de dar cuenta y razón” (ars ratiocinandi) o “técnica de las cuentas” (ratio computando), que parece sugerir la presencia de dos ètimos latinos fundamentales para designar a la contabilidad en lenguas modernas: 1. **ratio**, cuenta razonada, que sólo se conservó en italiano: **ragioneria**. Y 2. **computus***

(del verbo **computare**, “calcular” una cuenta, variante semántica de “contar”: compuesto de **com**, forma antigua del prefijo cum-, “con”, envolviendo la idea de “en su totalidad”, y **putare**, “calcular” y “juzgar”, es decir, dar cuenta y razón”. Prosigue el autor en su artículo sobre la cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica, que “Perduró en idiomas como el español (**contabilidad**), el francés (**comptabilite**), el portugués (**contabilidade**) e incluso el alemán (**Komptabilitätswissenschaft**, equivalente germánico de **Verrechnungswissenschaft** (**Verrechnung**, **comp tus**, arte o ciencia de las cuentas); la diptongación sajona de O> **ou** (**comp tus** > Comput. > count. Sólo supervivió en inglés (**accounting**, **accountancy**).” (Suárez, Alberto, 2001:159).

Vale mencionar para hacer algunas analogías sobre la manera de entender contabilidad, basado en la etimología, que el latín, es lengua del Lacio (región de Italia), que los Romanos difundirían por todo el imperio y puede aplicársele las siguientes denominaciones: **Arcaico**; el de los primeros momentos literarios, **Clásico**; el de los escritores de la edad de oro, **Imperial**; cultivado en la edad de plata de las letras latinas, **Tardío o Bajo**; usado en la edad media, **Moderno**; el empleado por los escritores del renacimiento y épocas posteriores.

Viene a colación la distinción sobre el latín, para comprender el tiempo en que se establece la descripción etimológica de la contabilidad, que está dado en tiempos desde el Imperio Romano, etapa del “El Imperio” hasta buena parte de la edad moderna. Es decir períodos que se describen, como conciente empírico y precientífico, de la contabilidad, dominados por la práctica, (ver capítulo 2).

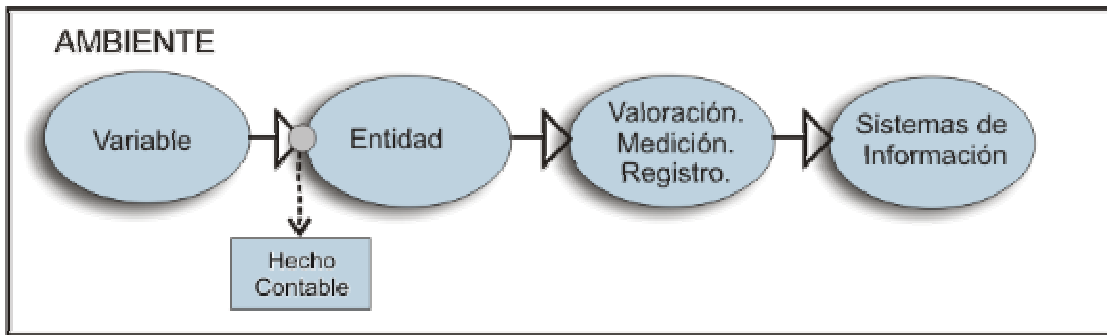
El origen de la palabra “contabilidad”, estructura una manera de comprenderla bajo la condición de contar y llevar la cuenta cómo un auxiliar a la memoria para establecer la acumulación o tenencia de la riqueza y sus movimientos, esta acepción se mueve en el ejercicio manual y rutinario, inclusive sin complicación o más bien desde la sencillez. Pero encuentra su mayor reto cuando ella misma propone el vocablo

“razonada”, al colocar a la contabilidad a razonar la cuenta, esto no se puede hacer desde sólo la secuencia lógica de contar a espaldas del quehacer económico y la dinámica social, máxime si con el devenir del tiempo los sistemas de información se van constituyendo en fuente básica de la toma de decisiones. Lo de razonada propende a que los sistemas de información contable alcancen un nivel que permita la mayor objetividad, develando la mayor cantidad de elementos que alrededor de un hecho contable se presentan, no nada más la simple transcripción o anotación, justo en ese punto es que se revela a la contabilidad su objeto de estudio.

Se obliga la contabilidad a razonar el conjunto de elementos que sobre una relación entre entidades y cualquier variable se presentan, analizarlos y lograr las conjeturas necesarias que presenten la información razonablemente. Por ejemplo, el impacto inflacionario, la tasa cambiaria, los valores de mercados y la cantidad de relaciones que puedan darse entre las variables y las entidades (ver capítulo 4).

Si la ciencia es un conjunto de información sistematizada, organizada que explica hechos, bajo metodologías aceptadas por la comunidad científica respectiva, la contabilidad entonces será, la ciencia cuyo objeto de estudio son las variables externas o internas que impactan a la entidad, (se produce el hecho contable), y que de la valoración, medición de ese impacto, se alcanzan las técnicas de registro y los sistemas de información económico-financieros y sociales sobre la entidad, de manera individual y para el circuito económico de manera agregada. Se esquematiza de la siguiente manera:

ESQUEMA. N° 2. CICLO DE LA CIENCIA DE LA CONTABILIDAD.



Fuente: Análisis y diagramación propia.

1. La esencia y el fenómeno en la ciencia de la contabilidad.

La esencia, es lo que no se aprecia a simple vista pero que constituye al fenómeno, es el centro del estudio de la disciplina, su objeto (hecho contable). La esencia de la contabilidad será el estudio, comprensión y explicación de los impactos que producen las variables a la entidad, lo cual conlleva a generar valoración, medición y registros para soportar sistemas de información.

El fenómeno o la realidad, es lo aparente, lo que se aprecia inmediatamente y que muchas veces es la que termina dándole forma en la sociedad a las disciplinas, en contabilidad son los registros, presentados en estados financieros. Tal vez el ubicarse solamente en la realidad o el fenómeno ha sido la causa de asociar a la contabilidad con la noción de técnica. Es a la esencia a la que se dedican las disciplinas y los fenómenos son su expresión en el mundo real de los hechos.

El término “ciencia” puede entenderse de dos maneras:

“Concreta o abstracta. En el primer caso «ciencia» denota la comunidad de investigadores científicos, en el segundo designa el conjunto de las ideas que resultan de la investigación. En su primera acepción el término denota primordialmente el proceso de la investigación científica, en la segunda designa los productos conceptuales de dicha actividad” (Bunge, Mario, 2000:227).

Para que exista una ciencia, necesario es que tengan presencia física sus cultores, sus estudiosos y promotores, ellos componen la comunidad científica de una disciplina, que en la contabilidad la constituyen: las universidades y centros de estudios especializados, dada su naturaleza, claro siempre quedara soportada su verdadera membresía en cuanto a la calidad y cantidad de sus investigaciones, los gremios o asociaciones profesionales, que se dediquen al estudio de la contabilidad⁶ y aquellos que de manera individual se preocupen por el estudio de la contabilidad.

La ciencia de la contabilidad entendida de la manera concreta, debe superar el tabú impuesto por las perversiones de la organización disciplinaria del conocimiento.

“De este modo, a la mayoría de los especialistas les resulta evidente que nadie además de ellos mismos es capaz de reflexionar sobre sus trabajos. Ahora bien, hay que distinguir entre el dominio de la competencia operacional del investigador y el dominio de los problemas y reflexiones que pueden suscitar sus investigaciones” (Morín, Edgar, 1988:35).

Es de los especialistas, profesionales titulados por las universidades, la facultad de la operacionalidad de una disciplina, del ejercicio profesional, más que por el afán de que sea así naturalmente, es porque las sociedades requieren de ciertos órdenes y separaciones de responsabilidades. Pero el proceso de generación de conocimiento científico en la contabilidad o cualquier disciplina, es responsabilidad de todos los interesados en su estudio, a los cuales se les asimila dentro de la comunidad científica.

⁶ En Venezuela la asociación gremial tiene fines amplios, entre los que cuenta la actividad social, culturales y atención médica. Son iniciativas interesantes para beneficiar a los asociados y en países subdesarrollados como este, es importante ese soporte asistencial. Pero el aporte al conocimiento científico de la contabilidad sólo se logra en la medida que apuntale mayor nivel de discusión académica, de lo contrario se seguirá siendo una comunidad aceptante de los postulados de organismos internacionales, con poca capacidad de refutación.

2. Los modelos epistémicos y los modelos contables.

Los modelos epistémicos son la referencia por la cual el investigador se basa para hacer sus aportes intelectuales, pueden ser originarios y derivados. Una vez discutido se relacionaran con los modelos contables para saber cual es la base del conocimiento formal en la que se ha desarrollado la contabilidad.

CUADRO N° 1. MODELOS EPISTEMICOS.

MODELOS ORIGINARIOS	MODELOS DERIVADOS		
NATURALISMO: nace de la observación, está caracterizada por lo instintivo. El conocimiento deviene por procesos naturales los cuales ocurren por leyes y principios que la naturaleza ha establecido.	MATERIALISMO: considera lo real, la sociedad, el conocimiento y cualquier otra posibilidad, dentro de las condiciones propias de la materia.		
	ECONOMICISMO: las relaciones económicas en la vida social son determinantes, especialmente por los factores de producción. Los factores de producción hoy se entienden como trabajo, capital y factor tecnológico.		
	FUNCIONALISMO: concibe la realidad a partir de relaciones, procesos y funciones.		
IDEALISMO; la realidad es evidenciada desde las ideas; las cosas son imperfecciones de las ideas.	TRASCENDENTALISMO: su soporte son nociones providenciales, mitológicas, míticas, religiosas y de la divinidad.		
REALISMO: la realidad existe independientemente del cognoscente, basa su comprensión en que episteme existe del factum. Es decir se genera conocimiento desde la existencia de una realidad.	ESCEPTICISMO: Actitud de cuestionamiento permanente. Se expresa en el relativismo, donde el conocimiento es producto de interacciones y de relaciones múltiples y variadas de los distintos aspectos que integra un evento o conjunto cualquiera	PRAGMATISMO: El valor del conocimiento radica en la práctica, y es la actividad lo que hace conocer y sustenta así lo conocido. Implica un sentido de utilidad que genera el conocimiento por su valor de uso.	CIBERNETISMO: Todo ha de ser visto como procesos susceptibles de ser aprehendidos desde la condición cibernética y técnica.
	EMPIRISMO; la experiencia es la única y real fuente de saber.		
	SOCIOLOGISMO; énfasis en las relaciones de grupos, culturas, pueblos.		
	MORALISMOS; La ética y la moral, son la fuente principal. Marcan el comportamiento y los actos humanos.		
HUMANISMO: es antropocéntrico, donde el centro es el hombre y a partir de él se explican los hechos.	RACIONALISMO: la razón es la fuente del conocimiento. El orden lógico es el condicionante de la razón.	ESTRUCTURALISMO: el pensamiento es resultante de procesos y relaciones.	
		COHERENCISMO: es la armonía y la estructura organizada de las postulaciones, las que refieren al conocimiento.	
	PSICOLOGISMO: el hecho psicológico depende la interpretación de la vida.		
DIALEXICOS: el conocimiento es el resultante de dos presupuestos, por los cuales se explican los hechos.	DIALECTICISMO: se fundamenta en los opuestos necesarios y de su enfrentamiento surge la explicación, que es resultado de la fusión inclusive de la tesis y antítesis, para dar lugar a una nueva tesis o síntesis.		
	DICOTOMÍAS: los supuestos necesarios se oponen y se excluyen, es decir uno y otro se prescinde mutuamente, no conviven.		
	DUALISMOS: los supuestos necesarios no se enfrenta, más bien aún cuando opuestos se necesitan y están en armonía.		
HOLISTICA: el conocimiento es variado, complejo, de apreciación múltiple, interdisciplinaria y transdisciplinaria, el contexto o espacio específico en el que se genera le caracteriza. Busca comprensiones mayores a las fragmentadas o seccionadas.			

Fuente: Barrera (1999). Análisis y diagramación propia.

Poder ubicar a la contabilidad en algún modelo epistémico no es fácil y pasa por comprender las etapas históricas por la que evolucionó la contabilidad. En tiempos cuando el registro o la anotación era su principal referente (Inconsciente y consciente empírico), los modelos epistémicos del realismo-empírico, dieron el fundamento.

Mientras que la etapa precientífica, la cuantificación y valoración de las transacciones tangibles es el centro de la contabilidad, donde lo importante es saber como ordenar los eventos constituyentes del patrimonio bajo una lógica racional, entonces el modelo referencial será el racionalismo y el pragmatismo. Lo cuantitativo es su mejor presentación.

Pretendiendo dar respuesta a lo que la nueva dinámica socio-económica del mundo esta imponiendo desde los años 80' del siglo pasado, donde la necesidad de información es lo que impera. El modelo holístico funciona en la contabilidad, para poder sostener el principio de imagen fiel. La entidad esta constituida de variables tangibles e intangibles, las cuales deben ser valoradas en dimensiones razonablemente y con modelos únicos no es posible capturar toda la dimensión de una variable.

Los modelos contables más conocidos son: patrimonial, gerencial, gubernamental, económico y el modelo social. A continuación se hace una breve descripción de cada uno.

CUADRO N° 2. MODELOS CONTABLES.

MODELO	DEFINICIÓN
--------	------------

Patrimonial	Es el mas conocido y al cual la comunidad científica de la contabilidad ha dirigido su mayor esfuerzo o por lo menos ha generado la mayor cantidad de promoción. Constituye todo el conjunto de explicaciones que sobre la contabilidad financiera se ha desarrollado, la determinación de la utilidad y la conformación del patrimonio es su centro.
Gerencial	Esta vinculada a la contabilidad administrativa o se desarrolla sobre ella. Es el conjunto de exposiciones sobre la generación de información de uso fundamentalmente interno, que permite la aplicación de los principios de administración de manera eficiente. Construye el conjunto de reportes sobre cada variable interna de la entidad que le sea útil, para control todas las operaciones, es su fin básico. El Balanced Scorecard es una de sus técnicas.
Gubernamental	Esta compuesto por todo el sistema de contabilidad gubernamental, a todo nivel: Nacional, regional, local o municipal y parroquial. Esta atada al conjunto de leyes jurídicas que obligan el control de gestión, el presupuesto es el principal instrumento contable, sobre el cual se generan indicadores de gestión.
Económico	Es el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN), su representación máxima, presenta la situación macroeconómica de un país para un momento dado, estudia las variables en términos agregados y sus análisis son del mismo tipo, permite la planeación económica de un país. Su fin es genera información para el análisis macroeconómico.
Social	Está desarrollado para aplicarse tanto a nivel micro o macro, y es el conjunto de evaluaciones que se hacen sobre el desenvolvimiento de determinadas variable para determinar el rendimiento social. El balance social es su mejor expresión.

Fuente: García Carlos (2002)⁷. Análisis y diagramación propia.

B i b l i o t e c a

Estos modelos están presentados de manera dicotómica, seccionada, cuando lo que se busca es modelos integrales. Los modelos contables presentados han tenido como cita epistemológica el modelo originario del realismo, a través del pragmatismo y el empirismo. Abrirse a modelos epistémicos holísticos es una obligación de la contabilidad si aspira cumplir con el postulado de imagen fiel de la entidad y si quiere sobrevivir a la presión que ejerce cada día el auge global de la economía. La contabilidad tradicional ha puesto su mayor énfasis en el modelo patrimonial.

Administración y Contaduría

En el desarrollo de este trabajo se presenta lo que se propone como Sistemas de Información Contables Integrales (SICI), un mecanismo para avanzar en modelos que permita a la entidad presentar información que recoja suficientes atributos para ser presentados al interés público.

3. El objeto y el sujeto de la contabilidad

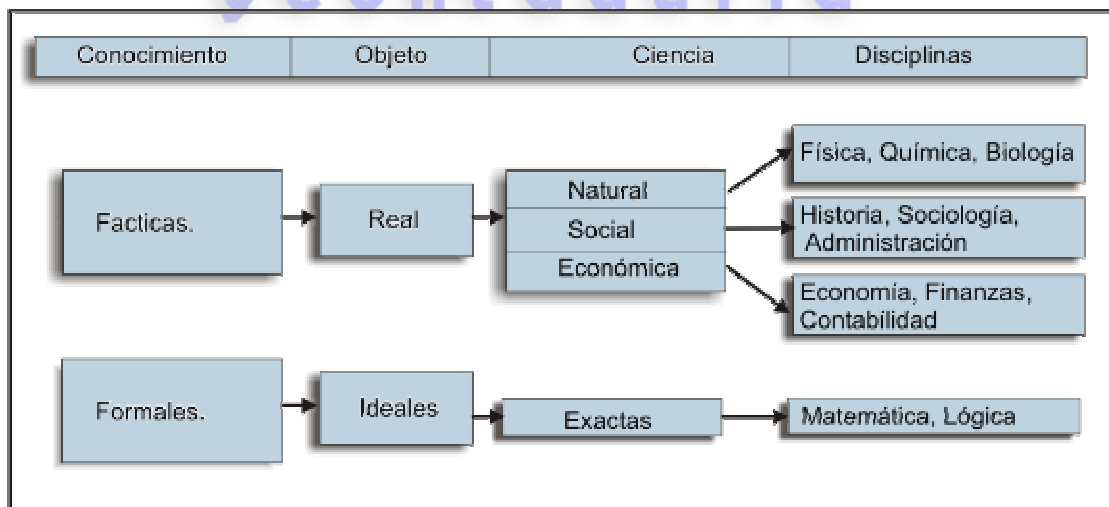
⁷ Carlos García Casella, es Director del Centro de Modelos Contables del Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, ver “El problema del uso de modelos en la contabilidad”. Revista legis del contador, N° 12.2002. Donde se exponen también otras formas de presentar modelos en la contabilidad, se toma este por creer que es el que más se adecua a la forma como se imparte la carrera en las universidades.

Para establecer el tipo de conocimiento de una disciplina será imprescindible conocer su objeto y al sujeto, además de la relación que se funda entre ellos. Hay dos tipos de objetos que estudian las ciencias: objetos reales y objetos ideales. Los primeros son los conjuntos de hechos, que se aprecian directamente a través de los sentidos, y que sus comportamientos pueden ser recurrentes o no, direccionales o multidireccionales. Los segundos, son objetos que están en el mundo de las ideas, inmateriales, como los números, los teoremas matemáticos, y que permiten establecer explicaciones de lógicas recurrentes y direccionales.

Según sea el objeto de estudio, las ciencias pueden ser: ciencias facticas (objeto real) o ciencias formales- exactas (objetos ideales).

Cabe destacar, que la clasificación dada, busca establecer una especialización de las ciencias según el objeto, pero cada ciencia requiere de las otras para poder hacer mejor su trabajo, simplemente que mantiene un grado mayor de aproximación a ciertos eventos, hechos u objetos.

ESQUEMA. N° 3. LA CONTABILIDAD SEGÚN SU OBJETO.



Fuente: Bunge (2000). Análisis y diagramación propia.

En el esquema no se representan las ciencias humanas específicamente “*están incluidas en ellas, son el intersticio de esos saberes, no pueden las disciplinas esconderse en sus propios límites, sus avances siempre estarán alrededor del hombre*” como dice (Foucault: 1997) y así debe asumirlo la contabilidad, el hombre es parte siempre del objeto estudio, las ciencias sirven al hombre.

El Objeto, es el cuerpo en el que se establece la atención o donde se concentran los esfuerzos de investigación de la disciplina. La contabilidad lo encuentra en el hecho contable y en el conjunto de análisis sobre su comportamiento. El hecho contable, es más que las transacciones tangibles de la entidad, lo componen las actividades económicas y los hechos económicos, las cuales producen variables tangibles e intangibles que deben ser investigadas.

El sujeto, será el hombre, como unidad biológica compleja, tiene creencias, valores, cultura, actitudes y aptitudes, es único con respecto al resto de los hombre, es el encargado de llevar a cabo la investigación, la investigación será objetiva, porque explica los hechos para un momento específico, bajo el acuerdo de una comunidad científica, no porque el hombre de desinhibe de sus electos constituyentes de humano. El sujeto, es el profesional que se especializa en el estudio del objeto, estos pueden ser formalmente reconocidos como investigadores y miembros de una comunidad científica.

Siempre se ha defendiendo la tesis de la objetividad del científico, en cuanto que sus explicaciones no deben atender fines particulares, sino la búsqueda de la verdad. Esa

es una noble expresión, la cual ayuda como condición moral. Pero, el investigador, esta expuesto a tantas presiones como cualquier otro hombre, esas presiones son sus propias creencias y valores, siempre estará presente el estigma personal, individual del investigador, eso no lo descalifica, pero hay que tenerlo en cuenta. Ahora mismo, cuando se escriben estas líneas, el investigador está expuesto a la confrontación de sus percepciones, creencias con los hallazgos encontrados.

Radica en la refutación el crecimiento, la riqueza, avance y progreso de las ciencias y por ende del bienestar de la humanidad. Cada profesional de la contaduría publica, debe asumirse como un investigador en la ciencia de la contabilidad y hay diferentes maneras de hacerlo: desde la experiencia diaria laboral en las organizaciones se dan evidencias empíricas posibles de recoger y lograr debates, desde los laboratorios de las universidades y centros especializados, que partiendo de ideas, hipótesis sobre el comportamiento de variables, se realicen comprobaciones. No sólo desde un punto particular de la estructura social se hace ciencia, desde cualquier lado se puede, siempre que se validen en las comunidades científicas respectiva y por la humanidad en general. Lo que identifica al sujeto investigador, es su espíritu y la firme convicción de cuestionamiento e indagación para llegar a estadios superior de comprensión de los hechos.

La relación sujeto-objeto.

Es vital argüir la relación sujeto-objeto, es la fundación de toda la propuesta de esta investigación.

“permite concebir la emergencia simultanea, inseparable y distinta del sujeto y del objeto. Además, aunque sigan siendo distintos, el sujeto y el objeto están incluidos el uno en el otro a la manera del ying y el yang: el sujeto es necesariamente un ser objetivo y objetivable, mientras que el objeto de conocimiento comporta necesariamente en sí las operaciones/ construcciones/traduccion del sujeto. Cada una de las dos nociones es a la vez necesaria e inherente a la otra en el seno del mismo bucle dialógico”. (Morin, Edgar, 1994: 228).

Se intenta superar la manera cartesiana de establecer la relación sujeto-objeto, la cual se basaba en que el sujeto cognoscente observa el objeto y lo explica, así también operó en la contabilidad, el investigador racionalista y pragmático, observa la transacción y la compone en el modelo patrimonial, todo aquello que no encuadre en esa lógica no existe para el modelo, aunque se halle realmente y cause impactos importantes. Tomando algunas palabras de Martínez Mígueles de esta manera se construyó la objetividad, mediante un método determinado se lograba explicar el comportamiento del hecho, teniendo al investigador como espectador y no como actor del proceso,

Es indivisible la relación sujeto-objeto, el investigador de la contabilidad es parte del objeto que estudia, es decir esta involucrado en los hechos contables, no puede desprenderse. El estudio del hecho contable debe hacerse desde el entendido que el investigador como ser humano no es capaz si no de reflejar en sus explicaciones siempre una visión relativa y que logra un grado de objetivación cuando las comunidades científicas convienen aceptarlas como las que se aproximan con mayor rigurosidad a la realidad para un momento dado

La contabilidad supera los 500 años, aferrada a una manera de ordenar información que cada vez se presenta con mas inconvenientes para mostrar razonablemente el valor de la entidad, y sigue cabalgando sobre las premisas del sujeto conocedor o en el sujeto observador del objeto, la prueba esta en que se enseña en las escuelas de contaduría la repetición automática de postulados como verdades absolutas, cuando estas no existen. Los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), no son más que convenciones relativas, acordadas en el seno de comunidades científicas, las cuales tienen intereses, y asumen métodos de explicación, etc. Que pueden ser validamente superados.

4. El método y la metodología en la ciencia de la contabilidad.

Es bueno diferenciar entre metodología y método, los dos conceptos usualmente se toman sin discriminación. Metodología será el conjunto de pasos, estaciones o programas, por los cuales se transita para alcanzar la explicación de un hecho contable, y el método, constituye la reflexión, la manera que el investigador tiene para captar el desafío de explicar la complejidad del hecho contable. No se trata de tomar inmediatamente una metodología, sino que la metodología utilizada, es también resultante de la reflexión, previa. No puede ser el investigador esclavo de las metodologías y no pueden ni deben ser los metodólogos o quienes se especializan en estudios de metodologías, los dictadores del investigador, al imponer recetarios para el desarrollo de una investigación.

Acercarse al método que la contabilidad debe utilizar requiere primero tener la idea que la ciencia es a su objeto y no al método, es necesario como vía o camino por el cual se puede estudiar al objeto para garantizar un grado de confiabilidad aceptable.

CUADRO N° 3. CLASIFICACIÓN DE METODOS CIENTIFICOS.

TIPO DE METODO	CARACTERÍSTICAS
INDUCTIVO-DEDUCTIVO Aristóteles, Francis Bacon, Galileo.	- Observaciones individuales, percepción por sentidos, entenderla por inteligencia.
A PRIORI-DEDUCTIVO Platón, Renato Descartes.	- Captura mental, deducción, pueden ser demostradas o no, invariables y eternos, existencia ideal.
HIPOTÉTICO DEDUCTIVO Karl Popper, David Hume.	- Inicio con hipótesis, sometimiento a pruebas, observación y experimentos.
NO HAY MÉTODO Paúl Feyerabend.	-Crecimiento y variedad de las ciencias, no hay un grupo de reglas seguidas por la mayoría de los investigadores.

Fuente: Pérez Ruy (1998) ⁸. Análisis y diagramación propia.

Se avala la no existencia de métodos únicos para una disciplina, según sea el evento que se estudia, es necesario reflexionar sobre el método a utilizar y se estará produciendo entonces el método de la ciencia para ese evento. *“El Único principio que no inhibe el progreso es: todo sirve”*.⁹ (Feyerabend: 1986).

Lo que debe importar a la ciencia de la contabilidad es el estudio del objeto y desarrollar los programas adecuados para que rigurosamente se hagan los razonamientos. Tomar parte de un método o de un modelo sería un error, ya que todos los modelos y métodos, podrán ser utilizados, ningún método garantiza la objetividad ni la verdad, estas se acuerdan y construyen en la dinámica social y científica de las comunidades.

⁸ Es médico y según sus propias palabras gusta de *“Filosofar no como profesional de esa disciplina (que no soy) sino como científico (que si soy)”*. Ver su libro *¿Existe el método científico?* FCE. 1998. Es un ejemplo como el hombre tiene capacidad de estudiar y hacer aportes abiertamente al conocimiento, fuera de su disciplina natural, con dedicación y seriedad intelectual.

⁹ En el libro *Tratado contra el método*, expresa; *“La idea de un método que convenga principios firmes, inalterables y absolutamente obligatorios que rijan el quehacer científico tropieza con dificultades considerables al ser confrontadas con los resultados de la investigación histórica. Descubrimos entonces, que no hay una sola regla, por plausible que sea, y por firmemente basada que esté en la epistemología, que no sea infringida en una ocasión u otra”*. (Feyerabend, Paúl, 1986:7).

La metodología no es más que el programa más útil para estudiar la esencia y el fenómeno, pero al contrario de Galileo, bien debe enunciarse la manera como se logró tal comprensión y se llegó a la explicación, eso como aporte integral al conocimiento. Interesa a las disciplinas no nada más el “que”, sino también el “como”:

“Galileo engendra el método científico moderno pero no enuncia sus pasos ni hace propaganda por él. Acaso porque sabe que el método de una investigación es parte de ésta, no algo que pueda desprenderse de ella” (Bunge, Mario, 2000:39-40).

Siguiendo a (Bunge:2003), en cuanto a una formulación actualizada del método científico, se hacen adaptaciones para acercarse a una metodología apropiada a la contabilidad en una secuencia de pasos:

- ✓ Descubrimiento del problema en un conjunto de conocimientos.

Este descubrimiento se hace por vías distintas y serán aceptadas en cuanto se precise como se descubrió. Pudo haber sido por el estudio empírico de unas variables, por la captación sensorial o de los sentidos, por simple observación, por deducciones ideales, etc. La importancia está en apreciar y evidenciar el problema y decir la manera como se apreció. En la contabilidad, cualquiera de los elementos de su ciclo, son puntos de referencia para demostrar la existencia del problema.

- ✓ Planteo preciso del problema.

En lo posible en términos cuantitativos, dice Bunge. También un replanteo de un viejo problema a la luz de nuevos conocimientos. El problema no es nada más la exposición de algo que no se ha estudiado, también implica la superación o complementación de explicaciones ya dadas. Precisar el problema indistintamente de la manera como fue capturado es fundamental y eso obliga inmediatamente a contrastar con los referentes teóricos expuesto a la fecha, para establecer la brecha existente entre

el problema y las teorías. Permitirá establecer el campo de acción a ser desarrollado, puede darse que el fenómeno este parcialmente explicado y habrá que hacer la complementariedad necesaria, que no este amparado en teoría alguna lo cual implica la formulación de la propia, que sea necesaria la actualización teórica ya que el objeto estudio se ha movido en dimensiones diferentes a las estudiadas.

- ✓ Búsqueda de conocimientos o instrumentos relevantes al problema.

Significa hacerse de suficiente información sobre el hecho o fenómeno en estudio para hacer la mayor aproximación posible a su comportamiento y por consiguiente a generar explicación. Aquí, es propicio manifestar que, contabilidad para buscar conocimientos o instrumentos relevantes al problema, debe utilizar conocimiento de otras disciplinas. Intentar construir explicaciones sólo desde la contabilidad sería una limitante. La contabilidad es un conocimiento que toma más fuerza en la medida que establece su carácter transversal con otras disciplinas.

- ✓ Tentativas de solución del problema con ayuda de los medios identificados.

De este paso podría saltarse inmediatamente a la obtención de una solución exacta o aproximada del problema, con ayuda del instrumental conceptual o empírico disponible. Ahora, de fallar debe seguir adelante.

En este momento el investigador establece los diferentes técnicas cualitativas y cuantitativos para logra una solución al problema. Cabe destacar que es necesario en la

contabilidad el uso de ambas técnicas, simultáneamente, los datos numéricos representan una situación específica que debe ser sustanciada con los actores.

- ✓ Invención de nuevas ideas o producción de nuevos datos empíricos que promuevan resolver el problema.

Pasa a ser el producto final, manifiesta la solución al problema o posibles soluciones que van desde una teoría general que permite la predictibilidad del comportamiento del hecho, un conjunto de técnicas para la transformación de la realidad, hasta nuevos datos que permitan seguir estudiando el fenómeno.

- ✓ Investigación de las consecuencias de la solución obtenida.

Las soluciones a los problemas traen consecuencias, que a su vez son objeto de estudio.

- ✓ Puesta a prueba (contrastación) de la solución.

La contrastación significa controlar que la solución dada, realmente aplica, es un proceso continuo, las explicaciones no son sostenibles eternamente en contabilidad y en el conocimiento en general, se desactualizan o surgen nuevas variedades del problema.

C. El pensamiento complejo en contabilidad.

Aunque resulta arriesgado proponer una discusión desde una racionalidad que recientemente comienza a retumbar y a eclosionar los cimientos del pensamiento científico tradicional, no se pretende la aceptación inmediata, sólo se espera alentar una nueva manera de pensar y conocer, que no es ecléctica, que entiende al método y las metodologías como necesarias pero que no asume “El Método y La Metodología única”, las disciplinas si bien tienen un objeto de estudio, no significan que sus explicaciones deben estar aisladas del resto de las explicaciones.

1. Las revoluciones científicas.

Entre otras cosas a (Khun:1975), se le debe haber acuñado el término paradigma, como conjunto de postulaciones sobre un objeto, aceptadas por una comunidad científica, o cómo las convenciones que hacia adentro de una disciplina se imponen los miembros de ella y usan como bases de sus exposiciones. Un paradigma podrá ser superado por nuevas propuestas que los mismos miembros de la comunidad dan por válidas, insurgiendo un nuevo paradigma, o lo que en términos de Khun, se da, una revolución científica.

(Martínez: 1997), traza una línea histórica sobre los paradigmas por los que la humanidad ha transitado y estima tres grandes maneras de conocer: premoderno,

moderno y posmoderno, pese a que mantienen la postura principal en su obra de 1999, hace algunas modificaciones, incluyendo el pospositivismo. El autor se separa de Khun, al exponer una visión mas amplia de paradigma, entendiéndolo como la manera que el hombre se explica los fenómenos de manera general y no solo hacia adentro de las disciplinas. Entonces, tomando ésta explicación sobre los paradigmas, como etapas de la racionalidad de la humanidad y haciendo analogías con los paradigmas de la propia disciplina de la contabilidad, será un ejercicio interesante para explorar el nuevo paradigma de la contabilidad. En el siguiente cuadro se describen los paradigmas generales de las ciencias y los específicos de la contabilidad y se encontrará una sinergia indiscutible.



CUADRO N° 4. TRANSVERSALIDAD ENTRE LOS PARADIGMAS DEL CONOCIMIENTO Y LA CONTABILIDAD.

Paradigmas de las ciencias	Expresión en la contabilidad.
Paradigma premoderno. Tiene en la religión su núcleo central, arranca desde el mundo judío y se desarrolla en el cristianismo. La manera de explicar y conocer no es otra que la emanada de Dios, este es el dador de todas las posibilidades y es a él al que hay que entender, para poder entender los hechos que rodean al hombre. Ante tal situación, las ciencias quedan relegadas a la divinidad de dios y al poder de la teología, como madre de las ciencias.	Se lleva cuenta y razón de las operaciones económicas, contabilidad es de utilidad práctica la anotación es una ayuda a la memoria y es el registro su paradigma, Este paradigma para contabilidad se desarrolla durante el periodo llamado conciente empírico. Aunque todavía, para cuando Pacioli, escribe "SUMMA", deja establecido que el encabezamiento de los libros de contabilidad debe ser "En nombre de dios".
Paradigma moderno. "Durante los últimos siglos de la Edad Media, XIII y XIV, y especialmente en el renacimiento, el punto de apoyo o el referente lógico, va pasando de la religión a la razón, de la teología a la filosofía y a la ciencia. El hombre occidental comenzará a aceptar las ideas en la medida en que concuerden con su lógica y razonamiento, con sus argumentos de razón, y no por tradición o por exigencias dogmáticas, sean religiosas o de otro tipo".	Se instala un nuevo paradigma el del patrimonio, la racionalidad de su estructuración perfecta bajo visión eminentemente cuantitativa. La razón, será expresada mejor en términos matemáticos y exactos, toma fuerza en contabilidad el modelo del patrimonio y su cuantificación en términos numérico de naturaleza eminentemente financiera. La racionalidad impuesta por el paradigma moderno no da permiso a otras explicaciones que no rayaran en lo exacto. El patrimonio es una demostración de lo exacto, pero no de la realidad, que a fin de cuentas busca la ciencia de la contabilidad.
Paradigma Posmoderno. "Nace así, una nueva concepción de la "Objetividad científica", basada también en una diferente <i>teoría de la racionalidad</i>, que nos ayuda a superar las antinomias (...) y que pone de relieve el carácter complementario, interdisciplinario y no contradictorio de las ciencias experimentales, que crean y manipulan sus objetos, y las ciencias humanas, que tienen como problema la descripción del sentido que descubren en las realidades. Es lo que algunos autores (Show, 1977; Prigogine, 1986) han venido llamando la Tercera cultura."	Una revolución se sucede, con la necesidad de medir todas las variables que impactan a la entidad. El paradigma de la información. De los sistemas integrales, que recojan suficiente y transparentemente la información que permitan la toma de decisiones eficiente. De modelos holístico, de metodologías múltiples (cuantitativos y cualitativos), mueve a la contabilidad. Son tiempos cuyo paradigma de la contabilidad esta en la información integral y no en el registro mecánico.

Fuente: Martínez (1997). Análisis y diagramación propia.

Para sacar mayor provecho a los comentarios del cuadro y por considerar que entre los paradigmas modernos y posmoderno esta la mayor cantidad de avances de la contabilidad, se harán precisiones adicionales.

El paradigma moderno cuyo dominio científico es rígido se desarrolla en tiempos de una nueva manera de conocer. Con el advenimiento de la modernidad surgieron dos grandes enfrentamientos filosóficos que marcaron la vida del mundo occidental y siguen teniendo presencia importante. Estas corrientes serán la empirista de Francis Bacon, defensor del conocimiento dado por las experiencias y la otra de Rene Descartes y su racionalismo que entiende el conocimiento sobre una lógica cuantitativa, exacta, ideal.

Toma sentido haber estudiado los modelos epistémico y los paradigmas, porque bajo esta manera de conocer es que se fundan las ciencias en occidente y lo que no cumpliera con los parámetros expuestos simplemente no era conocimiento científico. Pero en definitiva quien le da operabilidad a este paradigma es el movimiento positivista, concentrado en establecer las convenciones que aplican en las ciencias. Cabe destacar que estos movimientos modelaran inclusive la vida del hombre occidental, es por vía del positivismo y el positivismo lógico por lo cual se estableció la explicación de los hechos y lo que no se podía explicar por esa vía, carecía de racionalidad.

Datan claros ejemplos de lo expuesto al repasar las antagónicas posiciones, cuando se discute sobre arte, ciencia y técnica, todas confrontadas. La ciencia se inscribe en la construcción objetiva y su utilidad es para el desarrollo físico de la humanidad, es imposible bajo esta racionalidad, que arte y ciencia se relacionaran, inclusive dentro del mismo arte se segmentó y clasificaron sus linderos, por eso nunca podría verse a un cantante de rock al lado de un director de orquesta clásico. Hoy es posible, y si no escuchan el concierto magistral de Metallica y la Orquesta Sinfónica de San Francisco, que ofrecieran en 1999.

La racionalidad moderna divide al hombre en su manera de conocer, como si este es capaz de desdoblarse en sus emociones y sensaciones o sus condicionantes culturales, cuando realiza estudios bajo metodologías científicas, como si el hombre es capaz de no utilizar la intuición cuando se enfrenta a análisis de objetos reales, o como si lo único que existe son los objetos reales. Recordar lo que se enseña comúnmente cuando se habla de que es una ciencia, es un buen ejemplo:

- ✓ Es un conocimiento formal y objetivo, estudia los hechos que nos rodea.
- ✓ Es formal por qué expresa sus explicaciones en teorías generales.
- ✓ Posee un método científico, por el cual el investigador hace sus estudios para ser comprobable.
- ✓ La ciencia busca la verdad.

Todos son categóricos de la ciencia positivista, rígida. Aparentemente cada enunciado encierra una objetividad total, cuando cada una es relativa. Lo subjetivo y lo particular no existe. Por eso, es que lograr definir a la contabilidad como ciencia es difícil bajo estas categorías, máxime que la mayor divulgación de la contabilidad estuvo en la práctica del registro, presentación de libros, de escrituras con letras variadas, dando impresión de subjetividad inaceptada por la ciencia positiva, además esos registros son repetitivos carentes de estudios científicos, supuestamente.

La ciencia con estos argumentos no ha podido seguir sosteniéndose sin ser atacada, por ejemplo, en la medicina cada vez surgen explicaciones alternativas que la propia ciencia positiva médica no puede detener. En la economía las realidades socio-

económicas son diferentes a las explicaciones de los modelos económicos neoclásicos¹⁰ impuestos a inicios y mediados del siglo pasado. En la propia contabilidad se dan grandes fraudes a expensa del uso de las propias metodologías que la disciplina genera. Una ciencia que se aferre a determinados principios, metodologías aun cuando no logren bienestar a la humanidad, pierde su esencia.

El paradigma posmoderno al que se considera de dominio científico flexible se abre camino en el medio de la llamada posmodernidad. No se dará la discusión sobre el término “Posmoderno”, no por restarle importancia, sino por que tal vez desviaría la intención central. Se entiende el termino posmoderno, como la manera de conocer, fuera de cánones rígidos, bajo un criterio de flexibilidad, sistémico y complementario.

Flexibilidad, el conocimiento debe adaptarse a las realidades que estudia, y emanar explicaciones tanto particulares como de tendencia general, el principio de exclusión de Paulí es importante¹¹. Además acepta la existencia de diversos métodos.

Sistémico, la nueva racionalidad es incluyente de todos las partes y elemento que contiene el hecho en estudio, la interdisciplinariedad es superada por la transdisciplinariedad, donde los conocimientos de las disciplinas se integran de manera transversal, la visión sistémica entiende la inclusión de todos los elementos por muy

¹⁰ Dice Douglas North “Sin la menor duda, la teoría neoclásica ha sido una aportación importante al conocimiento y opera muy bien en el análisis de mercados de los países desarrollados. En el extremo de la escala, sin embargo, no proporciona muchos elementos para conocer organizaciones tales como el señorío feudal, las ferias de Champagne o el suq (el bazar que caracteriza gran parte del Medio Oriente y del Norte de África). No sólo no define muy bien el proceso de intercambio de estas organizaciones, sino que tampoco explica la persistencia durante milenios de lo que sin duda son formas ineficientes de intercambio.”. Esta apreciación del Nóbel, economista, da cuenta de la inapropiada convicción de lograr teoría general u objetiva en consecuencia esta afirmación hay que tenerla en cuenta cuando se discute sobre la estandarización universal de normas de contabilidad.

¹¹ Principio de exclusión, desarrollado por Wolfgang Paulí (1900-1958), físico estadounidense de origen austriaco, premiado con el Nóbel de física. Citado por (Martínez, 1997:85) “las leyes-sistemas no son derivables de las leyes que rigen a sus componentes”, para soportar sus postulados sobre la nueva racionalidad científica-.

lejanos que estén del centro del sistema en estudio. La asociación más próxima del enfoque sistémico de la contabilidad es con los usos de otros conocimientos para promover análisis propio de la contabilidad, por ejemplo; La estructuración patrimonial de una entidad, es la conjugación de matemáticas, finanzas, estadísticas, economía, etc.

Complementario, en esencia, este principio subraya:

“la incapacidad humana de agotar la realidad con una sola perspectiva, punto de vista, enfoque, óptica o abordaje, es decir, con un solo intento de captarla. La descripción más rica de cualquier entidad, sea física o humana, se lograría al integrar en un todo coherente y lógico los aportes de diferentes personas, filosofías, métodos y disciplinas” (Martínez, Miguelez, 1997:152).

No tienen las disciplinas las verdades absolutas sobre los hechos, la verdad es inconmensurable e inagotablemente, no hay teoría o explicación que agote la realidad, Como diría (Morín: 1988), *“la pretensión objetivadora y dominadora de la razón técnica luce como idolatría”*. El cuestionamiento y la crítica a las normas que se producen en la contabilidad debe ser una constante en las comunidades científicas, aceptar directamente las postulaciones de los grandes centros de poder en la disciplina, es idolatrar subjetividades, bajo la falsa creencia de la objetividad y cada vez se está más lejos de aportar soluciones a las realidades locales de cada economía.

CUADRO N° 5. RESUMEN DE PARADIGMAS RÍGIDOS Y FLEXIBLES.

	PARADIGMAS RÍGIDOS	PARADIGMAS FLEXIBLES
Dominios	Sistemas cerrados El todo es la suma de las partes. Las partes pueden tratarse en forma aislada (Baja interdependencia) Disciplinarios	Sistemas abiertos El todo puede ser más que la suma de las partes. Las partes no pueden tratarse en forma aislada (Alta interdependencia) Transversales, Interdisciplinarios, complementarios.
Metodologías	Únicas, formalizados de derivación lógico matemática.	Razonamiento múltiple y uso de juicio intuitivo. Aplicación y adaptación de métodos científicos cualitativos y cuantitativos; diseño de métodos especiales.
Comprobación	Totalmente confirmados mediante observación y réplica. Si no se comprueba no existe.	Hechos percibidos en forma intuitiva con poca replica.

Expresión teórica	Leyes; Fundamento sólido para predicciones. Explicaciones generales, universales.	Respeto lo universal, acepta la explicación local o específica. Probabilidad.
Predicciones	Basadas en datos fuertes y "Cuya articulación se razona tan estrechamente como cualquier explicación". "debe establecerse su hipótesis como más creíble que cualesquier alternativas comparables".	Predicciones basadas en consideraciones intuitivas y en datos más débiles que las explicaciones... Deficiente en la articulación explícita.
Pruebas	Derivación exacta	Se aceptan datos subjetivos

Fuente: Van Gich (1989). Análisis y diagramación propia.

2. La condición transdisciplinaria de la contabilidad.

Este punto cobra importancia cuando las disciplinas todavía mantienen posturas del paradigma de la rigidez, en donde cada una tiene un espacio inquebrantable, un feudo de verdades y conocimiento. Cada vez que a la contabilidad se le estudia bajo el espectro de su relación con otras disciplinas, la bibliografía consultada establece la condición interdisciplinaria, en la simple relación utilitaria y el siguiente cuadro lo demuestra.

CUADRO N° 6. RELACION DE LA CONTABILIDAD CON OTRAS CIENCIAS.¹²

	Gómez Rondón	Enrique Luque	Fernando Catacora
Derecho	Establece las distintas regulaciones mercantiles, civiles, laborales y fiscales que contabilidad debe acatar.	El patrimonio de la empresa, objeto del estudio de la contabilidad, por su naturaleza es de carácter económico, por sus atributos formales es de un eminente contenido jurídico, es el Derecho quien lo reconoce, quien lo regula y limita.	El Derecho mercantil, regula las actividades mercantiles en general, el código de comercio, establece la obligatoriedad que tienen las sociedades de llevar libros para el registro.
Economía	La economía estudia la riqueza de un país o de una organización cualquiera, y la contabilidad la registra y da cuenta de ella.	La economía busca resultados generales que son poco afectados por las particularidades individuales, mientras que la contabilidad se interesa precisamente por los resultados individuales.	Mediante la explicación de los fenómenos que suceden en los ciclos económicos, establece los hechos que son susceptibles de registro por la contabilidad.
Estadística	Se vale de métodos estadísticos de investigación, para alcanzar mejor sus objetivos; y que, a su vez, la estadística se nutre de los datos que aporta la Contabilidad.	Requiere de la estadística para medir determinadas tendencias o utiliza el método inductivo característico de aquella, para conocer ciertas conclusiones generales que emanan de hechos individuales.	Es otra de las disciplinas que auxilian a la contabilidad. El uso o empleo de cálculos de tipo estadístico, permite establecer diferentes registros contables que afectan los estados financieros.

¹² Los profesores: Gómez Rondón, Enrique Luque, Fernando Catacora, han desarrollado actividad profesional en Venezuela, sus obras son fuente bibliográfica en los programas de contaduría pública del país.

Administración		No podrá funcionar sin un conocimiento básico de la parte patrimonial, ni la ciencia de la contabilidad podría operar sin un conocimiento preciso de los problemas humanos que constituyen el factor concomitante en la empresa.	Uno de los objetivos de la contabilidad debe ser suministrar información para maximizar el aprovechamiento de los recursos mediante la adecuada distribución de los mismos con la mejor administración.
Matemáticas		Tienen el carácter de ciencia instrumental, es decir, se sirve de ella para representar el quantum de los elementos que integran el patrimonio.	Ayuda suministrando métodos cuantitativos para calcular razones y proporciones que se derivan de las diferentes partidas de los estados financieros o para establecer un punto de equilibrio.

Fuente: Rondón (1995), Luque (1981), Catacora (1998). Análisis y diagramación propia.

La relación es eminentemente segmentada, de imposición o instrumental, pero nunca transversal o que se involucren realmente explicaciones integrales, cada disciplina defiende su manera particular de acción científica.

El análisis desprende a la contabilidad como:

- ✓ Aceptante, de lo impuesto por otras disciplinas, como el derecho.
- ✓ Instrumental, de otras disciplinas para acometer sus fines, caso estadística.
- ✓ Limitada, cada disciplina tiene sus verdades construidas y fronteras definidas.

La relación de una disciplina con otras debe trascender ese sentido básico que termina siendo muchas veces enunciativo. la concepción del conocimiento transversal colabora en que:

- ✓ Las disciplinas se complementan para dar explicaciones a la realidad que es percibida como compleja.
- ✓ Ninguna disciplina impone a otra su criterio, el criterio se adopta en tanto responda con consistencia a la realidad que se intenta explicar, cada disciplina es autónoma, pero esa condición no la hace merecedora de desconocer los aportes de otras ciencias.

- ✓ Todas las disciplinas en momentos determinados pueden ser instrumentales unas de otras.
- ✓ Las relaciones son amplias, se comparten metodologías, teorías, técnicas, vocabularios, etc.
- ✓ La relación es similar a la de sujeto-objeto, bidireccional, envolvente, autoorganizadora, cíclica, etc.

Por motivos de simplificación se hace manifestación de algunas disciplinas, las que se consideran mas cercanas a la contabilidad, pero eso no descarta a la filosofía, como madre de todas las ciencias, la sociología, la ingeniería industrial, la econometría, la medicina y tantas otras. La relación de contabilidad con otras disciplinas bajo los cinco criterios establecidos sería¹³:

Con el *Derecho*, la relación trasciende la posibilidad que ésta tiene de normar, regular las relaciones en la sociedad. La contabilidad mediante sus estudios promueve normas jurídicas, existe un derecho contable difuso, en las leyes laborales, fiscales, mercantiles y civiles, etc. Eso significa que la contabilidad provee al derecho elementos para legislar y a su vez el derecho demarca los espacios jurídicos por donde guiarse en la sociedad y así se reproduce el ciclo.

Un ejemplo aplicado, es el Balance General que representa el conjunto de derechos y exigencias que para un momento determinado tiene la entidad, eventos que están revestidos de carácter legal. Un gran avance se logrará en materia de derecho

¹³ El carácter enunciativo que ha tenido las relaciones interdisciplinarias, cada vez estan haciendo aguas sus embarcaciones epistemicas, con el surgimiento acelerado de hibridaciones científicas: Bioética, Sociología política, etc. La comunidad científica de la contabilidad debe prepararse para la economía contable, derecho contable o para la biocontabilidad, etc. Donde con obligación deberán compartirse mas que simples relaciones instrumentales, para amalgamar contenidos.

contable cuando los PCGA, comiencen a ser ordenados en leyes. Esa es una responsabilidad de la comunidad científica.

Con la *Economía*, por ser la ciencia que estudia la distribución de la riqueza, bajo las premisas de: a) Recursos escasos y b) Necesidades crecientes. Cuyos factores de producción son el capital, el trabajo y el progreso tecnológico.

La relación es íntima, la contabilidad es constructora de sistemas de información, a través de la valoración y mediciones de los factores nombrados. La contabilidad no es economía, se complementan. El conjunto de políticas económicas fundamentadas en el acervo teórico de la economía se convierten en variables que impactan a la entidad y deben ser estructurados en información por la contabilidad.

Con la *Estadística*, porque ésta utiliza conjunto de datos para hacer inferencias. Esos datos pueden ser suministrados por la contabilidad, que a su vez es usuaria de las metodologías estadísticas para construir sistemas de información integrales. El modelo gerencia y social de la contabilidad tiene una fuerte base estadística.

Con la *Administración*, ya que el objeto estudio de ella son las organizaciones, su comportamiento, conducción, etc. La contabilidad aplica a entidades u organizaciones. La primera promueve el uso eficiente de los recursos de la entidad y la contabilidad es proveedora del soporte informacional para la toma de decisiones. Mantienen el mismo rango en la entidad, la relación es sinérgica, el proceso decisional

genera impactos que deben ser recogidos en estructuras informativas y a su vez esas estructuras envían mensajes para la decisión.¹⁴

Con las *Matemáticas*. La formulación lógica matemática permite a la contabilidad ordenar las magnitudes del hecho contable, los modelos matemáticos son utilizados para determinar valoración y medición en el sistema de información.¹⁵ Los números son símbolos para la contabilidad que bajo la lógica contable determinan la situación económica- financiera y social de la entidad. A su vez esa lógica puede ser susceptible de estudio a la matemática para formular otros modelos. En toda la normativa contable la determinación de valores y mediciones implica uso de instrumentos matemáticos

Con la *Informática* Porque establece las lógicas computacionales para elaborar el software y el hardware, la contabilidad establece el ordenamiento de la información a ser desarrollada en programas informáticos. La contabilidad coordina según las necesidades de cada entidad los reportes financieros, económicos y administrativos que la informática transforma en programas. La informática colabora en la mecanización para aprovechar ventajas en tiempo de elaboración de informes y eso es un gran aporte,

¹⁴ A manera de comentario de algunas experiencias, es común escuchar a los estudiantes de administración y contaduría en Venezuela, rivalizar sobre los niveles de importancia de estas disciplinas en las organizaciones. Los defensores de la administración argumentan que es más importante ya que esta a su cargo la dirección y la contabilidad es un simple instrumento mecánico. Los de contaduría se defienden con la excusa de la responsabilidad fiscal y la elaboración de los estados financieros, que a fin de cuentas son los que posicionan a la entidad para el intercambio. Eso revela en la práctica el razonamiento basado en el paradigma moderno, que sigue reinando en los programas de formación universitaria, seccionadores y rivalizadores.

¹⁵ Otro comentario basado en experiencias, es cuando se pregunta a los estudiantes: ¿Porque seleccionaron estudiar contaduría publica? y siempre alguno respondió.-¡Porque le gustaban los números! Es evidente la confusión, al ver en contabilidad el uso reiterado y permanente de números, no significa que la contabilidad estudie los números, para eso están las matemáticas. La contabilidad utiliza los números como símbolos y sus métodos para medir.

las entidades pueden planear en tiempo real sus operaciones y establecer mejores métodos de aproximación al comportamiento futuro de los hechos.

Con las *Finanzas*. El análisis de estados financieros y de gestión de una entidad, es acción básica en la cointabilidad y eso se logra con un buen soporte de conocimientos financieros a través de cálculos de ratios que determinan la posición de la entidad para un momento dado. La planificación financiera o la visión de futuro financiero dependerán de la razonabilidad de la información contable que se tenga.

B i b l i o t e c a

Una referencia teórica importante la marca el párrafo 105, del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, que establece:

“El concepto de mantenimiento de capital se relaciona con la manera en que una empresa define el capital que quiere mantener. Suministra la conexión entre el concepto de capital y el concepto de ganancia, porque proporciona el punto de referencia para medir tal resultado, lo cual es un prerrequisito para distinguir entre lo que es rendimiento sobre el capital y lo que es recuperación del capital.” (Nics, 2001: 82).

Y como ejemplo se puede citar la norma referida al deterioro del valor de los activos, que entre otras cosas establece en el párrafo 5-b, que: *“Valor en uso es el valor presente de los flujos de efectivo estimados que se espera que surjan de la operación continuada del activo a lo largo de su vida útil, así como de su desapropiación al final de la misma” (NIC -36:2001).* Vinculándose expresamente a la necesidad de utilizar técnicas financieras.

3. El nuevo paradigma de la contabilidad.

En el cuadro número cuatro se hace referencia al paradigma posmoderno en la contabilidad, centrado en la información integral, en este momento se retoma. Como la realidad es compleja y compleja por tanto su explicación, se intenta promover un Sistema de Información Contable Integral (SICI), el cual contiene elementos sociales, económicos y financieros de la entidad y que permita satisfacer los fines de los usuarios y el interés colectivo, previo se hace un análisis crítico del estatus de la información contable actual.

Establecer un nuevo paradigma en contabilidad, no necesariamente está asociado a la concepción de rebatir o negar los enunciados establecidos anteriormente. Un nuevo paradigma puede construirse desde:

- ✓ La generación de nuevas maneras de explicar el objeto. Se niega el viejo paradigma.
- ✓ La generación de complementariedades a las explicaciones dadas hasta el momento, lo cual genera un nuevo paradigma, en virtud que amplía el viejo paradigma y el nuevo “Todo”, es superior.

No se aspira destruir la concepción de partida doble como piedra angular de la contabilidad tradicional para lograr un nuevo paradigma. Se trata que esta técnica de registro está afianzada en el modelo patrimonial y que la contabilidad como ciencia es más que eso. La segunda viñeta es la que corresponde a este análisis. Superar el paradigma del registro de bienes mercadeables por la valoración y medición del hecho contable es a lo que realmente se apunta, la información de una entidad es mayor a la proporcionada en el patrimonio.

Los beneficiarios del modelo propuesto son los usuarios de los sistemas de información contable y que el Consejo de la IASB, llama usuarios de los estados financieros, que el cuadro que sigue describe.

CUADRO N° 7. USUARIOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

USUARIO	INTERES
Inversionistas	Los suministradores de capital-riesgo y sus asesores están preocupados por el riesgo inherente y por el rendimiento que van a proporcionar sus inversiones. Necesitan información que les ayude a determinar si deben comprar, mantener o vender las participaciones.
Empleados	Están interesados en la información que les permita evaluar la capacidad de la empresa para afrontar las remuneraciones, los beneficios tras el retiro y otras ventajas obtenidas de la empresa.
Prestamistas	Están interesados en la información que les permita determinar si sus prestamos, así como el interés asociado a los mismos, serán pagados al vencimiento.
Proveedores y otros acreedores comerciales	Están interesados en la información que les permita determinar si las cantidades que se les adeudan serán pagadas cuando llegue su vencimiento.
Clientes	Están interesados en la información acerca de la continuidad de la empresa, especialmente cuando tienen compromisos a largo plazo, o dependen comercialmente de ella.
El Gobierno y sus organismos públicos.	Están interesados en la distribución de los recursos y, por tanto, en la actuación de las empresas. También recaban información para regular la actividad de las empresas, fijar políticas fiscales y utilizarla como base para la construcción de las estadísticas de la renta nacional y otras similares.
Público en general	Pueden ayudar al público suministrando información acerca de los desarrollos recientes y la tendencia que sigue la prosperidad de la empresa, así como sobre el alcance de sus actividades.

Fuente: IASB (2001). Análisis y diagramación propia.

Como paradoja, el Consejo de IASB, lo que refiere como interés del usuario, no es lo que reflejan sustancialmente los estados financieros. Se esta de acuerdo en la existencia de esos usuarios y sus intereses y que esos intereses no se revelan sólo en los estados financieros. Para atender tan variada demanda es necesario sistemas integrales de información contable. Pero los usuarios nombrados no son todos, se pueden incluir directamente nuevas categorías como:

USUARIO	INTERES
Administradores	Lo constituyen los responsables de la toma de decisiones los cuales se permiten un ejercicio eficiente de las funciones básicas de; planificación, organización, dirección y control de los recursos disponibles en la organización, a trves del uso de los estados financieros y otras informaciones.

Comunidad científica	Monitorear la dinámica de los acontecimientos para reflexionar y lograr explicaciones útiles a la sociedad. Con esta inclusión se está demostrando la relación objeto-sujeto, indivisible. La comunidad científica no puede seguir siendo sólo observadora, es usuaria a la vez.
----------------------	--

Fuente: Análisis y diagramación propia.

Todos los usuarios y sus intereses conforman el interés colectivo.

a. Estructura actual de la información financiera contable.

Esta basada en un modelo epistémico del realismo empírico y pragmático sobre la posición patrimonial, el paradigma de la racionalidad moderna mantiene su fuerza en este tipo de disciplinas. Esta información está montada sobre constructos teóricos desarrollados en torno al patrimonio, el problema que presenta, es su insuficiencia para cumplir con el postulado de ser útil a la toma de decisiones eficientes y representar la imagen fiel de la entidad.

Se circunscribe a los estados financieros básicos que en teoría representan la situación financiera de una entidad para un periodo determinado. Estos son:

- ✓ Balance General. Representado en los activos; bienes y derechos de la organización, en los pasivos; obligaciones con terceros y patrimonio; es el resultante de los aportes de capital, utilidades o pérdidas y reservas.
- ✓ Estado de Resultado. Presenta las utilidades obtenidas o las pérdidas generadas para un periodo determinado. Se estructura a partir de los ingresos y gastos.
- ✓ Estado de cambio en la posición patrimonial. Se expresa a través de los cambios que se realizan en el patrimonio entre dos fechas o periodos.

- ✓ Estado de flujos de efectivo. Representa la dinámica sobre los ingresos y desembolsos de efectivo o equivalente de efectivo, durante un periodo determinado.

Las notas explicativas, son las revelaciones sobre políticas contables y degradaciones específicas de las partidas contenidas en los estados financieros antes mencionados.

Estos estados financieros son llamados básicos, por ser los de uso externo, que los mercados requieren para manejar información uniforme, establecidos así para homogenizar la circulación de información financiera en el circuito económico.

Existen otros estados financieros o reportes, que se emiten según solicitudes específicas de los usuarios y fundamentalmente para fines internos de la administración y estos pueden ser: Balances de comprobación, reportes de comportamiento de determinados rubros o partidas, estructuras de costos, etc. IASB, en la NIC-1, aconseja la incorporación de un informe adicional.

“un informe financiero de los administradores que describa y explique los principales extremos de la actividad llevada a cabo por la entidad, así como de su posición financiera y de las principales incertidumbres a las que se enfrenta”. Mas adelante dice “muchas empresas presentan, adicionalmente a sus estados financieros, otros estados e informaciones tales como los que se refieren a la generación y reparto del valor añadido o agregado, o los informes medioambientales”. (NIC - 1, 2001:93)

Como antesala a las críticas que se harán en el próximo punto, se asume que no debe estar a libre albedrío la presentación de información determinada, eso acelera las asimetrías y la selección adversa, siendo promotora de los fallos del mercado. La

contabilidad debe ser garante de la articulación eficiente de la información que circula entre los usuarios y el circuito económico.

b. Criticas al estatus establecido.

Se hace este puente de juicio al estatus de la información financiera contable, para lograr la propuesta de la información integral, que el usuario debe manejar. Se hacen análisis complementarios al respecto en los capítulos cuatro y cinco.

- ✓ La presentación de información financiera esta basada en el modelo patrimonial y la información que se genera en la entidad es mayor a la que se refleja en el patrimonio, por lo tanto los usuarios no están debidamente informados y el postulado de imagen fiel esta débilmente defendido.
- ✓ Las notas explicativas, usualmente se presentan como desagregaciones de las partidas generales de los estados financieros y queda siempre a juicio del emisor los niveles de desagregación, pudiendo generar riesgos éticos y de selección adversa.
- ✓ IASB, aconseja el uso de informes administrativos, no obliga. Para que el usuario tenga mejor información, requiere mayores explicaciones sobre el comportamiento de la organización.
- ✓ La comparabilidad manejada en los párrafos 39-42 del marco conceptual de las NICs, dice:

“Los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una empresa a lo largo del tiempo, con el fin de identificar las tendencias de la situación financiera y del desempeño. También deben ser capaces los usuarios de comparar los estados financieros de empresas diferentes, con el fin de evaluar su posición financiera, desempeño y cambios en la posición financiera en términos relativos”, (NICs 2001: 61)

El párrafo 42, *“Puesto que los usuarios desean comparar la situación financiera, desempeño y flujos de fondos de una empresa a lo largo del tiempo, es importante que los estados financieros muestren la información correspondiente a los períodos precedentes”*. (NICs, 2001:62). Al respecto se puede decir que en la realidad no es posible el cumplimiento total de estos enunciados, por lo menos en países subdesarrollados, dado la baja capacidad de circulación de información de las entidades y ausencia de institucionalidad capaz de ordenar información especializada. El usuario debe valerse de estrategias muy particulares para lograr alguna información y eso constituye un fallo del mercado, pero la limitación más importante la presenta la propia normativa contable y la falta de comunión entre las estructuras de información agregada de los países y las estructuras de información de las entidades individualmente, las cuales mantienen metodologías distintas lo que impide una eficiente comparación.

La comparación que promueve la normativa contable, si vale el término es endogámica y no facilita la comparación con el sector o el resto de la economía para apreciar las capacidades competitivas de las entidades. En la propuesta del punto siguiente, sobre sistemas de información contable integral, se establece el uso de un estado contable con información compatible a la economía en su conjunto, para lograr comparabilidad, desde las entidades entre sí y con el resto de la economía o subsectores. Se le denomina “Estado Económico de la Producción”.

B i b l i o t e c a

D. Propuesta para la conformación del sistema de información contable integral, (SICI).

La propuesta intenta operar con la combinación de algunos modelos contables; se conocerá, como Sistema de Información Contable Integral, (SICI), utiliza métodos cuantitativos-cualitativos¹⁶. Lo cuantitativo busca establecer las magnitudes, los cuantun de los hechos, lo cualitativo recoge información directa de los actores, para percibir otras variables, como compromiso, ética, cooperación, etc. Lo cualitativo en contabilidad no puede seguirse viendo como la explicación predeterminada del resultado de un evento, por ejemplo:

Si el ratio del endeudamiento es mayor a uno, la explicación clásica, considerada como cualitativa es que la empresa no tiene capacidad de hacerle frente a las obligaciones contraídas y eso infiere una situación financiera difícil. Lo cualitativo, realmente significaría extraer información directamente con los actores de la empresa,

¹⁶ Martínez Miguelez, (1999:186), intenta superar la dicotomía cualitativo-cuantitativo, expresando que lo cualitativo (que es el todo integrado) no se opone a lo cuantitativo (que es sólo un aspecto), sino que lo implica e integra donde sea importante.

sobre las cualidades y condiciones de ese endeudamiento para poder razonar debidamente el ratio desde una metodología cualitativa.

La estructura de la información sería:

- ✓ Un informe financiero comprendido por los estados financieros tradicionales.
- ✓ Un estado económico de la producción (se incorpora), para posicionar económicamente a la entidad así como la comparación con la economía total.
- ✓ Un balance social (se incorpora) para conocer la responsabilidad social de la entidad y así tener claro, si los rendimientos económicos están siendo producto de la capacidad competitiva e innovadora, o por el contrario es resultante de ejercicio poco responsable. Los informes sociales, estarán representados por los reportes que contengan información acerca del capital social, humano y tecnológico de la entidad.

Justificaciones para la creación del sistema.

- ✓ Promueve usos más eficientes de los recursos disponibles.
- ✓ Fomenta prácticas éticas y ventajas competitivas.
- ✓ Ampliación de la base de información circulante al incluir aspectos económicos y sociales.
- ✓ Promueve la innovación y progreso tecnológico.
- ✓ La nueva economía se basa en conocimiento e información.

- ✓ La creación de valor esta asociada a la capacidad de generación de información que se maneje.
- ✓ Las nuevas tecnologías facilitan la conformación y estructuración de SICI.

Características.

- ✓ Comprensibilidad. Es importante que cada usuario tenga facilidad de comprensión sobre los informes que se presentan. Hay que tener en cuenta que esta información es de interés público, entonces debe propender al mejor entendimiento por parte de los usuarios. Se lograra con términos y redacción, coherente, homogénea y sencilla.
- ✓ Relevancia. Deben contener toda la información que proteja las buenas decisiones, es decir, la información es relevante cuando permite al usuario optimizar sus decisiones.
- ✓ Fiabilidad. La información debe estar libre de juicios parciales o representar intereses determinados, por el contrario deben ser fácilmente contrastable en la realidad. La ética es integrante de esta característica.
- ✓ Comparabilidad. La información financiera será más útil y logrará satisfacer los intereses de los usuarios en la medida que sea susceptible de comparación, para poder determinar tendencias, desempeños, gestión. Las políticas contables tanto económicas como sociales, deben estar claramente expresadas y cualquier

cambio en ellas también. La comparabilidad debe estar acompañada de infoestructuras capaces de poner a disposición información a todos los usuarios.

Ventajas.

Constituye una forma de representar información económica, financiera y social sobre la entidad, utilizando métodos holísticos con el fin de mejorar el proceso de toma de decisiones. Este sistema, busca ordenar bajo un solo cuerpo, doctrina ya generada, con total vigencia, pero también asimilar nuevos instrumentos informativos necesarios para el usuario, destacan entre las ventajas:

- ✓ Transparencia y confianza al lograr un conjunto de información que permita al usuario apreciar de manera integral las practicas de una entidad se fomenta la gestación de mercados eficientes. El usuario gozara de mayor democracia económica, por que podrá verdaderamente elegir, sobre el destino de sus bienes.
- ✓ Mejor planificación económica para el país. Los beneficiarios son múltiples: El Estado, podrá destinar mejor el uso de los recursos para el fomento de políticas públicas específicas o sectoriales, según sea el interés para la economía. El mercado, se potencian practicas de competencia leales. El publico, mejores oportunidades para elegir.
- ✓ Desarrollo de Responsabilidad Social Empresarial. Los informes sociales que se incluyen, involucran a la empresa en mayores compromisos sociales. En

consecuencia el mejoramiento del desempeño financiero y control sobre la empresa estará en función de la innovación y la eficiencia en el control de todos los recursos: físicos, humanos y financieros. Reduce costos operativos.

- ✓ Reduce riesgos. Al aumentar la base de información, se provee al usuario de posibilidades mayores de defender sus intereses, ante la incertidumbre que caracteriza a los mercados. El verdadero conocedor de la entidad son sus propios miembros, estos tienen información detallada, privilegiada. Mientras que el usuario externo sólo cuenta con información que algunas convenciones contables han establecido y que es muy poca.
- ✓ Fomenta la cultura de manejo de información. Presentan información económica-financiera integrada a la información social, da una visión integral del funcionamiento de la entidad.

Las políticas contables a utilizar se resumen en:

- ✓ Método de medición: A precio de mercado o precios corrientes.
- ✓ Técnica de registro: Partida doble o principio de dualidad económica.
- ✓ Momento de registro: Base de devengado.
- ✓ Normas a utilizar: PCGA locales y en orden supletorio NICs.

Este sistema de información contable integrado, básicamente se distancia del tradicional en:

- ✓ Impulsa la incorporación de estados contables adicionales: “Estado de económico” y “Estado social”.
- ✓ Impulsa el uso valores razonables o de mercado.
- ✓ Su metodología es cuantitativa-cualitativa.
- ✓ Se presenta en tres ejercicios continuos. Los estados financieros básicos del SICI, se estructuran de acuerdo a los PCGA de cada país y en orden supletorio se recomienda el uso NICs o NIIFs, por su capacidad de aceptación internacional que están teniendo. Tradicionalmente se emiten los estados financieros para dos periodos consecutivos, lo cual se considera insuficiente, si se quiere marcar alguna tendencia de comportamiento apropiado será necesario ampliar la presentación a tres periodos continuos. El usuario debe poder marcar las características típicas del comportamiento del conjunto de datos que muestran los estados contables y que la comparación de dos periodos lo hace estática e insuficiente. Tres periodos permiten tener un espectro más amplio, logra determinar con mayor velocidad las variaciones de los datos.

**Administración
y Contaduría**

1. El estado económico de la producción.

La incorporación de un estado de nombre “económico de la producción”, está soportada en la metodología de las cuentas nacionales. Los países gracias al acuerdo

sobre suscripción de metodologías únicas para la medición y registro de los agregados económicos y gracias al avance de las tecnologías de información y comunicación, tienen disponibles estos datos agregados, por sector institucional.¹⁷ Toca familiarizarse con la metodología y los términos. Lo importante de adoptar este nuevo documento es la posibilidad libre que tendrán los usuarios de efectivamente comparar a la entidad con el sector económico e inclusive con el resto del mundo.

El Sistema de Cuentas Nacionales (SCN), contempla una subcuenta llamada cuenta de producción, se adapta de manera individual a las entidades, logrando tener el estado económico. Permite a la empresa y los demás usuarios ver la actividad de producir bienes y servicios, armonizado con la información macroeconómica disponible, en consecuencia la capacidad de comparabilidad para el usuario es más rápida. La fuente de información sigue siendo la contabilidad tradicional de la entidad, solo hay que hacer reclasificaciones para emitir este nuevo estado contable.

Se estructura de la siguiente manera.

El Nuevo Paradigma. C.A			
Estado Económico de la Producción.			
Al 31/12/04			
Bs.			
	2004	2003	2002
1.-Producción.	XXX	XXX	XXX
1.1.- Consumo Intermedio	(XXX)	(XXX)	(XXX)
2.- Valor agregado bruto.	XXX	XXX	XXX
2.1.-Consumo de capital fijo.	(XXX)	(XXX)	(XXX)
3.- Valor agregado neto.	XXX	XXX	XXX
3.1.-Remuneración de los asalariados.	(XXX)	(XXX)	(XXX)
3.2.-Impuestos sobre la producción y las importaciones.	XXX	XXX	XXX
3.3.-Subvenciones.	(XXX)	(XXX)	(XXX)

¹⁷ En Venezuela esta información está disponible en la página electrónica del Banco Central de Venezuela, www.bcv.org.ve.

4.- Excedente de explotación.	XXX	XXX	XXX
--------------------------------------	------------	------------	------------

Fuente: SCN (1993). Diagramación propia.

Cada partida se explica seguidamente.

La *Producción*, como una actividad realizada bajo el control y la responsabilidad de una entidad que utiliza insumos de mano de obra, capital y bienes y servicios para obtener otros bienes o servicios. Por consiguiente, la producción consiste únicamente en aquellos bienes o servicios producidos dentro de un establecimiento. Cuando una empresa consta de más de un establecimiento, la producción de la empresa es la suma de las producciones de los establecimientos que la componen. La producción o su valor bruto lo representan las ventas totales.

El *Consumo Intermedio*. Consiste en el valor de los bienes y servicios consumidos como insumo por un proceso de producción, excluidos los activos fijos (su adquisición) cuyo consumo se registra como consumo de capital fijo, en la partida específica. Los bienes o servicios pueden transformarse o consumirse en el proceso productivo. No incluye los gastos de las empresas en objetos de lujo, tales como: obras de arte, metales y piedras preciosas y los artículos de joyería, por no ser insumos propios de la actividad económica, salvo que fueren entidades dedicadas a esa actividad, tampoco incluye los costos correspondientes al desgaste gradual del activo fijo propiedad de la empresa (depreciación); la disminución de su valor durante el período contable se anota como consumo de capital fijo. En cambio, incluye los alquileres pagados por el uso de los activos fijos, sean bienes de equipo o edificios, que se arriendan a otras unidades institucionales, e incluye asimismo los honorarios, comisiones, regalías, etc. a pagar en virtud de convenios sobre uso de licencias. En el consumo intermedio se incluye el valor de todos los bienes o servicios utilizados como

insumos por las actividades auxiliares tales como los departamentos de compras, ventas, estudio de mercado, contabilidad, procesamiento de datos, transporte, almacenamiento, mantenimiento, seguridad, etc.

El *valor Agregado Bruto*, es la diferencia entre el valor bruto de la producción y el consumo intermedio.

El *Consumo de Capital Fijo*. Es la decadencia sufrida durante el período contable por los activos fijos. Se excluye el valor de los activos fijos destruidos por actos de guerra o por acontecimientos excepcionales, como los grandes desastres naturales. Su valor puede desviarse considerablemente de la depreciación tradicional, o de la que se emplea a efectos de tributación, especialmente cuando hay inflación. De ahí la exigencia de uso de precios de mercado.

El *Valor Agregado Neto*, es la diferencia entre el valor de la producción y los valores del consumo intermedio y del consumo de capital fijo. Mide el valor creado por la producción y puede calcularse antes o después de deducir el consumo de capital fijo de los activos fijos utilizados.

La *Remuneración de los asalariados*. Es el pago total, en dinero o en especie, una empresa hace a un asalariado en contraprestación del trabajo realizado por éste durante el período contable.

Los *Impuestos sobre la producción y las importaciones*. Corresponde a las imposiciones fiscales, sobre los bienes y servicios cuando éstos se

producen, suministran, venden, transfieren o se disponen de otra manera por sus productores; incluyen los impuestos y derechos sobre las importaciones que han de pagarse cuando los bienes entran en el territorio económico, al cruzar la frontera o cuando los servicios se prestan a unidades residentes por unidades no residentes. También incluye impuestos sobre la propiedad o uso de tierras y terrenos, los edificios u otros activos utilizados en la producción, o sobre la mano de obra empleada o sobre la remuneración pagada a los asalariados.

Las *Subvenciones*. Son pagos corrientes sin contrapartida que las unidades gubernamentales, incluidas las no residentes, hacen a las empresas en función de los niveles de su actividad productiva o de las cantidades, o valores, de los bienes servicios que producen, venden o importan.

El *Excedente de explotación*. Es el resultado de operaciones o utilidades obtenidas después de un proceso productivo.

2.-Las notas explicativas.

El valor creciente de la información hace que nunca exista abuso en la exposición de notas, siempre que estas guarden por lo menos las siguientes características.¹⁸

- ✓ **Precisión**, promover información directa y no ambigua.

¹⁸ En el capítulo 5 de “Los felices años 90”, el profesor Stiglitz, relata la dura pelea dada por la necesidad de ser reconocidos los Stock options, como gastos y que la presentación en las notas era demasiado sofisticado, que para los propios analistas les resultaba difícil la comprensión. La claridad a tiempo del reconocimiento del gasto o de la buena presentación de la nota explicativa, pudo haberle ahorrado a USA, la caída de la empresa ENRON de USA.

- ✓ **Claridad**, utilizar términos sencillos, evitando lo repetitivo. Cuando se utilicen términos de alta especialización deben ser aclarados en la misma nota.
- ✓ **Contrastabilidad**, susceptibles de ser verificadas en la realidad.
- ✓ **Confiabilidad**, debidamente soportadas por evidencias y pruebas suficientes.
- ✓ **Orden**, las notas deben estar clasificadas y según sea su naturaleza agrupada bajo una misma razonabilidad y así permitir la aprehensión integral de la información.

Clasificación de las notas explicativas.

- ✓ Notas inherentes a la condición jurídica de la organización.
- ✓ Notas inherentes a las políticas contables.
- ✓ Notas inherentes a la posición económica-financiera.
- ✓ Notas inherentes al riesgo.

Las notas inherentes a la condición jurídica de la organización deben revelar la evolución jurídica de la organización en el periodo y los eventos jurídicos más importantes de periodos anteriores. Por ejemplo: Constitución, objeto y estructuración de participación, modificaciones a las normas constitutivas, leyes especiales que rigen las operaciones.

Las notas inherentes a las políticas contables corresponden a los principios, normas y metodologías por las que se orienta la formulación de los estados contables. Estas deben hacer referencia a: Los principios básicos como: La prudencia y la equidad, esto aunque enunciativo comprometen al profesional directamente y buscan generar confianza en el usuario.

Para Davidson, Stickney y Weil citado por (Monterrey, Juan, 2002:120), las políticas contables pueden ser:

Políticas contables conservadoras, conducen a los menores resultados acumulados, muestran los activos y los recursos de la entidad reducidos. Estas políticas

tienden a establecer provisiones, fondos para contingencias, reservas especiales, métodos de valoración más bajos, etc.

Políticas contables agresivas, son contrarias a las anteriores y se caracterizan por presentar el mayor nivel de rendimiento de sus activos y recursos.

Luego con mayor concreción debe hacerse revelación a las normas y metodologías de valoración usadas para la generación de la información contenida en las partidas más significativas como:

- ✓ Inventarios
- ✓ Inversiones
- ✓ Propiedad, planta y equipo.
- ✓ Depreciaciones.
- ✓ Obligaciones laborales.
- ✓ Reconocimiento de ingresos, costos y gastos.
- ✓ Ajuste por efectos de inflación.
- ✓ Reconocimiento de I+D
- ✓ Conciliaciones fiscales.

Las notas inherentes a la posición económica-financiera. El usuario debe manejar información de las condiciones económicas en un determinado periodo, por eso este sistema incluye los indicadores de la contabilidad macroeconómica.¹⁹Las

¹⁹ Un caso emblemático en Venezuela, lo constituye la Energía Eléctrica de Caracas, que en el año 2000, fue objeto de una OPA, conocida como Take Over, donde el precio ofrecido por la corporación AES, estaba por debajo de la valor según libro de las acciones, pero por encima del precio de mercado, siendo esta empresa eléctrica una de las mas sólidas y con un mercado en expansión, la desinformación de las

organizaciones no son unidades aisladas, por el contrario son entidades fuertemente relacionadas y su comportamiento está influenciado por el ambiente, para hacerse una impresión sobre el comportamiento probable de una entidad, no basta con sólo tener indicadores internos,

En estas notas es necesario representar dos tipos de información: sobre variables económicas y sobre variables propias de la entidad. En cuanto al primer tipo, debe ser información oficial o de otras instituciones con trayectoria en el manejo de información de este tipo, además de los cálculos propios.

Esta fase de la información, constituye información de análisis externo que debe contener la nueva estructuración de la información contable, partiendo de las macro tendencias, estas pueden referirse a:

- ✓ Índice de inflación.
- ✓ Tasa de cambio.
- ✓ Tasa de interés.
- ✓ Eventos especiales que afectan la dinámica de la entidad.
- ✓ Análisis de las políticas económicas sectoriales (incentivos tributarios, medidas de apertura comercial y otras).
- ✓ Políticas económicas internacionales relacionadas al sector.
- ✓ Surgimiento de nuevos mercados.
- ✓ Toda aquella información económica relevante sobre la entidad.

potencialidades económicas de la misma y su desarrollo tecnológico promovió la venta y una ganancia importante para AES, gracias a la asimetría en el manejo de información.

El segundo tipo de información radica sobre variables propias de la entidad.

Deben revelarse los indicadores financieros más importantes y sus comprensiones, es decir con breves explicaciones de los que ellos representan bajo modalidad cualitativa. Entre los índices que se consideran necesarios para todos los usuarios, con los cuales se puede hacer un análisis a corto plazo y a largo plazo de la entidad. Se incorporan indicadores de creación propia: el de rentabilidad patrimonial sin subsidios o subvenciones y el de ampliación de capacidades productivas.

CUADRO N° 8. INDICADORES FINANCIEROS

PLAZO	INDICE	FORMULA
Corto	a) Solvencia.	Activo total/Pasivo total.
	b) Liquidez.	Activo corriente/ pasivo corriente.
	c) Rentabilidad patrimonial.	Utilidad neta/ patrimonio.
	d) Rendimiento económico.	Excedente de explotación / Valor bruto de la producción.
Largo	e) Rentabilidad patrimonial sin subsidios o subvenciones.	Utilidad neta-subsidios/patrimonio.*
	f) Ampliación de capacidades productivas.	Inversiones/patrimonio.*
	g) EVA ²⁰	Utilidad neta - costo por el uso de activos

Fuente: Análisis y diagramación propia. *Se propone este nuevo índice ya que es importante en entidades que reciben subsidios, debe ser política de la empresa decretar dividendos descontando la proporción del subsidio, de lo contrario estaría atentando con el principio de negocio en marcha.²¹ Para poder lograr este índice debe registrarse en cuentas de orden todas aquellas subvenciones no directas como.* También es una propuesta de indicador que permite conocer los planes de expansión económica de la entidad.

²⁰ La dirección debería concentrarse en incrementar al máximo el valor económico añadido (EVA, Economic Value Added), que son los beneficios de explotación menos el costo de todo el capital empleado para producir estos beneficios. El EVA aumentará si pueden hacerse crecer los beneficios de explotación sin inmovilizar ningún capital más. En otras palabras el EVA, es el resultado de disminuirle al ingreso todos los gastos, impuestos y el costo de oportunidad del capital Ver Stewart Bennett, "En busca del valor". Gestión 2000.

²¹ La (NIC-20:2001). Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales, establece dos métodos para tratar las subvenciones, una el método del capital y otra el método de la renta. Esta norma abarca básicamente las ayudas directas que hace el estado a la entidad, no establece metodologías que traten las ayudas indirectas que se puedan recibir, como: exenciones fiscales, interés preferencial, etc. Pero estas constituyen informaciones relevantes para el análisis financiero de la entidad en consecuencia deben revelarse.

3. El estado contable social.

Es el conjunto de informes ubicados desde la medición del patrimonio social de la empresa y se representa en el balance social. Los componentes del patrimonio social son: el capital humano, el capital social y el progreso tecnológico.

Capital humano, (Kh) aquel acumulado de destrezas, capacitaciones, integración, cumplimiento y demás valores humanos, que el trabajador esta en disposición de entregar a la entidad, ya que se ha generado el ambiente adecuado para que los intereses de todos los miembros de la empresa se vean satisfechos.

El ambiente adecuado se puede resumir en:

- ✓ Condiciones sociolaborales del personal.
- ✓ Servicios sociales de la empresa al trabajador.
- ✓ Integración y desarrollo personal.

Capital social, (Ks), medido desde la integración que tiene la empresa en la sociedad.

- ✓ Relación con el consumidor.
- ✓ Relación con la competencia.
- ✓ Relación con los acreedores y proveedores.
- ✓ Relación con la comunidad.
- ✓ Medios de información.

- ✓ Relaciones con otras instituciones.
- ✓ Contribuciones ambientales.

El progreso tecnológico, es la capacidad innovadora que desarrolla la empresa en tecnológica dura o creación de nuevos instrumentos materiales, para la comercialización o para mejorar sus propios procesos de producción y tecnología blanda, toda aquella innovación vinculada a la mejora de los sistemas de organización interna, que permiten un mejor aprovechamiento de los recursos disponibles. Se pueden mencionar:

- ✓ Proyectos de I+D.
- ✓ Desarrollo de nuevas practicas organizacionales.
- ✓ Desarrollo de tecnologías propias.
- ✓ Adquisición de nuevas tecnologías.
- ✓ Dominio y usos de las nuevas tecnologías.
- ✓ Mejoras obtenidas con las nuevas tecnologías (mejoras de tiempo, ahorro de dinero, etc.).

La metodología utilizada para levantar este tipo de información es cuantitativa y cualitativa. Lo cuantitativo radica en mediciones e indicadores. La metodología cualitativa consiste en levantar información directamente de los actores, clientes, competencia, trabajadores, proveedores.

Para estructurar el Balance Social, se puede partir de la siguiente función utilizada en la Macroeconomía:

$$Y = AF (K, H, N)$$

Y: Producción.

AF: función de la producción total de los factores y mide todas las variaciones de la producción que no pueden atribuirse K y L.

K: capital económico, físico y financiero.

H: capital humano.

N: trabajo, o mano de obra que trabaja directamente en el proceso económico de la entidad.

Se incorpora Ks, que es el capital social y para ser homogéneos con la terminología se llamará H como Kh, se dirá entonces

$$Y = AF (K, Kh, N, Ks).$$

El cálculo de A, estaría basado en el siguiente vector:

$$\Delta Y / Y = ((1 - \theta) * L \%) + (\theta * K \%) + A$$

Se despeja A

$$A = (\Delta Y / Y) - ((1 - \theta) * L \% + (\theta * K \%))$$

Luego se desagrega A en cuanto Kh y Ks, con la información cualitativa.

El capital económico-financiero (K), es lo que contabilidad siempre atendió y desarrolló sus modelos patrimoniales, pero el valor de una entidad no se puede determinar solo desde este modelo, con el estado económico de la producción y del

balance social se intenta una estructuración de información mas completa, que permita al usuario posicionarse de información integral, que recoja al mismo tiempo tanto la dinámica del capital económico como del resto de los factores que influyen en la productividad

La propuesta inicial del estado social sería:

Empresa El Nuevo Paradigma C.A			
Balance Social			
Al 31/12/04			
Bs.			
	2004	2003	2002
1.- Capital social	XXX	XXX	XXX
2.- Capital humano	XXX	XXX	XXX
3.-Progreso tecnológico	XXX	XXX	XXX
4.-Patrimonio social	XXX	XXX	XXX

Fuente: Elaboración propia.

4.- El informe.

El orden propuesto es:

Primero: el dictamen²².

Segundo: el informe económico-financiero el cual consta de los estados contables.

Tercero: el balance social.

Cuarto: las notas explicativas.

Se recomienda también a los usuarios una manera de estudiar y analizar el informe:

²² El dictamen requiere obligatoriamente una revisión para adecuarlo a las nuevas exigencias.

Primero: leer el dictamen del auditor, éste señalará si tiene opinión razonable o si por el contrario se abstiene de opinar y esgrime las razones.

Segundo: leer las notas explicativas, proporcionan la referencia teórico-práctica utilizada.

Tercero: revisar los estados financieros, económicos y sociales con determinadas técnicas de análisis económico, financiero, estadístico, legal, etc., conjuntamente con las notas explicativas y así se podrá formar una propia opinión.

B i b l i o t e c a

E.- Resumen analítico.

Como toda ciencia, la contabilidad debe revisar permanentemente sus posiciones y difundirlas, los paradigmas cambian y la comunidad científica debe ser actor principal de esos cambios, de lo contrario su permanencia y justificación social estará en juego. La estructura actual de la información contable requiere ser reconfigurada para hacerla mas pertinente a todos los usuarios.

Administración
y Contaduría

Bajo el modelo patrimonial se ha construido la mayor cantidad de estudios en contabilidad, producido el conjunto de normas o principios generales, la presentación de estados financieros y la realización de dictámenes de auditoría sobre la razonabilidad de ellos. Ahora, ese énfasis, debe ser complementado necesariamente, con estados contables sociales, que expresen el capital social y humano, estados económicos que expresen la verdadera posición económica. De esta manera se estaría aproximando la

contabilidad a la conformación de sistemas informacionales acorde a la dinámica económica que se vive actualmente.

La propuesta de SICI, puede poner a pensar sobre la cantidad de informes y la complejidad de estructuración de ellos, además del costo que acarrearía a las entidades. La respuesta está en entender que jamás será más costoso que la quiebra de empresas, o al mal manejo de las economías, o a la ventaja que las asimetrías de información permiten a unos sobre otros. Invertir en sistemas de información integrales, será siempre más beneficioso, que ver la caída de imperios o el enriquecimiento de unos pocos, por encima de otros, por falta de información integral.

El nuevo paradigma explorado procura poner su mirada en que la integración no está en la unión de los elementos propios de la contabilidad, en lo fiscal, administrativo y contable donde es común buscarle, más bien entender que la información integral es la conjunción de variables contables tradicionales y extra contables o nuevas variables. El proceso de enseñanza-aprendizaje de la contabilidad pasa por lograr juicio crítico sobre lo que se transmite, la ciencia de la contabilidad es una disciplina de gran potencialidad, pero es necesario superar paradigmas metodológicos y cofradías científicas.

Una visión integradora y compleja debe imponerse en el investigador, entenderse parte del objeto que estudia, que sus explicaciones son relativas y que en la medida que así sean, la posibilidad de crecimiento será infinito. El interés colectivo de los usuarios pasa a ser el interés principal de la contabilidad y su compromiso fundante con la sociedad.

Abordar la investigación en contabilidad debe atender principalmente la búsqueda de resolución de problemas propios del objeto en estudio y no puede el método y la metodología convertirse en el obstáculo para llegar a la resolución. El método y las metodologías son necesarias para lograr la coherencia que toda explicación requiere, en virtud de eso no se puede comprometer una disciplina a un método o a un programa de investigación específico, cada hecho debe tratarse con las particularidades científicas que el propio evento necesite.

B i b l i o t e c a



**Administracion
y Contaduria**

CAPITULO II. EL MUNDO SIN LA CONTABILIDAD.

“Lo mejor que se puede decir a favor de la historia de una ciencia, o de la ciencia en general, es que nos enseña mucho acerca de los modos de proceder del espíritu humano”.

Joseph Schumpeter.1954²³.

CONTENIDO.

Introducción.

A. Un mundo sin mediciones, valoraciones y registros.

1. Que se entiende por medición, valoración y registro.
2. Técnicas de registros.
3. Toma de decisiones.

B. Periodicidad histórica de la Contabilidad.

1. Periodo Inconsciente-Empírico.
2. Periodo Conciente- Empírica.
3. Periodo Pre-Científica.
4. Periodo Científico.

C. Resumen analítico.

Palabras clave: producción, medición, valoración, registro, historia.

Introducción.

Este capítulo denominado *El mundo sin la contabilidad*, expone la importancia de la ciencia de la contabilidad para la humanidad desde una perspectiva histórica, recorriendo etapas por las que ha evolucionado y comprobando que es una disciplina que siempre acompaña al hombre y lo seguirá haciendo en el futuro, pero hay que apreciarla desde una óptica dinámica y no estática, en permanente transformación y que desarrolla nuevas explicaciones como toda ciencia, dado que su objeto de estudio es

²³ Joseph Alois Schumpeter (1883-1950) Austriaco nacionalizado americano. Uno de los más prestigiosos e influyentes economistas del siglo veinte. Es un erudito de la historia del pensamiento económico. www.eumed.net/cursecon/economistas/Schumpeter.htm.

también dinámico, *“Escribir historia significa un reto importante, obliga la construcción de un relato coherente de alguna faceta de la condición humana a través del tiempo, la cual existe sólo en la mente humana”*, (North, 2001). Los periodos de la contabilidad en este capítulo reflejan un esfuerzo mental por reconstruir una manera de ver la evolución de la contabilidad²⁴ cruzada con la actividad económica y científica, ergo, no pretende más que expresar una percepción de las etapas por las que ha pasado la contabilidad, producto de la investigación y que sirve de base comprobatoria al nuevo paradigma de la contabilidad.

B i b l i o t e c a

No se debe confundir el hecho que la contabilidad haya nacido al fragor de las prácticas de negocios, a que ese sea su fin único. La contabilidad ha evolucionado hasta convertirse en la ciencia suplidora del principal bien de la nueva economía, la información, que los diversos agentes de la economía requieren y tienen interés específico. La suma de intereses específicos compone el interés colectivo al cual se debe la contabilidad en su responsabilidad social. Para conocer y dominar una disciplina, el reconocimiento de su historia es vital, dado que permite hacer reflexión sobre sus avances o sobre los obstáculos a los que se ha enfrentado, dominándolos o no, y a su vez es fuente inagotable para las nuevas explicaciones.

La manera, métodos, modos o formas que el hombre ha desarrollado para intercambiar, relacionarse y organizarse económicamente han cambiando en el tiempo y por ello la contabilidad tiene la obligación de dar respuesta a cada nueva exigencia que estas relaciones hacen, estableciendo los sistemas de información adecuados, mediante: mediciones, valoraciones y cuantificaciones razonables. La contabilidad se ha hecho más compleja, pasando de ser un instrumento de registro, a ser una ciencia de la información contable. La relación de la contabilidad con el modo de producción económico es estrecha, entonces estudiar la evolución de la contabilidad implica tener

²⁴ Afirma (Schumpeter, Joseph, 1995:38), *“Empecemos, pues, por decir que los profesores o los estudiantes adeptos de la tesis de que todo lo que necesitan es disponer del tratado más reciente descubrirán pronto que se están dificultando las cosas innecesariamente. A menos que el tratado reciente mismo presente un mínimo de aspectos históricos, se difundirá entre los estudiantes, o al menos entre una mayoría de ellos, la sensación de falta de orientación y de sentido, por muy correcto, original, rigurosos y elegante que sea el libro. Eso se debe a que en cualquier campo científico los problemas tratados y los métodos en uso en un momento dado contienen los logros y cargan también con los escombros del trabajo realizado en otro tiempo y en condiciones del todo diferentes.”*

claro la forma económica de producción en el que se desenvuelve. Cada época desarrolló sus propias prácticas generales para intercambiar y relacionarse económicamente. La mención a modo de producción, más que evocar la visión marxista de la historia económica, significa para efectos de esta trabajo la manera de relacionarse económicamente en determinados periodos históricos, cuya preeminencia de algunas características hace que se asuma como la mas representativa de la actividad económica reinante, sin embargo para nada es absoluta. Para ampliar un poco más algunos términos, producción es:

“proceso de creación de los bienes materiales necesarios para la existencia y el desarrollo de la sociedad. La producción existe en todas las etapas de desarrollo de la sociedad humana. Los hombres, al crear los bienes materiales (medios de producción y artículos de consumo), contraen determinados vínculos y relaciones para actuar conjuntamente. Por este motivo, la producción de los bienes materiales siempre es una producción social.”. (Boríssov, Zhamin y Makárova: 1965), disponible en: www.eumed.net/cursecon/dic/bzm/index.htm.

Dos aspectos adicionales refieren Boríssov, Zhamin y Makárova. Uno, las fuerzas productivas o relación de la sociedad con las faenas de la naturaleza, para lograr los bienes materiales que el hombre va desarrollando para su bienestar. Dos, las relaciones de producción o relaciones de los hombres entre si en el proceso de producción. La unión de ambos (fuerzas productivas - relaciones de producción), dan forma al modo de producción, el cual abarca: la producción, la distribución, el intercambio o circulación económica y el consumo final (bienes de consumo y bienes de capital). Los contadores públicos diferencian los bienes de los servicios, el primero vinculado a la empresa manufacturera y el segundo a la empresa de servicio, lo cual tienen implicaciones contables diferentes, sin embargo para tener una noción general de producción, incluye los bienes y servicios.

Cada forma de intercambio económico genera sus propios medios o instrumentos, como maquinarias y equipos con las cuales el hombre modifica los objetos de trabajo, los hace idóneos para satisfacer sus necesidades. Cuando se menciona el consumo final se está diciendo que la producción consta de medios de producción y artículos de consumo. Las formas de intercambio económico cambian cuando se producen transformaciones en las fuerzas productivas y en las relaciones de producción. La necesidad de estudiar la evolución de la contabilidad conjuntamente con el modo de producción económica, se debe a que las formas de relación económicas constituyen el espacio donde se generan los hechos contables y estos son el centro de estudio de la contabilidad. Cuando cambia el modo de producción se desarrollan nuevos hechos contables y se requieren de nuevos sistemas de información, así paso en cada etapa histórica del hombre y está sucediendo una vez más en estos tiempos.

A. Un mundo sin mediciones, valoraciones y registros

Para poder dimensionar realmente la importancia de la contabilidad para la humanidad se puede seguir con un ejercicio, partiendo de interrogar acerca de lo que pasaría si:

- ✓ En el tiempo no se hubiesen realizado registro alguno de las actividades económicas.
- ✓ No se dejara información sobre los bienes y obligaciones.

- ✓ Las actividades económicas no se valoraran razonablemente²⁵.

Como resultado se tendría:

- ✓ Un mundo sin memoria económica.
- ✓ La propiedad privada no habría surgido ya que el carácter de propiedad esta en función de la posesión que se tiene sobre los medios de producción y a éstos el hombre asigna un valor económico, el cual es recogido en los sistemas de información para poder ser intercambiados.
- ✓ El proceso de toma de decisiones no hubiese avanzado a los niveles de hoy. Estaría basado en meras sensaciones e intuiciones.
- ✓ Los mercados no pudieran conformarse y sostenerse.

El corolario seria lo que (Mires: 1996) advierte, “*Sin el llamado sistema de doble contabilidad el capitalismo sería impensable*”. Aún cuando comete un error el autor al llamar sistema de doble contabilidad al sistema por partida doble, resalta el hecho que la contabilidad es base para la formación capitalista. Inclusive pone al mismo nivel los aportes hechos por Lucas Pacioli a los de Galileo o Newton.

Es responsabilidad de la contabilidad:

- ✓ Llevar memoria de la evolución del uso de los recursos y su eficiencia.
- ✓ Gestar los sistemas de información económicos-financieros para que los mercados se desarrollen.
- ✓ Fomentar decisiones eficientes.

²⁵ Es un término utilizado en contabilidad para expresar que los valores ordenados en los sistemas de información son confiables, dada la posibilidad de ser verificados y están libres de juicios o intereses particulares.

- ✓ Valorar razonablemente los hechos contables.
- ✓ Atender el interés colectivo sobre la información contable.

A lo largo de los demás capítulos se develan otras responsabilidades de la contabilidad.

1. Medición, valoración y registro.

Manejar adecuadamente estos términos que a veces se utilizan indistintamente e inclusive se le dan connotaciones inadecuadas, es importante, aunque realmente las fronteras entre medición y valoración son casi imperceptibles ya que se presentan simultáneamente, hay que hacer el esfuerzo de separarlas para fines didácticos.

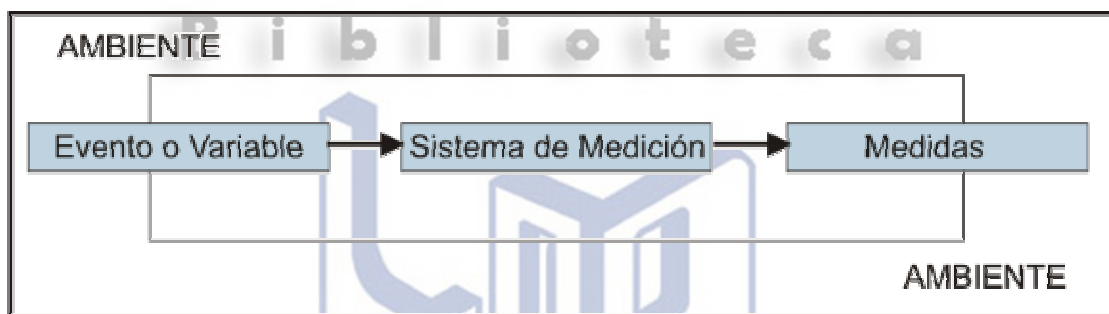
La *Medición*, es la dimensión con la cual se establecen las cantidades y cualidades de una variable que impacta a la entidad, esas variables puede ser tangibles o intangibles. Se utilizan patrones que permiten la comparación. En la contabilidad el patrón es monetario, las variables deben ser medidas en unidades monetarias.

La contabilidad desde sus inicios hasta por lo menos los años 80 del siglo XX, el énfasis estuvo en lo físico, tangible, sobre bienes de mercado. Hoy el interés se complementa con lo intangible y con los bienes de no mercado como el ambiente, el capital intelectual, el capital social, etc. Los cuales hay que medir y asignarles valor.

Por ejemplo, ajustar por efectos de inflación es una manera de medir, determinar el precio o la estructura de costos de un bien implica una medición. Los métodos de medición están en función del estudio a cada variable. Una cosa es poder medir para

aproximarse a un precio o una estructura de costos, etc. Otra es que el mercado valore en esa misma proporción. Quiere decir que la medición no necesariamente coincide con el valor que asigna el mercado. Esquemáticamente se ve:

ESQUEMA Nº 1. PROCESO DE MEDICIÓN.



Fuente: Análisis y diagramación propia.

Se lee: existe un evento o una variable (externas o internas), que afecta a la entidad, es necesario la aplicación de normas y técnicas que consistentemente puedan dar una referencia monetaria del evento (sistema de medición), en consecuencia se logra tener una medida.

Seguidamente se reproducen los métodos de medición que las Normas Internacionales de Contabilidad reconocen hasta ahora y que deben ser de dominio de los profesionales de la contaduría pública.

CUADRO N° 1.- MÉTODOS DE MEDICIÓN EN CONTABILIDAD.

Históricos	Equivalente al valor nominal al que se realizó alguna operación en un momento dado, IASB describe en el marco conceptual de las NICs, Párrafo 100-a. "Los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la liquidación. Los pasivos se registran por el valor del producto recibido a cambio de incurrir en la deuda o, en algunas circunstancias (por ejemplo en el caso de los impuestos), por las cantidades de efectivo y otras partidas equivalentes que se espera pagar para satisfacer la correspondiente deuda, en el curso normal de la operación." P-79.	
	El precio se fija producto del libre intercambio y pasa a ser el valor de referencia de la transacción. Este método de valoración puede ser: Costos corriente, valor realizable y valor presente.	
	Costo Corriente	"Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente. Los pasivos se llevan contablemente por el importe sin descontar de efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo que se precisaría para liquidar el pasivo en el momento presente." P-79, párrafo 100-b.
	Valor Realizable	"Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que podrían ser obtenidos, en el momento presente, por la venta no forzada de los mismos. Los pasivos se llevan por sus valores de liquidación, esto es, los importes sin descontar de efectivo u otros equivalentes al efectivo, que se espera puedan satisfacer las deudas, en el curso normal de la operación." P 79, párrafo 100-c.
Razonables o de Mercado	Valor Presente	"Los activos se llevan contablemente al valor presente, descontando las entradas netas de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de la operación. Los pasivos se llevan por el valor presente, descontando las salidas netas de efectivo que se espera necesitar para pagar las deudas, en el curso normal de la operación." P-79-80, párrafo 100-d.

Fuente: NICs (2001). Análisis y diagramación propia.

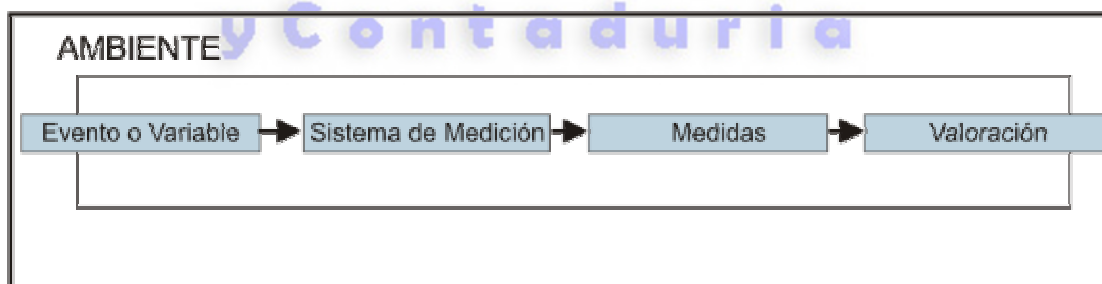
La *Valoración*. Existe un problema básico en la ciencia de la contabilidad cuando trata de explicar la realidad, amparada bajo los tradicionales enfoques de costos históricos y de registro de eventos tangibles, expresa la posición financiera de una entidad. Esa posición se conoce como valor según libro, pero el mercado es capaz de pagar más o menos de lo establecido según libro, quiere decir que asigna otro valor.

La pregunta obligada es, ¿Por qué el mercado en la mayoría de las veces se comporta de esa manera?

La respuesta puede estar en que la contabilidad no está valorando toda la información sobre la entidad y el mercado lo hace con más elementos que los contentivos en la información contable tradicional.

Aristóteles explicó el valor de uso, como aquella utilidad que proporciona un bien a su propietario y a su vez un valor de cambio, que es la capacidad que tiene ese mismo bien para obtener en el canje una cantidad determinada de otro bien. David Ricardo, uno de los clásicos de la economía, estableció el valor-trabajo, aquel cuyo valor de un bien está dado por la cantidad de trabajo que se realiza sobre él. Los neoclásicos²⁶ de la economía resolvieron el problema aparentemente desde la determinación del precio, donde el valor está determinado por los intercambios en el mercado; los demandantes, buscarán obtener una utilidad marginal y los oferentes, buscarán la maximización de los beneficios. La valoración en contabilidad pasa a ser la cantidad de unidades monetarias capaces de representar las condiciones, características, de un bien, sea de mercado o de no mercado y que los agentes de la economía toman como referencia válida para establecer y aceptar un precio, debidamente informados. Esquemáticamente el proceso de valoración sería:

ESQUEMA N° 2. PROCESO DE VALORACIÓN.



Fuente: Análisis y diagramación propia.

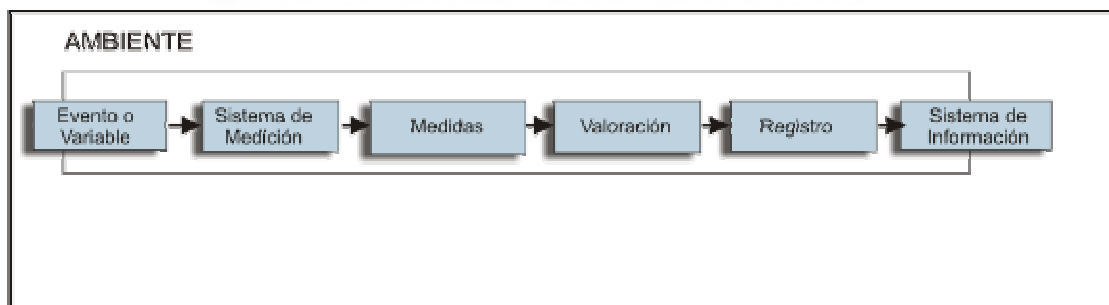
²⁶ Los neoclásicos constituyen una corriente del pensamiento económico de finales del siglo XIX, que desarrollaría la moderna teoría microeconómica, siendo el mayor aporte el análisis marginal y el empleo de las matemáticas como soporte a las explicaciones. Entre los principales autores cuentan: León Walras, Carl Menger, Friedrich Von Weiser y otros. Ver “Historia del pensamiento económico”. Harry Landreth y David Colander, 1998.

Se lee: al esquema anterior sobre la medición, se le incluye la valoración o proceso en el cual los agentes del mercado, según sus preferencias y la información que manejan, según el ambiente en que se muevan para un momento específico, logran aceptar un precio. El ambiente es el conjunto de factores sociales, políticos, culturales, económicos, naturales, etc., en el que el proceso de intercambio se lleva a efecto y que condiciona la transacción.

El Registro, es el conjunto de anotaciones ordenadas y sistematizadas, bajo normas técnicas, que permite presentar en forma de información financiera las mediciones y valoraciones realizadas a las variables objeto de estudio. El registro es una derivación práctica, operativa de las reflexiones que se hacen sobre las variables relacionadas con la entidad y que requieren de medición y valoración, para promover información útil sobre la propia entidad, para ella y la economía en su conjunto.

Se incorpora el registro como último eslabón del sistema, el cual también atiende a técnicas determinadas para conformar los sistemas de información de la entidad.

ESQUEMA N° 3. PROCESO DE REGISTRO Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN.



Fuente: Análisis y diagramación propia.

Se lee: que una vez realizada la medición y ésta tomada como referencia para el intercambio, los agentes valoran y tranzan, en ese momento se logra el precio, el cual debe ser registrado y se conforman sistemas de información.

La contabilidad no esta valorando y registrando todas las variables o los hechos contables que se producen y esos constituye un reto fundamental, *“la necesidad de una contabilidad de la naturaleza y con ella se hará variar la contabilidad privada”*. (Mires, 1996).

B i b l i o t e c a

2. Técnicas de registros.

Es común ver en los programas de formación profesional o pensum de estudios de la carrera profesional de la contabilidad, que se imparta como técnica universal de registro el llamado método por partida doble, sin embargo es necesario que se divulguen otros métodos aunque de manera enunciativa, de lo contrario se limita la difusión correcta de los avances de la disciplina y la esfera de producción científica, Leandro Cañibano²⁷, establece unas formas de representación de la contabilidad, o lo que también pueden llamarse técnicas de registro y son, según el autor: Convencional, matricial, sagital y vectorial.

Convencional, es una técnica que se remonta a la publicación del libro *Summa*, el 10 de noviembre de 1494, por Lucas Pacioli²⁸, mucho ha evolucionado desde

²⁷ Español, catedrático de Economía Financiera y Contabilidad, escribe en 1975, *Teoría actual de la Contabilidad*, dada la vigencia que mantiene esta publicación como aporte al conocimiento contable se hace una reimpresión en 1997; se recomienda su revisión permanente.

²⁸ Luca Pacioli- (1445-1517). Italiano de la región de Toscana, se hace fraile y maestro de matemáticas, escribió 10 libros. Han pasado mas de 500 años de su “*Summa*” y el aporte intelectual de este genio sigue

entonces, pasando de ser meramente un ordenamiento cronológico de las operaciones a lo que hoy supone un conjunto de teorías y principios de aceptación general. Este sistema llamado convencional ha estado signado por el registro manual durante mucho tiempo y dado el carácter universal que ha tomado, inclusive se le ha confundido con el objeto estudio de la contabilidad y proviene de ahí la concepción equivocada sobre el tipo de conocimiento.

Esta técnica se concentra en la doble afectación o en el principio de dualidad económica²⁹. Todo hecho contable genera dos registros simultáneos uno de cargo y otro de abono es decir produce al mismo tiempo un aumento o disminución del activo, del pasivo o del capital. Una representación sencilla de la misma se presenta a continuación.



Fuente: Romero (2004). Adaptación y diagramación propia.

Se lee: cuando se produce un hecho contable debe que registrarse aumentos (+) o disminuciones (-) en el activo, en el pasivo o en el capital.

De esta manera es como en la actualidad se construye o estructura la información contable que se resume en los estados financieros básicos. No es la intención describir la particularidad de cada operación, de eso hay buena bibliografía, la idea es

vigente. Ver Lopes de Sà Antonio “Luca Pacioli-Hombre del Renacimiento”, revista legis del contador N° 10. 2002.

²⁹ La (DPC-0,1997: párrafo 38), establece la dualidad económica en los siguientes términos: “Para una adecuada comprensión de la estructura de la entidad y sus relaciones con otras entidades, es fundamental la presentación contable de: a) Los recursos económicos de los cuales dispone para la realización de sus fines y b) Las fuentes de dichos recursos.” FCCPV. P-VI.

poder diferenciar entre esta técnica y la existencia de otras posibilidades de modelar información contable.

Matricial. Está basada en las matemáticas y en la economía³⁰, consiste en aplicar en una matriz cuadrada o no, el mismo principio de dualidad económica pero representada en columnas (DEBE) y en filas (HABER), con esta técnica se puede ver en un mismo instante la integralidad de los hechos contables.

HABER DEBE	(-) Activo	(+) Pasivo	(+) Capital
(+) Activo	xxx	xxx	
(-) Pasivo			
(-) Capital			

Fuente: Cañibano (1975). Adaptación y diagramación propia.

En la contabilidad macroeconómica se utiliza con más frecuencia esta técnica con sus correspondientes adaptaciones, para el caso del cuadro de oferta y utilización o para la cuenta integrada de la cuenta corriente del Sistema de Cuentas Nacionales (SCN).

Sagital: se diferencia del sistema matricial en cuanto busca direccionar a través de grafos en los que los vértices y arcos, indican a los hechos contables y el sentido de la transacción. La *Vectorial*, intenta representar un espacio de tres dimensiones: números representativos de las operaciones, el tiempo y un valor resultante.³¹

³⁰ De las matemáticas, toma el arreglo rectangular de elementos y de la economía, poder indicar los flujos que tienen lugar entre los sectores que componen la economía. La contabilidad ordena los flujos que se generan de las interrelaciones de los sectores de la economía en partidas que pasan a conformar el sistema de información contable.

³¹ Ver Leandro Canibano, *Teoría actual de la contabilidad*.

3. Toma de decisiones.

Este aspecto se incluye dada su relación directa con la contabilidad. La toma de decisión es la elección libre del hombre sobre alternativas propuestas y su eficiencia está en la capacidad que tenga del manejo de información. Sus características pueden ser:

- ✓ Es una elección.
- ✓ Es necesario la existencia de varias alternativas.
- ✓ Se requiere de información sobre las alternativas.
- ✓ Es irrenunciable, la no elección ya es una elección.

El proceso de toma de decisiones se diluye entre: el suceso, la racionalidad y las limitaciones a la racionalidad.

El suceso: Son las situaciones a las que el hombre se enfrenta permanentemente y está obligado a decidir.

La racionalidad: se entiende como la manera ordenada, sistemática y consistente que el hombre establece para elegir. No es exacta, tampoco predeterminada. Sus premisas son:

Primero: el hombre se enfrenta a cantidades de sucesos.

Segundo: toma la alternativa que le reporte mayor satisfacción. El hombre arma un sistema de preferencias, es decir ordena las alternativas en base a sus intereses y disponibilidades. Intervienen factores: sociales, culturales, económicos, políticos, etc. Que condiciona cada elección.

Tercero: el sistema de preferencia no es direccional, representa la libre conjugación de certidumbre, incertidumbre y riesgo. Cada hombre construye su propia canasta de preferencias.

B i b l i o t e c a

Limitaciones a la racionalidad o conjunto de obstáculos a los que el hombre se enfrenta para tomar decisiones, las premisas son:

- ✓ El hombre no maneja toda la información sobre un hecho, entonces simplifica en modelos en base a la información que maneja.
- ✓ La información esta estructurada en base a intereses diversos.
- ✓ El hombre lo que desconoce lo sustituye por argumentos como la intuición, imaginación, etc.

Administración y Contaduría

El circuito económico requiere de suficientes sistemas de información para poder tomar las decisiones que más le convengan, se puede inferir una especie de alta correlación, mientras más eficientes los sistemas de información, mayor utilidad arrojará la decisión, y viceversa. Si la información contable no obedece a criterios que

satisfagan los interés tanto del emisor como del receptor, se generan desequilibrios y es usualmente el receptor quien acarreará con los mayores males.

En el planeta hay millones de hombres tomando decisiones a cada segundo y queriendo obtener la mayor utilidad o satisfacción y la maximización de los beneficios. Partiendo que los recursos son escasos y todos aspiran sacar el mejor provecho de sus bienes disponibles, entonces el factor que generara la diferencia será la cantidad de información que se posea en cada momento. La sociedad se ha ido convirtiendo en sociedad de información. *“Quien posea la información podrá obtener ganancias superiores que en ausencia de ella”, (Arroz: 1979).*

Para la contabilidad es importante el manejo de este tema al ser una ciencia cuyo producto final son estructuras informacionales, el proceso de toma de decisiones en la economía descansa en buena parte en ellas. La contabilidad no puede ser una limitación a la racionalidad del hombre, por el contrario debe convertirse en un instrumento que le permita doblegar sus limitaciones.

**Administracion
y Contaduria**

B i b l i o t e c a

B.- Periodicidad histórica de la contabilidad.

La transversalidad entre el modo de producción económico, la contabilidad y el modo de producción científica, es el ápice de la propuesta histórica. Primero se ubican algunas clasificaciones hechas por autores sobre el hilo histórico de la contabilidad y luego se establece la propuesta en cuadro separado, que propicia la comprensión de la relación estrecha entre las formas de intercambios económicos, de conocer científicamente y la contabilidad.

CUADRO N° 2.- EVOLUCIÓN HISTORICA DE LA CONTABILIDAD.

FEDERICO GERTZ MANERO	JOSEPH VLAEMMINCK	AMPARO CUADRADO EBRERO
Criterios para la clasificación		
Es un análisis desde los periodos históricos de la ciencia de la historia, en los cuales se nombran la secuencia de hechos resaltantes de la contabilidad en medio de la historia universal.	Esta basado en los eventos propios de la contabilidad, con énfasis en el aporte antes y después de Lucas Pacioli. Entiende a la contabilidad como la evolución de técnicas o como técnica auxiliar de la economía.	Se propone un criterio desde modelos científicos.
Clasificación		
Edad Antigua: Es Roma, donde se tienen testimonios fehacientes, de una contabilidad, en la que se encuentran el germen de una incipiente partida doble.	Desde los Orígenes a Lucas Pacioli	Período empírico; Contabilidad elemental y tosca de los orígenes prehistóricos.

Edad Media: Son las Repúblicas Italianas a partir de esta época, los focos comerciales más importantes; en ellas se comenzaron a gestar las modificaciones a la partida romana", que, ya para el siglo XV, había constituido una técnica muy semejante a la que hoy impera.	Desde Lucas Pacioli hasta inicio del siglo XX (Período científico)	Período metafísico; Comienza con la obra de Lucas Pacioli, y a partir de esta fecha se siguió en el orden doctrinal y teórico un camino seguro que desembocará en el científico.
Edad Moderna: Benedetto Centrugli Rangeo y Lucas Paciolo, pioneros de los textos de contabilidad. Edad Contemporánea: Constitución de varias escuelas (Personalista, De Valor, Abstracta, Jurídica, Positivista). Las crecientes atribuciones estatales, enmarcan, cada vez más, los requisitos jurídico-contables, a sí como el desarrollo del servicio profesional.	Posterior al siglo XX (Período científico)	Período científico: Con Cerboni a finales del siglo XIX, que comienza este período, donde destacan dos escuelas la Italiana en la primera etapa, con Besta, Masi y Zappa, y la escuela Americana que a partir de los sesenta con la obra de Griffin, Mattessich

Fuente: Gertz (1979), Vlaeminck (1961), Cuadrado (1998). Análisis y diagramación propia.

No se puede negar que las explicaciones dadas por los autores mencionados en el cuadro, están construidas con consistencia y rigurosidad investigativa, sin embargo a manera de aportación a la discusión sobre la ciencia de la contabilidad se propone el siguiente modelo histórico.

CUADRO N° 3. PROPUESTA DE UN CRITERIO DE CLASIFICACIÓN HISTÓRICO

Elementos de estructuración de la propuesta histórica.

- 1.- La manera de generar conocimiento en la contabilidad, se hace por la presión del tiempo histórico y el modo de producción o forma económica predominante.
- 2.- El laboratorio natural de la ciencia de la contabilidad es la manera de organizarse económicamente las sociedades porque de allí se desprenden los hechos contables.
- 3.- Cuando cambia el modo económico de organizarse cambia el modo de producir conocimiento en la contabilidad.

Primer periodo Inconsciente-empírico.

Época: antigua.

Modo de producción económico: Primitivo, colectivista y esclavista.

Modo de producción de conocimiento: Paradigma premoderno.

Segundo periodo Conciente empírico.

Época: Medieval.

Modo de producción económico: Feudal.

Modo de producción de conocimiento: Paradigma premoderno.

Tercer periodo Pre-científico.

Época: Moderna.

Modo de producción económico: precapitalista.

Modo de producción de conocimiento: Paradigma moderno.

Cuarto periodo Científico.

Época: Contemporánea.

Modo de producción económico: Capitalista.

Modo de producción de conocimiento: Paradigma moderno y posmodernos (Discusión, transición y búsqueda de nuevas maneras de conocer).

Fuente: Análisis y diagramación propia.

1. Periodo Inconsciente-Empírico.

Este periodo abarcará por lo menos la prehistoria (modo de producción colectivista) 5000 AC hasta la edad antigua (modo de producción esclavista) 476 DC. En el periodo del modo de producción colectivista, la contabilidad no tiene mayor preponderancia, ya que la manera de generación y distribución de los recursos era comunal. No había necesidad de diferenciar las compensaciones según los aportes que se hicieran a la comuna. *“El hombre no creaba excedente después de cubrir sus necesidades de vida” (Vetencourt, 1997).* Si toda la producción se distribuye entre todos, sin distingo, entonces los registros no eran tan necesarios, la concentración estaba en generar colectivamente y distribuir de esa manera. Lo de **inconsciente**, es porque la contabilidad en tiempos antiguos, respondía a la estrategia de uso como ayuda a la memoria, para tener control sobre los bienes que se repartían de manera comunal o desde el surgimiento de la propiedad privada con el esclavismo, para dar cuenta de la riqueza en posesión, pero nunca teniendo conciencia de la disciplina que se estaba gestando.

Dicho de otra manera, es inconsciente, porque no se tenía conocimiento sobre el uso de la contabilidad como disciplina, más allá de la manera cuasi natural como se

dieron las primeras anotaciones y registros para llevar el control sobre los bienes y que permitía rendir cuenta del trato dado a esos recursos. Es **empírico**, porque el ejercicio de la contabilidad estaba sujeto al registro, mediante el esfuerzo físico de la anotación simple y rudimentaria, por una práctica permanente, que era enseñada a discípulos bajo los mismos criterios de ejercicio mecánico. La contabilidad se funda entonces sobre la práctica, la rutina y la experiencia.

La complicación mayor residía en la manera de transar con otras comunas, dado que el sistema de intercambio se lograba por el trueque. El dinero existente para transar eran los mismos bienes, que para ser intercambiados debían darse ciertas condiciones. Analizando lo expuesto por el economista venezolano, José Toro Hardy (1993), sobre las complicaciones de esta manera de intercambiar se puede decir que para lograr alguna efectividad debía darse:

- Doble coincidencia, es decir coincidencia de intereses de intercambiar determinados bienes.
- Coincidencia de valoraciones, que cada una de las partes aceptara la valoración que cada uno daba a su bien y al bien del otro.
- Posibilidad de dividir los bienes o transar con valoraciones y mediciones perfectas.

Este sistema de intercambio termina siendo difícil y retrasaba la posibilidad de comerciar. El modo colectivista dio paso al primer modelo de propiedad privada, el esclavista³², y con él, la desigualdad patrimonial. Ya no todos tendrán la misma

³² Se apoderaban de la fuerza de trabajo del hombre por vía de la opresión. El esclavo no tenía más que servir a su amo.

cantidad de bienes, porque ahora según sea la posición social y la capacidad de trabajo que se tenga, se acumula patrimonio, será necesario llevar cuenta y registro de las obligaciones y pertenencias. La contabilidad se enfrenta a la primera complejización y es en Egipto, Mesopotamia (Sumer, Babilonia y otros reinos, el imperio Aqueménida), Grecia y Roma, las primeras civilizaciones que el mundo conocerá y que se desarrollaran los primeros avances de la contabilidad.

En esta época y en lo adelante la tecnología será clave en el proceso de mejoramiento de los medios de producción y por ende de la economía, por lo tanto en la contabilidad. El hombre genera nuevas técnicas de labrado, instrumentos para la caza, mejoras en la construcción, etc. El desarrollo de estas tecnologías creará excedentes, los cuales determinará la posición económica. Cada familia tendría al frente un jefe, que lograba acumular riqueza por vía del intercambio o la apropiación de botines de guerra, este jefe a su vez llevaran cuenta de las operaciones y transacciones, de forma mecánica y práctica, bajo su propia experiencia, expresando la condición empírica de la contabilidad.

El medio de transar variará por el llamado dinero-mercancía y el dinero cuño. El primero, un determinado bien, era la referencia para intercambiar, el buey, la sal y luego los metales en bruto. El segundo se trata de la identificación de un metal, en especial metal precioso (oro, plata) al cual se acuñaba con determinados logos y con especificaciones de pureza y peso determinado, que permitía la realización de intercambios más razonables. El uso generalizado del dinero, obligó a contabilidad a establecer las primeras mediciones de cambio.

El surgimiento de la propiedad privada y el uso del dinero, son las condiciones básicas o iniciales para el despegue de la contabilidad y efectivamente esta realidad económica dará pie al desarrollo de sistema de registro por partida simple.

CUADRO N° 4. EVENTOS DE LA CONTABILIDAD EN EDAD ANTIGUA.

EDAD ANTIGUA 5000 ac- 456 dc	PUEBLO	IMPACTO EN LA CONTABILIDAD
	Sumer	Desarrollo de una escritura cuneiforme, que permitieron los primeros registros de contabilidad.
	Egipto	Uso del papiro y surgimiento de una casta de escribas-contadores. La contabilidad esta fuertemente vinculada a la actividad pública, se desarrolla una interesante actividad bancaria.
	Babilonia	El código de Hammurabí, serán el conjunto de leyes que ordenaban entre otras cosas, la actividad comercial, como los contratos de comisión, que eran registros de operaciones comerciales. El derecho y la contabilidad se encuentran en: - La reglamentación sobre el rédito a los préstamos. - Distinción entre el alquiler de un inmueble y el arriendo de la tierra. - El trabajo asalariado estaba diferenciado.
	Grecia	La Banca, será la gran impulsora de la contabilidad; uso de dos libros, efemérides o diario y libros de cuentas. Se anotaban todas las operaciones con fechas de entrada y salida. Desarrollaron documentos mercantiles como: el cheque y la letra de cambio. También crearon el tribunal de cuentas, los cuales vigilaban la hacienda pública, una especie de contraloría general. Su moneda fue la primera en ser aceptada internacionalmente, lo que significa que se inicia la conversión en moneda extranjera.
	Roma	Desarrollo del Código Romano, fuente del derecho contemporáneo. Se usaron libros como: Codex (libro de caja o ingresos y egreso), adversaria Libro sumaria), libro de prestamos. Surgen las primeras sociedades mercantiles "Societas Publicanorum", que definían como la reunión de varias personas que se obligan a portar capital o trabajo, con el fin de obtener alguna ganancia. Los banqueros tenían la obligación de publicitar o entregar extractos de la información contable.

Fuente: Gertz (1979), Vlaemminck (1961), Acedo (2000). Análisis y diagramación propia.

En resumen es inconsciente- empírica, porque no se logró tener conciencia de la contabilidad como disciplina propiamente dicho, su soporte era la anotación primitiva que respondían a la cuantificación simple de la tenencia de unidades de propiedad. Su mayor fin era rendir cuenta de la cantidad de bienes tenidos y el uso de ellos, esos registros fueron generados desde la práctica y la rutina como centro de este periodo histórico.

2. Periodo Consciente- Empírica.

La edad media transcurrirá entre 476 DC hasta 1453 DC y un modo de producción feudal, la base de la riqueza está sostenida en la tenencia y explotación de la tierra, propiedad de un señor, al cual unos siervos por el derecho a trabajar y para ser protegidos en las guerras, debían pagar con trabajo, en especies o en renta³³. Es el segundo periodo de la contabilidad, lo de **consciente**; es contrario al periodo anterior, para la época progresivamente se va teniendo consciencia sobre la necesidad del uso de la contabilidad, inclusive como disciplina. Los comerciantes y reyes, advierten esta situación, con la exigencia cada vez mayor de la utilización de libros de contabilidad, con la designación y reconocimiento de personas que debían dedicarse exclusivamente a esta actividad. Ya se tendrán percepción de la utilidad e importancia de la contabilidad, pero sigue siendo **empírica** su construcción, por que se sostienen sobre la base de la rutina y la experiencia.

El gran salto de la contabilidad con respecto al anterior periodo lo será el tener conciencia de la disciplina que se está forjando y da muestra de ello la formación de asociaciones profesionales y las complicaciones que se van teniendo en la medida que las operaciones económicas se van haciendo más diversas. Sobre todo en la baja edad media, motivado al surgimiento de ciudades-estados, investidos de derechos políticos y libertades económicas, que superaron al señor feudal, desarrollando una intensa actividad comercial.

CUADRO N° 5.- EVENTOS DE LA CONTABILIDAD EN EDAD MEDIA

³³ El profesor venezolano (Baptista, Asdrúbal, 1997:5,7), hace unas precisiones terminológicas a “Renta”, advirtiendo que en el idioma español se denomina renta a cualquier ingreso en general, considerándolo un error. Aclara el investigador que “En la sociedad capitalista se admiten como legítimas únicamente dos fuentes de ingresos: de una parte, la propiedad, y, de la otra, el trabajo”. El trabajo genera un ingreso llamado salario, mientras la propiedad de la tierra genera renta y la propiedad de los medios de producción producidos genera beneficios, en contabilidad es la utilidad o en economía el excedente bruto de explotación. “Teoría Económica del Capitalismo Rentístico”.

456 dc – 1453 dc	Temprana y Alta edad media	Retroceso y épocas del llamado oscurantismo, guerras y caída económica, no hay muchos avances que conocer sobre la contabilidad. La experimentación científica era cosa de brujería y fuertemente castigada. La contabilidad siguió siendo el instrumento de ayuda a la incapacidad física del hombre a memorizar toda la tenencia de la riqueza. El Rey y la Iglesia, serán los mayores poseedores de tierras, por tanto de la riqueza. Controlaban el mercado y regulaban las relaciones de producción, además de hacer imposiciones fiscales o apropiaciones bajo cualquier forma.
	Baja Edad Media	El florecimiento económico de las ciudades Italianas: Génova, Venecia y Florencia, restituirán la importancia de la contabilidad. Surge una nueva clase social, constituida por mercaderes, los cuales podían provenir de familias nobles, artesanos, campesinos. El comercio, impulsará las nuevas ciudades y los nuevos mercados, con ellos una nueva complejización de las actividades económicas, las cuales darán origen al desarrollo de la partida doble. Insurgen los gremios mercantiles y profesionales, también las primeras compañías mercantiles “comanditas”. Se generaron ordenanzas que regulaban los libros de contabilidad; a) registro en orden progresivo, b) No dejar espacios en blanco, c) mencionar el documento que origina la operación, d) en determinadas condiciones los libros pudieran dar fe en los juicios. Johannes Gutemberg inventa la imprenta y con ella la difusión impresa de nuevas ideas. Es el gran invento que marcara el paso del siguiente periodo pre-científico..

Fuente: Gertz (1979), Vlaemminck (1961), Covarrubias (2004). Análisis y diagramación propia.

La contabilidad continúa en modo empírico al no establecer todavía estudios, sobre la disciplina, si bien se avanza y perfeccionan las practicas o el método empírico utilizado, hasta que no se inicia la construcción de los enunciados teóricos de la disciplina, persistirá su carácter empírico. Se desarrollan prácticas de contabilidad por partida doble, cada pueblo fue capaz de asumir modalidades diferentes de afectación y ordenamiento de la información, cosa que sigue siendo un problema de estos tiempos.

3. Periodo Pre-Científico.

Se remonta a 1453-1789, tiempos de la configuración del modo de producción mercantilista del capitalismo. Esta época marca otro hito en la contabilidad con Lucas Pacioli a la cabeza, cuya contribución será haber ordenado en texto la experiencia que

hasta ahora se venía acumulando en las prácticas de contabilidad. Precisamente este periodo toma el nombre pre-científico, a partir de que Pacioli, describe el método por partida doble que en Venecia se venía practicando y es publicado en un libro, constituyendo un gran aporte que sigue dominando la contabilidad. No es un documento dedicado únicamente a la contabilidad, salvo la última sección de la segunda parte que estudia las diversas y numerosas aplicaciones de dicho método, refiriéndose a la contabilidad en el *Distinctio nona tractus XI Trattato de' computi e delle acritture*.³⁴

El termino **pre**, viene dado, porque si bien se hacen los primeros enunciados formales sobre contabilidad, como las publicaciones que se mencionan en el cuadro N° 6, esto no configuran todavía los categóricos científicos exigidos por las ciencias de hoy.

CUADRO N° 6.- EVENTOS DE CONTABILIDAD EN EDAD MODERNA.

EDAD MODERNA 1453-1789	AUTOR	FECHA	APORTE
	Lucas Pacioli	Italia-1494	Se publica "Summa de aritmética, geometría, proportioni et propotionalita". Primer libro que expone el método de partida doble.
	Domenico Manzoni	Italia-1531	Publica "Cuaderno doppio col suo giornale, seconde il custume di Venecia". Es el primer contador profesional que generara una publicación sobre el tema.
	Gerolamo Cardamo	Italia-1539	En un capitulo de "Práctica Aritmetica", dedica espacio a la contabilidad.
	Wolfgang Schweucker	Alemania-1549	Zwifach Buchhalten Sempt Seinen Giornal Desselben Beschluse auch Rechnung Zuthun.
	Alvise Casanova	Italia- 1558	Specchio lucidísimo nel quale si vedono enseredifinito tutti i modi e ordini de scrittura che si debe manere Nelly negetiamenti delle mercantia.

³⁴ Traduce el título "Tratado de cuentas y de la escritura". De la revisión hecha a algunos documentos sobre lo descrito por Pacioli, se resume en: 1.- Recomendaba invocar el nombre de Dios en el encabezado de todos los libros. 2.- Antes de inicio de operaciones de una empresa, el propietario debe hacer una lista de activos y pasivos. 3.- La clasificación de lo que hoy son las partidas, deben hacerse bajo un principio de movilidad y valor, siendo el primero de ellos el dinero y luego las partidas menos liquidas. 4.- En cuanto a los libros, trata al **memoriale** como aquel donde se harán anotaciones en orden cronológico y con detalles de la transacción, el **giornale**, o diario debe indicarse el año, el día y en la redacción del asiento debe usarse el termino **POR**, que designa al deudor y **A**, que designa al acreedor. Estos asiento son eminentemente simples, no se hacían asientos complejos. El **Cuaderno**, o mayor, utiliza un índice alfabético para localizar las partidas, cada asiento en el diario tiene su equivalente en este mayor, cada cuenta deberá ser llevada en una pagina cuyo centro la divide en dos hojas, la izquierda para debitos y la derecha para créditos. 4.- Los cierres se realizaban cuando se agotaban las hojas del mayor, previo se hiciera lo conocido como "saldare il cuaderno", es decir lograra los saldos del mayor con una minuciosas comparación con el diario, esos saldos eran las cifras iniciales del nuevo mayor, ese traspaso se conocía como "Summa Summarium".

Benedetto Cotrugli ³⁵	Italia 1573	Della mercatura et del mercante perfetto.
Angelo Pietra	Italia- 1586	Publica "Indirizzo degli Economici"
Bartolomé Salvador de Solorzano	España-1590	Se publica el primer libro en español, "Libro de Caxa y Manual de Cuentas de Mercaderes y otras Personas.
Ludorico Flori	Italia-1633	Publica "Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico".
Luis Luque	España-1774	Publica "Arte de partida doble ilustrado". Comienza la producción intelectual sobre teoría de contabilidad.

Fuente: Gertz (1979), Vlaeminck (1961). Análisis y diagramación propia.

De los autores mencionados y sus libros, se pueden tener entre otras particularidades importantes las siguientes:

- ✓ No todos estuvieron dedicados exclusivamente al estudio de la contabilidad.
- ✓ Los que dedicaron toda la obra a la contabilidad, se concentraron en el fenómeno y no en la esencia.

Sin embargo constituye un gran periodo para la contabilidad, es el preludio al advenimiento de la ciencia que hoy se conoce.

4. Periodo Científico.

Es la época a partir de 1789 hasta los días en que se escribe este trabajo, bajo un modo de producción capitalista. Este periodo es científico a partir de la formalización del conocimiento de la contabilidad en categóricos científicos³⁶. Mencionar algunos acontecimientos sucedidos en la contabilidad es suficiente para reforzar el carácter científico de la contabilidad, como: organización de la comunidad científica,

³⁵ Este autor, originario de Yugoslavia, se le reconoce como el primero en escribir sobre contabilidad, pero su obra fue publicada 115 años mas tarde de haberla creado, por lo tanto es Lucas Pacioli el primero en divulgar de manera impresa sobre la contabilidad.

³⁶ Cuando se advierte la condición de la contabilidad como ciencia, partiendo de que cumple con los categóricos científicos de ciencia, no se está aludiendo a la concepción positivista de la ciencia, por el contrario, el positivismo ha retrasado la aceptación de ciencia contable.

acontecimientos tecnológicos, controles sobre las profesiones, avances propios de la ciencia de la contabilidad.

- ✓ *La organización de la comunidad científica, gremios u organizaciones profesionales.*

Los contadores públicos del mundo fueron asociándose, agrupándose y organizándose en gremios profesionales, en el presente forman parte de la comunidad científica de la contabilidad, conjuntamente con las universidades y centros de estudios especializados en la disciplina. Algunas organizaciones gremiales se quedaron en la mera defensa del espacio de trabajo y otras, sobre todo en los países desarrollados son los que han logrado la mayor cantidad de avances teóricos de la disciplina. Seguidamente se presentan los años aproximados de constitución de algunas asociaciones gremiales, que con otros organismos coordinadores de la profesión en regiones y sub-regiones del planeta, conforman la comunidad científica de la contabilidad.

CUADRO N° 7.- ORGANISMOS NACIONALES Y SUPRANACIONALES.

Organismo	Función
Gremios Nacionales. Uruguay (1825) Argentina (1836), Canadá (1880), Francia (1881) Austria (1885) USA (1887) Holanda (1895) Alemania (1896) Suecia (1899), Bélgica (1903), Suiza (1916) Japón (1917), Colombia (1924), Venezuela (1958).	Los gremios se han constituido para la preservación de la actividad profesional y avance intelectual de la misma. Salvo en Venezuela cuyo gremio tiene una alta propensión a la actividad social y deportiva
AIC (Asociación Interamericana de Contabilidad). 1949.	Se constituye con el objetivo unir a los contadores del continente americano y asumir el compromiso de su representación en el hemisferio, promoviendo la elevación constante de la calidad profesional, de los conocimientos y los deberes sociales. Agrupa a 33 organismos profesionales de América.
IASC (Comité Internacional de Normas de Contabilidad). 1973.	Encargado de la emisión de Normas Internacionales de Contabilidad, NICs y a partir del 2000, las siglas del comité son cambiadas IASB y las NICs a IFRSs o NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera).
IFAC (Federación Internacional de Contadores). 1976.	Coordina la profesión en el mundo, se encarga de emitir Normas de Auditoría, Educación, Ética, Administración y Finanzas, Tecnología y Gobierno. Representa por lo menos a 140 miembros de todos los continentes.
IFAD (Forum Internacional de Desarrollo de	Es el foro de discusión permanente sobre temas de interés de la

la Contabilidad). 1997.	profesión.
IASC FUNDATION. 2001	Con la nueva constitución de IASC, en el 2000, esta se convierte ahora en IASC Foundation.
Otros: CAPA (confederación de países de Asia y el pacifico), ECSAFA (Eastern Central And Southern African Federation of Accountants), otros foros para la discusión sobre contabilidad lo constituyen: FEE (Federación Europea de Expertos Contables) GIMCEA (Grupo de integración del MERCOSUR), CILEA (Comité de Integración de Países Latinos-Europa-América).	

Fuente: Villalobos (1984), Gertz (1979), Nasi (2001), Análisis y diagramación propia.

B i b l i o t e c a

✓ *Los acontecimientos tecnológicos.*

Cada época tuvo acontecimientos tecnológicos, como el uso de la escritura, el papel, los libros, etc. Pero la edad contemporánea dará el empuje de los avances tecnológicos más importantes y para ser más específicos a partir de los años 70, del siglo XX, con los adelantos de la electrónica los procesos de medición y registro se han hecho mas rápidos y de mayor precisión. Como cosa curiosa, en contrario a los que muchos piensan, que con las nuevas tecnologías la contabilidad se simplifica, sucede lo inverso. Al cambiar la velocidad y las formas de intercambio económico, en la contabilidad se producen nuevas maneras de razonar los hechos contables, surgen nuevas exigencias sobre estructuras de información, que obliga al conocimiento científico de la contabilidad a proveerla. Los instrumentos tecnológicos como en toda disciplina sirven para mejorar las prácticas, pero jamás sustituyen la capacidad de generación de conocimiento.

CUADRO N° 8. ACONTECIMIENTOS TECNOLÓGICOS DE APOYO A LA CONTABILIDAD.

Fecha	Autor	Aporte
1834	Charles Babbage	Crea la primera calculadora con un motor de sistemas de tarjetas perforadas.
1843	Lady Ada Augusta Lovelace.	Propuso que las tarjetas perforadas se adaptaran de manera que el motor repitiera las operaciones.
1887	Dr. Hollerith.	Crea un sistema mecánico de tabulación y registro.
1888	William Seward.	Registra patente para maquina sumadora e impresora.
1906	John Whitmore.	Sistema de control de inventario a base de tarjetas perforadas.
1919	USA.	La Computing-Tabulating-Recording-Company. Anunció la aparición de la impresora/listadora.
1924	USA.	Se funda (IBM). Crea la familia de las máquinas electromecánicas de contabilidad de dispositivos de tarjeta perforada incluye la máquina de contabilidad.
1937	John V. Atanasoff.	Es considerado el inventor de la computadora digital electrónica.
1945	John von Neumann.	Crea el de concepto de programa almacenado, permitiendo la lectura de un programa dentro de la memoria de la computadora, y después la ejecución de las instrucciones del mismo sin tener que volverlas a escribir.
1951 a 1958	Computadores de Primera Generación.	Se ingresaban los datos y programas en código especial por medio de tarjetas perforadas. Estas computadoras eran grandes y generaban mucho calor.
1959-1964	Computadores de Segunda Generación.	Usaban transistor, eran más rápidas, más pequeñas y con menores necesidades de ventilación.
1964-1971	Computadores de Tercera Generación.	Usaron circuitos integrados, compatibilidad con equipo mayor, multiprogramación y se crearon minicomputadoras.
1971 a la fecha	Computadores de Cuarta Generación.	Uso de microprocesador , chips de memoria, microminiaturización .
1975	Bill Gate.	Funda Microsoft.
1979	Daniel Bricklin.	Desarrolla el visic calc (Calculadora invisible), hojas de cálculos que se aplican a los negocios y que en contabilidad se utilizan.
1981	USA.	Se crea la WWW, red global de información.
1983	Sorcim Corp.	Desarrolla lotus 1,2,3 para IBM, representa una avance en hojas de cálculos.
1990	Microsoft.	Desarrolla windows y su series windows 95, 98, 2000, contenidos de Excel, la hoja de cálculo mas utilizada en el mundo.
2004	Redes Globales de Información	en tiempo real, programas electrónicos. La información es el principal bien de la economía.

Fuente: Mattessich (2004), IESA (2000). www.pchardware.org. Análisis y diagramación propia.

✓ *Controles sobre las profesiones.*

En la medida que las formas de intercambio económico han avanzado, a su paso van dejando interrelaciones dinámicas y complejas que se manifiestan entre otras en el creciente y conflictivo interés público sobre la información económica-financiera.

Las debilidades propias de la disciplina contable, generan problemas en la dinámica económica, al no poder explicar razonablemente todas las eventualidades que alrededor de un hecho contable se gesta y en la mala praxis profesional que terminan en fraudes u otro tipo de escándalo contable. La contabilidad como ciencia afecta a la humanidad en la medida que no cumpla con su postulado de ser base informacional para la toma de decisiones eficientes o mientras no contribuya a superar las limitaciones del hombre en el manejo de información. La regulación de la contabilidad y el ejercicio profesional de la contaduría pública ha sido una manera de contener esas debilidades.

Dada la responsabilidad en la vida económica de los pueblos, que tiene el ejercicio de la contaduría pública se establecen legislaciones. En materia de derecho contable el profesor José María Fernández Pirla, comenta que “*el derecho contable figura en el ordenamiento jurídico de manera dispersa, difusa y confusa, (Fernandez, 1986)*, en lo que se está de acuerdo, algunos países, sobre todo en Europa han avanzado mas sobre esta realidad, otros por el contrario como en Venezuela poco o ninguno es el debate al respecto. El siguiente cuadro muestra algunas regulaciones.

CUADRO. N° 9.- ALGUNOS PAISES DONDE EXISTE REGULACION SOBRE LA CONTABILIDAD Y EL EJERCICIO PROFESIONAL DE LA CONTADURÍA PÚBLICA.

Fecha	País	Regulación
1844	Inglaterra.	Los profesionales en ejercicio independiente son los que debían examinar y certificar los reportes financieros de las empresas.
1883	Italia.	Código mercantil que regula la practica de la contabilidad.
1896	USA.	Primera ley sobre Contaduría Pública, en el Estado de New York.
1900	Alemania.	Código de comercio que regula la actividad contable en forma detallada.
1917	USA.	Código de ética profesional.
1923	USA.	La bolsa de NY. Obliga a presentar Balances certificados por contadores públicos independientes.
1927	Japón.	Primera ley sobre Contaduría, abolida por la de 1948.
1931	Brasil.	Legalmente se establece que el "técnico", debe ser graduado en una escuela técnica y el "Contador" en una Universidad.
1944	México.	Ley para controlara que el ejercicio de la contaduría publica requiere titulo.
1945	Argentina.	Decreto que regula las ciencias económicas (economía, estudios actuariales y contabilidad).
1958	Chile.	Por ley se crea el Colegio de Contadores.
1973	Venezuela.	Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública.
1975	Venezuela.	Reglamento de la ley del Ejercicio de la Contaduría Pública en Venezuela.
2002	USA.	A raíz de los escándalos de las quiebras de empresas como ENRON, se promulga la Ley Sarbanes-Oxley, para controlar el ejercicio de las firmas de auditoria y la emisión de informes auditados.

Fuente: Gertz (1979), Villalobos (1984). Análisis y diagramación propia.

✓ *Avances propios de la ciencia de la contabilidad.*

Se está en el periodo científico, porque se organiza su comunidad de cognoscentes, se desarrolla conocimiento formal, se difunden metodologías, teorías, principios, se evidencian en el mundo real de los hechos las propuestas teóricas, se forman escuelas de enseñanza del conocimiento contable, se identifica un objeto de estudio.

Por ser muy largo este período histórico se divide en dos subperiodos, uno que va desde 1789, hasta 1950 y otro desde 1950 hasta hoy, pero en conjunto representa la etapa de mayor crecimiento de la contabilidad.

CUADRO N° 10. EVENTOS EN LA CONTABILIDAD 1789-1950.

Fecha	Autores	Eventos
1795	Edmond Degrange.	Estudio de la naturaleza de las cuentas. Su teoría es conocida como de las cinco cuentas; Efectivo, mercancías, instrumentos negociables recibidos, instrumentos negociables pagados y pérdida y ganancias.
1802	Pierre Bucher.	Explica la partida simple, mixta, doble, la contabilidad marítima y rural.
1804	Edmond Degrange (hijo).	Desarrolla el mecanismo de afectación en contabilidad, siendo: débito aquel de quien se recibe y crédito de aquel a quien se da.
1817	J.S. Quiney.	Propone un método que permite la anotación del movimiento de las cuentas en cantidad y valor, así determinar el saldo de la cuenta.
1834	R.P. Cofy.	Demuestra la importancia social de la contabilidad y promueve la elevación de la contabilidad como ciencia económica. Distingue dos tipos de cuentas; Valores reales que son objeto del comercio, débitos y créditos. Valores racionales, que son las de resultados.
1834	Ludovico Crippa.	Dedica sus explicaciones a la relación de la contabilidad con la empresa y clasifica las cuentas en: Cuentas del patrimonio y cuentas del propietario.
1840	J.E. Quelin	Inicio de los estudios de los inventarios permanentes.
1840	Francesco Villa.	Publica "la contabilidad aplicada a la administración privada y pública". Obra que advierte la condición de ciencia de la contabilidad por cuanto está constituida por un conjunto de principios económicos administrativos y la teneduría de libros es sólo la mecánica de la contabilidad.
1850	Joseph Schrott.	Expone la función del control interno de la partida doble.
1867	Francesco Marchi.	Defiende que todas las cuentas deben ser personales, los propietarios son personas.
1873	Giuseppe Cerboni.	Publica su Tratado de Logismografía, Consistente en: hay cuentas reales referentes a personas, con créditos y débitos. Que toda unidad económica esta representada en dos secciones opuesta "propietario" y la "azienda", los libros a utilizar son: Diario, de desarrollo, cuadro de contabilidad, de minutos. Su visión jurídico-administrativa le hace miembro de esa escuela.
1881	USA.	La universidad de Pensilvania, inicia sus enseñanzas de contabilidad como una técnica.
1889	J-G Courcelle-Seneuil.	Desarrollo de la Teoría Unicontista; considera a las cuentas desde la separación de la empresa y sus propietarios.
1889	Leautey y Guilbult.	Explican la condición de ciencia exacta de la contabilidad, partiendo de la condición que las cuentas se expresa en términos materiales cuantitativos. Es una ciencia de las matemáticas. Creadores de las teorías matemáticas de la contabilidad.
1894	Arthur Cayley.	Creador del álgebra de matrices, se le publica un libro sobre los principios de teneduría de libros por partida doble. Representa un aporte al uso de hojas de cálculos.
1909	Fabio Besta.	Desarrollo de la teoría positiva de la contabilidad. Las cuentas son abiertas a los elementos del capital y las cuentas tienden hacer evidentes sus elementos de mutación. Explica que las cuentas expresan valores monetarios y no valores morales. Publica su obra "La Ragioneria". La contabilidad será la ciencia del control económico.
1929	J.B Camming.	Publica un estudio sobre los cambios en el poder adquisitivo del dinero y la imposibilidad de conocer el valor de un negocio a través del balance.
1934	AICPA.	Emite los primeros seis principios de contabilidad.
1947	Richard Stone.	Método de contabilidad social, es la primera Definición y medición de la renta nacional y de los totales relacionados de un país.

Fuente: Gertz (1979), Vlaemminck (1969), SCN (1993). Análisis y diagramación propia.

(Mattessich, 2001) en su artículo, "Hitos de la investigación en contabilidad moderna", expresa adecuadamente los temas de interés de la contabilidad a partir de 1950, servirá como referencia y se agregan otros acontecimientos de interés científicos.

CUADRO N° 11. EVENTOS EN CONTABILIDAD A PARTIR DE 1950 (POR DECADAS)

DECADAS	EVENTOS
Los "50". Surgimiento de un nuevo espíritu académico.	Se introducen el uso de elementos estadísticos, matemáticos y de ciencias sociales. - Surge el interés de la afectación de la inflación sobre valoraciones. - Se presentan explicaciones en términos axiomáticos en contabilidad. - Estudios econométricos del comportamiento de los costos. - Intentos de aplicación de matrices y álgebra a la contabilidad de costos. Los principales autores serán: Chambers, Mattessich, Horgren, Vatterr, etc.
Los "60". La edad de oro de la contabilidad <i>a priori</i> .	Se generan discusiones sobre los valores históricos y los valores ajustados por el nivel general de precio. - Se publica el primer sistema de cuentas nacionales para los países por ONU. - Se publica "The Basic Postulates of Accounting", donde se presentan 14 proposiciones básicas. - El primer trabajo destacado de esta época sería el estudio sobre la contabilidad del valor corriente (CVA). - Se mantuvo el interés entre las relaciones costos-volumen, así como análisis de varianza y además se hicieron contribuciones al tema del costo marginal versus costo completo. - Se editan los primeros libros que proponen el uso de matrices computarizadas en contabilidad, destacan "Contabilidad y modelos analíticos" y "simulación de la empresa a través de un programa de computador de presupuesto". - Otra tendencia fue la influencia de la teoría financiera en la contabilidad y la condición informacional de la contabilidad, con el desarrollo de la contabilidad internacional. Los principales autores serán: Holzer, Schoenfeld, Moonitz, Edwards, Bell, Mattessich.
Los "70". La nueva dirección en investigación	Se desplaza el visión axiomática, por investigación de base empírica. - Se vuelve a la rendición de cuentas como base de la contabilidad, pesar de la visión anterior de que la toma de decisiones debería ser el eje. - Inquietudes sobre la economía de la información y sus implicaciones desde la contabilidad. - Se mantiene interés sobre los precios corrientes y el nivel general de precios. - La contabilidad internacional toma fuerza e importancia. la armonización internacional de las normas y principios de la contabilidad es un debate permanente. Entre los principales autores están: Enthoven, Jaruga, Gorelik, Mueller y Walter, Moonitz, Stamp, Beaver, Kettler, Acholes, Abdel, Khalik, Feltham, Demski, Baiman.
Los "80 y 90". Problemas de valoración, crecimiento, consolidación y construcción de modelos matemáticos.	Estudios sobre las consecuencias económicas de la elección contable, cambios de precios, políticas de dividendos, contenido informativo, investigaciones contables basada en el mercado, elaboración de normas y regulación, contabilidad pública, responsabilidad empresarial, contingencias, incertidumbres, riesgos, análisis de estados financieros, valores de mercado, contabilidad internacional, contabilidad de gestión, historia de la contabilidad, educación contable, contabilidad del capital intelectual, el ambiente. Son algunas de las inquietudes desarrolladas en el marco de la investigación en la contabilidad y que han marcado un nuevo rumbo, también caracterizándose por desprenderse aunque lentamente de las amarras del positivismo y ese es uno de los grandes retos del siglo XXI, la contabilidad desde la transversalidad del conocimiento y contabilidad como disciplina para el desarrollo humano. Entre los principales autores están: Kaplan, Ohlson, Ijiri, Dopuch, Beaver y Wolfson, Bernard, Benston, Gibbins, Newton, Dycman, Morse, Cañibano, Túa, Lopez, Mattessich y muchos otros.

Fuente: Mattessich (2001). Análisis y diagramación propia.

Como se ve esta época será la más fecunda en estudios, será la que alcance mayor nivel de producción de conocimiento. Son tiempos de encuentro y fundación de diferentes escuelas en la ciencia de la contabilidad como ha sucedido en otras disciplinas. Manero (1979) sugiere como escuelas:

Escuela personalista; aquella cuyas explicaciones se basan en que las cuentas están abiertas a personas y es a ellas, a las que representan, otra es la escuela del valor;

orientada hacia que las cuentas expresan valores materiales de las transacciones. Se pueden tomar como los enfoques originarios e iniciadoras de la época científica.

Luego se desarrollaran otras escuelas como la jurídica, que entiende a la contabilidad sujeta a las disposiciones del derecho, o de las llamadas teorías puras.

Si se tratara de ubicar a la contabilidad en alguna de estas escuelas en tiempo de hoy, habría que inscribirla en las teorías puras y es la orientación de esta investigación, estudiar la esencia de la contabilidad. Para reflexionar, la siguiente cita bien puede ser una proclama emancipadora al estudio de la contabilidad.

“Si se quiere analizar el fenómeno contable como tal, es preciso hacer abstracción del mecanismo de la partida doble, que no es más que una de sus posibles expresiones. La propia evolución de la contabilidad o procesos contable ha de ser el primer objetivo de las investigaciones científicas, en tanto que todas las teorías explicativas examinadas hasta ahora parten de la cuenta o del balance como de un “dato”, primario, sin prestar atención al hecho de que no se trata más que de la expresión técnica de un “dato” más fundamental. (Vlaemminck , Joseph, 1961:339).

La contabilidad no será únicamente el resultante de la anotación inminente de hechos, sino que hombres como los nombrados e instituciones como los gremios de los países y organismos internacionales, desarrollaran un conjunto de postulaciones y explicaciones que conformaran lo que es hoy el acervo intelectual de la contabilidad. Nótese que al inicio de las épocas se habla de anotaciones y registros para la rendición de cuenta o para la cuantificación de la riqueza en posesión, hoy de sistemas de información integral, basada en valoraciones y mediciones, previamente razonadas desde métodos científicos.

B i b l i o t e c a



C. Resumen analítico.

La contabilidad tiene como responsabilidad expresar de manera razonable la posición económica-financiera y social de una entidad y se demostró que cada modo de producción económico hará exigencias específicas a la contabilidad.

El empirismo siempre fue un método en la contabilidad y queda expresado en las diferentes etapa descritas, ahora una cosa es el ejercicio práctico del que hacer contable, y otra cosa, que la fuente científica de la contabilidad se encuentre en evidencias empíricas solamente, capaces de regularizarse y luego comprenderse en eventos permanentes que den lugar a la teoría general.

Si se parte de las siguientes premisas económicas:

- ✓ Los recursos son escasos.
- ✓ Las necesidades del hombre son crecientes.
- ✓ Es instintivo y natural en el hombre, lograr su supervivencia.

Se necesita de información que recoja suficientemente la descripción de los hechos para tomar decisión sobre el mejor usos de los recursos disponibles y la contabilidad es la disciplina que en buena parte suple a la economía del bien “información”.

En todo momento el hombre se ha enfrentado al medio ambiente que le ha sido adverso, en la edad antigua lo constituía la vida natural, hoy el mercado económico, la competitividad, la globalización, entre otros. Ortega y Gasset³⁷, hace entender que el hombre ha desarrollado la más formidable estrategia, la sociedad y sus asociaciones para ese enfrentamiento eterno.

“Uno de los más graves errores del pensamiento “moderno”, cuyas salpicaduras aún padecemos, ha sido confundir la sociedad con la asociación, que es, aproximadamente, lo contrario de aquella. Una sociedad no se constituye por acuerdo de las voluntades. Al revés, todo acuerdo de voluntades presupone la existencia de una sociedad, de gentes que conviven, y el acuerdo no puede consistir sino en precisar una u otra forma de esa convivencia, de esa sociedad pre-existente”. (Ortega y Gasset, 1967:11)

El hombre en tanto su conformación social y el conjunto de asociaciones, acuerdos y reglas de entendimiento, busca generar el mejor usos de su escasez y cubrir

³⁷ Filósofo Español, la obra citada es La Rebelión de las Masas.

sus necesidades que están en aumento permanente, requiere de información integral, la cual en la medida de la complejización de las relaciones humanas, también serán complejos los sistemas de información utilizados para soportar los acuerdos. En esa red se mueve la contabilidad.

Así, pues la revisión histórica de la contabilidad preconizada, de manera sencilla puede alcanzar mayores grados de complejidad en la medida que se siga relacionado las formas de intercambio económico y las formas de generar conocimiento contable. Tal vez el positivismo lógico³⁸, en su afán de hacer alta especialización y segmentación al conocimiento, ha logrado eclipsar al mundo occidental durante mucho tiempo con su manera de conocer, pero si realmente se quiere tener un mundo que optimiza, se debe entender el carácter transversal del conocimiento, para estudiar de manera integral cada hecho, así opera también en la contabilidad.

Hasta ahora y a lo largo de la historia cada país fue capaz de generar sus propias explicaciones y por ende sus propias técnicas de contabilidad, algunas llegaron a trascender a toda la humanidad, como es propio de toda ciencia. Pero la economía de hoy signada por la integración y los mercados crecientes, solicita y demanda de información universal, consistente, razonable capaz de ser comparada a escala mundial.

En la contabilidad recae la posibilidad de estimular en los usuarios posibilidades de elegir y eso pasa cuando con equidad se distribuye información Para mantener el

³⁸ Movimiento filosófico liderado desde los avances expuestos por Newton en la física y por el respaldo filosófico dado por Descartes. Basado en la verificación empírica de los hechos, los eventos están en el mundo real de las cosas y el hombre las capta sensorialmente. A la contabilidad también permeo tal posición, como al resto de las ciencias y por ello su concentración en lo tangible y expresable en registros prácticos. Esta discusión se elabora con detenimiento en el punto dedicado a la epistemología de la contabilidad. (ver capítulo 1).

auge de los mercados mundiales se requiere transparencia y ella indefectiblemente se alcanza con la redefinición de los sistema de información económica-financiera y social a escala global y local, así como sus controles.

No se trata de entrar en un debate ideológico, sino más bien de promover desde la ciencia de la contabilidad, los mejores estándares de generación de información que recoja el interés del usuario. La contabilidad no puede generar las limitaciones al tomador de decisiones, sería ir en contra de su propia naturaleza. La información hoy es un bien principal de la nueva economía y así hay que entenderla desde la nueva episteme contable.



CAPITULO III. ÉTICA EN LA CIENCIA DE LA CONTABILIDAD.

“Los seres humanos estamos programados en cuanto seres, pero no en cuanto humanos. Recibimos con nuestra dotación genética la capacidad innata de llevar a cabo comportamientos innatos”.

Fernando Savater 2003.³⁹

CONTENIDO

Introducción.

A. Ética teórica.

1. La verdad.
2. La vocación.
3. Función de la ética.

B. Ética práctica.

1. La profesión y sus profesionales.
2. Los honorarios.
 - a. Técnica de establecimiento de honorarios.
- C. Código de ética de los contadores públicos.
 1. Código de Ética de los Contadores Públicos de Venezuela vigente (1996).
 2. Código de Ética emitido por IFAC.
- D. Estrategias para fortalecer el compromiso Ético.
- E. Resumen analítico.

Palabras clave: ética, profesión, vocación, verdad, código.

Introducción.

Trabajar el tema de la ética termina siendo muchas veces árido, e inclusive tedioso, evoca usualmente un manejo puro de la historia del hombre, del que hacer de los griegos o de la prolija obra de los grandes filósofos, con quienes estudiosos del tema deslumbran en sus conferencias y confunden sin complejo al auditorio no especializado. También al hablar de ética muchas veces se acude al encuentro con la ingenuidad, a lo abstracto de ser hombres buenos, capaces de desprenderse de los suyos por los demás, de hombres alejados del mal, se consagran en la virtud ética idealista, lo impoluto se impone en este mundo de perversidad.

³⁹ Fernando Savater (1947-).Filósofo, escritor, profesor de la Universidad Complutense de Madrid.

Otro tanto a la confusión sobre la discusión ética lo aportan las asociaciones profesionales o gremios, que no se quedan atrás cuando convocan el tema. Sus coordenadas son seriamente opuestas, se recita sin distracción, cantidad de normas las cuales obligatoriamente hay que cumplir para ser ético, por ejemplo: pagar puntual la membresía o asistir a las reuniones de la asociación. Con desparpajo los defensores de estas actitudes invaden la escena con juicios particulares a los que llaman concepción ética y lo peor, claman por la necesidad que el colectivo cumpla con ese pregón, aún cuando la institucionalidad está montada para que no se logre, como en el caso venezolano.

Bajo estas concepciones se termina atrapado y sin salida, ya que al parecer la ética esta reservada a los lectores furibundos de la filosofía, para los santos o para los que cumplen con los actos administrativos de una asociación. Cuando se trata de definiciones, hay términos con evolución, los cuales el tiempo marca su comprensión, la ética otro de ellos. Historia y ética son indivisibles, según sea el marco histórico en que se está la concepción ética tendrá sus particularidades. La ética es la dimensión integral del hombre en la sociedad en cuanto a la capacidad que tiene para defender su individualidad, sin transgredir la de los otros, la capacidad de defender su libertad de acción, de pensar, de sentir y presentarse ante el mundo, entendiendo que no esta sólo y que comparte en el globo terráqueo con otros hombres que defienden también su libertad, el acuerdo de convivencia es centro de esa dimensión ética.

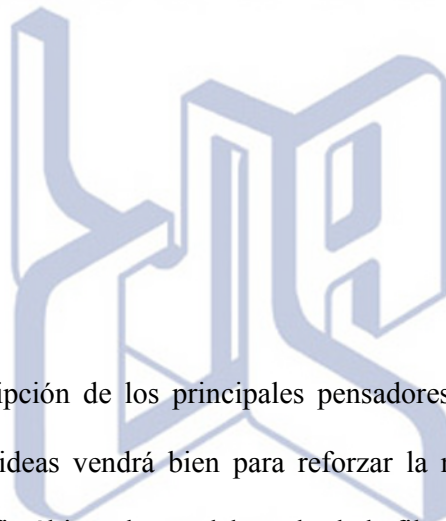
La intención es llevar la ética a un plano más cercano al interés individual. La ética es discusión individual permanente sobre el hacer, es una revisión a cada instante de un sí o un no. No está reservada para los grandes momentos. ¡Mañana toca tomar una decisión ética, hoy no!, ¡No se cumplió con el pago, se perdió la ética!, eso es uno de los atentados más serios a la ética.

Mirar la ética con respeto significa saber que hay grandes pensadores que se han esforzado por dilucidar interrogantes sobre la conducta del hombre, han propuesto formulaciones teóricas de importante referencia, aún cuando lo dicho no sea absoluto. Esas contribuciones han permitido operar en la práctica mecanismos para ordenar las relaciones del hombre en la sociedad y a su vez esas prácticas son fuentes para la reflexión ética, pasa igual que la relación ciencia –técnica antes explicada, porque la ética es una ciencia más. El esfuerzo que se hace en este capítulo esta dirigido a la reflexión cotidiana de los intereses de los profesionales, con base en las llamadas mejoras de Pareto, donde el profesional deberá hacer los mayores esfuerzos para mejorar siempre, sin que eso implique desmejoras a otros profesionales o a la sociedad en general.

Cuando un profesional actúa y defiende su bienestar estando consciente que a su alrededor no ha causado desmejoras, se está en frente de una actitud profesional positiva. Es ético, buscar incansablemente las mejoras individuales, sin que el resto de la sociedad empeore, así se logrará entonces un bienestar general a la sociedad. Esto puede ser tomado como ejemplo de la comunión del interés individual y el interés colectivo, en términos operativos.

El capítulo se divide para fines didácticos en dos aspectos uno sobre la ética teórica y otro sobre la ética práctica.

B i b l i o t e c a



A. Ética teórica.

Una breve descripción de los principales pensadores del mundo que sobre la ética han expuesto sus ideas vendrá bien para reforzar la no existencia de verdades absolutas. Pero no es el fin último dar un debate desde la filosofía, más bien que tan alto nivel de expresión del pensamiento, permita a los profesionales dimensionar su rol, sus compromisos y su libertad. La concepción ética no es estática está en función de como el hombre se explique la vida en cada tiempo.

Ética, viene del Griego Ethos; modo de ser o carácter, será “*la teoría o ciencia del comportamiento moral de los hombres en sociedad, (Vázquez, 1969:22)*”. Esto lleva a definir inmediatamente la *Moral*, como un “*conjunto de normas y reglas de acción a regular las relaciones de los individuos en una comunidad social dada*” (Vázquez,

1969:33), viene del latín, **mos** o **mores**; Costumbre o costumbres. El origen etimológico de los términos refieren casi al mismo punto, la ética establece el modo de ser o carácter del hombre y la moral sus costumbres, sin embargo, el tiempo ha permitido hacer separaciones y ubicarles en roles diferentes, haciendo a la ética como la disciplina científica y la moral el objeto de estudio.

Cada hombre tiene interés individual, y eso hace dinámica la vida social del mismo, pero como el hombre es una unidad biológica compleja y socialmente integrada, se generan intereses colectivos. No se trata de colocar el interés colectivo en detrimento del interés individual, se corre el riesgo de caer en una sociedad enferma, no existe posibilidad alguna de construir desde una estructura determinada la virtud colectiva sin presencia de los intereses individuales, pero tampoco superponer el interés individual al interés colectivo, eso sería actuar con el mayor de los egoísmos y promover las desigualdades. Se trata de una debida correlación entre lo individual y lo colectivo. A continuación, el cuadro servirá para demostrar lo dinámico de la ética.

CUADRO N° 1. ALGUNAS CORRIENTES DEL PENSAMIENTO ETICO.

PERIODO	ETICA	PROponentes	APLICACIÓN EN EL MUNDO REAL
EDAD ANTIGUA	GRIEGA	Sócrates	El hombre obra rectamente cuando conoce el bien, y al conocerlo no deja de practicarlo.
		Platón	Es la subordinación del individuo a la comunidad. El estado persuade al hombre en su comportamiento, para que este alcance la virtud.
		Aristóteles	El hombre es un animal político, es un ser social.
EDAD MEDIA	CRISTIANA MEDIEVAL	La Iglesia	Verdades reveladas por dios. El hombre obra para salvarse en el otro mundo.
EDAD MODERNA	MODERNA	Emmanuel Kant	El hombre es un ser activo, productor y creador. Visión antropocéntrica.
EDAD CONTEMPORANEA	(1789-1960)	Soren Kierkegaard Friederich Nietzsche	El hombre construye su universo moral. La libre elección como centro.
		Carlos Marx	El hombre es definido en términos de <i>praxis</i> . El hombre productor, transformador y creador, se define esencialmente para la producción.
		Ética de la liberación	La emancipación a la dominación de pueblos sobre otros, para lograr la libertad.

	POSMODERNA (1960-Hoy)	Edgar Morín	El hombre, la sociedad y el estado, son relaciones indivisibles. La ética se enfrenta a la realidad compleja, la realidad es como un tejido de constituyentes heterogéneos inseparablemente asociados donde encuentra presente la paradoja de lo uno y lo múltiple.
--	--------------------------	-------------	---

Fuente: Morín (2000), Escobar (2000). Análisis y diagramación propia.

Cada corriente ética presentada es un aporte para la discusión, ninguna es totalmente desechable y tampoco absolutamente aceptable, deviene de esa incertidumbre la posibilidad infinita del hombre en plantearse sus reflexiones, sin embargo la visión ética de la corriente posmoderna es la que sigue dándole forma al trabajo. Desde los griegos hasta hoy es mucho lo que ha pasado en la vida del hombre. Lo importante será poder entender como diría Savater de que va la ética. No se puede mantenerse posturas divisibles sobre la actuación profesional y la vida cotidiana del hombre, en cuanto a lo ético, para el profesional existe una ética y ese es su compromiso.

Las asociaciones profesionales como la venezolana ha instaurado la concepción ética, desde la coerción, sólo revisar el código de ética de los contadores públicos es suficiente muestra empírica. La sanción es un instrumento utilizado en las sociedades para desincentivar la violación a la norma, pero se requiere más que eso para lograr la observancia debida.

Desde la ética muchos males de la humanidad, podrían superarse. Unas preguntas definitorias de este capítulo serán, ¿Qué impacto tiene la ética en el ejercicio de la profesión de la contaduría pública?, ¿es negocio la ética?. La pretensión es revitalizar la discusión, haciendo ver que la ética es un buen negocio, en el sentido que genera beneficios económicos y sociales. Desde la ética el profesional puede lograr una

vida digna y una vejez plena y segura. Con un ejercicio sobre la base del funcionamiento de los precios, la oferta y la demanda, con respecto a los honorarios profesionales de un contador público, se podrá ver de manera eficaz.

El precio transmite una información económica fundamental al mercado.

“cuando el precio de un recurso utilizado por una empresa es alto, ésta tiene mayores incentivos para utilizarlos menos. Cuando el precio de un bien producido por una empresa es alto, ésta tiene mayores incentivos para producir una mayor cantidad de ese bien y sus clientes tienen incentivos para utilizarlos menos” (Stiglitz, Joseph, 1994:105).

Un equilibrio se alcanza cuando la oferta y la demanda se cruzan, ese es el llamado precio de equilibrio, representa los intereses del oferente y del demandante.

Si se ofrecen servicios profesionales por debajo del costo de producirlos, bien por la mala calificación de la firma o del profesional, se generara un excedente al consumidor (La entidad, tiene capacidad de pagar más de lo que paga) fomentando distorsiones al mercado ya que las firmas o profesionales bien calificados tendrán que bajar sus honorarios para sobrevivir, se desata un proceso de competencia desleal. Por el contrario si se ofrecen servicios onerosos la entidad tendrá pocos incentivos para contratar, constriñendo el mercado. En la propuesta de metodología para honorarios, existe la posibilidad de alcanzar precios de equilibrio. Desde la ética se puede lograr honorarios que permiten el desarrollo del mercado profesional y todos salir beneficiados, en proporción a la calificación obtenida.

Otras consideraciones a las preguntas es que la contabilidad se puede decir que es tanto reflejo como estimulante del desarrollo socio-económico,

“garantes de la transparencia de la arquitectura financiera, genera servicios a los usuarios en la toma de decisiones, tiene impacto y responsabilidad social dado su contenido financiero, facilita la planificación macro y microeconómica, promueve la creación y colocación eficiente de capitales, genera confianza entre inversores, hace posible el correcto funcionamiento de las instituciones, unidades económicas, impulsa el desarrollo de mercados de capitales, promueve los sistemas de información financiera”. Conferencia Interamericana de Contabilidad. Margarita-Venezuela “La contabilidad: Un Elemento Clave en el Desarrollo (Montaldo Oscar, 2000)

(Savater, 1998) al hacer una relación entre ética y ciencia deja ver la diferencia entre buena ciencia, aquella que bien aplica sus métodos de explicación y comprobación, pero advierte que si la ciencia se mantiene meramente en lo racional puede llegar a cosas atroces, y ciencia buena, sería aquella que está al servicio de lo que se considera ideales de excelencia humana. Que en la contabilidad esta representado en el resguardo del interés colectivo que hay sobre la información contable, garantizando su simetría.

El hombre de ciencia de la contabilidad, de ciencia buena, busca generar avances científico-técnicos, para establecer las mejores prácticas profesionales, por eso es que no se acepta a la contabilidad creativa como denominación al fenómeno de aprovechamiento de las debilidades epistémicas de la contabilidad. Hacer uso de los vacíos que presenta la contabilidad en sus problemas de valoración y de presentación de información para sacar provecho, deja en entredicho la dimensión ética, hacerse de información aventajada por metodologías no convencionales también es un atajo que no corresponde a la ética.⁴⁰

Los hombres de la ciencia de la contabilidad, deben seguir sus postulaciones teóricas, principios y normas profesionales establecidos y convenidos en sus comunidades científicas, no a modelos ideológicos determinados o intereses particulares, ese es el mayor reto ético de los profesionales de la contaduría pública.

⁴⁰ Retomar como ejemplo el análisis de Stiglitz, en “los felices años 90”, donde los CEOS y la Firma de Auditoría, sabían lo que estaba pasando en ENRON, y estaban sacando provecho a la debilidad de la contabilidad y haciendo uso del poder económico y político para seguir manteniendo la asimetría del manejo de información, pero aún más, la propuesta del presidente de AICPA fue negada en cuanto a que debería aumentarse la información al respecto. Años después, conocido la quiebra y generado los daños que se causaron, la ley norteamericana generó normativas de mayor control.

1. La verdad

La verdad, es un componente del juicio ético, la inexistencia de explicaciones absolutas y la constante incertidumbre en que la vida del hombre se mueve, obliga a decir que no hay una verdad. Se propone una tipología, para enmarcar mejor la responsabilidad ética del profesional de la contaduría pública, desde lo que puede ser la verdad. *“La verdad es una cualidad de nuestra forma de pensar o de hablar sobre lo que hay, pero no un atributo ontológico de lo que hay”.* (Savater, 2003). Cada quien tiene una verdad: un fenómeno, evento o suceso, existe y el hombre intenta explicarlo, logrando armar descripciones y conexiones de funcionamiento sobre ellos con los cuales pueden llegarse a consensos y corresponden a un tipo de verdad.

Las explicaciones que la comunidad científica hace sobre determinados eventos y es aceptada, representa ese tipo de verdades, eso no limita que sobre el mismo evento surgieran nuevas explicaciones para constituirse en nuevas verdades, como diría Bunge, las explicaciones de las ciencias no son más que un conjunto de ideas provisionalmente establecidas. Este tipo de verdades tienen la particularidad trascendental que comprometen a la sociedad, la mueve, la direcciona, son verdades de alta potencia para la humanidad. Se deposita mucha confianza en esas verdades, su mal uso genera daños letales.

Otro tipo de verdad es aquella donde cada individuo es capaz de formarse su propia explicación sobre el fenómeno, es ambigua, depende de la sensibilidad de cada hombre, los acuerdos no son necesarios, cada uno puede defender y sostener su verdad. Por ejemplo, lo bien o mal que se pasó en la fiesta, lo bonita o fea que es una camisa, o

las sensaciones que genera una obra de arte, son verdades de uso individual, que alimentan el disfrute social del hombre.

Un último tipo de verdad la constituyen las verdades cotidianas, esas que están sucediendo permanentemente y que son contrastable físicamente, suceden, por ejemplo la caída de una persona de la silla, el escuchar música si no es sordo, la compra-venta de un bien, la emisión de un cheque. etc. Son rutinarias y aparentemente no requieren de mayores explicaciones, pero muchas de ellas son base para el estudio de las verdades científicas.

Los hombres están en presencia simultanea de todas esas verdades continuamente, si bien han sido presentadas de manera separada, en el enfrentamiento con la vida real, se esta envuelto en verdades complejas, donde se vierten los tres tipos mencionadas y otras más, si fuera el caso de aumentar la tipología. Por ejemplo: con un principio contable se puede no estar de acuerdo y hacer juicios individuales sobre su incongruencia, pero por ser acordado por la comunidad científica hay que aceptarlo y aplicarlo, sólo con refutaciones del mismo rigor puede ser superado, validado y adoptado en un nuevo principio. Pero determinar una debilidad de un principio y no exponerlo a la luz de las discusiones científicas y mas bien aprovecharse, es un problema ético que de creatividad en la contabilidad.

Las verdades a las que se hace referencia en esta discusión ética es a las verdades consensuadas desde la comunidad científica, que constituyen sus paradigmas y a los que se debe el profesional en primera instancia y citar algunos escándalos en el mundo de los negocios, que Alan Woods en Londres, el 13 de julio de 2002, llamó

“Una epidemia de corrupción”. Es un buen ejercicio como la ética y la ciencia deben convivir para beneficio de la humanidad. Se incluye la experiencia venezolana de la crisis bancaria.

CUADRO N° 2. ALGUNOS ESCANDALOS CONTABLES.

Empresa	Fraude
Weiss Ratings,	Reveló que prestigiosas firmas de contabilidad no advirtieron de los problemas financieros de cerca de la mitad de las compañías que presentaron solicitudes de protección de quiebra durante los últimos 18 meses.
Enron	Presentó una solicitud de quiebra después de admitir que sus beneficios durante los últimos años habían sido aproximadamente 600 millones de dólares más bajos de lo que se había pretendido. Había utilizado “vehículos especiales” o entidades fuera de balance, para mejorar sus beneficios y reducir su deuda.
Arthur Andersen	La compañía se desplomó cuando admitió que habían realizado una destrucción “acelerada” de documentos relacionados con Enron en su oficina de Houston, después de que la SEC iniciara la investigación de la contabilidad de esa compañía.
Tyco	Kozlowski su presidente fue acusado de haber evadido un millón de dólares del impuesto sobre tráfico de empresas de Nueva York por compras de arte.
Global Crossing	Compañía estrella de la fibra óptica se le investiga por intercambiar capacidades con otros operadores en un intento de exagerar los ingresos.
WorldCom	Admitió que había contabilizado “erróneamente” 3.800 millones de dólares de costes como gastos de inversión de capital, y que los beneficios que había registrado durante cinco trimestres desde principios de 2001 deberían haber sido declarados como pérdidas.
Xerox,	Aplicación errónea del GAAP” (PCGA, de USA), había exagerado durante cinco años sus beneficios por un total de 1.400 millones de dólares.
Merck,	Exageró sus ingresos y sus costos en unos 14.000 millones de dólares durante tres años. Había contabilizado como ingresos dinero que fue pagado a las farmacias minoristas, que nunca fue utilizado.
Vivendi	Sus dos principales bancos se negaron a suministrarle más dinero. Ha negado las acusaciones de que había intentado exagerar sus cuentas.
Elan,	Compañía farmacéutica irlandesa. La compañía ha admitido que ha utilizado vehículos fuera de balance, y está siendo investigada.
Sistema Financiero Venezolano.	Dos décadas de incubación sería el periodo para la gran crisis financiera vivida en 1994, que dejó como saldo la quiebra de diez bancos comerciales, nueve bancos hipotecarios y diez sociedades financieras. En su conjunto representaban de manera aproximada 42%, 66% y 29% respectivamente del activo del subsistema. Entre las causas detectadas cuentan la habilidad de hacer usos de artificios contables para esconder la verdadera posición financiera. ⁴¹

Fuente: www.elmilitante.com (2004). Faraco (1995). Análisis y Diagramación propia.

El cuadro presenta cómo la verdad científica fue quebrada, por una verdad basada en la manipulación de las deficiencias de la ciencia de la contabilidad y de la

⁴¹ Los profesores Francisco Faraco y Romano Suprani, en un libro que se convirtió en un Best Sellers, de la crisis financiera venezolana, analizan su génesis, estallido y tratamiento. En el libro no falta el comentario de la debilidad contable o el uso de artificios contables para esconder la verdad financiera de las instituciones. Para mayor información ver “La crisis Bancaria Venezolana, análisis preliminar”. (1995).

institucionalidad, teniendo como sustrato un quiebre de la conciencia ética y trayendo como consecuencia grandes pérdidas económicas. Cada caso deja como saldo social: familias que perdieron puestos de trabajo, ahorros e inversiones y una profunda desconfianza en el manejo privado de la actividad productiva.

Este es un ejemplo real de cómo la ética juega papel importante en la economía de una sociedad, cómo los miembros de una comunidad científica pueden negociar el conocimiento y cómo la diversidad de intereses y su poder, pueden construir “verdades”. El juicio crítico pasa a ser el salvavidas, discutir constantemente las estructuras de una disciplina, sus aportes, desempeño y su capacidad de adelantarse a los hechos es una postura ética, que cada miembro de la comunidad científica debe asumir.

2. La vocación.

Es una palabra muy discutible, sin embargo se propone una manera de pensarla, dado que para desarrollar con éxito cualquier profesión es necesario iniciarse con vocación. Algunos la ligan a un sentido divino, sobrehumano, una especie de llamado especial que hace dios al hombre, pero esa no es la que se asumirá, más bien la vocación vista desde una valoración individual que hace el hombre para ordenar su plan de vida.

Un orden para estudiar la analizar la vocación puede ser el siguiente:

De primer orden: La formación familiar y social, el interés ingenuo por determinados eventos y las aptitudes.

La formación familiar y social, va generando en el hombre valores, conceptos de vida, etc., que le marcaran en muchas de sus decisiones, no son estáticas pueden variar en la medida que el mismo hombre va creciendo y conociendo alternativas de visones y expresiones.

El interés ingenuo, esta representado en el anhelo de dominar una disciplina aún sin conocerle realmente, solo se tiene alguna referencia por familiares o información aleatoria, sin embargo se muestra interés. El encuentro con la realidad hace reafirmar la vocación o desistir, hasta encontrar otra vocación, es una búsqueda constante.

Las aptitudes, son el conjunto de condiciones naturales, físicas, mentales con las que se cuenta, no necesariamente son limitativas pero hay que tenerlas en cuenta.

De segundo orden: Las preferencias y las actitudes.

Las preferencias, están vinculadas a los gustos y deseos del hombre, se ejerce a través de la libre elección.

- ✓ Información de tipo socio-económica.
- ✓ Interés por el análisis de la economía pública y privada.
- ✓ Por estudios sobre valoración económica, de análisis financiero, a la construcción de sistemas de información económico-financiera.
- ✓ Juicio critico.
- ✓ Trabajo dinámico.

Las actitudes, son el conjunto de disposiciones para asumir la responsabilidad de la elección realizada.

- ✓ Sentido de la transparencia y honestidad.
- ✓ Disposición al estudio y la lectura permanente.
- ✓ Disposición a la indagación e investigación, indistintamente que se ejerza en campos de acción privada o publica, de docencia u otras.
- ✓ Capacidad para la interrelación.
- ✓ Disciplina y orden.

3. Función de la ética.

Desde una concepción utilitarista de la ética se hacen algunos razonamientos para establecer sus funciones mas destacadas⁴². No se trata de promover una receta, porque sería contradecir la propuesta inicial, sobre la libertad individual del razonamiento del hombre. Sin embargo, como si va en la ética el estudio de las relaciones intersubjetivas de los hombres, se pueden hacer algunas argumentaciones sobre su importancia como ciencia para la sociedad.

La contabilidad envía al mercado un bien tan importante como es la información, cuyo respaldo está en la confianza que los usuarios puedan tener sobre ella, por lo tanto la ética :

⁴² Hay quienes, como Fernando Savater piensan, que no se puede hablar de las funciones de la ética, como si esta fuera el instrumento que establece patrones o recetas de comportamiento, sería reducirle su capacidad reflexionadora. Sin embargo respetando tan honorable pensador, se intenta hacer una propuesta general que en nada busca axiomas de comportamiento.

- ✓ Moraliza la vida de los hombres. Al estudiar las relaciones intersubjetivas de los hombres, permite presentar diferentes apreciaciones sobre sus actos, para orientar los acuerdos sociales.
- ✓ Contribuye en la formación del hombre para convivir en sociedad, estimula la reflexión entre lo individual y lo colectivo. En términos de las profesiones permite poner las líneas, límites o fronteras de actuación. Compromete al hombre con su entorno.
- ✓ Estimula el juicio crítico, dándole al hombre posibilidades para juzgar sus propios actos. Robustece a las profesiones con la discusión sobre el ejercicio en el campo de trabajo.
- ✓ Estimula el buen vivir. En términos de gerencia estratégica, la ética promueve que el hombre se establezca visiones, misiones, ideales de vida, justo ahí logra su virtud.

B. Ética práctica.

En Venezuela, los estudios formales para el aprendizaje y dominio de los avances de la ciencia de la contabilidad se realizan bajo sistemas de educación en niveles universitarios de cinco y tres años aproximados. El Estado reconoce como licenciados a aquellos que han cursado estudios de cinco años y como técnicos a los de

tres años, ambos son los **profesionales** de la disciplina, la diferencia gravita en que tienen espacios de actuación laboral diferenciados y con limitaciones específicas. Se asume que los de carreras de cinco años, han logrado un nivel de conocimiento capaz de reflexionar y promover avances sobre el objeto de estudio de la contabilidad y socialmente las leyes les comprometen con mayores responsabilidades. Los de carreras técnicas, no significa que sean minusvalidos mentales⁴³, sólo que se han formado para la asistencia o ejercicio práctico de las técnicas generada desde la ciencia de la contabilidad o como asistentes a profesionales de carreras largas; eso no quita valor, sólo que cada uno tiene un campo de acción delimitado, de lo contrario sería una anarquía el ejercicio de la profesión. La confianza en la información contable, que de por sí esta seriamente cuestionada, estaría totalmente perdida, si cada individualidad ejercería sin orden alguno la profesión. El Estado otorga ciertos límites a los campos laborales según las responsabilidades de cada una.

La contabilidad como conocimiento científico opera en la práctica desde la **contaduría pública**, como profesión.

1. Los honorarios.

Este punto se incorpora ante la realidad inminente de la imposibilidad de disociar la ciencia de la acción profesional, por lo menos en la contabilidad y la asignación de honorarios como instrumento de lograr el bienestar económico particular

⁴³ Muchas veces se logra ver en el mercado de trabajo; técnicos, con capacidades, dominio y conocimiento de alto nivel, aptos para fomentar discusiones sobre la contabilidad y eso demuestra que está en el interés individual la profundización de conocimientos, pero no significa que deban ser vulnerados los espacios laborales, ni el orden social y profesional acordado. Sólo nuevos acuerdos llevados a normas superarían el viejo orden, pasa como en los paradigmas del conocimiento.

es un fenómeno revisar desde el punto de vista ético. Todo esfuerzo de trabajo debe tener una contraprestación o beneficio, pueden ser materiales, económicos o de tipo social. Sin embargo, se tratará explícitamente al tipo de beneficios económicos percibidos a cambio del trabajo que desarrolla un contador público.

Los servicios profesionales y en este caso el de los contadores públicos son actividades no de comercio y deben tener un tratamiento diferente, por las obligaciones que tiene esta profesión con la sociedad. Una actividad comercial de cualquier índole busca maximizar sus beneficios y se traza libremente en el mercado, los servicios profesionales del contador público no se pueden establecer en base a los resultados que se obtenga de su actuación.

Por ejemplo; la actuación de un contador público produce un bien, llamado información, indistintamente del resultado de la información generada, los honorarios deben ser cancelados según lo pautado. El bien “información”, es neutro a los honorarios establecidos, ya que estos se convienen en base a la complejidad de procedimientos detectados por el contador público para lograr llegar a la “información” requerida por la entidad.

Todo profesional realiza esfuerzos económicos y humanos durante su formación académica los cuales deben ser recompensados, además tiene derecho a vivir dignamente y asegurarse una vejez cómoda, agradable, para ello requiere de bienes y recursos económicos que obtendrá de su ejercicio profesional. Las evidencias indican que la legislación formal para profesionales en ejercicio liberal es poca, la atención se

centra en el trabajo dependiente, donde salarios mínimos, jornadas de trabajo y seguridad social están claramente establecidos.

Los recursos económicos obtenidos de la actuación profesional, honorarios o estipendio, es la retribución al trabajo intelectual de las profesiones liberales como la contaduría pública. Los gremios muchas veces promueven estándares básicos de honorarios, los cuales entran en desactualización rápidamente y son fácilmente vulnerables ante la carencia de una institucionalidad eficiente, sin embargo hay elementos claves para determinar los honorarios de un profesional y esos son:

- ✓ Formación y calidad académica.
- ✓ Mejoramiento continuo.
- ✓ Reputación.
- ✓ Cumplimiento.

También hay condiciones que el profesional debe tomar en cuenta a la hora de tasar sus honorarios, y son:

- ✓ Naturaleza y alcance del trabajo, eso significa evaluar las horas de trabajo, las condiciones y el nivel de exigencia del trabajo, etc.
- ✓ Las condiciones económicas del cliente.
- ✓ Ambiente de control. (ver capítulo cuatro).
- ✓ Restricciones legales del cliente u otras afectaciones especiales, que generen determinados riesgos.

a. Método de establecimiento de honorarios.

Los servicios profesionales del contador público están demarcados por las normativas propias de cada país, sin embargo el código de ética de la Federación Internacional de Contadores Asociados, que por sus siglas en ingles se conoce como IFAC, contempla que son todas aquellas actividades o servicios que requieran del conocimiento y habilidades de un contador profesional, (ver cuadro numero cuatro).

El método propuesto evalúa dos variables: **la calificación profesional y los servicios profesionales**, se da preponderancia a la primera porque en la medida que se tenga amplia capacidad académica, dominio teórico e intelectual de la disciplina, la práctica profesional esta garantizada. Un ejercicio profesional basado en la experiencia practica exclusivamente esta destinado a agotarse en el tiempo e indefectiblemente al fracaso.

Calificación profesional: está constituida por el nivel académico y la experiencia profesional. El primero se mide con: estudios realizados, conocimiento impartido, contribuciones científicas, publicaciones o reconocimientos por parte de la comunidad científica, membresías en comités de expertos, especialización o dominio sobre área alguna. En el caso de las firmas se podrán establecer medias profesionales.

Hay que crear una cedula para cada una de las variables, por ejemplo.

Nivel académica.

	SI/NO	PTS
Estudios continuos ¹ . (60 horas al año)		

Contribuciones científicas ² .		
Reconocimientos por parte de la comunidad científica.		
Membresías de comités de expertos.		
Especialización o dominio sobre área determinada. ³		
TOTAL		

Fuente: Análisis y diagramación propia.

- 1) Curso, conferencias, talleres u otras actividades académicas debidamente acreditadas.
- 2) Libros, artículos u otras contribuciones, publicadas.
- 3) Títulos de cuarto o quinto nivel, certificaciones nacionales e internacionales.

SI = 3 PTS	ALTA	> 12 PTOS =
NO = 0 PTS	MEDIA	< 12 PTOS =
	BAJA	< 6 PTOS

El segundo como la experiencia profesional, lo constituye el numero de años ejerciendo ininterrumpidamente y el numero de entidades grande, mediana o pequeña, asistidas profesionalmente con éxito.

	Numero de años en altos cargos.	Numero de años cargos medios.	Numero de años total.
Ejercicio Independiente.			
	Numero de años grandes entidades.	Numero de años medianas y pequeñas entidades.	Numero de años total.
Ejerciendo dependiente.			
TOTAL GENERAL			

Fuente: Análisis y diagramación propia.

La experiencia profesional alta, es la que se alcanza con 3 o mas años de ejercicio dependiente en cargos altos, o 5 años en cargos medios. Igual aplica en el ejercicio independiente pero para entidades grandes, medianas y pequeñas respectivamente. La experiencia media es de 2 años y la baja experiencia menor de dos años.

La cedula resumen se diagrama así:

	Alta	Media	Baja
1.-Nivel académico.			
2.-			

Experiencia profesional.					
RESULTADOS DE LAS COMBINACIONES.					
1.- AA.	2.- AM.	3.- AB.	4.- MM.	5.- MB	6.- BB
PRIMER NIVEL			SEGUNDO NIVEL		TERCER NIVEL

Fuente: Análisis y diagramación propia.

El orden de los resultados de esta cédula es la composición de varias categorías, las cuales son de primer, segundo y tercer nivel.

Resultados de primer nivel, están entre las categorías 1, 2 y 3, estas serán las que tendrán oportunidad de exigir honorarios más altos.

- ✓ A-A, alto nivel académico y alta experiencia profesional.
- ✓ A-M, alto nivel académico y media experiencia profesional, es la segunda categoría, constituida por profesionales o firmas, con alto nivel de formación académica y una buena experiencia profesional.
- ✓ A-B alto nivel académico y baja experiencia profesional, usualmente son profesionales o firmas profesionales bien preparados, pero de recién iniciación en las actividades profesionales, su formación permite ubicarlas en el tercer tipo, tienen una potencialidad a desarrollar en la actividad profesional.

Las de segundo nivel. Son aquellas que están basadas en la combinación media de experiencia profesional y formación académica, las hace merecedoras de exigir honorarios medios.

- ✓ M-M, medio nivel académico y media experiencia profesional. Es la primera categoría del segundo nivel, son profesionales o firmas con medio desempeño académico y profesional.
- ✓ M-B, medio nivel académico y baja experiencia profesional. Deben hacer esfuerzos por actualizar conocimientos.

Tercer nivel. Son de alto riesgo, no deberían ejercer la profesión.

- ✓ B-B, bajo nivel académico baja experiencia profesional. Es la última categoría, en la cual ningún profesional debería calificarse. Lo constituyen profesionales egresados universitarios con bajo rendimiento, que no hacen actualización profesional y actúan profesionalmente de manera eventual. Sus participaciones profesionales y sus bajos honorarios desvirtúan el mercado y el normal comportamiento de las exigencias de estipendio.

Servicios profesionales.

SERVICIOS	CLASIFICACIÓN ¹	HORAS DE TRABAJO ²	TARIFA ³
Auditoria			
Preparación de estados financieros a entidades naturales o jurídicas.			
Servicios especiales			
Ejercicio de la función del comisario			
Peritaje contable			
Docencia			
Otras			

Fuente: Solano (2002). Ley ejercicio de la contaduría pública (1973). Análisis y diagramación propia.

1) Clasificación, esta en función de la complejidad y dedicación intelectual

que requiere el trabajo. Puede ser del 1 al 3, siendo el 1, de mayor

complejidad y el 3 de menor, el 2 es el grado de complejidad media. Sólo el profesional actuante puede determinar el grado de complejidad.

- 2) Horas de trabajo, se determina en base a la complejidad y se asigna la cantidad de tiempo que se utilizara, segregado según la categoría del o los profesionales actuantes: socio, gerente, supervisor, encargado o senior, semi-senior, asistentes u otros.
- 3) Es el valor en unidades monetarias asignada a cada servicio, resultante de establecer la estructura de gastos y el porcentaje de excedente que se aspira obtener, siempre basados en las variables: nivel académico, experiencia y el tipo de servicio.

Se pueden hacer cédulas adicionales a estas para determinar con mayor información y precisión los honorarios profesionales, pero estos deben mantener siempre como condición: no estar sujetos a resultados, no son objetos que se cotizan en el mercado como los más “baratos”, la eficiencia y el cumplimiento son un compromiso profesional que no esta en función de los honorarios, estos se establecen formal y por escrito por medio de un contrato de fiel cumplimiento, nunca pueden estar por debajo de lo estipulado en las normas gremiales sobre honorarios profesionales.

C. Código de ética de los contadores públicos.

Implica una revisión crítica sobre el código de ética del contador público venezolano y el código de ética emitido por la *Internacional Federation of Accountants* (IFAC), la metodología usada esta dividida en:

- ✓ Descripción general de la estructura de la norma.
- ✓ Selección de los capítulos o artículos considerados más importantes.
- ✓ Apreciaciones sobre los capítulos o artículos seleccionados, haciendo énfasis en la estructura lógico-sistemática de las disposiciones y el lenguaje normativo de ambos códigos⁴⁴.

Es común, conseguir que las asociaciones profesionales, gremios o comunidades específicas de profesionales, formulen compendium de normas reguladoras a las cuales se les llaman usualmente “Códigos de éticas”, claro en términos reales, eso no es más que un conjunto de normas de responsabilidad profesional, no es ética en el estricto sentido estudiado y tampoco es fácil que los organismos den el paso para superar tal error.

De todas maneras el que se preparen normas para asegurar el cumplimiento del ejercicio profesional es necesario, aunque en algunos casos se caiga en el simplismo de creación de normas de exigencias administrativas con la asociación y no estimular la postura ética integral del profesional en la sociedad, porque a fin de cuenta las profesiones no se deben al hombre se deben a la sociedad.

1. Código de Ética de los Contadores Públicos de Venezuela vigente (1996).

⁴⁴ Basado en técnicas legislativas publicadas en INFOLEG, del ministerio de economía y producción de la República Argentina. Disponible en: <http://infoleg.mecon.gov.ar>.

La estructura del código de ética esta distribuido en siete capítulos;

I Disposiciones generales.

II Deberes del Contador público con sus clientes.

III Deberes del Contador público con sus colegas.

IV Deberes del Contador público con el gremio.

V Infracciones, VI Sanciones.

VII Disposiciones transitorias.

En su preámbulo tres ideas se desprenden:

- ✓ Enunciar los principios que deben guiar la actitud y conducta profesional.
- ✓ Logro de elevados fines morales, científicos y técnicos.
- ✓ Dar al cuerpo profesional un conjunto de normas éticas, para evitar comprometer el honor y probidad profesional, así como la imagen de la profesión.

Capitulo I. Disposiciones Generales. Contiene seis artículos. *Art.1: “Este código normara la conducta del Contador Público en sus relaciones con el público en general, con su clientela, con sus colegas y con el gremio.”*

Son cuatro los aspectos a considerar por el código sobre las relaciones del contador público, sin embargo, sólo trata tres: la relación con el cliente, con sus colegas y con el gremio, existiendo una incongruencia en las disposiciones, entre lo que se anuncia y realmente se desarrolla.

El público en general es la sociedad misma, es el circuito económico, que requiere de información eficiente, es donde se realiza la contabilidad como disciplina con compromiso social, de ahí la importancia que sea desarrollado.

Art. 3: “El contador público al fijar sus honorarios deberá tener presente que la retribución por sus servicios no constituye el objeto principal del ejercicio de su profesión”.

Este artículo por no tener un acabado suficiente cae en ingenuidades. El ejercicio profesional obliga remuneración y debe ser establecidas bajo la dinámica económica que esta viviendo el mundo global de hoy, la remuneración es tan importante como el sentido de integridad que el contador público debe tener. Si bien es cierto que ninguna disciplina tiene como objeto principal los honorarios, todo profesional debe percibir el equivalente a su esfuerzo de formación académica y experiencia profesional, tener una vida digna y asegurarse la vejez, por lo tanto esta primera parte del artículo, se presenta ingenua e insuficiente, coincidiendo con el Brasileño Julio Lobos, “*La ética no tiene que ver con beneficencia*”⁴⁵. La conducta ética no riñe con el bien vivir.

Continúa el artículo estableciendo, “*el monto de esta retribución ha de estar de acuerdo con la importancia de las labores a desarrollar, su tiempo y el que sus colaboradores destine a esa labor, así como el grado de especialización requerido*”. Para materializar esta parte y los artículos 4 y 5, está la propuesta metodológica para honorarios profesionales. Por su parte el artículo 6 establece:

Art. 6.- “El contador público está obligado a guardar secreto profesional y no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, de acuerdo a lo previsto en la ley de ejercicio de la Contaduría Pública”.

⁴⁵ Disponible en: www.americaeconomia.com. Es escritor y consultor de empresas, en una entrevista a esta revista de fecha 19/12/2003, hace comentarios sobre la ética corporativa.

La ley de ejercicio de la Contaduría Pública, en el Art.11, sobre la observancia de normas éticas, numeral 1) *“Guardar el secreto profesional, quedando en consecuencia prohibida la divulgación de información o la presentación de evidencia alguna obtenida como consecuencia de estas funciones, salvo ante autoridad competente y sólo en los casos previstos en otras leyes”*.

El profesional de la contaduría pública estará siempre en el centro de conflictos de intereses, pero este debe servir al interés público. Un superior, un cliente, un colega, o cualquiera de los usuarios podrán hacer exigencias determinadas para lograr favorecerse con información especial, otros sugerirán la realización de fraudes, ocultamiento de información o “Maquillaje de información”,⁴⁶ y así cada solicitud de tipo conflictiva. En esos y muchos otros casos difíciles de enumerar, el contador público debe desarrollar metodologías de resolución de conflictos, sin tomar parte de ellos y ahí esta una de sus pruebas profesionales más importantes⁴⁷.

La confidencialidad o el secreto profesional abarca varios aspectos, que el código no aclara o explica suficientemente, el secreto, significa que el contador público esta obligado a no revelar información de su cliente, pero la confidencialidad no implica el ocultamiento o desinterés sobre un hecho dudoso en la entidad, son cosas diferentes. El contador público está obligado a respetar el ordenamiento jurídico, y la constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece, en su artículo 2, que *“Venezuela se constituye en un estado democrático y social de derecho y de justicia, que propugna*

⁴⁶ Manera coloquial como se suele llamara a falsear de información, para mostrar resultados favorables.

⁴⁷ En el código ética de IFAC “Se define como el bienestar colectivo de la comunidad de personas e instituciones a las cuales sirven los contadores profesionales”. Cada una de esas instituciones tienen interés específico sobre la información financiera, por lo tanto el contador público podrá verse envuelto en situaciones de presión por parte de alguno de los interesados, por lo tanto es necesario activar alguno mecanismos de protección profesional, los cuales requieren de un fuerte apego y compromiso ético.

como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, (...) la responsabilidad social (...), la ética.”

La responsabilidad social del contador público se manifiesta en el mundo real y deja de ser una frase abstracta, cuando no sólo detecta anomalías de funcionamiento o cuando certifica la correspondencia entre el hecho contable de la entidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, sino también cuando se esfuerza porque el interés colectivo sean beneficiados con información transparente.

IFAC, establece para la resolución de conflictos algunos pasos:

Primero: utilizar las normas internas a la organización para solucionar el conflicto.

Segundo: de mantenerse el conflicto, se sugiere revisarlo con el superior inmediato.

Tercero: seguir en la escala superior, notificando a los ya consultados.

Cuarto: si algún superior está implicado, debe llevarse la revisión a los niveles más altos, que puede incluir juntas directivas, Consejos de Directores, etc.

Sexto: se puede lograr asesoría de unidades o expertos en el caso.

Séptimo: de persistir el conflicto, se puede acudir según la normativa de cada país, a canales externos, como tribunales, unidades contralores externas, organismos oficiales que regulan el sector, etc. Es decir, hasta que el evento no este encaminado a solución, un contador público no puede cesar en sus esfuerzos profesionales por que se privilegie el interés público.

Capítulo II. Deberes del Contador Público con su Cliente.

Este capítulo y en general el código está redactado en términos de ejercicio profesional independiente, desatendiendo el ejercicio profesional dependiente. El primero corresponde a mantener línea de subordinación y en el otro no, pero en ambos casos el profesional debe guardar posturas éticas y se tiene importantes compromisos profesionales. El contador público deberá guardar criterio imparcial, transparente y al servicio al interés colectivo, indistintamente de la modalidad de ejercicio profesional que se encuentre.

CUADRO N° 3. COMENTARIOS A LOS DEBERES DEL CONTADOR PÚBLICO CON SU CLIENTE.

Artículos	Resumen	Comentario
7	Celebrar contratos con los clientes, en los cuales se establezcan las condiciones, incluyendo los honorarios.	Una manera de disminuir los conflictos y no sujetar los honorarios a los resultados del trabajo, esta en celebrar previamente un contrato entre el usuario y el profesional. ⁴⁸
8	La opinión profesional no estará sujeta a la dirección y dependencia del contratante.	La independencia de criterio es fundamental en el ejercicio de la contaduría pública, esa independencia implica imparcialidad y transparencia. Aún en los casos de estar trabajando de manera dependiente. ⁴⁹
9	Obligación a suministrar información a otro contador público que funja como predecesor.	Es necesario la prestación de apoyo, entre colegas que por motivos diversos deban unos que desatender a un cliente y otros encargarse.
10	La opinión sobre estados financieros debe estar basada en exámenes de auditoría, conforme a las declaraciones de normas de auditoría en Venezuela.	La opinión sobre estados financieros es reservada al ejercicio independiente de la profesión, sin embargo podríamos extender que todo profesional de la contaduría pública, que se le solicitare opinión sobre un evento determinado, debe estar basada dicha opinión en suficientes evidencias y juicios técnicos profesionales.
11	No deberá firmar informes no realizados o supervisados por él, así como tampoco en el cuerpo de los estados financieros.	El contador público debe respetar, cumplir y hacer cumplir la normativa emanadas para el ejercicio profesional de la auditoría, en las que se establecen las formas y procedimientos a seguir. Este artículo se refiere a la auditoría externa, dejando sin atención la auditoría interna, la cual también requiere un conjunto de preceptos de tipo ético. Ante tal ausencia se recomienda la lectura del código de ética del Instituto de Auditoría Interna (The Institute Of Internal Auditors, IIA) www.theiia.org .
12	No permitirá que se utilice su nombre en relación con: proyectos e información financiera y estimaciones, que dependan de hechos futuros.	Se recomienda leer La DNA-13. "El examen de la información financiera prospectiva", en la cual se establecen procedimientos determinados a tal fin.
13	Deberá abstenerse de actuar profesionalmente cuando: sea pariente hasta cuarto grado de consanguinidad o	Busca garantizar la independencia y la imparcialidad del Contador público, al limitar su acción profesional u obligarle a abstenerse de

⁴⁸ En cuanto a los contratos es necesario revisar y atender debidamente lo expuesto en la SECP-4. "Normas para la aplicación de procedimientos previamente convenidos sobre determinada información financiera", IFAC, en el código de ética, desde los párrafo 8.4 al 8.6, establece rango, materia y otros contratos.

⁴⁹ Revisar la DNA-12. "Control de calidad en el ejercicio profesional".

	segundo de afinidad, tenga o pretenda tener inherencia que pueda afectar la libertad de juicio, hubiese desempeñado cargos de responsabilidad en entidades que requieran sus servicios y este afectado por cualquier otra circunstancia que pueda incidir negativamente en la objetividad.	actuar cuando sus intereses particulares estén reflejados directa o indirectamente.
--	--	---

Fuente: Código de ética del contador público (1996). Análisis y diagramación propia.

Capítulo III. Deberes del Contador Público con sus Colegas.

Del artículo 14 al 21, establece la prohibición de la competencia desleal y las condiciones para ofrecer los servicios profesionales.

B i b l i o t e c a

Los deberes entre colegas, están fundamentados en la relación laboral de respeto. Son valores importantes, sin embargo la relación entre colegas que a fin de cuentas conforman la comunidad científica de la ciencia de la contabilidad, es mas que el espacio laboral, es un intercambio permanente sobre avances de la disciplina, discusión de experiencias que coadyuvan a un mejor ejercicio de la contaduría pública, significa convertirse en agente multiplicador de las mejores prácticas y así promover la competitividad profesional. Constituyen nuevos valores que deben acuñarse con firmeza.

Administración

Capítulo IV. Deberes Del Contador Público con el Gremio.

Dos grandes líneas atraviesan este capítulo, una el conjunto de artículos del 22 al 26, dirigidos a regular los medios de promoción, ofrecimiento o divulgación de los servicios profesionales. Apuntan a evitar la mercadería de los servicios profesionales, lo fundamental en cuanto a la promoción de los servicios esta en obtener merecimientos exagerados por los servicios que son capaces de ofrecer, por las calificaciones que

posean, o por la experiencia que han obtenido y denigrar del trabajo de otros contadores.⁵⁰

La otra línea la constituye el articulado del 27 al 29, de los compromisos económicos a los cuales el contador público debe atender para el sostenimiento de la actividad que el gremio desarrolla. Una vez más se advierte que los gremios forman parte de la comunidad científica de la disciplina y esta como estructura organizativa, tiene y asume compromisos económicos los cuales deben ser sufragados entre otras maneras con los aportes de los agremiados, ahora esos aportes deben tener como característica: una debida proporcionalidad, una suficiente contraprestación y un manejo transparente. Es necesario que los contribuyentes de los gremios tengan suficientes incentivos para creer en la necesidad de hacer aportes.

Capítulo V. Infracciones y Capítulo VI. Sanciones.

Todo cuerpo de normas que intenta regular el comportamiento del hombre en la sociedad, requiere de instrumentos controladores que permitan incentivar el cumplimiento de las mismas o desincentivar el incumplimiento. Para ello, las propias normas generan sanciones a quienes las infrinjan.

Constituye infracción la inobservancia de toda la normativa emitida por el gremio y en consecuencia se generan sanciones. Este código remite a la aplicación de sanciones al reglamento de los tribunales disciplinarios de los colegios y de la federación.

⁵⁰ Código de Ética para Contadores Profesionales. IFAC.p-24.Traducción de Samuel Mantilla, disponible en <http://www.javeriana.edu.co/Facultades/CEconomy>.

Es importante destacar, que las asociaciones profesionales no son clubes sociales, aún cuando se realice actividad socio-cultural, tienen una responsabilidad dentro de la comunidad científica, es a ellos quienes corresponde en buena medida en comunión con la universidad dirigir la investigación y discusión de la disciplina, por lo tanto la existencia de normativas sancionatorias deben ser aplicadas con la seriedad debida.

El último capítulo del código es el VII correspondiente a las disposiciones transitorias. Establece quienes pueden modificar la estructura de este código y la fecha de aprobación.

El código de ética de los contadores públicos de Venezuela requiere de una revisión y actualización importante, es una responsabilidad ética de la comunidad científica.

2. Código de Ética IFAC.

Está desarrollado en cuatro partes, se erige sobre un estándar internacional, reglas detalladas, guías de orientación, estándares de conducta para contadores profesionales, que son aquellas personas, que se encuentren en ejercicio de la profesión en el sector público o privado, libre o bajo dependencia. Amplía el campo de acción profesional de los contadores públicos a todas las actividades que requieren sus habilidades, en las cuales se incluye los servicios de contabilidad (servicio no aceptado en la legislación venezolana, como paradoja), auditoria, impuestos, consultoría gerencial y administración financiera. El código persigue ser una base de referencia para

que los estados nacionales adapten, pero también tiene la posibilidad de asumirlo directamente bajo la notificación predeterminada por IFAC.

Hay que destacar el énfasis que hace IFAC, en el interés público, donde explica que la responsabilidad de un contador en ejercicio profesional no es exclusivamente satisfacer las necesidades de un cliente o de un empleador, por el contrario el compromiso es con el interés público.

Para IFAC, el cliente es:

- ✓ otorgadores de créditos,
- ✓ gobiernos, empleadores,
- ✓ empleados,
- ✓ inversionistas,
- ✓ la comunidad de negocios y financiera
- ✓ otros (todos aquellos que requieren de información financiera).

Lo que IFAC, llama clientes, son el conjunto de entidades que componen el flujo circular de la economía y que constituyen un sistema, el cambio que se genere en unos de los integrantes afectara al todo. Cuando un contador público privilegia los intereses de un cliente está afectado el desenvolvimiento del sistema, está produciendo alteraciones al orden natural y se refleja en las ventajas que un integrante puede sacar con información privilegiada y ahí se generan las asimetrías y con ellas los fraudes.

La objetividad cobra fuerza entonces en el ejercicio profesional, siendo la combinación de imparcialidad, honestidad intelectual y libertad de conflicto de intereses. Con esta apreciación amplia también los horizontes de la objetividad y la deja como pilar del código.

Desarrollando un poco más esos elementos. Imparcialidad: ejercer la profesión desde el compromiso y lealtad a los postulados propios de la disciplina y no a los intereses de alguna particularidad. Es uno de los retos más grandes del contador público, entender que se debe a una disciplina científica que tiene una práctica profesional y no al juego de interés que se presentan constantemente.

Honestidad intelectual: razonar siempre lo apegado que se está a las normas y reglas que se han convenido para el mejor ejercicio de la profesión y que se actúa amparado de las buenas costumbres de la sociedad.

Libertad de conflicto de intereses: desde el inicio se mostró la relación entre la ética y la libertad, también sobre la dimensión compleja del hombre. El conflicto es inmanente al hombre, su diversidad le hace tener interés diverso sobre las cosas y el contador público que a su vez es un hombre con dimensión compleja e interés diverso, tiene el gran compromiso ético de ejercer su libertad de no colocarse al servicio de los conflictos de interés de los clientes y aún cuando sus valores, sentimientos y comprensiones de vida están presentes, este debe acudir al estricto cumplimiento de los enunciados y postulados científicos de la contabilidad y al orden legal de la sociedad, teniendo presente el enunciado de Savater, sobre ciencia buena.

Un código como este tiene claro que no puede describir con exactitud un patrón de conducta, son infinitos los hechos en que un contador se ve envuelto, todos diferentes, parecidos tal vez. El código está redactado a manera general, para que cada profesional pueda hacer la adaptación al caso específico que viva, pero el carácter

general no expresa lo abstracto, ni confuso, por el contrario con puntería suficiente describe los principales compromisos del ejercicio profesional.

La segunda parte literal A, esta dedicado a todos los contadores públicos debidamente facultados para el ejercicio profesional, indistintamente estén en ejercicio independiente o dependiente, destacando las condiciones que debe desarrollar el profesional, como:

Integridad y Objetividad: destaca que, la integridad implica no solamente honestidad sino trato justo y completamente veraz. El principio de objetividad le impone a todos los contadores profesionales la obligación de ser justos, intelectualmente honestos y libres de conflictos de intereses.

Competencia Profesional: significa promover las capacidades profesionales, experiencias y dominio sobre la profesión sobre la base cierta que se posee tales condiciones.

Las maneras de alcanzar competencia profesional son:

- ✓ La acreditación por parte de los sistemas promovidos por cada país para el ejercicio de la profesión, donde se evidencia un estándar alto de educación, comprobado a través de los entrenamientos y exámenes.
- ✓ El mantenimiento de la competencia profesional, a través de los estudios permanentes y continuados, es un compromiso de todo miembro de una comunidad científica estar actualizado sobre los avances de la disciplina.

Esta claro que un contador publico se destaca cuando logra que sus clientes alcancen los mejores beneficios sobre el servicio que se les ha contratado, de manera dependiente o independiente. Por ejemplo; en el caso de los tributos⁵¹, falsear información, eludir compromisos fiscales e inclusive evadirlos, para generar en el cliente “Beneficios”, no es una actuación destacada, por muy bajo que sea el poder fiscalizador del Estado, el cliente en cualquier momento se vera envuelto en problemas legales acarreándole graves daños económicos.

Beneficiar al cliente desde el punto de vista fiscal, para el contador publico significa lograr una buena planificación que permita el cumplimiento de los deberes fiscales y a su vez optimizar los recursos de la entidad, para ello es necesaria una ardua preparación continua.

La tercera parte literal B, es aplicable a los contadores profesionales en ejercicio profesional público o en ejercicio independiente o por cuenta propia⁵². El conjunto de disposiciones contenidos en esta parte, están organizados para atender sus actuaciones profesionales, estableciendo entre otras:

Independencia para los contratos de aseguramiento.

Independencia de la mente	Significa mantener un estado libre de influencias, presiones u otras que influyan en el juicio profesional. El contador público se debe al objeto de su ciencia.
Independencia en la apariencia	Es necesario que el profesional actúe de manera integra, no

⁵¹ El código de Ética de IFAC, tiene claro que el ejercicio profesional tributario cada vez es más exigente en virtud de las crecientes necesidades sociales y el avance de las ciencias fiscales.

⁵² Separa toda actividad diferente al ejercicio profesional que menoscabe la integridad, independencia y objetividad del contador público. Tal es el caso de involucrarse en negocios u ocupaciones que deterioren la buena reputación de la profesión o participar de actividades que impidan el buen ejercicio profesional.

	permitir o evitar que terceros, perciban o identifiquen eventos que ponga en duda el juicio profesional.
--	--

Las principales amenazas a la independencia que el código establece son:

Auto-interés	Cuando el interés particular esta por encima del interés público, cuando el contador publico actuante mantiene algún interés específico sobre los resultados de su actuación. El código revela algunos ejemplos en el párrafo 8.29.
Auto revisión	Cuando por causas como: relación previa entre el profesional actuante y la entidad, cuando se evidencio algún interés particular, etc. Es necesaria la revisión de los procedimientos utilizados que llevaron a tal conclusión. Ver párrafo 8.30
abogacía	La independencia no requiere que se le defienda, simplemente expresa objetivamente lo determinado. Existe amenaza a la independencia, cuando se aboga por aceptar determinadas posiciones de sus clientes, cuando se muestra permisivo o complaciente. Ver párrafo 8.31 y 8.32.

Fuente: Código IFAC (2001).

El campo de acción profesional es bastante amplio, pero no se es experto en todas las manifestaciones de la profesión, en consecuencia dice el párrafo 9.1 “*Los contadores profesionales en ejercicio publico deben abstenerse de acordar, desempeñar servicios profesionales para los cuales no son competentes a menos que obtengan consejo y asesoria competente de manera que les permita desempeñar satisfactoriamente tales trabajos.*” IFAC, entiende que para el mejor desempeño, el contador público si acepta realizar un servicio donde no se ha especializado, este deberá acudir a otros contadores públicos, abogados, ingenieros u otras que le sirvan de soporte par el éxito. Es una manifestación expresa del carácter transdisciplinario de la profesión.

Cada país en sus normativas específicas establece puntualmente cual es la esfera de actuación profesional. Hacer una comparación de lo que establece la ley Venezolana y el código de IFAC, será otro buen ejercicio de juicio crítico.

CUADRO N° 4. SERVICIOS PROFESIONALES SEGÚN LEY DEL EJERCICIO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA EN VENEZUELA Y EL CÓDIGO DE ÉTICA DE IFAC.

Ley del Ejercicio de la contaduría pública en Venezuela		Código de ética de IFAC
Artículo 7. Servicios profesionales. Esta compuesto por nueve ordinales, pero en los cuatro que se mencionan se recoge todos suficientemente. La ley presenta serios problemas de redacción, que se expresa en repeticiones, debilidad del lenguaje técnico de la profesión y débil estructuración lógico sistemático. Esta vinculado en mayor medida al ejercicio profesional independiente y con limitaciones. a) Auditar o examinar libros o registros de contabilidad, documentos conexos y estados financieros de empresas legalmente establecidas en el país. b) Actuar como peritos contables. c) Certificar el informe del comisario. d) Para dictaminar sobre balances y estados de ganancias y pérdidas de empresas y establecimientos públicos descentralizadas, así como de funciones u otras instituciones de utilidad pública.	Artículo 9. No constituye ejercicio profesional. En la realidad cada una de los ordinales que mencionaremos no se corresponden. Lo que establece este artículo es una ingenuidad y desconocimiento de la esfera profesional de la contaduría pública. Así como una incongruencia semántica entre los términos, evaluación, revisión y examinar, revelando un bajo referencial teórico sobre la profesión. a) llevar libros y registros de contabilidad. b) Formular balances de comprobación o estados financieros. c) Actuar como auditor interno y prepara informes con fines internos. d) Prepara e instaurar sistemas de contabilidad. Así como revisar cuentas y métodos contables con el propósito de determinar la eficiencia de los mismos.	Servicios profesionales son, cualquier servicio que requiere habilidades de contaduría profesional o relacionadas, desempeñado por un contador profesional, incluyendo servicios de contabilidad, auditoria, impuestos, consultoria gerencia y administración financiera. Esta apreciación abarca la esfera del ejercicio profesional de la contaduría pública. Se recomienda como referencia. Otra ventaja de este código es contemplar el ejercicio profesional desde el punto de vista independiente y dependiente.

Fuente: Ley del ejercicio de la contaduría pública en Venezuela (1973), Código de ética IFAC (2001).
Análisis y diagramación propia.

D. Estrategias para fortalecer el compromiso Ético.

Los siguientes ejemplos son un alerta sobre el problema de la ética en las sociedades, si bien es cierto que corresponden a espacios geográficos con condiciones específicas, no menos es que la realidad global es capaz de llevar códigos culturales a cualquier rincón del planeta.

“Un reciente estudio de Aspen Institute sobre 2.000 graduados de las principales 13 escuelas de negocio halló que la educación en estas instituciones no solo fallan en mejorar los valores morales de los estudiantes, sino que los deteriora. El estudio examina la actitud de los estudiantes tres veces a medida que avanzan en su trabajo de sus MBA's: al entrar, al terminar el primer año y al graduarse. Aquellos que creen que la maximización del valor de los accionistas es la principal responsabilidad de una corporación crecen del 68% entre los alumnos ingresantes al 82% al finalizar el primer año. En otro trabajo, los estudiantes fueron consultados si, dado 1% de probabilidad de ser atrapados y enviados a prisión por un año, ellos intentarían realizar un acto ileal que podría reportarles a ellos o su compañía una ganancia de \$ 100.000. Mas de un tercio respondió que “sí”.⁵³

Aunque existan los mejores sistemas de control, siempre hay personas que pueden tener el poder o la habilidad de estar por encima de esos controles, pueden vulnerarlos o sortearlos. Si sus ambiciones son más importantes que la ética o valores sociales, usará ese poder o habilidad para violentar los sistemas y alcanzar sus metas⁵⁴.

Según un informe realizado por la consultora TNS Gallup Argentina, el 79% de las personas no confía en la sinceridad que pueden tener los líderes de las grandes organizaciones en sus prácticas comerciales y financieras. Argentina queda así casi a la par de países como Alemania con 86% y Francia con un 83%.⁵⁵

La manera propuesta para fortalecer el compromiso ético de los profesionales será: formación, información, e institucionalidad.

⁵³ Etzioni Amitai. Cuando se trata de ética, las escuelas de negocios reprueban. The Washington Post, 4 de Agosto de 2002. Disponible en www.iadb.org/etica.

⁵⁴ Casali Horacio A. La universidad y la formación ética. 2003. Biblioteca Digital de la Iniciativa Interamericana de Capital Social, Ética y Desarrollo. www.iadb.org/etica.

⁵⁵ Idem.

La formación. El hombre desarrolla conocimiento desde un proceso formal y uno informal, siendo el formal aquel proceso predeterminado para conocer y lo constituye el conjunto de materias, programas y niveles por donde el hombre debe pasar para acreditarse ante la sociedad, el informal está dado por el conjunto de conocimiento derivado de las experiencias y relaciones de los hombres que no están recogidos en el sistema formal.

El estudio de la ética en todos los niveles de la educación formal es una manera, pero sigue siendo insuficiente, dado que se corre el riesgo de caer en lo monótono o en la visión de cumplir con un requisito más del programa. El ser humano requiere también de contrastación en el mundo de la vida real. En cada nivel de educación sería conveniente la realización de trabajo comunitario, también adaptado al grado de formación que se va alcanzando. Se estaría cumpliendo con los pilares de Aprender a conocer, aprender a hacer, aprender a vivir juntos, del informe (Delors, 1997)⁵⁶.

Los sistemas educativos formales, en especial la universitaria propende a dar prioridad a la transmisión mecánica de información, sus pensum están montados sobre pilares muy rígidos. Es importante concebir la educación como un todo, fundada en el juicio crítico de los postulados teóricos, la repetición de temáticas sin las debidas revisiones, termina siendo anacrónico.

⁵⁶ **Aprender a conocer**, combinando una cultura general suficientemente amplia con la posibilidad de profundizar los conocimientos en un pequeño número de materias. Supone además aprender a aprender para poder aprovechar las posibilidades que ofrece la educación a lo largo de la vida. **Aprender a hacer** a fin de adquirir no sólo una calificación profesional sino, una competencia que capacite al individuo para hacer frente a gran número de situaciones y a trabajar en equipo. **Aprender a vivir** juntos desarrollando la comprensión del otro y la percepción de las formas de interdependencia, realizar proyectos comunes y prepararse para tratar los conflictos. respetando los valores de pluralismo, comprensión mutua y paz. **Aprender a ser** para que florezca mejor la propia personalidad y se esté en condiciones de obrar con creciente capacidad de autonomía, de juicio y de responsabilidad personal. No menospreciar en la educación, ninguna de las posibilidades de cada individuo: memoria, razonamiento, sentido estético, capacidades físicas, aptitud para comunicar, etc.

La información, permitirá soportar el aprender a ser. La divulgación masiva es el mecanismo, desde todos los medios de comunicación posible. Se comete el error de creer que esta es responsabilidad única del sector gobierno. La ética es compromiso del hombre y cada unidad organizada de la sociedad tiene ingerencia, unas tendrán mayor capacidad divulgativa que otras, pero a fin de cuentas todo aporte es de gran valor.

Como hacer que las Organizaciones participen de esa campaña informativa, tomando como referencia el titulo “Lo Pequeño es Hermoso”, de E.F. Shumacher, significa que las acciones pequeñas son posibles y generan grandes resultados, se trata que cada organización promueva internamente el sentido ético, desde los mas altos puestos hasta los más bajos, por sistemas de comunicación interna y con la conducta diaria. Premios al comportamiento ético. Resaltar los compromisos éticos no es fácil y mas difícil es generar medición, pero intentarlo ya es un avance ético.

Instituciones para la ética profesional La función principal de las instituciones en la sociedad es reducir la incertidumbre estableciendo una estructura estable de la interacción humana. *Pero la estabilidad de las instituciones de ningún modo contradice el hecho de que están en cambio permanente.* (North, 2001).

Instituciones e Institucionalidad no es lo mismo. La primera responde a aquellas organizaciones de carácter público, privado o mixta, o cualquier tipo de organización, formal e informal, es equivalente a entidad. La segunda, es el conjunto de normas, reglas, acuerdo que se gestan entre las entidades y que su estricto cumplimiento genera certidumbre. Cuando se habla de instituciones para la ética, es porque el hombre esta

dado por una relación compleja de intereses individuales e intereses colectivos. Donde las relaciones colectivas generan un campo de presión sobre la individualidad. La ética podrá tener buen resguardo en tanto esta pueda estudiar la moral del hombre bajo condiciones de certidumbre, en la medida que las instituciones generen un ambiente que conviene normas, reglas, acuerdo para su cumplimiento, podrá ser más aproximativo a la construcción de modelos de comportamiento, mientras no se generen normas y las existentes no se respeten, se estará un estado permanente de anarquía.

La norma que no puede ser producto del capricho individual, sino que debe ser el resultado del acuerdo pensado, estudiado formalmente y el convencimiento de los involucrados en que se propende a favorecer el interés colectivo. Para la contaduría pública como ejercicio profesional debe desarrollarse la institucionalidad y eso pasa por:

- ✓ Reconocerse las asociaciones profesionales así mismo como la comunidad científica de la ciencia de la contabilidad.
- ✓ Hacerse reconocer, mediante sus estudios, publicaciones y participación directa en los problemas socio-económicos de las naciones, como una comunidad científica. Para eso es obligatorio, que cada miembro ejerza la profesión en estricto apego a los postulados teóricos y técnicos, no obedezca a interés particulares o tendencias ideológicas.

- ✓ Las Universidades y las Asociaciones Profesionales, deben asumirse como las unidades vehículo para el avance de la ciencia de la contabilidad y colocar sus esfuerzos hacia ese objetivo.⁵⁷
- ✓ Promover legislación nacional para el cumplimiento de los postulados técnicos derivados de las reflexiones teóricas de la contabilidad.
- ✓ Estructurar organismos con verdadera capacidad sancionadora y vigilante del cumplimiento de las normas de ejercicio profesional.
- ✓ Desarrollar sistemas de divulgación masiva sobre los avances de la ciencia de la contabilidad. El crecimiento intelectual de una disciplina no es propiedad de los miembros de la comunidad científica es para uso y desarrollo de la sociedad.
- ✓ Hacer revisión permanente a las normas establecidas, dado que el hombre avanza con gran rapidez y es necesario la adaptación de las reglas a las nuevas condiciones, de no hacerse se cae en debilidad institucional.

De la información depende la movilidad del aparato económico. Sobre ella existen diversos intereses y todos los usuarios son corresponsables de garantizar la

⁵⁷ Se reproducen párrafos del mensaje del presidente de AIC. En la revista Interamericana, Julio-Diciembre 2003.. “la profesión de Contador Público en las Americas se encuentra en una encrucijada. Ya de lleno en el nuevo milenio, en el instante en que las economías globales han evolucionado hacia la creación de grandes bloques comerciales llámese Comunidad Económica Europea, Tratado de Libre Comercio de Norteamérica, MERCOSUR, o la Asociación Económica de Asia y el Pacifico, se hace urgente que la profesión contable en nuestro continente adquiera aceptabilidad, visibilidad, competencia adecuada, y credibilidad mas allá de las fronteras respectivas de cada país.” (...) “Desde el punto de vista académico, las universidades en la región deberán de bajar de sus “torres de marfil” y aislamiento profesional y proceder a desarrollar un dialogo continuo con la profesión contable”. (Rodríguez Leonardo, 2003:6)

buena gestación de información. En Venezuela, existe una ausencia de un derecho contable orgánico.

“El régimen legal de la contabilidad en Venezuela es muy escueto y salvo sectores económicos específicos (mercado de valores, financiero y de seguros), sólo existen reglas generales en el código de comercio sobre la forma de llevar los libros de contabilidad declarados obligatorios, permitiendo, en ausencia de regulación expresa, una amplia libertad de métodos para cuantificar y presentar la información financiera que, en principio, sólo es obligatoria para los comerciantes.” (Romero, Humberto, 2004:316).

En países como España los PCGA, son recogidos en la legislación. Art.38, del Código de Comercio. Y el Real Decreto 1643/1990, aprueba el Plan General de Contabilidad que consta de cinco partes, en la quinta parte sobre normas de valoración, contiene debidamente clasificados por elementos patrimoniales, los criterios de valoración. En Colombia los PCGA, están regulados por Decreto Presidencial 2649/93. El Reglamento General de la Contabilidad contempla: I.- De los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. II.- Objetivos y cualidades de la información Contable. III.- Normas Básicas. IV.- De los Estados Financieros y sus Elementos. En USA los PCGA están, regulados por una agencia federal, la Comisión de Valores y Bolsa (SEC). Ante la debacle financiera de grandes corporaciones, el Congreso Norteamericano formuló la ley, *Sarbanes-Oxley Act de 2002*”, con la intención de proteger a los inversionistas mejorando la exactitud y fiabilidad de los descubrimientos corporativos hechos por las firmas de auditoria. Establecer mayores responsabilidades en la observancia de las normas de contabilidad y revelación de información financiera

Con respecto a la asociación gremial venezolana el doctor Romero Muci dice:

“En efecto, las competencias normativas de los Colegios de Contadores Públicos y de la Federación correspondientes, se limitan a aspectos éticos de la

profesión contable y asuntos de organización interna de la corporación gremial. No tienen competencia normativa para prescribir que las recomendaciones técnicas de los Principios de Contabilidad obliguen a o determinen cambios en las cuentas patrimoniales que deben ser registradas en los libros contables que exige el Código de Comercio.” (Romero, Humberto, 2004:320).

Tal afirmación es compartida y es por eso que se hace necesario revestir con mayor poder legal a la comunidad científica para desarrollar normativas. Se hace necesario avanzar en un sistema de promoción de PCGA en Venezuela bajo expresa condición vinculante desde el punto de vista jurídico, la modalidad puede ser compartidos entre la comunidad científica de la contabilidad en Venezuela, el Gobierno y la comunidad de negocios⁵⁸.

Otras condiciones necesarias para la institucionalidad están en:

Primero: la creación de organismos con características similares a las del sector financiero para compañías anónimas, sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, etc. Que establezcan los catálogos legales de estructuración de información contable.

Segundo: estos organismos deben incluir a la comunidad científica de la contabilidad en Venezuela, de forma permanente.

⁵⁸ La Comunidad de negocios es una denominación que para recoger a todas las entidades privadas, es común llamarlas de esa manera en el mundo de los contadores públicos. En Venezuela, sólo el sector financiero, de seguros, cajas de ahorros y cooperativas, están supervisadas y controladas por organismos gubernamentales, los cuales tienen entre sus facultades la emisión de normas que regulan la información financiera.

B i b l i o t e c a



E. Resumen analítico.

Administración
y Contaduría

Se puede decir que existe una correlación alta entre ética y desarrollo, mientras mayor sea el compromiso ético del hombre, así será el nivel de desarrollo que alcanzarán los pueblos.

Este capítulo puso su empeño en expresar de una manera sencilla lo que significa la ética, con movilidad y agilidad como es ella. La ética impacta más allá que a una profesión a la vida integra del hombre y es necesaria promoverla, desde la familia y

las instituciones. Su revisión debe ser permanente, no debe haber espacio donde no se le discuta, el juicio a los actos humanos, no debe ser visto como inquisitorios, sino más bien como instrumentos para el fortalecimiento ético del hombre.

La vocación debe ser una reflexión individual, pero no escapa la responsabilidad de orientación que deben hacer las escuelas o facultades que impartan la carrera universitaria. Se requiere de hombres comprometidos científicamente con su profesión, se debe minimizar la percepción del contador público aliado del empresario y más bien un profesional garante del interés público, inclusive al propio empresario conviene tal posición.

Los honorarios de las profesiones liberales deben tratarse abiertamente, todo profesional logró alcanzar su grado universitario luego de inversiones de recursos, los cuales deben recuperarse para garantizar una vida digna. Esa recuperación esta en función del buen ejercicio profesional, la capacidad académica es la variable principal, la contaduría publica no es una profesión de ejercicio practico, sino de posibilidad reflexiva. La práctica esta garantizada en la medida de la fortaleza de los conocimientos y sus actualizaciones.

El que los gremios u asociaciones profesionales aprueben normas bajo el nombre de códigos de ética, mas allá del error conceptual, es importante que estos cumplan con promover a un profesional integro, comprometido con su profesión y con la sociedad, de lo contrario no pasara de ser un documento de aplicaciones administrativas, cuya obediencia estar sujeta a los intereses particulares en momentos determinados.

La defensa del espacio profesional reside en el aporte que se haga desde el punto de vista intelectual, no nada más en una separación de fronteras laborales, se trata de responsabilidades científicas, sociales y económicas.

B i b l i o t e c a



**Administracion
y Contaduria**

CAPITULO IV. EL SENTIDO DE LA CONTABILIDAD.

“Si la información no fuera demasiado imperfecta, o si las empresas no acapararan tanto poder sobre el mercado, entonces la teoría de Adam Smith seguiría sirviendo como descripción fiel de la economía.”

Joseph Stiglitz.2003⁵⁹.

CONTENIDO

Introducción.

A. Contabilidad para la economía.

1. Ámbito de estudio y aplicación de la contabilidad.
2. Agentes o entidades de la economía, sus mercados y flujos de información.
3. Representación de la contabilidad.

a. La macrocontabilidad.

- (1). Características.
- (2). Definiciones básicas.
- (3). Como funciona.

b. La microcontabilidad.

- (1). Características.
- (2). Definiciones básicas.
- (3). Como funciona.
- (4). La contabilidad financiera, sus características y reportes.
- (5). La contabilidad administrativa, sus características y reportes.

B. Semejanzas y diferencias entre la macrocontabilidad y la microcontabilidad.

C. Una definición de contabilidad.

1. ¿Que es una variable? y ¿Cuales son?
2. El hecho contable.
3. La entidad.

D. Relación variable y Normas Internacionales de Contabilidad.

E. Resumen analítico.

Palabras clave: ciencia, entidad, flujos, macrocontabilidad, microcontabilidad.

Introducción.

Generalmente se ha entendido a la contabilidad como un conjunto de anotaciones, registros prácticos que hacen las empresas para el cumplimiento de

⁵⁹ Joseph Stiglitz (1943-). Pionero en la moderna economía de la información, desarrollando conceptos tales como "selección adversa", "riesgo moral" y "asimetrías en la información" que actualmente son centrales en el neo-institucionalismo. Obtuvo el Premio Nóbel de Economía del año 2001, junto a George A. Akerlof y A. Michael Spence "por sus análisis de los mercados con información asimétrica". Disponible en: www.eumed.net/cursecon/economistas/Stiglitz.htm

requisitos formales de ley, además se le resta importancia sobre todo en países de economías débiles y débiles sistemas institucionales, donde la contabilidad pasa a ser una obligación fácilmente vulnerable, al contrario, la ciencia de la contabilidad es un brazo clave para la dinámica económica de los pueblos. Reconocer el sentido de la contabilidad es dedicarle extraordinaria atención a la razón de ser y a su finalidad, cosa esencial que debe ser del conocimiento general de los usuarios. Como ya se advirtió la imposibilidad de estudiar la contabilidad al margen de las formas económicas se hará una presentación básica de un mercado de competencia perfecta⁶⁰ para entrar a comprender rápidamente el papel de la contabilidad para la sociedad y la economía.

Un mercado de competencia perfecta debe ceñirse a:

- ✓ Que la oferta y la demanda representan un número tan grande de individuos, que sus decisiones particulares no son capaces de alterar el precio de los bienes que se transan.
- ✓ Inexistencia de barreras de entrada al mercado.
- ✓ La información que manejan los oferentes y demandantes debe ser simétrica.
- ✓ Se puede ejercer libremente y de manera absoluta el intercambio.
- ✓ La libertad plena garantiza que los factores pueden desplazarse de una actividad a otra.
- ✓ Los bienes y servicios son homogéneos, ninguno ejerce fuerza sobre otro.

Es sabido hoy que no existen mercados perfectos en la economía, al no cumplirse por lo menos alguno de los postulados mencionado, esos incumplimientos son conocidos comúnmente como los fallos del mercado. Corresponde analizar la viñeta tercera que toca directamente los intereses científicos de la contabilidad.

⁶⁰ “situación en la que cada empresa es un precio-aceptante, es decir, no puede influir en el precio de mercado; a un precio igual al de mercado, puede vender todo lo que desee, pero si lo sube, pierde todas las ventas”. (Stiglitz, Joseph, 1994:703),

B i b l i o t e c a



A.- Contabilidad para la economía.

Las asimetrías de información o disparidades de información manejada por los agentes de la economía deben ser combatidas y la contabilidad contribuye a lograr simetrías a través de lo que IASB, denomina características cualitativas de los estados financieros.

CUADRO N° 1. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

1.- Comprensibilidad.	
Relevancia.	Importancia relativa o materialidad.
Fiabilidad.	Representación fiel.
	La esencia sobre la forma.

	Neutralidad.
	Prudencia.
	Integridad.
2.- Comparabilidad.	
Restricciones a la información relevante y fiable.	Oportunidad.
	Equilibrio entre costo y beneficio.
	Equilibrios entre características cualitativas.
3.- Imagen Fiel /Presentación razonable.	

Fuente: IASB (2001).Diagramación propia.

Todas estas características están desarrolladas en el compendio de normas internacionales de contabilidad emitidas por IASB, sin embargo la explicación de fiabilidad e imagen fiel servirán de ejemplo de lo significativo de la contabilidad para la economía.

“Párrafo 31.- Para ser útil, la información debe también ser fiable. La información posee la cualidad de fiabilidad cuando está libre de error material y de sesgo o prejuicio, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar, o de lo que puede esperarse razonablemente que se presente”, p-58.

“Párrafo 46.- Se considera frecuentemente que los estados financieros muestran la imagen fiel de, o presentan razonablemente, la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera de la empresa. (...), p-63.

Fuente: Marco conceptual de NIC 2001.

Con la aplicación correcta de estos dos enunciados, los mercados de bienes pueden estructurar sus costos y proyectar sus rangos de precios para que el oferente y el demandante tomen decisiones eficientes, los participantes en los mercados de capitales toman o abandonan posición, el mercado de factores puede hacer exigencias reivindicativas, etc. Esta secuencia de hechos contribuye con el buen desenvolvimiento de la economía colabora con el desarrollo humano que al respecto el PNUD, establece:

*“El desarrollo humano es el **proceso de ampliación de las opciones de la gente**, aumentando las funciones y capacidades humanas. De esta manera el desarrollo humano refleja además los resultados de esas funciones y capacidades en cuanto se relaciona con los seres humanos. Representan un*

*proceso a la vez que un fin. En todos los niveles de desarrollo las tres capacidades esenciales consisten en que la gente viva una vida larga y saludable, **tenga conocimientos y acceso a recursos necesarios** para un nivel de vida decente. Pero el ámbito del desarrollo va más allá: otras esferas de opciones que la gente considera en alta medida incluyen la **participación**, la seguridad, la sostenibilidad, la garantía de los derechos humanos, todas necesarias para ser **creativo y productivo** y para gozar de respeto por sí mismo, potenciación y una sensación de pertenecer a una comunidad. En definitiva, el desarrollo humano es el desarrollo de la gente, para la gente y por la gente”.⁶¹(PNUD, 2000).*

Extrayendo las frases en negrillas incorporadas a propósito, se tiene que el desarrollo humano está concentrado en: Ampliación de las opciones de la gente, conocimientos y acceso a recursos necesarios, participación, creatividad y productividad. Abiertamente se reducen estos enunciados al uso de información para asociarlo a la contabilidad.

- ✓ Ampliación de las opciones de la gente, lo trascendente está en que todas las alternativas estén disponibles para todos, eso pasa por tener información suficiente.
- ✓ Conocimientos y acceso a recursos necesarios, podría ordenarse en: formación, información e instrumentos adecuados para participar. (ver capítulo tres).
- ✓ Creativo y productivo, el hombre sabrá sacar mayor provecho a los recursos en función de la información que maneja. El rendimiento será de tipo marginal creciente, por cada elemento informativo adicional que obtenga o maneje, podrá hacer rendir más sus recursos disponibles, podrá ser más creativo y productivo.

⁶¹ Informe sobre Desarrollo Humano en Venezuela, "Caminos para superar la pobreza". OCEI-PNUD.2000, negrillas nuestras.

Si los agentes de la economía y las comunidades científicas logran armar los acuerdos necesarios⁶² para que efectivamente circule información que reflejen imagen fiel, se estará coadyuvando con el desarrollo humano y será susceptible de realización la visión del PNUD.

1. Ámbito de estudio y aplicación de la contabilidad.

El ámbito de estudio, es la amplitud que tiene la contabilidad para generar su conocimiento o el lugar donde hace aportes al conocimiento general. Es en la economía el sitio donde se despliega la capacidad científica de la contabilidad por darse allí los hechos contables. El aporte material de la contabilidad está en la construcción de la contabilidad macroeconómica y la contabilidad microeconómica, también llamadas: macrocontabilidad y microcontabilidad.

La aplicación, es donde opera la contabilidad en términos prácticos y esas son las entidades, que en el caso de la macrocontabilidad son: Las naciones, regiones, subregiones y el planeta, viene dada por el conjunto de registros y sistematización de información en términos agregados (sumatorias del conjunto de transacciones que hacen las entidades individualmente) y que permite posicionar a un país con respecto a otro desde lo económico-financiero. Los economistas son los que han desarrollado este campo de la contabilidad.⁶³

⁶² Cuando se hace referencia a la necesidad de acuerdo es basado en lo que el profesor de la Universidad Pompeu Fabra, Amat Oriol (2002:3), en sus *Reflexiones y propuestas sobre los problemas de la información contable*, dice “Pero por imagen fiel los contables y los auditores no entienden la realidad, sino la que se deriva de la aplicación de las normas contables, aunque éstas se alejen de la realidad (Amat y Blake, 2002)”. Esa diferencia es un problema de la información contable en la actualidad y es una causante de las asimetrías de la información contable.

⁶³ Es un campo que la contabilidad tradicional no ejerce, ni estudia explícitamente, cediendo su campo de acción científica y profesional.

Para la microcontabilidad son: las organizaciones públicas, privadas, mixtas y la familia. Es el conjunto de mediciones, valoraciones, registros y sistematización de las transacciones que hace la entidad individualmente y que la posiciona con respecto a otra. La comunidad científica se ha dedicado a la microcontabilidad con énfasis a la contabilidad financiera de empresa, reduciendo significativamente su esfera de acción intelectual.

La contabilidad tiene su espacio de estudio garantizado en el conjunto de variables que se generan de las interacciones de las entidades y por ende su campo de aplicación son ellas. Para la contabilidad esas interrelaciones son flujos de información que requieren ser estudiadas para componer sus respectivos sistemas.

2. Agentes o entidades de la economía, sus mercados y los flujos de información.

Los agentes o entidades de la economía son: la familia, la empresa, el gobierno y el resto del mundo, que para lograr sus fines se encuentran en los diferentes mercados y bajo un ambiente natural con características específicas y en constante cambio.

CUADRO N° 2 TIPOS DE MERCADOS EN LA ECONOMÍA.

MERCADOS	OPERACIONES
Financiero	Es aquel donde se transan, negocian títulos, valores públicos o privados, se realizan préstamos financieros, lo constituyen las entidades financieras y de capitales, como bancos, bolsa de valores.
De bienes	Es aquel donde se negocia, se intercambian bienes y servicios, en otras palabras es el encuentro entre compradores y vendedores de mercancías.
De factores	Se ofrece y demanda trabajo, lo constituyen las personas que quieren trabajar y ofrecen su capacidad laboral y las entidades que demandan trabajadores o fuerza laboral a cambio de una remuneración

Fuente: Sabino (1991). Análisis y diagramación propia.

Las entidades se relacionan en los mercados de la siguiente manera:

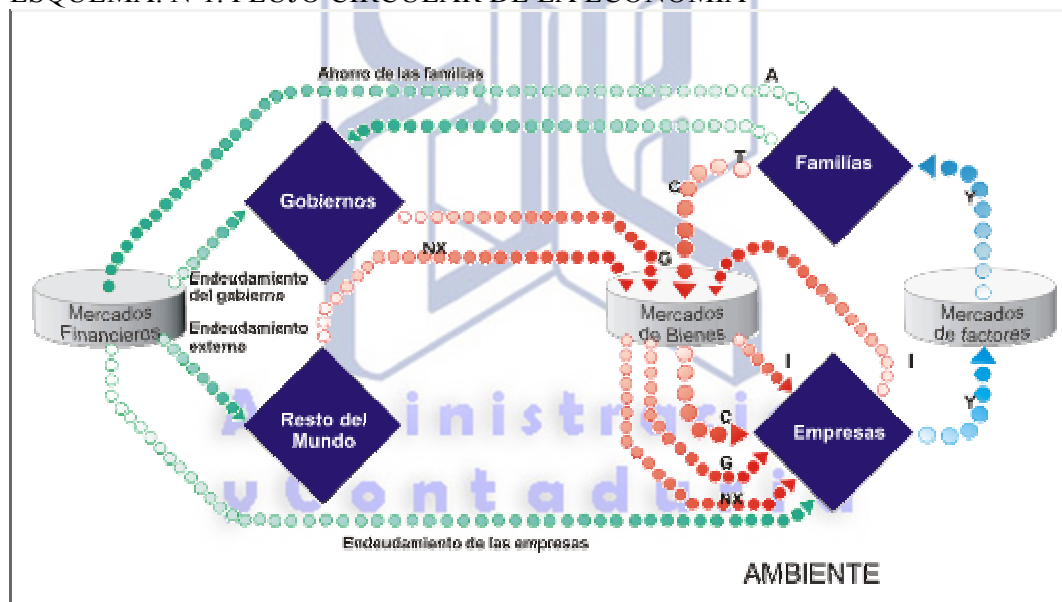
CUADRO N° 3. INTERRELACIONES ENTRE ENTIDADES.

En conjunto producen los hechos contables.	RELACION	DESCRIPCIÓN
	Entidad-Entidad.	Aquellas relaciones directas entre entidades y pueden ser entre personas naturales o entre personas naturales y jurídicas. De manera unidireccional o multidireccional, quiere decir que una entidad, puede mantener interrelaciones simultáneamente con varias entidades.
	Producen la actividad económica.	
	Ambiente genera-Entidad.	Lo constituye, tanto el ambiente natural propiamente, como el ambiente social. El primero impone condiciones naturales, el segundo es el resultante de la sinergia entre las entidades en general.
	Producen hechos económicos.	

Fuente: Análisis y diagramación propia.

Esquemáticamente se puede ver en el flujo circular de la economía las relaciones de las entidades entre ellas en los mercados, imbuidos en un ambiente natural y social, los movimientos revelan los hechos contables.

ESQUEMA. N°1. FLUJO CIRCULAR DE LA ECONOMÍA



Fuente: Perkins (1995). Se incluye la variable ambiente.

Se lee: que las entidades se interrelacionan en los diferentes mercados, de allí surgen los flujos de información o los hechos contables a ser estudiadas por la contabilidad. Cada vértice de las flechas del esquema indican la dirección de relación, que en economía se describe de la siguiente manera: las familias reciben

ingresos de factores (Y) de las entidades por los servicios que ofrecen (flujo azul), también compran bienes y servicios (C) a las entidades. Las empresas compran bienes de capital a otras empresas e inventarios a ellas mismas (I). Los gobiernos compran bienes y servicios (G). Entre las entidades nacionales y el resto del mundo se compran y venden bienes y servicios (N/X), representados en los flujos rojos. Los flujos verdes expresan la relación entre las entidades y el mercado financiero para obtener préstamos para la inversión o financiar déficit. Las familias ahorran (A) y pagan impuestos (T). La variable ambiente está presente con sus particularidades en cada movimiento del circuito, en su conjunto es que se generan los hechos contables.

El cuadro que sigue describe algunos de los hechos contables que se provocan a partir de los flujos de información del circuito.

CUADRO N° 4. HECHOS CONTABLES

AGENTES	HECHOS CONTABLES
La familia.	Ofrecen su fuerza de trabajo o capital humano.
	Ingresos o remuneraciones.
	Compra de bienes y servicios.
	Pagos de impuestos.
	Ahorro.
	Endeudamiento.
	Transferencias recibidas y entregadas.
La empresa.	Compra-Venta (exportaciones e importación).
	Ingresos.
	Endeudamiento.
	Costos y gastos.
	Pago de impuestos.
	Recibe subsidios.
El gobierno.	Ofrecen servicios públicos.
	Recauda impuestos.
	Endeudamiento.
El Resto del mundo.	Compra, venta, endeudamiento, transferencias. Lo constituyen todas las entidades fuera de un país, con las que se tienen relaciones..
El Ambiente	Sea el ambiente natural o el ambiente generado de la integración de los agentes, se logran condiciones especiales que deben ser valoradas.

Fuente: Análisis y diagramación propia.

Cada entidad, mantiene relación con otras entidades y en los diferentes mercados y genera variables económicas-financieras y sociales que le impactan, las cuales deben ser valoradas, cuantificadas y registradas para promover los sistemas de información que el mismo flujo necesita para seguir su dinámica. A su vez, el conjunto de transacciones (sumatorias) son las que definen el tamaño de la economía de un país y se utiliza la macrocontabilidad para ordenar razonablemente sus movimientos.

3. Representación de la contabilidad.

La representación de la contabilidad está dada en la condición física en que se expresa la información o donde se recogen el conjunto de valoraciones, mediciones y cuantificaciones de los flujos de información que las entidades producen. La contabilidad macroeconómica esta representada físicamente en el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) y la contabilidad microeconómica en el conjunto de estados contables que las entidades han aceptado⁶⁴.

a. La macrocontabilidad.

Conjunto de técnicas que tienen por objeto la consolidación de las transacciones de las entidades o sujeto que desarrollan actividades económicas en un territorio determinado. Permite la representación cuantitativa del proceso económico de un país, región o del mundo.

Trabaja con un sistema de cuentas, coherente y flexible destinadas a satisfacer las necesidades de los analistas del sector público y del sector privado, y de los

⁶⁴ En el caso de las empresas se rigen por un conjunto de normas y principios adecuadas al sector privado y las entidades de gobierno o sector público por normas y principios también especiales.

responsables de la política económica. Esta diseñado para ser utilizado en países con economías de mercado, cualquiera que sea su etapa de desarrollo económico, como también para países en transición a la economía de mercado, ha sido aprobado unánimemente por la Comisión de Estadística de las Naciones Unidas.⁶⁵

CUADRO N° 5. EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD MACROECONÓMICA.

FECHA	EVENTO
1688	Gregory King, Inglés. Realizó estimaciones del ingreso, ahorro y los impuestos.
1758	Francois Quessnay, Francés "Tableu Economique", desarrolla el circuito económico o modelo de circulación económica.
	Jean-Charles-Leonard Simonde de Sismondi, Francés. Elaboró el Balance Económico, sus explicaciones.
1928.	La Liga de las Naciones en Conferencia Internacional Sobre Estadísticas Económicas estimuló la adopción de métodos uniformes de presentación.
1939	La Liga de Naciones publicó por vez primera estimaciones del ingreso nacional.
1941	Walras Leontief, Ruso. Desarrolla las tablas insumo producto.
1944/45.	Primer acuerdo internacional sobre métodos conceptuales y presentación de las estimaciones nacionales.
1945	se creó el Subcomité de Estadísticas del Ingreso Nacional del Comité de Expertos Estadísticos de la Liga de las Naciones. Europa, Norteamérica y Australia, serían los miembros.
1947	Se publica el primer informe de Sistemas de Cuentas Nacionales (SCN).
1952	Publicación en de <i>Un Sistema Estandarizado de Cuentas Nacionales</i> .
1953	Se presenta el informe de <i>Un Sistema de Cuentas Nacionales y correspondientes cuadros estadísticos. A solicitud de Naciones Unidas</i> .
1965	Circuló un borrador de las propuestas para la revisión del SCN, con una extensión de unos 25 párrafos, centrado en las mediciones a precios constantes de los flujos de bienes y servicios.
1967	Un debate generalizado - incluidos tres grupos de trabajo regionales dedicados a las cuentas nacionales a precios constantes - condujo a la duplicación del número de párrafos.
1968	Se publica el nuevo texto de SCN.
1975	Naciones Unidas realiza estudio sobre la experiencia de los Países en relación con el SCN de 1968.
1985	La Comisión de Estadística de Naciones Unidas, confió al Grupo Intersecretarial de Trabajo sobre Cuentas Nacionales - compuesto por EUROSTAT (Oficina de Estadística de las Comunidades Europeas), el Fondo Monetario Internacional, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, la División de Estadística y las Comisiones Regionales de las Naciones Unidas, y el Banco Mundial. La planificación del programa de trabajo y el acuerdo para la adecuada participación de expertos procedentes de las oficinas de estadísticas nacionales y de las organizaciones internacionales interesadas.
1993	Se presenta los nuevos manuales de Sistemas de Cuentas Nacionales.

Fuente: SCN (1993). Diagramación propia.

(1). Características.

Consta de balances y cuadros basados en un conjunto de conceptos, definiciones, clasificaciones y reglas contables aceptados internacionalmente.

⁶⁵ Refrendado por Boutros Boutros-Ghali, Michel Camdessus, Jacques Delors, Jean-Claude Paye, Lewis T. Preston. En el prefacio del manual del Sistema de Cuentas Nacionales.1993.

- ✓ Ofrece un marco contable para elaborar y presentar datos económicos en un formato destinado al análisis económico, a la toma de decisiones y a la formulación de la política económica.
- ✓ Presenta en forma condensada, información detallada, organizada de acuerdo con determinados principios y percepciones acerca del funcionamiento de la economía.
- ✓ Constituyen un registro completo y pormenorizado de las complejas actividades económicas que tienen lugar dentro de una economía y de la interacción entre los diferentes agentes económicos, que tiene lugar en los mercados o en otros ámbitos.
- ✓ Se elaboran para una sucesión de períodos de tiempo, proporcionando así un flujo continuo de información que es indispensable para el seguimiento, análisis y evaluación de los resultados de una economía a lo largo del tiempo.
- ✓ Ofrece información, sobre los niveles de los activos productivos de una economía y de la riqueza de sus habitantes en momentos determinados del tiempo.
- ✓ Muestra las relaciones entre una economía y el resto del mundo.

(2). Definiciones básicas en la macrocontabilidad.

Transacciones: son movimientos o intercambios entre las entidades, esos intercambios son de expresión económica-financiera. Ejemplo, compra-venta de bienes y servicios.

Flujos: son totales o agregados de transacciones de la misma índole, de igual característica o condición.

Sectores Institucionales: son el conjunto de entidades de la misma índole, la componen: La familia, las empresas, el gobierno y el resto del mundo.

Valor agregado: es la diferencia entre la cantidad de recursos aplicados o salida y la cantidad de recursos ingresados o entrada.

(3). Como funciona la macrocontabilidad.

El sistema se construye en torno a una secuencia de cuentas de flujos vinculadas entre sí y relacionadas con los diferentes tipos de actividad económica que se realizan en un período dado de tiempo, junto con los balances que registran el valor de los stocks de activos y pasivos en poder de las unidades o sectores institucionales al comienzo y final del período. La secuencia o plan general es un conjunto de cuentas organizadas en un sistema único el cual mantiene una interrelación funcional y estructural, sus fuentes de información lo constituyen la contabilidad individual de las entidades económicas públicas y privadas y las estadísticas, que generan las encuestas a las familias.

Cada cuenta se balancea introduciendo un saldo contable, definido residualmente como la diferencia entre los recursos y los empleos totales registrados en ambos lados de la cuenta. El saldo contable de una cuenta se lleva como primera partida a la cuenta siguiente, desarrollando la secuencia de cuentas. Los saldos contables son el resultado neto de las actividades, representan magnitudes económicas de gran interés para la toma de decisiones, por ejemplo, el valor agregado, el ingreso disponible y el ahorro.

CUADRO. N° 6 SECUENCIA DE CUENTAS MACROECONOMICAS.

CUENTA	OPERACIONALIDAD
1.-Cuentas corrientes	Registan la producción de bienes y servicios, la generación de ingresos en el proceso productivo, la subcuenta distribución y redistribución de los ingresos entre las unidades institucionales y la utilización para propósitos de consumo o ahorro. La constituyen: La cuenta de producción. La cuenta de distribución primaria del ingreso. La cuenta de distribución secundaria del ingreso. La cuenta de utilización del ingreso.
2.-Cuentas de acumulación	Son cuentas de flujos en las que se registra la adquisición y disposición de activos financieros y no financieros y pasivos, por las unidades institucionales mediante transacciones o como consecuencia de otros hechos. La constituyen: La cuenta de capital. La cuenta financiera. La cuenta de otras variaciones de activos.
3.-Balances	Muestran el valor de los stocks de activos y pasivos en poder de unidades o sectores institucionales al comienzo y al final de un período contable. Según se ha indicado, el valor, en un momento dado, de los activos y pasivos varía automáticamente cuando se producen transacciones, variaciones de precios u otros cambios que afecten al volumen de los activos o pasivos. Todos ellos se registran en una u otra de las cuentas de acumulación, por lo que el Sistema refleja la diferencia entre el valor de los balances de apertura y de cierre, siempre que los activos y los pasivos registrados se valoren de forma consistente con las transacciones y otros cambios, es decir, a los precios corrientes.

Fuente: SCN (1993). Diagramación propia.

El sistema de cuentas nacionales permite:

- ✓ Analizar el proceso de creación de ingresos, su distribución factorial (factor trabajo, capital y tecnológico), el producto o todo aquello que ha sido producido

en un periodo, los ingresos del gobierno, del consumidor, la balanza de pagos, el ahorro y la formación capital bruto fijo.

- ✓ Hacer comparaciones internacionales y promover predicciones sobre el comportamiento de las variables económicas.
- ✓ La planificación económica de un país y promueve la justa distribución y utilización de los recursos disponibles.

b. La microcontabilidad.

Esta compuesta por un conjunto de técnicas atinentes a la medición y registros de las operaciones que las entidades realizan individualmente.

(1). Características.

- ✓ Es un sistema de información económica-financiera de las entidades individualmente, teniendo como fin el control y rendición de cuentas, así como promover la toma de decisiones eficientes.
- ✓ La microcontabilidad puede ser del sector público o del sector privado y a cada uno aplica determinado tipo de normas emanadas de los organismos competentes en cada país.
- ✓ Se orientan por los PCGA, de cada país. Cuerpo de normas designadas con siglas-números, por ejemplo: Los Principios de Contabilidad Generalmente

Aceptados en Venezuela, se designan con las siglas DPC-Nº XX (Declaración de Principios de Contabilidad y se le asigna un número).

- ✓ Es la comunidad científica de la contabilidad de cada país quien genera las normas y principios que constituyen el cuerpo doctrinario que rige la contabilidad microeconómica, prevaleciendo sobre cualquier otra postulación hecha en otra ciencia.
- ✓ Presenta la información en periodos convencionales para establecer comparabilidad bajo criterios de consistencia de las políticas contables, es decir que el conjunto de normas y principios deben ser aplicados bajo el mismo criterio en todo momento. Cualquier cambio debe ser revelado suficientemente.
- ✓ La contabilidad registra todas las transacciones de la entidad, bien las realizadas con otras entidades, las realizadas internamente y que modifican su estructura económica-financiera y también cualquiera otra transacción externa que pueda cuantificarse y registrarse según principios de contabilidad generalmente aceptados.

(2). Definiciones básicas de la microcontabilidad.

Cuenta: es la unidad o renglón de registros de las diferentes transacciones de las entidades, se divide en dos partes debe y haber. El conjunto de cuentas componen el plan general y de allí se estructuran los estados financieros. Las cuentas son: reales (activos, pasivos y patrimonio), nominales (ingresos, gastos, ganancias y pérdidas) y las

cuentas de orden, aquellas que no afectan al patrimonio de la entidad pero que significan una responsabilidad en un momento determinado.

Debito: sinónimo de cargo y es la parte izquierda de las cuentas.

Crédito: anotación en el haber de la cuenta. El haber es la parte derecha de la cuenta, donde se anotan los créditos o abonos.

Estados Contables: documentos derivados del conjunto de registros, cuya finalidad es suministrar información sobre la entidad.

(3). Como funciona.

Utiliza el método de partida doble. Se fundamenta en mantener un equilibrio entre los debitos y los créditos, las diferencias en el saldo de la cuenta podrán ser deudoras o acreedoras. La estructuración de la información esta basada principalmente en el respeto a los PCGA.

Se puede dividir la microcontabilidad en: ***Contabilidad financiera y contabilidad administrativa.***

Es usual, que se cometa el error de limitar la clasificación de la contabilidad como: administrativa y financiera, sólo diferenciándola por el tipo de reporte o informe que cada una genera, tal es el caso de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela que establece:

“De acuerdo a los destinatarios, habitualmente la contabilidad se divide en contabilidad financiera y contabilidad administrativa o gerencial. La primera es definida como la rama de la contabilidad centrada en la preparación y presentación de un juego de estados contables con el propósito de suministrar información que es útil en la toma de decisiones de naturaleza económica por parte de la mayoría de los usuarios, especialmente los externos (propietarios, proveedores, instituciones financieras, inversionistas, gobierno y entidades gubernamentales, trabajadores y público en general. La segunda se refiere de manera más directa a una información preparada y presentada para ser utilizada por las personas que internamente en la entidad, día a día, deben tomar decisiones respecto a la administración de ésta (directores, gerentes, administradores, funcionarios, etc.” (DPC-0:1997: 1).

Esta apreciación da la noción de:

- ✓ La existencia de dos fuentes de información diferente en la contabilidad.
- ✓ Aplicación solo a entidades individuales.

Se intenta superar la limitación, al establecer como tipos de contabilidad, según el ámbito de aplicación, macro o micro contabilidad y a su vez la tipología de la microcontabilidad es financiera y administrativa, que parten de los mismos principios.

“A pesar de que la contabilidad financiera y la administrativa emanan de un mismo sistema de información, destinado a facilitar la toma de decisiones de sus diferentes usuarios, tienen diferencias y similitudes que es necesario conocer para diferenciarlas con precisión”. (Ramírez, David, 1997:11).

(4). La contabilidad financiera, sus características y reportes.

Características.

- ✓ Sus bases teóricas son los PCGA de cada país y el orden supletorio que cada uno convenga.
- ✓ Se expresa a través de los estados financieros básicos.

- ✓ Estandariza y homogeneiza la información que fluye por el circuito económico.
- ✓ Los usuarios son internos y externos.

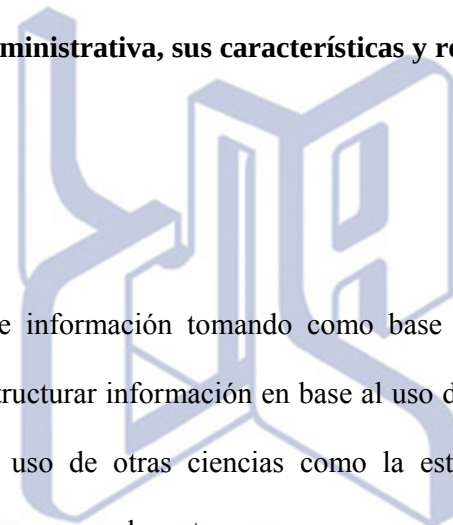
Bajo la concepción del nuevo paradigma en la contabilidad, se recomienda ampliar los estados básicos, con el estado económico y el estado social.

B i b l i o t e c a

(5). La contabilidad administrativa, sus características y reportes.

Características.

- ✓ Construye información tomando como base los PCGA, pero también puede estructurar información en base al uso de normas extra-contable o haciendo uso de otras ciencias como la estadística, investigación de operaciones, mercadeo, etc.
- ✓ Cada entidad según sus propias necesidades elabora sus propios reportes, pueden ser continuos o periódicos, generales o especializados, para llevar control de las actividades diarias o atender la contingencia.
- ✓ Tiene como fin estructurar la información que la entidad genera y requiere para poder tener control sobre toda su actuación. La técnica más avanzada que hoy se utiliza esta representada en The Balanced



Administracion
y Contaduria

Scorecard.⁶⁶ Los informes administrativos son pilares para la planificación estratégica.

- ✓ Los usuarios son internos básicamente.

B. Semejanzas y diferencias entre la macrocontabilidad y la microcontabilidad.

Semejanzas.

- ✓ Utilizan el principio tradicional de la contabilidad por partida doble, en virtud del cual una transacción da lugar a un par de asientos compensados en las dos partes de la cuenta.
- ✓ Reconocen el efecto de inflación y han generado la metodología para reconocerla. Entienden que los costo histórico tiende a subestimar el costo de oportunidad de la producción en sentido económico, o el beneficio o utilidad obtenida en sentido propio de la microcontabilidad.
- ✓ Constituyen un sistema ordenado y sistematizado de información, para promover la toma de decisiones eficiente.
- ✓ Comparten los supuestos de comparabilidad y consistencia. Se ordena información en series de tiempo y se usan técnicas de valoración y registros de manera estables.

⁶⁶ (Kaplan y Norton, 2000: 18), afirman “*Si no puede medirlo, no puedes gestionarlo*”. Desarrollan lo que en traducción libre es cuadro de mando integral, un sistema de medición integral que involucra la estrategia de la entidad a largo plazo con el cliente, los procesos internos y los empleados.

Diferencias.

- ✓ La contabilidad macroeconómica registra las transacciones agregadas de conjuntos de entidades: la producción total, el ingreso nacional. La contabilidad microeconómica, registra las operaciones individuales de las entidades.
- ✓ A nivel macroeconómico, el ingreso agregado de un grupo de unidades o entidades, no varía con la redistribución de la riqueza dentro del grupo. En contabilidad microeconómica, el ingreso de cada unidad por separado y la redistribución marca las estrategias de cada uno, marca las diferencias de crecimiento.
- ✓ En el Sistema de Cuentas nacionales (SCN), el consumo de capital fijo se calcula por el costo de oportunidad estimado para los activos en el momento en que se utilizan, que es distinto de los precios a los que se adquirieron dichos activos. La contabilidad microeconómica establece métodos de depreciación a costo histórico, aunque existe una fuerte tendencia al uso de costos corrientes o de mercado.
- ✓ El SCN, excluye del cálculo del ingreso cualquier activo recibido o dispuesto como resultado de transferencias de capital, que se limitan a redistribuir riqueza entre las diferentes unidades. Mientras que la contabilidad microcontabilidad los registra como otros ingresos o ingresos extraordinarios.

- ✓ Uso de terminología como por ejemplo: "consumo de capital fijo", para distinguirlo de la "depreciación", "excedente de explotación" en lugar de "beneficio" o "Utilidad".
- ✓ Cuando las prácticas de la contabilidad difieren de los principios económicos. El SCN, da prioridad a los principios económicos, mientras que la contabilidad microeconómica defiende su pronunciamiento.
- ✓ En la contabilidad microeconómica se utiliza el principio de valor histórico original, en cambio, en el SCN, se utiliza el concepto de costo de oportunidad⁶⁷.
- ✓ El SCN, es un protocolo único de presentación de información contable macroeconómica aceptada por la mayoría de los países miembros de la ONU, FMI, BM, en la contabilidad microeconómica se están dando pasos para la unificación de criterios, pero cada país tiene autonomía de aprobación de normativa específica haciéndola heterogénea.

⁶⁷ Es el costo de utilizar, o consumir, algún activo existente o bien en un proceso de producción concreto, se mide por el monto de los beneficios que podrían haberse obtenido utilizando dicho activo de manera alternativa.

C. Una definición de contabilidad.

Un concepto o definición única sobre contabilidad no se ha logrado hasta ahora y eso desde el paradigma moderno es una traba para alcanzar reconocimiento de ciencia, pero en la concepción posmoderna, se dirá que lo suficiente en una definición es: expresar una visión general, objeto estudio, utilidad y fuentes de saber, para un momento determinado. Al respecto el filósofo contemporáneo, Fernando Savater, en su libro “Ética y Ciudadanía”, argumenta de manera interesante, *“que las palabras tienen una evolución histórica y a veces solamente por analogía, podemos seguir llamando a una cosa con un nombre que responde a unas realidad política, social o lo que sea, muy diferente”* (Savater: 1998).

Se basa el autor, en Nietzsche⁶⁸, quien decía que:

“los conceptos tienen definición o historia, es decir, que un concepto matemático puede ser definido con perfecta precisión al margen de la historia; en cambio, otros conceptos que tienen una historia, una evolución, nunca pueden ser definidos del todo, siempre hay que estar redescribiéndolos y redefiniéndolos porque se van transformando.” (Savater, Fernando, 1998:8).

Contabilidad es uno de esos conceptos que tiene historia y la dinámica socio-económica le obliga a reconsiderarse de manera constante. Proponer una teoría general que perdure en el tiempo como si todo puede ser predeterminado es ir contra natura del objeto estudio de la contabilidad ya que es de las ciencias cuyos objetos reales de

⁶⁸ Friedrich Nietzsche (1844-1900). Filósofo alemán, predicador de la filosofía de la vida y crítico radical de los valores de la época.

estudio están en cambio continuo. No puede construirse una teoría única de la contabilidad, porque inmediatamente será rebasada por la movilidad de su propio objeto de estudio, eso no le quita su condicionante de ciencia al contrario la refuerza, siempre que se entienda desde fuera del paradigma rígido de la modernidad y se ubique en el paradigma de la flexibilidad, complementario y complejo. Por ejemplo, seguir apegado la unidireccionalidad del modelo patrimonial bajo técnica de partida doble, puede ser perjudicial al avance del conocimiento científico de la contabilidad. Sería sencillo describir una aproximación a la definición de la contabilidad directamente, sin embargo para alcanzar consistencia teórica, se pasara por:

- ✓ Revisar algunos pronunciamientos o conceptos de la comunidad científica.
- ✓ Deconstrucción de las definiciones dadas.
- ✓ Construcción de una definición en base a supuestos propios.

**Administración
y Contaduría**

CUADRO. N° 7 CONCEPTOS DE CONTABILIDAD.

ORGANISMO	CONCEPTO
FCCPV ⁶⁹	Debe ser considerada tanto una actividad de servicio como un sistema de información y una disciplina descriptiva y analítica. Sus bases son: 1.- Naturaleza económica de la información. 2.- Medida y comunicada referente a 3.- Entidades económicas de cualquier nivel organizativo, presentada a 4.-Personas interesadas en formular juicios basados en la información y tomar decisiones.
IASB	El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera. Se pretende que tal información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas.
IMCP	La contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuralmente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que le afectan, con objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.
AICPA	El propósito básico de la contabilidad financiera y de los estados financieros es proveer información financiera acerca de las empresas individuales, útil para la toma de decisiones económicas.

Fuente: FCCPV (2004), IASB (2001). Diagramación propia.

Deconstrucción de los conceptos.

Cada definición representa el juicio del investigador o comunidad científica para un momento determinado, eso quiere decir que pueden evolucionar y no deben tenerse como el centro único de comprensión, máxime si las circunstancias han cambiado. “La tarea de la deconstrucción implica análisis estructural y genealógico, de los componentes y los orígenes de los conceptos usados, con el fin de romper la dictadura logocéntrica” (Martín, 1995).

⁶⁹ Cada país puede disponer del uso de normas y principios supletorios, por ejemplo: En Venezuela el orden supletorio es, según DPC-0. Primero aplicar los DPC, emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, si algún aspecto no quedara tratado en ellos se deberá recurrir a las NICs o IFRs, emitida por el Comité Internacional de Normas de Contabilidad, que por sus nuevas siglas IASB, luego recae el orden supletorio en los Boletines Mexicanos y de persistir el vacío sobre el aspecto no tratado se recurre a los FASB, de Estados Unidos y por último el uso de pronunciamientos emitidos en países latinoamericanos con situaciones económicas similares a la Venezolana. También el sector público genera sus normativas, en el caso Venezolano es la Contraloría General de la República quien dicta las normas del sector.

Entre los obstáculos generales que se encuentran en las definiciones dadas destacan:

Primero: heterogeneidad semántica, bien por falta de suficiente investigación o se incurre causalmente en lo que se viene criticando en este tipo de ciencias que no terminan de madurar un vocabulario común.

“Una de las primeras etapas en el desarrollo del estudio científico de un fenómeno es la constitución de un vocabulario eficiente. Para ser tal, el vocabulario debe describir adecuadamente las categorías esenciales de variables. Su construcción cumple dos objetivos inmediatos: da base al desarrollo material del razonamiento científico, y crea, de ser aceptado, el marco referencial mínimo necesario para la controversia en derredor a las distintas hipótesis y teorías, entre los distintos autores.” (Kliksberg, Bernardo, 1975: 73).

Las definiciones se establecen sin explicar las categorías utilizadas para llegar a ellas, en consecuencia es libre la denominación del tipo de conocimiento, limitando el campo de actuación intelectual de la contabilidad.

Segundo: al existir controversia sobre el tipo de conocimiento, trasvasa el problema a la determinación del objeto de estudio y por ende la dispersión se hace presente.

Tercero: las definiciones dadas se circunscriben a un tipo de contabilidad, la financiera y no abarcan el total de las capacidades científicas de la contabilidad.

Cuarto: ninguna de las instituciones establecen en sus definiciones el objeto de estudio de la contabilidad, de ahí parte la manera sesgada como se aborda su discusión.

El punto de coincidencia entre las definiciones es la utilidad de la información para la toma de decisiones, sin embargo debe marcarse que esta información debe propender a que el usuario tome decisiones eficientes. Porque la información en su manifestación asimétrica conlleva a decisiones adversas.

Otros comentarios a las definiciones.

La FCCPV, inicia estableciendo que es una actividad de servicio, es decir se ejerce en el campo de trabajo profesional, asume a priori el carácter descriptivo de la disciplina eminentemente empírico, le reduce la capacidad indagadora y formuladora de conocimiento formal.

IASB, es más reduccionista al no abordar la discusión de la contabilidad, si no la de los estados financieros, obviando que estos son expresión última de la reflexión que debe generarse sobre el objeto estudio de la contabilidad.

AICPA, por su parte segmenta la discusión a la producción de información sobre la empresa de manera individual. Se ubica desde una perspectiva de atender un tipo de entidad; la privada, dejando de lado el conjunto de entidades que son usuarias de la información y asocia a la contabilidad con estados financieros y no sistemas de información.

El IMCP, asume la condición de técnica de la contabilidad y limita el campo de acción a la contabilidad financiera bajo metodología cuantitativa. Esta definición

aunque no se comparte, es la que se ordena con mayor criterio epistémico, al establecer bajo una racionalidad direccional el tipo de conocimiento, el campo de acción y la metodología a utilizar. Esta definición hace aguas o quiebra su razón, cuando se entiende que la entidad es más que razonamientos cuantitativos y de aplicación práctica o de anotaciones predeterminadas.

Estos conceptos han sido elaborados desde un paradigma (moderno) y un modo de producción económico (capitalismo de base teórica neoclásica) determinados y así hay que entenderlos, no significa taxativamente que están errados, sino que ya no se corresponden a las nuevas manifestaciones del conocimiento y tampoco a las nuevas necesidades de la economía en cuanto a información se refiere.

Construcción de una definición sobre contabilidad.

Para poder lograr una definición que alcance una significación honorable se requiere establecer los parámetros por lo cuales se llega a tal significado, la lógica que se impone es la criticidad permanente.

Los parámetros son:

- ✓ Establecimiento del tipo de conocimiento. Es necesario que en la definición de la disciplina se diferencie el tipo de conocimiento, esto permite establecer el alcance, la dimensión y las capacidades intelectuales que tiene la disciplina.

- ✓ Descripción del objeto de estudio. Al tener precisión sobre el tipo de conocimiento, ubicar el objeto de estudio es lo siguiente, ya que constituye la base desde donde se hacen las explicaciones, es el cimiento, la fuente que permite la formalización teórica. Permite al usuario tener claridad sobre la dedicación de la contabilidad.
- ✓ Utilidad en el mundo real. Las disciplinas son útiles a la humanidad, in surgen con el afán de establecer vías, caminos, luces sobre los problemas del hombre y darles solución, esa utilidad debe estar inscrita en la definición. Logra que la sociedad aprecia la importancia de la contabilidad.

En definitiva se puede definir a la contabilidad en extenso como: “La contabilidad es una ciencia cuyo objeto es el estudio del impacto de variables sobre la entidad que constituyen el hecho contable y requieren valoración, medición y registro, para construir sistemas de información económicos-financieros y sociales, con la intención de promover decisiones eficientes entre los usuarios.” Teniéndose que:

El tipo de conocimiento es científico.

El objeto de estudio es el hecho contable que es producto del impacto de las variables externas e internas a la entidad. Estas variables son manifestaciones diversas que estructuran las capacidades económicas y financieras de la entidad.⁷⁰.

⁷⁰ Ampliar lo que hasta ahora se entiende como hecho contable es también un reto, la contabilidad convencional se centra en las operaciones de cálculo contable, en las corrientes de mercado (conjunto de operaciones económicas) que afecta la situación patrimonial, resulta que hay más variables que el simple intercambio y la posición patrimonial esta afectada indistintamente que las convenciones contables hasta

La utilidad esta en dar soporte a la toma de decisiones eficientes de los usuarios. La información de una entidad debe servirle tanto a la entidad emisora como a la receptora en las mismas proporciones, porque la contabilidad defiende el interés público.

Una versión resumida de la definición puede ser: La contabilidad es la ciencia que estudia los hechos contables para construir sistemas de información que promueven decisiones eficientes.

Seguidamente se hace revisión de los componentes dados en la definición de la contabilidad, como: las variables, el hecho contable, la información contable y la entidad.

1. Variables en la contabilidad.

Pueden ser un evento, una magnitud, la cual es posible medir con metodologías apropiadas y permite construir los reportes de la entidad.

Las variables no se agotan, siempre podrán surgir nuevas y además las mismas variables pueden manifestarse de diferentes maneras, lo cual origina impactos diferentes susceptibles de estudio. Se clasifican en: externas e internas.

ahora aceptadas lo asuman. La ciencia no impone nada a la realidad, esta se desarrolla y listo. Si la contabilidad tradicional quiera imponer seguir registrando operaciones de mercado para estructura su información, no significa que el conjunto de otras variable existan y afecten una eficiente valoración de la entidad y que la toma de decisiones se hagan sólo con la información reducida que representa el actual estatus informacional de la contabilidad. Un aporte interesante sobre el hecho contable lo hace el profesor Moisés García, de la Universidad Autónoma de Madrid.

Variables Externas. Aquellas que se generan con o sin la participación directa de la entidad y que ésta poco puede manipular a su favor, pero que deben ser estudiadas. Las fuentes generadoras de la mayor cantidad de variables externas son: el Estado, el mercado, el ambiente natural y el progreso tecnológico, los cuales se revisaran en el mismo orden seguidamente.

El Estado. Desde una visión simple será la conformación de un cuerpo social, con autoridad, sobre un territorio determinado. Esa autoridad se manifiesta entre otras, por su capacidad legislativa y capacidad de dirigir la vida económica y social de la gente en ese territorio. En cuanto a la vida económica, éste decide las diferentes políticas, entre las cuales está:

Política Económica. Según sea el nivel de actuación se distinguen entre políticas macroeconómicas y políticas microeconómicas. Las primeras son el conjunto de decisiones que toma el gobierno para influir en los agregados macroeconómicos, a través de sus instrumentos como: política monetaria, fiscal y cambiaria.

CUADRO N° 8. POLITICAS ECONOMICAS.

POLÍTICA	DEFINICIÓN
Monetaria.	Conjunto de decisiones para controlar la cantidad de dinero que existe y circula en la economía, con el fin primordial de lograr estabilidad de precios.
Fiscal.	Decisiones vinculadas al gasto, ingreso y deuda pública, con el fin de estimular el crecimiento económico. Se expresa en la cantidad de dinero que el gobierno invierte directamente y en la cantidad de dinero que el gobierno recauda por vía de la imposición fiscal.
Cambiarías.	Permite controlar los desequilibrios en materia de comercio exterior, a través del régimen de tipo de cambio: flexible, rígido. La libertad de los movimientos de capital tiene unos efectos determinantes sobre los tipos de interés, el ahorro, la inversión y la estructura financiera de los déficit públicos y exterior.

Fuente: Cuadrado (2001). Análisis y diagramación propia.

Las segundas, son el conjunto de acciones que se toman directamente sobre sectores o participantes de la dinámica económica, para incidir particularmente, según sea el interés. Por ejemplo: subsidios, barreras arancelarias, transferencias, etc.

En cuanto a la vida social, el Estado decide políticas de: seguridad social, compensaciones y compromisos salariales, responsabilidad social, etc. Las cuales impactan directamente a las entidades y deben ser medidas.

El mercado, es otra variable importante y es punto de confluencia o encuentro de oferentes y demandantes, es justo en ese encuentro que se realiza la valoración que la contabilidad toma en cuenta para estructurar sus análisis. La economía se desarrolla en tres mercados: financieros, de bienes y de factores. (Ver cuadro N° 2).

En los mercados, se desarrollan maneras de transar, físicas, electrónicas, de inmediato o a plazos, con intereses o descuentos. Se gestan condiciones específicas en cada transacción impactando a la entidad.

El Ambiente, es el espacio físico, natural, en que se generan las maneras de interrelación entre las entidades, este es el espacio vital, sin el no habría especie humana, y nada de lo aquí expuesto serviría. La tendencia mundial a la producción bajo normas especiales de conservación ambiental, son eventos que están obligando a la reorganización de la entidad, destacan:

- ✓ La creciente conciencia ambiental de los consumidores.

- ✓ La aparición de cláusulas comerciales en los acuerdos ambientales multilaterales.
- ✓ Las campañas impulsadas por organizaciones internacionales de índole no gubernamental.
- ✓ Los intereses de industrias con ventajas competitivas en “bienes ambientales” o los de otras que buscan aprovechar los argumentos ambientales con fines proteccionistas.

Son todos factores que están generando cambios importantes en la forma como se comercian productos en el mundo y nuevos retos para la internacionalización de las empresas; particularmente, las de los países en desarrollo. Las políticas comerciales pueden utilizarse para influir las normas ambientales de otros países.⁷¹

En la actualidad existen aproximadamente 200 acuerdos multilaterales sobre medio ambiente en vigor, registrados en la OMC. A esto se le suma la cantidad de normas que cada país, aplica en pro de la preservación ambiental y dará como resultado, una gran cantidad de instrumentos, que controlan la actividad productiva, bien para suprimirla o para incentivarla con respecto al ambiente.

Entre los instrumentos de mercado más comunes, utilizados con respecto al ambiente destacan:

⁷¹ (Rodríguez, José 1998). Comercio y Ambiente: Implicaciones para el exportador. DEBATES IESA. Gerencia y Ambiente. Vol. 3, N° 4.

- ✓ Imposiciones fiscales a la realización de actividades erosionadoras del ambiente, para desincentivar la actividad. También puede verse como el incentivo a desarrollar tecnologías que disminuyan el impacto ambiental.
- ✓ Subsidios, o retribuciones especiales en sectores determinados, para proteger el ambiente.
- ✓ Permisos transables, mediante creación de mercados donde se intercambian permisos o derechos para contaminar.
- ✓ Etiquetas ecológicas, sistemas de información sobre las condiciones de producción del bien, que identifican las condiciones ecoambientales en que se han producido, son los llamados productos de sello verde.

Esos instrumentos de mercado sobre el ambiente, también requieren de la debida valoración y medición para conformar sistemas de información razonables.

El progreso tecnológico, la humanidad ha hecho avances en cuanto a los medios de producción (tangible e intangible), que permiten mejorar las condiciones de vida del hombre, ese es el progreso tecnológico, que transfigura las costumbres de la gente, generar nueva prácticas organizacionales, nuevas maneras de transar. Se alcanza por las inversiones directas que se hacen en investigación y desarrollo (I+D), también por las inversiones que se realizan en la formación del capital humano. Ambas variables, son determinantes para la conformación de sistemas de información contables.

Con los estudios econométricos del premio Nóbel Robert Solow, sobre la inversión en capital fijo y la influencia de la tecnología en los aumentos de la productividad, se marcan a partir de los años 60', los orígenes de la llamada "contabilidad del crecimiento". Separa la cantidad de trabajo, de capital y el efecto del cambio técnico. Esto dará nuevas bases, para el estudio del desarrollo económico, por ende las entidades de manera individual, deben revisar también su componente tecnológico, no sólo el capital económico o la fuerza de trabajo, son suficientes para desarrollar las capacidades productivas y competitivas, existe un factor tecnológico que en la actualidad debe recogerse en los sistemas de información.

Cada vez que las entidades maduran y progresan tecnológicamente, alcanzan mayores niveles de productividad y esa mejora debe ser valorada y medida. En las normas internacionales de contabilidad, específicamente en la NIC-38, sobre activos intangibles⁷², reconoce la necesidad de generar información sobre actividades de investigación y desarrollo (I+D), entre otras cosas establece que un activo intangible para que sea reconocido como tal en la contabilidad, debe:

- ✓ Ser controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.
- ✓ De ese control la entidad espera obtener beneficios futuros.
- ✓ El costo del activo puede ser medido de forma fiable.

Variables Internas. Aquellas que se generan de la propia dinámica de la entidad y son controlables suficientemente por ella, como: el capital económico (K) o patrimonio y el desarrollo organizacional (DO).

⁷² La (NIC-38, 2001) aplica a partidas como: desembolsos en publicidad, formación del personal, puesta en marcha de la actividad y a los producidos por las actividades de investigación y desarrollo, siempre y cuando cumplan con los criterios establecidos en la propia norma.

El *patrimonio*, técnicamente es la diferencia entre los activos y pasivos de la entidad, representa el conjunto de bienes financieros (dinero) y de capital fijo (mobiliario, maquinaria y equipos), con los que se cuenta o se pueden contar, para contribuir a lograr los objetivos de la entidad, menos el endeudamiento. Es la base de la hipótesis fundamental de las normas internacionales de contabilidad, establecida en el párrafo 23. “Negocio en Marcha”, el patrimonio de una entidad se conforma con la intención de permanecer y no de liquidar. Está constituido por: Capital social, Reservas y Utilidades no distribuidas.

CUADRO N° 9. COMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO.

ELEMENTOS DEL PATRIMONIO	ANÁLISIS
Capital social.	Desde la tradición del pensamiento contable es el conjunto de bienes aportados, para la constitución de una sociedad, este puede aumentar o disminuir, según las decisiones tomadas por los socios. El capital se suscribe mediante acciones de valor nominal. Las acciones pueden ser comunes o preferentes, la diferencia es la condición especial (sobre dividendos entre otros) que tienen las segundas sobre las primeras.
Reservas de patrimonio:	Pueden ser permanentes o temporales, responden al ordenamiento jurídico de cada país y a la política de cada organización en cuanto a tener apartados de las utilidades no distribuidas, cantidades de dinero para fines específicos.
Utilidades no distribuidas:	Son los beneficios netos (diferencia entre utilidades, menos pérdidas) de un ejercicio económico y representa la cantidad de dinero susceptible a ser repartido entre los socios, como ganancia sobre las operaciones realizadas.

Fuente: Catacora (1998). Análisis y diagramación propia.

Desarrollo organizacional: es equivalente a ver la entidad como un sistema social, el cual posee una estructura, genera un clima organizacional (valores, cultura, prácticas, experiencias), tecnologías, las cuales le caracterizan. La entidad se relaciona

con el ambiente, influye y es influida por este para lograr fines determinados, esa dinámica genera hechos contables. Las organizaciones, están constituidas por subsistemas, interdependientes y dinámicos⁷³.

Se identifican como ejemplos algunos de los hechos contables en el desarrollo organizacional.

CUADRO N° 10. HECHOS CONTABLES EN LOS SUBSISTEMAS DE LAS ORGANIZACIONES.

Subsistema técnico o de producción: es aquel que genera la manera de distribución y organización del conjunto de recursos utilizados directamente para la realización de operaciones propias de la entidad. La distribución de planta acarrea la determinación de los costos y sus elementos, mano de obra directa, costos y carga fabril. Todos hechos contables.
Subsistema de apoyo: cuya función es de abastecimiento y venta, o compra-venta tradicionales hechos contables. La venta hoy también significa el desarrollo logros, marcas en el mercado. Que son activos intangibles.
Subsistemas de mantenimiento: dirigida a mantener estabilidad y capacidad productiva de la organización, por la vía del aseguramiento del recurso humano necesario. Se establecen las políticas de selección, socialización y recompensas hacia el trabajador. Todo el recurso a ser utilizado par mantener administrativamente a la entidad es medido y analizado constantemente para saber el rendimiento. Es base para la contabilidad administrativa.
Subsistemas de adaptación: genera respuestas a las condiciones cambiantes del ambiente, busca mantener la sobrevivencia de la organización en el ambiente, el cual es dinámico, competitivo y hasta agresivo, no necesariamente advierte cuando se producirán los cambios. Es necesario el manejo de información externa constantemente. Los proyectos de inversión, las fusiones, las asociaciones estratégicas, son hecho contables.
Subsistemas gerenciales o directivos: coordina el resto de los subsistemas, esta bajo la presión de la dinámica interna de la organización y la externa. Es el consumidor principal de toda la información, toma decisiones que son a su vez hechos contables.

Fuente: Dávila (2001). Análisis y diagramación propia.

El control interno es un instrumento de la contabilidad para asegurarse que los hechos contables originados en el desarrollo organización son razonablemente medidos e incluidos en la información contable. El *Committe Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Comisión*, en un informe conocido comúnmente como (COSO), establece un programa diseñado para proporcionar seguridad razonable mirando el cumplimiento de los objetivos en las siguientes categorías: efectividad y eficiencia de

⁷³ Al considerar que los sistemas son estructuras de eventos y actividades, los subsistemas de las organizaciones están en función de las actividades, basado en la clasificación general de los sistemas sociales de Talcot Parson. Ver “*Teorías Organizacionales y administrativas*”, (Dávila Carlos 2001:248).

las operaciones, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. Establece seis componentes:

CUADRO N° 11. COMPONENTES DEL CONTROL INTERNO.

Ambiente de control: es la evaluación sobre la estructura de la organización o entidad, la integridad, valores éticos, competencia, operaciones administrativas, distribución de autoridad y responsabilidad.
Valoración de riesgos: es la evaluación sobre los riesgos internos y externos, a los que se ve sometida la entidad para el logro de sus objetivos, promueve las estrategias de administración de riesgos.
Actividades de control: representa la evaluación sobre las políticas, procedimientos que se aplican para asegurar el logro de objetivos.
Información y comunicación: evaluaciones a los sistemas de comunicación e información, su calidad, periodicidad, vías, etc.
Monitoreo: evaluación al sistema de control interno, en tiempo real o lo que el comité, llama <i>ongoing</i> , es decir hacer evaluaciones hacia delante, en tiempo de realización de las operaciones, así tener mayor precisión sobre el comportamiento del o de los hechos.

Fuente: Informe COSO (2000)⁷⁴.

2.- El hecho contable.

El hecho contable es el centro u objeto de estudio de la contabilidad. Con una función podrá explicarse.

$$Hc = f(Ae, He).$$

Donde:

Hc: hecho contable.

Ae: actividad económica.

He: hecho económico.

Se lee: el hecho contable es una función de la actividad económica y los hechos económicos. El hecho contable, implica el estudio de la actividad económica y los hechos económicos para poder formular proposiciones teóricas que apunten a construir la información contable.

⁷⁴ Se recomienda su lectura y uso profesional, siempre bajo el compromiso del juicio crítico que acompaña a todo profesional.

La actividad económica, es asimilable a los conceptos de modo de producción o simplemente es toda actividad humana realizada para generar bienes de consumo y producción, los cuales están ampliamente dominados por la acción del hombre.

Los hechos económicos, “son eventos ajenos a la voluntad humana que impulsan circulación económica” (García, Moisés, 2002). El ambiente natural es el principal hecho económico.

La Figura .Nº1, del flujo circular de la economía, permite nuevamente ilustrar donde se dan los hechos contables. Cada agente tiene capacidad de dominar su acción particular en el circuito y se interrelacionan entre ellos, produciendo la actividad económica, la cual requiere ser medida y valorada. Pero simultáneamente se dan hechos económicos como la influencia del ambiente, las políticas económicas, etc, que impactan también a la entidad. Cada uno de esos acontecimientos algunos simples otros mas complejos, es necesario su ordenamiento razonable y consistente en información contable, que el propio circuito económico utiliza para seguir sus acción. Debe recordarse lo que afirmaba Mieres, sobre que la contabilidad es la base en la cual se funda el capitalismo, sin ella no podría existir.

3. La entidad.

Es necesario discutir el termino entidad utilizado en la definición de la contabilidad, porque es común ver como la bibliografía general de la contabilidad y la comunidad científica se centra en un tipo de entidad la empresa, cuando el radio de

acción científica de la contabilidad es superior. Los PCGA venezolanos, describen a la entidad como:

“Es una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los cuales fue creada. La entidad puede ser una persona natural o una persona jurídica, o una parte o combinación de ellas. No está limitada a la constitución legal de las unidades que la componen.”(DPC-0, 1997:V).

La explicación es amplia y abarca a las personas jurídicas y naturales. Dentro de las jurídicas están diversos tipos como: las publicas, privadas y a su vez en cada una de ellas se pueden hallar otras taxonomias. Lo importante es que cada entidad por su naturaleza genera información especializada, que debe estudiar la contabilidad.

Para la contabilidad, la entidad es equivalente a una persona, pero eso lleva a inspeccionar el concepto de persona desde la visión jurídica y así se lograra una comprensión más grande del asunto.

El código Civil Venezolano establece en su artículo 15, que las personas pueden ser de dos clases: naturales y jurídicas. El mismo código establece que personas naturales son los individuos de la especie humana (Art.16) y las personas jurídicas: la nación y las entidades políticas que la componen, las iglesias de cualquier credo, las universidades y en general todos los seres o cuerpos morales de carácter público, las asociaciones, corporaciones y fundaciones licitas de carácter privado y establece que la personalidad la adquirirán mediante la protocolización de su acta constitutiva (Art. 19). En Venezuela se hace esa protocolización ante la oficina subalterna de registros del departamento o distrito donde se haya creado la persona jurídica.

La persona natural existe desde su nacimiento, siendo demostrable su existencia a partir de su identificación, nacionalidad, su capacidad jurídica o ser sujeto de derechos y obligaciones y la persona jurídica existe a partir del cumplimiento de las formalidades jurídicas impuestas por la legislación del país.

Valdría la pena preguntarse por qué surgen las personas jurídicas y la siguiente cita permite acercarse a la respuesta:

“El individuo, para alcanzar ciertas finalidades (económicas, culturales, educativas, religiosas, extra-económicas, etcétera) decide asociarse, pues tales fines requieren la utilización de muchos medios que él no posee, o porque para lograr el fin se requiere mucho tiempo que supera la duración de la vida humana, o porque tales fines necesitan muchas gestiones de reiteración, repetición o periodicidad que no se prestan para ser alcanzados por el individuo. Cuando esto sucede el individuo se asocia y al asociarse, el derecho le sale al paso a estos “entes”, “colectividades”, “sujetos colectivos”, asimilándolos al hombre, operando aquí una especie de prolongación de la subjetividad del hombre a un ente que es visto por la norma jurídica como algo similar al hombre. Surge aquí la personalidad jurídica de estos entes.” (Castillo Alois., 2003:4).

De la explicación sobre el porque del surgimiento de las personas jurídicas, se puede sintetizar:

- ✓ Las personas jurídicas son extensiones de la subjetividad del individuo.
- ✓ La asociación es casi natural en la dinámica social del hombre, la ley lo reconoce y crea mecanismos jurídicos de entendimiento.

- ✓ Toda persona, natural o jurídica, tiene derechos y obligaciones.
- ✓ Del conjunto de derechos y obligaciones, se constituyen los patrimonios de las personas.

Los juristas podrían rebatir tales consideraciones a partir de la Teoría de la ficción, del Alemán Federico Von Savigny, que expone:

“la persona humana es la única que puede ser sujeto de derechos y obligaciones y que la ley sólo reconoce y confirma dicha personalidad, a diferencia de la persona jurídica que es una ficción, a quien por conveniencia, necesidad o interés, el Derecho la considera como si fuera una persona”. (Perretti, Magali 2002:8).

La condición de persona jurídica como extensión subjetiva del hombre, posibilita la necesidad de cambios de metodologías en la ciencia de la contabilidad, dado que las variables a que se hace referencia como parte del objeto de estudio, son el resultante de la interacción de las personas naturales y jurídicas que la racionalidad del modelo patrimonial en la contabilidad no permite avanzar en el estudio de esas relaciones.

**Administración
y Contaduría**

B i b l i o t e c a



D. Relación Variables y Normas Internacionales de Contabilidad.

Hacer una presentación de las NICs, en cuanto su objetivo y uso, relacionándola con las variables externas o internas que le dan origen, es un ejercicio interesante para ver un poco más el concepto dado sobre la contabilidad y el impacto de las variables sobre la entidad que generan el hecho contable. La variable originaria es el evento, el hecho contable que da lugar a la generación de la norma. Nunca podrá crearse una norma sin el estudio previo del evento o variable, el cuadro es un ejercicio para demostrar la afirmación.

CUADRO N° 12. DIRECCIONALIDAD VARIABLE ORIGINARIA Y NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.

VARIABLE ORIGINARIA	(NICs)	RESUMEN DEL OBJETIVO
Capital económico	NIC-8. Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, errores fundamentales y cambio en las políticas contable.	Garantizar la comparabilidad, al establecer los criterios de clasificación, información y tratamiento de ciertas partidas del estado de resultado, como las partidas extraordinarias, que generan ingresos o gastos, por sucesos distintos a las actividades

		ordinarias.
Política fiscal.	NIC-12. Impuestos a las ganancias.	Establece el tratamiento contable del impuesto a las ganancias, exigiendo la contabilización de las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos.
Política monetaria.	NIC-15. Información para reflejar los efectos de los cambios en los precios.	Presentar los efectos que producen los cambios de los precios en los resultados de las operaciones de una empresa.
Capital económico	NIC-18. Ingresos.	Establecer el tratamiento de los ingresos, los cuales comprenden: ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías.
Políticas sociales.	NIC-19. Beneficios a empleados.	Comprende la necesidad de reconocer, los pasivos y gastos correspondientes, por servicios recibidos de los empleados.
Política microeconómica.	NIC-20. Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales.	Presentar información sobre las subvenciones o ayudas recibidas del sector público.
Política cambiaria.	NIC-21. Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.	Contabilizar en moneda utilizada habitualmente, o de curso legal en el país de origen, las transacciones que se realizan con el resto del mundo.
Política monetaria.	NIC-23. Costos por interés.	Contabilizar los gastos financieros y la revelación de los mismos.
Desarrollo Organizacional	NIC-24. Informaciones a revelar sobre partes relacionadas.	Generar información que cohesione las relaciones que mantienen directa o indirectamente las empresas controladoras, subsidiarias y asociadas.
Capital económico	NIC-28. Contabilización de inversiones en empresas asociadas.	Contabilizar las inversiones que se tienen en una empresa, que no es subsidiaria, pero que se tiene influencia significativa sobre ella.
Política monetaria	NIC-29. Información financiera en economías hiperinflacionarias.	Establece las metodologías para la reexpresión de los estados financieros.
Política microeconómica	NIC-30. Informaciones a revelar en los estados financieros de bancos e instituciones financieras similares.	Promueve la información que es necesaria revelar, para garantizar un buen funcionamiento de las entidades involucradas. Esta norma aplica, tanto a los estados financieros individuales como consolidados.
Progreso tecnológico. Capital humano.	NIC-38. Activos intangibles.	Cubrir el tratamiento contable a otros intangibles, no desarrollados en otras normas, como: publicidad, formación del personal, investigación y desarrollo (I+D).
Capital económico	NIC-39. Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición.	Establecer los principios para el reconocimiento, medición y revelación de información referente a los instrumentos financieros.
Política económica.	NIC-41. Agricultura.	Tratar la información a revelar de la actividad agrícola.

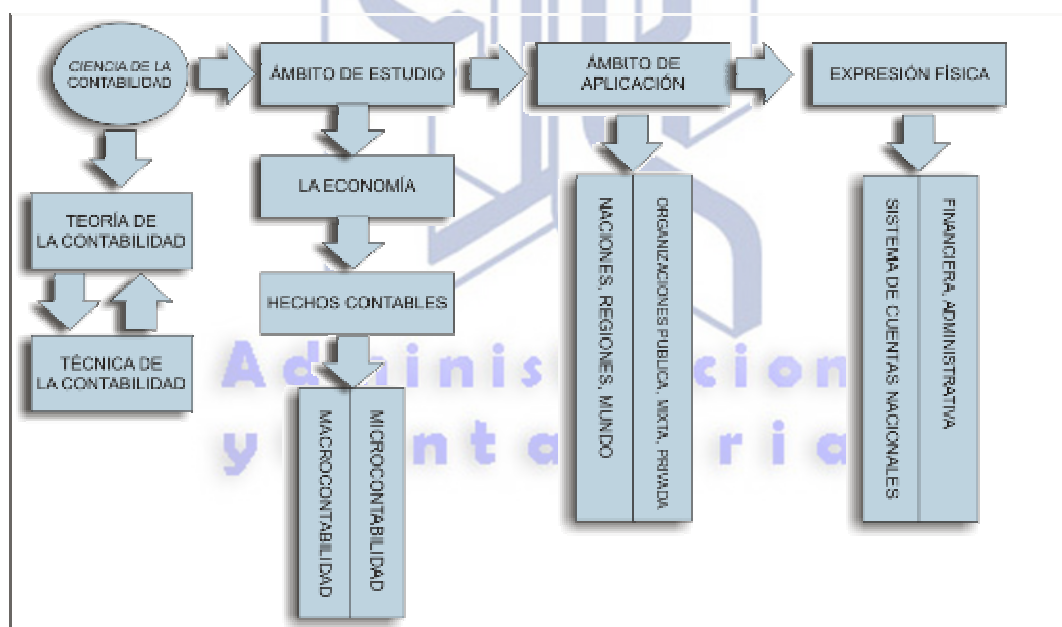
Fuente: IASB (2001). Análisis y diagramación propia.

Algunas consideraciones al cuadro es que no todas las variables externas e internas enunciadas están recogidas en las normas internacionales de contabilidad, ahí radica uno de los grandes retos de la contabilidad, poder descifrar el impacto de todas las variables. La relación no es de causa-efecto, aunque así se presente por facilidad para la comprensión, todas las variables están en relaciones múltiples, solo que unas hacen mayor presión que otras en determinados momentos, pero en su conjunto conforman “la información”. No pueden ser analizadas de manera excluyente ni aisladas, el todo es mayor a la suma de las partes.

B i b l i o t e c a

E. Resumen analítico.

ESQUEMA N° 2. El sentido de la contabilidad.



Fuente: Análisis y diagramación propia.

Se lee: la ciencia de la contabilidad desarrolla un conjunto de teorías producto de la investigación, reflexión, discusión y concertación dentro de la comunidad científica, las cuales se ejecutan mediante técnicas propias, generadas de la teorización. Esas

técnicas son normas de aplicación práctica, existe una relación bidireccional, la teoría produce técnicas y estas a su vez son insumos de la ciencia para nuevas revisiones.

El ámbito de desarrollo la contabilidad está en la economía, donde la actividad económica y en los hechos económicos producen los hechos contables y el aporte instrumental que hace la contabilidad es con la macrocontabilidad y la microcontabilidad. La primera aplica en las naciones, regiones y el mundo como información agregada y la segunda, en entidades individualmente.

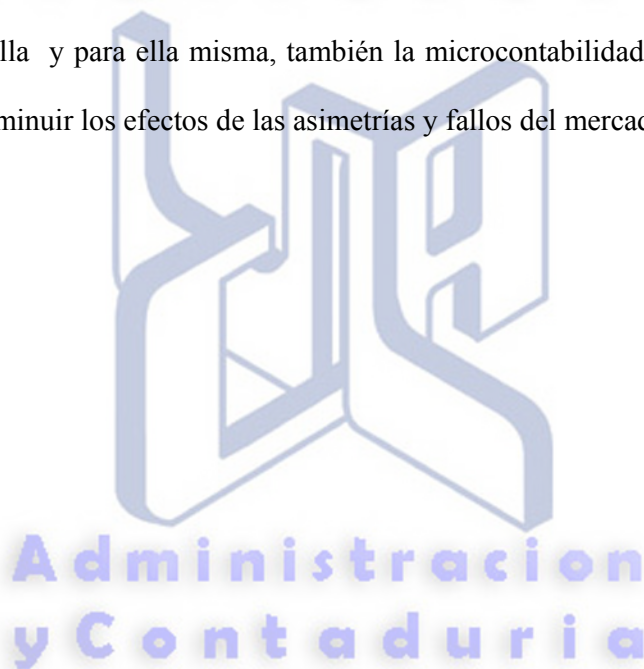
Se expresa físicamente con los reportes o informes. La macrocontabilidad usa el Sistema de Cuentas Nacionales y la microcontabilidad, según el tipo de entidad, utiliza las normas respectivas informes financieros e informes administrativos o de gestión.

El sentido de la contabilidad propiamente dicho, se aprecia en la posibilidad trascender de la simple percepción de registros empresariales aunque sea su presentación más fuerte. La ciencia de la contabilidad, estudia el conjunto de las variables que impactan a las entidades, establece metodologías adecuadas para valorar, medir y registrar esos impactos, proporciona los sistemas de información que la entidad necesita, para la redición de cuentas y la toma de decisiones eficientes.

La taxonomía empleada constituye el sentido real de la contabilidad, demarca el espacio donde puede aportar conocimiento, la adecuada sincronía en cada uno de los tipos permite la construcción de los sistemas de información que la economía en su conjunto requiere para alcanzar los supuestos del desarrollo humano.

La contabilidad macroeconómica, debe estar en relación directa con la contabilidad microeconómica y viceversa. De esa relación depende la buena formulación de las cuentas nacionales de un país y que los agentes de la economía de manera individual puedan planificar sus actividades, deben compartirse metodologías de valoración, cuantificación y registro.

Si los agregados macroeconómicos, no están razonablemente presentados, son más los errores que cometerá la entidad individualmente. Es un circuito de información, como lo indica la figura número uno, hasta ahora la macrocontabilidad esta siendo pensada desde ella y para ella misma, también la microcontabilidad, esa situación no contribuye a disminuir los efectos de las asimetrías y fallos del mercado.



CAPITULO V.- PROBLEMAS CONTEMPORÁNEOS EN LA CONTABILIDAD.

La óptica de aquellos que sólo consiguen visualizar en la contabilidad un recurso para producir registros, demostraciones y flujos gráficos es el resultado de una visión miope, falta de competencia, limitada a las “formas” y ajena a la “esencia del conocimiento”.

Antonio Lopes de Sá. 2003.⁷⁵

CONTENIDO

Introducción.

A. Problemas categóricos en la ciencia de la contabilidad.

B. Cultura sobre el uso de la información contable.

C. Contabilidad creativa.

1. Características.

2. Practicas comunes.

3. Causas.

D. El ambiente.

E. La nueva economía.

1. Lo global.

2. La información.

a. Asimetrías de la información contable.

3. La comunicación.

a. El proceso de comunicación en la contabilidad.

4. El conocimiento.

5. Tecnología de la información.

F. Valorar el gran problema.

G. Resumen analítico.

Palabras clave: cultura, creatividad, información, globalidad, asimetrías.

Introducción.

⁷⁵ Antonio Lopes de Sá. Es doctor en ciencias contables y Presidente de la Academia Brasileira de ciencias contables.

La contabilidad esta atravesando el umbral de su época de oro, al ser la disciplina capaz de configurar buena parte de la información que la economía esta requiriendo, desde la propuesta integral que se ha formulado. La velocidad de manejo de información cada vez es más acelerada, la competencia hoy es contra el tiempo, la información es el factor de producción originario, cuya utilidad marginal es creciente a la inversa de la utilidad marginal decreciente de los factores del capital y el trabajo. Desde la información, se construye nueva información, mientras más información se agregue mas capacidad de operación tendrán los usuarios y mayores beneficios. Problematizar algunos tópicos de la ciencia de la contabilidad en este tiempo es el motivo del capitulo, no todos están expuestos, porque el hombre con sus estudios no agota la realidad.

Entre los problemas que se describen se encuentran: problemas categóricos de ciencia en la contabilidad, cultura sobre el uso de la información contable, contabilidad creativa, revisando sus características, prácticas comunes y algunas de sus causas. El ambiente como variable de alto impacto en la información económica-financiera y social, la nueva economía como escenario del capitalismo contemporáneo que se manifiesta a través de lo globalización, la información, la comunicación, el conocimiento y las tecnología de la información, hasta discutir sobre la valoración como gran problema contemporáneo de la contabilidad.

A.-Problemas categóricos en la ciencia de la contabilidad.

Como primer problema esta el epistemológico, en la medida que se aclare aún mas el tipo de conocimiento que es la contabilidad, en esa misma proporción estará preparado para avanzar sobre los grandes temas que le toca guiar en el conocimiento general. Las consideraciones utilizadas para acercarse a las categorías de conocimiento científico, estarán apoyadas en los llamados pares categoriales de la ciencia, que en contradicciones presenta el profesor Núñez Tenorio, en su libro “Introducción a la Ciencia”. Estos contrasentidos, ponen en aprietos a cualquier ciencia, desde cualquier paradigma, así pues que enfrentándolos, se terminara de posicionar a la contabilidad como la ciencia del nuevo siglo, para la nueva economía.

La teoría y la práctica se deben ambas, la una es a la otra y viceversa, el objeto de estudio debe ser definido y sus metodologías, pero en definitiva no es la ciencia a la método, la ciencia es al objeto y este debe ser estudiado de manera sistémica. La contabilidad se enfrenta a la necesidad de superar las contradicciones impuestas por la racionalidad moderna, para ello debe transitar caminos hacia una nueva racionalidad, la de dominios flexibles, bajo un nuevo paradigma; el informacional.

El siguiente cuadro amplia lo expuesto en una ejemplificación de los problemas epistémicos contradictorios en la contabilidad.

CUADRO N° 1. CONTRADICCIONES EPISTEMICAS.

PARES CATEGORIALES	REFERENCIA EN LA CONTABILIDAD
1.-Representación racional en oposición a la representación veraz. La representación racional es la base lógica, que estaría en el fundamento operativo de toda ciencia; pero al mismo tiempo, estaría en contradicción con la veracidad impuesta por la práctica y la experiencia, según los diversos criterios de verificación científica. La racionalidad hace que se permanezca con la simple ciencia metodológica.	La actual estructuración de la información financiera (estados financieros y notas explicativas) racionalmente desarrolladas, en momentos no representan la verdadera posición económica-financiera de la entidad y menos sus potencialidades. La racionalidad patrimonial, no es suficiente, la realidad económica-financiera y social de la entidad es mayor. Los usuarios requieren para tomar decisiones eficientes, información integral, no sólo las variables físicas, tangibles de mercado. También está el capital social, el progreso tecnológico, el ambiente, el desarrollo organizacional, el capital humano.

como modelo abstracto respecto a lo que debe ser la estructura ideal de una ciencia. Si se queda con la verdad inmediata y perceptiva, que no logramos representarse en cuerpos teóricos de doctrina científica, se anclará en la verdad meramente empírica, trasunta en la inmediatez de la realidad y nada más.	Es lo que comúnmente se ve en los auditores profesionales que apegados a la norma racional rígida de la contabilidad, no logran describir la realidad. La norma muchas veces no representa la realidad, por estar montada sobre una realidad inflexible.
2.-Contradicción entre objeto y método. Se dice que una ciencia atraviesa una crisis de fundamentos cuando las distintas corrientes, las variadas escuelas, señalan cada una un objeto distinto y, en consecuencia y por lo mismo, un método diferente para aprehender ese objeto, para que una ciencia tenga una cierta madurez teórica requiere definir clara y precisamente su objeto, y en correspondencia con la definición teórica y eficiente del objeto, se perfila la existencia y operatividad del método respectivo.	El objeto en la contabilidad tradicional estaba en el registro, se ha redefinido claramente en el "hecho contable" o impacto que producen las variables externas e internas a la entidad, tangible, intangible de mercado y de no mercado. Estudiado el hecho contable, se generan las técnicas de clasificación y registro. Su método será, entender la no existencia de métodos únicos y que cada hecho específico en estudio, requiere de reflexión sobre la metodología adecuada para su estudio. Diferentes variable podrán ser abordados por métodos diferentes, e inclusive una variable puede ser estudiada por diferentes métodos, la conclusión será aquella que reporte la aproximación mayor a la verdad del interés colectivo.
3.-Las categorías y las leyes fundamentales. Toda ciencia debe tener un cuerpo de conceptos fundamentales, conceptos que tienen un significado riguroso, preciso, al cual se atiene todo científico. Cuando un mismo concepto de una disciplina es entendido por unos de una forma y por otros de otra, entonces, realmente, todavía no tenemos una ciencia teórica madura.	El ejemplo más evidente lo constituye los PCGA a nivel mundial y a su vez las libertades en cada país de entender y aplicar sus propios principios y normas, bien por carencia de derecho contable, por debilidad de formación académica y por falta de divulgación. Impiden el establecimiento de normas universales que permitan la estructuración de información homogénea. Los impulsos sobre la adopción de normas internacionales producto de estudios puede ser una gran paso a la consolidación del cuerpo doctrinario general. Pero a su vez, el uso de normas estándares que no recojan la experiencia y la dinámica propia de cada economía, es un escollo también a superar. Lo global y lo local, es lo que se impone, reconocimiento de la necesidad de estándares internacionales, sin dejar de prever la información propia de cada economía local.
4.- La Previsión Teórica y la Aplicación Práctica. Una ciencia tiene que asegurar cierta previsión teórica de lo contrario, no es ciencia. Al mismo tiempo, una ciencia tiene que realizarse en la práctica, inmediata o mediatamente. Justamente, la previsión teórica es indispensable como exigencia de aplicación práctica y la aplicación práctica supone la previsión teórica. Una no es posible sin la otra y viceversa.	La contabilidad tiene una base de aplicación ampliamente desarrollada, como técnicas de ajuste por inflación, técnicas de depreciaciones, etc. Producido desde también una base teórica de análisis previos a la generación de la técnica. Tal vez en contabilidad la comunidad científica, ha exagerado la divulgación de las normas técnicas, sin antes promover el acervo teórico. Así, se repite en cada escuela de contaduría y eso lesiona a la disciplina, por cuanto desacelera su crecimiento. Son pocos los que se dedican a hacer ciencia de la contabilidad y son muchos los que se dedican a hacer técnica de la contabilidad, para ganar el pan equivocadamente más rápido.

Fuente: Tenorio (1982).Análisis y diagramación propia.

Administración y Contaduría

B.-Cultura sobre el uso de la información contable.

El segundo problema esta atado a la cultura. En el mundo dos grandes colosos son los que han generado los mayores avances sobre la contabilidad y estos son el conglomerado Continental y el conglomerado Anglosajón, (ver cuadro N° 3), el primero con visiones de corte científicas y el segundo con propuestas técnicas. Los dos modelos culturales han dado resultados favorables a sus cultores.

El modelo continental atiende a una manera de explicarse los fenómenos desde la búsqueda de la verdad y el aglosajón desde la perspectiva del movimiento intelectual del pragmatismo, sembrado en tierras norteamericanas desde los tiempos de Jhon Dewey⁷⁶, el filósofo del pragmatismo que trascendió a la vida misma del americano⁷⁷. No cabe dudas que en los Estados Unidos se han desarrollado patrones de vida que han permeado al mundo occidental y especialmente a los países suramericanos, el llamado *American way of life* de manera consciente o inconsciente ha trastocado la manera de vivir de muchos pueblos. En contabilidad también ha sucedido y la influencia del pragmatismo americano es una prueba, desde esa visión es que se le ha considerado una técnica y hasta un arte, amparado desde el ejercicio práctico y de aplicación inmediata, claro Dewey, no estimula el enanismo mental, sólo explica que el estudio debe realizarse bajo la concepción de utilidad en las cosas reales, pero no elimina la obligación de reflexionar, es que ésta debe estar en función de mejorar inmediatamente la manera de vivir de los americanos, en países subdesarrollados, sólo se copio el resultado del pragmatismo no su esencia.

La cultura es como el modo de vida, las costumbres que el hombre adopta en una época y en espacios determinados, el cultivo de las facultades humanas, lo aprendido y compartido por los hombres como base del tipo de vida que desarrollan.

⁷⁶ John Dewey (1859-1952), criticó la educación en Europa, asume que la verdad deben ser ideas que permitan ser instrumentos para la lucha en la vida. "En Europa sólo se forma el intelecto, se adiestra a los alumnos en nombres y números, se abre una cisma entre cultos e incultos, se educa a holgazanes que quieren vivir de sus diplomas en lugar de vivir de su trabajo. La escuela Americana no conoce paredes de separación entre aulas y el mundo. Se ha convertido en un taller en que se aprende en la vida cómo se gana el pan y la mantequilla".

⁷⁷ Cabe mencionar o más bien aclarar que cuando se utiliza el termino "Americano", se hace desde lo que dice el profesor Enzo del Búfalo "Americanismo y Democracia" al respecto "El adjetivo americano que en propiedad debería designar tan sólo lo perteneciente al continente llamado América, es, sin embargo, usado también para denominar lo perteneciente a ese país y se ha convertido en epónimo del pueblo de ese país." (Del Bufalo, Enzo, 2000; 4).

Otros entienden la cultura como la información innata o adquirida que están en el cerebro del hombre. La cultura se gesta y avanza también, cuando los hombres de una sociedad deciden firmemente desprenderse de viejas concepciones y adoptar nuevas, para provecho del colectivo.

Cualquiera sea la posición que se asuma en la definición de cultura, ninguna escapará a aceptar el manejo de información como uno de sus pilares más importantes. La contabilidad en la cultura del hombre a pasado por varias etapas ya descritas en el capítulo dos. Ha sido costumbre asumir que la información contable debe ser celosamente cuidada, ponerla a la luz pública es descubrir a la competencia el secreto empresarial, mostrar cuanto es realmente la utilidad obtenida de un negocio parece no ser prudente, unos la esconden otros la exageran.

Es cierto que la información es un bien privilegiado y como tal debe cuidársele, pero en la medida que las entidades revelen información integral, homogénea y fiable, mayor beneficio sacaran los participantes en el mercado. El mayor deseo que debe tener una entidad competitiva, es que el mercado maneje suficiente información. Sólo a las entidades carentes de capacidad competitiva, conviene infoestructuras⁷⁸ débiles.

La falta o carencia de una cultura sobre el usos de información genera selección adversa, riesgos éticos y costos de monitoreo, todas enfermedades graves para la optimización de los recursos y por ende para un desarrollo eficiente de la economía de un país. Algunas sugerencias para fomentar una nueva cultura, pueden ser:

78 Es el conjunto de estructuras físicas y electrónicas, amparadas bajo normas, leyes y reglamentos de cumplimiento general, en las cuales se organiza la generación, almacén y transmisión de información económica, financiera y social.

- ✓ Por vía de persuasión, en la medida que se establezcan leyes que obliguen a las entidades promover sus posiciones económicas-financieras y sociales, ante terceros. Esto estimulara el flujo de información en el circuito económico y promoverá la competitividad
- ✓ También por vía de formación académica, en tanto se discuta en los centros académicos el verdadero sentido de la contabilidad y con ello nuevas prácticas profesionales.
- ✓ Por último, la creación de infoestructuras adecuadas, centrales de balances o de información contable, gubernamentales o no, físicos o electrónicos, disponible al interés colectivo. Con esta idea se cumplirá un doble propósito: uno, el de fomentar mercados con mayor eficiencia, el otro, desarrollo de fecundas investigaciones socio-económicas, dada la base de datos de la que se podrá disponer, con ello la potenciación de innovaciones y creatividad.

En economías poco competitivas y debilidad institucional. El uso de información más bien está sujeta a la habilidad que tiene el individuo de conectarse con funcionarios claves, o con el manejo de información privilegiada para optimizar las decisiones y de esa manera alcanzar los objetivos. Por el contrario en economías competitivas con una fuerte institucionalidad, el individuo requiere de información transparente y de sus propias capacidades de comprenderla, sistematizarla y un sentido de oportunidad, dependerá el “ÉXITO”.

Las siguientes afirmaciones marcadas con viñetas, son el resultado de investigaciones que dan noción de la realidad venezolana en cuanto al uso de información.

- ✓ En Venezuela la estafa figura en un 4% de crecimiento promedio interanual 1990-2000, como uno de los principales delitos contra la propiedad.⁷⁹
- ✓ Según el Índice de Percepción de Corrupción 2004 de Transparency Internacional, Venezuela obtuvo una puntuación ICP de 2.3, que relaciona las percepciones de los grados de corrupción percibidos por empresarios/as y analistas de los países, y van de 10 muy limpio y 0 muy corrupto.⁸⁰

La primera viñeta vinculada a la estafa como principal delito en crecimiento contra la propiedad, cabe destacar que esto solo puede suceder o ser perpetrado en ausencia de información, en la medida de la desinformación se pueden realizar aprovechamientos indebidos, porque solo una de las partes maneja suficientes datos para timar a la otra.

La segunda viñeta da soporte a la anterior, al demostrarse que el nivel de corrupción general es uno de los más altos en los países estudiados, es decir la oscuridad informativa es el caldo de cultivos ideal para la corrupción.

Mientras que el hombre se haga más exigente con la información que se le proporciona, se estará beneficiando la sociedad, en analogía con las mejoras de Pareto. Si la información cumple con los postulados de equidad, integralidad y disponibilidad, todas las personas tendrán la libre oportunidad de optimizar sus recursos, sin desmejora de otra. Si una sociedad cumple con las sugerencias hechas, podrá hacer mejor uso de

79 Estudio realizado por CAF, CONAPRI, coordinado por el profesor Michael Penfold, “Costo Venezuela” 2002.

80 Fuente: www.transparency.org. Proporciona una tabla sobre el Índice de Percepción de Corrupción 2004, compilado por la Universidad de Passau, para Transparency International. Para mayor información sobre los datos y la metodología, remitirse al documento sobre preguntas y respuestas sobre el IPCde TI 2004 y el documento marco en www.icgg.org.

sus recursos, tendrá mejor y mayor monitoreo sobre las actividades que realiza, la participación será mas justa y equilibrada, disminuirá la corrupción, se fomentará la transparencia y mejores gobiernos corporativos.

En el circuito económico todos son usuarios de información contable, ésta debe estar a disposición de todos, en igualdad de oportunidades y accesos. El estado es pieza clave en garantizar tal situación, promoviendo normas consensuadas con las comunidades científicas respectivas sobre gestión, documentación y transmisión de información contable, incluye el control de calidad de las mismas, otro tanto de la responsabilidad recae en el sector privado, un ejemplo negativo más de la cultura sobre uso de información contable lo revela el diagnóstico socioeconómico realizado al sector comercio y servicios de Barquisimeto- Venezuela, (Álvarez y otros, 1999), cuyos resultados son alarmantes:

De un total de 1187, empresas estudiadas, el 40.36%, sólo emite estados financieros anuales, un 30.12%, los emite mensualmente y un 7.87%, no elabora o no suministro información, el resto en periodos desde bimensual, trimestral o semestral, no continuos o periódicos.

A priori, se puede establecer un juicio sobre la toma de decisiones y es que no está siendo soportada por la información contable. Las decisiones empresariales aparentemente se están tomando basadas en otras lógicas: experiencia, sentidos individuales, intuición, u otras, eso es posible sólo en sociedades como la venezolana, marcada por un capitalismo rentístico, una baja institucionalidad, una alta corrupción y un bajo nivel de desarrollo tecnológico. Si bien no se ha actualizado el estudio, no se cree que las proporciones hayan variado mucho y que no representen la media nacional.

Si es del interés de todos los agentes de la economía fomentar mercados más eficientes, entonces avanzar sobre una cultura sobre usos de información contable es inminente y a las comunidades científicas los datos presentados deberían convertirse en alarmas y preocupaciones.

C. Contabilidad Creativa.

Se puede afirmar en la practica que el tema de la contabilidad creativa toma fuerza a partir de la caída de las grandes corporaciones. Estos escándalos han prendido las luces de alerta sobre el problema de la información, la ética y las responsabilidades del contador público, seguro es por el alcance publicitario que logran tener estos casos, pero hay una realidad más cruel y es la de las PYMES, que son base de una economía y sus desapariciones muchas veces pasan desprovistas de atención.

En sentido general, la contabilidad no sólo afecta a la gran corporación, afecta a todo el circuito económico, es importante prestar atención a los problemas de información contable para la economía y no sólo a un sector de esta. A la contabilidad creativa se le han dado muchas definiciones, esta manera de presentar información contable en particular presenta ciertas características, con las cuales cada quien podrá formar su propia definición, sin menoscabo de otra.

1. Características.

- ✓ Manipulación de datos con fines particulares.
- ✓ Selección de prácticas alternativas.
- ✓ Sacar provecho a los vacíos que la heterogeneidad de normas y principios en contabilidad permiten.
- ✓ Aplicación de políticas contables bajo razonamientos particulares y sin debida revelación.
- ✓ Se expresa bajo explicaciones e interpretación individual y no necesariamente estándares establecidos por la ciencia de la contabilidad, pero es capaz de promover en el usuario decisiones esperadas.
- ✓ Generación de fraudes.

No se comparte la denominación de “Contabilidad Creativa”, en cuanto las explicaciones sobre la utilidad de la contabilidad esta en la toma de decisiones eficientes y preservar el interés público. Las características mencionadas distan mucho de preservar el interés público. Otro elemento es el término creativo, que denota producir algo, idear cosas nuevas, pero atado a la responsabilidad social y este no es el caso de la “Contabilidad Creativa”, cuya creatividad es para provechos e intereses individualísimos en desmejora de la sociedad.

La creatividad no debe estar limitada en la contabilidad, sería castrar sus propias potencialidades, sólo que como ciencia tiene sus aparatos para lograr de la creatividad la generación de nuevas explicaciones y postulados generales para beneficios de la humanidad, una creatividad buena. Toda detección de problemas cualquiera fuera el método de captación debe ser desarrollados suficientemente por la comunidad científica y puesta al servicio del interés colectivo.

2. Practicas comunes.

Las prácticas más comunes en contabilidad creativa las resume (Monterrey, 2002), “Entre la Contabilidad Creativa y el Delito Contable”, en:

- ✓ Prácticas basadas en incumplimiento de principios contables. En cuanto a los costos de adquisición, principio de prudencia, de uniformidad y omisión de información obligatoria en la memoria o revelación insuficiente.
- ✓ Prácticas basadas en contabilización errónea de operaciones, estas pueden ser desde la tergiversación de un registro por otro, como el reconocimiento de eventos ficticios.
- ✓ Prácticas basadas en clasificaciones erróneas. La formulación de planes de cuentas poco definidos permite el clasificar un evento en partidas inadecuadas y así presentar una posición de la entidad según interés particular.
- ✓ Prácticas basadas en operaciones vinculadas. Operaciones con otras entidades excluidas del perímetro de la consolidación, las cuales pueden no registrarse o registrarse indebidamente u otras que el autor llama “Autotransacciones”, que podemos asumirlas como aquellas que se hacen con reclasificaciones internas, para promover una posición económica determinada.

3. Causas.

- ✓ *Éticas*: la débil formación y el bajo compromiso profesional son pilares del ejercicio antietico de la profesión. La ética expresa la concepción de valores y percepciones de vida de cada ser humano, está impregnado de condiciones individuales. Va en la formación académica fomentar discusiones sobre la dimensión ética de la profesión, códigos deontológicos, normas de cumplimiento, etc.
- ✓ *Científicas*: la diversidad de principios contables, la baja divulgación de sus impactos entre los usuarios, sistemas de información contables insuficientes, la fecundidad semántica que da pie a diversas comprensiones e interpretaciones, son algunas de las causas científicas que permiten el surgimiento de la mal llamada “contabilidad creativa”.
- ✓ *Institucionales*⁸¹: comunidades científicas poco integradas, débil exigencia de formación continua, asimetrías en manejo de información, ausencia de derecho contable, carencia de infoestructuras y muchas veces estar sometido a las presiones de los sectores económicos son otras causas fundamentales y manifestaciones de la fragilidad institucional. Los difíciles instrumentos administrativos establecidos por la comunidad científica para la aprobación de normas imposibilitan avanzar en la presentación de información más confiable.

⁸¹ Los procedimientos a seguir para la emisión de normas internacionales de contabilidad se sintetizan en: a) IASB determina el ámbito de todos los proyectos incluidos formalmente en su agenda, b) Cada proyecto le es asignado comité director o grupo asesor para estudiar cuestiones sobre el proyecto, c) Los proyectos se someten a comentarios públicos, d) Hecho feedback, se edita o publica un proyecto de norma, con carácter publico para recibir nuevos comentarios, e) Se emite norma definitiva. En Venezuela la dislocada estructura del gremio quien esta facultada para emitir normas hace que su productividad sea insuficiente.

Es común que las entidades quieran presentar en su información las fortalezas y no mostrar suficientemente las debilidades. El sistema actual de presentación de información contable, por ser parcial y no integral, impide una evaluación del comportamiento económico y social en el tiempo. Los sistemas actuales de información contable contribuyen a que se pretenda tener siempre una salud contable, por que de ella dependerá la percepción que se tenga sobre la entidad. Si se contara con información integral e infoestructuras adecuadas, los criterios de evaluación cambiaran. Por ejemplo; Una entidad puede presentar dificultades financieras en momentos determinados y la percepción no necesariamente es negativa sobre sus posibilidades futuras y viceversa, ya que la información integral muestra que esas dificultades o esa bonanza puede ser coyuntural.

Para males de la profesión de la contaduría pública, es solicitado constantemente al profesional del área que haga los mayores esfuerzos en cumplir las prácticas anunciadas, es allí donde surge la llamada “Contabilidad Creativa”, pero del juicio moral y las valoraciones éticas del contador público, del sistemas institucional y el avance científico de la contabilidad, depende la superación de este problema, no es fácil, pero es una responsabilidad de la comunidad científica.

D.- El ambiente.

Es una variable de gran importancia a la cual la ciencia de la contabilidad recientemente presta atención, sin acordar todavía métodos sobre su tratamiento. El problema del ambiente alude al “Medio ambiente natural”, como el conjunto de recursos naturales o entorno físico natural: aire, agua, tierra, flora, fauna y los recursos no renovables (combustibles fósiles y minerales) pero también al conjunto de condiciones o atributos que en un espacio territorial determinado se han generado. Esas condiciones conocidas como bienes de no mercado, el hombre no le asigna valor, pero si tienen y afectan a la entidad.

Por ejemplo una entidad ubicada en un espacio físico con ciertas características de fácil acceso, seguridad, ambiente natural agradable y otras, podrá desarrollar mayor valor a otra entidad de la misma razón económica, ubicada en espacios territoriales en condiciones contrarias a las nombradas. Aún cuando ambas pudieran tener un mismo valor contable el precio final de transacción podría ser diferente a favor de la primera y esa realidad esta dada por el conjunto de atributos hedónicos⁸² que posee por encima de la entidad dos, esa diferencia hay que valorarla y configurarla en el sistema de información contable para poder reflejar una imagen fiel.

El problema del ambiente es que al ser un bien público con características diferentes a los bienes privados, la contabilidad ha tratado sólo los bienes privados por ser a quienes el mercado a asignado valor con mayor eficiencia. Para distinguir un bien privado de uno público se puede decir que: los bienes privados son aquellos sobre los

⁸² Los atributos hedónicos en economía ambiental o de valoración ambiental estan siendo medidos, es una buena fuente para comenzara describir posibilidades de formalización de registros que afecten el patrimonio de la entidad. Otros métodos también se desarrollan como: valoración contingente, el método de los costos de viaje, de precios hedónicos, de la función de daño y el método de análisis de conjoint. Todos tratan de dar valor de mercado a bienes hasta ahora considerados de no mercado. Ver, (Botero y otro, , 2003)., “Introducción a la Valoración Ambiental, Y Estudios de Caso”.

cuales se mantiene propiedad definida y los cuales se pueden transar libremente, entre sus características están: son bienes rivales, es decir el consumo de un determinado bien afecta el consumo de otro, son bienes divisibles, se pueden comprar y vender en cantidades finitas. Los bienes públicos por el contrario no son rivales el consumo de aire no afecta el consumo de agua, no son divisibles, no son comercializables. Pueden ser bienes puros o cuasi-públicos, en el primer caso por ejemplo son el agua, la luz solar, el aire, los cuales no cumplen con ninguna característica de los bienes privados, los cuasi-públicos pueden ser rivales y divisibles en oportunidades, por ejemplo: una vía determinada puede asignársele un precio de circulación a través de los peajes.

El problema central de la variable ambiente esta por una parte en asignarle valor al conjunto de atributos ambientales de los cuales la entidad goza y por otra parte generar las estrategias contables que permitan aprovechar los incentivos mundiales sobre el ambiente. Hay que diferenciar la medición que se deben hacer a los atributos ambientales en los que se encuentra la entidad y mejoran los activos, de los gastos que se realicen en materia de preservación ambiental o de los incentivos gubernamentales que se otorguen a las entidades en cuanto al ambiente.

La preocupación del hombre por el medio ambiente natural no es algo verdaderamente nuevo, siempre existió. Tal vez lo nuevo es el conjunto de organismos, nacionales y supranacionales, individualidades y colectividades, preocupados al mismo tiempo por el medio ambiente, que ha generado a nivel mundial la conformación de aparatos técnicos-jurídicos, que promueven su preservación, pero es a partir de los años 70', que toma mayor importancia el tema, dado que el problema medio ambiental comienza a trascender los limites nacionales de los países, para entenderse como una discusión de carácter internacional, mundial.

CUADRO N° 2. BREVES HECHOS HISTORICOS SOBRE EL AMBIENTE.

AÑO	EVENTO
1971	Nace Greenpeace.
1972	Se celebra en Estocolmo la primera Conferencia Mundial sobre el Medio Ambiente Humano, organizada por la ONU, que da lugar a la creación del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA).
1975	Se registra una continua movilización contra la nuclearización del Rin en la que participan ciudadanos alemanes y franceses, expresión del carácter internacional del movimiento antinuclear.
1978	El movimiento antinuclear austriaco logra la paralización del programa nuclear en un referéndum.
1980	Estrategia Mundial de la Conservación de la Naturaleza, elaborado por la UICN, el PNUMA y el WWF.
1981	Anuncio de científicos británicos que desde 1970 se reproduce cada primavera un agujero en la capa de ozono en la Antártida, provocado por la acción de los gases clorofluorocarbonados.
1983	Se crea la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, por la ONU.
1984	La conferencia de Nairobi, convocada por el PNUMA, alerta sobre los procesos de desertización provocados por la acción humana.
1984	Se forma el grupo Arcoiris que aglutina a los europarlamentarios verdes de la CEE.
1987	Se propone la adopción de un programa mundial para hacer posible un desarrollo sostenible, en el Informe Nuestro Futuro Común.
1989	El 5 de junio se celebra el Día Mundial del Medio Ambiente bajo el lema "Alerta mundial, la Tierra se calienta.
1990	Se confirma que otro agujero se produce en el Polo Norte.
1992	Se celebra la Segunda Conferencia Mundial sobre el Medio Ambiente en Río de Janeiro, convocada por la ONU; la presencia masiva de jefes de Estado y de Gobierno simboliza la creciente preocupación de la opinión pública mundial sobre el deterioro del medio ambiente. Se publica la ISO 14000: Certificación Ambiental y a partir de ella, el conjunto normas subsecuentes en materia de Medio Ambiente.
1993	Se publican las normas españolas sobre sistemas de Gestión Medioambiental. Se firma acuerdo de cooperación en materia ambiental y laboral del Tratado de Libre Comercio en Norte América.
1994	OMC, crea Comité de Comercio y Medio Ambiente.(CCMA).
1996	El CCMA presentó un informe comprensivo a la Conferencia Ministerial de Singapur, donde destaca: 1. Normas comerciales, acuerdos ambientales y diferencias. 2. Protección del medio ambiente y sistema de comercio. 3. Cómo se integran los impuestos y otras disposiciones ambientales en el sistema . 4. Transparencia de las medidas comerciales utilizadas con fines ambientales. 5. El medio ambiente y la liberalización del comercio. 6. Mercancías cuya venta está prohibida en el país de origen.

Fuente: OMC (2004), Greenpeace (2004). Diagramación propia.

Establecer un análisis al margen del ambiente o del impacto al desarrollo sostenible, significa incurrir en serios errores o establecer comprensiones parciales y no integrales. Generar riqueza a expensas del deterioro ambiental, es realmente una incongruencia, la evaluación del desempeño de una entidad pasa por revisar la posición con respecto al medioambiente, forma parte de su capital social.

Cuando se estima la creación de una empresa el inversionista examina un mercado explicito de condiciones al que le asigna valor con mayor facilidad como: estructura de costos de producción, costo de oportunidad, tasas de retorno de la inversión, etc. También un mercado implícito de condiciones ambientales que aún cuando se analizan no se les estima valor formalmente, entre esas condiciones cuentan:

accesos, urbanismos, seguridad, contaminación. Estas condiciones asignan valor al patrimonio de una entidad y en la actualidad no se refleja, es necesario lograr técnicas adecuadas que permitan su justa medición y afectación en el sistema de información contable.

B i b l i o t e c a



E.- La nueva economía.

El concepto de nueva economía tendrá presencia determinante a partir de los años 80' y 90'⁸³ del siglo XX, mas que por definición teórica por sus rasgos distintivos que podrán ser muchos, según sea el lado que se le estudie, al respecto se seleccionaron: lo global, la información y la comunicación, por ser los que mas interesan al estudios de la contabilidad.

⁸³ Son décadas de grandes virajes económicos y políticos, liderados por los países mas fuertes del planeta. USA, asume las llamadas "supl-side-economics", con Reagan al frente, por su parte Margarteh Thatcher, avanzaba con sus políticas estructurales antinflacionarias, Helmut [Kohl](#) - canciller Alemán lidera políticas de mercado abierto en su país y en la Unión Europea, igual Japón, Francia y otros. Rusia comienza su transición a un nuevo sistema político y económico, donde el mercado es el nuevo ZAR, se firma el Consenso de Washington, definidos estrictamente por políticas neoliberales. China, también se abre a reformas y hoy mantiene el nivel de crecimiento económico mas alto del planeta. En resumen es el capitalismo el modelo económico de estos tiempos, con variantes pero donde el mercado global es su constante.

1.- Lo global.

Aunque no es nada nuevo el tema, es de obligada discusión. Sus orígenes se remontan en tiempos antiguos, a partir de los 80', toma una fuerza como nunca antes vista. Con las reformas estructurales económicas llevadas adelante por las principales economías del mundo, donde: la integración, desintermediación, mercados de escala, innovación, suprainstitucionalidad, y la contabilidad a escala global, son las características distintivas.

B i b l i o t e c a

Integración: los países avanzan aceleradamente en acuerdos de integración económica, que eliminan barreras de entrada al mercado, homologan marcos regulatorios de calidad, sistemas de preferencias, etc, lo cual supone una nueva manera para el intercambio económico, que apunta a lograr la desintermediación.

Desintermediación: ha estimulado la competencia con mayores bríos, eliminando intermediadores, propiciando el intercambio directo. El mercado esta obligando una relación más estrecha entre consumidor y productor, para lograr mejores beneficios, además las tecnologías lo están posibilitando.

Administración y Contaduría

Mercados de escala: promueve la expansión de los espacios territoriales para el intercambio económico, se amplían los mercados y con ello la posibilidad de producir mayor cantidad de bienes al menor costo posible.

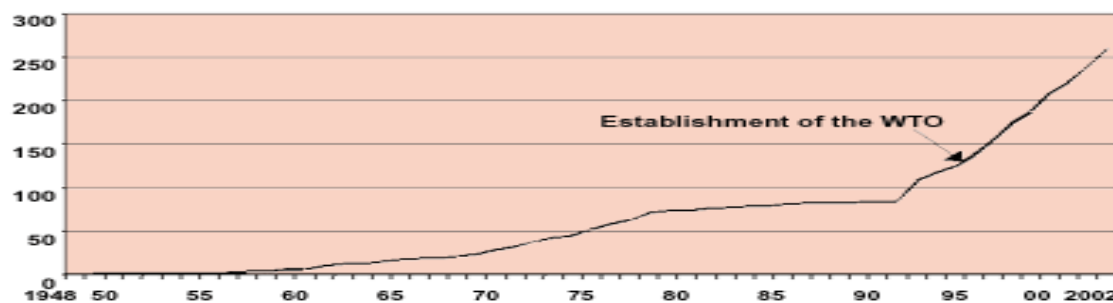
Innovación: está haciendo que cada vez mas se desarrollen nuevos bienes y servicios. Mejorar las prácticas de negociación, de uso de los recursos, de manejo de información.

Suprainstitucionalidad: con la integración, se esta dando la conformación de aparatos políticos con capacidad de autoridad por encima de los estados naciones, eso significa que la integración trae con ella la creación de organismos supervisores y controladores del cumplimiento de los acuerdos y eso es positivo para la economía, por cuanto genera certidumbre de funcionamiento.

Sin hacer juicios sobre lo bueno o malo que han sido estas condiciones a los diferentes países. Sólo se aceptará que es una realidad que afecta de manera diferente a cada país. Como base empírica se tiene la evolución de los acuerdos regionales del mundo según la OMC, que marcan una tendencia del mundo hacia la economía global.⁸⁴ Que aún cuando se mantenga discusión ideológica al respecto, los datos pasan al mundo real de los hechos como una dimensión social indetenible.

GRAFICA N° 1. EVOLUCIÓN DE LOS ACUERDOS COMERCIALES REGIONALES EN EL MUNDO.

⁸⁴ Organización Mundial del Comercio/ World Trade Organization. Los Miembros de la OMC (como anteriormente las partes contratantes del GATT) tienen la obligación de notificar los acuerdos comerciales regionales (ACR) en los que participen. Casi todos los Miembros de la OMC han notificado su participación en uno o más acuerdos comerciales regionales. Las notificaciones también pueden referirse a la adhesión de nuevas partes a un acuerdo ya existente. En el período comprendido entre 1948 y 1994, el GATT recibió 124 notificaciones de ACR (en la esfera del comercio de mercancías), y desde el establecimiento de la OMC en 1995, se han notificado más de 130 acuerdos adicionales que abarcan el comercio de mercancías o de servicios.



Fuente; www.wto.org/spanish/tratop_s/region_s/regfac_s.htm. (2004).

Contabilidad global: con las integraciones económicas, se hace obligado tener lenguajes uniformes que permitan la comparación de la información contable a escala de los acuerdos suscritos. Por eso las presiones que sobre la contabilidad se hacen para que se conformen cuerpos uniformes de información. Se debe avanzar en la generación de estándares internacionales con la debida precaución de cuidar las realidades económicas locales, una complementariedad entre lo global y lo local.

El que la ciencia no sea ingenua a los intereses de poder de las sociedades es un elemento de la existencia de diversidad en normativas contables en el mundo. Apreciar porque se mantienen posiciones encontradas en la conformación teórica de la contabilidad esta vinculados a los tipos de economía, de asociación y a los avances científicos-técnicos de cada país y sus áreas de influencia. Mueller (1999), establece unos conglomerados contables, los cuales según el tipo de economía se desarrollan normas específicas, siendo una manera aceptable de diferenciarlos.

Ahora mismo todas las naciones están siendo movidas por las presiones de la integración económica mundial, se requiere avanzar en materia de unificación de criterios para la generación de normas contables, la nueva economía requiere de soportes informacionales adecuados. Hay grandes centros mundiales que durante mucho

tiempo desarrollaron la mayor cantidad de aportes al crecimiento científico de la contabilidad y el resto de los países es práctica común la adaptación o adopción directa de las promulgaciones hechas, aún cuando no se correspondan con sus economías.

El cuadro muestra un estado aproximado de como se está moviendo el mundo en cuanto a sus estructuras contables.

CUADRO N° 3. ESTADO DE LA CONTABILIDAD EN EL MUNDO⁸⁵.

CONGLOMERADO	CARACTERÍSTICAS-ANÁLISIS
Británico-estadounidense (Anglosajón). Países líderes: Estados Unidos, Canadá, Reino Unido. America central, Australia, Bahamas, Barbados, Benin, Bermudas, Botswana, Chipre, Colombia, Costa Rica, Fiji, Filipinas, Ghana, Hong Kong, India, Indonesia, Irlanda, Islas Caiman, Israel, Jamaica, Kenya, Liberia, Malasia, Malawi, México, Nigeria, Nueva Zelanda, Países Bajos, Panamá, Paquistán, Puerto Rico, Reino Unido, República Dominicana, Sudáfrica, Singapur, Tanzania, Trinidad y Tobago, Uganda, Zambia, Zimbabwe.	Economías con: - Orientación hacia la necesidad de decisión de los inversionistas. - Mercados financieros y de capitales de alto desarrollo y gran tamaño. - Hay cultura de uso de información financiera. - La economía es financiada por el público a través de los mercados. Hay países que no tienen las características nombradas y sin embargo están en este conglomerado. Básicamente responde al grado que han asumido la influencia de los PCGA, de los países líderes. Demuestran la baja capacidad de sus comunidades científicas en promover normas acorde con sus realidades.
Continental. Países líderes: España, Alemania, Francia, Italia, Japón. Angola, Argelia, Austria, Bélgica, Burkina, Camboya, Camerún, Costa de Marfil, Dinamarca, Egipto, Finlandia, Grecia, Guinea, Japón, Luxemburgo, Malí, Marruecos, Noruega, Portugal, Senegal, Sierra Leona, Suecia, Suiza, Togo, Turquía, Zaire.	Economías con: - La contabilidad es de vinculación legal. - Prácticas altamente conservadoras. - Esencialmente orientada hacia las necesidades de toma de decisiones de los proveedores de capital: la banca, los fondos de ahorro y el gobierno. - La contabilidad se diseña de tal modo que satisfaga los requerimientos ordenados por el gobierno para dar cumplimiento con el plan macro y micro del gobierno. - El financiador de la economía. Aplica el criterio anterior. El que los países fuera de la unión europea estén incluidos en este conglomerado, no quiere decir que su estructura económica y política sean igualitaria, sus PCGA, son influenciados por las normas europeas.
Sudamericano. Países líderes: Brasil, Argentina. Bolivia, Chile, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Guayana, Honduras, Nicaragua, Paraguay, Perú, Uruguay, Venezuela.	Economías con: - Inestabilidades macroeconómicas y sociales. - Se distingue al modelo anglosajón y del continental en el uso recurrente de ajustes contables a causa de la inflación. - La contabilidad financiera se usa frecuentemente para propósitos de información fiscal. - La financiación es fundamentalmente desde el estado, jugando un papel muy importante en cuanto a su participación directa en la economía.
Economía mixta. Países ex comunistas	- Trata de responder a un modelo orientado hacia el ambiente de planeación y control económico centralizado, como a las actividades empresariales orientadas hacia el mercado. - Economías híbridas entre el mercado y el estado, en procesos de redefinición y

⁸⁵ Argentina, Bolivia, Brasil, Canadá, Colombia, Chile, Ecuador, El Salvador, Guatemala, México y Venezuela. Son países con desarrollo de PCGA locales, pero algunos como Ecuador con una base fuerte de NICs, por cuánto hacen traducciones y adaptaciones. Venezuela en su orden supletorio de aplicación de principios y normas tiene: PCGA Venezolanos y luego aplicación de NICs. Argentina viene haciendo revisiones sobre sus normas influenciado por NICs y así la mayoría de los países del mundo. En Colombia el gobierno viene presionando para ajustar sus normas a parámetros internacionales, teniendo como referencia NICs. En Octubre de 2002 en Londres, se emitió memorando de entendimiento entre FASB (Financial Accounting Estándar Board) y IASB (Internacional Accounting Standard Board), lo que da señal de trabajo para la armonización o convergencia en el establecimiento de normas de aceptación global.

	acoplamiento a la nueva institucionalidad. -Se orientan hacia la adopción de IFRs.
Normas internacionales. Países Líderes: Unión Europea. Francia, Georgia, Kenya, Macedonia, Malta, Reino Unido (a partir del 2005), Rusia, Alemania (sólo las empresas que cotizan en Bolsa.), Costa Rica, Haití, Honduras, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay. La Unión Europea a partir del 2005, exige la aplicación de NICs o IFRs, a las empresas que cotizan en Bolsa.	Sus raíces están en la armonización internacional de la contabilidad (especialmente para la cooperación multinacional y para los participantes de los mercados financieros internacionales). Cada vez es mayor el número de países que adoptan NICs o IFRs.

Fuente: Mueller (1999). CEPAL (2004). Centro de Estudios Financieros (2004). Análisis y diagramación propia.

La globalización de los sistemas de información contable es el problema a revisar y que pasa por superar la simple discusión de la adopción de estándares internacionales en cada país. Es más que eso, se debe debatir sobre:

Aspectos científicos:

- ✓ Impacto económico de los estándares internacionales en las economías internas.
- ✓ Nivel de representación de las realidades económicas locales en los estándares internacionales.
- ✓ Modelos de formación y divulgación.

Aspectos Institucionales.

- ✓ Acuerdos regionales y subregionales en la asunción de estándares internacionales.
- ✓ Niveles de participación en los organismos internacionales promotores de los estándares.⁸⁶
- ✓ Compromisos de cumplimiento y sistemas de control-sanción.

⁸⁶ Por ejemplo si se asumiera las NICs, como estándar de uso mundial, el gobierno del IASC, recae en los Administradores y en el Consejo. Los administradores es un órgano de 17 individuos, distribuidos internacionalmente de la siguiente manera: 6 de Norteamérica, 6 de Europa, 4 de Asia-Pacífico y 3 procedentes de cualquier área del resto del mundo, dice el párrafo 9 de la constitución “Con la condición de establecer un equilibrio geográfico global”. El consejo esta compuesto por 14 miembros nombrados por los administradores. Creemos necesario la revisión de esa estructura, donde la representación mas equilibrada.

No cabe dudas de la necesidad de normas contables de aplicación a nivel planetario, eso colaborar mucho con la transparencia de la economía internacional, el que cada país genere sus propios PCGA, funcionó para un tiempo, pero los avances vistos en materia de integración económica obliga a nuevas practicas de generación de información contable para combatir las asimetrías.

El paso de ir a estándares internacionalmente, no debe verse tan sencillo, cada país elaboró normas de acuerdo a sus realidades económicas, cambiar abruptamente a estándares producidos desde otros intereses en una simple adopción podría traer serios inconvenientes. Se trata de establecer criterios que den conformidad o razonabilidad a la información financiera que se crea, a raíz de los nuevos escenarios económicos globales. La comunidad científica de cada país debe dar los debates necesarios y concluyentes sobre el tema.

La referencia más importante hoy para la adopción de estándares internacionales, la constituyen las NICs, denominadas NIIFs o IFRSs, las cuales son emitidas por IASC Foundation, a través de IASCB. Los resultados de este proceso de convergencia internacional se conocerán de cara al futuro, pero es importante que también se revise y discuta el organismo o los organismos supranacionales que rijan la nueva realidad de la emisión de normas, estas deben representar a todos los involucrados, se requiere de una revisión de la gobernanza del o los organismos, y con ello la adopción de instrumentos de participación más abiertos.

Un ejemplo sería repasar las condiciones para la adopción de IFRSs, por primera vez y algunos compromisos a los que se obliga.

- ✓ Cuando una empresa adopta los IFRSs por primera vez como base de presentación de su información financiera, declara explícitamente que esta cumpliendo con ellos en su totalidad.
- ✓ Una empresa se obliga a cumplir con cada una de las NIC's a la fecha de sus primeros estados financieros de acuerdo a IFRS's, es decir no existen híbridos, la aplicación de estándares internacionales es total, salvo en las exenciones contemplada en la misma norma, en el párrafo 13. Por lo tanto se deben reconocer todos los activos y pasivos según aplicación de IFRSS's, hacer las reclasificaciones a que dieran lugar y hacer las mediciones también según la misma normativa.
- ✓ Las empresas que adopten IFRSs, tienen que explicar como el cambio de los PCGA locales, afectó su situación financiera, su desempeño financiero y sus flujos de efectivo.

Mostrar algunas consecuencias en países que deciden adoptar IFRSs, también es conveniente.

CUADRO N° 4. ALGUNAS CONSECUENCIAS EN LA ADOPCIÓN DE NICs-IFRSs.

PAIS	PROBLEMA
España	El Banco de España Marzo-2004 "El problema es que las normas internacionales introducen en la valoración de activos y pasivos un concepto, el de valor razonable o de mercado ("fair value"), en lugar del valor histórico o precio de adquisición, que en la práctica va a permitir a los bancos hacer menos provisiones y amortizaciones." Eso significa mayores riesgos en el sistema financiero, a los que la economía tendrá que hacer frente, mediante medidas alternativas.
Colombia	Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos, declaración Proyecto de ley contable de Colombia.2003, que recoge la adopción de NICs. "El borrador de proyecto se ha planteado como objetivos, deslindar la regulación de la técnica contable, originando una ruptura entre el conocimiento científico y las normas constitutivas de la base comprensiva sobre la cual se practica la contabilidad y sobre todo la presentación de Estados Financieros, hecho constitutivo de una imprecisión epistemológica y sobre todo lógica, que hace de las normas contables una simple manifestación de poder de entes reguladores para la defensa de intereses económicos, definiendo a la contabilidad como un saber estratégico desligado de su naturaleza de ciencia social". En Colombia, se ha propuesto un borrador de ley que de ser aprobado cambiará todas las estructuras hasta ahora construidas por la comunidad científica de ese país, el proyecto tiene como base la adopción directa de IFRSs. Es necesario una profunda discusión desde lo epistemológico hasta las implicaciones económicas y estructurales de estos cambios en los países.
Venezuela	José Alberto Yanes, artículo de opinión "diario el carabobeño"13/02/04. " Como ejemplos de los cambios que podemos esperar de estas normas mencionaremos los siguientes: eliminan el método de valoración de inventarios denominado LIFO, no permiten el cargo diferido de los gastos preoperacionales y de organización, imponen el sistema de impuestos diferidos con base acumulativa, prohíben agrupar partidas extraordinarias en el estado de resultados, prohíben reservas de pasivo, prohíben cargar al costo de los inventarios las diferencias en cambio, deben separarse en los leasing los terrenos de los edificios, las cuentas de patrimonio deben ser traducidas a las tasas de cambio históricas y no a las tasas de cambio de la fecha de cierre, no se pueden emitir estados financieros en monedas distintas al bolívar." No se ha dimensionado todavía en términos económicos lo que esto ocasionaría.
Costa Rica	www.redcontable.com www.financiero.co.cr "En el 2002, la Dirección General de Tributación la hizo obligatoria para todos los contribuyentes. Sin embargo, muy pocas empresas han realizado el cambio." El problema de la difusión o poca participación de la comunidad científica en la decisión de las adopciones de estándares internacionales acarrea esta situación.

Fuente: www.redcontable.com (2004). Análisis y diagramación propia.

2.- La información.

La información no es más que el conjunto de datos formales e informales que se transmiten por diversas vías y que influyen en el comportamiento humano. (*Informe sobre desarrollo Mundial 1999:72*) del Banco Mundial, establece que la información es la savia de la economía. La organización de una sociedad condiciona la manera de obtener información y los incentivos para su acopio y difusión: las normas jurídicas y las convenciones sociales, las instituciones y los gobiernos determinan el volumen de información disponible, y su calidad. Sin datos fiables, los mercados no funcionan bien.

Es común ver y asistir a eventos sobre el derecho a la información veraz y oportuna, que tienen todos los individuos, siempre circunscrito a la libertad de prensa y

desde la perspectiva de los medios de comunicación tradicionales (TV, radio, prensa), siendo estos los principales responsables. El artículo 19 de los derechos humanos establece:

“Todo individuo tiene derecho a la libertad de opinión y de expresión; este derecho incluye el de no ser molestado a causa de sus opiniones, el de investigar y recibir informaciones y opiniones, y el de difundirlas, sin limitación de fronteras, por cualquier medio de expresión.”(Disponible en <http://www.un.org/spanish/aboutun/hrights.htm>)

Se extrae que:

- ✓ Todo individuo tiene derecho a investigar.
- ✓ Recibir informaciones y opiniones.
- ✓ Difundirlas.

La información es constituyente de la libertad de expresión, no puede haber libertad de expresión sin libertad de información. Resulta que el derecho a la información también atañe a la calidad de la información económica-financiera y social que circula en la economía y que de ella depende la buena toma de decisiones. Los responsables son todas las entidades. El informe de Sean MacBride⁸⁷, encamina orientaciones de mucha importancia para la superación del flujo vertical de la información y comunicación, dice que al existir esa estructura las mayores beneficiadas son las elites. Eso mismo es aplicable al flujo de información estructurado desde la ciencia de la contabilidad, sólo favorece a expertos y elites de usuarios, desatendiendo su vocación al interés público.

⁸⁷ Sean MacBride, intelectual Canadiense, llevó a cabo la elaboración de un informe sobre los problemas de la comunicación, encargado por la UNESCO. Presentado en 1980, bajo el título “Un solo mundo, voces múltiples: Comunicación e información en nuestro tiempo”. Documento de gran trascendencia mundial sobre el tema de la información.

Si realmente se cree en el mercado como el mejor distribuidor de los recursos, entonces hay que democratizar la información contable, sólo así se logrará mercados eficientes, el usuario tendrá verdadero poder de selección. En el mundo de las finanzas y la economía la libertad de expresión lo constituye la posibilidad que se tiene de elegir libremente, para ello se debe estar debidamente informado, ese es el centro del problema.

El problema de la información en la contabilidad se manifiesta en: Asimetrías, la comunicación, el conocimiento, y las tecnologías de información y comunicación. El Profesor de la Universidad de Málaga Juan Carlos Martínez Coll (2003), establece:

- ✓ La información es el único factor productivo ya que la tierra, trabajo y capital no pueden producir sino por la información que tienen incorporada.
- ✓ La productividad marginal de la información es siempre creciente. Cuanta más información se maneja, más información se produce.⁸⁸

Los recursos disponibles de una entidad, serán capaces de generar rendimiento, según la información que se tenga sobre ellos y mientras sea creciente mayor rendimiento podrá obtenerse, la utilidad marginal de la información como factor productivo es creciente. De esa manera se construyen círculos virtuosos.

a. Asimetría en el manejo de la información contable.

La obtención de los mejores resultados estará en función del manejo de información, esto justifica la predica de atribuirle a la contabilidad su utilidad

⁸⁸ El Ser Humano, la información y la economía. Juan Carlos Martínez Coll, disponible en www.eumed.net/ce/jcmc-inf.htm

para la toma de decisiones eficientes, propende a ayudar a decidir para obtener los mayores beneficios, sin que otro desmejore. Los premios Nóbel como Herbert Simon, con sus estudios sobre las decisiones bajo racionalidad limitada, Daniel Kahneman, por sus estudios de la toma de decisiones y efectos psicológicos, George Akerlof, Michael Spence y Joseph Stiglitz, por sus contribuciones al análisis de los mercados con información asimétrica. Han demostrado como el hombre según el nivel de información que maneje podrá sacar el mejor provecho de los recursos con que cuenta.

Las brechas de información y conocimiento existente entre los involucrados en un evento donde hay que tomar decisiones, constituyen las asimetrías. Para que el mercado marche de manera óptima debe procurarse que todos los participantes tengan acceso a la misma calidad de información. Kahneman, en su artículo "Teoría de la prospección" publicado en *Econometrica*, realizó una profunda crítica a la teoría de la utilidad como modelo de la adopción de decisiones bajo riesgo.

En general, los individuos subestiman los resultados que son solo probables en comparación con los resultados que son obtenidos con seguridad. Esta tendencia, a la que llama "efecto certidumbre", contribuye a la aversión al riesgo en elecciones que implican ganancias seguras y a la preferencia por el riesgo en elecciones que implican pérdidas seguras. Señala también lo que llama "efecto aislamiento": la gente tiende a ignorar componentes que son compartidos por todas las alternativas por lo que aparecen inconsistencias en las preferencias cuando la misma elección es presentada de forma diferente. (Kahneman, Daniel, 1979: Disponible en: www.eumed.net/cursecon/economistas/Kahneman.htm)

De la afirmación se desprende:

- ✓ La utilidad no es el único elemento para tomar decisiones bajo riesgo.
- ✓ Según como sea presentada la información sobre el hecho a decidir, se hará la elección.

- ✓ Una misma información presentada de manera diferente provocara diferentes elecciones.

En un modelo competitivo eficiente cada participante debería contar con la misma calidad y cantidad de la información, para que logre optimizar el uso de sus recursos, si falla esa simetría, sólo logrará optimizar quien alcance mejor información por vías no concertadas, la corrupción, la baja cultura de usos de información contable, la baja institucionalidad son el caldo de cultivo ideal de esas vías no concertadas. Los mercados y las economías están caracterizados por asimetrías informacionales.

El problema trasciende de los países desde el mismo momento en que se aceleran los procesos de integración económica, porque ya no es un país hacia adentro que genera información asimétrica, si no que es hacia afuera también. En la contabilidad sólo algunos miembros internos a la entidad tienen la verdadera información sobre ésta, los usuarios externos sólo tienen información parcial y a veces no confiable, justo allí se generan las desproporciones de información que favorecen injustamente a unos, por encima de otros.

Dada las características de los seres humanos, tampoco puede tomarse y estimarse por su valor facial toda información ofrecida. Tiene que haber además un mecanismo que ponga a prueba y estime la aportación de cada persona desde el punto de vista de su importancia y de su fiabilidad en el momento de aplicarla a la formación de la decisión. (Galbraith, John, 1985:71).

Con esa afirmación se corrobora la importancia de estructuras que garanticen la calidad de la información que se ofrece, la contabilidad en su nivel más especializado,

solo puede ser refutado por grupos del mismo nivel, eso afecta a la información horizontal o a la democratización de la información contable que se propugna.

Causas de las asimetrías en la contabilidad.

- ✓ Falta de homogeneización de normas de contabilidad o estándares.
- ✓ Falta de control sobre la aplicación de normas de contabilidad. Los organismos encargados de generar sistemas de castigos y recompensas a la aplicación de las normas de contabilidad, bien los gobiernos, gremios, etc. Poco lo hacen.
- ✓ Insuficientes estudios de carácter científico sobre los eventos o fenómenos que impactan a las entidades y deben ser presentados en términos de sistemas de información contables. De allí que la insuficiencia de constructos teóricos generales y locales limita el campo de acción y por ende el respeto social requiere.
- ✓ Débil cultura sobre el uso de información financiera. Estos puntos fueron desarrollados como un problema de la contabilidad contemporánea, pero a su vez es causa. Superar la cultura del ocultamiento de la información por la cultura de la generación de información y su intercambiabilidad es un reto.

Las consecuencias de las asimetrías contables son: riesgos éticos, selección adversa y costos de monitoreo, que afectan a la economía en su conjunto.

- ✓ Riesgos éticos: lo constituye el conjunto de información que maneja una de las partes y lo manipula para hacerse de una ventaja adicional, se manifiesta en el ocultamiento, en la falsificación o cualquier manera de presentar información al servicio del interés particular. Están presentes en la manipulación de las normas

de contabilidad, en el ocultamiento o en el tratamiento inconsistente de algunos eventos de manera consciente. La propensión al fraude es el efecto más evidentes de los riesgos éticos.

- ✓ Selección adversa: una de las partes no está debidamente informada y actúa en dirección equivocada con respecto a la decisión que debió tomar, si contara con la información suficiente. Está vinculada al desconocimiento del conjunto de elementos informativos que constituyen el evento sobre el cual se tomara decisión. La selección adversa se presenta en los procesos de transmisión de información y esta vinculada a la debilidad o fortaleza las infoestructuras. En la contabilidad aplica cuando se emiten informes financieros insuficientes o con estructuración inadecuada con los cuales se toman decisiones inversas a la que se debió tomar si se contara con informes integrales.

La selección adversa crea dificultad para la integración económica y financiera. Un país con deficientes sistemas de información, falta de planes de únicos de cuentas para cada sector productivo, insuficientes normas de contabilidad y heterogeneidad en la aplicación de las mismas, tiene posibilidades de integración económica deficientes, autogenerándose desventajas competitivas.

Costos de monitoreo: son los recursos económicos adicionales que hay que asignar para la supervisión y sin embargo se torna insuficiente.

3. La comunicación.

El tema de la información, sin la comunicación es una discusión incompleta. *“La comunicación será el acto de relación entre dos o más sujetos, mediante el cual se evoca en común un significado”* (Paoli, 1986). En la comunicación existe un significante y un significado. El significante será el conjunto de eventos que se generan alrededor del sujeto y se quiere comunicar. La DPC-0, establece que los sistemas de información contable además de ser medidos deben ser comunicados, en consecuencia debe identificarse el proceso de comunicación en la contabilidad para establecer el problema.

En la contabilidad el significado esta representado en los reportes de información contable que sobre la entidad se levantan y el significante, son la cantidad de hechos que la entidad genera y es necesario revelarlos, para establecer su posición económica-financiera y social en un periodo de tiempo.

Todo acto comunicativo, persigue influir en la conducta del receptor y es una condicionante básica para entender la importancia de este punto. El proceso de comunicación convencional, será adaptado al de la contabilidad.

a. El proceso de comunicación en la contabilidad.

- ✓ La fuente- encodificador, es la expresión de los eventos, del significado, esta representado por el emisor.
- ✓ El mensaje, será el conjunto de datos que se han encodificado y se transmiten.
- ✓ El canal, es la vía utilizada para hacer llegar el mensaje.

- ✓ La descodificación, es la comprensión, el proceso de descifrar el mensaje, de entenderlo.
- ✓ El receptor, decodificado el mensaje, se asume una postura y en consecuencia se actúa, se responde y convierte en emisor.

¿Como opera en la contabilidad?

La fuente- encodificador, se genera una comprensión de los hechos contables. El emisor es la propia entidad, la cual tiene interés en promover una conducta o una respuesta determinada en el receptor, se presentan **riesgos éticos**.

El mensaje, se construyen series de datos, informaciones, que serán transmitidos para obtener la respuesta esperada.

El canal, se utilizan estados financieros bajo ciertas normas en cada país. Estos informes reflejan sólo datos de desempeño financiero tradicional. Se genera información incompleta, se comienza a gestar **la selección adversa**.

La descodificación, la ejerce el usuario, que tiene interés particular sobre la información, la descifra, hasta donde los métodos convencionales le permiten hacerlo y según la cantidad de información recibida.

El receptor, asume posición y da respuesta tomando decisiones. Que usualmente estará cercana a lo esperado por el emisor, ya que este ha generado

información bajo parámetros determinados, donde las reacciones son casi predecibles. Se concreta la selección adversa, se generan **costos sociales y de monitoreo**.

Crítica al modelo comunicacional en contabilidad.

Primero; desde la generación de las series de datos hasta la conformación del sistema de información contable, por parte del emisor es poco el control que se tiene, salvo algunos sectores que tienen ciertas normativas de aseguramiento de información homogénea, como: El sector financiero (Banca, seguros, cooperativas, bolsa de valores). El emisor esta libre de generar la información bajo propios criterios e intereses.

Segundo; la información que se genera esta vinculada al desempeño financiero, bajo el modelo patrimonial, la comparabilidad es muy baja, deja de lado el desempeño económico y social de la entidad.

Tercero; entre el emisor y el receptor se genera una asimetría evidente, que deja en desventaja al receptor, por cuanto debe decidir en base a información parcial generada por el emisor, sin garantías de imagen fiel.

4- El conocimiento.

El conocimiento será, entendimiento, razón, conciencia, sentido de la realidad, noción, sabiduría, ciencia, competencias al servicio de una actividad productiva, etc. Son expresiones que llevadas a la realidad producen el progreso tecnológico de las sociedades. En la actualidad la contabilidad no recoge a plenitud esos avances y tal vez

es lo que genera esa diferencia entre el valor según libros y el valor de mercado. Una manera de acercarse a la velocidad con que se mueve el mercado es establecer sistemas contables prospectivos y así adelantarse a la realización de los hechos contables.

Es importante ver el siguiente cuadro sobre el índice de adelanto tecnológico desarrollado por Naciones Unidas. Se toman sólo los diez primeros países, para compararlo con Venezuela.

B i b l i o t e c a

CUADRO N° 5. INVERSIÓN EN I+D.

PAÍS	Índice de adelanto Tecnológico (2001)	Valor Índice de Desarrollo Humano. (IDH)	Exportación de productos de tecnología alta y media (% del total de exportación de bienes 1999)	Gastos en investigación y Desarrollo	
				Como % del PNB 1987-97	En empresas (como % total 1987-97)
1 Finlandia	0.744	0.925	50.7	2.8	57.7
2 Estados Unidos	0.733	0.934	66.2	2.9	59.4
3 Suecia	0.703	0.936	59.7	3.8	62.9
4 Japón	0.698	0.928	80.8	2.8	81.7
5 Corea, Rep.	0.666	0.875	66.7	2.8	84.0
6 Países Bajos	0.630	0.931	50.9	2.1	44.7
7 Reino Unido	0.606	0.923	61.9	2.0	51.9
8 Canadá	0.589	0.936	48.7	1.7	50.7
9 Australia	0.587	0.936	16.2	1.8	45.7
10 Singapur	0.585	0.876	74.9	1.1	62.5
Promedio	0.654	0.920	57.67	2.38	60.12
Venezuela	..	0.765	6.2	0.5	..

Fuente: PNUD (2001). Cálculos propios.

Los datos levantados por PNUD, envían varias señales a considerar:

- ✓ La base de las exportaciones de los países con mayor índice de adelanto tecnológico esta en la colocación de tecnologías altas y medias en mercados foráneos.

- ✓ Son economías en consecuencia con altas necesidades de valorar y establecer en información contable sobre Kh, Ks y TPF.
- ✓ Los países con mayor adelanto tecnológicos a su vez tienen el mayor índice de desarrollo humano. El factor tecnológico es una variable importante a considerar en cualquier análisis económico-financiero.
- ✓ Los gastos en I+D, como porcentaje del PIB en promedio de los 10 países con mayor índice de adelanto tecnológico se sitúa en 2.38%, de los cuales la empresa realiza el 60.12%, siendo el sector privado el que más invierte en I+D, superando el mito que es responsabilidad del estado y sus instituciones de ciencia quienes deben hacer este tipo de inversión.
- ✓ Las entidades privadas con urgencia requieren de estructuras contables que reflejen suficiente información sobre este tipo de activos.

El progreso tecnológico se obtiene de la concurrencia entre la capacidad financiadora de I+D, y la formación del recurso humano. Ambas son responsabilidad tanto del estado como del sector privado.

“Los países industrializados, interesados en ampliar su base de conocimientos, invierten mucho tiempo y dinero en investigación y desarrollo (I+D). Los países en desarrollo, con menor cantidad de recursos a su disposición, invierten menos en ese tipo de actividad normalmente, optan por adquirir los conocimientos creados en otros países y adaptarlos a sus necesidades.”⁸⁹ (Banco Mundial, 1999:)

Lo mismo pasa en la contabilidad, algunos centros internacionales son los que avanzan con mayor rapidez en identificar métodos de valoración y cuantificación de las

⁸⁹ Banco Mundial. Informe sobre el Desarrollo Mundial.” El Conocimiento al Servicio del Desarrollo”.1999.

variables objeto de estudio de la contabilidad, dejando o otros países adaptar simplemente y correr el riesgo que esos avances no representen la realidad económica propia. Podría decirse que el conocimiento es reconocido en la contabilidad como un activo intangible, que se explica como *“de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción de suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad”*. (NIC-38, 2001).

El capital intelectual comprende mucho más que el punto de vista tradicional sobre activos intangibles: es la habilidad que tienen los miembros de la empresa para percibir, analizar y reaccionar tanto a los cambios de oportunidades y amenazas en el entorno, así como la habilidad para reorganizar colectivamente la asignación de recursos para satisfacer los cambios nuevos y siempre cambiantes implicados en la formulación de un modus operandi original que le permita a la empresa continuar como empresa exitosa. (Mantilla, Samuel, 2000:135).

Uniendo los criterios de reconocimiento de intangibles propuesto por IASB y el concepto del profesor Mantilla, la contabilidad tienen como agenda de investigación:

- ✓ Identificar el conjunto de conocimiento que la empresa genera y que le reporta beneficios económicos.
- ✓ Razonarlos adecuadamente, para ser presentados como activos.
- ✓ Establecer criterios de valoración y medición.
- ✓ Revelar en partidas específicas, notas explicativas e indicadores que se consideren capital intelectual y que las normas hasta ahora no reconocen.

La productividad de la fuerza de trabajo puede medirse por vía de dividir la producción total entre la mano de obra utilizada.

Capital Humano: son los recursos humanos, con cualificaciones determinadas y disposición al trabajo, que permiten darle el mejor uso a los bienes disponibles. La fuerza de trabajo, en la contabilidad tradicional es simplemente una partida de egreso, en cuanto a remuneraciones, o la cantidad de dinero que se entrega directamente a cambio de una labor realizada, pero hay otros elementos a valorar. Por ejemplo: Actividades fuera del mercado, capacitación, etc. Actividades fuera del mercado: son las actividades de ocio a la que el trabajador está dispuesto a dedicar tiempo, lo inverso son las actividades de mercado fundamentadas en el tiempo que el trabajador dedica a su trabajo y depende del conjunto de estímulos que tenga: económicos, de seguridad y riesgos, de clima organizacional y de participación. El mercado de factores marca las referencias de condiciones de trabajo, estar por debajo significa que el capital humano tiene un riesgo alto, dado que los trabajadores estarán dispuestos a abandonar sus puestos para ir a otra entidad. Mantenerse en la referencia del mercado o por encima, significa trabajadores con disposición a dedicar más tiempo a las actividades productivas de la entidad y por ende mayor integración con esta.

La inversión en capacitación representa una ventaja estratégica para las organizaciones, una fuerza de trabajo capacitada propenderá a tener mayores niveles de productividad, se podrán aprovechar mejor los recursos con los que trabaja, además generar tecnologías que coadyuven a ese aprovechamiento. Para la contabilidad es importante determinar realmente, cuanto de la inversión en capacitación esta reportando valor a la entidad: generación de know how (experiencia), nuevas tecnologías, nuevos bienes, son algunas de sus manifestaciones. Se insiste por ejemplo que una empresa manteniendo constante la inversión en bienes fijos de capital y de fuerza de trabajo,

podría experimentar un alza en la productividad, debido a los aportes del capital intelectual.

*Capital social*⁹⁰. Puede llamar la atención tal denominación, la cual tradicionalmente evoca los aportes económicos para la constitución de una sociedad, entonces vale la pena escudriñar que el capital social también comienza a ser discutido desde el entendido que: las personas, las familias y los grupos. *Son soportadores de actitudes de cooperación, valores, tradiciones, visiones de la realidad, que son su identidad misma. (Kliksberg, Bernardo, 2004:39).* Es decir, constituyen capital social.

Los componentes generales del capital social pueden ser:

- Confianza entre los actores o participantes de una sociedad.
- Cumplimiento de las normas y prácticas cívicas.
- La asociatividad.

Aunque para el pensamiento tradicional en las ciencias económicas, estos términos de capital social no terminan de ser aceptados, queda claro que el impacto de su estudio es importante. Estudios realizados por el Banco Mundial, dan pistas al respecto: sobre 80 países se indagó con relaciones econométricas; grado de confianza y grado de asociatividad con el crecimiento económico, a mediano y largo plazo. Concluyó que había una correlación alta entre las economías que tenían capital social

⁹⁰ Por iniciativa del BID, viene desarrollándose estudios sobre ética y capital social, a cargo de Bernardo Kliksberg revisar la página electrónica www.iadb.org/etica/index.cfm

importante en las dos dimensiones, y el crecimiento económico a mediano y largo plazo.⁹¹

Un avance en la contabilidad sobre esta visión del capital social, sin proponérselo lo representa la evaluación del control interno, específicamente en el punto de ambiente de control y valoración de riesgo establecido en el llamado informe COSO, sin embargo el mismo informe establece su limitación al concentrarse sólo hacia adentro de la entidad, dejando sin evaluación la relación con el entorno, que también debe formar parte del ambiente de control y de la valoración de riesgo. Del estudio integral del control interno (incluiría una evaluación externa)⁹² se podrán establecer informes especiales sobre el capital social de la entidad, hasta poder llegar a la formulación del patrimonio social, ambas categorías susceptibles de ser auditados.

5. Tecnología de la información.

Este rasgo toma verdadera fuerza a raíz de la revolución que causará Microsoft con el sistema operativo MS-DOS y WINDOWS y el desarrollo de la World Wide Web (WWW), con INTERNET. Con estos inventos y su masificación, surgen nuevas prácticas para las relaciones humanas y por ende nuevas prácticas laborales y de producción en cada uno de los mercados. Esta tecnología orientó una nueva cultura en las organizaciones. *Los países que han logrado aprovechar el potencial de la tecnología de la información y las comunicaciones pueden prever un gran aumento del*

⁹¹ Ver otros datos bien interesantes en la obra “El Capital Social”. Bernardo Kliksberg. Panapo.2001.

⁹² No constituiría una contradicción que la evolución de control interno incluya la revisión de variables externas, debe recordarse que la configuración interna de las organizaciones esta influenciada por la presión del entorno. Al referirse a control interno se estaría ubicando en la evaluación de la entidad individualmente hacia adentro y con su entorno, o como la organización maneja sus relaciones en el circuito económico.

crecimiento económico, un bienestar humano mucho mayor y modalidades más fuertes de gobierno democrático (PNUD,2000).

Se trata de aprovechar y no usar de modo convencional las tecnologías de la información. Por lo menos si en la contabilidad sólo se utilizan computadores y programas especializados para sustituir el ejercicio manual, no se esta aprovechando la tecnología de la información, si por el contrario, además de sustituir el ejercicio manual, se entiende que se pueden configurar cantidades de reportes, que permiten mantener un mayor control sobre el desenvolvimiento de las operaciones de la entidad, que además se pueden lograr mayores volúmenes de información a menor plazo, aumentar la capacidad de monitoreo sobre la entidad y los mercados se está ante un aprovechamiento debido de la tecnología de la información.

Es imperativo en la contabilidad la utilización de programas electrónicos de procesamientos de dato, como instrumento que facilita, apoya y permite el mejoramiento de los sistemas de información contable a través de:

- ✓ **Digitalización**, almacenamientos de información electrónicas.
- ✓ **Virtualización**, es el cambio de los desplazamientos físicos para realizar operaciones a desplazamientos desmaterializados, por vía electrónica.
- ✓ **Interconexión**, la Internet y las fibras transmisoras de ellas, han logrado que las organizaciones adopten nuevas maneras de relacionarse, tanto interna como externamente, con redes que facilitan la comunicación y la entrega de información en tiempo real.

Para la contabilidad, la digitalización ya es un paso superado, la virtualización y la interconexión, resultan ser sus grandes retos. Plataformas de información contable se levantan con firmeza en el mundo. Cada vez más son los ojos que se abren para revisar en tiempo real lo que sucede en las entidades, esconder información será cada vez más complicado y quien lo haga, se está negando la participación en los mercados, la tecnología obliga a la transparencia y a la divulgación suficiente.⁹³

B i b l i o t e c a



Administración
y Contaduría

F. Valorar; el gran problema.

⁹³ Cada vez más, cantidades de personas tienen acceso a Internet, los usuarios pasaron de 20 millones en 1995 a 1000 millones para el año 2005, en perspectiva del PNUD, es una buena noticia que el mundo tenga posibilidades mayores de estar informados, esto posibilita la generación de las infoestructuras debidas.

El precio, el valor contable y el valor de mercado son los puntos a tratar como parte del problema general que constituye la valoración. El valor como se mencionó en el capítulo dos, fue acordado por los neoclásicos desde la fijación del precio en un libre intercambio, pero el valor es más que el precio, está generado desde las preferencias y la subjetividad. Según sean los intereses de los participantes en una determinada operación y la subjetividad con que se aprecie la misma se asignará un valor-medida, luego del ajuste y regateo se fijará el valor-precio final que las partes aceptan.

En contabilidad existe un sistema de valoración-medida presentado desde los registros contables y que se representan en el patrimonio de la entidad, este método es el conocido como valor contable o valor en libros, entre otras deficiencias presenta:

- Es estático, se fundamenta en registros históricos.
- No expresa información de manera integral, promueve asimetrías.
- Hay bienes de no mercado que afectan a la entidad y a los que no se le asignan valor por falta de metodología, por ejemplo: Ambiente, desarrollo organizacional, capital intelectual, etc y que determinan juicios en el sistema de preferencia y en la subjetividad de las partes que transan.

El problema de la valoración está al mismo nivel del problema primal epistemológico, entender que la imagen fiel se construye a través de valoración de todas las variables que están alrededor de la entidad y que hasta ahora en contabilidad se valora sólo las operaciones de mercado.

El profesor Pablo Fernández del IESE, *Business School*, establece los principales métodos de valoración de empresa, que como técnicas son validas a la hora de establecer juicios aproximativos de valor, pero siguen presentando las fallas antes mencionadas de la información contable tradicional porque ella es su fuente, una especie de circulo vicioso se teje.

CUADRO N° 6. PRINCIPALES MÉTODOS DE VALORACIÓN.

BALANCE	CUENTAS DE RESULTADO	MIXTOS (GOODWILL)	DESCUENTOS DE FLUJOS	CREACIÓN DE VALOR	OPCIONES
Valor contable.	PER	Clásico	Free cash flow.	EVA.	Black y Scholes.
Valor contable ajustado.	Dividendos.	Unión de expertos contables europeos.	Cash flow acciones.	Beneficio económico.	Opción de invertir.
Valor sustancial.	Ventas.	Renta abreviada.	Dividendos.	Cash added. value	Ampliar el proyecto.
	Otros múltiplos.	Otros.	Capital cash flow.	CFROI	Aplazar la inversión.
			APV.		Usos alternativos.

Fuente: Fernández (1999).⁹⁴

G. Resumen analítico.

La globalización como manifestación contemporánea del capitalismo está haciendo que en la contabilidad se den encuentro para la convergencia de normas y principios, la economía esta exigiendo sistemas de información homogéneos y comparables mundialmente, cada vez que los países se acuerdan en convenios de

⁹⁴ El cuadro presenta métodos de valoración o maneras de medir la cantidad de unidades monetarias aproximadas que se puede esperar dar o recibir por una entidad. Para mayores detalles se recomienda la revisión del libro “Valoración de empresas”, Gestión 2000, del profesor Pablo Fernández. El material tiene la gentileza de explicar fácilmente cada método y además con análisis basados en hechos de la economía Española, lo cual le da un buen soporte de evidencias empíricas.

integración surge la necesidad que los sistemas de información sean convergentes para que cada usuario en el nuevo mercado tenga las mismas oportunidades de elección y eso lo provee la ciencia de la contabilidad.

La adopción de estándares internacionales pueden traer ventajas para el intercambio económico de las naciones, si y sólo si, las comunidades científicas de cada país son capaces de soportar las siguientes consideraciones:

- ✓ Desarrollo epistemológico de la estandarización de normas de contabilidad.
- ✓ Dimensionar el impacto económico y las ventajas en el tiempo que proporciona la estandarización.
- ✓ Acelerar los procesos de aplicación de nuevos métodos y nuevas estructuras de emisión de información.
- ✓ Formación e información permanente a los usuarios.
- ✓ Lograr representación en los organismos internacionales de la contabilidad de manera mas equilibrada, para que las decisiones se correspondan al equilibrio internacional que la nueva economía propende.

**Administración
y Contaduría**

CAPITULO VI. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

Las conclusiones y recomendaciones que se desprenden de las reflexiones que acompañan los capítulos de este trabajo, se formulan como enunciados a partir de los cuales puede ampliarse la discusión, orientada a superar los obstáculos que hoy atraviesa la disciplina contable, como retos que le impone la nueva realidad económica, social, científico-técnica y ética.

Cada tiempo marcará la manera de conocer y para contabilidad esta afirmación será clave, porque cada momento del hombre enraíza un conjunto de relaciones que evocan una nueva manera de comprenderlas y explicarlas, significa que cada espacio genera un conjunto de hechos económicos-financieros y sociales que la contabilidad está en la obligación de transformar en información útil. Ya no es suficiente registrar, la economía y sus mercados reclaman mediciones y valoraciones, no sólo de las transacciones materiales, también las intangibles, no solo son de tiempo presente también se transa a futuro, se necesita saber que actividad agrega valor y cual no, todo eso pone a la contabilidad en urgencia de transfigurarse para construir los sistemas complejos de información requeridos. La nueva economía es una constante de incertidumbre y riesgos, sólo con información suficiente se puede hacer frente.

En cuanto a la mundialización de normas de contabilidad.

1.- Si hasta ahora cada comunidad científica de los países genera sus propias explicaciones y normas de acuerdo a sus realidades económicas, políticas y sociales, y es necesario en virtud de los procesos de integración económica de estandarizar

sistemas de información contable, deben generarse procesos administrativos y científicos de convergencia.

2.- Es impostergable la elaboración de un marco conceptual homogéneo, esa es la columna de toda ciencia que se respete, reducir la contabilidad a la empresa o la comunidad de negocios es limitar el campo de acción de la disciplina.

3.- Proponer el trabajo en conjunto de los universidades, gremios y usuarios, termina siendo obvio, sin embargo la realidad indica que cada uno de estos actores del pensamiento contable es una isla, los esfuerzos no apuntan al mismo interés, lo cual resulta paradójico.

Acerca de la comunidad científica.

4.- El que la sociedad conozca la contabilidad como solo registros y anotaciones, es responsabilidad de su comunidad científica al no divulgar debidamente su objeto de estudio y su responsabilidad social. Las comunidades científicas deben defender su autonomía y su compromiso con la sociedad.

5.- Aún cuando la contabilidad siguiera soportada en el modelo patrimonial de base financiera, promoviéndose como fuente primaria en el proceso de toma decisiones y que pretenda este modelo seguir siendo la punta del sistema informacional de las entidades en la economía global, es imperativo estructurar sistemas integrales.

6.- La productividad de las entidades es el resultado de la interacción entre los factores: capital, trabajo, talento humano e integración sociales. En la medida que se lleve a valores referenciales de mercado todos los factores mencionados se estará contribuyendo a la construcción de información integral y a la conformación de mercados eficientes.

7.- Los factores capital y trabajo podrían estar constantes y sin embargo la productividad de la entidad puede aumentar, eso se debe a las capacidades internas y externas de la organización para mejorar sus procesos y optimizar sus relaciones, esa diferencia representan el Kh y el Ks, es un reto para la contabilidad estructura información sobre ellos.

8.- Las organizaciones no son cuerpos aislados, por el contrario están estrechamente integradas en un campo dinámico que le influye, para efectos de la contabilidad ese campo se puede visualizar y examinar a través del circuito económico donde el conjunto de interrelaciones generan el hecho contable que es el objeto estudio de la contabilidad.

9.- Imponerse estudiar el capital humano y el capital social o los llamados intangibles, desde la propia metodología de la contabilidad es autolimitar y castrar los posibles avances en la disciplina. El conocimiento es transversal y la contabilidad para lograr cambios profundos requiere de profesionales que dejen de pensar como “el contador” y lo hagan como el científico de la contabilidad.

10.- En Venezuela la producción bibliográfica como expresión de la discusión intelectual es poca y vinculada al hacer práctico, entonces los programas de las

asignaturas en la carrera de contaduría pública tienen poca base de estudio sobre las realidades locales. Son programas colonizados por bibliografía que expresan en buena medida una realidad económica y social diferente.

11.- Debe ser motivo de preocupación de la comunidad científica venezolana el poco aporte que se hace al pensamiento científico general de la contabilidad, se está en franca desventaja en procesos de integración regional y sub regional.

12.- Promover la unificación de pensum, la integración de asociaciones profesionales y universidades aunque pareciese obvio no es una realidad y varios supuestos se pueden asumir sobre esa disociación: a) Los juegos de intereses y de poder entre los diferentes actores impidiendo la concertación b) El desconocimiento del sentido de la contabilidad o el mantenimiento de conceptos tradicionales sobre la disciplina. c) El riesgo ético.

13.- Es necesario redefinir el modelo comunicacional de la contabilidad, no puede ser la información contable sólo herramienta útil del emisor, debe proporcionar las mismas posibilidades de comprensión al receptor. Los reportes que se emiten, deben contener información integral, para que se pueda decodificarse suficientemente y el receptor tenga verdaderas oportunidades de forjarse una opinión consistente y así sea también su elección.

14.- Las condiciones que dan pie al reconocimiento de la contabilidad como ciencia es su objeto de estudio, su constructo teórico, su campo de acción profesional, la organización de la comunidad científica, el desarrollo de tecnologías propias, su

divulgación en educación formal y el ordenamiento jurídico o controles sobre la profesión.

15.- Con sistemas contables asimétricos, la capacidad predictiva de lograr altas probabilidades de ocurrencia o de determinadas variables es imposible, por cuanto los hechos son explicable en tanto sea consistente la información acerca de su comportamiento.

B i b l i o t e c a
Sobre los estudiantes, profesores y profesionales.

16.- Existe una necesidad de superar la noción eminente de la práctica contable y obligar a los miembros de la comunidad científica a divulgar los niveles complejos en el que se desarrolla la disciplina.

17.- La contabilidad no debe enseñarse desde la rutina temática en las aulas de clase sin juicios reflexivos que inspiren indagaciones y nuevas formulaciones teóricas. La carencia de juicios críticos conlleva a anacronismos académicos que se perpetúan en el tiempo y logran transmisiones de repeticiones mentales que se alejan de las nuevas realidades y atroflan el carácter científico de la disciplina.

18.- Hay un nuevo conocimiento científico que desarrollar sobre la base de conocer el objeto estudio de la contabilidad. Dominar técnicas de registros es necesario pero sin promover la reflexión previa sobre el hecho contable es una insensatez académica y científica. Seguir presentando a la contabilidad como un conjunto de conocimientos prácticos-estáticos dista mucho del nuevo paradigma de la contabilidad.

19.- El objeto estudio de la contabilidad se circunscribe al hecho contable, el cual no sólo se devela en las transacciones de carácter financiero que el modelo patrimonial reconoce, si no que también el conjunto de variables diferentes a las financieras impactan y modelan comportamientos económicos de la entidad los cuales deben ser valorados en precios de mercado, para que el tomador de decisiones pueda libremente ejercer el acto de la decisión debidamente informado.

20.- Los estudiantes, profesores y profesionales en ejercicio, son lo principales grupos de presión para configura una institucionalidad científica acorde con las nuevas realidades. Entre los estudiantes y profesores recae la gran responsabilidad ética hacer de las clases un espacio para el juicio critico de la disciplina, eso significa formación constante.

21.- Para los profesionales en ejercicio que son los representantes en el mercado de trabajo, son la cara visible de la ciencia, recae la responsabilidad de promover una acción profesional de calidad, así se estará defendiendo una manera digna de vivir.

Sobre los Usuarios.

22.- A los defensores y detractores de la economía de mercado, para ambos es necesario sistemas de información integral, se maximizaran los recursos en la medida que se tenga suficiente información para tomar decisiones eficientes, la responsabilidad social de todos los usuarios es poder mejorar sin que los demás desmejoren, el sector publico y el

privado, son corresponsables de la construcción de la información que la economía requiere para desarrollarse, la competitividad inicia con poder conocerse así mismo y compararse con el resto, para mejorar estrategias.

23.- La institucionalidad económica será construida desde la posibilidad libre que tengan los agentes de la economía de poderse formar libremente juicios sobre los diferentes hechos y eso es posible con infoestructuras contables. Se propone un modelo de sistema de información contable integral (SICI), el cual recoge los informes financieros, económicos y sociales, la propuesta sólo busca poner en el tapete la necesidad de materializar en técnicas precisas las nuevas estructuras informacionales de la economía.

24.- Los mercados cada vez más requieren buena información, es una presión insoslayable, eso amerita una configuración de culturas informacionales, la intuición, la experiencia, son maneras de abordar las decisiones, pero la contabilidad aboga por un criterio de racionalidad más consistente y con la información que ella provee es posible.

25.- La información contable no es sólo de interés del profesional, el se ocupa de su estudio y comprensión el interés público es el verdadero usuario.

Sobre la estructura de la información contable.

26.- Mientras que la contabilidad no asuma en sus normas superar la tradicional explicación sobre el patrimonio o capital (K), como base de la estructuración de la información, seguirá atrapada en su propia trampa epistémica, y como resultado seguirá

teniendo información alejada de la realidad de los mercados. La ciencia de la contabilidad se asume como tal, en el mismo momento que toma la responsabilidad de generar conocimiento para mejorar la calidad de vida del hombre estimulando la libre elección, con información eficiente.

27.- La productividad de las entidades esta en función del capital económico, humano, social y tecnológico, son realidades de la nueva economía que los usuarios deben dominar para mantener nivel competitivo.

28.- No debe asumirse la generación de más información como complejos procesos o como gastos adicionales, se puede decir por cada unidad adicional de información que se maneje se obtendrá unidades mayores de rendimiento. La información tiene rendimientos crecientes.

29.- El manejo de información asimétrico en contabilidad genera males más allá de la disciplina, incuba distorsiones en el mercado de trabajo, en el mercado de bienes y en el mercado financiero, desembocando en desequilibrios, fraudes, corrupción y falta de transparencia.

30.- La tecnología de la información facilita la configuración de sistemas integrales de información, pocas son las excusas que puedan conseguirse salvo el problema de asumir una nueva cultura sobre usos de información contable.

INDICE DE ABREVIATURAS.

A-A: Alto nivel académico y alta experiencia profesional.

A-B: Alto nivel académico y baja experiencia profesional.

AIC: Asociación Interamericana de Contabilidad.

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants, traduce Instituto americano de contadores públicos certificados.

A-M: Alto nivel académico y media experiencia profesional.

APV: Adjusted present value, traduce valor presente ajustado.

B-B: Bajo nivel académico baja experiencia profesional.

BM: Banco Mundial.

CAF: Corporación andina de fomento.

CCMA: Comité de Comercio y Medio Ambiente.

CFROI: Cash flow return on investment, traduce retorno del flujo de efectivo de la inversión.

CONAPRI: Conseja nacional de promoción a la inversión.

COSO: Committe Of Sponsoring Organizations.

DPC: Declaración de principios contables.

EVA: Valor económico agregado.

FASB: Financial Accounting Standard Borrad.

FMI: Fondo Monetario Internacional.

FCCPV: Federación de colegios de contadores públicos de Venezuela.

I+D: Investigación y Desarrollo.

IASB: International Accounting Standards Board.

IASC: Internacional Accounting Standar Commite, traduce Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

ICP: Índice de percepción de corrupción.

IFAC: International Federation of Accountants, traduce Federación Internacional de Contadores.

IIA: The Intitute Of Internal Auditors, traduce Instituto internacional de Auditoria Interna.

IMCP: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

K: Capital económico.

Kh: Capital humano.

Ks: Capital social.

L: Fuerza labora o mano de obra.

M-B: Medio nivel académico y baja experiencia profesional.

M-M: Medio nivel académico y media experiencia profesional.

NICs: Normas Internacionales de Contabilidad.

NICSP: Normas internacionales de contabilidad del sector público.

NIIFs: Normas Internacionales de Información Financiera, en ingles sus siglas son *IFRSs*.

OMC: Organización Mundial del Comercio.

ONU: Organización de Naciones Unidas.

PCGA: Principios de contabilidad generalmente aceptados.

PER: Price earnings ratio, traduce ratio precio/benficio.

PNUD: Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo.

PYMES: Pequeñas y medianas empresas.

SCN: Sistema de cuentas nacionales.

SICI: Sistema de información contable integral.

TPF: Total productividad de los factores.

Y: Producción.

B i b l i o t e c a



**Administración
y Contaduría**

BIBLIOGRAFÍA

1.- TEXTOS.

Amat Oriol. (2000). *EVA, valor económico agregado*. Bogotá. Grupo editorial NORMA.

Acedo Manuel. (2000). *La sociedad Anónima*. Caracas. Vadell hermanos.

Alvarado Víctor. (2002). *Papeles de Trabajo*. Barquisimeto. Editorial Rincón.

Atristain Patricia. (1999). *La Responsabilidad de La Contabilidad Frente al Medioambiente*. México DF. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Banco Mundial. Informe Sobre Desarrollo Humano. (1999). *El Conocimiento al Servicio del Desarrollo*. Washington. Ediciones del Banco Mundial.

Baptista Asdrúbal. (1997). *Teoría Económica del Capitalismo Rentístico*. Caracas. Ediciones IESA.

Barreras Marcos. (1999). *El Intelectual y los Modelos Epistémicos*. Caracas. SYPAL.

BCV. (2000). *El Riesgo País y sus Determinantes*. Caracas. Publicaciones BCV.

Bebczuk Ricardo. (2000). *Información Asimétrica en Mercados Financieros*. Cambridge University Press.

Becker Gary. (1997). *Teoría Económica*. Bogotá. Fondo de Cultura Económica.

Berlo David. (1984). *El Proceso de la Comunicación*. Buenos Aires. EL ATENEO.

Bernstein Leopold. (1997). *Análisis de Estados Financieros*. Mc Graw Hill.

Blanco Yanel. (2001). *Manual de Auditoria y de Revisoría Fiscal*. Bogotá. PVP Gráficos.

Budnick Frank. (1990). *Matemáticas aplicadas para administración, economía y ciencias sociales*. McGraw Hill. Tercera edición.

- Bunge Mario. (2000). **Epistemología**. Mexico DF. Siglo Veintiuno Editores.
- Boríssov, Zhamin y Makárova (1965) *Diccionario de Economía Política*. Disponible en: www.eumed.net/cursecon/dic/bzm/index.htm.
- Cañibano Leandro. (1975) **Teoría Actual de la Contabilidad**. Madrid. Ediciones ICE
- Castells Manuel. (2000). **La Era de La Información**. Mexico DF. Volumen 1. Siglo Veintiuno Editores.
- Castillo Alois. (2004). La **Personalidad Jurídica de las Sociedades Irregulares**. Caracas. Livrosca.
- Catacora Fernando. (1998). **Contabilidad**. Mc. Graw Hill.
- Chiavenato Idalberto. (1998). **Introducción a la Teoría General de la Administración**. Bogotá. Mc.Graw Hill.
- Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2000). **Control Interno**. Bogota. ECOE EDICIONES..
- Covarrubias Isaías. (2004) **La economía medieval y la emergencia del capitalismo**. Editado por Euned.net, disponible en <http://www.eumed.net/cursecon/libreria/index.htm>.
- Cuadrado Amparo. (1998). **Metodología de la investigación contable**. Mexico DF. Mc Graw Hill.
- Cuadrado Roura Juan. (2001). **Política Económica, objetivos e instrumentos**. (2^{da} edición). Madrid. Mc Graw Hill.
- Dávila Carlos. (2001). *Teorías Organizacionales y Administrativas*. Mc Graw Hill.
- Desiato Máximo. (1998). *El hombre en la teoría de la administración*. Caracas. UCAB.
- Del Búfalo Enzo. (2000). *Americanismo y Democracia*. Caracas. Monteavila Editores.
- Derecho Mercantil. XXIX Jornadas (2004). J.M. Domínguez Escobar.Barquismeto. Instituto Jurídico del Estado Lara.

- Dornbusch Rudiger (2001). **Macroeconomía**. México. Mc Graw Hill..
- Echeverría Rafael. (1997). **El Búho de Minerva**. (3^{era} edición). Santiago de Chile. Dolmen Ediciones.
- Escobar Gustavo. (1992). **Ética; Introducción a su Problemática y su Historia**. (3^{era} edición). México, DF. McGraw Hill.
- (2000). **Ética**. (4^{ta} edición). México, DF. McGraw Hill.
- Estupiñán Rodrigo. (2003). **Análisis Financiero y de Gestión**. Bogotá. ECOE EDITORES.
- Faraco Francisco. (1995). **La crisis bancaria Venezolana**. Caracas. Editorial Panapo. Caracas.
- Faundes Héctor. (2001). **La libertad de Información**. Comunicación N° 122. Caracas. Centro Gumilla.
- Fernández Pablo. (1999). **Valoración de empresas**. Barcelona. Gestión 2000.
- Feyerabend Paúl. (1986). **Tratado contra el Método**. Madrid. Tecnos.
- Fiscal Johann. (1997). **Manual de Historia de la Filosofía**. Herder..
- Foucault Michel.(1997). **Las palabras y las cosas**. Siglo XXI.
- Fowler Newton Enrique. (1991). **Cuestiones Contables Fundamentales**. Buenos Aires. Ediciones Macchi.
- Garcia Moisés. (2002) **Contabilidad y Circulación Económica**. Madrid. Prentice Hall.
- Gerhard Mueller y otros (1999). **Contabilidad, una perspectiva internacional**. Madrid. McGraw Hill.
- Gertz Manero Federico. (1979) **Origen y Evolución de la Contabilidad**. (3^{era} edición) Editorial trillas.
- Gorron dona José. (2003) **Cosas, bienes y derechos reales**. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello.

- Gray Rob y Otros (2003). *Contabilidad y Auditoria Ambiental*. Bogota. ECOE Ediciones.
- Guerra Alexei. (2004) *Cambios, Organización y Entorno*. Barquisimeto. UCLA.
- Guzmán Pablo. (2003). *El sistema de Cuentas Nacionales 1993, un enfoque resumido*. Caracas. BCV.
- Hardy Toro José. (1993). *Fundamentos de Teoría Económica*. Caracas. Panapo.
- Hawking Stephen. (1996). *Agujeros Negros y Pequeños Universos*. Planeta.
- Hernando de Soto. (2000). *El Misterio del Capital*. Lima. El Comercio.
- Herrera Bernardino. (2003). *Comunicación Global*". Comunicación N° 124. Centro Gumilla.
- Hunt David y Jonson Catherine.(1996). *Sistemas de Gestión Medioambiental*. McGraw Hill.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.(1995). "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados". (10^{ma} edición). México DF. IMCP.
- Jaramillo Jesús. (1998). *Indicadores de Gestión*. Global Ediciones.
- Kaplan Robert y Norton David. (2002). *Cuadro de Mando Integra*". Barcelona. Gestión 2000.
- Kennedy Ralph.(2002) *Estados Financieros, forma, análisis e interpretación*. Limusa.
- Kenneth Galbraith John. (1985). *El nuevo estado industrial*. Ediciones Orbis.
- Kilksberg Bernardo. (1975) "El pensamiento Organizativo". Paidós. 1975.
- _____ (2004). *La Ética Y El Capital Social Cuentan*. Valencia. Universidad de Carabobo.
- _____ (2001). *El Capital Social*. Panapo.
- Kosik Karen. (1979). *Dialéctica de lo concreto*. Grijalbo.
- Kuczynski Jurgen. (1982). *Breve Historia de la Economía*. El CID EDITOR.

- Kuhn Thomas. (1975). *La Estructura de las Revoluciones Científicas*. (17^{ma} *reimpresión*). México DF. Fondo de Cultura Económica.
- Lamberton Donald. (1977). *Economía de la información y del conocimiento*. Mexico DF. Fondo de Cultura Económica.
- Landreth Harry. Colander David. (1998). *Historia del Pensamiento Económico*. Editorial
- León Carlos, Miranda María. (2003). *Análisis Macroeconómico para las Empresas*. Universidad Católica Santo Toribio de Magrovejo. Disponible en <http://www.eumed.net/cursecon/libreria/index.htm>.
- Lopez Elizondo Arturo. (1997). *Metodología de Investigación Contable*. Bogota. ECAFSA.
- Luque Enrique. (1981). *Introducción al Estudio de la Contabilidad*. Caracas. Editexto.
- Mantilla Samuel. (2004). *Auditoría 2005*. Bogotá. ECOE EDICIONES.
- _____ (1997). *Conocimiento, Metodología e Investigación Contable*. Bogotá. ROESGA.
- March James y Herber Simon. (1969). *Teoría de la Organización*. Madrid. Ediciones Ariel.
- Márquez Harold. (2002). *Diccionario de Contabilidad*. Caracas. Editorial CEC.
- Martín Gustavo. (1995). *Las ciencias Sociales, entre epistemología y reconstrucción*. Caracas. Tropykos.
- Martínez Coll Juan Carlos. (2003). *El Ser Humano, la información y la economía*. disponible en www.eumed.net/ce/jcmc-inf.htm
- Martínez Miguel. (1999). *La nueva ciencia*. México DF. Editorial Trillas.
- _____ (1997). *El Paradigma Emergente* (2^{da} edición). México DF. Editorial Trillas.

- Mattessich Richard. (2004). *Historia de la Hoja de Cálculo*. Legis. N° 18.
- _____. (2001). *Hitos de la Investigación en Contabilidad Moderna*. Legis. N° 6.
- Maza Zabala. (1996). *Análisis Macroeconómico*. Caracas. Universidad Central de Venezuela.
- Meigs Robert y otros. (2000). *Contabilidad; la base para decisiones gerenciales*. Macgraw Hill.
- Mendieta Juan Carlos. (2001). *Economía del Bienestar, apuntes de clase*. Bogota. CEDE. UNIANDES.
- Millán Puentes.(1999). *La Contabilidad como Ciencia*. Bogotá. Editorial Kimpres.
- Mires Fernando. (1996). *La revolución que nadie soñó o la otra posmodernidad*. Caracas. Editorial nueva sociedad.
- Morín Edgar. (1988). *El Método, conocimiento del conocimiento*. (2^{da} edición). Madrid. Ediciones Cátedra.
- _____. (2000). *Los siete saberes necesarios para la educación del futuro*. Carcas. Ediciones FACES/UCV.
- North Douglas. (2001). *Instituciones, Cambio Institucional y Desempeño Económico*. (2^{da} reimpresión). Mexico DF. Fondo de Cultura Económica.
- Paoli Antonio. (1986). *Comunicación e Información*. Trillas.
- Parkin Michael. (1995). *Macroeconomía*. USA. Addison-Wesley.Iberoamericana.
- Pechuan Ignacio. () *Sistemas y Tecnologías de la información para la Gestión*. Mc Graw Hill.
- Pérez Ruy. (1998). *Existe el Método Científico*. México DF. La ciencia para Todos-Fondo de Cultura Económica.

- Perretti Magali. (2002). *La Doctrina del Levantamiento del Velo de las Personas Jurídicas*. Caracas. Ediciones Liber.
- Pirla Fernández José. (1986). *Una Aportación a la Construcción del Derecho Contable*. Madrid. Instituto de Planificación Contable- Ministerio de Economía y Hacienda.
- Penfold Michael. (2002). *Costo Venezuela*. Caracas. CONAPRI, CAF.
- Polianski F. (1965) *Historia Económica de los Países Capitalistas*. México DF. Editorial Grijalbo..
- Puentes Régulo. (1999.) *La Contabilidad Como Ciencia*. Bogotá. Editorial Kimpres.
- Ramírez Padilla David Noel.(1997). *Contabilidad Administrativa*. México DF. Mc Graw Hill.
- Rodríguez José M. (1998). *Comercio y Ambiente: Implicaciones para el exportador*. Caracas. DEBATES IESA. Gerencia y Ambiente. Vol. 3, N° 4.
- Romero Javier. (2004). *Principios de contabilidad (2^{da} edición)*. México DF. Mc Graw Hill.
- Rondón G. Francisco. (1995). *Contabilidad I Semestre*. Caracas. Ediciones Fragor.
- Rodríguez José. (2000). *Comercio y Ambiente: Implicaciones para el exportador*. Caracas. DEBATES IESA. Vol. 3, N° 4.
- Rusque María. (2003). *De la Diversidad a la unidad en la Investigación cualitativa*. Caracas. Vadell Hermanos.
- Russo Edward.(1993). *Trampas, en la toma de Decisiones*. México DF. IMCP.
- Sabino Carlos. (1991). *Diccionario de Economía y Finanzas*. Caracas. Editorial Panapo.
- Santizo Lopez Horacio. (2001). *Contabilidad, Administración y Economía, Su relación epistemológica*. Buenos Aires. Ediciones Macchi.

- Savater Fernando. (2003). *Las preguntas de la vida*. Madrid. Ariel.
- _____ (2003). *El valor de elegir*. Madrid. Ariel.
- _____ (2001). *Sobre vivir*. (3^{era} edición). Madrid. Ariel.
- Schumacher E.F. (1984.). *Lo Pequeño es Hermosos*. Madrid. UNIGRAF.
- Seminario Interamericano de la AIC. (2000). *Retos de la Contaduría Pública*. Margarita. FCCPV.
- Sen Amartya. (2000). *Desarrollo y Libertad*. Buenos Aires. Planeta.
- _____ (2000). *Que Impacto puede Tener la Ética*. Biblioteca Digital. BID.
 Disponible en <http://www.iadb.org/etica>.
- Senge Peter. (2000). *La danza del cambio*. Buenos Aires. Grupo editorial norma.
- Schumpeter Joseph. (1995). *Historia del análisis económico*. Barcelona. Ariel.
- Stewart Bennett. (2000). *En Busca del Valor*. Barcelona. Gestión. 2000.
- Stiglitz Joseph. (2003). *Los felices años 90*. Madrid. Taurus.
- _____ (1994). *Principios de Microeconomía*. Madrid. Ariel.
- Tenorio Nuñez. (1982). *Introducción a la Ciencia*. (11^a edición). Valencia. Vadell Hermanos.
- Tapscott Don. (1986). *La Economía Digital*. México DF. Mc. Graw Hill.
- Torres Fabiola. (2002). *Balanced Scorecard Centrado en lo Ambiental*. Bogotá. Cuadernos de Contabilidad 14. Centro Editorial Javeriana.
- Universidad Pedagógica Libertador. (1988). *Historia Universal*. Tomo I y II. Barquisimeto. UPEL.
- Ureña Enrique. (1978). *La Teoría Crítica de la Sociedad*. Madrid. Editorial Tecno.
- Urías Jesús. (1998). *Análisis de Estados Financieros*. Madrid. Mc Graw Hill.
- Van Gigch John. (1989). *Teoría General de Sistemas*. (2^{da} edición). Trillas. México.
- Vázquez Adolfo. (1969). *Ética*. Madrid. México DF. Editorial Grijalbo.

Vetencourt Lola. (1997). ***Historia de la Economía Mundial***. Caracas. Ediciones de la Biblioteca. Universidad Central de Venezuela.

Villalobos de Nucete Mireya. (1984). *Administración y Contaduría: disciplinas en transición en Venezuela*. Caracas. UCV.

Vlaemminck Joseph-H. (1961). ***Doctrinas de la Contabilidad***. Madrid. Madrid. E.J.E.S.

Zamorano Enrique. (1993). ***Equilibrio Financiero de las Empresas***. México DF. IMCP.

2.- TRABAJOS DE GRADOS, TESIS, REVISTAS Y OTROS DOCUMENTOS.

AIC. (2003). ***Trabajos Técnicos Interamericanos***. Panamá. Conferencia Interamericana de Contabilidad.

AIC (2001). ***Trabajos Técnicos Interamericanos***. Uruguay. Conferencia Interamericana de Contabilidad.

Álvarez Gerardo y otros. (1999). ***Diagnostico socioeconómico sector comercio y servicios en Barquisimeto***. (No publicado). Estudio de caso. UCLA.

Amat Oriol (2002). *Reflexiones y propuestas sobre los problemas de la información contable*. Disponible en www.oriolamat.com/files/Economistas-ReflexionesyPropuestasSobre.doc

DEBATES. IESA. (2000). ***La Gerencia y sus Modas***. Ediciones IESA. Vol VI. N° 1.

Delors Jacques. (1997). ***La Educación encierra un Tesoro***. Ediciones UNESCO.

Disponible en http://www.unesco.org/delors/delors_s.pdf.

Fernández Jesús y Luis Solano. (2001). ***La responsabilidad del contador público Venezolano y otras actuaciones profesionales***. Caracas. Colegio de Contadores Públicos del Distrito Federal.

Figueredo Carlos. (2001). “El capital contable de las sociedades mercantiles en Venezuela-Caso las sociedades Anónimas,”. (Trabajo no publicado). Barquisimeto. UCLA.

Navas Reinaldo. (2003). *Aplicando las NIC's por primera vez*. Valencia. Centro de Estudios Financieros.

OIT. (2001). *Manual de Balance Social*. Disponible en www.oitandina.org.pe/publ/.

PNUD. (2002). *Las tecnologías de la Información y la comunicación al servicio del desarrollo*. Disponible en <http://www.undp.org/dpa/spanish/publicaciones/tic.htm>.

Revista Legis del Contador. (2000). LegisLec Editores. N° 1.

Revista Legis del Contador. (2000). LegisLec Editores. N° 2

Revista Legis del Contador. (2000). LegisLec Editores. N° 3

Revista Legis del Contador. (2000). LegisLec Editores. N° 4

Revista Legis del Contador. (2001). LegisLec Editores. N° 5

Revista Legis del Contador. (2001). LegisLec Editores. N° 6

Revista Legis del Contador. (2001). LegisLec Editores. N° 7

Revista Legis del Contador. (2001). LegisLec Editores. N° 8

Revista Legis del Contador. (2002). LegisLec Editores. N° 9

Revista Legis del Contador. (2002). LegisLec Editores. N° 10

Revista Legis del Contador. (2002). LegisLec Editores. N° 11

Revista Legis del Contador. (2002). LegisLec Editores. N° 12

Revista Legis del Contador. (2003). LegisLec Editores. N° 13

Revista Legis del Contador. (2003). LegisLec Editores. N° 14

Revista Legis del Contador. (2003). LegisLec Editores. N° 15

Revista Legis del Contador. (2003). LegisLec Editores. N° 16

Revista Legis del Contador. (2004). LegisLec Editores. N° 17

Revista Legis del Contador. (2004). LegisLec Editores. N° 18

3.-LEYES Y NORMAS.

Código de Ética Profesional Del Contador Público (1996). Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.

Código de Ética para Contadores Profesionales. (2001). IFAC/Comité de Ética.

Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública. (Gaceta oficial N° 30.216. 27 de septiembre de 1973). FCCPV. Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.

Normas Internacionales de Contabilidad. (2001). IASB Publication.

Normas para el Reconocimiento, Valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales. BOE 81.2002.

Normas para la Realización de Trabajos de Ascensos del Personal Docente y de Investigación de la UCLA. Benítez J, Camino A, Rodríguez M, Villavicencio C. UCLA.1991.

Plan General de Contabilidad. Real Decreto 1643/1990.España.

Plan Único de Cuentas para Comerciantes, estatuto de la profesión de contador público y reglamento general de la contabilidad. (2001). Legis. Colombia.

Reglamento de la ley de ejercicio de la contaduría pública (Gaceta oficial N° 30.617. 6 de febrero de 1975). FCCPV. Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.

4.-PAGINAS ELECTRONICAS

WWW.AIC-IAA.ORG

www.artehistoria.com

www.bcv.org.ve.

www.cepal.org

www.elmilitante.org

www.el-nacional.com

www.eumed.net

www.greenpeace.org/espana_es/history/

www.iadb.org/etica

www.iasb.org

www.iasplus.deloitte.es

www.ifac.org

www.javeriana.edu.co

www.mecon.gov.ar

www.pchardware.org.

www.saladeprensa.org/etica.htm

www.unesco.org.

www.wto.org/spanish/tratop_s/region_s/regfac_s.htm

B i b l i o t e c a



Administración
y Contaduría