

COLECCIÓN TEORÍA CONTABLE

Introducción al pensamiento contable de

HAROLD ÁLVAREZ ÁLVAREZ

Abraham Felipe Gallego Jiménez
Beatriz Eugenia Bermúdez Restrepo
Carlos Alberto García Montaño
Diana Patricia Franco Campos
Eutimio Mejía Soto
Jesús Alberto Suárez Pineda
Jhon Henry Cortés Jiménez
Juan Sebastián Álvarez Yépes
Lina Marcela Sánchez Vázquez
Luz Andrea Bedoya Parra
Omar de Jesús Montilla Galvis
Rubén Antonio Vélez Ramírez
Saúl Gonzalo Galindo Cárdenas
Víctor Julio Balanta Martínez



Red de Investigación en Ciencias
Económicas, Administrativas y Contables

COLECCIÓN TEORÍA CONTABLE

Introducción al pensamiento contable de Harold Álvarez Álvarez

Abraham Felipe Gallego Jiménez
Beatriz Eugenia Bermúdez Restrepo
Carlos Alberto García Montaño
Diana Patricia Franco Campos
Eutimio Mejía Soto
Jesús Alberto Suárez Pineda
Jhon Henry Cortés Jiménez
Juan Sebastián Álvarez Yépes
Lina Marcela Sánchez Vásquez
Luz Andrea Bedoya Parra
Omar de Jesús Montilla Galvis
Rubén Antonio Vélez Ramírez
Saúl Gonzalo Galindo Cárdenas
Víctor Julio Balanta Martínez



COLECCIÓN TEORIA CONTABLE – REDICEAC

Introducción al pensamiento contable de

Harold Álvarez Álvarez

©Rediceac

© Abraham Felipe Gallego Jiménez, Beatriz Eugenia Bermúdez Restrepo, Carlos Alberto García Montaño, Diana Patricia Franco Campos, Eutimio Mejía Soto, Jesús Alberto Suárez Pineda, Jhon Henry Cortés Jiménez, Juan Sebastián Álvarez Yepes, Lina Marcela Sánchez Vásquez, Luz Andrea Bedoya Parra, Omar de Jesús Montilla Galvis, Rubén Antonio Vélez Ramírez, Saúl Gonzalo Galindo Cárdenas, Víctor Julio Balanta Martínez

1a. Edición 200 Ejemplares
2025 – Cali (Colombia)

ISBN 978-628-95983-1-5

Coordinación Editorial
Augusto Misce Ariza

Corrección y Estilo
Equipo REDICEAC

Diseño de Carátula
Juan Esteban López Lozano

Diseño e Impresión
OPTIGRAF SAS

Comité Editorial
José Antonio Echenique – Rediceac – México
Gustavo Gil Gil – Rediceac Bolivia
José Augusto Salas – Rediceac - Chile
Álvaro Patiño – Rediceac – EE. UU.

Distribuye
Rediceac Internacional

Prohibida la reproducción total o parcial, por cualquier medio fotográfico o digital,
incluyendo las lecturas universitarias, sin previa autorización de los autores.

Red de Investigación en Ciencias Económicas, Administrativas y Contables
REDICEAC INTERNACIONAL

Omar de Jesús Montilla Galvis
Director REDICEAC Internacional

Directores Nacionales

José Luis Arnoletto - (Argentina)

Gustavo Gil Gil - (Bolivia)

Willington Cruz - (Brasil)

José Salas - (Chile)

Bibiana Rendón Álvarez - (Colombia)

Renato Coronel - (Ecuador)

Juan Carlos Hernández - (El Salvador)

Álvaro Patiño - (Estados Unidos)

Oscar Noé López Cordón - (Guatemala)

Antonio José Echenique García - (México)

Yelena Rodríguez - (Panamá)

Ángel Salazar Frisancho - (Perú)

Francisco Acosta Montilla - (República Dominicana)

Blanca Emmi - (Uruguay)

Luis Augusto Veloz - (Venezuela)

Colección Teoría Contable

Eutimio Mejía Soto

Director Científico Colección Teoría Contable

Investigadores Contables

Introducción al pensamiento contable de Harold Álvarez Álvarez

Abraham Felipe Gallego Jiménez	(Universidad del Quindío, Universidad la Gran Colombia)
Beatriz Eugenia Bermúdez Restrepo	(Universidad del Quindío)
Carlos Alberto García Montaño	(Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia)
Diana Patricia Franco Campos	(Universidad del Sinú)
Eutimio Mejía Soto	(Universidad del Quindío)
Jesús Alberto Suárez Pineda	(Fundación Universitaria San Mateo)
Jhon Henry Cortés Jiménez	(Universidad de Manizales)
Juan Sebastián Álvarez Yepes	(Investigador Independiente)
Lina Marcela Sánchez Vásquez	(Institución Universitaria Tecnológico de Antioquia)
Luz Andrea Bedoya Parra	(Universidad Libre de Pereira)
Omar de Jesús Montilla Galvis	(Universidad del Valle)
Rubén Antonio Vélez Ramírez	(Universidad del Quindío)
Saúl Gonzalo Galindo Cárdenas	(Universidad de los Andes-Mérida)
Víctor Julio Balanta Martínez	(Universidad de la Amazonía)

Equipo técnico de investigación

Diana Lucia Londoño Sánchez	(Universidad del Quindío)
Diego Fernando Urrea López	(Fundación Universitaria del Área Andina)
María Luisa Castaño Morales	(Universidad del Quindío)
Leidy Johanna Hernández Ramírez	(Universidad Libre de Colombia)
Juan David Holguín Caicedo	(Universidad del Quindío)

Tabla de Contenido

Harold Álvarez un legado fundamental en la investigación contable	9
Palabras del maestro Harold Álvarez Álvarez	11
Un comentario prescindible	13
Reconocimiento a la vida y obra de Harold Álvarez Álvarez	17
Conversaciones <i>in fabula</i> con Harold	21
Perfil académico y profesional del profesor Harold Álvarez Álvarez	45
Introducción	47
CAPÍTULO I	51
Adopción o armonización de la normativa contable	51
Introducción	53
Síntesis	53
Conclusiones	62
CAPÍTULO II	63
Contabilidad, valoración y distribución de la riqueza. Una visión crítica	63
Introducción	65
Síntesis	66
Conclusiones	75
CAPÍTULO III	77
Adopción de la normativa contable internacional:	
¿es el camino correcto? análisis del proyecto de ley 165 de 2007	77
Introducción	79
Síntesis	80
Conclusiones	86
CAPÍTULO IV	87
Contabilidad, juicios ético-morales y desarrollo humano:	
una reflexión en la perspectiva de la transdisciplinariedad	87
Introducción	89
Síntesis	90
Conclusiones	95
CAPÍTULO V	97
La dicotomía valorativa en el modelo contable NIC-NIIF:	
una reflexión a la luz de la teoría económica del valor	97
Introducción	99

Síntesis	100
Conclusiones	105
CAPÍTULO VI	107
El valor razonable, la eficiencia y la ineficiencia del mercado.	
El caso de Colombia en la perspectiva de la ley 1314 de 2009	107
Introducción	109
Síntesis	110
Conclusiones	120
CAPÍTULO VII	123
Desarrollos teóricos en contabilidad (primera parte)	123
Introducción	125
Síntesis	126
Conclusiones	134
CAPÍTULO VIII	135
Desarrollos teóricos en contabilidad (segunda parte)	135
Introducción	137
Síntesis	138
Conclusiones	144
CAPÍTULO IX	147
La supra-regulación contable y la financiarización económica	147
Introducción	149
Síntesis	150
Conclusiones	155
CAPÍTULO X	157
Buscando la ruta de la medición-valoración ecológica no monetaria, en la Teoría Tridimensional de la Contabilidad	157
Introducción	159
Síntesis	160
Conclusiones	168
CAPÍTULO XI	169
La sociocontabilidad: una dimensión de la ecocontabilidad - T3C.	
Reflexión teórica y aplicaciones	169
Introducción	171
Síntesis	172
Conclusiones	179

CAPÍTULO XII	181
Eco-contabilidad. Propuesta para la fundamentación teórica de la T3C	181
Introducción	183
Síntesis	184
Conclusiones	203
CAPÍTULO XIII	205
Valoración Eco-Contable del patrimonio sociocultural:	
El caso de la Iglesia Católica en Colombia como evangelizadora y misionera	205
Introducción	207
Síntesis	207
Conclusiones	213
CAPÍTULO XIV	215
Ecocontabilidad. Caso: Ecosistema Rodal de Bambú	215
Introducción	217
Síntesis	218
Conclusiones	223
Conclusiones y recomendaciones	224
Anexos	227
Anexo 1. Textos analizados del maestro Harold Álvarez Álvarez	227
Referencias Bibliográficas	228

Harold Álvarez Álvarez: un legado fundamental en la investigación contable

Celebramos hoy una extensa y fructífera trayectoria académica de más de cuatro décadas del Doctor Harold Álvarez Álvarez, pionero indiscutible de la investigación contable en la Universidad del Quindío. Su visión y liderazgo fueron fundamentales en la gestación de importantes instituciones de investigación en esta alma mater (Universidad del Quindío), como el GICIC (Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada) y EFIC (Escuela de Formación e Investigación Contable).

A través de una prolífica obra, el Doctor Álvarez Álvarez se ha consolidado como un referente obligado para comprender y analizar los fenómenos inherentes al quehacer contable contemporáneo. Sus investigaciones abordan con profundidad temas cruciales como la crítica a la responsabilidad social y ética en la profesión contable, la sostenibilidad y sustentabilidad ambiental, y la sociocontabilidad como una dimensión esencial de la Eco-contabilidad-T3C, entre otros campos de estudio de gran relevancia.

John Jairo Valencia Salazar
Cofundador de la Escuela de Formación e Investigación Contable EFIC

Palabras del maestro Harold Álvarez Álvarez

Este libro elaborado por distinguidos colegas que han decidido plasmar las síntesis de buena parte de mis escritos de los últimos 25 años, rememoran mis maltrchos recuerdos de reflexiones y preocupaciones que me han acompañado en las últimas décadas, de mí ya larga vida.

Lo ocurrido en el mundo y, como consecuencia en Colombia, en el plano económico, financiero y contable, desde finales del siglo pasado y lo que va del presente, cuando el mundo occidental se vio obligado por los grandes poderes supranacionales dirigidos por la ONU, el Fondo Monetario Internacional, El Banco Mundial, la Organización Mundial del Comercio, entre otros, a adoptar sus agendas regulatorias en los temas ya mencionados, fueron hechos que marcaron mi futuro investigativo.

Tales hechos nos impulsaron a muchos docentes-investigadores a reflexionar sobre las consecuencias para el país y para la profesión contable, de las posibles y luego de las reales medidas que, en el caso de nuestro país, se adoptaron por las autoridades legislativas y ejecutivas a nivel nacional. Tales agendas incluyeron, como ya lo hemos vivido, nuevas disposiciones regulatorias, entre las que, por obvias razones, resaltan la adopción del modelo de Estándares Internacionales de Información Financiera, basado en la concepción económica neoclásica, y la perspectiva del control, fundamentada en los Estándares Internacionales de Auditoría.

Diversos artículos y libros se refieren a la posición crítica, que los pensadores de la línea nacionalista de la profesión contable en Colombia hemos mantenido, frente a la orientación anglosajona de la información y del control, en lo que a lo contable se refiere. Pero ya en este siglo, esta posición crítica se enriquece con el análisis de las bases económico-financieras de los nuevos estándares contables y del control y, luego del abordaje del panorama de la riqueza tridimensional, en la segunda década del presente siglo, se amplía nuestra visión, hacia lo pertinente a la sustentabilidad ecosistémica.

Esta empresa investigativa, en la que, por supuesto, soy solo un trabajador más, está en sus inicios reflexivos. Es a las nuevas generaciones de investigadores contables, a quienes los veteranos les entregamos las

banderas del proceso, para alcanzar estadios y propósitos que están aún pendientes, en esta ardua pero hermosa y retadora misión.

Espero que esta obra que mis respetados colegas han resuelto escribir, sirva para invitar e inquietar a más de un lector comprometido a continuar construyendo esta ruta, en la que varios distinguidos investigadores que fueron mis queridos alumnos y compañeros la están caminando y dirigiendo con maestría. Muchas gracias.

Harold Álvarez Álvarez

Un comentario prescindible

Porque contra el libro no valen persecuciones. Ni los ejércitos, ni el oro, ni las llamas pueden contra ellos; porque podéis hacer desaparecer una obra, pero no podéis cortar las cabezas que han aprendido de ella porque son miles, y — si son pocas — ignoráis donde están.

Federico García Lorca

*Discurso en la inauguración de la biblioteca de Fuente Vaqueros
(Granada), septiembre 1931.*

Dr. Jorge Manuel Gil

Contador público (UBA).

Profesor e investigador universitario (MC).

Mis siempre amigos colombianos, amos y esclavos del conocimiento social de la Contabilidad, me han pedido un comentario sobre un texto colectivo que bucea en las turbulentas aguas del pensamiento del profesor Harold Álvarez Álvarez. Son turbulentas porque Harold a preferido sumergirse en la realidad social para serle fiel a la crítica propositiva y creativa e ignorar el camino tranquilo y cómodo de la repetición de normas tecnocráticas de la Contabilidad.

En su etimología, “comentario” es una serie de pequeñas explicaciones que ayudan a la comprensión de un texto.

No es necesario en el caso de Harold. Se corre el riesgo de ser redundante y obvio, puras palabras inútiles y aburridas donde no hay nada que explicar. Todo está en sus escritos. No hay reposo tranquilo en Harold. Y lo comprenderemos en la medida en que nos atrevamos -como lo han hecho con profundidad los autores del texto- a sondear en sus escritos los espacios mentales de la creatividad, los rituales de la lógica y el desparpajo de la crítica.

La obra de Harold ha tensado y tensa la cuerda del saber con su mezcla de reflexión, comprensión y compromiso. Una suerte de Odiseo que transforma en desafío cognitivo el conocimiento prudencial de la Contabilidad y desafía al mainstream académico y profesional.

El texto que intento comentar se identifica como “Introducción al pensamiento contable de Harold Álvarez Álvarez”, confeccionado al abrigo de la Red de Investigación en Ciencias Económicas, Administrativas y Contables REDICEAC INTERNACIONAL, y elaborado por trece investigadores pertenecientes a nueve

instituciones universitarias durante el año 2024, acompañados por un equipo técnico de cinco maestros universitarios. Estas cifras ya nos dan una idea de la extensión del trabajo y su diáspora cognitiva.

Harold siempre ha reconocido la transversalidad de la Contabilidad. Ha demostrado su relativo convencimiento sobre la interdisciplinariedad y su pasión comprometida por la transdisciplina y lo multidimensional.

Por tal motivo el trabajo que comento aborda múltiples temáticas (no quiero decir infinitas por temor a represalias de los duros matemáticos), avances epistémicos controversiales y posicionamientos éticos disruptivos: mirar la Contabilidad integral y multidimensional en el contexto inexplicable de los conocimientos sociales.

Si pudiera resumir mi comentario diría: “No vengo a comentar a Harold, sino más bien de ad-mirarlo. Fin”.

Y si me animo a este escrito es sólo por reconocer los aportes de los lúcidos comentarios de los autores. En realidad, son los míos *commentarium summarium*, brevísimos, sobre comentarios analíticos de quienes me superan en saberes. Juntos -Harold, su prologuista, sus comentaristas y autores, sus revisionistas- forman una argamasa cognitiva y crítica. No son conformistas interesados en sus CV. Y sus trabajos pueden ser leídos como aportes al debate en la Contabilidad. Un tipo de conocimiento entroncado con la condición humana si se la reconoce como ciencia al servicio de la sociedad y si se la aleja del concepto de tecnocracia al servicio del capital financiero.

El profesor Rubén Antonio Vélez Ramírez (Universidad del Quindío) -con claridad conceptual- pone en el tapete de la construcción analítica de Harold una problemática central del derecho contable: “Adopción o armonización de la normativa contable? Presumo que el enfoque científico que enseña Harold plantea dudas sobre las ventajas metodológicas y los efectos sociales de la teoría y práctica de la regulación en la sociotecnología de la Contabilidad. Nos enseña que las normas esquematizan los pensamientos y ello conspira contra los desarrollos cognitivos.

El esmero académico de la profesora Diana Franco Campos (Universidad del Sinú) nos introduce en una función social del conocimiento: “Contabilidad, valoración y distribución de la riqueza. Una visión crítica”. Reconozco en Harold el interés de divulgar la hipótesis que la Contabilidad (y sus productos) crea valor. No se trata de una mera técnica sino de un conocimiento básico para comprender la realidad. Y comprender la realidad para decidir sobre ella, agrega valor al proceso de toma de decisiones.

La evaluación normativa de la Contabilidad a través de la pregunta sobre la “Adopción de la normativa contable internacional: ¿es el camino correcto? análisis del proyecto de ley 165 de 2007”, es encarado -con criterio analítico- por el profesor Saúl Gonzalo Galindo Cárdenas (Universidad de los Andes -Mérida). La mirada política de Harold se contrapone a la homogeneidad profesional de la globalización que lima la soberanía de nuestros países y transforma la Contabilidad en una tecnología de la dependencia.

La cuestión de la eticidad -más allá del valor moral- en una sociotecnología es motivo de la presentación metodológica de la profesora Lina Marcela Sánchez Vázquez (Institución Universitaria Tecnológico de Antioquia) bajo el título “Contabilidad, juicios ético-morales y desarrollo humano: una reflexión en la perspectiva de la transdisciplinariedad”. Entiendo que Harold avanza sobre una cuestión básica de las sociotecnologías: la conectibilidad con las ciencias sociales a través del contenido moral de la Contabilidad y la derivabilidad de la ética en un conocimiento prudencial en el sentido aristotélico. No hay Contabilidad desvinculada de la ética social.

El profesor Jhon Henry Cortes Jiménez (Universidad de Manizales) penetra en dos temas significativos para entender las externalidades de los sistemas contables. En “La dicotomía valorativa en el modelo contable NIC-NIIF: una reflexión a la luz de la teoría económica del valor” analiza la posición de Harold sobre las divergencias en el tratamiento del costo y del valor. En “La supra-regulación contable y la financiarización económica”, alude a una preocupación sustantiva en Harold: la transformación de la regulación en una herramienta del poder financiero global.

Eutimio Mejía Soto (Universidad del Quindío) pone todo su reconocido y valioso acervo cognitivo al servicio de plantear el núcleo del pensamiento y del desvelo de Harold: “Desarrollos teóricos en contabilidad”. Entre el positivismo demandado por la sociedad y el formalismo normativo del poder económico, Harold inicia las bases de un camino axiomático a la vez que multidimensional, proponiendo métricas, revelaciones y estudios sociales desde la Contabilidad. Amplía -de esta manera- su objeto y campo para nuevas investigaciones.

Con rigor y solidez académica Abraham Felipe Gallego Jiménez (Universidad del Quindío) caminó por las huellas de Harold para entender la Contabilidad en el marco de los ecosistemas: “Buscando la ruta de la medición-valoración ecológica no monetaria, en la Teoría Tridimensional de la Contabilidad” y “La sociocontabilidad: una dimensión de la ecocontabilidad”. Harold entiende la Contabilidad como parte de la ecología, como instrumento de la sociedad y como método interpretativo de la realidad.

La tenacidad intelectual de Luz Andrea Bedoya Parra (Universidad Libre) contribuyó con la síntesis del capítulo XI “Eco-contabilidad. Propuesta para la fundamentación teórica de la T3C”, en un campo que el mismo Harold denuncia como asignado a la actual invasión acientífica de las multinacionales normativas.

El análisis contestatario del profesor Carlos Alberto García Montaño (Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia UPTC) contribuyó sustantivamente con la “Valoración Eco-Contable del patrimonio sociocultural: El caso de la Iglesia Católica en Colombia como evangelizadora y misionera”. Harold propone abordar desde la Contabilidad -como instrumento y ciencia sociales aplicada el proceso de valoración de la riqueza- la relación crítica entre la descripción histórica y los objetivos interpretativos de la Contabilidad. La propuesta concreta de unidades no-monetarias para ponderar y censurar, para crear y destruir los resultados reales de la acción eclesiástica marca el inicio de un interesante campo investigativo sobre ideología y fe en las instituciones, vista en términos de la Contabilidad.

“Eco-contabilidad. Caso: Ecosistema Rodal de Bambú – Guadual” es presentado con minuciosidad sintética por el profesor Víctor Julio Balanta Martínez (Universidad de la Amazonía) como relación entre Economía, Sociología y Ecología que se transforman en praxis de la contabilidad económica, la sociocontabilidad y la biocontabilidad.

El último capítulo nos presenta conclusiones. El pensamiento de Harold Álvarez Á. reivindica la Contabilidad en el marco de la heurística, impugna su presentación como normas, denuncia el uso político del derecho contable, propone una educación crítica y creativa, desarrolla métricas sociales, amplia el objeto financiero histórico de la Contabilidad y presenta la investigación de la contabilidad multidimensional, con un campo que supera los requerimientos monetarios y avanza sobre el concepto social de la riqueza, lejos de la acumulación capitalista. Todo está dicho y planteado en este acápite.

Hay una concepción heredada en Contabilidad. Deviene de un desarrollo empírico que dio origen a una profesión anterior a los desarrollos teóricos. Fue plantada como una profesión (vinculada al poder económico) en búsqueda de una teoría (validadora de la praxis). Harold viene a insertarse en una revuelta historicista y reacciona desde la ciencia contra ese determinismo. Por eso es maestro y enseña. Por eso nos reunimos con él para aumentar nuestra comprensión. Por eso saludamos y festejamos su existencia y su dedicación a la Contabilidad. Nos subimos sobre sus hombros para divisar mejor el futuro

En Patagonia Argentina, verano de 2025.

Reconocimiento a la vida y obra de Harold Álvarez Álvarez

La obra del profesor Álvarez, es un testimonio de su dedicación y pasión por la contabilidad y la investigación, ya que ha realizado contribuciones en diferentes aspectos como en la teoría contable, la información contable y financiera; además de sus estudios doctorales en contabilidad, permitiéndole enriquecer su enfoque integral en la contabilidad y la Investigación, consentir de como la investigación y la práctica pueden unirse para producir resultados innovadores y relevantes que han sido modelo para distintas generaciones de contadores e Investigadores.

**Reinaldo Sierra Prieto
Decano Facultad de Ciencias Económicas Administrativas y Contables
Universidad del Quindío**

Gracias a su sólida formación, compromiso, generosidad, constancia y tesón, se logró posicionar el componente investigativo en el programa de Contaduría Pública de la Universidad del Quindío. Su labor de maestro de profesores sembró la semilla que con el tiempo puso al componente investigativo de nuestro programa en el ámbito nacional e internacional. Gratitud perenne al profesor Harold Álvarez Álvarez.

**Luz María Márquez Jaramillo
Profesora (J) Universidad del Quindío**

Agradezco esta honrosa oportunidad de compartir un sentimiento de profunda admiración y aprecio por el destacado maestro Harold Álvarez Álvarez, reconocido investigador contable, quien ha dejado huella imborrable con su excepcional desempeño académico y administrativo en la dirección universitaria y en organismos rectores de la profesión, ejemplo de profesional intachable.

**Fabiola Restrepo Sánchez
Decana Facultad de Ciencias Económica, Administrativas y Contables (past)
Universidad del Quindío**

Se exalta su compromiso y entrega con el conocimiento contable que guía y enaltece a la disciplina y a la profesión contables y a todos los que hemos tenido el privilegio de compartir su sabiduría.

Rubiela Jiménez Aguirre
Profesora Universidad de Manizales

Nuestro apreciado Harold reúne tres condiciones especiales: el respeto a los demás; la disciplina y rigurosidad en el trato con el conocimiento; y el ser amigo incondicional y solidario

Edgar Gracia López
Miembro académico del Centro Colombiano de Investigaciones Contables
CCINCO

Dedicar estas líneas para escribir sobre el profesor Harold Álvarez Álvarez, es una forma de agradecer a un gran profesional de la Contaduría Pública en Colombia, que ha venido marcando el camino de quienes le seguimos con su accionar y profesionalismo.

El profesor Harold por más de cincuenta años ha convocado a investigadores de diversas disciplinas, para que aumentemos la audiencia en torno al gran debate por la defensa de la vida en condiciones de dignidad e igualdad y lo ha realizado desde los albores de su juventud en tiempos de inicio en la Universidad del Quindío a través de los diferentes roles ejercidos. Sus valiosos artículos, investigaciones y desarrollos teóricos nos ayudan a crecer profesionalmente, el ejemplo de rectitud, ética y valores son un aspecto humano que admiro profundamente en el profesor, así como su sencillez y amistad. Gracias Maestro.

Ángela Maryed Flórez Ríos
Institución Universitaria de Envigado

Se dice que el Maestro no transmite información, sino que enseña para la vida, y son sus interlocutores quienes dan cuenta de su legado. Aristóteles decidió presentar su ruta filosófica tras la muerte de su Maestro. De manera similar, para muchos de nosotros, el Maestro Harold Álvarez Álvarez ha dejado una ruta teórica que permite pensar la contabilidad.

El Maestro fue una de las figuras clave para que los contadores conociéramos una teoría de la contabilidad. Contribuyó decisivamente a consolidarla como un saber, siendo uno de los académicos que abrió el camino para la construcción de conceptos a través del estudio de fenómenos donde la contabilidad transitaba por los márgenes del conocimiento. Las palabras y los conceptos propios del saber contable encontraron nuevas rutas metodológicas, pensadas desde perspectivas innovadoras.

Abrir el campo del conocimiento contable implicaba distanciarse de la hegemonía de la contabilización tradicional. Él fue uno de los arquitectos que le dio a la contabilidad un rostro humano, una visión ecológica y un profundo arraigo en el territorio.

Maestro, gracias. Estoy agradecido con la vida por haber podido expresárselo mientras aún está entre nosotros.

Javier Alonso Zambrano Hernández
Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia

Me siento afortunado de haber tenido la oportunidad de trabajar bajo la guía del profesor Harold Álvarez Álvarez en el campo de la investigación, en el grupo creado por él, Contaduría Internacional Comparada de la Universidad del Quindío GICIC, su experiencia y sabiduría han sido fundamentales en mi crecimiento profesional. Quiero expresar mi más sincero agradecimiento por haberme introducido en este campo, por su constante apoyo y orientación a lo largo de mi carrera profesional.

El profesor Álvarez, es un verdadero referente para los investigadores de este país, su dedicación a la investigación y la enseñanza, son una fuente de inspiración para mí, y muchos otros investigadores, su entrega y compromiso son contagiosos, su influencia ha sido fundamental en mi decisión de trabajar como docente investigador, me siento honrado de haber podido aprender del profesor Harold.

Carlos Alberto Montes Salazar
Líder Grupo GIGIC Universidad del Quindío

El profesor Harold Álvarez ha dedicado más de cuatro décadas a la docencia universitaria. Su pensamiento contable se distingue por su enfoque crítico, multidisciplinar y comprometido con la transformación social aportando propuestas valiosas para integrar las dimensiones económica, social y ecológica a la contabilidad tradicional enfocada principalmente en los aspectos financieros. Su compromiso con la educación y la investigación ha dejado una huella enorme en la contaduría pública colombiana, formando generaciones de profesionales con una visión integral y ética de la disciplina. Su obra es una invitación a los profesionales de la contabilidad a repensar su papel en la construcción de un mundo más justo y sustentable.

María Angélica Farfán Liévano

**Profesora Asociada y directora del Laboratorio de Sostenibilidad Empresarial -
Pontificia Universidad Javeriana**

Harold Álvarez Álvarez es, ante todo, mi hermano de crianza. Desde muy niños compartimos los dones del fecundo nicho ancestral de nuestro íntimo y común origen. Desde entonces, nuestra amistad esencial se ha nutrido del recuerdo de lugares, historias, afectos y memorias, ejercicio que practicamos con alguna frecuencia para tomar aliento y continuar nuestras vidas, cargados de gratitud y afecto. Harold ha sido siempre el custodio de ese valioso patrimonio intangible y esa práctica constante, sin duda, ha hecho de él un profesional lúcido, tanto ética como estéticamente en el campo de las ciencias económicas y contables. Su recorrido lo ha convertido en pionero de la ecocontabilidad y la ecosofía.

Felicito al grupo de amigos y colegas que han querido reconocer y destacar su vida personal y profesional. Esta iniciativa honra su vida, su familia y su vocación, y por supuesto, también a quienes hemos tenido la gracia de contar con su amistad.

Álvaro César Velasco Álvarez

Conversaciones *in fabula* con Harold

Han existido investigadores en todos los tiempos que estuvieron parados a una altura desde donde les era posible examinar toda la tierra a su alrededor y no tan solo un valle, quienes no solo superficialmente y desde un punto de vista puramente formal reconocieron el derecho a existir de las diversas escuelas del pensamiento —lo que no es de poca monta— sino que tuvieron un conocimiento real de sus ideas y sintieron afinidad emocional hacia todas ellas.

Joseph A. Schumpeter, *Vergangenheit und Zukunft der Sozialwissenschaften, Schriften der Sozialwissenschaftlichen Akademischen Vereins in Czernowitz* [Pasado y futuro de las ciencias sociales, escritos de la Asociación Académica de Ciencias Sociales en Czernowitz]. (Traducido del alemán y citado por W. Leontief, München und Leipzig, 1915, p. 105).

Jesús Alberto Suárez Pineda
Doctor en Estudios Políticos (Universidad Externado de Colombia).
Profesor e investigador (Fundación Universitaria San Mateo).

I

En la esribanía del pensamiento contable, las hojas dialogan con la tinta como en una fábula de Leonardo (de Vinci, 1973, p. 17; da Vinci, 2006, p. 8). Años más tarde, la pantalla del computador de Harold se reviste de palabras, a veces en armonía, y otras en radical discordia. Entre tanto los libros custodian para el futuro el legado de las civilizaciones pasadas en su biblioteca, como genios divinos, sin jamás separar la vida de las muy diversas personalidades, escuelas y tendencias filosóficas y contables que estudia.

Pasa una hora y otra. No cesa de escribir... Tal vez ha llegado la aurora. No lo sabe, pues se encuentra ante un incunable del Renacimiento, escrito en una mezcla de italiano antiguo y latín. No hay título a la vista, pero luego de hojear la totalidad del libro pronto se percata de que se encuentra ante un tratado de geometría sagrada de 218 folios (Pacioli, 1509).

Como buen contador de la vieja usanza, Harold tuvo la precaución de escribir el primer párrafo del libro. Recordó que estaba escrito con letras rojas, comenzando por letra capital:

Tavola dela presente opera e utilissimo compendio detto *De la Divina Proportione* dele mathematici discipline electo. Composto per lo R^{do}. [reverendo] p. [padre] de sacra theologia professore Maestro lucha dal borgo san sepolcro de lordine deli memori. e alo Ex.^{mo} [excellentissimo] e portentissimo Principe Ludouico maria sforza. Anglo. Duca de Milano, dela ducale Cel.^{ne} [Celsitudine] ornamento e de tutti litterati e uirtuosi maximo fautore, Dicato.

Pasado poco tiempo Harold pudo transcribir con bien fundada opinión de exactitud las anteriores palabras. Por lo cual después descubrimos que el texto estaba escrito en italiano antiguo. Con gran júbilo de nuestras almas pudimos traducir el texto en buen castellano, aunque en mal romance:

Tabla [de contenido] de la presente obra y utilísimo compendio titulado *La Divina Proporción*, extraído de las disciplinas matemáticas, compuesto por el reverendo padre, profesor de Sagrada Teología, el maestro Luca de Borgo San Sepolcro, de la Orden de los [Frailes] Menores, dedicado al excelentísimo y poderosísimo príncipe Ludovico María Sforza el Moro, duque de Milán, ornamento de la Ducal Alteza y máximo protector de todos los hombres de letras y virtuosos.

Llegada la mañana, transcribió Harold en lengua vernácula el primer párrafo del libro que estaba escrito con letras rojas; y al momento oyó una voz solemne que le decía:

$$1 + \frac{\sqrt{5}}{2} = \varphi, \text{ entonces Dios existe. ¡Respondal!}$$

Reflexionó entonces Harold en lo que se había dicho, y recordó que a la sazón había leído *El diablo de los números* de Hans Magnus Enzenberger (1997), que tanto lo había desvelado. Quiso reposar y dormir. Pero no le fue posible, pues su espíritu comenzó a sentir que se encontraba en un lugar lejano. ¿Duerme? Quizás sueña. Parecía, en efecto, todo transformado. Vuelto en sí de aquel éxtasis, al instante le pareció que se encontraba en la Corte de Rusia, *con el cuerpo o sin él, sólo Dios lo sabe*. Admirado al ver tanta fastuosidad en el palacio de los zares, comenzó a discurrir dentro de sí de quién podría ser aquel trono; y al momento supo que el mismísimo Diderot había sido

invitado a San Petersburgo en 1773 por Catalina II la Grande. Este había atraído la atención de la nobleza rusa. Se decía que la zarina, temerosa de que Diderot influyera en la fe cristiana ortodoxa de sus cortesanos, había encargado al célebre matemático Euler que sostuviese una discusión pública con Diderot. Era la segunda vez que Euler trabajaba en la Academia de Ciencias de San Petersburgo. Primero, de 1727 a 1741 y luego de 1766 hasta su muerte en 1783. Diderot, el filósofo francés de la Ilustración —que casi escribe solo *La Enciclopedia* de Francia—, sabía que un matemático había demostrado cierta tesis filosófica, pero cuando fue convocado al palacio no le mencionaron el nombre del contrincante.

Al ser abordado con un acertijo matemático, expresado en el lenguaje de las magnitudes, Diderot sintió un pánico terrible, que habríamos experimentado muchos de nosotros en una situación similar. “Lo cierto es que Diderot quedó desconcertado. [...] Huyó precipitadamente del lugar de la reunión, acosado por risas mal contenidas; se encerró en sus habitaciones, obtuvo un salvoconducto y le faltó tiempo para regresar a Francia” (Hogben, 1948, p. 16).

Si por ventura esa fue la visión que tuvo Harold, cuando vio que estaba transportado a la época de los zares de Rusia, entonces lo que él leía era el capítulo primero de *Las matemáticas* al alcance de todos de Lancelot Hogben, que acabamos de citar, pues este libro comienza con la anécdota del encuentro entre Diderot y Euler: el matemático alemán interpela en francés al filósofo con otro acertijo matemático¹, como lo relata Hogben (1948, pp. 17-18):

$$\frac{a + b^n}{n} = x, \text{ donc Dieu existe. Répondez !}$$

Harold reflexiona que Diderot habría podido salir del atolladero si le hubiera pedido a Euler que le diese la versión francesa de la proposición matemática, pues entendía tan poco de álgebra como de árabe. Euler hubiera argumentado que siempre que a sea 1, b sea 2 y n sea 3, se cumplirá que x será 3. Del mismo modo, si a vale 3, b vale 3 y n vale 4, x valdrá 21. Entonces se habría percatado de que *el álgebra es el lenguaje de las magnitudes*. Que el lector pruebe con otros valores, si eso le complace.

¹ Hemos reconstruido este acertijo de esta manera: « *a plus b puissance n, le tout divisé par n, est égal à x, donc Dieu existe. Répondez !* » (“*a más b elevado a la n, todo dividido por n, es igual a x, entonces Dios existe. ¡Responda!*”)

Es posible —continúa Harold en sus divagaciones— que Euler habría entrado en apuros si hubiera solicitado del matemático alemán que le explicara a la Corte la manera como la segunda parte 4<de su aseveración podría ser consecuencia de la primera, pues la oración francesa bien la entendía, y podía discernir acerca de su contenido. Tal vez hubiera defendido su idea del “relojero divino”—una deidad que creó el universo pero no interviene en él—, Diderot no era exactamente ateo en el sentido moderno de la palabra, pero sí tenía posturas muy críticas hacia la religiosidad de la Corte y el teísmo tradicional. Es fama que a lo largo de la vida de Diderot, su pensamiento se transformó desde el deísmo hacia una visión más materialista y escéptica sobre la existencia de Dios.

Ahora bien: esta hipótesis de trabajo tal vez pueda complementarse con otra, a propósito de lo que estaba leyendo Harold. En la lógica paraconsistente de los sueños, hay ciertas sincronicidades que conviven con gran coherencia, sin importar el tiempo y los lugares. El fenómeno de la *sincronicidad* fue descubierto por Carl Jung —el psicoanalista de la vida simbólica, autor de *El libro rojo* (2010)— y Wolfgang Pauli —paciente psiquiátrico de Jung durante 20 años y Premio Nobel de física en 1945—, en su intercambio epistolar (Meier, 1992, pp. 85-97). Así las cosas, es muy probable que la causa del sueño de Harold haya sido la lectura de *La Divina proporción* de Luca Pacioli (1509, 1946, 1991).

En cierta ocasión conversábamos acerca de la primera traducción al castellano de *La Divina Proporción*, realizada por Ricardo Besta en 1946. Resuena en esta versión el entusiasmo renacentista por el saber universal y en sus viñetas y dibujos hay una señal de que nos encontramos ante la búsqueda de un conocimiento integral. Su título es evocador y hay en él intercalada una invitación del editor que anticipa la riqueza de las enseñanzas del libro:

Obra muy necesaria a todos los ingenios perspicaces y curiosos, con la que todo estudioso de filosofía, perspectiva, pintura, escultura, arquitectura, música y otras disciplinas matemáticas conseguirá suavísima, sutil y admirable doctrina, y se deleitará con varias cuestiones de secretísima ciencia. (Pacioli, 1946, p. 5)

Luego leímos una más traducción reciente. Antonio M. González culmina su introducción con una reflexión de gran fuerza conceptual y simbólica. Evoca las palabras del poeta francés Paul Valéry, quien, en una carta a una dama se lamenta de la fractura de la experiencia artística en el mundo moderno, privándola de su plenitud. Frente a esta desarmonía, la *Divina Proporción* emerge como un principio ordenador que trasciende lo particular para abrazar lo universal, estableciendo una medida generalizada

capaz de restaurar la conexión entre la geometría sagrada y el arte de las matemáticas: “El equilibrio entre el saber, el sentir y el poder está hoy roto en las artes. El instinto solo da fragmentos; pero el arte debe corresponder al hombre completo. La *Divina Proporción* es la medida generalizada” (González, 1991, p. 26).

Pero detrás de esta armonía también está la sabiduría franciscana, de tipo espiritual, del hermano Luca de Borgo San Sepolcro. El franciscano Luca Pacioli se hacía llamar en latín “*Frater Lucas de Borgo Sancti Sepolchri*”, porque el religioso matemático era natural de la localidad Borgo San Sepolcro que gozaba de una larga tradición franciscana. “El mismo San Francisco había pasado en varias ocasiones por ella, siguiendo el camino que conducía desde Asís hasta el monte Alverne, donde había fundado un convento floreciente y recibido los famosos estigmas” (González, 1991, pp. 7-8). El hermano Luca habla, en efecto, a un mismo tiempo como matemático áureo y franciscano.

Harold siente curiosidad por esa misteriosa relación. Entonces, no atreviéndose a manifestar su inquietud, comenzó a pronunciar en su interior algunas palabras imperceptibles, pero al fin me preguntó: “¿Qué piensas del hermano Luca y de San Francisco?” Respondiendo a esta pregunta, le dije: *San Francisco buscaba la pobreza e imitaba la vida de Cristo, Pacioli encontró en la orden un camino para profundizar en las matemáticas y la enseñanza de la contabilidad.*

De lo sublime descendimos a lo terrenal. Al momento, hicimos un paralelo entre San Francisco de Asís y el hermano Luca de Borgo San Sepolcro. En Borgo Sansepolcro, donde las sombras de antiguos mercaderes aún danzan sobre los adoquines, Luca Pacioli había tomado los hábitos, en 1472, casi tres siglos después de que Francisco de Asís, despojándose de todo, fundara su Orden de Frailes Menores, en 1209. Ambos se ordenaron sacerdotes cuando frisaban en los 27 años. San Francisco de Asís abrazó la pobreza para tocarse de lo divino, dando ejemplo de sencillez y caridad; el hermano Luca de Borgo San Sepolcro encontró en la regla franciscana un refugio para su sed de conocimiento, llegando a ser uno de los más eminentes matemáticos renacentistas, en tiempos del nacimiento del álgebra simbólica a partir del álgebra retórica de Diofanto (Hull, 1978, 265).

Entre cálculos y plegarias, en la celda iluminada por la tenue luz de una vela, Pacioli dibujaba con la regla y el compás la geometría sagrada de las proporciones y las proporcionalidades, mientras que el bienaventurado Francisco, había escrito con sus pasos el lenguaje de la humildad y el amor en los caminos polvorrientos de Italia, España, Alemania, Inglaterra, Siria, Marruecos, Túnez y Oriente, durante veinte años, antes de recibir la sagrada impresión de las Llagas o estigmas, en otoño de 1224. En esos días,

compuso el *Cántico del hermano Sol*, entre 1224 y 1225, poco más de un año antes de morir el 4 de octubre de 1226.

El álgebra geométrica y la teoría de la Divina proporción de Pacioli aparece descrita en el Libro VI, Proposición 30 de los Elementos de Euclides: “Dividir una recta finita dada en extrema y media razón” (1994, pp. 103-104. Una línea ABC (Figura 1) está dividida según la relación de la parte mayor x (AC) con la parte menor y (CB) de modo que es igual a la relación de toda la línea x + y (AB) con la parte mayor x (AC)

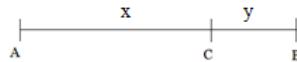


Figura 1. Línea ACB

La expresión matemática de este segmento geométrico puede representarse de la siguiente manera:

$$\frac{x}{y} = \frac{x+y}{x}$$

$$\frac{x}{y} = 1 + \frac{y}{x}$$

$$\frac{x}{y} = 1 + \frac{1}{x/y}$$

Multiplicando por x/y en ambos miembros de la ecuación, tenemos:

$$\left(\frac{x}{y}\right)^2 = \frac{x}{y} - 1 = 0$$

Ahora bien: por tratarse de una ecuación cuadrática del tipo $ax^2 + bx + c = 0$ su solución es:

$$-b \pm \frac{\sqrt{b^2 - 4ac}}{2a}$$

Tenemos una ecuación de segundo grado en x, con dos raíces (positiva y negativa):

$$x = 1 \pm \frac{\sqrt{5}}{2}$$

Y por tratarse de una distancia, solo se toma la raíz positiva:

El resultado numérico de la proporción anterior es:

$$x = 1,6180339887498948482045868343656381177203\dots$$

La igualdad de las proporciones anteriores se caracteriza por su incommensurabilidad. En honor de Leonardo de Pisa, conocido como Fibonacci, la Divina Proporción se representa con la letra griega φ :

$$\varphi = 1 \pm \frac{\sqrt{5}}{2}$$

Cabe aclarar que para Euclides el vocablo razón (*λόγος* [lógos]) *es una relación entre dos magnitudes homogéneas con respecto a la cantidad o tamaño* (Libro V, Definición 3; 1994, p. 9; Levi, 2003, 1994, p. 183); y la proporción (*ἀνάλογος* [análogos]) *es la igualdad de razones* (Bepo, 2003, p. 168), es decir, “las magnitudes que guardan la misma razón” (Libro V, Definición 6: 1994, p. 12). En el libro V de Euclides se desarrolla una teoría de las proporciones entre magnitudes en general, de forma abstracta, pues los segmentos que acompañan las demostraciones no tienen otra significación que las letras en nuestras demostraciones algebraicas (Bepo, 2003, pp. 50, 167).

Si hacemos $a = x$, $b = y$, $c = x + y$, obtenemos tres segmentos (a, b, c) que componen la *Divina Proporción*. La teoría de la proporcionalidad de Pacioli se da entre segmentos y su semejanza geométrica que, por todo que se ha expuesto, “constituye el fin último del Libro VI” de Euclides (Bepo, 2003, p. 168), utilizando la ordinaria representación de las *razones* (V, def. 3) y *proporciones* (V, def. 6). Ello explica por qué Pacioli titula su compendio o tratado de matemáticas de 1494 “Suma de aritmética, proporciones y proporcionalidades” (*Summa di Arithmetic, proportioni et proportionalità*).

El mismo Pacioli traduce en 1508, con rigor matemático, los *Elementi di Euclides*. “El 11 de agosto de ese mismo año pronuncia una lección sobre el V Libro de Euclides en la iglesia de San Bartolomeo y ante una concurrencia de más de 500 personas” (González, 1991, p. 11). En su tratado de 1509, dedicado a la exposición de la Teoría de las Proporciones, denomina la proporcionalidad φ “la Divina proporción”, tal como titula su tratado, por considerar que este tipo particular de proporción es única y singular, con cierto cariz franciscano: “dicha unidad es epíteto de Dios mismo, según toda la escuela teológica y también filosófica” (1991, p. 41).

Hablábamos uno con otro amigablemente, cuando Harold preguntó en qué sentido podía considerarse la Divina Proporción un atributo de Dios, pues todavía seguía

pensando si Dios es un matemático, o si juega Dios a los dados, a propósito de dos libros que habíamos comentado en otras ocasiones en nuestras tertulias habituales (Livio, 2009; Stewart, 1996). A esta pregunta respondí que era ignorante, que por lo tanto, me convenía más, ser instruido por él, como contador y matemático, que responder en materia de tan delicada cuestión. Entonces añadió Harold que le gustaría, sin embargo, que le dijera mi parecer en este punto.

Instado de este modo le dije San Francisco de Asís (1181-1226) y Luca Pacioli (1445-1517), aunque pertenecieron a la misma orden franciscana, representaban visiones distintas dentro de la tradición intelectual. San Francisco de Asís, con su énfasis en la humildad y la altísima pobreza, inspiró una literatura mística y poética, como su *Cántico del hermano Sol* (Francisco de Asís, 1986, pp. 62-63), lleno de fervor religioso y amor por la Naturaleza. Este texto ha sido estudiado por Leonardo Boff (1982, pp. 67-74) y guarda una profunda relación con la encíclica *Laudato si'* (loado seas) del Papa Francisco (2015), que tiene por título la anáfora con que empieza ocho de las doce estrofas del poema ecosófico sobre el cuidado de la casa común. En contraste, Pacioli, con su *Summa de Arithmetica* (1494), en la que aparece el tratado *De las cuentas y las escrituras*, encarna el espíritu del humanismo renacentista, aplicando el conocimiento matemático a la vida práctica. Mientras Francisco canta a la creación divina, Pacioli busca orden y proporción en los números, reflejando dos maneras de interpretar el mundo.

Entre los matemáticos mercantiles se destaca la figura de Leonardo de Pisa, llamado también Fibonacci. Su apodo proviene de la contracción *filius Bonacci* (literalmente, hijo de Bonacci). Leonardo Fibonacci había estudiado matemáticas en el norte de África con la obra de Al-Khwarismi. En 1202, publica su *Liber abaci* (Libro del cálculo), que fue la primera aritmética mercantil y en el que también estudió la divina proporción. “El libro exponía el álgebra desarrollada por los árabes a partir de las fuentes griegas y orientales” (Hull, 1978, p. 263). Con esta obra difunde el uso del sistema de numeración árabe entre los mercaderes italianos que comerciaban con el Oriente.

Pacioli retomó y amplió estos estudios en *La Divina Proporción* (1509), donde incluyó la representación de los sesenta poliedros regulares, ilustrados por Leonardo da Vinci. En su obra, la armonía matemática se vuelve una vía de comprensión del cosmos, mostrando cómo el pensamiento franciscano podía abrazar tanto la contemplación espiritual como el rigor matemático.

Edificados ambos en gran manera, continuamos conversando acerca de la serie infinita de números que da el resultado numérico de la proporción, es decir, $\varphi \approx 1,618033\dots$;

nunca puede determinarse con un número entero ni expresarse mediante cantidad racional alguna (por tratarse de un número irracional), esta oculta y secreta relación es algo divino que, “así como Dios no se puede propiamente definir ni puede darse a entender a nosotros mediante palabras” (p. 41)

Los tres términos que componen la divina proporción —el todo ($x+y$), la parte mayor (x) y la parte menor (y)— corresponden de igual modo con la misma sustancia de la Santa Trinidad (Padre, Hijo, Espíritu Santo). Esta misteriosa relación triádica acaso puede compararse con el agua, que existe en tres estados distintos sin perder su identidad primigenia. En la química pitagórica de los poliedros, el agua que fluye en los ríos se transforma en aire (vapor) y en tierra (hielo). Sin embargo, es una misma sustancia que se pone en relación con las transformaciones físicas de los elementos.

En la historia de las matemáticas, la divina proporción, también conocida como la proporción áurea, podría considerarse el número de Dios en virtud del misterio insondable que se manifiesta en la Naturaleza, el arte y la estructura del universo. En la Naturaleza, por cuanto la proporción áurea aparece en la disposición de los pétalos de las flores, las espirales de los girasoles y la estructura de muchas plantas. La relación entre diferentes partes del cuerpo humano, como la distancia entre el ombligo y la altura total, se aproxima a φ . En el arte y la arquitectura, Leonardo da Vinci aprendió de Pacioli la divina proporción. Beethoven, Mozart y Debussy usaron la proporción áurea en la organización de sus composiciones. Del mismo modo, arquitecturas como el Partenón de Atenas y la Gran Pirámide de Giza muestran esta proporción en sus dimensiones.

Las galaxias espirales, como la Vía Láctea, siguen un patrón de la divina proporción, así como en la estructura de los cristales de ciertos minerales. En el universo, la ecuación $x^2 = x + 1$ tiene propiedades matemáticas fascinantes descubiertas por Fibonacci y Pacioli (Koshy, 2001). Aparece en la mecánica cuántica, en la estructura del ADN y en la organización de redes neuronales. En la geometría sagrada del mundo antiguo, los cuatro elementos, tierra, agua, aire y fuego se representaban con diferentes tipos de poliedros regulares. En el *Timeo* (53b ss.: 2008, pp. 206-211), Platón describe cómo el Demiurgo organiza el cosmos utilizando formas geométricas perfectas. Atribuye a los cinco sólidos platónicos la estructura fundamental de los cuatro elementos: fuego (tetraedro), tierra (cubo), agua (icosaedro) y aire (octaedro). En el caso del dodecaedro, Platón menciona que el Demiurgo lo utilizó como la figura que mejor representaba la forma del cielo o del universo: “Puesto que todavía había una quinta composición, el dios lo utilizó para el universo entero cuando lo pintó” (55c: p. 209).

Pacioli señala que “según los sabios todos los cuerpos regulares están ocupados por dichas forma y figuras” (p. 42), de suerte que la divina proporción determina la forma de otros de otros infinitos cuerpos dependientes de ellos. Todo lo cual le sirve para justificar la denominación de su tratado.

Fibonacci lo estudió en su obra: *Liber abaci*, o *Libro del cálculo*. El problema específico donde Fibonacci introduce la secuencia se encuentra en la sección 26 del capítulo 12, titulada “*How Many Pairs of Rabbits Are Created by One Pair in One Year*” (¿Cuántas parejas de conejos son creadas por una sola pareja en un año?). Allí, Fibonacci describe cómo una pareja de conejos se reproduce cada mes y cómo las nuevas parejas también comienzan a reproducirse después de cierto tiempo, generando la secuencia:

1, 1, 2, 3, 5, 8, 13, 21, 34, 55, 89, 144, 233, 377... (Sigler, 2002, p. 404).

Si bien Fibonacci no menciona la proporción áurea en este capítulo, la relación entre la sucesión de Fibonacci y el número áureo fue descubierta posteriormente. La razón entre términos consecutivos de la secuencia tiende a $\varphi \approx 1.618$ a medida que crecen. La sexta noche del libro *El Diablo de los números* (Enzenberger, 1997, pp. 103-120), explica este problema, con hermosas ilustraciones, integrando literatura y matemáticas.

II

En su viaje matemático por la Rusia de la zarina Catalina, Harold ya no leía —como en sus años mozos, cuando su generación era marxista, como era la usanza en los setenta— la *Economía política* de L. A. Leontiev (1973). Sin embargo, la Carta al padre, del joven Marx (1837/2008), había dejado una huella indeleble en su espíritu crítico y rebelde, siempre dispuesto a cuestionar cualquier dogma.

Hubo un tiempo en que Harold transitó por la economía política en su vertiente marxista, abordándola desde los caminos de la contabilidad. “¿Qué clase de ciencia es la economía política?” (p. 1) se pregunta Lev Abramovich Leontiev (1901-1974), destacado economista soviético reconocido por sus aportes en este campo. Su respuesta es contundente: “Es una de las ciencias sociales”. A partir de esta reflexión, Harold pronto percibió que la contabilidad también es una ciencia social, aunque con una naturaleza práctica que también plantea complejas cuestiones éticas, especialmente en materia de la actual arquitectura financiera internacional.

Cuando viajó a España para realizar su Doctorado en Contabilidad, Harold centró su interés en el análisis económico de Wassily Leontief (1906-1999), premio Nobel de Economía en 1973, conocido por su desarrollo de las tablas insumo-producto. Su nueva perspectiva económica lo llevó a distinguir claramente entre Leontief y Leontief. Aunque sus apellidos eran similares, sus trayectorias profesionales y contribuciones al campo de la economía eran profundamente distintas.

Basado en la teoría económica de Leontief, Harold concibió una propuesta original para transitar de la microcontabilidad a la macrocontabilidad. Su enfoque matemático, aplicado al sistema de cuentas nacionales, le permitió profundizar en la interrelación entre las unidades microeconómicas y las macroeconómicas. Al preguntarle por su visión, Harold comenzó explicando que la metodología tradicional de las cuentas nacionales se estableció por iniciativa de la ONU, mediante un estudio liderado por el economista Richard Stone a principios de los años cincuenta. Este esfuerzo culminó en 1953 con el primer Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) y sus correspondientes cuadros estadísticos.

“El núcleo del problema”, señala Harold, “es que esta versión del sistema, más estadística que contable, ha sido clave para estructurar la información económica. Sin embargo, al centrarse en los aspectos cuantitativos, deja de lado las particularidades sociales y regionales.” Aunque sucesivas revisiones han refinado el SCN, como el SCN-2008, su aplicación global sigue sin abordar plenamente las realidades específicas de cada país.

El modelo económico capitalista subyacente en el SCN prioriza los aspectos productivos, distributivos y de acumulación, pero Harold destaca que, al igual que la economía, la contabilidad es una ciencia social. Esto implica que no todos los contextos socioeconómicos pueden ser analizados de forma uniforme. En esta línea, recomienda la lectura del economista uruguayo Danilo Astori, quien plantea una metodología estructurada en tres etapas: determinar el objetivo del modelo, establecer hipótesis teóricas para guiar la descripción y aplicar principios descriptivos derivados de estos dos elementos.

En su análisis crítico del SCN, Harold resalta dos deficiencias principales. Primero, la falta de reconocimiento de los componentes patrimoniales bióticos y abóticos, es decir, los recursos naturales. Aunque el SCN-2008 incluye cuentas satélites para medir algunos recursos como el petróleo y el gas en julios, esta inclusión sigue siendo insuficiente. La falta de una integración plena limita la comprensión del patrimonio de un país.

Segundo, Harold critica la omisión de las riquezas socioculturales. Si bien el SCN-2008 las menciona marginalmente en los puntos 1.54 y 1.55, no propone una metodología clara para su medición. Esta ausencia invisibiliza el talento humano, la cultura y las tradiciones, elementos fundamentales de la riqueza nacional.

Asimismo, Harold observa incongruencias en la conexión entre las cuentas de flujo y las de fondo. La cuenta de acumulación, que debería reflejar fielmente los procesos de creación y mantenimiento de la riqueza social, se basa en registros poco transparentes. A esto se suma la falta de distinción entre cuentas de resultados y cuentas de balance, lo que reduce la capacidad del modelo para evaluar con claridad los efectos de las decisiones económicas.

Para corregir estas deficiencias, Harold propone una separación explícita entre las cuentas de flujos y de fondos, estableciendo con claridad los ingresos, costos y gastos. Su modelo plantea aplicar plenamente el método de partida doble, desde las unidades microeconómicas hasta las macrocuentas nacionales, integrando también las dimensiones bióticas, abiótica y sociocultural.

Cuando le pregunté por qué no plasmaba estas ideas en un libro, Harold sonrió. “De hecho, ya está en proceso”, confesó con modestia y entusiasmo. Su obra, *Eco-contabilidad: Modelo alternativo para las macrocuentas*, promete ofrecer una visión integral desde la micro a la macrocontabilidad, desde lo monetario a lo no monetario, y desde la riqueza económica a la riqueza ecosistémica.

Por un instante, imaginé ese libro cobrando vida. Fue entonces cuando surgía una idea ineludible: ser parte de ese proyecto. No solo como contertulio, sino como editor, acompañando cada reflexión de Harold para darle forma y compartirla con otros. Después de todo, las buenas ideas merecen ser escuchadas y, más aún, compartidas. Si su libro puede ayudarnos a repensar nuestra forma de entender y valorar la riqueza, a la luz de las cuentas nacionales, entonces vale la pena contribuir a hacerlo realidad.

III

Con su trato personal, pronto puede evidenciarse la calidez humana de Harold Álvarez, sus finas maneras y sus conocimientos técnicos en contabilidad. Ciencia y humanismo convergen en él cuando habla de contabilidad. Todo ello testimonia que estamos ante un verdadero maestro del pensamiento contable, al igual que el maestro Francisco de Paula Nichols, con quien compartimos una entrañable amistad.

El maestro Harold Álvarez, sin ambages, prefiere pasar desapercibido en las academias para dedicarse a conversar en tertulias con amigos afectos a la contabilidad. Las discusiones suelen ser itinerantes: unas veces en Pereira, en casa de Harold; otras en Armenia, en casa de Eutimio Mejía Soto, quien nos recibe con afabilidad y sabiduría, como buen discípulo de Harold; en otras ocasiones en Cali, en la Universidad del Valle, por invitación de Ómar de Jesús Montilla, presidente de la Red de Investigación en Ciencias Económicas, Administrativas y Contables (REDICEAC); y otras veces en Bogotá, en casa del maestro Francisco de Paula Nichols. Este último también viaja a veces a Pereira por invitación de Harold. Además, las tertulias también encuentran espacio en El Albergue de Libros, una biblioteca privada a modo de hospedaje literario, que alberga un solo libro dividido en miles de volúmenes. Su *ex libris* reza: “El albergue es para el hombre un genio divino”, una reinterpretación del fragmento 119 de Heráclito: $\ddot{\epsilon}\thetao\dot{\zeta} \dot{\alpha}\nu\theta\rho\omega\dot{\rho} \delta\acute{a}\mu\omega\dot{\nu}$ [éthos anthrópō daímōn], que también puede entenderse como “el carácter es para el hombre un genio divino”. Este modo de habitar el mundo, inscrito en el hombre, es el resultado de sus hábitos, que forjan su carácter y determinan el curso de los acontecimientos.

Nombrar a Harold Álvarez Álvarez en el campo contable colombiano es evocar a uno de los primeros investigadores contables del país, caracterizado por su profunda formación en matemáticas y economía política. Como heredero de la tradición de Luca Pacioli en lo matemático y discípulo intelectual de Wassily Leontief en lo económico, su pensamiento se despliega con la amplitud de quien transita entre números y teorías, siempre en búsqueda de nuevas formas de comprender y representar la realidad económica.

En la privacidad de los albergues de sus contertulios, los temas de conversación fueron tan variados como profundos, especialmente en torno a la filosofía de la ciencia. Con diálogos constantes con autores de distintas corrientes, las discusiones giraron hacia la teoría de la representación y la medición contable. Con el tiempo, se sumaron nuevos interlocutores: Luz Andrea Bedoya, Diana Patricia Franco, Carlos Alberto García, Saúl Gonzalo Galindo, Ómar de Jesús Montilla y Víctor Julio Balanta. Luego, en encuentros virtuales, participaron Jhon Henry Cortés, Rubén Antonio Vélez, Lina Marcela Sánchez, Juan Sebastián Álvarez, Beatriz Eugenia Bermúdez y Abraham Felipe Gallego. La fuerza vital de estos encuentros siempre estuvo guiada por Harold y Eutimio.

En estas reuniones, la conversación se enriquecía con reflexiones sobre la filosofía de las formas simbólicas y el problema del conocimiento, al estilo de Cassirer (1974-1976, 1979). Este análisis nos llevó a relacionar el lenguaje y el mito con el

conocimiento contable, estableciendo puentes insospechados entre la filosofía y la contabilidad.

Las bibliotecas de los miembros de REDICEAC son, en realidad, antibibliotecas, pobladas por lectores conscientes de que jamás podrán leer todos los libros que poseen. Umberto Eco acuñó este concepto, destacando el valor de los libros no leídos como una fuente infinita de conocimiento por descubrir. En estas moradas literarias, el pasado y el presente se confunden, y cada volumen inexplorado invita a una nueva reflexión. Así, entre libros y conversaciones, el maestro Harold Álvarez sigue dejando una huella imborrable en la contabilidad y en la vida de quienes tienen el privilegio de compartir su amistad y su sabiduría.

IV

Anotaciones finales al margen. Harold, con raíces germánicas, proviene de Harald, que significa “líder del ejército”. Pero al traducirlo al latín, surge Haroldus, resonante y solemne, como una figura de mando en la legión de los números. Su destino parece inevitable: comandar ejércitos de cifras, cuentas y macrocuentas, y librarse batallas con fórmulas matemáticas en los más complejos modelos de contabilidad social.

Y luego está Álvarez, eco del linaje ibérico, que en su esencia patronímica proclama: “hijo de Álvaro” (*filius Alvari*). Como una cuenta que rinde tributo a su origen, cada Álvarez es un saldo pendiente de su padre ancestral Álvaro, en los linajes de su familia, a la manera de un asiento heredado en el gran libro de la vida. Pero, en el caso de Harold, la partida se duplica: Álvarez Álvarez, por partida doble.

Aquí no hay simple redundancia; hay reflejo y equilibrio, como en el método contable de la partida doble. Cada Álvarez actúa como su contrapartida: el primero es origen, el segundo, continuidad. Uno debita la existencia, el otro la acredita. Y en este movimiento espejular, la verdad de los nombres se reconcilia, como quien encuentra en la morada de las palabras un eco de sí mismo.

Así como en la contabilidad cada asiento tiene su contrapartida y cada cifra encuentra su equilibrio, también en los nombres puede intuirse una suerte de proporción áurea. En Álvarez Álvarez no hay mera reiteración, sino un eco que reverbera con la cadencia de la sección áurea, donde cada parte es al todo como el todo es a la parte. Y si Pacioli halló en la Divina Proporción el reflejo de la belleza cósmica, en este juego patronímico encontramos la belleza de la continuidad y el equilibrio, como una doble columna donde el débito y el crédito se reconcilian.

Y si los nombres son una suerte de balance, Harold no solo encabeza el libro mayor de los saberes contables, sino que también verifica, ajusta y equilibra. Su nombre lleva la autoridad de un líder y la responsabilidad de un heredero. *Haroldus filius Alvari*, por partida doble, en donde cada signo encuentra su opuesto, y cada cálculo, su verdad.

Porque en la contabilidad de las palabras, como en la de la vida, siempre hay una segunda columna que espera su registro.

Fin del asiento contable.

Referencias

- Astori, D. (1998). *Enfoque crítico de los modelos de contabilidad social*. Siglo Veintiuno Editores.
- Bepo, L. (2003). *Leyendo a Euclides*. Prólogo del Dr. Mario Bunge. Libros del Zorzal.
- Boff, L. (1982). *San Francisco de Asís. Ternura y vigor*. Editorial Sal Terrae.
- Cassirer, E. (1910). *Substanzbegriff und Funktionsbegriff. Untersuchungen über die Grundfragen der Erkenntniskritik*. Verlag von Bruno Cassirer.
- Cassirer, E. (1923). *Substance and Function and Einstein's Theory of Relativity*. The Open Court Publishing Company.
- Cassirer, E. (1974-1976). *Filosofía de las formas simbólicas*. 3 v. Contenido: v. 1. El lenguaje, v. 2. El pensamiento mítico, v. 3. Fenomenología del reconocimiento. Fondo de Cultura Económica.
- Cassirer, E. (1979). *El problema del conocimiento en la filosofía y en la ciencia modernas*. Contenido: v. 1. El renacer del problema del conocimiento. El descubrimiento del concepto de la *Naturaleza*. Los fundamentos del idealismo, v. 2. Desarrollo y culminación del racionalismo. El problema del conocimiento en el sistema del empirismo. De Newton a Kant. — La filosofía crítica, v. 3. Los sistemas postkantianos, v. 4. De la muerte de Hegel a nuestros días [1832-1932].
- Da Vinci, L. (2006). La carta e l'inchiostro. In *Favole e legende*. Giunti Junior
- De Vinci, L. (1973). El papel y la tinta. En *Fábulas y leyendas*. Círculo de Lectores.
- DGE (2006). *Diccionario Griego-Español* (DGE). Instituto de Lenguas y Culturas del Mediterráneo y Oriente Próximo (ILC) del Centro de Ciencias Humanas y Sociales

(CCHS) del CSIC (Madrid) bajo la dirección de Francisco R. Adrados y Juan Rodríguez Somolinos y contando con el apoyo del Ministerio de Economía y Competitividad.

Enzensberger, H. M. (1997). *El Diablo de los números. Un libro para todos aquellos que temen a las Matemáticas*. Ediciones Siruela.

Euclides (1994). Libro V, Definiciones 3 y 6. En *Elementos. Libros V-XIII* (pp. 9-11). Editorial Gredos.

Euclides (1994). Libro VI, proposición 30. En *Elementos. Libros V-XIII* (pp. 103-104). Editorial Gredos.

Fibonacci [Leonardo de Pisa] (2002). *Fibonacci's Liber Abaci. Leonardo Pisano's Book of Calculation*. Springer.

Francisco de Asís (1986). Cántico del hermano Sol. Edición bilingüe italiano-español. En *San Francisco de Asís*. Edición preparada por J. R. de Legísima y L. Gómez Canedo. Biblioteca de Autores Cristianos.

González, A. M. (1991). Introducción a L. Pacioli, *La Divina proporción* (pp. 7-28), Akal.

Hogben, L. (1948). *Las matemáticas al alcance de todos*. Joaquín Gil Editor.

Jung, C. (2010). *El libro rojo*. Edición literaria al cuidado de Bernardo Nante. El Hilo de Ariadna.

Hull, L. W. H. (1978). *Historia y filosofía de la ciencia*. Ariel.

Koshy, Th. (2001). *Fibonacci and Lucas Numbers with Applications*. John Wiley and Sons, Inc.

Leontiev, L. (1973). *Economía política en preguntas y respuestas*. Centro de Estudios e Investigaciones Sociales.

Livio, M. (2009). *¿Es Dios un matemático?* Ariel.

Marx, K. (1837/2008). Carta al padre. En *Escritos de Juventud sobre el Derecho* (pp. 41-50). Edición de Rubén Jaramillo. Anthropos.

Meier, C. A. (1932-1958). *Wolfgang Pauli y Carl G. Jung. Un intercambio epistolar*. 1932-1958. Alianza Editorial.

Pacioli, L. (1509). *Divina proportione Epistola*. [Epístola sobre la Divina Proporción]. Edición facsimilar con imágenes en colores de 60 cuerpos geométricos de Leonardo da Vinci. En la dedicatoria dice en latín: "Excellentissimo Principi Lvdovico M. [Mariae] SF. [Sforiae] Ango Mediol. [Mediolanensium] D. [Duci], Pacis et Belli ornamento, Fratris Lucae

[Pacioli] ex Burgo S.[Sancti] Sepul. [Sepulchri] Or. [Ordinis] Mi. [Minorum], Sacr. [Sacrae] Theol. [Theologiae] Profes. [Professoris], De Divina Propor. [Proportione] Epistola (Al exceilentísimo príncipe Ludovico María Sforza el Moro, duque de Milán, ornamento de la paz y de la guerra, [dedico esta] *Epístola sobre la Divina Proporción*, del hermano Luca [Pacioli] de Borgo San Sepolcro, de la Orden de los [Frailes] Menores, profesor de Sagrada Teología]. El ejemplar se compone de 1 f. nn: la primera página contiene la sigla S. P. G. + 10 ff. nn: contiene el índice + 174 ff. num.: I-LXXXVI + 3 ff. nn: LXXXVIII-LXL + 30 ff. num.: LXXXI-CXX con 60 poliedros geométricos regulares en colores de Leonardo da Vinci. Total: 218 ff. Venetia, en los talleres de Paganinius.

Pacioli, L. (1946). *La Divina proporción*. Traducción del italiano, de la edición de 1509, por Ricardo Resta. Prólogo de Aldo Mieli. Soneto de Rafael Alberti. Veinticinco láminas en bajo relieve. Editorial Losada.

Pacioli, L. (1991). *La Divina proporción*. Introducción de A. M. González. Traducción de J. Calatrava. Akal.

Papa Francisco (2015). *Laudato si'*. Sobre el cuidado de la casa común. Vaticano.

Platón (2008). Timeo. En *Diálogos VI. Filebo, Timeo, Critias*. Pp. 125-261. Gredos.

Stewart, I. (1996). *¿Juega Dios a los dados? La nueva matemática del caos*. Grijalbo Mondadori.

Harold Álvarez Álvarez y sus contribuciones a la soberanía del pensamiento contable

Olver Quijano Valencia*

Una acostumbrada e inherente práctica de la geopolítica del conocimiento como forma de producción, validación y circulación de la ciencia y de los saberes, persiste en el mundo académico e institucional como forma estratégica de reactualización de un colonialismo blando y sofisticado. En esta perspectiva, la configuración y la dinámica histórica de las disciplinas del conocimiento e igualmente la institucionalización y profesionalización de ciertos campos del conocimiento, no escapan al carácter determinante y determinador de dicha geopolítica en la que es evidente la clasificación y descalificación de ciertos sujetos epistémicos como de sus producciones científicas particulares y en locaciones concretas.

La jerarquización epistémica establecida geopolíticamente, no sólo da cuenta de la geografía y la cultura, igualmente define una impronta epistémica, en la que una suerte de pigmentocracia impera y define el orden racional de los sujetos. Así, la racionalidad y el arquetipo de modelo de sociedad preconizada es europea por excelencia, premisa afirmada en la negación de otros saberes y tipos de humanidad a través de la imposición de ciertos universalismos. Todo esto facilitado por el poder seductor de la europeización cultural o en otros casos del colonialismo interno o doméstico, muchas veces funcional a los propósitos del universalismo y hasta del racismo epistémico de dicha geopolítica del conocimiento.

La perspectiva eurocéntrica del conocimiento a pesar de verificarse como insuficiente y muchas veces inadecuada para dar cuenta de realidades y contextos diferenciales, ha recorrido el mundo comportándose como dimensión constitutiva del “orden” socio-económico y político-cultural, no obstante, sus falencias y ausencias en el marco de un mundo donde las totalidades son absolutamente improcedentes y las narrativas maestras ya no movilizan capacidad explicativa.

* *Doctor en Estudios Culturales Latinoamericanos por la Universidad Andina Simón Bolívar (Ecuador); Profesor Titular de la Universidad del Cauca (Colombia); Par evaluador e Investigador Asociado MINCIENCIAS, Colombia; miembro académico del Centro colombiano de investigaciones contables C-CINCO; Coordinador grupo de investigación Contabilidad, sociedad y desarrollo A- MINCIENCIAS. Contacto: oquijsano@unicauca.edu.co / olverquijsano@gmail.com http://olverquijsanov.jimdo.com/*

Esta práctica se constata en el ejercicio académico universitario, el cual también y hasta ahora, ha sido definido eurocéntricamente, pues gran parte de las disciplinas y profesiones tienen su anclaje en racionalidades, referentes, premisas, categorías, autores, bibliografía, etc, producidas en otros países. Desde tales referentes y a pesar de las circunstancias y especificidades de nuestros contextos, se insiste institucionalmente y de manera monológica y hasta monocultural en la movilización de dispositivos analíticos particulares, desde donde no solo se imposibilita una debida comprensión, sino que se concretan múltiples distorsiones epistemológicas.

En el ámbito disciplinario y profesional contable, esta realidad que naturaliza la colonización epistemológica, también es una constante histórica. Escuelas, autores, bibliografía, perspectivas de análisis, entre otros referentes mayoritariamente de otras latitudes, integran la forma como se aborda y se desarrolla el estudio, el análisis y la aplicación contable/financiera en espacios peculiares y con realidades económico/productivas y organizacionales singulares. Una suerte de bibliografía doctrinal invadió e invade el escenario formativo latinoamericano, nacional y subnacional, evidenciando que el locus del pensamiento contable y financiero no tiene relación con nuestros contextos. Es la geopolítica del conocimiento haciendo de las suyas, muchas veces con la complicidad de las instituciones educativas, las autoridades académicas y l@s cultor@ de las disciplinas, quienes no dejan de poner sus ojos en otros lados y de buscar en esas latitudes aquel conocimiento que se imagina como universal y a su vez epistémica y moralmente superior.

No obstante, también la idea de un corpus del pensamiento contable/financiero con sus desarrollos en nuestros contextos, debería inventariarse, compendiarse y explicarse en su amplitud y complejidad. No se trata sólo de producciones que apelan a referentes académicos y alfabetico/críticos tras las 'buenas maneras' de la razón imperial o de dispositivos y teorías de la re-producción en contextos diferenciales. También tienen relación con esfuerzos por pensar con cabeza propia y en el marco de las características del entorno como de sus urgencias y singularidades. En este sentido, por supuesto que existe un amplio espectro de autores, autoras, producciones académicas y prácticas intelectuales que evidencian un importante esfuerzo en el plano de la investigación contable, muchas veces como acto de soberanía intelectual, académica y científica. Empero, habrá que decir que no se trata de iniciativas y procesos endogámicos, hiperlocalizados y sin conexidad con las dinámicas del pensamiento global, pues contrariamente consultan los debates ortodoxos y heterodoxos en contabilidad, finanzas y control económico producidos en el ámbito internacional.

De ahí la trascendencia de esta suerte de genealogía del pensamiento contable como del énfasis en la producción académica de pensadores colombianos, ya sea en el lado

de las aplicaciones como de la teoría, la epistemología y la investigación contable. Indudablemente, en esta indagación importan los avances en torno a la crítica como a las perspectivas críticas en la profesión y disciplina, la investigación en tanto opción para concretar la soberanía en el pensamiento y la producción científica, y entre otros asuntos, el trabajo desde el pensamiento crítico o el acto de poner en tensión lo establecido en el plano de la formación y los desarrollos disciplinarios como en el ejercicio profesional. En esta perspectiva y en el escenario colombiano y latinoamericano, sin duda uno de los protagonistas es el maestro Harold Álvarez Álvarez. Con su formación, su amplia mirada analítica, su generosidad y su compromiso con el desarrollo del conocimiento en general y de la disciplina contable en particular, se destaca como uno de los pensadores nacionales con importantes contribuciones en el campo de la educación, la investigación y la construcción de conocimiento contable, desbordando la convencional óptica legalista, instrumental y mecanicista.

Desde mi perspectiva, tres son los acentos que caracterizan el legado del maestro Harold. En primera instancia, su compromiso con la cualificación de los procesos de educación superior expresados en posturas, reflexiones, conversaciones y en sus actuaciones en cargos directivos universitarios. Una mirada crítica y propositiva en tal sentido siempre ha estado en su agenda, claro está, alimentada y visible en sus desarrollos y en sus agendas como docente, investigador y directivo en la institucionalidad educativa universitaria.

Un segundo y notable protagonismo se inscribe en los esfuerzos alrededor del nacionalismo contable y la construcción de soberanía científica y del conocimiento. Se trata de un proceso y de un proyecto que cumple ya más de cincuenta años, el cual de una parte busca combatir el carácter altamente técnico, herramiental, regulado, funcional y práctico de la profesión y disciplina contable, claro está, en medio de las circunstancias específicas del desarrollo capitalista nacional como del menguado y aún insuficiente pensamiento crítico.

Combatir el primado de un saber instrumental, gregario y al margen de los debates científico/tecnológicos, hace parte de esta agenda, la cual de otra parte se acompaña con iniciativas para enfrentar las dificultades en la construcción de autonomía profesional y disciplinaria, acentuadas por preocupaciones en el mundo del trabajo debido a que organizaciones empresariales multinacionales monopolizan el mercado de los servicios contables, financieros y de auditoría. En este caso, además de la apropiación del exiguo mercado del trabajo de los servicios contables, financieros, de control, gerenciales, entre otros, estas corporaciones junto con un neocolonialismo blando e interno, determinan e inciden en la reglamentación profesional, el espíritu

y la dirección de la educación contable/financiera, las condiciones laborales y la subordinación de profesionales nacionales, y por supuesto promueven el denominado espionaje económico/productivo y el control social, constituyendo así una forma de intervención de baja intensidad (Quijano, 2025).

En estos dos objetivos milita el profesor Harold Álvarez, asumiendo la epistemología y la teoría contable como dos seminales y poderosas líneas de trabajo e investigación. Asimismo, es clara su preocupación por las dificultades laborales de contadores y contadoras a la luz del imperio de la concentración monopólica del trabajo en organismos foráneos. De ahí la agitación de las banderas en defensa del trabajo como de la nacionalización de la profesión. También para el maestro Álvarez Álvarez, “la reivindicación de la soberanía profesional y de su ejercicio en el mundo laboral es acompañada por una paulatina preocupación, muchas veces ubicada en los márgenes de las plataformas de lucha y en general de las agendas gremiales, organizacionales y políticas: la soberanía científica y en la producción de conocimiento. Tal propósito se inscribe en la idea y el programa que promueven el prohijamiento de la investigación como actividad determinante, condición de posibilidad y asunto esencial y estratégico en la construcción de un horizonte en torno a la soberanía de pensamiento en medio de frágiles e incipientes políticas y prácticas nacionales, institucionales y profesionales sobre investigación en Colombia” (Quijano, 2025).

Su caminar en el ámbito universitario, gremial y de la investigación contable en Colombia, sitúan al profesor Harold en un sitial privilegiado en la medida en que sus reflexiones, orientaciones, realizaciones y en especial sus legados académicos e intelectuales para las nuevas generaciones, son de un significativo valor. Sin ser riguroso en el rastreo a tales contribuciones, podría afirmarse que una característica común en sus reflexiones tiene que ver con su acostumbrada exhortación a ‘tomar partido’, claro está, bajo el estudio profundo y detenido de los asuntos técnicos, normativos, procedimentales, etc., sin prescindir del estudio de los aspectos financieros, económicos, sociales y políticos, en donde el abordaje inter y transdisciplinario es inevitable, pues de otra forma, se corre el riesgo tanto de la distorsión como de la simplificación.

En esta perspectiva y apelando a tal ejercicio, como se evidencia en este libro, es apreciable su interés en numerosos temas y problemas como la adopción, la armonización, la estandarización contable o en general, los asuntos sobre regulación y NIC-NIIF como sus juicios sobre tal fenómeno en contextos diferenciados. Sobre estos tópicos, el maestro Harold Álvarez Á., suministra argumentos para nutrir este candente debate, proporcionando antecedentes historiográficos de la norma contable en el plano global, los elementos macroeconómicos sobre el contexto en donde se

produce la información contable, los fundamentos éticos de la actividad corporativa, como del ejercicio profesional, y por supuesto, algunos criterios socioepistemológicos necesarios para la comprensión de la complejidad del fenómeno. Por supuesto que, en este debate, persiste la valoración y reivindicación de la práctica conversacional inter y transdisciplinaria como horizonte para materializar una adecuada representación de la realidad económica en el marco de la edificación de un modelo contable propio y en correspondencia con las singularidades, demandas y angustias nacionales, pero ante todo desde la necesidad de concretar el tránsito de la acumulación inconveniente a la (re)distribución.

En este plano de la amplia reflexión y del análisis complejo del profesor Harold, se destacan trabajos de trascendencia como la Ecocontabilidad, propuesta que pone en tensión a la contabilidad tradicional y su énfasis en la financiarización, la acumulación y el antropocentrismo, para dar paso al interés social, la biodiversidad y el multiculturalismo o al fenómeno de la sustentabilidad en contravía de la moda de la sosteniblità (Engelman, 2013). Esta construcción al integrar la tridimensionalidad contable, se interesa por la contabilidad económica, la ecobiocontabilidad y la sociocontabilidad, desde donde se edifica un nuevo horizonte en la denominada nueva contabilidad.

También la cosecha del profesor Harold está integrada por trabajos e investigaciones sobre valoración, contabilidad internacional, regulación contable y financiarización económica, medición y valoraciòn ecológica no monetaria, teoría tridimensional de la contabilidad, teoría e investigación contable, valor razonable y de mercado, valoración ecocontable y patrimonio sociocultural, labores inter y transdisciplinarias en contabilidad, educación contable, cuentas regionales, entre otras realizaciones, que en el estudio académico contable y financiero son de inevitable observación, pero ante todo, de indispensable abordaje, ahondamiento y apropiación no solo para las nuevas generaciones sino igualmente para las viejas que aún no han tenido la posibilidad de ampliar las significaciones y densificar la profesión y disciplina contable en un mundo que muta y desafía las certezas, los determinismos y los sistemas de creencias.

Por supuesto, con los aportes del profesor Harold, también se ha nutrido el desarrollo de la perspectiva de la investigación crítica y el pensamiento crítico en contabilidad en Colombia. Su adscripción al Centro colombiano de investigaciones contables C-CINCO y sus agenciamientos académicos, se han sumado al trabajo al interior de las perspectivas críticas en la profesión y disciplina, la investigación como opción para concretar la soberanía en el pensamiento y la producción científica, y entre otros asuntos, el trabajo contra el pensamiento único y desde el pensamiento crítico o el acto de poner en tensión lo establecido en el plano de la formación, los desarrollos disciplinarios y el ejercicio profesional.

Todo esto, en tercera instancia, por supuesto no hubiese sido posible sin la profusa humildad y generosidad del maestro Harold, siempre dispuesto a la conversación amplia, a poner sobre la mesa sus ideas, juicios y opiniones como a proporcionar referentes académicos, empíricos y de otra naturaleza, de tal forma que siempre se favorezca el entendimiento y el pensamiento a contracorriente. De esta práctica son testigos sus exalumnos que hoy pueden encontrarse en muchos rincones de la geografía nacional, ya sea en la institucionalidad universitaria en desarrollo de actividades de docencia e investigación, como en otras locaciones propias del ejercicio profesional contable/financiero y de control económico/empresarial. En este sentido, si escuchar constituye el primer paso de la generosidad, el profesor Harold, ha escuchado, valorado, censurado, complementado y exaltado los planteamientos de sus contemporáneos como de las nuevas generaciones con las cuales compartió sus ideas, así como con los jóvenes que acuden a su legado en este interesante pero complejo proyecto de pensar, repensar, aprender y desaprender para transformar.

También en manos del profesor Harold y gracias a su generosidad, la construcción de una comunidad académica e intelectual contable nacional y nacionalista es visible y sigue su desenvolvimiento. Las voces como los registros académicos e intelectuales continúan proporcionando insumos a los viejos y nuevos públicos, realidad que no sería posible sin las mediaciones afectivas y solidarias, la ampliación de los abrazos y los apretones de manos y sin derivada ampliación del mundo afectivo y de la amistad. En esta bella tarea, también Harold ha sido protagonista y much@s hemos sido receptores de su aprecio, su reconocimiento, sus energías y su permanente invitación para seguir caminando y disfrutando de la fiesta del pensamiento y de esta apuesta por pensar y movilizar abiertamente el pensamiento como acto de soberanía intelectual.

Gracias maestro Harold por todo y, por tanto.

Referencias

- Engelman, Robert. 2013. Más allá de la sosteniblalà. En Erik Assadourian y Tom Prugh. *¿Es aún posible lograr la sostenibilidad? Informe anual del Worldwatch institute sobre la sostenibilidad*, pp. 27–45. Madrid: Icaria.
- Quijano Valencia, Olver. 2025. Nacionalismo, pensamiento crítico y perspectivas críticas en investigación contable en Colombia: un balance a mano alzada. Manuscrito.

Perfil académico y profesional del profesor Harold Álvarez Álvarez

El profesor Harold Álvarez Álvarez es contador público de la Universidad Nacional de Colombia, con Maestría en Finanzas y sistemas de la Universidad Central, donde su trabajo de grado consistió en el desarrollo de una aplicación de auditoría de sistemas para el municipio de Armenia; además cuenta con estudios doctorales de economía empresarial en la Universidad Autónoma de Madrid. En la Universidad del Quindío se desempeñó como docente, investigador y decano en varios períodos. Fue fundador del Grupo de investigación en contaduría internacional comparada GICIC, cofundador de la Escuela de formación e investigación contable EFIC. Participó en el seminario permanente de epistemología en la década del ochenta del siglo pasado, al igual que el seminario en Teoría contable en la década de los noventa, en el presente siglo coordinó el seminario de Normas internacionales de contabilidad y de reportes financieros, actividad académica que permitió la publicación de múltiples artículos, libros y ponencias sobre el tema por parte de los profesores participantes. Fue cofundador del Centro Colombiano de Investigaciones Contables, C-Cinco, en 1987.

Se desempeñó como miembro y presidente del Consejo Técnico de la Contaduría Pública CTCP. Fue nombrado por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior ICFES como coordinador académico nacional para la formulación de la primera prueba de Exámenes de Estado de la Calidad de la Educación Superior ECAES de los programas de Contaduría pública en Colombia (2004). Ganador del Premio Nacional de Investigación (1997) y ha sido reconocido por la Red de Investigación en Ciencias Económicas, Administrativas y Contables REDICEAC con la distinción Contador Benemérito de Colombia (2018). El profesor Álvarez A, además cuenta con una amplia experiencia en el ejercicio profesional en las empresas, donde se ha desempeñado en el área de la revisoría fiscal, la asesoría en impuestos y auditoría.

Introducción

En junio de 2023 la Red de Investigación en Ciencias Económicas, Administrativas y Contables REDICEAC aprobó un nuevo Programa de Investigación Científica PIC que desde ese momento se denominaría Contabilidad Multidimensional, unos meses más tarde se propone que la propuesta no corresponde ni a un nuevo paradigma, ni a un nuevo PIC, sino una nueva estructura gnoseológica y epistemológica denominada Redes Emergentes de Pensamiento Transformador, por cuanto supera los cánones de la ciencia normal, de las dinámicas científicas tradicionales, de los paradigmas de definición circular, de las revoluciones científicas reduccionistas epistémicamente, todo ello, para dar paso, a saberes diversos que se conciben más allá del eurocentrismo y el anglo-centrismo científico. De esta manera se inicia un nuevo camino para debatir y discutir públicamente el concepto de redes emergentes como factor aglutinante y de construcción crítica del conocimiento.

Se piensa desde los diálogos de saberes que las comunidades científicas se han auto otorgado una autoridad social que va más allá de sus desarrollos e impactos sociales, el diálogo de saberes reconoce que todos los conocimientos tienen gran valor y utilidad social, ya sea que este saber se haya gestado, en las comunidades ancestrales, indígenas, populares, barriales, institucionales o desde cualquier otro tipo de reflexión individual o colectiva. La ciencia no es el único saber, ni el más importante, ni tampoco el más útil; es un saber más, que debe ser reconocido, estudiado y reflexionado con tanto rigor y consideración como los otros tipos de conocimiento.

Si el propósito central de la contabilidad multidimensional es contribuir con la protección, salvaguarda y cuidado de las riquezas naturales, ecosistémicas, sociales, culturales y económicas [entre otras], es necesaria una revisión de la estructura teórica, conceptual y procedimental del milenario saber de las cuentas. La nueva contabilidad es consciente, de que ella sola no podrá cumplir tan noble desafío, para lograrlo requiere de diversos saberes y conocimientos, técnicas y procedimientos tanto científicos como no científicos. Esta nueva visión de la contabilidad tiene sus raíces en la Teoría Tridimensional de la Contabilidad T3C que estuvo vigente en la academia desde el año 2011, hasta el surgimiento de contabilidad multidimensional, que no excluye, sino que por el contrario reconoce e incorpora a la T3C en su fundamentación, para dar un salto hacia el reconocimiento de todos los tipos de riquezas que socialmente se considere que deben ser salvaguardadas y protegidas de su deterioro, agotamiento y extinción.

Estas reflexiones que en la actualidad pretenden liderar el campo investigativo de la contabilidad emergente, tienen su semilla y su germen en los primigenios documentos

y orientaciones del profesor Harold Álvarez Álvarez quien por más de cincuenta años ha convocado a investigadores de diversas disciplinas para que crezca la audiencia en torno al gran debate por la defensa de la vida en condiciones de dignidad. Desde los albores de su juventud, en sus inicios como docente en la Universidad del Quindío su vida docente, el profesor Álvarez Á, identificó en la epistemología y en la teoría contable dos poderosas líneas de investigación que debían enriquecer la formación de profesionales para desempeñar los desafíos técnico-instrumentales para la cotidianidad empresarial, pero también se debía formar en conceptos y criterios éticos que permitieran forjar el carácter y juicio profesional crítico y constructivo en las organizaciones. La formación impartida debía contribuir a enjuiciar los sistemas regulativos existentes y los proyectos en cierres, además de permitir proponer nuevas dinámicas para el ejercicio profesional, para lo cual se requería formación al más alto nivel, no sólo en contabilidad, sino en diversas ramas del saber, en el contexto de la complejidad y la interrelación constructiva de todas las formas de conocimiento.

REDICEAC en concordancia con su función de estar a la vanguardia del conocimiento y liderando las posturas éticas desde el mayor compromiso socio-natural posible, impulsó la investigación Introducción al pensamiento contable de Harold Álvarez Á, como parte de la Colección Teoría Contable y en un claro reconocimiento a la investigación contable colombiana hoy entrega a la comunidad académica contable estas síntesis introductorias del pensamiento de un importante pensador contable colombiano. La convocatoria de REDICEAC fue atendida por los investigadores contables que de diferentes formas han hecho parte del proyecto iniciado por el maestro Álvarez. La construcción de la presente publicación tiene un carácter cronológico de sus obras en el presente siglo, las cuales fueron estudiadas y sintetizadas por un grupo de docentes investigadores contables en su gran mayoría integrantes de REDICEAC.

El libro se construyó bajo la metodología de síntesis de algunas de las principales obras del profesor Harold Álvarez Álvarez. La lectura de la síntesis no excusa la lectura del documento completo. Su presentación sintética tiene el propósito de motivar y estimular la lectura de la obra completa del autor, de forma directa desde sus fuentes originales. El libro consta de quince capítulos, los títulos de los capítulos corresponden al título del artículo o libro fuente que ha sido sintetizado. Finalmente, y como un homenaje al maestro Álvarez, en este libro participan diferentes investigadores contables, los cuales han tenido en su desarrollo profesional e investigativo algún vínculo con el autor en referencia.

El capítulo I “Adopción o armonización de la normativa contable” fue escrito por el profesor Rubén Antonio Vélez Ramírez de la Universidad del Quindío; el capítulo II “Contabilidad, valoración y distribución de la riqueza. Una visión crítica” fue

sintetizado por la profesora Diana Franco Campos de la Universidad del Sinú; el capítulo III “Adopción de la normativa contable internacional: ¿es el camino correcto? análisis del proyecto de ley 165 de 2007” fue preparado por el profesor Saúl Gonzalo Galindo Cárdenas de la Universidad de los Andes (Mérida); el capítulo IV “Contabilidad, juicios ético-morales y desarrollo humano: una reflexión en la perspectiva de la transdisciplinariedad” fue desarrollado por la profesora Lina Marcela Sánchez Vázquez de la Institución Universitaria Tecnológico de Antioquia.

El profesor Jhon Henry Cortes Jiménez de la Universidad de Manizales aportó dos síntesis, el capítulo V “La dicotomía valorativa en el modelo contable NIC-NIIF: una reflexión a la luz de la teoría económica del valor” y el capítulo IX “La supraregulación contable y la financiarización económica”, el capítulo VI “El valor razonable, la eficiencia y la ineficiencia del mercado. El caso de Colombia en la perspectiva de la ley 1314 de 2009” construido por el economista Juan Sebastián Álvarez Yepes, el capítulo VII “Desarrollos teóricos en contabilidad -parte 1” y el acápite VIII “Desarrollos teóricos en contabilidad -parte 2” fueron preparado por el profesor Eutimio Mejía Soto de la Universidad del Quindío. El profesor Abraham Felipe Gallego Jiménez de la Universidad del Quindío aportó la síntesis de dos capítulos, el capítulo X “Buscando la ruta de la medición-valoración ecológica no monetaria, en la Teoría Tridimensional de la Contabilidad” y el capítulo XI “La sociocontabilidad: una dimensión de la ecocontabilidad - T3C. Reflexión teórica y aplicaciones”.

La profesora Luz Andrea Bedoya Parra de la Universidad Libre contribuyó con la síntesis del capítulo XII “Eco-contabilidad. Propuesta para la fundamentación teórica de la T3C”; el profesor Carlos Alberto García Montaño de la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia UPTC apoyó el escrito con la síntesis el capítulo XIII “Valoración Eco-Contable del patrimonio sociocultural: El caso de la Iglesia Católica en Colombia como evangelizadora y misionera”; finalmente el capítulo XIV “Eco-contabilidad. Caso: Ecosistema Rodal de Bambú – Guadual” corresponde a la síntesis presentada por el profesor Víctor Julio Balanta Martínez de la Universidad de la Amazonía. El profesor Omar de Jesús Montilla Galvis de la Universidad del Valle y Beatriz Eugenia Bermúdez Restrepo de la Universidad del Quindío fueron encargados de la revisión teórica, conceptual y procedimental de la obra, además de la estructuración general de la misma. El trabajo y dedicación del profesor Jesús Alberto Suárez Pineda de la Universidad San Mateo en todas las fases de la presente obra fue imprescindible para su culminación, incluyendo la revisión general y final del documento, así mismo su aporte a través del acápite “Conversaciones in fabula con Harold” que quedará como testimonio histórico de una pieza invaluable de la literatura científica contable.

El último acápite corresponde a las conclusiones y recomendaciones del pensamiento de Harold Álvarez Á. Este punto es de relevancia, puesto que se presentan los desafíos y oportunidades de la investigación contable desde los marcos de la contabilidad multidimensional, además de los retos que implican la superación del reduccionismo financiero para transitar hacia una contabilidad que incluyen en su objeto de estudio y en función riquezas que antes estaban fuera del objeto y finalidad del saber de las cuentas. Entre los grandes problemas de investigación en contabilidad se encuentra la formulación de una nueva unidad de medida que puede superar las limitaciones de la unidad monetaria, replantear el objeto de estudio que supere los fenómenos económicos y una nueva finalidad contable, que vaya más allá de la presentación de información útil para la toma de decisiones de los inversores de capital. La nueva contabilidad se reclama como protectora de la riqueza en sus múltiples dimensiones. Así la riqueza financiera es sólo una de las muchas que circulan en la organización y no es precisamente la de mayor importancia.

El libro que además constituye un sentido homenaje a un importante pensador contable colombiano se enriquece con los comentarios que plasmaron reconocidos investigadores que han compartido escenarios, debates, luchas, aspiraciones y sueños con el maestro. Hicieron parte de estos de estas palabras Jorge Manuel Gil de Argentina, Luz María Márquez Jaramillo y Fabiola Restrepo Sánchez de la Universidad del Quindío, Rubiela Jiménez Aguirre de la Universidad de Manizales, Edgar Gracia López del Centro Colombiano de Investigaciones Contables, Ángela Maryed Flórez Ríos de la Institución Universitaria de Envigado, Javier Zambrano Hernández de la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia y Olver Quijano Valencia de la Universidad del Cauca.

La producción intelectual del profesor Harold Álvarez Á, no se limita a los textos sintetizados en el presente libro. Los artículos y libros publicados entre las décadas del ochenta y noventa del siglo pasado no se han incluido en la selección, entre ellas se referencia la ponencia “El modelo de intercambios empresariales, una alternativa para la construcción del modelo insumo-producto regional”(Álvarez Álvarez, 1997), “La adopción o armonización de la Normativa Contable”(Álvarez Álvarez, 2002), y el libro “Formulación metodológica para las cuentas regionales” publicado en el año 2001 del cual también es coautor(Álvarez Álvarez & García González, 2001), estos son algunos ejemplos de otras obras que los lectores podrán abordar para tener un mayor conocimiento del pensamiento de este investigador contable colombiano.

CAPÍTULO I

ADOPCIÓN O ARMONIZACIÓN
DE LA NORMATIVA CONTABLE

Introducción

Esta ponencia pretende mostrar cómo la profesión contable debe abordar el tema de la adopción o adaptación de las normas internacionales en Colombia, suministrando información normativa y de aspectos económicos, financieros, sociales y políticos. Además, como los temas de desregulación de diversos organismos internacionales que impulsan dinámicas globalizantes en relación con el libre mercado, como es el acuerdo ALCA para las Américas (propuesta inicialmente en 1994).

El debate adquiere mayor importancia y pertinencia ante los sucesivos escándalos estadounidenses, pero con repercusión mundial, relativos a la permisibilidad de contabilización contenidas en las normas nacionales de Estados Unidos y de algunos países europeos, como de la poca o ninguna calidad de ética de las grandes firmas auditadoras, defensoras y propulsoras del modelo de normas internacionales de contabilidad.

Finalmente, para enriquecer el debate, se abordan puntos importantes como: antecedentes historiográficos de la norma contable en el plano internacional, elementos macroeconómicos relativos al entorno en que se manifiesta la información contable, fundamentos éticos de la actividad empresarial y el ejercicio profesional.

Síntesis

1. Elementos macroeconómicos que condicionan el entorno de la norma contable

El papel de la norma contable consiste en sustentar la elaboración de información orientada a determinar la magnitud de la riqueza creada en los procesos productivos y en establecer la asignación de tal resultado entre los diversos agentes participantes en el proceso de distribución.

Desde una perspectiva teórica muy general, las bases ideológicas que sustentan el modelo económico dominante en el ámbito internacional, y por ende en la mayoría de las naciones, está fundamentado en criterios hacia el equilibrio general, tales como: a) La economía capitalista tiende a una situación de equilibrio estable; b) tal equilibrio corresponde con una plena utilización de los recursos productivos; c) la asignación de los recursos es óptima y por lo tanto, da lugar a la maximización del dividendo social. Hace más de veinte años que una ola recorre el mundo, algunos autores han justificado la adopción de un modelo económico que supuestamente llevaría a la solución de los

problemas del crecimiento y del empleo de todas las economías que lo adoptasen, generando una expectativa para los países que buscaban no quedarse por fuera de la anhelada solución; este modelo neoliberal se ha implementado generando resistencias y críticas en todos los países, frente a lo cual las visiones heterodoxas proponen modelos alternativos.

Ahora, el modelo único está soportado bajo varios requisitos los cuales son la presunción de que cada oferta crea su propia demanda, sustentada en la ley de Say (en 1803), aunque no fue corroborada empíricamente, su validez se dio por sentada en el siglo XIX. Habla sobre la eficacia del mercado, la cual es defendida por Smith (1776), pero atacada por muchos economistas entre los que se destaca a David Ricardo y Robert Malthus y los economistas pertenecientes a la escuela neoclásica; incluso posteriormente por John Maynard Keynes.

A su vez, Walras fue quien aclaró y pulió su concepción a partir de las formulaciones del equilibrio general. Teóricamente defiende el argumento de que al liberarse los mercados, la oferta y la demanda se igualan y el sistema económico se orienta hacia el pleno empleo maximizando su producción; sin embargo, no se ha considerado que no todas las economías pueden funcionar bajo condiciones ideales, lo que significa que solo bajo ciertas condiciones, que no son las de la mayoría de entornos la ley de Say puede cumplirse, y ello es sólo para economías que no estén sometidas a restricciones que impliquen el funcionamiento de los mercados.

Considerando lo anterior para que la ley de Say no se cumpla solo basta con tener déficit en las cuentas corrientes, que existan excesos de oferta o demanda y rigidez de precios. Ahora bien, para el caso colombiano la economía está sujeta a varias interferencias que impiden el libre funcionamiento, entre las que se destacan los salarios y los precios de los bienes y servicios, que son concertados a partir de políticas económicas y no por factores económicos, presentando exceso de oferta y/o demanda y rigidez en los precios.

Ante el incumplimiento de la Ley de Say, las economías han optado por establecer mecanismos de intervención para hacerla realidad, ejemplo de ello es la protección de los mercados para crear una demanda efectiva, crédito dirigido para financiar la producción y así mismo para financiar la demanda, en Colombia la aplicación de la política económica garantizó un proceso de crecimiento continuado que osciló entre el 4 y el 5% del PIB, por más de 5 décadas.

2. Una mirada al mundo internacional contable desde la ética empresarial profesional

- **El panorama financiero y contable internacional actual.**

Los países considerados de economía fuerte atraviesan una crisis financiera como la que se vivió en los años treinta. Desde hace varios meses los indicadores financieros muestran tendencia descendente, lo que hace que se anuncie a través de las depresiones económicas, las quiebras empresariales y el desequilibrio de la actividad bursátil.

Este fenómeno que afecta al mercado de valores ha sido cuestionado por los directivos empresariales de importantes consorcios de la industria y del comercio; también por los auditores, lo que ha llevado a la crisis y liquidación de una de las más tradicionales firmas de auditoría, la Arthur Andersen; aparecen cuestionados los políticos como el mismo presidente George Bush a la cabeza; en fin, el propio sistema capitalista parece entrar en crisis. Pues el fenómeno es causado por una crisis de confianza en los informes y mensajes contables que sirven de base para la toma de decisiones a la hora de invertir en valores bursátiles y a la hora de realizar grandes operaciones financieras.

Como hipótesis habría que preguntarse ¿por qué los informes y mensajes contables no son dignos de la credibilidad acostumbrada? ¿Quién está detrás de este fenómeno? ¿A quién favorece tal comportamiento? ¿Cómo afecta esta situación a los países subdesarrollados como Colombia? para comprender un poco mejor el porqué de las hipótesis se hace un recorrido por los últimos acontecimientos narrados por los periódicos más reconocidos del mundo así:

- *Mercados mundiales en estado de alerta:* (Resumen de varias agencias) “Los recientes escándalos de manipulación de balances de compañías como Worldcom y Xeron, sumados a las anteriores irregularidades de Enron, Tyco, el grupo de comunicaciones Global Crossing y el operador de cable Adelphia, además de las sospechas de irregularidades contables en empresas europeas tienen a los inversionistas de Wall Street con los nervios de punta”.
- El Nasdaq cayó a su nivel más bajo en los últimos cinco años. Además, la bolsa de Londres registró pérdidas ese día por más de 50.000 millones de euros, lo que fue entendido por los analistas internacionales como el contagio del nerviosismo bursátil que se vive en Wall Street.
- En América, según (Portafolio, 4-07-2002) *Empresas le producen mala espina al mercado bursátil:* (Resumen de varias agencias). “El Dow Jones se desploma por debajo de 9.000 puntos. El temor que se sigan registrándose escándalos contables en las empresas de Estados Unidos ha llevado al mercado bursátil por

niveles cercanos a los registrados el 11 de septiembre". Sumado a lo anterior el nerviosismo bursátil esta dado por los anuncios de investigación por oficinas de la justicia o que han sido anunciadas por diversos organismos, por irregularidades y malos manejos a diversas empresas como Qwest, Johnson & Johnson y General Motors (Portafolio, 11-07-2002).

Lo anterior es una mínima muestra de cómo las agencias internacionales de noticias están registrando el comportamiento de las bolsas de valores y de las posibles causas de las irregularidades. La debacle puede estar dada por la desconfianza de las informaciones contenidas en los estados contables de grandes corporaciones cuya incidencia en los mercados financieros es significativa. Evidentemente se ha reconocido la manipulación de las cifras financieras por los responsables de la contabilidad, pero ellos no están solos, detrás de ellos aparecen altos ejecutivos de las empresas, los miembros de los consejos de administración y también aparecen comprometidos, los auditores, generalmente pertenecientes a las grandes firmas de auditoría que son las cuidadoras de los capitales de las empresas transnacionales en todo el orbe, y otros personajes como analistas financieros, agentes de bolsa, inversionistas y políticos, son los otros eslabones de esta cadena de corrupción.

Lo anterior quiere decir que la crisis es causada inicialmente por anomalías de índole contable. Ello debe preocupar profundamente a los contables, auditores, contralores, revisores fiscales, que hoy están en la palestra pública. Sin embargo, el problema es más profundo, la alteración de las cifras contables denota una actitud de todos los implicados.

- **La necesidad de volver a los fundamentos éticos.**

Ante los abusos corporativos Estados Unidos reacciona hacia el control, según el artículo del Wall Street Journal Américas del 11-07-2022 Capitalismo y juego limpio. ¿Hacia el regreso de una mayor acción reguladora del Estado? La idea es la de adoptar normas que impidan que las grandes corporaciones estadounidenses, las más importantes empresas del mundo impongan la ley de las más fuertes. La autorregulación defendida desde los estrados neoliberales del modelo único no es ninguna garantía de transparencia y a la larga de seguridad del propio sistema capitalista de libre mercado.

Desde hace aproximadamente 25 años el mundo capitalista, se dejó arrastrar al mundo autorregulado, pero no del fundamentado en los sólidos principios puritanos y de la ética protestante que guio a los primeros burgueses a construir fortunas basados en

un comportamiento prudente, reflexivo, circunspecto, mediante el cual se exaltaba el trabajo honesto, la búsqueda de la ganancia justa que recompensara sus esfuerzos. Contrario a los nuevos caballeros de fortuna “delincuentes de cuello blanco” prototipo del ejecutivo exitoso del mundo financiero, a quien se le reclama que tiene oportunidades de volverse rico, sin importar los medios.

Complementario a estas ideas que presentan una posibilidad de desarrollo dentro del capitalismo, comentado anteriormente, aparece la propuesta del capitalismo social y el management comunicativo, fundamentado en la ética discursiva que pretende transformar la racionalidad económica por medio de la racionalidad comunicativa; intenta corregir el desarrollo económico sistémico desde la perspectiva del “mundo de la vida” e impulsar así una nueva transformación social del capitalismo. Esta propuesta innovadora y si se quiere revolucionaria que pretende darle al sistema capitalista una nueva orientación de cara a soluciones de los problemas sociales producidos por la distribución inequitativa de la riqueza.

En esta misma vía se está desarrollando la perspectiva de la ética empresarial. Así como se cuestiona la ética del capitalismo, se pone en duda la posibilidad de la existencia de una ética empresarial; suele entenderse que la empresa se rige por la racionalidad estratégica, en busca de la máxima ganancia, sin importar los medios para lograrlo, en tanto que la ética se dirige por la racionalidad comunicativa, soportada en normas morales que velan por los intereses de los afectados.

Por otro lado, existen particularidades de cómo el ciudadano del común entiende el concepto de la ética, el cual lo reconoce como un conjunto de mandatos que deben ser cumplidos sin atender ni a las circunstancias en el que el sujeto debe actuar, ni las consecuencias que previsiblemente se seguirán de la actuación, es decir quien obra en contra de esos mandatos, se piensa que actúa en forma inmoral y como el empresario se encuentra en muchas ocasiones entre el deber cumplir esos mandatos morales y el deseo del beneficio, podrá obrar moralmente en su vida familiar, pero no en la empresa.

Adoptar una orientación ética respetable, moralmente definida, es una garantía para la existencia y desarrollo de la empresa y con ella del mismo sistema económico social. El mundo actual está mediado por la empresa y cada vez más representado por la gran empresa, la cual, con su poder económico, logra apoderarse de los mercados de recursos y productos de los consumidores finales, más allá de las fronteras de su país de origen. De aquí que uno de los postulados de la ética empresarial es la del respeto a las diferencias, a las condiciones jurídicas y legales que adoptan los diversos países para regir su vida colectiva; esto por supuesto se opone a las orientaciones del modelo

único, que trata de imponer, a través de organismos que lo agencian, unas comunes condiciones normativas que hagan posible el tránsito de la riqueza hacia las arcas del gran capital.

3. Antecedentes y orientaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad

La actividad económica tradicionalmente ha vivido procesos dinámicos de desarrollo, a tal punto de llegar al progreso de las relaciones internacionales y el motor de las intercomunicaciones, materializado en la denominada “aldea global”. Implicando diferentes entornos, considerando así que la información contable haya superado también las fronteras nacionales, con lo que su contenido es de interés no solo para los usuarios del país de origen de la empresa que lo constituye, si no de fuera del país. Se está en presencia de una dinámica internacionalizadora y transnacionalizadora de la actividad económica y financiera que lleva consigo la aparición de actuaciones por parte de la empresa y de los agentes económicos relacionados a esta, que transcinden en el entorno local e implican la proyección de la información contable a un ámbito supranacional, a través de las cuales se afecta lo tradicional y se promueve la adopción de ciertas reglas del juego (normas o estándares contables).

Por armonización se entiende el proceso de adaptación de las normas nacionales a las internacionales, manteniendo ciertos contenidos apropiados del ámbito jurídico y económico del entorno particular, mientras que por adopción normativa se entiende la decisión de eliminar todo el contenido regulatorio nacional concerniente a una temática, en este caso la contable, y en su reemplazo validar una normativa internacional. En esta perspectiva surgen cuestionamientos, dado que la norma o estándar contable es un vehículo para materializar la distribución de la riqueza social (producida o natural) respondiendo a políticas económicas predeterminadas como ¿a quién favorece la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad?

• Organismos armonizadores de alcance mundial

Se ha dado una búsqueda de diferentes organismos por lograr aceptación, los intentos de armonización contable del sector público, proviene de las Naciones Unidas (ONU) y de la organización para la Cooperación y el desarrollo Económico (OCDE), entes de carácter privado, los esfuerzos de armonización mundial, desde la óptica de elaboración de información financiera, como revisión o auditoria, han sido desarrollados por dos organismos que aglutinan a profesionales de distintos países,

como la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

- **Etapa en la emisión de normas**

El Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad IASC (hoy IASB) desarrolló y sigue desarrollando su actividad en un entorno mundial, con aspectos desafiantes, de allí que se logran distinguir por lo menos tres etapas en su actividad: la primera caracterizada por su permisividad en el contenido normativo, en este aparte, las recomendaciones del IASC respaldaban diversas alternativas para contabilizar un hecho contable, vía la costumbre del país a aplicar, de allí los cuestionamientos de académicos y expertos en la materia por el grado de flexibilidad de aplicabilidad de los estándar.

La segunda, caracterizada por la disminución de la discrecionalidad, ya que desde el año 1988, el IASC adelantó un trabajo de investigación orientado a dotar a la norma contable de un marco conceptual que sirviera de elemento cohesionador de su contenido, en la perspectiva de servir de soporte a las decisiones de todos los posibles usuarios de la información contable en el contexto internacional; inicialmente la metodología era de índole fundamentalmente descriptiva e inductiva, tomando de referente a grandes empresas internacionales de un prestigio internacional, que manejaran la práctica contable, y que estuvieran avaladas por los organismos internacionales de base de IASC, entre ellos fundamentalmente la Organización Internacional de Comisiones de Valores IOSCO y las firmas transnacionales de auditoría.

Finalmente, la dinámica de la política económica de los grandes mercados de valores, etapa marcada por la gran influencia de la IOSCO, así como la SEC (Security Exchange Comisión) estadounidense, han reorientado bajo presiones de las grandes empresas que participan en la bolsa, el objetivo principal de las NIC, que contemplaba en un principio, servir por igual a todos los usuarios de la información contable en el plano internacional.

- **Análisis crítico a la orientación del IASC [hoy IASB]**

La actividad contable en el plano internacional ha adquirido mayor importancia a nivel económico y financiero; si el desarrollo económico de los países fuera equilibrado, los objetivos del modelo contable agenciado desde organismos de regulación internacional no tendrán cuestionamientos de fondo por parte de los países afectados.

En esas condiciones quedarse al margen de la adopción de tales criterios significaría el rechazo de una alternativa de presentación ante los mercados internacionales y por ende la perdida de oportunidades de desarrollo económico para la nación en cuestión.

La Unión Europea es un claro ejemplo del proceso de integración, desde la década de los 60, ha sido un modelo para seguir. Esa experiencia se ha convertido en un impulso del desarrollo en multiplex aspectos socioeconómicos para los diversos países participantes, hoy después de varias décadas, se puede apreciar una región económica más poderosa, con políticas de desarrollo similar y con una moneda única, cuyo poder adquisitivo se ha equiparado con el dólar y amenaza con desplazarlo como moneda patrón de las operaciones internacionales [la segunda década del siglo XXI, ha replanteado la situación, y el análisis sería distinto al realizado en el momento de la publicación del documento del profesor Harold Álvarez Á.].

Por lo anterior la fuerte crítica a organismos como la IASC, ya que carece de neutralidad política, y favorece a los países desarrollados de categoría fundadores. Para el caso de Colombia, no faltan los agentes oficiosos que acuden a la defensa incondicional de la labor del IASC, presentando diversas postulaciones, señalando además que con la adopción de normas modernas de información financiera y la desregulación total de la economía entrará triunfante por la senda del desarrollo económico y la justicia social, desconociendo la profunda crisis en el que se debaten los países subdesarrollados que han aceptado o han sido sometidos a estas condiciones económicas internacionales.

4. Defensa del Modelo Propio

La realidad socioeconómica de una región específica requiere para su adecuada representación, del esfuerzo conjunto de diversas disciplinas como la sociología, la política, la economía, así mismo la contabilidad. Para hablar de un modelo contable propio, se debe referir en primera instancia al modelo económico propio.

La presunción de que cada oferta crea su propia demanda está falseada, la ley de Say no se cumple en la economía colombiana. La liberación indiscriminada de los mercados da lugar a caídas de la demanda efectiva y de los índices de crecimiento, por ello debe aplicarse una intervención selectiva orientada a ampliar la demanda, en donde existe exceso de oferta, lo que incrementa la actividad económica.

La aplicación de una serie de políticas económicas en un país requiere de un conjunto de herramientas que las hagan viables. Dentro del tal conjunto de medidas, la contabilidad juega un papel fundamental, pues de su curso depende la información

y el control económico-financiero, elementos nodales para el desarrollo del nuevo modelo económico.

Tradicionalmente el mensaje contable ha estado al servicio de intereses extraños, cercanos a los del gran capital, pues en general las regulaciones han recibido las orientaciones a partir de procesos de transferencia de contenidos regulativos norteamericanos o internacionales, los cuales se han aplicado ante la ausencia de necesaria reflexión teórica y sin la adecuada evaluación de sus resultados, por lo anterior se incluyen algunos puntos que debería tener el modelo único propuesto.

- Impulso al estudio de la planificación contable que posibilita el concurso de la disciplina y la profesión contable en los procesos de planificación económica.
- La información contable, debe orientarse hacia la elaboración de bases de datos que posibiliten su uso en la conformación de la macro contabilidad regional y nacional.
- Impulso a la investigación en contabilidad analítica (de costos) y de gestión para promover el desarrollo de actividades empresariales en áreas de complejidad media.
- Desarrollo de la contabilidad del valor (valor de realización) para ser aplicada en la valoración de empresas.
- Orientación de la información y control contable hacia la valoración (valor de reposición) y protección del capital productivo organizacional nacional.
- Impulso a estudios de inventario, clasificación, medición-valoración (de ser posible) y control de la riqueza natural ambiental.
- Investigación contable para el desarrollo de modelos informativos y de control productivo, propios de las actividades agropecuarias, con miras a favorecer la producción nacional.

Conclusiones

El trabajo académico titulado «Adopción o armonización de la Normativa Contable», escrito por Harold Álvarez Á, presenta un aporte a la discusión sobre si la aplicación de las Normas Contables Internacionales se debe adoptar o armonizar a la base normativa del entorno colombiano.

Se aportan razones y bases para el desarrollo de un modelo económico propio contable, de forma coherente con la propuesta socioeconómica, a partir de una actividad investigativa orientada al estudio y solución de problemas, derivados del subdesarrollo y de la imposición de condiciones macroeconómicas por organismos multilaterales.

Basado en argumentos nacionalistas, el texto muestra cómo la globalización y la influencia de las grandes empresas internacionales dominantes, han presionado y promovido un modelo único de información. Sin embargo, este proceso ha sido estructurado por intereses particulares que, a través de organismos internacionales reguladores, benefician a las empresas multinacionales. Como resultado, los países en desarrollo se encuentran en desventaja, enfrentando barreras para acceder y producir información de manera equitativa, lo que perpetúa las desigualdades existentes.

CAPÍTULO II

CONTABILIDAD, VALORACIÓN
Y DISTRIBUCIÓN DE LA RIQUEZA.
UNA VISIÓN CRÍTICA

Introducción

El objetivo principal de este artículo es examinar tres temas principales. En primer lugar, se analiza la elaboración de cifras económico-financieras a través de la observación del fenómeno económico, la recopilación de datos y la asignación de medidas que se llevan a cabo mediante la aplicación de criterios teórico-técnicos en un proceso de ciencia aplicada. En segundo lugar, se investiga la influencia de los usuarios poderosos de la información contable y su papel en la dirección de esta a través de estructuras normativas e instituciones internacionales. Por último, se expone brevemente cómo la disciplina contable busca participar en el debate crítico sobre los problemas socioeconómicos y su desarrollo como ciencia social aplicada comprometida con el progreso hacia mayores niveles de bienestar social.

La contabilidad es una ciencia que tradicionalmente se incluye en el campo académico de las ciencias económicas, que también abarca la economía, cuyo nombre deriva y es la ciencia más destacada y tradicional de ellas; la administración con sus variaciones, dependiendo del ámbito de estudio: empresarial, de negocios, financiera, económica, agrícola, pública; las finanzas, con desarrollos recientes e importantes; e incluso la ingeniería industrial, comercial o administrativa. Este escrito, ofrece una breve y sencilla visión panorámica de la disciplina contable dirigida a trabajadores académicos tanto de contabilidad como de otras disciplinas sociales, abordando tres temas. Primero, la formulación de las cifras económico-financieras que la contabilidad realiza a partir de la observación del hecho económico, recolección del dato y asignación de la respectiva medición-valoración que elabora utilizando un conjunto de criterios teórico-técnicos en un proceso de ciencia aplicada.

En segundo lugar, se muestra cómo en el trabajo contable intervienen fuertes intereses de los poderosos usuarios de la información, que dirigen a través de distintas instancias, aprovechando estructuras normativas, para posicionar los modelos regulatorios financieros y contables que estas instituciones producen o apoyan, interviniendo en la economía de los países pequeños o dependientes para favorecer el crecimiento del gran capital financiero. Finalmente se presenta de forma breve cómo la disciplina contable intenta participar en el debate crítico sobre los grandes problemas socioeconómicos, a pesar de encontrar más obstáculos que éxitos hasta ahora. Sin embargo, se cree que esta es la mejor manera para que la contabilidad encuentre su verdadero rumbo en su desarrollo como ciencia social aplicada, comprometida con el avance de la sociedad hacia mejores estándares de bienestar.

Síntesis

Desde el punto de vista epistemológico, la contabilidad ha sido catalogada como una disciplina positiva, normativa y/o positivo-normativa. La reflexión teórica y aplicada ha generado numerosos trabajos dentro de cada una de estas corrientes, desafortunadamente, la gran mayoría de los contadores desconocen esta producción debido a que se preparan en instituciones universitarias que no le proporcionan acceso a este valioso repositorio de documentos, libros y artículos. Estos materiales sin duda contienen un conocimiento con profundas implicaciones sobre el papel de la contabilidad en la sociedad, mostrando un compromiso con el crecimiento y/o desarrollo de las comunidades. La problemática disciplinar se agrava si se toma consideración que esta falta de acceso también afecta a gerentes y personas interesadas en el bienestar de las organizaciones empresariales, quienes, al ignorar estas reflexiones y preocupaciones, no considerarán el saber contable como parte de la búsqueda de soluciones a los problemas que desafían diariamente el mundo empresarial.

- **Tipos de medición-valoración en contabilidad y su referente económico y social.**

La contabilidad enfrenta el desafío de realizar mediciones y valoraciones de los hechos económicos que debe registrar y reportar como parte esencial de su labor informativa y de control. A pesar de que la preocupación teórica sobre el fundamento de dichos procesos es reciente, la contabilidad ha logrado resistir los profundos cambios estructurales de la sociedad sin que su función práctica haya sido cuestionada en gran medida. ¿Cuál es la razón por la que la contabilidad ha logrado mantenerse sólida a lo largo del tiempo, sorteando con éxito los desafíos sin haber desarrollado mecanismos sofisticados de medición-valoración? Se presentan dos respuestas:

1. La contabilidad ha estado históricamente arraigada a la estructura social del mercado y, por ende, ha abordado de forma dialéctica los problemas sociales de cada momento y época. Una vez solucionado el problema inicial de fijar un precio de intercambio, la contabilidad internamente establece los costos de producción, amortizaciones, depreciaciones, provisiones, ingresos, ganancias, pérdidas y remuneraciones a los factores productivos.
2. Tras resolver el complejo problema de asignar precios con referencia al mercado y sus procesos de costeo complementarios, la contabilidad adquiere un carácter más psicológico que lógico, teniendo un carácter autoritario difícil de cuestionar.

Hasta ahora, la contabilidad ha logrado satisfacer de manera más o menos adecuada su función de proveer información y control. En la actualidad, han surgido nuevas necesidades en este mundo moderno, cuya solución se ha desarrollado en la contabilidad en colaboración con otras disciplinas, ajustándose a los objetivos e intereses de los usuarios que influyen en el proceso de medición, valoración e información. Este es uno de los aspectos que se desea destacar en la presentación, debido a que es un punto central de discusión y en el que se basa una de las hipótesis del trabajo: la contabilidad, a través del proceso de medición y valoración asigna retribuciones a los factores productivos en correspondencia con elementos reguladores del entorno jurídico-económico, convirtiéndose en algo más que una simple herramienta para la organización de datos.

Hasta ahora, el debate se centra en dos grupos principales de usuarios de la información financiera: los gerentes o usuarios internos y los inversores de capital de riesgo o inversores en bolsa. Los primeros buscan mantener el costo histórico para respaldar la gestión empresarial, mientras que los segundos defienden el valor razonable o de mercado. Sin embargo, ¿qué tipo de asignación o distribución de costos aplican estas metodologías llamadas costo histórico y valor razonable a los factores productivos? ¿Cuáles son sus fundamentos teóricos? En contabilidad empresarial se aplican dos criterios económicos de la teoría del valor como base de las dos metodologías valorativas mencionadas: la clásica, en la que se fundamenta el costo histórico y la neoclásica del valor utilidad, en la que se basa el valor razonable.

Es importante señalar que la tradición del costo histórico se remonta a tiempos antiguos y es probablemente mucho más antigua que la reflexión económica clásica. Una versión antigua del costo histórico incluía las remuneraciones a los factores de producción considerados legítimos en aquellos tiempos, procedimiento base para la fijación de precios de venta de los productos o de las tasas impositivas del gran imperio español de esas épocas. De igual manera, el origen práctico del precio de mercado se remonta a tiempos antiguos, cuando se inició el uso de la moneda como medio de intercambio en mercados primitivos y transacciones individuales.

La actividad contable tiene un considerable discrecionalismo para decidir qué datos incluir en el proceso de información contable, ya sea sobre la base de una visión positiva o normativa, o de un enfoque basado en principios o reglas. No debe verse como una simple tarea de acumulación y síntesis, sino como una responsabilidad social con impactos significativos en la riqueza generada y distribuida por una organización social.

Todas estas son manifestaciones del modelo económico neoliberal impuesto por los países desarrollados desde finales de la década de los ochenta, lo que ha sido

abrumador para los países dependientes. A través de diversas medidas, como la privatización de la economía, los tratados de libre comercio, la reducción del tamaño del Estado y la participación de los organismos multilaterales de financiamiento, entre otros, han disminuido su escasa independencia y han tenido que desviar sus recursos.

El valor razonable es el principio fundamental utilizado por la IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) al realizar operaciones financieras. Se define como el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre un comprador y un vendedor informados, o una obligación puede ser cancelada entre un deudor y un acreedor con suficiente información. A veces, se requiere que la transacción se realice en un mercado activo, donde existan bienes homogéneos de condiciones similares, precios informados al público y múltiples compradores y vendedores.

Dada la tendencia predominante de imponer condiciones de libre mercado, esta forma de valoración será ampliamente respaldada en el futuro de las relaciones económicas internacionales. Se trata de una versión neoclásica de valoración que, en principio, se aplica a bienes cuyo comercio no es tradicional en el mercado, sino que han sido desarrollados gracias a avances tecnológicos y técnicos, como los bienes intangibles o los activos financieros.

El entorno empresarial de Colombia, al igual que el de la mayoría de los países, refleja la gran importancia porcentual de las empresas micro, pequeñas y medianas, las cuales por lo general no necesitan informar al público en general debido a que son empresas unipersonales o familiares, y su financiamiento proviene de fuentes domésticas, préstamos bancarios y ahorros, por lo que no requieren utilizar el capital financiero de riesgo. Estas son condiciones específicas que caracterizan el entorno empresarial y deben ser consideradas en primera instancia al diseñar un modelo contable. La respuesta a estas condiciones y requisitos, los cuales son particulares de cada entorno socioeconómico, no puede ser proporcionada por un modelo contable general global, especialmente cuando el propuesto por IASB está claramente identificado en sus objetivos e intereses con los del capital financiero bursátil, los cuales no coinciden con los de las pequeñas y medianas empresas, ni con los intereses del Estado colombiano.

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

Durante los últimos cincuenta años, la contabilidad ha sido fuertemente influenciada por la contabilidad positiva y la corriente funcionalista del normativismo, ambas comprometidas con el modelo económico capitalista. La corriente positiva es

altamente respetada y su mensaje se ha utilizado para fortalecer el desarrollo del capitalismo financiero, la última expresión del modelo económico predominante. Diversos factores han contribuido a la difusión y mantenimiento de su reputación. Por ejemplo, en la década de los sesenta, la proliferación de estudios empíricos, basados en metodologías científicas, permitió poner a prueba hipótesis de trabajo que la investigación a priori no podía validar.

En lo referente a la corriente funcionalista del normativismo, su renombre se debe a la creación de marcos regulatorios de estilo capitalista más destacados y actualmente en vigor, desarrollados en las décadas de los setenta y ochenta del siglo pasado, como los de los Estados Unidos (modelo FASB) y del Reino Unido (modelo Corporate Report), así como el propuesto por el IASB, cuya primera formulación se llevó a cabo en los setenta, pero que desde los ochenta, cuando creó su marco conceptual, estableció claramente su camino lógico-normativo. Vía que ha sido confirmada en ajustes sucesivos, hasta dirigirse hacia los objetivos acordados en el proceso de convergencia con IOSCO, orientados a servir a los intereses de los mercados de valores.

Estos nuevos avances disciplinarios están justificados debido a la perspectiva ontológica diferente adoptada por estas corrientes, que pasan de ver el mundo social como estructuras y/o procesos concretos y predecibles, por lo tanto posibles de ser ajustados a leyes de comportamiento estilo ciencia natural, a concebirlo como el resultado de construcciones discursivas y acciones individuales y sociales, cuyo conocimiento implica actividades investigativas de interpretación y comprensión, más que de observación y descripción de comportamientos. Esto también implica optar por una visión metodológica coherente con dicho cambio, que implica el abandono de metodologías denominadas “científicas” por su relación con las ciencias naturales, cuyo propósito es establecer comportamientos regulares del objeto investigado, para optar por una alternativa hermenéutica, interpretativa e incluso comprensiva de los fenómenos más cualitativos que cuantitativos, derivados de las acciones sociales. En esa dirección y con el objetivo de presentar una visión general de estas tendencias, el autor empleó trabajos ya realizados por investigadores de renombre para cumplir esta meta.

- **Investigación contable predominante**

Burrell y Morgan, emplearon el término “funcionalismo” que combina una visión objetivista del mundo con una preocupación por la regulación. El término proviene de trabajos sociológicos que conceptualizan la sociedad como un sistema único de elementos interrelacionados, en el que cada aspecto de la vida social cumple una

función específica y el investigador tiene como objetivo descubrir la naturaleza de esas funciones. Esto guarda similitud con gran parte de la investigación contable predominante, que se centra en el funcionamiento de la contabilidad. Estos trabajos parten de una visión objetiva de la sociedad, consideran la conducta individual como determinista y emplean la observación empírica y una metodología positiva de investigación.

Principales supuestos de la investigación contable predominante:

- a. Creencias sobre el conocimiento: La teoría y la observación son independientes entre sí y se prefieren los métodos cuantitativos de recolección de datos para proporcionar una base de generalizaciones.
- b. Creencias sobre la realidad física y social. La realidad empírica es objetiva y externa al sujeto (y al investigador). Los actores humanos son esencialmente objetos pasivos que persiguen racionalmente sus metas asumidas. La sociedad y las organizaciones son básicamente estables y la conducta disfuncional se puede dirigir mediante el diseño de sistemas de control.
- c. Relación entre teoría y práctica contable. La contabilidad se ocupa de medios, no de fines. Tiene valor neutral y las estructuras institucionales existentes se dan por hechas.

• **Investigación contable interpretativa**

Algunos críticos de la investigación contable cuestionan el enfoque de la investigación interpretativa debido a su falta de atención a la crítica social y a la promoción de un cambio radical. Sin embargo, el trabajo interpretativo busca comprender la dimensión social de la vida cotidiana. Los principales supuestos de la investigación contable interpretativa incluyen:

- a. Creencias sobre el conocimiento: la teoría se emplea para explicar las intenciones humanas, y su idoneidad se valora por la consistencia lógica, la interpretación subjetiva y la concordancia con las interpretaciones de sentido común de los actores.
- b. Creencias sobre la realidad física y social: la realidad se crea socialmente y se objetiva mediante la interacción humana. La acción humana es intencional y su significado se basa en el contexto histórico y social. Se presupone un orden social y se mide en los conflictos a través de los significados compartidos.
- c. Relación entre teoría y práctica contable. La teoría contable busca explicar la acción y comprender cómo se produce y reproduce el orden social.

- **Investigación contable crítica**

Burrell y Morgan distinguieron entre “estructuralismo radical” y “humanismo radical” en su investigación, con el primero viendo a la sociedad como moldeada por estructuras sociales y el segundo centrándose en los actores sociales individuales como creadores de la sociedad. Por otro lado, Hopper y Powell se mostraron reacios a hacer tal diferenciación y, en cambio, prefirieron categorizar las “teorías radicales” como un subconjunto de la investigación contable. Citaron la distinción subjetivo-objetivo y su papel en el debate sobre la estructura de la acción como una razón para su vacilación.

Creencias predominantes en la investigación crítica de la contabilidad:

- a. Creencias sobre el conocimiento. Los estándares para evaluar las teorías son siempre temporales y se ven limitados por el contexto. Los fenómenos sociales solo pueden ser comprendidos a través del análisis de su evolución y cambio histórico dentro del conjunto de relaciones.
- b. Creencias acerca de la realidad física y social. La realidad empírica se caracteriza por relaciones reales y objetivas, pero se transforma y reproduce a través de la interpretación subjetiva. Se reconoce la intencionalidad humana y la racionalidad, pero deben ser analizadas críticamente debido a que el potencial humano está influenciado por una conciencia falsa y la ideología. El conflicto fundamental es endémico en la sociedad debido a la injusticia social.
- c. Relación entre la teoría y la práctica contable. La teoría lleva consigo un deber crítico, específicamente la identificación y eliminación de prácticas dominantes e ideológicas. De estas clasificaciones se deriva un amplio alcance de investigación de un nuevo tipo que, hasta ahora, apenas se está comenzando a explorar desde la perspectiva crítica interpretativa.

En esta vía, el autor realiza un breve análisis de las tres perspectivas establecidas por Hopper y Powell sobre la investigación contable: predominante, interpretativa y crítica, las cuales sirven como una categorización que permite distinguir los caminos parciales del desarrollo del conocimiento contable, como sigue:

- a. En el caso de la investigación predominante, se puede concebir que aquí se incluyen los procesos dirigidos al fortalecimiento de modelos regulatorios contables críticos que respaldan el funcionamiento del modelo económico dominante y sus relaciones legales de producción y distribución de riqueza.

- b. En cuanto a la investigación interpretativa, a pesar de alejarse de la tendencia predominante, no lo hace con la intención de desafiar el orden establecido y, por consiguiente, el sistema regulatorio general (político, económico y contable), sino que busca ajustar las condiciones para lograr una mejora en la comprensión de las prácticas contables como prácticas sociales. Es importante resaltar aquí el cambio de perspectiva ontológica, ya que no se aborda el objeto investigativo como externo al observador, sino que se establece una visión participativa del sujeto en la creación de esa realidad social objeto de conocimiento.
- c. En cuanto a la vía crítica, el panorama es bastante diferente al de los dos anteriores, ya que su orientación apunta en dirección contraria al mantenimiento de las condiciones socioeconómicas actuales. Se opone radicalmente al orden ideológico político establecido y adopta como imperativo la eliminación de las prácticas ideológicas dominantes.

Por otra parte, Escobar B. y Lobo presentan una categorización de los enfoques críticos más significativos en contabilidad de gestión en dos escuelas principales:

- a. Perspectivas marxistas: Se enfocan en el estudio del conflicto, la división y la lucha de clases. Consideran que la contabilidad de gestión (CG) es un medio de explotación de los trabajadores, dándole más importancia que al objetivo organizacional. Dentro de los enfoques, el proceso laboral es el más utilizado. En resumen, sostienen que la CG es un instrumento al servicio del capitalismo que permite alienar y explotar a los trabajadores para lograr más fácilmente sus objetivos. Ha sido el enfoque más investigado dentro de las aproximaciones marxistas, destacando los trabajos de Hopper.
- b. Perspectivas posmodernistas: Se basan en el análisis de las diferencias entre los mundos de la organización: natural, social y subjetivo. Buscan explicar el comportamiento de los individuos y las dinámicas organizativas en función de sus interrelaciones. El enfoque foucaultiano se destaca, siendo ampliamente utilizado para estudiar las relaciones de poder y conocimiento dentro de las organizaciones. Existe una gran cantidad de trabajos realizados desde esta perspectiva, entre los que destacan los de Millar y O'Leary y Ezzamel. En coherencia con los enfoques mencionados y en un contexto específico de impacto contable en la gestión empresarial, surge el interés por explicar el papel de los mecanismos de control en las organizaciones desde enfoques menos convencionales, como los marxistas o posmodernistas. Este es el planteamiento según Larrinaga.

En el ámbito de la contabilidad analítica y gerencial, las suposiciones anteriores permiten plantear ciertas pautas de comportamiento que apuntan a que la organización se dirija por caminos que previamente no se habían considerado como posibles formas de actuación empresarial, dependiendo de los objetivos asumidos como válidos por la dirección. Desde otro punto de vista, Mattessich ha catalogado globalmente el movimiento crítico en contabilidad como CIV (por sus siglas en inglés: Visión Crítico Interpretativa) y cuyo crecimiento se ve en cierto modo impulsado por el debate en torno a corrientes positivas, en relación con los juicios de valor. El positivismo se caracteriza por su rechazo a aceptar juicios de valor, pero considera como precientífico, es decir, no sujeto a discusión, el objetivo de obtener beneficios máximos. La CIV, con su enfoque crítico, postestructuralista y postmoderno, según Mattessich, considera que todas las ciencias están influenciadas por juicios de valor y que ninguna es capaz de revelar lo que es verdadero y real.

En relación con la importancia de las corrientes críticas en contabilidad, el autor hace referencia y discute parcialmente tres de las diez ideas clave propuestas por Mattessich como características fundamentales de las corrientes postestructural y postmodernas manifestadas en la Visión Crítico Interpretativa CIV:

- a. La objetividad y la “verdad absoluta” son ilusiones. La “verdad” es relativa según los sistemas del discurso, cuyas reglas determinan qué es verdad y qué no lo es. La ciencia es simplemente un medio para escapar del engaño. Sin embargo, todavía se pueden encontrar criterios científicos de verdad entre los pensadores de la “modernidad” (en los trabajos de Habermas, por ejemplo). Se puede estar de acuerdo en la no existencia de la “verdad absoluta”, pero no se puede aceptar su relatividad absoluta. La verdad es una idea regulativa que impulsa a la ciencia en su búsqueda, para permanecer finalmente con una verdad temporal, provisional y falsable.

En el caso de la contabilidad, se deben tener en cuenta los diferentes enfoques, dependiendo de los objetivos o propósitos del sistema o modelo contable.

2. El pensamiento racional no predomina en el lenguaje, ya que es principalmente metafórico. No es necesario que coincida lo que se dice o se escribe con lo que se quiere comunicar, siendo responsabilidad de las técnicas desconstructivas (definidas por Derrida únicamente en términos negativos, es decir, lo que no es) llenar el vacío entre la intención y el acto.
3. El propósito de la ciencia no es simplemente describir o explicar la realidad, sino más bien generar nuevas realidades. Siguiendo esta tendencia, muchos seguidores

de la CIV han adoptado una orientación ontológica, como el constructivismo social, confirmado por Lukka. Esto es relevante para la contabilidad, y coincide con lo que se intenta argumentar en la primera tesis de este escrito: la contabilidad es el factor que genera datos que crean una realidad sobre la cual se toman decisiones que impactan la riqueza y el bienestar de los involucrados en los procesos productivos. Aunque el trabajo descriptivo-explicativo que la ciencia en general, y ciertas ciencias sociales en particular, pueden realizar con buenas perspectivas, como la contabilidad, es valioso para mejorar la comprensión de la realidad objeto de estudio, desde la perspectiva ontológica de la realidad que Mattessich ofrece y a la que se menciona a continuación, la complementación de las perspectivas descriptiva y normativa no solo es deseable, sino, en opinión del autor, posible. Al menos en lo que respecta a la contabilidad, utilizando las herramientas CoNAT y CoNAM, los procesos descriptivos, prescriptivos y constructivistas pueden complementarse con el fin de solucionar incógnitas y alcanzar objetivos deseables.

Conclusiones

En términos generales, se ha examinado el panorama de la contabilidad frente al propósito inicial de presentar tres aspectos que, deben ser debatidos al revelar el papel actual de la disciplina contable como un conocimiento social aplicado. El primero se refiere a la elaboración de cifras económico-financieras por parte de la contabilidad, un proceso en el que existe un campo discrecional significativo que merece ser observado por aquellos interesados en comprender mejor la magnitud y gestión de actividades sociales, como la acumulación y distribución de la riqueza en las actividades productivas empresariales, donde la contabilidad es testigo de excepción. Desde esta perspectiva, se considera pertinente solicitar la colaboración de investigadores y académicos de otras disciplinas sociales interesados en examinar la realidad factual y, a partir de allí, contribuir a la construcción de formas de convivencia social mejores y más justas.

En segunda instancia, se encuentra la presencia activa de poderosos intereses de los usuarios de la información, quienes dirigen la información contable a través de la intervención de diversas instancias de poder, con el fin de legitimar las formas y vías de apropiación de los excedentes sociales. En este sentido, es necesario crear espacios de reflexión que permitan comprender el papel de conocimientos como la contabilidad, su papel en la construcción de nuevas realidades sociales y la posibilidad de orientarlos hacia mejores formas de convivencia humana.

Respecto al tercer aspecto, relacionado con el camino seguido por la contabilidad en el ámbito de la teoría crítica, a pesar de los debates y confrontaciones internas, se considera que se está avanzando, aunque sea lentamente, en el proceso de legitimar una nueva visión y un nuevo enfoque del desarrollo disciplinario que permitirá construir otras formas de acción profesional comprometidas con ideales humanos de justicia y bienestar social. Es esta línea de investigación la que debe ser abrazada por los contadores preocupados por el impacto social de la contabilidad. Aquí se presentan los argumentos que permitirán apoyar a los profesionales de las ciencias sociales comprometidos con un mejor futuro para los pueblos. La contabilidad y los contadores también pueden y deben contribuir a la construcción de un mundo.

CAPÍTULO III

ADOPCIÓN DE LA NORMATIVA
CONTABLE INTERNACIONAL:
¿ES EL CAMINO CORRECTO?
ANÁLISIS DEL PROYECTO
DE LEY 165 DE 2007

Introducción

Colombia a partir de la Constitución Política del año 1991, definió su conformación como un estado social de derecho, con instituciones independientes autónomas que velan por la correcta administración de lo público en favor de sus connacionales, el respeto a la libertad personal social y corporativa, la defensa de su territorio y de su soberanía.

Para el correcto funcionamiento de sus instituciones, queda claro en esta carta política, la división de poderes, el legislativo, el ejecutivo y el judicial, y cuyas funciones se enmarcan en el respeto, autonomía e independencia, en aras de cumplir un mandato social derivado de la voluntad del constituyente primario.

En esa división de poderes, corresponde al legislativo la creación de la ley cuyo fin es lograr que las diferentes acciones de las personas naturales y jurídicas que habitan el territorio colombiano de manera permanente o transitoria coadyuven con los fines esenciales del Estado.

Sobre los fines esenciales se encuentra el desarrollo el crecimiento y la libertad empresarial, en función de la satisfacción de las necesidades básicas de la población, y para ello el legislador mediante la creación de la ley comercial, reglamenta esa libertad de ejercer arte, profesión u oficio, asignando los deberes formales y legales que den cuenta sobre el comportamiento financiero, social y ambiental de sus negocios.

Es entonces a través de la ley que se le asigna a la contabilidad, la función como medio idóneo que informa sobre el desarrollo del objeto social de las empresas, que son relevantes para el interés público y el estatal, derivados de los negocios.

Así las cosas, el proyecto de ley 165 del año 2007, presentado por Simón Gaviria Muñoz, y David Luna, fue objeto de un destacado análisis elaborado por los profesores Harold Álvarez y Mauricio Gómez como un aporte teórico crítico para el pensamiento contable y para la comunidad contable en Colombia.

Desde la perspectiva del pensamiento contable de Harold Álvarez, nace una serie de tensiones sobre la verdadera función de los legisladores en la creación de unas normas jurídicas apropiadas al contexto colombiano, al quehacer de las empresas y a la realidad económica.

Síntesis

El pensamiento contable de Harold Álvarez Álvarez, como expresidente del Consejo Técnico de la Contaduría en Colombia, y Mauricio Gómez Villegas, desde la académica, entregan a los participantes de la ciencia, en un lenguaje técnico, sencillo un saber especial que nutre en teoría crítica a la ciencia, a la academia y a los practicantes, con argumentos claros y estructurados, ejemplarizantes para quienes por mandato del constituyente primario, tienen el deber de legislar en función del interés público, y con ello coadyuvar a la materialización de los fines esenciales del Estado, en la síntesis que se desarrolla a continuación, se hace una introspección al pensamiento crítico de Álvarez y Gómez, sobre el proyecto de ley 165 de 2007 que se surtió en la cámara de representantes.

El proyecto de ley 165 de 2007 propuesto por los representantes Gaviria y Luna, tiene un objeto central que consiste en adoptar normas internacionales de información financiera. En Colombia para la presentación de los informes que las empresas deben rendir al Estado y al interés público; en dicho proyecto se obligaba a que todas las empresas que desarrollaran objetos sociales en el territorio colombiano quedarían obligadas a hacer esa adopción de estándares internacionales sin importar su tamaño, su músculo financiero, su organización y la trayectoria histórica de las normas contables que se aplicaban en Colombia bajo el Decreto 2649 y 2650 de 1993.

Dicha adopción se le encargó al Ministerio de Industria, Comercio y Turismo con unos extremos temporales comprendidos entre el año 2010 y el año 2012, motivados por la integración económica internacional, el libre mercado, las políticas económicas abiertas, el intercambio comercial y la competitividad, así como la uniformidad de esquemas monetarios jurídicos, financieros, económicos y contables.

Este proyecto de ley advertía la importancia de una contabilidad que tuviera un lenguaje y unos procedimientos homogéneos, verificables, comparables que les permitiera a las empresas ser más competitivas y generar confianza en los mercados internacionales, en los inversionistas presentes y futuros, así como una seguridad en la información preparada bajo estándares internacionales en oposición a aquellos creados y gestados por las ramas legislativas en los diferentes países.

En la propuesta observada en la ley, se justifica además el apoyo de la Organización Mundial del Comercio OMC, para la estandarización de la contabilidad, y en el mismo sentido lo propuesto por el Fondo Monetario Internacional FMI, bajo el criterio de que así se mejorarían los flujos de información financiera y no financiera y se fortalecería la inspección y vigilancia de la contabilidad mediante la adopción de estos estándares internacionales.

La motivación resalta el accionar de la International Accounting Standards Board IASB, como el organismo emisor de normas contables con reconocimiento mundial apoyando la creación de normas de información financiera, para darle transparencia credibilidad y comparabilidad a la contabilidad y a los negocios en las empresas, elementos necesarios para la correcta toma de decisiones en la consolidación de las relaciones económicas internacionales.

Una característica para impulsar la materialización de ley, advierte el aprecio por la adopción de estándares internacionales, porque se desarrolla un lenguaje común contable y globalizado a la par de países desarrollados a nivel mundial, mientras que en contraposición a ello se indica que el sistema normativo contable colombiano es obsoleto e indescifrable para los inversionistas extranjeros, acompañado de un temor institucional por dar el salto a la globalización no solo de los negocios, sino del cambio de régimen normativo contable en el país.

Se observa en este trabajo que el punto de vista de los parlamentarios ponentes define el modelo contable colombiano como de baja calidad, riñe con la realidad económica financiera de las empresas y que se encuentra fuera de contexto con lo cual se justifica la adopción de estándares internacionales y que el régimen normativo contable en Colombia deberá alinearse a los estándares internacionales, y con ello elevar la calidad de la información contable y financiera que represente una verdadera utilidad para la toma de decisiones.

Así mismo devela este proyecto una marcada crítica al ejercicio profesional de los contadores en el país, pues se advierte que los informes y las cifras son de baja calidad e inapropiados para la toma de decisiones, con lo cual de manera indirecta se pone en entredicho la formación académica para la práctica contable, se evidencia por tanto, una marcada separación del mundo de la práctica, del mundo de la investigación y del mundo de la academia con la rama legislativa y los organismos internacionales al momento de la creación de normas contables.

En los argumentos de los ponentes se manifiesta la multiplicidad de organizaciones y organismos interesados en la creación e interpretación de las normas contables cada uno, con diferentes objetivos y, por lo tanto, la atomización de las normas genera caos y tensiones irresolubles al momento de llevarlos a la práctica contable por cuanto se entreveran objetivos e intereses diferentes. De allí la urgencia de la homogenización mediante la adopción de estándares internacionales para la contabilidad.

Llama la atención la centralización en el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo encargado de garantizar el diseño e implementación de estas normas, desconociendo la

integración de los practicantes, de la investigación científica y académica colombiana en materia contable, así como de los organismos que por ley regulan y reglamentan las normas y los principios de contabilidad hasta ahora aplicables en Colombia, es una intencionalidad descrita en cuatro artículos, que de hacerse realidad impone un modelo contable, que si bien es funcional según sus autores en otra regiones y sistemas económicos, para Colombia dista de su realidad jurídica, política, económica y empresarial.

Álvarez y Gómez, en su análisis desnudan la fragilidad en la investigación y en el estudio riguroso que hace el legislador al momento de proponer crear una norma jurídica de regulación para la contabilidad, por cuanto no se profundiza ni se tiene en cuenta a los practicantes, a los investigadores, y mucho menos a los académicos, para auscultarse en la correcta apreciación del mundo de la contabilidad en Colombia, de la importancia de reconocer que existen marcos regulatorios aplicados durante varias décadas y que tiene unas normas básicas, técnicas y de revelación, que sirven al interés público y estatal y que han generado importantes resultados a nivel interno y han servido para la correcta toma de decisiones.

Pensar que la contabilidad únicamente es útil si se es estandarizada, porque así lo consideran organismos internacionales y el Fondo Monetario Internacional FMI, dejando de lado las propias características regionales, los usos y las costumbres mercantiles y el desarrollo del comercio, bajo unas normas legales creadas e implementadas bajo las directrices de organismos técnicos que vigilan el desarrollo de la profesión contable en Colombia, es una visión que subestima una trayectoria de la práctica y de la investigación adoptada a las necesidades propias del país.

Adoptar los estándares tal como lo propone el proyecto de ley 165 del año 2007, conlleva a una rejuridización estatal en materia contable, impuesta sin un estudio detallado de las necesidades reales que satisfagan el interés público y estatal en materia contable, y si bien es cierto los ponentes tienen presente que la ciencia y la tecnología han generado importantes avances en el tema de las telecomunicaciones y de los medios de transporte, que han impulsado a nivel mundial el intercambio comercial de bienes y servicios, el libre mercado y la integración regional, también lo es, que la contabilidad históricamente en Colombia no es ajena al desarrollo de las tecnologías de la información y las telecomunicaciones, de hecho, la prohibición de llevar la contabilidad manual, dejó hace décadas de ser una práctica ordenada y permitida por el mismo Estado, y a cambio se exige cada vez más la implementación de programas contables, que presenten información integrada, oportuna, verificable y segura para la toma de decisiones.

Vincular al ordenamiento interno colombiano normas externas sin un análisis previo de los efectos, de los cambios e incidencias, de un nuevo marco conceptual, de la definición técnica de los elementos que conforman los estados financieros, desconoce normas jurídicas de otros campos del saber que se relacionan con la contabilidad como lo son el derecho comercial, el derecho civil, el derecho tributario, el derecho ambiental, y eso afecta en la práctica contable, por cuanto la comunidad que integra la profesión es separada en la redacción y conformación normativa de la autorregulación contable a través de estos estándares y por ende se devienen y generan tensiones entre la realidad, la norma, la práctica contable que afecta los informes finales que se deben presentar al terminar los ejercicios fiscales.

Incluir en la exposición de motivos del proyecto a todo el sector empresarial colombiano con la obligación de adoptar normas internacionales de información financiera y de su aseguramiento, como respuesta a las necesidades contables y financieras que vive el país, dejando de lado a los investigadores de la ciencia, los practicantes y los reguladores, permite concluir sin mayor esfuerzo, que el proceso de adopción más que un consenso es una imposición forzada, que riñe con la realidad contable del país.

Adoptar estándares internacionales conlleva a aplicar de manera exegética su contenido, independiente si se ajusta o no a la necesidad del empresario, del practicante, del profesional y de la comunidad contable, máxime cuando se fijan fechas perentorias, para esa transición, que a la postre deroga, los marcos de regulación preexistentes, y que de alguna manera dan respuesta a las necesidades de información apropiadas al contexto legal colombiano, al juicio profesional y al marco legal de la profesión contable, que si bien es cierto ha funcionado, corresponde al legislador, a los organismos de vigilancia y control de la profesión, a la comunidad contable y a sus practicantes, revisar, conciliar, ajustar, y hacer que esas normas converjan y cumplan su cometido.

En el proyecto de ley se abandona la trayectoria histórica de la regulación en materia contable y las gestas de los participantes de la ciencia y se fortalece la importación normativa en materia contable, por la incapacidad del legislador colombiano en crear un marco contable propio, que dé respuesta a las necesidades del interés público y estatal, imponiendo el dominio extranjero, liderado por la Organización Mundial del Comercio OMC y el Fondo Monetario Internacional FMI, es una juridización impropia, a pesar de contar con la experiencia de los empresarios, de los practicantes y de la investigación científica contable desde la académica, porque se abandona ese activo intelectual, por un poder que no es emancipador, ni liberador, porque está dado para favorecer los intereses económicos y financieros de los grupos de poder hegemónico mundial.

En relación con la hermenéutica sobre la realidad empresarial colombiana que hacen los ponentes del proyecto de ley 165 de 2007, carece de metodología y se caracteriza por el abandono filosófico de las diferentes escuelas de interpretación, elementos indispensables para hacer una correcta comprensión, sobre la viabilidad o no de la adopción de normas de contabilidad con carácter obligatorio por el empresariado, sin distinción de su tamaño ni de su capacidad empresarial y mucho menos de su condición patrimonial sobre la cual se apalanca la generación de la riqueza.

Los ponentes Gaviria y Luna, en su propuesta omiten el hecho de que Colombia tiene algunos rasgos atípicos en su legislación sobre la contabilidad, marcada por un extenso marco normativo en materia fiscal y comercial, donde las reglas se imponen a las financieras, esto es, la tendencia es fiscalista y eso riñe con la adopción de normas extranjeras, además que la realización de los hechos económicos en materia fiscal, hermenéuticamente difieren de la realidad financiera, que los contratos comerciales y civiles se rigen por una legislación, enraizada en el pasado, y para actualizarla se necesita la derogación en todo o en parte de las mismas y crear unas nuevas en consonancia con el pensamiento y vivencias de una generación que se caracteriza por el empleo de la tecnología en las comunicaciones a un ritmo acelerado e incontrolado.

Señalaban los autores que materializar este proyecto de ley traería tensiones poco alentadoras sobre la regulación en materia contable, para el funcionamiento adecuado de los negocios, pero en especial para el reconocimiento fiel de los hechos objeto de representación en la contabilidad, aunado a ello la hermenéutica sobre aspectos técnicos relacionados con un nuevo marco conceptual bajo estándares internacionales, con la materialidad de los negocios, y los efectos sobre el medio, son aspectos para los cuales las organizaciones, los practicantes, los participantes de la ciencia contable y los creadores de las normas, observan deficiencias en su implementación.

En este escenario toma un valor especial el trabajo desarrollado por décadas desde la académica, la investigación, la práctica contable y la experiencia de los empresarios, para informar los hechos económicos de interés público y estatal, experiencias que sirven para confrontar la norma de autorregulación local frente a aquellas normas que por adopción se incluyen en el marco normativo colombiano, y de allí se derivan nuevos conocimientos que contribuyen al desarrollo y evolución de la ciencia contable, y que le permitirán al legislador redireccionar el objeto de la misma ley, con el propósito de establecer un sistema contable acorde con los requerimientos globales, pero manteniendo la identidad propia de la región, conservando usos y costumbres comerciales que coincidan y se incluyan en la nueva normativa, útiles para homogeneizar el lenguaje contable transnacional.

A través del estudio crítico realizado por Álvarez y Gómez, sobre el proyecto de ley que proponen Gaviria y Luna, se hace un aporte muy interesante para el pensamiento contable y para la comunidad profesional en el sentido en que se valora la experiencia, el recorrido y el trabajo realizado por décadas en materia de desarrollo de la teoría contable colombiana, en contraposición con la adopción e imposición de estándares internacionales cuya teoría dista y se tensiona con la local.

En este análisis crítico se trata el tema de la globalización contable forzada por organismos internacionales cuyo interés específico es conservar los objetivos de las políticas económicas mundiales centradas en la acumulación de la riqueza, en la explotación indiscriminada de los recursos naturales, en la juridización de la contabilidad con intereses económicos y patrimoniales, dejando de lado aspectos no financieros, que afectan a nivel universal la ontología contable y por supuesto la creación de nuevo conocimiento para la ciencia, debido al pensamiento no emancipado de los gobiernos quienes se someten al mandato de la hegemonía y el poder económico que históricamente lo mantienen.

El trabajo de Álvarez y Gómez desarrollado en el análisis del proyecto de ley 165 del año 2007, con autoridad y argumentación suficiente, señalan unos derroteros a la comunidad contable, a los legisladores y por supuesto para el sector empresarial, en el que tocan aspectos sustanciales que denotan resultados poco alentadores debido a la falta de estudio, de análisis en el proceso de una adopción de normas que se han aplicado en otros países cuyas leyes, organización política, estatal y empresarial, es radicalmente opuesta a la nuestra, son regiones con estructuras formas y modos de producción diferentes y en casos opuestas al caso de Colombia.

Hay razones suficientes para pensar que una adopción generaría efectos negativos en la práctica contable, en el ejercicio y desarrollo de la profesión, en la información a revelar y por supuesto en la toma de decisiones no solo del Estado sino de los propios empresarios, los inversionistas presentes y futuros y claro está en el interés público que necesita informarse sobre el desarrollo de las operaciones de los negocios y las empresas, en ese mismo sentido se deja claro que el legislador antes de apoyarse en la misma ciencia contable busca fortalecer sus proyectos en los criterios y en los conceptos de organizaciones extranjeras que desconocen los hechos objeto de contabilización regionales, como tampoco la estructura y organización de las empresas, en el entendido que para el caso de Colombia el desarrollo y crecimiento económico se sustenta en las micro y pequeñas empresas, así como una marcada tendencia del comercio informal, y que muchos de esos negocios se soportan y sustentan sin tener presente la obligatoriedad de llevar la contabilidad que dé cuenta de la evolución de sus negocios.

Conclusiones

La improvisación en la rama legislativa respecto a la creación de normas jurídicas relacionadas con la ciencia contable han marcado un derrotero especial a través de la historia de la contabilidad en Colombia; el proyecto ley 165 de 2007, analizado por Álvarez y Gómez, no es la excepción y demuestra en la exposición de motivos que la adopción de estándares internacionales, bajo lineamientos externos ajenos a la investigación científica en materia contable, a la práctica de la profesión, y a la evolución científica de la ciencia contable, deja a la deriva toda una producción y experiencia en materia normativa contable que por décadas ha dado respuesta a las necesidades y al interés público, así como a las expectativas de los empresarios y por supuesto al interés estatal, en función del recaudo fiscal, derivado de una política económica y de una juridización contable que por décadas ha permanecido en el renglón de la linealidad financiera y patrimonial.

El documento realiza una hermenéutica al proyecto de ley 165 de 2007, es un despertar emancipador desde el pensamiento contable, que contribuye al desarrollo desde la teoría crítica de la ciencia contable, demostrando que quienes deben crear las leyes y en el caso concreto de la contabilidad, desconocen de manera muy preocupante la realidad y evolución de la ciencia, hoy poco aporte hacen como legisladores ya sea por desconocimiento o por intereses particulares o políticos, que se administra la producción de normas jurídicas en materia contable con profundo desarrraigamiento por la misma ciencia y por qué no decirlo por el interés social y estatal que deviene de los informes de las empresas fundamentados en la contabilidad.

Este trabajo del profesor Harold Álvarez es un reto para los investigadores en materia contable no solo desde la academia sino en la praxis, para que acudiendo al juicio profesional y la legitimación en la causa como autoridad en materia contable, los profesionales tomen partida frente a la realidad económica y reporten en los informes financieros datos que logren repercutir en la toma de decisiones fundamentadas en los argumentos y la teoría contable por parte de profesionales en ejercicio que más allá de admitir la adopción de estándares, prefieren hacer un trabajo disciplinar riguroso sobre los hechos que son objeto de representación contable, y lo realicen ajustados al saber disciplinar aún en contra de los presupuestos teórico-jurídicos o de autorregulación contable, reto que en la actualidad a pesar del paso del tiempo es más vigente que en la época en que los autores señalaron el camino equivocado sobre el cual hace su recorrido la ciencia contable.

CAPÍTULO IV

CONTABILIDAD, JUICIOS
ÉTICO-MORALES Y DESARROLLO
HUMANO: UNA REFLEXIÓN EN LA
PERSPECTIVA DE LA
TRANSDISCIPLINARIEDAD

Introducción

La contabilidad, a pesar de sus amplias raíces históricas y su importante impacto social, sigue esforzándose por establecerse como una disciplina que trasciende el mero tecnicismo de la documentación cuantitativa. Durante muchos años, se ha limitado a la función mecánica de registrar datos financieros, sirviendo principalmente a los intereses privados de los propietarios del capital. Esta perspectiva restringida ha obstaculizado la transformación de la contabilidad en una disciplina social y científica, capaz de analizar minuciosamente las complejidades de las organizaciones humanas y su influencia en el progreso social.

La realidad contemporánea a la que se enfrentan los profesionales de la contabilidad refleja este punto de vista limitado. Con frecuencia, se ven atrapados en un ciclo repetitivo de tareas administrativas, centradas en gran medida en el cumplimiento de las responsabilidades tributarias, lo que inhibe su capacidad para participar en el análisis de la información contable y sus posibles contribuciones al bienestar social. Este enfoque, que prioriza la mera gestión de los datos financieros, impide que la contabilidad se convierta en una herramienta para el progreso humano y el establecimiento de un futuro más equitativo y sostenible.

En este capítulo se intenta reafirmar la importancia de la contabilidad como disciplina que va más allá de la mera representación numérica. También se refrenda la convergencia de la contabilidad con las consideraciones éticas y morales y el desarrollo humano, empleando una lente transdisciplinaria. Esta metodología tiene como objetivo romper la percepción convencional de la contabilidad como un aparato exclusivamente técnico, posicionándola más bien como una disciplina capaz de fomentar el desarrollo de una sociedad más justa y equitativa.

Se examina el panorama específico de la contabilidad colombiana, donde las repercusiones del paradigma neoliberal han ejercido una presión sustancial a favor de la asimilación de las normas internacionales, con frecuencia pasando por alto las características únicas de la nación. Este paradigma, que se centra en maximizar las ganancias individuales y promover la libre competencia, no necesariamente conduce a un desarrollo social equitativo y sostenible.

El capítulo aboga por la formulación de un modelo de contabilidad que, si bien sea eficiente y transparente, también reconozca las facetas éticas y morales de la disciplina. Propone una práctica contable que trascienda la mera documentación de las transacciones y evolucione hasta convertirse en un mecanismo para el establecimiento de un futuro más justo y sostenible, en el que el objetivo primordial sea el bienestar de las personas.

Síntesis

Este artículo académico: Contabilidad, juicios ético-morales y desarrollo humano: una reflexión en la perspectiva de la transdisciplinariedad investiga la progresión de la contabilidad de una disciplina predominantemente técnica a una que encarna las dimensiones sociales, examinando críticamente su importancia en el progreso humano y la formulación de una sociedad más justa y equitativa. El autor, Harold Álvarez Álvarez, postula que la contabilidad, que históricamente se ha percibido como una mera enumeración cuantitativa de hechos, debe elevarse más allá de sus límites técnicos para emerger como un recurso instrumental que mejore el bienestar de las instituciones humanas y fomente el desarrollo social.

- **Contabilidad: más allá de la tecnología**

El discurso comienza con un examen exhaustivo del contexto histórico de la contabilidad, reconociendo sus orígenes en los primeros sistemas de gestión patrimonial y, al mismo tiempo, haciendo hincapié en su transformación en una disciplina social. Sin embargo, la contabilidad se enfrenta a un desafío fundamental: desmantelar la percepción prevaleciente de que es una técnica mecánica, intrínsecamente vinculada a los intereses privados de los dueños de capital.

Este desafío se manifiesta en la realidad contemporánea a la que se enfrentan los profesionales de la contabilidad, quienes con frecuencia se ven limitados por las estipulaciones del sistema tributario, por lo que funcionan simplemente como conductos de información para los organismos reguladores y no como catalizadores de la transformación social. El autor critica la obligación de ajustarse a las normas internacionales de contabilidad y sostiene que dichos modelos, diseñados para satisfacer las exigencias del mercado global, no se alinean necesariamente con los contextos socioeconómicos únicos de naciones como Colombia.

- **La necesidad de una contabilidad ética y transdisciplinaria**

Álvarez Álvarez aboga por una perspectiva amplia de la contabilidad, una perspectiva que incorpore consideraciones éticas e imperativos morales en su práctica. Sostiene que la contabilidad debe evolucionar hasta convertirse en una disciplina que tenga en cuenta las ramificaciones de sus acciones en las organizaciones humanas, su conducta y su bienestar general. Para lograr este objetivo, propone una contemplación transdisciplinaria que fusione la contabilidad con otros campos académicos, como

la ética, la filosofía y la sociología, para lograr una comprensión más profunda de las complejidades asociadas con el desarrollo humano y el establecimiento de una sociedad más equitativa.

- **El desarrollo humano: un nuevo horizonte para la contabilidad**

El autor profundiza en la noción de desarrollo humano como marco conceptual para dilucidar el papel de la contabilidad en las construcciones sociales. Este paradigma, en marcado contraste con el punto de vista tradicional centrado en el crecimiento económico, afirma que el desarrollo humano abarca la satisfacción de las necesidades humanas fundamentales, la salvaguardia de la dignidad individual y el cultivo de una sociedad más justa.

Álvarez Álvarez afirma que la contabilidad puede desempeñar un papel fundamental en el fomento del desarrollo humano al abogar por el establecimiento de un modelo económico más sostenible que haga hincapié en la creación de valor agregado, la distribución equitativa de la riqueza y la conservación del medio ambiente. Para facilitar esto, recomienda el desarrollo de sistemas de información que permitan evaluar el impacto de las actividades económicas en la sociedad, abarcando aspectos como la creación de empleo, la distribución de la riqueza y la administración ambiental. Postula que los contadores deben cultivar una conciencia de las repercusiones de sus acciones y adherirse a los principios éticos que priorizan el bienestar social por encima del beneficio personal.

El artículo académico «Contabilidad, juicios ético-morales y desarrollo humano: una reflexión en la perspectiva de la transdisciplinariedad», escrito por Harold Álvarez Álvarez, examina críticamente la percepción convencional de la contabilidad como un campo exclusivamente técnico, limitado a la cuantificación de datos empíricos y al servicio de intereses privados. El autor sostiene que la disciplina de la contabilidad debe convertirse en una ciencia social, dedicada a fomentar el desarrollo humano y contribuir al establecimiento de una sociedad más justa y equitativa. Para lograr este objetivo, el texto aboga por un enfoque transdisciplinario de la contabilidad que combine consideraciones éticas y morales, al tiempo que contemple las repercusiones de las prácticas contables en las organizaciones humanas y su bienestar general.

El desarrollo humano, tal como lo expresa el autor, trasciende el mero progreso económico; abarca la satisfacción de las necesidades humanas fundamentales, la salvaguardia de la dignidad individual y el cultivo de una sociedad más justa. Además, el documento critica la asimilación acrítica de los marcos contables internacionales

y postula que estos paradigmas, concebidos para un entorno global, pueden no ser aplicables de manera óptima a países como Colombia, donde el contexto socioeconómico difiere significativamente. Se recomienda un modelo de contabilidad personalizado, uno que se alinee con los requisitos específicos de la nación, haciendo hincapié en la creación de valor agregado, la asignación equitativa de los recursos y la protección de la integridad ambiental. En resumen, el artículo aboga por un compromiso proactivo y pide a los profesionales de la contabilidad que asuman un papel más assertivo en el esfuerzo por construir una sociedad más justa y sostenible. La propuesta de una contabilidad ética y transdisciplinaria se presenta como un medio para promover el desarrollo humano, combatir la corrupción y facilitar el establecimiento de un futuro más equitativo.

- **La función de la contabilidad en la sociedad**

Tradicionalmente, la contabilidad se ha considerado como un instrumento técnico al servicio de los intereses privados; sin embargo, actualmente se están llevando a cabo iniciativas para mejorar su importancia social y su valor cultural. La caracterización de la contabilidad como una actividad marginal oculta su posible influencia en la dinámica social, lo que subraya la necesidad de una comprensión más amplia de su función que trascienda las meras prácticas de mantenimiento de registros.

El papel de la contabilidad en la sociedad va mucho más allá de la mera supervisión de la documentación financiera. Si bien su creación se basó en la necesidad de regular los activos privados, su capacidad para mejorar el bienestar social y fomentar el desarrollo humano es indiscutible.

La perspectiva convencional de la contabilidad como una herramienta técnica simplista, que se limita únicamente a la presentación de informes financieros, ha ocultado su potencial para proporcionar información crítica para la toma de decisiones en diversos ámbitos. La contabilidad social, por ejemplo, hace hincapié en la cuantificación de los efectos de las iniciativas económicas en el bienestar social, abarcando elementos como las consideraciones ambientales, la equidad social y la sostenibilidad. Esta interpretación expansiva de la contabilidad facilita la identificación de los sectores en los que las empresas pueden generar un impacto social favorable, así como los medios por los que pueden contribuir al establecimiento de un futuro más sostenible.

Además, la contabilidad puede servir como un mecanismo formidable para promover la transparencia y la rendición de cuentas. En una era en la que la corrupción y la opacidad son desafíos globales generalizados, la contabilidad se perfila como un

instrumento vital para garantizar que las entidades públicas y privadas operen de manera ética y responsable. La contabilidad social, por ejemplo, puede ayudar a cuantificar las repercusiones de las políticas públicas en la sociedad, lo que permite una evaluación más objetiva de su eficacia y eficiencia.

En síntesis, la contabilidad ocupa una posición fundamental en el esfuerzo por cultivar una sociedad más justa, equitativa y sostenible. Comprender su importancia más allá de las prácticas convencionales de mantenimiento de registros es esencial para aprovechar su potencial genuino y transformarlo en un instrumento dedicado al bienestar social y al progreso humano.

• Consideraciones éticas en la contabilidad

La incorporación de las evaluaciones éticas y morales en las metodologías contables presenta un desafío formidable que requiere un marco basado en los principios constitucionales y los valores sociales. Establecer un paradigma contable sostenible que armonice con los imperativos organizacionales y las exigencias empresariales es imprescindible para abordar los desafíos éticos en el campo de la contabilidad.

La incorporación de las evaluaciones éticas y morales en las metodologías contables presenta un desafío formidable que requiere un marco sólido y bien definido. La contabilidad, tradicionalmente vista como un instrumento técnico al servicio de los intereses privados, debe evolucionar hacia un paradigma que reconozca su impacto social y su responsabilidad en la construcción de un futuro más justo y sostenible.

Establecer un paradigma contable sostenible que armonice con los principios constitucionales y los valores sociales es imprescindible para abordar los desafíos éticos en el campo de la contabilidad. Este paradigma debe basarse en la comprensión de que la contabilidad no es un mero instrumento para el control de los recursos financieros, sino que es un componente fundamental para la toma de decisiones responsables en las empresas, las organizaciones y la sociedad en general.

El marco ético para la contabilidad debe estar firmemente anclado en los principios constitucionales y los valores sociales. La transparencia, la equidad, la responsabilidad social y la sostenibilidad deben ser los pilares fundamentales de este marco. La contabilidad debe reflejar no solo los intereses económicos de las empresas, sino también su impacto en la sociedad, el medio ambiente y las futuras generaciones.

La integración de la ética en la contabilidad no debe ser un obstáculo para el buen funcionamiento de las empresas. Es necesario encontrar un equilibrio entre las

exigencias empresariales y los imperativos éticos. La contabilidad debe ser una herramienta útil para la gestión empresarial, pero al mismo tiempo debe promover prácticas transparentes, responsables y sostenibles, entre las que se pueden citar las siguientes:

- Transparencia y Rendición de Cuentas: La contabilidad debe ser transparente y garantizar la rendición de cuentas a todos los stakeholders, incluyendo accionistas, empleados, clientes, proveedores y la sociedad en general.
- Equidad y Justicia Social: La contabilidad debe promover la equidad y la justicia social, asegurando que las empresas operen de manera responsable y contribuyan al bienestar de la sociedad.
- Sostenibilidad Ambiental: La contabilidad debe incorporar la sostenibilidad ambiental, reconociendo el impacto de las actividades económicas en el medio ambiente y promoviendo prácticas que minimicen el daño ambiental.
- Responsabilidad Social Corporativa: La contabilidad debe reflejar la responsabilidad social corporativa de las empresas, incluyendo su compromiso con el desarrollo social, la ética empresarial y la lucha contra la corrupción.

El desafío de incorporar la ética en la contabilidad requiere un cambio de paradigma. La contabilidad debe dejar de ser un instrumento al servicio de los intereses privados y convertirse en una herramienta para la construcción de un futuro más justo, equitativo y sostenible. Este nuevo paradigma debe basarse en la transparencia, la responsabilidad social, la sostenibilidad ambiental y la ética empresarial.

La contabilidad tiene un papel crucial que desempeñar en la construcción de una sociedad más justa y sostenible. La incorporación de las evaluaciones éticas y morales en las metodologías contables es un paso fundamental para lograr este objetivo. Es necesario establecer un marco ético sólido y bien definido que armonice con los principios constitucionales, los valores sociales, los imperativos organizacionales y las exigencias empresariales. La contabilidad debe ser una herramienta al servicio del bienestar social y el desarrollo humano, y no solo un instrumento para el control de los recursos financieros.

- **Educación y desarrollo del capital humano**

Se aboga por un cambio transformador en la educación contable con el objetivo de equipar a los contadores del futuro para que puedan hacer contribuciones significativas

a la sociedad, haciendo hincapié en los principios éticos y la responsabilidad social. Las reformas en la educación son vitales para remediar las desigualdades socioeconómicas y mejorar el acceso a oportunidades educativas de calidad a través de iniciativas como los sistemas de cupones y los programas de becas.

Por otra parte, las metodologías empresariales sostenibles, que incorporan consideraciones ambientales, están ganando cada vez más importancia en los marcos de toma de decisiones corporativas para satisfacer las demandas y obligaciones regulatorias globales. La asimilación de las cuestiones ambientales en la planificación estratégica corporativa es esencial para las organizaciones que buscan ajustarse a prácticas éticas y sostenibles en un entorno global en evolución.

- **Políticas tributarias y marco legal**

El establecimiento de directrices legales claras y mecanismos de presentación de informes precisos es fundamental para garantizar el cumplimiento de las intrincadas estructuras empresariales y, al mismo tiempo, fomentar la confianza y la colaboración entre las partes interesadas. Las políticas fiscales transparentes y equitativas son imprescindibles para aliviar los conflictos y promover el cumplimiento, en particular en los consorcios y empresas conjuntas. Al abordar estas cuestiones interrelacionadas de contabilidad, educación, sostenibilidad e impuestos, la sociedad puede avanzar hacia un futuro más responsable, equitativo y sostenible.

En resumen, el documento aboga por un compromiso proactivo y pide a los profesionales de la contabilidad que asuman un papel más dinámico en la búsqueda de una sociedad más justa y sostenible. Plantea la necesidad de prácticas contables éticas y transdisciplinarias que contribuyan al desarrollo humano, combatan la corrupción y faciliten la construcción de un futuro más equitativo.

Conclusiones

El trabajo académico titulado «Contabilidad, juicios ético-morales y desarrollo humano: una reflexión en la perspectiva de la transdisciplinariedad», escrito por Harold Álvarez Álvarez, critica la percepción convencional de la contabilidad como un campo estrechamente técnico, limitado a la cuantificación de datos empíricos y al servicio de intereses predominantemente privados. El autor postula que la disciplina de la contabilidad debe pasar a ser un dominio social, dedicado al desarrollo humano y al establecimiento de una sociedad más justa y equitativa.

Para lograr este objetivo, el autor aboga por un enfoque transdisciplinario de la contabilidad que incorpore consideraciones éticas y morales, reconociendo así las ramificaciones de las prácticas contables en las organizaciones humanas y en su bienestar general. Según el autor, el desarrollo humano trasciende el mero crecimiento económico; implica satisfacer las necesidades humanas fundamentales, salvaguardar la dignidad individual y fomentar un marco social más equitativo.

Además, el manuscrito critica la aceptación no examinada de los marcos contables internacionales, y sostiene que dichos modelos, formulados para un contexto universal, pueden no alinearse necesariamente con las realidades socioeconómicas únicas de países como Colombia. El autor propone un modelo de contabilidad que se adapte a los requisitos específicos del país, haciendo hincapié en la creación de valor agregado, la distribución justa de los recursos y la gestión ambiental.

La contabilidad ha pasado de servir simplemente como un instrumento técnico a convertirse en una disciplina con importantes ramificaciones sociales; sin embargo, sigue enfrentando desafíos para lograr el reconocimiento más allá de sus funciones convencionales relacionadas con los intereses privados. La incorporación de dimensiones éticas y morales en las prácticas contables es fundamental para fomentar un marco sostenible que se alinee con los preceptos constitucionales y los valores sociales. Las reformas educativas, exemplificadas por los sistemas de cupones y las iniciativas de becas, son fundamentales para mejorar el acceso a una educación de alta calidad y mitigar las desigualdades socioeconómicas dentro de la comunidad.

La implementación de metodologías empresariales sostenibles, que abarquen los factores ambientales, es cada vez más vital en los procesos de toma de decisiones de las empresas a fin de cumplir con los mandatos y estipulaciones regulatorios globales. Las políticas tributarias transparentes y equitativas, respaldadas por normas legales inequívocas e información precisa, son esenciales para cultivar la confianza y la colaboración entre las partes interesadas, así como para garantizar el cumplimiento de los intrincados marcos empresariales.

En conclusión, el documento subraya el imperativo de adoptar un enfoque integral que combine los principios éticos, la responsabilidad social y las consideraciones ambientales en varios ámbitos de la contabilidad, la educación, la sostenibilidad y la tributación. Al abordar estos desafíos interrelacionados, la sociedad puede avanzar hacia un futuro más responsable, justo y sostenible.

CAPÍTULO V

LA DICOTOMÍA VALORATIVA EN
EL MODELO CONTABLE NIC-NIIF:
UNA REFLEXIÓN A LA LUZ DE
LA TEORÍA ECONÓMICA DEL VALOR

Introducción

Este artículo del profesor Harold Álvarez, publicado en el año 2009 en la revista *Lúmina* 10, publicada por la Universidad de Manizales, aborda un tema central para comprender teóricamente las bases valorativas que fundamentan el modelo de contabilidad e información financiera NIC-NIIF. La percepción que dejan la mayoría de los contadores que enseñan o aplican las NIC-NIIF, es que estas solo son un compendio de reglas técnicas para medir el valor de determinadas transacciones económicas, pero por lo general se desconocen las razones históricas, sociales, y económicas que justifican el uso de estos estándares (normas para el caso colombiano). Este artículo llega para suplir este enorme vacío, de manera que, con su lectura y estudio, el contador público complementará su conocimiento técnico con un conocimiento teórico.

El documento aborda esencialmente dos categorías: valoración y medición. Categorías altamente complejas y en torno a las cuales se han construido diversas teorías, especialmente desde la disciplina económica. El valor, y concretamente el valor económico, opera como una magnitud, que en sí misma es indeterminada, por ello se requiere de escalas o instrumentos de medición para que pueda tener un sentido, es decir, para que tenga determinaciones que le brinden relevancia social. Cuando se habla del valor (costo) histórico, valor de realización, valor presente, entre otros, se hace referencia, en últimas, a la forma que toma la magnitud (el valor) una vez que se ha medido. La medición es el determinante, entonces, del valor.

Los procesos de medición del valor son tanto objetivos como subjetivos. Lo que debe quedar claro en este momento es que la medición, aunque brinda la apariencia de ser un proceso neutral, carente de juicios, en realidad está vinculada con las necesidades y expectativas de los agentes, por ello, la medición es también un proceso altamente subjetivo o, para ser más exactos, intersubjetivo. Por ejemplo, si se piensa en el valor razonable (como un criterio para medir el valor), se observará que este principalmente expresa las necesidades de ciertos agentes de recibir determinada información en contextos específicos en los que los mercados financieros resultan altamente significativos.

En la siguiente síntesis se enunciarán los aspectos clave de este artículo, con la finalidad de que el interesado en la obra del maestro Harold Álvarez Á, puede transitar por su pensamiento de una manera más expedita.

Síntesis

El documento comienza realizando preguntas de gran interés: ¿cuál es el objeto de medición de la contabilidad?, ¿cómo mide la contabilidad?, ¿hasta qué nivel de clasificación alcanza la contabilidad con sus objetos de medición?, ¿qué unidad de medida usa la contabilidad?, ¿cuál es la base de la medición contable? Estas preguntas ponen de relieve una de las funciones más trascendentales y, sin embargo, más desconocidas, de la contabilidad, la de medir el valor, fenómeno también conocido como valoración. Ante este grupo de preguntas, el profesor Álvarez subraya la importancia de la cuenta, y en general del sistema de cuentas, como el instrumento que permite medir, en diferentes niveles, la realidad socioeconómica.

La cuenta es vital para la contabilidad, pues a través de ella representa la realidad, captura el hecho económico y lo convierte en hecho contable. A través de la cuenta se realiza la medición de la realidad permitiendo clasificarla según parámetros de interés social establecido. Por ejemplo, en una transacción económica la cuenta clasifica ciertas variables como activos y pasivos, y dentro de estos como corrientes y no corrientes, en virtud de su temporalidad y de su liquidez. Este criterio de liquidez le permite a la contabilidad establecer una categorización de los activos en más o menos líquidos, con lo que puede construir mensajes útiles para los diversos usuarios interesados en este tipo de información.

El carácter marcadamente técnico con que se observa a la cuenta y al sistema de cuentas, hace que sea difícil observar su relación estructural con los procesos de producción y reproducción de la realidad. La cuenta es una estructura lingüística que a través de determinados códigos genera mensajes y procesos comunicativos particulares, de ahí que sea impensable, por ejemplo, la contabilidad de las empresas sin una estructura de cuentas determinada. La cuenta es posiblemente el núcleo básico a partir del cual se mide la realidad.

Harold Álvarez Á, entrega otro concepto que está relacionado con la medición y sobre el cual es importante detenerse un momento: el de agregación. Originalmente la agregación se entendió como adición (suma) de elementos o subconjuntos, pero actualmente se entiende como la síntesis por medio de un pequeño grupo de magnitudes consideradas representativas, como los índices de precios o el valor agregado de la economía. Las cuentas en sus diferentes niveles, especialmente en los niveles agregativos (uno, dos, tres y cuatro dígitos), así como los estados financieros que surgen del sistema de cuentas, constituyen excelentes ejemplos de agregación en contabilidad. Sin embargo, el estudio de la agregación desde un punto de vista teórico

posibilitaría la comprensión de la contabilidad en los procesos de medición del valor y de las magnitudes que asume el mismo en determinados momentos.

Todos estos aspectos hacen referencia de forma genérica a la teoría de la medición, la cual debería ser ampliamente conocida y estudiada por todos los contadores públicos. Junto a la teoría de la medición aparece otra teoría o, mejor dicho, conjunto de teorías, relacionadas con el valor. Sobre este tema es que el maestro Harold dedica la mayor parte de su estudio, agrupando tales desarrollos en lo que se conoce como la teoría clásica y la teoría neoclásica del valor.

Para ello, comienza describiendo los significativos aportes que realizó Adam Smith en su obra *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, quien asignó un importante papel al trabajo como generador de la riqueza, en contraposición a lo indicado por los fisiócratas, quienes consideraban que sólo el trabajo agrícola y la tierra en sí eran generadoras de riqueza.

Para Smith, la composición del precio de cualquier producto está dada por: el salario, que remunera al trabajo (los trabajadores); el beneficio o utilidad, que remunera al capital (empresarios, socios, capitalistas); y la renta que remunera a los propietarios de la tierra (terratenientes). Es una aproximación temprana a la medición del valor agregado bruto o producto bruto por la vía del costo de los factores. Aunque Smith establecía que en esencia el valor de una mercancía está definido principalmente por la cantidad de trabajo necesario para su producción y, en tal sentido, aceptaba una teoría del valor-trabajo, también reconocía que había otros elementos que incidían en el valor, que hoy en día aún siguen siendo objeto de debate y discusión.

Los aportes de Smith también fueron fundamentales para distinguir entre valor de uso y valor de cambio. El primero hace referencia a la utilidad o servicio que presta un bien, por ejemplo, el valor de uso de una chaqueta es abrigarse del frío. El segundo hace referencia a la posibilidad que tiene un bien de ser intercambiado, el cual la mayoría de las veces se realiza a través de la mediación del dinero como mercancía aceptada para el intercambio.

Los fundamentos planteados por Smith fueron esenciales para que David Ricardo, en su obra *Principios de economía política y tributación* siguiera analizando el problema del valor económico. Ricardo también es situado en la historia económica como un defensor de la teoría del valor-trabajo, sin embargo, con importantes diferencias con Smith, algunas de ellas alusivas a: primero, la determinación del valor de cambio de los bienes apelando al factor trabajo, en tanto que Ricardo incorpora una análisis diferente relacionado con la cantidad relativa y absoluta de trabajo, lo que modifica la

forma como se analiza el valor; segundo, la contribución de los salarios materializados en activos fijos en la determinación del valor de cambio de los bienes; tercero, la relación existente entre el trabajo y el capital fijo, es decir, el valor de los bienes no solo se da en virtud de la cantidad de trabajo incorporado en ellos, sino en virtud de la relación entre capital circulante (trabajo vivo) y capital fijo (activos fijos); y cuarto, la inclusión en el análisis de la variación del valor del dinero (lo que hoy en día se conoce con el nombre de inflación), y que hace que el valor relativo del capital circulante y el capital fijo también varíen.

La consecuencia fundamental que se deriva de la diversidad de contenido que tiene el concepto de valor en Smith y en Ricardo, es que en el primero, el valor mide la riqueza del sistema; y en el segundo, el valor mide el costo. Mientras que en Smith es posible individualizar una teoría del valor distinta de la de los precios, en Ricardo ambas se fundamentan en una teoría única y los términos valor y precio se hacen en realidad intercambiables, se confunden. Ricardo entiende por valor el costo de producción que, según su interpretación, es un costo del trabajo dada la reducción del capital al trabajo pasado.

Frente a la teoría clásica del valor, en buena parte impulsada por los desarrollos de Smith y Ricardo, surgió una teoría distinta, en el marco de las teorías neoclásicas del valor, la teoría del valor-utilidad. Mientras que, en la teoría clásica del valor, el valor de las mercancías se expresa principalmente en su valor de cambio, en la teoría del valor-utilidad, la inclinación se encuentra en el valor de uso, en la medida en que es este el que determina la utilidad para la satisfacción de las necesidades o deseos de los consumidores. No significa esto que no haya una relación fundamental con el valor de cambio, no; lo que significa es que la utilidad y, por lo tanto, el valor, tendrá un componente altamente subjetivo.

Desde esta nueva perspectiva se impulsa la eliminación de la mirada según la cual el valor está fundamentado en el trabajo. De esta manera, el valor no es un proceso objetivo, no está en las cosas, sino en el juicio de las personas que las utilizan; el valor es el resultado de un acto subjetivo de los seres humanos que pueden acceder a su utilización y, así, a la satisfacción de una necesidad particular. La utilidad es la capacidad de un bien para satisfacer las necesidades humanas y es un requisito previo del carácter de los bienes.

De esta mirada subjetiva es paradigmático el ejemplo que se suele poner en economía desde el siguiente supuesto: supóngase una persona que está en el desierto, totalmente sedienta porque lleva varios días sin poder tomar agua, ante la pregunta de cuánto estaría dispuesta esa persona a pagar por un vaso con agua, la persona responde que

pagaría muchísimo, entonces obtiene el primer vaso de agua; luego, se le ofrece un segundo vaso con agua, ante el cual también paga mucho pero no tanto como el primero; luego, se le ofrece un tercer vaso de agua, ante el cual paga un menor valor; finalmente, cuando se le ofrece el vaso con agua número diez, ya no está dispuesto a pagar nada, ni siquiera lo recibe regalado. Ese vaso con agua ya no reporta ninguna utilidad y, por lo tanto, no se le asigna ningún valor económico. Este ejemplo muestra la directa relación que existe entre la utilidad de un bien o servicio y la disposición que se tiene de pagar por el mismo.

Pero la utilidad que un bien o servicio pueda reportar depende en buena parte de las preferencias de quien las consume, es decir, de su subjetividad. Para una persona la utilidad de tener una obra de arte original puede ser muy alta, y en consecuencia pagará mucho por ella, para otra persona la utilidad de tener la misma obra de arte puede ser muy baja y, por lo tanto, el valor será menor. Tener esto claro es muy importante para diferenciar las dos teorías: la teoría clásica del valor, que centra su atención en la objetividad (en lo objetivo de los hechos y las relaciones mismas), y la teoría del valor-utilidad, que centra su atención en la subjetividad.

¿Por qué esto es importante entenderlo en contabilidad? Porque el modelo NIC-NIIF es un modelo contable-financiero que está adherido a una concepción particular del valor, el de la teoría del valor-utilidad. Desde esta mirada el valor de cambio de una mercancía que ha sido fabricada en un proceso productivo no está relacionado con los costos directos e indirectos, sino que es el consumidor, a partir de su apreciación subjetiva, el que lo determinará. Desde luego, en la realidad material hay costos, pero la pretensión ideal del modelo NIC-NIIF es realizar los procesos de valoración desde una perspectiva subjetiva.

Pero no solo esto, hay un aspecto ideológico que es necesario reconocer. Desde esta perspectiva se expulsa al factor trabajo como creador del valor, ya que este es creado completamente por el consumidor, o usuario, desde un punto de vista subjetivo. El trabajador queda así en un segundo plano. Por eso, en buena parte de las noticias y de la opinión pública se habla constantemente de que las empresas son las creadoras de la riqueza (abriendo las puertas a todo tipo de inversión), pero poco se enuncia sobre la potencia del trabajo (y de los trabajadores) en la formación del valor económico y de la riqueza.

Es importante señalar que el maestro Harold no aborda en su escrito la teoría del valor-trabajo desde el punto de vista marxista, desde donde hay importantes explicaciones, desarrollos y avances en la comprensión del factor trabajo como generador del valor y del plusvalor; en vez de ello, analiza al valor-trabajo desde la postura de la economía

clásica de Smith y Ricardo, quienes vinculan al trabajo con otros factores productivos, como el capital y la tierra, los que, en combinación con el trabajo, contribuyen con la definición del valor. Ciertamente en Smith y Ricardo hay un importante énfasis en el trabajo, pero no es el único determinante del valor.

El profesor Harold Álvarez A indica que en el modelo NIC-NIIF se observa una mezcla dicotómica (un tanto contradictoria y paradójica), de elementos provenientes de la teoría clásica del valor y de la teoría neoclásica (valor-utilidad). En la mayoría de los casos se valoran los bienes al costo de factores (salarios y rentas), mientras permanecen los bienes fabricados en poder de la empresa, una vez se venden, la venta se realiza a precios de mercado de salida, que son fijados por mecanismo como el de la oferta y la demanda. Aquí se estaría aplicando la teoría clásica para la fijación del precio de venta, pero se recurre a la neoclásica para explicar la demanda efectiva de los bienes en el mercado.

Existe una tendencia cada vez más marcada, impulsada desde la contabilidad financiera, de valorar los productos al valor de mercado, valor de realización, o al valor presente neto, antes de comercializarlos, contabilizando la ganancia no realizada, antes del intercambio con el consumidor intermedio o final.

El valor razonable, como piedra angular del modelo NIC-NIIF, y definido como el valor que un comprador y un vendedor debidamente informados asignan a un bien o servicio en una transacción, refleja una aplicación de la teoría del valor-utilidad, en la que el valor no proviene de los elementos constituyentes de los factores productivos, sino que se fija a partir del acuerdo entre dos agentes informados, aspecto que, desde luego, refleja una profunda subjetividad.

Conclusiones

El modelo NIC-NIIF es un modelo contable-financiero que representa-construye la realidad socioeconómica bajo unas reglas específicas, orientadas fundamentalmente a satisfacer las necesidades de información de los inversores que participan en los mercados financieros; en tal medida, este modelo está alineado con las políticas de libre mercado, las políticas neoliberales y las teorías neoclásicas del valor.

El modelo NIC-NIIF que deriva buena parte de su lógica y sus postulados desde la teoría neoclásica del valor, desconoce la importancia del factor trabajo y, claro, de los trabajadores, en la creación del valor. El trabajo se asume como un gasto más que en poco o nada contribuye a la creación de riqueza. Los stakeholders definidos por el modelo NIC-NIIF presenta como principales usuarios de la información financiera a los inversores, accionistas y acreedores y se margina la posibilidad de información que puedan obtener los trabajadores. Estos son invisibilizados tanto como creadores del valor como destinarios de la información. Su papel es tan importante como el de cualquier otro gasto.

Desde luego, el modelo NIC-NIIF no es un modelo neutro, inocente, carente de posiciones políticas o ideológicas, todo lo contrario, es un modelo estratégico, intencionado, dirigido a reproducir las condiciones para el mantenimiento y acumulación del capital, con un agravante, que se pondrá una mayor relevancia al capital financiero que al capital operativo, lo que incentiva la destrucción del tejido productivo nacional en favor del crecimiento y movilidad del capital financiero internacional (financiarización).

El modelo NIC-NIIF presenta una dicotomía entre dos teorías del valor: la teoría clásica del valor (centrada en la existencia de, al menos, tres factores desde los cuales se genera el valor, con importante relevancia en el factor trabajo) y la teoría neoclásica del valor (centrada en la utilidad como elemento que genera el valor). La primera teoría plantea una postura objetiva en la determinación del valor, es decir, el valor se determina a partir de la existencia de hechos y relaciones objetivas. La segunda teoría plantea una postura subjetiva en la determinación del valor, es decir, este se determina según el criterio “informado”, subjetivo, de los actores que intervienen en una transacción.

CAPÍTULO VI

EL VALOR RAZONABLE, LA
EFICIENCIA Y LA INEFICIENCIA
DEL MERCADO. EL CASO DE
COLOMBIA EN LA PERSPECTIVA
DE LA LEY 1314 DE 2009

Introducción

El interés institucional y corporativo alrededor del tema de la internacionalización de un modelo contable que sirva como herramienta base para la toma de las decisiones de índole financiera no es reciente, sus prolegómenos datan de la década de los setentas del siglo pasado, pero la preocupación para disponer de una plataforma financiera y contable reconocida y aceptada en el entorno mundial requiere de un soporte técnico capaz de reforzar el sistema financiero internacional hoy en crisis, lo cual ha exacerbado los ánimos de los organismos orbitales, tales como la ONU o el G20, entre otros.

A partir del año 2005, la Unión Europea adoptó para las corporaciones pertenecientes a grupos empresariales y cotizantes en bolsa el modelo contable emitido por el IASB por sus siglas en inglés (International Accounting Standards Board), cuya característica fundamental es la adopción del denominado “valor justo de mercado” para la valoración de los activos y pasivos financieros y de algunos otros no financieros. En igual o parecido sentido se han pronunciado más de cien países, así que el proceso de adopción o de adaptación de esta orientación regulatoria está en marcha en el entorno mundial.

Por su parte, Colombia desde la década pasada viene adaptando la normativa internacional contable y de gestión para el sector financiero tal como lo atestiguan los planes de cuentas y los contenidos normativos de la regulación financiera nacional. Es pertinente anotar que Colombia, a partir de los contenidos de la Ley 1314 de 2009 está caminando en una ruta de acercamiento al modelo regulatorio internacional emitido por el IASB (Consejo de Estándares de Contabilidad Internacional) a partir del cronograma establecido en esta norma, lo que permitió prever que a partir del año 2014 el país contaría con un nuevo entramado regulatorio cercano o equivalente al modelo IASB aplicable al sector privado de la economía colombiana.

El artículo analizado realiza un estudio sobre el concepto de eficiencia del mercado, sus técnicas de medición, y su relación con el criterio del valor justo de mercado o valor razonable aplicado en el modelo de contabilidad internacional agenciado por el IASB, tanto en los escenarios bursátiles, como en los mercados de bienes y servicios, además de reflexionar sobre la pertinencia o inconveniencia de la adopción de tal modelo contable como base regulatoria para Colombia. Así mismo, debate sobre los efectos en diversos aspectos relacionados como en la valoración adecuada de los activos, pasivos, patrimonio y resultados en el mantenimiento del patrimonio tanto del inversionista como institucional.

Finalmente, este artículo buscó proponer una discusión académica frente a la responsabilidad de los profesionales contables en su proceder idóneo y técnico frente a los nuevos retos regulatorios, pero también, en ocasiones de conflicto deben responder jurídicamente cuando por inexactitudes o valoraciones erróneas surjan perjuicios para los actores involucrados.

En este contexto global de convergencia hacia estándares contables internacionales liderados por el IASB, se observa cómo las economías nacionales, incluidas aquellas en desarrollo como Colombia, enfrentan el desafío de armonizar sus normativas contables con este modelo. Este esfuerzo no solo responde a la necesidad de fomentar la transparencia y comparabilidad en los mercados globales, sino que también implica una adaptación cuidadosa a las particularidades económicas y regulatorias del país. La Ley 1314 de 2009 se erige, así, como un marco normativo crucial que traza el camino hacia dicha integración, permitiendo analizar tanto las oportunidades como las limitaciones inherentes a este proceso.

Síntesis

1. El modelo contable internacional IASB

Los desarrollos de la contabilidad en la perspectiva de servir de soporte a los procesos de información de las corporaciones empresariales en el plano internacional comienzan a formularse en la década de los 70's, cuando bajo la tutela del IASC, por sus siglas en inglés (Internacional Accounting Standards Committee) se inicia tímidamente el proceso de emisión regulatoria, hoy en plena actividad, dirigida por IASB.

Por lo menos tres etapas se diferencian en el camino seguido por esta corriente de regulación contable. Una primera etapa desde 1973 a 1988. La segunda, desde 1989 a 2000. Las dos etapas iniciales están orientadas a establecer el modelo contable regulatorio internacional aplicable a las grandes corporaciones transnacionales de la producción. La tercera, desde 2001, año en que surge el IASB, hasta nuestros días, y caracterizada por ser una etapa de reorientación profunda hacia la información como soporte de las decisiones de los inversionistas en los mercados financieros bursátiles.

El IASB ha emitido un modelo contable basado en una hipótesis principal: la eficiencia del mercado como soporte de la valoración de los hechos económicos que dan origen a las cifras financieras que conforman los estados contables. De aquí, se deriva el criterio valorativo fundamental de esta estructura regulatoria denominado valor razonable, que, aunque no es la única base valorativa, es la que más presencia tiene

en el modelo y a la que tiende todo el entramado tecnológico-regulatorio formulado por el IASB.

Por tanto, es pertinente escudriñar teórica y prácticamente los orígenes del valor razonable, sus posibles relaciones con los mercados eficientes y la factibilidad de su aplicación en las operaciones transaccionales en general, y, especialmente, la experiencia vivida en la última década en las operaciones bursátiles del entorno colombiano.

Este entramado regulatorio está parcialmente sustentado en la teoría neoclásica del valor de mercado de los productos, bienes y servicios y de los instrumentos financieros determinado por la demanda. En tales escenarios según el IASB, la información basada en el costo de producción es inútil, por lo que los usuarios deben aplicar procesos adicionales de conversión a los datos financieros empresariales, lo que incrementa los costos de transacción. La información calculada al valor de mercado denominada “valor razonable” constituye entonces una respuesta positiva a las necesidades de la incremental actividad de los mercados, específicamente de los bursátiles.

De esta forma se puede inferir que el modelo IASB no sólo busca homogeneizar la contabilidad internacional, sino también responder a las demandas de mercados financieros cada vez más complejos. El concepto de valor razonable inicialmente ausente en los primeros marcos del IASC, ha evolucionado hasta convertirse en un criterio central del modelo IASB, utilizado para medir activos y pasivos en transacciones bajo condiciones de mercado.

2. La Ley 1314 del 2009 y el modelo IASB

El 13 de Julio de 2009 el Congreso de la República aprobó la Ley 1314 con el objetivo de expedir normas contables de información financiera y de aseguramiento de la información para que los informes contables y en particular los estados financieros brinden información financiera comprensible, transparente, comparable, pertinente y confiable, además de útil para la toma de decisiones económicas de los diversos usuarios, con el fin de mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial. De esta manera, no solo se facilita la integración con mercados globales, sino que también se promueve un marco contable que fortalece la confianza de los inversionistas y estimula un crecimiento económico sostenible.

La Ley 1314 no menciona específicamente al regulador internacional IASB, ni que su propuesta regulatoria sea la seleccionada para ser adoptada y/o adaptada, o que sirva

como referencia para la reforma contable del país. Sin embargo, no existe hoy por hoy modelo contable más reconocido en el mundo como el emitido por el IASB.

3. Los mercados financieros y la hipótesis de su eficiencia

- El mercado financiero**

Un mercado financiero es un mecanismo que permite a los agentes económicos el intercambio de activos financieros. Estos mercados están constituidos por las fuerzas de oferta y demanda de instrumentos financieros. Los mercados colocan a todos los vendedores en el mismo lugar, haciendo así más fácil encontrar posibles compradores, pero, también, cualquier mercado de materias primas podría ser considerado como un mercado financiero si el propósito del comprador no es el consumo inmediato del producto, sino el retraso del consumo en el tiempo.

- La hipótesis de la eficiencia en los mercados financieros y las técnicas de evaluación**

La hipótesis de la eficiencia del mercado (HEM) propuesta para los mercados financieros ha sido una de las principales formulaciones teóricas en las finanzas desde que Eugen Fama en 1970 la presentó postulando un mercado eficiente como aquél donde el precio de los activos siempre refleja plenamente la información disponible. El concepto de eficiencia en el mercado está relacionado con las circunstancias en las que siempre el precio de cualquier activo financiero constituye un buen reflejo de su valor intrínseco.

Autores han señalado que la eficiencia puede presentarse de forma débil, semifuerte o fuerte. La hipótesis de eficiencia débil supone que cada título refleja plenamente la información contenida en la secuencia histórica de los precios, es decir, toda la información pasada. La eficiencia semifuerte afirma que los precios no sólo reflejan la información pasada, sino toda la información que se hace pública acerca de la empresa o su entorno que pueda afectar a cada título en particular. La forma de eficiencia fuerte postula que cualquier información, incluso la confidencial, pública o privada se ve reflejada en los precios de los títulos bursátiles. Según esta versión, la eficiencia del mercado impedirá que algún actor pueda ganar más que otro, y así “batir el mercado”. No debe escaparse a la consideración de cualquier interesado en este debate que la formulación de Fama respecto de la factibilidad de los mercados eficientes no es aceptada total y acriticamente en el ámbito de la economía financiera. Si bien

la postulación de la eficiencia del mercado es de buen recibo en los ámbitos de los mercados financieros, por lo menos en la versión débil, sin embargo, en ciertos círculos enfrenta críticas que cuestionan su aplicabilidad universal.

- **El análisis de la eficiencia del mercado**

El análisis de la eficiencia del mercado busca comprender cómo la información disponible se refleja en los precios de los activos financieros y cómo este reflejo impacta las decisiones de inversión. En este marco, se han desarrollado dos enfoques principales que permiten abordar el comportamiento de los mercados desde perspectivas complementarias: el análisis técnico, que utiliza herramientas gráficas y patrones para prever tendencias en los precios según su comportamiento histórico, y el análisis fundamental centrado en el estudio de factores macro y microeconómicos. Ambos enfoques ofrecen herramientas críticas para evaluar la hipótesis de la eficiencia del mercado, proporcionando una base para el desarrollo de estrategias de inversión y regulación financiera.

El análisis técnico emplea gráficos e indicadores para predecir tendencias de precios. Los llamados técnicos tratan de medir el “pulso del mercado” y algunas veces tratan de predecir los movimientos futuros del precio de la acción. Este análisis se basa esencialmente en la búsqueda de patrones recurrentes y predecibles en los precios de las acciones.

En esta síntesis solo es posible acercarse de manera sucinta a las metodologías aplicadas en el análisis técnico a través de las herramientas de análisis gráfico, como gráficos de barras y patrones. El artículo también aborda las de análisis cuantitativo, entre las que se encuentran los promedios móviles y los osciladores.

- **El análisis fundamental**

El “análisis fundamental” o “estructural” es el estudio de todos los factores relevantes que pueden influir sobre el comportamiento futuro de las utilidades y dividendos de las empresas y, por tanto, de los precios de las acciones como lo explica Little. En este enfoque, se toma en cuenta el estudio y el análisis de toda la información macro y microeconómica que afecta directamente a las compañías, incluyendo la revisión de sus estados financieros.

Eduardo Martínez Abascal en su obra “Invertir en bolsa: conceptos y estrategias” publicada en 1999 encuentra que, el análisis fundamental se basa en el estudio de

resultados y perspectivas de las empresas y de la economía en general para tomar decisiones de inversión. Este enfoque es utilizado comúnmente como un intento de pronosticar el movimiento de los precios, requiriendo del estudio de factores de oferta y demanda que puedan afectar el precio de un instrumento financiero, además de la revisión de las principales variables macroeconómicas de los mercados.

Los partidarios del Bottom Up o análisis fundamental de empresas piensan que lo que debe hacerse es analizar el comportamiento y perspectivas de cada empresa para detectar cuáles ofrecen una mejor oportunidad de inversión. Este alcance radica básicamente en hacer una valoración a las compañías y comparar el valor resultante con el precio de mercado; así se busca encontrar acciones subvaloradas o sobrevaloradas para tomar una adecuada decisión de inversión.

Siguiendo con el mismo autor, se indica que existen diversos métodos de cálculo, entre los más utilizados en la bolsa se encuentran los métodos basados en el valor patrimonial, en razones bursátiles y los que se basan en el descuento de los flujos de efectivo. Los métodos basados en el valor patrimonial intentan determinar el valor de la empresa a través de la estimación de su patrimonio. Son procedimientos muy utilizados que consideran que el valor de la empresa radica básicamente en su balance; es decir, se realiza el cálculo valorativo desde una perspectiva estática, sin tomar en cuenta la posible evolución futura de la empresa o el valor del dinero en el tiempo. Entre estos métodos se pueden mencionar: el valor contable, el valor ajustado y el valor de liquidación.

A diferencia de los procedimientos anteriores, los métodos basados en razones bursátiles toman en cuenta los resultados de la compañía y se utilizan frecuentemente en los procesos de valoración de acciones en la bolsa. Estos tratan de determinar el posible valor de la firma por medio de la estimación de su rentabilidad futura. Entre estos métodos se enumeran: el valor de los beneficios, el valor de los dividendos y el múltiplo de las ventas.

Por último, se indica que los métodos basados en el descuento de flujos de efectivo tratan de calcular el valor de la compañía a través de la estimación de unos flujos de caja o Cash Flows que la firma generará en el futuro, para luego descontarlos a una tasa ajustada según el riesgo de tales flujos. Martínez Abascal asegura que en la actualidad el descuento de flujos de efectivo es el método de valoración de empresas generalmente aceptado, y que puede decirse, se constituye en el único método valorativo conceptualmente correcto.

4. El mercado de instrumentos financieros en Colombia

• Breve reseña del mercado bursátil en Colombia

En Colombia, el desarrollo del mercado de capitales ha estado unido de manera directa al progreso de la economía del país. El transcurso de la industrialización que se dio en las primeras dos décadas del siglo XX como consecuencia del crecimiento del sector cafetero ayudó a acelerar el proceso de tecnificación de substanciales sectores para la economía, generando una afluencia considerable de capitales en regiones como Cundinamarca, Antioquia y el Occidente del país.

Se afirma que fueron 20 años de intentos fallidos, como el de la Bolsa Popular de Medellín (1901), para conformar posteriormente la Bolsa de Bogotá. Entre 1905 y 1921 el compromiso de los empresarios por elaborar un organismo idóneo para la comercialización de valores acarreó la actividad bursátil hacia una realidad, siendo así como en 1928 nació la junta promotora que tenía la finalidad de diseñar y redactar los estatutos de la Bolsa de Valores, y el 28 de noviembre del mismo año se firmó la escritura pública mediante la cual se constituía la sociedad anónima Bolsa de Bogotá bajo la inspección de la Superintendencia Bancaria. El 19 de enero de 1961 nació la Bolsa de Medellín como el siguiente paso en torno a la evolución del mercado bursátil. El 7 de marzo de 1983 se creó la Bolsa de Occidente S.A.

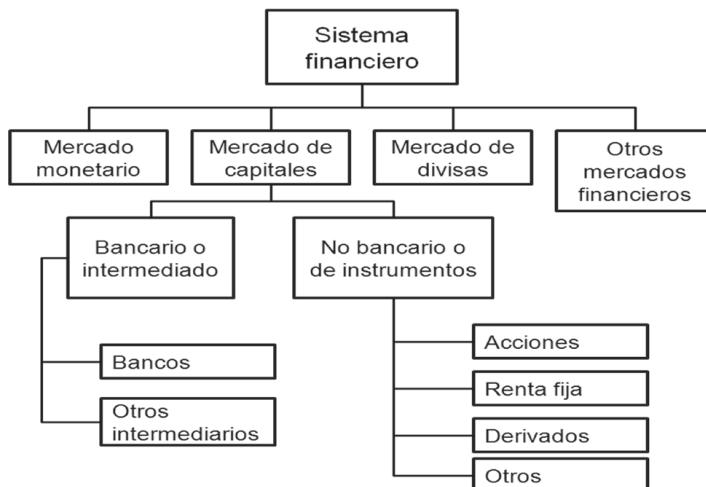
La Comisión Nacional de Valores, antes Superintendencia de Valores, y ahora Superintendencia Financiera asumió en 1982 la vigilancia y el control de las Bolsas de Valores, tarea que venía realizando la Superintendencia Bancaria. El comienzo del siglo XXI trajo consigo la necesidad para las Bolsas de Valores de imponerse el reto de consolidar el mercado nacional de capitales, escenario que demandó precisar el actual proceso de modernización, internacionalización y democratización a través de la integración de las Bolsas de Bogotá, Medellín y Occidente, para darle paso el 3 de julio de 2001 a la nueva y única Bolsa de Valores de Colombia (BVC), institución que hoy por hoy se encuentra consolidada para administrar los mercados accionario, cambiario, de derivados y de renta fija del país.

• Inventario y clasificación de instrumentos transados

El mercado de capitales se divide en mercado intermediado y mercado no intermediado según el tipo de instrumento y organismo que participe. El mercado intermediado o bancario es aquel en donde se da lugar a la transferencia del ahorro a la inversión por medio de intermediarios que pueden ser bancos, establecimientos financieros, fondos,

etc. Por el contrario, en el mercado no intermediado o de valores la transferencia se efectúa por medio de instrumentos tales como la renta fija, variable, derivados y otros más (figura 4.1).

Figura 4.1. Clasificación de instrumentos transados



Fuente: BRC Investor Services S.A.

- **Clasificación y descripción de la metodología valorativa aplicada en el mercado financiero nacional: el aire de familia con IASB.**

En cuanto se trata de la estructura regulatoria del sector financiero de Colombia en general, y de los criterios de clasificación, reconocimiento y medición contable de los instrumentos financieros en particular, es importante señalar que nuestro país ha sido un alumno ejemplar en el seguimiento de las orientaciones originadas en los estrados de los macro reguladores internacionales, entre otros, Basilea I y II, para las entidades financieras, y, ahora, el IASB en lo contable. Si se detiene a comparar los contenidos regulatorios prescritos en la ley colombiana con las orientaciones emitidas por los mencionados organismos, se encontrará más que un aire de familia. Múltiples disposiciones legales (circulares, resoluciones, decretos reglamentarios, decretos ley o leyes) reproducen tales contenidos o periódicamente los actualizan cuando han sido modificados en la fuente.

En el tema contable no ha significado ningún inconveniente el que el marco conceptual al que deben adscribirse tales normas de obligatorio cumplimiento en el sector financiero en el país contenidas en el antiguo D.R. 2649/93 [no vigente] establezcan unas macrorreglas o normas básicas que difieren en la noción de reconocimiento y de medición establecidas en las normas IASB. Por encima de tales macrorreglas se ha desarrollado un profuso entramado de disposiciones que han acogido el criterio del devengo probable, concomitante con el denominado “valor justo de mercado” o valor razonable.

- **Evaluación conclusiva sobre la eficiencia en el mercado de capitales colombiano**

Resultó muy pertinente para este artículo conocer si el mercado de capitales nacional era eficiente, por lo menos en su forma débil, con el fin de exponer las posibles consecuencias de la aplicación del valor razonable con relación a la adopción del modelo de contabilidad internacional impulsado por el IASB.

Es de común aceptación el uso del análisis técnico como método para contrastar la hipótesis de eficiencia del mercado, considerando que, si a través del uso de las reglas de este tipo de análisis se pueden llegar a obtener rendimientos superiores a los del mercado, se rechazaría dicha hipótesis. A nivel internacional se encuentran numerosas indagaciones sobre la eficiencia de los mercados, tomando como referencia el uso del análisis técnico, donde las investigaciones arrojan resultados favorables. Ahora, con respecto al mercado colombiano se encuentran investigaciones a favor y en contra de la existencia de eficiencia, aunque en su mayoría en contra; los estudios consultados por los autores consideran que la bolsa colombiana es eficiente en valorar en el largo plazo, pero no necesariamente en el corto, a la vez, afirman que los indicadores de eficiencia han mejorado en los últimos años, pero continúan relativamente bajos con respecto a las otras bolsas de la región.

- **La eficiencia y la valoración en los mercados no financieros**

Tan sólo idealmente los mercados son eficientes en el sentido de que rara vez en ellos se dan las condiciones técnicas llamadas de competencia perfecta. Los mercados eficientes o de competencia perfecta son aquellos en los que se asume que existen tantos vendedores como compradores de un mismo bien o servicio, que ninguno de ellos actuando independientemente puede influir sobre la determinación del precio, y que éste, a su vez, está dado y es fijado por las mismas fuerzas del mercado.

La competencia perfecta es una representación idealizada de los mercados de bienes y de servicios en la que la interacción recíproca de la oferta y la demanda determina el precio. Un mercado de competencia perfecta es aquel en el que existen muchos compradores y muchos vendedores, de manera que ningún comprador o vendedor individual ejerce influencia decisiva sobre el precio. Para que esto ocurra deben cumplirse numerosas condiciones relativas al número plural de oferentes y demandantes, asimetría de la información, homogeneidad del producto, transparencia del mercado, libre acceso de recursos, beneficio igual a cero en el largo plazo, entre otros requisitos.

La presencia de mono u oligopolios y de mono u oligopsonios es la característica típica de los mercados teóricamente denominados “libres”. A veces, por la dificultad tecnológica para producir el bien o el servicio, o por escasez de capitales un país o región no cuenta con el número adecuado de inversionistas y de empresarios que se aventuren a invertir y a gestionar una empresa. En estos casos, se recurre a inversionistas externos que por naturales razones de interés capitalista financiero tratarán de obtener el máximo rendimiento de su inversión.

Como conclusión lógica de esta breve reflexión, los mercados no financieros, si bien parecen no haber sido objeto de investigación rigurosa a propósito de su eficiencia, no es aventurado afirmar que, en general, se caracterizan por su ineficiencia, permitiendo la acción de compradores, vendedores y arbitrajistas o comisionistas que pueden sacar ventajas o sufrir pérdidas en los procesos transaccionales, dependiendo de las circunstancias particulares de información, la formalidad del mercado y de la transacción, la capacidad financiera, la pericia mercantil y técnica; y de la presencia, laxitud o ausencia de la regulación correspondiente.

- **La valoración y los mercados no financieros en Colombia: perspectivas según el modelo contable IASB**

Si se adoptara a partir de la reglamentación de la Ley 1314/09 la prescripción valorativa contenida en el modelo IASB, en Colombia debería seguirse una línea dicotómica de valoración de los hechos y elementos contables, base de los Estados Financieros, criterios ya mencionados antes, siendo unos establecidos a partir de la valoración al costo, y otros que deben seguir la perspectiva del valor razonable o de mercado. Dentro de la segunda orientación aparece como sustituta alguna modalidad de cálculo de valor presente basado en los flujos futuros de efectivo generados o pagados por el activo o pasivo de que se trate.

En breve síntesis se precisan las metodologías valorativas a aplicar. En inventarios no agrícolas, el valor del costo o el realizable neto. En inventarios agropecuarios el valor razonable. En propiedad, planta y equipo, intangibles y activos para exploración y evaluación de recursos minerales, el costo o el valor revaluado. En propiedades de inversión, el costo o el valor razonable. En instrumentos financieros, el costo, el valor razonable o el costo amortizado. En inversiones asociadas y negocios conjuntos el método de participación, entre otras diversas metodologías valorativas previstas en el modelo contable emitido por IASB.

Se subraya en el escrito, no pasar por alto que el cambio que se avizora a través de la adopción de la normativa IASB es de fondo, cuyas consecuencias afectarán tanto el campo de los emisores de la información contable, como el de los usuarios. De una parte, se da el tránsito de un modelo basado en reglas y en planes de cuentas, a uno de principios, sin embargo, por efecto de las necesidades de precisión comparativa que el “regulador internacional” busca, el modelo IASB va acercándose cada vez más a uno de reglas. No obstante, la necesidad de interpretación de la norma por parte de los constructores de la información es amplia, por lo que el reto para éstos en el campo de la preparación académica es grande. Los programas académicos contables deben ser objeto de un proceso de reingeniería para acercarlos a las nuevas temáticas que exige el modelo contable-financiero, tanto en los procesos de información, como de control.

Conclusiones

Dadas las circunstancias que muestra el entorno regulatorio y práctico relativo a los mercados financieros en Colombia, y cuya perspectiva se ha marcado desde hace aproximadamente veinte años en la vía de la adecuación a la regulación emitida por organismos de cobertura internacional, y así, de acercamiento a las disposiciones emitidas por el IASB, la conclusión de este trabajo no puede ser otra que elaborar algunas consideraciones desde lo contable, para que la información contenida en los estados financieros sea más clara y confiable.

Por ello, como una primera conclusión se recomendó, tal como lo hacen algunos expertos de otras latitudes ante los riesgos de nuevo tipo que aparecen en estos escenarios por el surgimiento de nuevos instrumentos cuyas características son diferentes a las tradicionales (por ejemplo, en el caso de los instrumentos de cobertura, algunos no tienen valor de costo), la adopción de ciertas estrategias contables de protección del patrimonio empresarial.

En esta dirección, el desarrollo de la contabilidad de coberturas es una forma de incrementar la racionalidad de la información y la efectividad de la protección. Cuando esta modalidad de contabilidad no se implanta, la valoración razonable afecta aspectos de mayor envergadura e incrementa las asimetrías contables porque los resultados del instrumento de cobertura se comportan de forma diferente en el tiempo o en las cuentas afectadas, que los resultados del instrumento cubierto.

De otra parte, se destaca que el regulador en Colombia previó aunque sólo en el marco fiscal, la necesidad de proteger el patrimonio del contribuyente al establecer la creación de la Reserva el D. 2336-95, por lo cual se cree que la prescripción de este tipo de medidas no sólo en el entorno fiscal sino extensivo al contable-financiero ante la perspectiva de la adopción de la metodología de la valoración razonable es sana, en busca del mantenimiento del patrimonio empresarial de las organizaciones financieras y no financieras del país.

En el ámbito de los mercados no financieros, un mercado es eficiente si el precio de cualquier bien constituye un buen reflejo de su valor intrínseco. Es de gran importancia resaltar que, en el tema de la asignación de un valor dado, siguiendo la orientación del valor razonable en el marco del modelo IASB, subyace la hipótesis de la eficiencia del mercado para tal asignación bajo la denominación de “mercado activo”, pero desafortunadamente esta condición no se exige sino en pocos casos transaccionales. El proceso de exigencia regulatoria se va diluyendo hasta casi desaparecer, con lo que la valoración razonable resulta siendo cualquier cosa, menos un proceso riguroso

de asignación de precios. Así, se ha llegado por vía regulatoria a establecer el precio justo de intercambio con base en el juicio de los dos negociadores finales. Pero cuando la valoración transaccional se reemplaza por un cálculo financiero del tipo del valor presente, todo el proceso se descarga en la responsabilidad del técnico que determina una valoración según su criterio personal, bueno o malo, acertado o desacertado.

Lo anterior implica que para el regulador IASB, en última instancia la objetividad de la eficiencia del mercado tan exigente para otros escenarios se diluye en un conjunto de disposiciones caracterizadas por la subjetividad y la carencia de rigor, lo cual afecta la calidad del proceso valorativo, que finalmente debe soportar la valuación del hecho transaccional a reflejarse en los estados contables.

Todo lo anterior, permitió concluir que la adopción del marco regulatorio internacional significa un riesgo de proporciones mayores para la seguridad económica y la continuidad de las empresas afectadas en el entorno nacional. En tal sentido, el proceso de reglamentación de la Ley 1314/09 debe prescribir las disposiciones necesarias para atenuar los efectos nocivos que puedan derivarse de la posible adopción o adaptación de las disposiciones del ente IASB aplicables para las empresas que requieran de esta plataforma informativa de una parte. De otra, establecer, como la ley lo prevé el desarrollo de niveles moderados de información aplicables a la mayoría de los entes empresariales del país (PyMes y Microempresas) en una vía que consulte las necesidades auténticas de información y de control contables del entorno nacional.

Por consecuencia, es evidente que la adopción del valor razonable tiene implicaciones significativas para la contabilidad en Colombia, especialmente en el contexto de la Ley 1314/09. Así pues, se puede concluir que la eficiencia del mercado es un factor crucial en la valoración de activos, lo que subraya la importancia de un enfoque cuidadoso en la implementación del modelo IASB. De esta forma, se puede inferir que la Ley 1314/09 representa un paso importante hacia la armonización contable internacional, aunque también plantea desafíos que deben ser gestionados adecuadamente. Una conclusión preliminar sería que la implementación de este marco regulatorio requiere estrategias contables que protejan el patrimonio empresarial y aseguren la continuidad de las empresas en el entorno nacional.

CAPÍTULO VII

DESARROLLOS TEÓRICOS
EN CONTABILIDAD
(PRIMERA PARTE)

Introducción

En este artículo el profesor Harold Álvarez Á, realiza una reflexión acerca de la evolución teórica de la contabilidad, para ello hace alusión a perspectivas metodológicas empleadas por otros autores, tales como paradigmas de Thomas Samuel Kuhn y los programas de investigación de Imre Lakatos. Referencia las principales doctrinas clásicas de la contabilidad y algunas contemporáneas, todas ellas desde la perspectiva funcionalista. El artículo se encuentra orientado hacia la formación básica en teoría contable, donde además se exalta el rol de la contabilidad como disciplina social y en alguna medida se describe su impacto en las organizaciones.

El objetivo del autor en este texto es la divulgación descriptiva de algunas propuestas de análisis y clasificación de las experiencias vividas por los contables en el proceso de construcción disciplinar de la contabilidad. Como base de la descripción, se han seleccionado diversos trabajos de connotados autores, fundamentalmente europeos, que han realizado sus reconstrucciones históricas a la luz de enfoques socio-epistemológicos, en particular de los planteamientos de Popper, Kuhn y Lakatos, que para auscultar la experiencia investigativa y teórica de cualquier disciplina constituye una herramienta invaluable.

Dos vías han estado en discusión para abordar el desarrollo histórico reciente de la reflexión contable. Aquél que predica el desarrollo del conocimiento por evolución progresiva o el contrapuesto que predica el carácter discontinuo de tal proceso. Álvarez se orientó por los autores que se encaminan por la segunda alternativa a través de la cual se considera a la historia no como simple crónica de los acaecimientos que se han ido sucediendo en el tiempo, sino como análisis científico del hecho histórico.

La ciencia vista como proceso histórico discontinuo permite observar teorías y creencias que en el momento se han considerado como científicas pero que con el tiempo resultan incompatibles con las que posteriormente adquieren consistencia y son objeto de consideración. Además, del carácter discontinuo del proceso científico es necesario anotar que dicha tarea no corresponde a la actividad aislada, solitaria o esotérica de un iluminado. La ciencia es una actividad comunitaria sometida a la influencia del entorno en el que se desarrolla y al que pretende servir una vez ha coronado su objetivo, el trabajo científico. En esta forma de ver el quehacer de la ciencia, con elementos sociológicos de por medio, en donde no es extraño identificar intereses, valores, pasiones etc., como en cualquier empresa humana, se desarrolla el pensamiento socioepistemológico y dinámico de la ciencia.

Síntesis

- **Programas y subprogramas de investigación científica**

Las décadas de los sesenta y los setenta se manifiestan como los tiempos que propiciaron cambios cualitativos de la forma de ver el conocimiento contable y, por múltiples circunstancias los teóricos de la contabilidad se acercaron a disciplinas humanistas y filosóficas para comprender mejor los procesos de avances, retrocesos y estancamiento de la producción teórica básica y de sus derivaciones, tanto en el nivel nacional como internacional.

Una teoría lleva la impronta del programa de investigación científica PIC al que pertenece y su cuestionamiento está condicionado por la solidez de dicho programa, el cual es abandonado cuando su productividad desaparece en el proceso de confrontación problemática y si ha surgido un nuevo programa alternativo que dé cuenta de los problemas solucionados y no solucionados por el anterior.

Cuando un PIC no predice anomalías o no se resuelve los nuevos problemas identificados se dice que ha entrado en crisis en términos kuhnianos, es decir, en un estadio degenerativo. “Esta degeneración en el caso de las teorías positivas, puede interpretarse como pérdida de potencialidad para predecir hechos nuevos y, en el caso de las teorías normativas, como incapacidad para prescribir normas que resulten en una superior eficiencia de las acciones” indica Imre Lakatos.

- **La perspectiva de Vicente Montesinos Julve**

El profesor Montesinos propuso en el año 1978 que el desarrollo de la contabilidad ha tenido cuatro períodos:

- a) Empírico.
- b) Génesis ya aparición de la partida doble.
- c) Expansión y perfeccionamiento de la partida doble.
- d) El científico.

En el último período propuesto por el autor se desarrollan las siguientes corrientes doctrinales de la contabilidad, la jurídico personalista, la cantista y neocontista, la teoría matemática y el empeño formalizador, la introducción a los aspectos conductistas y la percepción comunicacional, y finalmente el enfoque económico.

Las primeras doctrinas son las jurídico-personalistas. Esta corriente está basada en la Teoría de la personificación, a través de la cual se pretende explicar el funcionamiento de las cuentas considerando que todas ellas representan obligaciones del propietario. Esta doctrina, cuyos antecedentes datan de dos siglos atrás, fue perfeccionada por la Escuela Toscana, que con la obra de Giuseppe Cerboni, avanza hacia una doctrina de las responsabilidades personales entre los administradores de la organización económica.

Para Cerboni la contabilidad es la ciencia de las funciones, de las responsabilidades y de las cuentas administrativas de las haciendas, distinguiendo dentro de su contenido cuatro diferentes, el estudio de las funciones de la administración económica de las empresas con el fin de determinar las leyes naturales o civiles según las cuales las mismas se explanan y se regulan; organización y disciplina interna de las empresas; cálculos, o sea la aplicación de la matemática a los hechos administrativos y su demostración y finalmente, el estudio de los métodos de registración destinados a coordinar y representar hechos administrativos de las empresas, en punto a revelar los procesos y sus hechos específicos, jurídicos y económicos, y mantenerlos reunidos todos en una sola ecuación.

La segunda doctrina es la contista, la cual es considerada como la primera escuela aparecida en la disciplina contable, está basada en la Teoría de la personificación, centrada en el funcionamiento de las cuentas y cuyo mecanismo trataba de explicarse a través de la ficción de la personificación. Esta escuela admitía que las cuentas son el objeto de la contabilidad. Sus teorizaciones primeras fueron desarrolladas por Nicoló D'Anastasio en 1803 y Giuseppe Bornachini, a partir de 1818, si bien sus primeros planteamientos prácticos datan del siglo XVII. Desde un punto de vista filosófico, los contistas no buscaron la “esencia”, o sea, una indagación sincera sobre lo que es la cuenta. La cuenta como registro no llena condiciones de ser objeto científico; cosa diferente es “lo que la cuenta registra”, que son fenómenos patrimoniales.

Para la escuela contista, la contabilidad es la ciencia de las cuentas y tiene por objeto establecer los procedimientos apropiados para realizar los adecuados registros en las mismas. Tales procedimientos son el resultado de una centenaria práctica desarrollada primero en Italia, y más tarde en la mayoría de los lugares que ostentaron auge comercial e industrial. La doctrina neocontista como visión posterior a la contista, se origina en los planteamientos de Fabio Besta, aunque su desarrollo y difusión se debe a autores no italianos, específicamente franceses y norteamericanos. Esta corriente rechaza la ficción de la personificación adoptada por el contismo clásico y, en su lugar, se preocupa por la noción de valor, captada y manifestada a través de las cuentas y de los balances. El neocontismo ve en la contabilidad algo más que un simple mecanismo

pureamente formal de registro y considera que es preciso conocer la realidad para poder gobernar económicamente una entidad a través de las cuentas y ellas, las cuentas, son su centro de interés.

La tercera doctrina es la conocida como teoría matemática y el empeño formalizador. El profesor Montesinos hace, de partida, la siguiente diferenciación: por teoría matemática se entenderá la corriente de pensamiento que considera a la contabilidad dentro de la categoría de ciencias formales, como una parte de las matemáticas; de otro lado, significa empeño formalizador la tendencia, cada vez más extendida, dirigida a exponer las teorías contables en términos formales, utilizando para ello el instrumental matemático.

Aunque desde el inicio de las formulaciones que se pueden catalogar de teorías, como la de Paciolo, varios matemáticos notables fueron tratadistas contables y utilizaron algunas fórmulas matemáticas en sus tratados contables, la teoría matemática propiamente dicha dentro de la contabilidad apareció sólo a finales del siglo XIX. La teoría matemática considera que la contabilidad es un método de observación, construido de acuerdo con los principios del razonamiento matemático, e independiente de las características particulares del objeto o campo de observación al que se aplique. Para autores como Léutey y Guilbault, la contabilidad es una rama de las matemáticas y su objeto sería el de redactar las cuentas con vistas a comparar valores materiales. Como toda cuenta se apoya en operaciones aritméticas, se desprende de ello que la contabilidad es una rama de las matemáticas y que ha de clasificarse entre las ciencias exactas. Estos autores en la misma obra incluyen la siguiente definición de contabilidad que no es concordante con la anterior, pues se adscribe más a la ciencia económica: “la contabilidad, rama de las matemáticas, es la ciencia de la coordinación racional de las cuentas relativas a los productos del trabajo y a las transformaciones del capital; es decir, a las cuentas de la producción, de la distribución y del consumo de las riquezas privadas y públicas” (definición citada por Montesinos).

En 1924 E. de Fages de Latour, publicó Los conceptos fundamentales de la contabilidad, en el que desarrolla una propuesta de contabilidad pura, percibida como un método abstracto de observación de fenómenos, alejado de los contenidos empíricos de dichos fenómenos. “La contabilidad es la numeración de las unidades en movimiento”, diría de Fages y exemplifica con casos supuestos de contabilidad en ciencias naturales, como la biología animal. Esta perspectiva es reafirmada por P. Garnier cuando afirma: “El método tiene sus reglas, que nada deben al sujeto observado. No hay, no puede haber teoría económica de la contabilidad, como no hay teoría jurídica... Todavía aquí, más que nunca, recordamos que el método contable es solamente un método de observación, nada más” (Montesinos, 1978).

El autor brasileño Francisco D'Auria (1949 citado por Montesinos, 1978), formula en su obra la definición de contabilidad pura y sus aplicaciones: “La contabilidad, precisamente, define un objeto sometido a observación y elaboración, para su conocimiento pormenorizado de su estado inicial, de las variaciones en el tiempo, y del estado actual en cualquier momento... Todo puede ser objeto de aplicaciones de la contabilidad. Cualquier organismo material o moral, o cualquiera de sus partes es susceptible de contabilización” Para D'Auria la contabilidad se aplica al conocimiento de los estados y de la evolución de los sistemas, entendidos como conjuntos armónicos, de los más simples a los más complejos. Tales sistemas pueden ser de muy variada naturaleza; así, por ejemplo, está el sistema económico-administrativo, único objeto actual de la contabilidad, que pertenece al mundo social, y cuyo fin es la utilidad; el sistema moral, dentro del mundo social también, y cuyo fin es el bien; el sistema biológico, dentro del mundo físico, dirigido a conseguir una función biológica eficiente, etc.

Esta posición de proponer como objeto de conocimiento contable cualquier fenómeno natural o social se ha ido perfilando en los últimos años, a partir de la década de los sesenta del presente siglo, hacia la observación contable de los fenómenos circulatorios, económicos o no económicos, con base en el análisis circulatorio, metodología que remplazaría a la partida doble. En lo macroeconómico, el razonamiento circulatorio arranca con las formulaciones de Quesnay (*Tableau économique*). Es ampliamente utilizado por Marx y reaparece posteriormente en los trabajos de Leontief y de Keynes. Las teorías de este último sobre el ingreso y gasto nacional agregados cristalizan finalmente en los modernos modelos de Cuentas Nacionales a través de los trabajos de Richard Stone.

Sin embargo, no hay nada de economía en la ‘teoría de las estructuras y sistemas circulatorios’, fundamento lógico del análisis circulatorio y, por tanto, del análisis contable. Se trata de una teoría formal que hunde sus raíces en la tradición de las construcciones lógico-matemáticas, y cuyos antecedentes más próximos son las modernas ‘Teoría de conjuntos’ y la ‘Teoría General de Sistemas’. Dentro de esta última, la ‘Teoría de los modelos’ resulta perfectamente aplicable a los modelos contables en tanto modelos de un tipo particular de sistemas: los sistemas circulatorios tal como lo concibe Moisés García en 1980.

Con todos estos avances y aún más, considerando los nuevos retos aparecidos en el panorama contable, de informar sobre los fenómenos ambientales naturales y sociales diferentes de los tradicionales, la perspectiva contable de desarrollarse prácticamente en ámbitos que vayan más allá de lo meramente económico-financiero parece todavía lejana. Para constatar ello basta con observar los contenidos académicos dominantes

en los programas de contaduría o ciencias empresariales, en los que se encuentra con la escasa o nula presencia de planteamientos del tenor formal que se acaba de mencionar.

En relación con el enfoque formalizador el profesor Montesinos cita a algunos autores del siglo XVII y del XIX como los pioneros de dicho enfoque, entre los que se destaca a Huscraf Stephens, como iniciador en Inglaterra, en 1736, de la Teoría del propietario y quien formula sus explicaciones contables recurriendo a planteamientos algebraicos elementales pero muy significativos por su claridad y sencillez expositiva. Así mismo sus seguidores W. Fulton y W. Cronhelm, quienes publicaron sus obras en 1800 y 1818, profundizan en las explicaciones de la mecánica contable bajo la óptica matemática. También a Giovanni Rossi, apasionado seguidor de la obra de Cerboni, quien publicó en 1895 su *Trattato della unitá teorética dei metodi discrittura doppia*, y en 1901 la *Teoría matemática della scrittura doppla italiana*, en las que explica que “la cuenta puede considerarse como elemento matemático sobre el que pueden seguirse operaciones de cálculo, por cuanto está formado de dos series de cantidades homogéneas, aunque de significado opuesto y de signo contrario entre sí, esto es, una parte positiva y otra negativa, anotadas en las dos partes en que la cuenta está dividida” (citado por Montesinos, 1978).

Afirma el profesor Montesinos que es a partir de los años cincuenta del siglo XX cuando irrumpen con fuerza la matemática en el terreno de las ciencias económicas y particularmente en la contabilidad, situación que propicia definitivamente la calificación de la existencia de una escuela o corriente formalizadora de la contabilidad por autores como Leandro Cañibano en el sentido de programa de investigación apuntado por Lakatos.

Finaliza este acápite el profesor Montesinos (1978), con algunas precisiones de importancia para los estudiosos contables que se inician en su investigación, advirtiendo que la formalización contable, como la de otras ciencias, debe contemplarse como la puesta en marcha de una simbolización lingüística precisa, mediante la cual sea posible ordenar y delimitar claramente las ideas de que se dispone, obteniendo el máximo fruto posible de las estructuras con las que se trabaja, y depurar los planteamientos; sería desacertado, sin embargo, pensar que la formalización es un instrumento o un método adecuado para la consecución de nuevos descubrimientos. La formalización en contabilidad es un fenómeno evidente para cualquiera que tome contacto con las publicaciones de la materia, en especial las anglosajonas. Su desarrollo se ha planteado, fundamentalmente, en las dos direcciones siguientes: a) Estudio del comportamiento de las magnitudes objeto de los estudios contables, a través de modelos formalizados que manifiesten de manera precisa las relaciones en las que aquellas intervienen. b)

Investigación de las características generales de la estructura de los sistemas contables de información, en especial aquellos que se implantan con base en el sistema de la doble clasificación. En esta segunda dirección hay que resaltar los intentos de axiomatización realizados, en los cuales el de Mattessich es, sin duda alguna, el más perfeccionado y riguroso.

La cuarta doctrina corresponde a la inclusión de los aspectos conductistas y la perspectiva comunicacional. Según el profesor Montesinos (1978), la disciplina contable se ha visto influenciada por las modernas tendencias de los enfoques organizativos, tal como el enfoque decisional planteado en 1938 por Chester Barnard y continuado por H. Simon, J.G. March, R.M. Cyert, y C. Bonini. Desde esta perspectiva las organizaciones son coaliciones de individuos que persiguen sus propios objetivos y que se los traslada a la organización. La contabilidad también ha sido influenciada por esta tendencia y por ello, de un sistema dirigido a colaborar con la dirección en el proceso de maximización de beneficios a través de un sistema de evaluación que pretende ser neutral, pasa a percibirse como un sistema de información encaminado a facilitar datos en diversos niveles de la gestión, permitiendo así una toma de decisiones fundamentada, referida a las funciones de planificación y de control. Según este enfoque, la contabilidad debe servir como medio de comunicación, para ello el contador debe seleccionar, procesar y comunicar los datos relevantes para las diferentes decisiones, adoptando una visión integral de los fenómenos observados, contemplando sus diversos aspectos y las interacciones que puedan producirse entre las partes del sistema.

Finalmente se llega al enfoque económico que corresponde a la quinta doctrina, de fundamental interés para el presente recuento histórico, ya que a partir de él se justifica el entronque contabilidad-economía, base para la comprobación de la hipótesis de la investigación, relativa a la posibilidad de realizar un tránsito desde lo micro contable a lo macro contable. Obviamente que para la comprobación de la mencionada hipótesis se deberán tomar los aportes realizados por autores clasificados en otras escuelas, como es el caso del trabajo de Mattessich. El profesor Montesinos, propone una clasificación de diez tendencias de investigación, como componentes del enfoque económico de las cuales el profesor Harold Alvarez Á resalta a cinco de ellas como las más importantes, a saber, el Controlismo, la escuela de la Economía Hacendal, la doctrina alemana de la Economía de la Empresa, el Patrimonialismo y la Contabilidad Social.

- **La perspectiva de Leandro Cañibano Calvo**

El profesor Leandro Cañibano Calvo en su libro “Teoría actual de la contabilidad” identifica tres programas de investigación científica en la contabilidad, partiendo desde la publicación de la obra de Paciolo en 1494.

Programa legalista, el cual tiene una vigencia entre 1494 y 1914, según los términos de Leandro Cañibano C, en este período “la finalidad de la información contable entra dentro de unos causes estrictamente jurídicos y, por tanto, hay que construir todo el armazón atendiendo a las limitaciones derivadas de tal contexto. La objetividad de la información contable se entiende en sentido eminentemente legalista, así toda representación y valoración contable ha de estar sustentada sobre hechos o sucesos que, a efectos legales, pueden ser considerados como prueba, ya que lo que priva la expresión del patrimonio en términos cuantitativos no puede apartarse del concepto jurídico del mismo, en tanto la finalidad atribuida a la información contable consiste en la presentación de unos datos que sirvan de garantía a terceras personas”

El programa económico, que corresponde al segundo formulado por Leandro Cañibano Calvo, aparece y se desarrolla, primero en Alemania y luego se irradia en el ámbito internacional y cuya vigencia dominante se ubica entre 1914 y 1960. Dentro de este enfoque se desarrollan conceptos valorativos como los de costo de reposición, resultados exógenos y good-will, y se lanza un nuevo concepto que apunta a la homogeneización de criterios en el proceso de medición e información contable como es el plan de cuentas.

En la segunda posguerra se vive un auge de las aplicaciones matemáticas para solucionar problemas científicos y técnicos. La contabilidad no es ajena a dicha influencia. Así se desarrollan los costos estándar y técnicas propuestas basadas en formulaciones matemáticas y estadísticas resueltas con ayuda del computador. La aplicación de la investigación operativa a las ciencias económicas pronto influye a la contabilidad y contribuye a que las exigencias informativas de las empresas comiencen a ser respondidas con mayores perspectivas de acierto en relación con las predicciones que se realizaban cuando no se hacía uso de esta herramienta.

Cañibano dice que, si bien es cierto que la puesta en práctica de dichos modelos hubiera sido imposible en otras épocas, a partir del momento al que se refiere comienza una verdadera revolución en el campo de la informática y de la cibernetica; el diseño de nuevos ordenadores, cada vez más poderosos, hace factible el tratamiento de modelos matemáticos aplicados a las ciencias empresariales, dentro de ellas a la contabilidad.

El tercer programa corresponde al Formalizado, que según Cañibano su objetivo se

dirige a “la reducción de las proposiciones contables a cálculos lógicos o matemáticos, para, en virtud de las reglas de inferencia, llegar a unos resultados capaces de ser interpretados semánticamente, y cuyo contraste con la realidad irá elevando, de día en día, su potencialidad explicativa y predictiva”. Esta metodología de reconstrucción histórica del quehacer contable ha sido también aplicada por el profesor Jorge Tua (1984), para describir el proceso de formulación doctrinal y de regulación contable en Estados Unidos de Norteamérica. Tua identifica dentro del Programa Formalizado tres subprogramas de investigación así: un periodo previo de formación doctrinal y acción regulativa denominado subprograma de búsqueda y dos períodos sucesivos, uno sustentado en la lógica clásica, predominantemente cognoscitiva, denominado subprograma lógico y el otro, el subprograma teleológico, impulsado por el criterio de utilidad de la información que puede, según Tua, desembocar en construcciones decididamente normativas y deónticas.

- **La perspectiva de Richard Mattessich**

El profesor Richard Mattessich escribió, en 1986, el artículo *Un examen científico aplicado para una estructura metodológica en el que incluye su visión del progreso investigativo de la disciplina contable*, a partir de los planteamientos epistemológicos de Imre Lakatos, Wolfgang Balzer, Wolfgang Stegmüller y Mario Bunge. En el texto examina cómo las ideas de estos epistemólogos pueden ser aplicadas, de algún modo significativas, a la moderna teoría contable y al análisis de la información.

En el artículo indicado el profesor Mattessich propone una agrupación de la reciente actividad investigativa contable, en tres tradiciones o programas, así: la tradición investigativa de gerencia, la tradición investigativa de valuación-inversión, y la tradición investigativa de información-estrategia.

La primera tradición investigativa es la de Gerencia, referida a la relación principal-agente y a la supervisión que el primero realiza sobre el segundo en su relación contractual, está conformada por tres propuestas, a saber, de periodización, original de la agencia y agencia-información. La propuesta de periodización nace teniendo en cuenta que el monitoreo de la gerencia directiva puede ser satisfecho mejor con la apropiada asignación de costos y beneficios de inversión a un periodo específico.

La segunda tradición investigativa de valuación-inversión es divida por el profesor Mattessich en tres propuestas, así: del valor presente-valor corriente, del riesgo compartido, y del mercado de capitales. El propósito fundamental de esta tendencia es la de aproximar a la contabilidad hacia la correcta valuación económica de los recursos y derechos.

La tercera tradición investigativa en la propuesta se denomina Información-estrategia y corresponde a una particular visión planteada en la década del veinte por J.M. Clark y que ha sido respaldada por él desde los años sesenta.

Conclusiones

Los desarrollos epistemológicos tales como los paradigmas, los programas de investigación científicas y las tradiciones de investigación, los cuales han sido propuestos por reconocidos filósofos de la ciencia como Thomas Samuel Kuhn, Imre Lakatos y Larry Laudan, han contribuido a la meta reflexión científica en la contabilidad, aunado con las propuestas de otros autores como Karl Popper, Mario Bunge, Wolfgang Balzer y Wolfgang Stegmüller entre otros. No puede afirmarse categóricamente que dichas aplicaciones hayan sido correctas o incorrectas, corresponde a una reflexión de tercer nivel, contrastar los estudios metacientíficos que la contabilidad ha desarrollado. Es de anotar, que estos autores han permitido la reflexión de segundo nivel en todos los campos del saber, tanto de las ciencias naturales como las sociales, e incluso de las formales.

La metodología de los P.I.C. es una opción de carácter epistemológica entre un número importante de alternativas, no es la única herramienta y tampoco puede calificarse como la mejor, menos cuando se trata de aplicar a un campo específico de las ciencias sociales como es la contabilidad. No se trata de disminuir la importancia que tuvo, tiene y tendrá para el fortalecimiento de muchas disciplinas, sino de invitar a romper monismos epistemológicos, abrir puertas a diversas propuestas. Bajo el análisis crítico, amplio y abierto se identificarán la o las más adecuadas para cada disciplina.

El profesor Harold Álvarez Á, identifica tres investigadores contables que han utilizado el arsenal epistemológico de los programas de investigación científica PIC, para analizar el desarrollo de la contabilidad, a saber, Vicente Montesinos Julve, Leandro Cañibano Calvo y Richard Mattessich. Realiza una síntesis de sus propuestas lo que refleja las diferentes interpretaciones posibles de los arsenales epistemológicos y como dicha reconstrucción histórico-científica de un saber, permite identificar hilos conductores, crecimientos por acumulación y rupturas del conocimiento tradicional que explican el surgimiento de nuevas formas de hacer y comprender el conocimiento científico. El propósito del autor era descriptivo el cual se cumplió positivamente; la visión crítica del enfoque epistemológico adoptado corresponde a otras investigaciones tan necesarias como las disruptivas, las propositivas e incluso las anárquicas como las expuestas por Paul Feyerabend.

CAPÍTULO VIII

DESARROLLOS TEÓRICOS EN CONTABILIDAD (SEGUNDA PARTE)

Introducción

La expresión programa de investigación científica desarrollada por Imre Lakatos es una propuesta que busca conciliar los criterios del falsacionismo de Karl Popper y los paradigmas de Thomas Samuel Kuhn; la propuesta de Lakatos formula varios estadios del avance de la teoría falsacionista, considerando tres niveles, el ingenuo, el metodológico y el sofisticado. Diversas disciplinas entre ellas la contabilidad han utilizado este arsenal teórico y metodológico para explicar el desarrollo que han tenido sus propios campos del saber. Los resultados de tal aplicación de criterios epistemológico de las ciencias naturales y transferirlos a las ciencias sociales no siempre arroja los mejores resultados, ya sea por un conocimiento poco riguroso de la propuesta del epistemólogo o por las condiciones propias de las áreas del campo social.

Harold Álvarez Álvarez a la luz de las teorías epistemológicas clásicas analiza la evolución teórica de la contabilidad funcionalista. Los fundamentos epistemológicos abordados en la obra se centran en la propuesta del falsacionismo de Karl Popper, los paradigmas de Thomas Kuhn y los programas de investigación de Imre Lakatos. Los pensadores contables analizados son Vicente Montesinos Julve, Leandro Cañibano Calvo, Jorge Tua Pereda, Richard Mattessich y José Antonio Gonzalo Ángulo. El presente capítulo aborda la segunda parte del artículo donde se analiza la obra de Cañibano y Gonzalo “Los programas de investigación en contabilidad” que en la década del noventa presentan estableciendo los once subprogramas de investigación científica, en el cual desagregan los tres programas de investigación que Cañibano formulará en la década del setenta, a saber, el legalista, el económico y el formalizado.

El artículo Desarrollos teóricos en contabilidad (segunda parte) explica los once subprogramas propuestos por Cañibano y Gonzalo en la publicación de 1995 (con publicaciones en años posteriores). La propuesta de los autores presenta la siguiente desagregación en subprogramas de los programas de investigación científica propuestas por Leandro Cañibano Calvo. El programa legalista tiene tres subprogramas: códigos y leyes, emisión de principios y marco conceptual. El programa de investigación científico económico tiene tres subprogramas, búsqueda del beneficio verdadero, utilidad para el decisor y teoría contable positiva; finalmente, el programa de investigación formalizado presente cinco subprogramas, la axiomatización en contabilidad, el análisis circulatorio, la teoría de la agencia, la economía de la información y el modelo de Costo de precios de activos financieros y la hipótesis de eficiencia del mercado CAMP y HEM.

Síntesis

Leandro Cañibano Calvo en la década del setenta propone que existen tres programas de investigación científica: el legalista, el económico y el formalizado. En la década del noventa en conjunto con el profesor José Antonio Gonzalo Ángulo formulan en cada uno de los programas un conjunto de subprogramas que explican su desarrollo. A continuación, se detallan los elementos centrales de los programas y subprogramas:

- **Programa de investigación científica legalista**

En el programa legalista se presenta un énfasis en los aspectos comunicacionales, la contabilidad cumple una función de prueba o de carácter jurídico; en este programa se proponen tres subprogramas de investigación científica, a saber: códigos y leyes, determinación de principios contables y búsqueda de un marco conceptual para la regulación financiera, a continuación, se presentan algunos elementos característicos de los mencionados subprogramas:

- a. Códigos y leyes: abarca desde los primeros intentos de desarrollar normas legales con aspectos como la partida doble que se desarrollará en épocas de Luca Pacioli e incluso previas; abarcando hasta los intentos regulativos de la Unión Europea y las Naciones Unidas; también se tienen en cuenta los procesos regulativos latinos que incluyen planes de cuentas y la regulación privada de influencia anglosajona.
- b. Determinación de principios contables: en este subprograma se incluyen los también denominados subprogramas que había formulado el profesor Jorge Tua Pereda a saber: el de aceptación generalizada o de búsqueda, el lógico y el teleológico, que fueron propuestos a principios de la década del ochenta por el autor, y ratificados en sus publicaciones posteriores. Otros trabajos a tener en cuenta en este subprograma son las publicaciones de los Estudios de investigación contable ARS 1 y ARS 2 liderados por Maurice Moonitz y Robert Thomas Sprouse, el primero en 1961 por el primer autor y el segundo liderado conjuntamente en 1962; los documentos en referencia proponen los postulados y principios sobre los cuales debe sustentarse la contabilidad empresarial.
- c. Búsqueda de un marco conceptual para la regulación financiera: en este subprograma se intenta dotar a la regulación de un soporte teórico que permita tener los conceptos básicos para la definición y el desarrollo de la norma contable. Se considera que el marco conceptual hará más fácil el proceso de emisión y comprensión de las normas contables. Los contables han presentado críticas a los marcos propuestos, señalando que la laxitud de los conceptos utilizados puede permitir la adopción de múltiples criterios en la práctica contable.

- **Programa de investigación científica económico: conceptos y teorías**

Las anomalías que se presentaban en la relación entre la realidad económica y la información contable llevaron a la necesidad de replantear los procesos contables incluyendo la medición, así como la necesidad de una mejor determinación del cálculo del beneficio verdadero de la gestión empresarial; se eleva como objetivo principal de la contabilidad la posibilidad de explicar y predecir los hechos económicos. En el programa económico se proponen tres subprogramas de investigación, a saber, búsqueda del beneficio verdadero, utilidad del decisor y teoría contable positiva.

El primer subprograma denominado de búsqueda del beneficio verdadero surge en las primeras décadas del siglo XX, impulsando nuevas herramientas en el campo de la valoración contable de los hechos económicos al interior de las organizaciones. Bajo esta visión se presenta de forma común una crítica al costo histórico y por ende es el surgir de algunos métodos alternativos, aspectos que tendrán un impacto en la medición de la utilidad y un replanteamiento del concepto de capital y mantenimiento de este.

El segundo subprograma conocido como utilidad del decisor se enfoca a plantear la relación entre la realidad y el comportamiento del sujeto, bajo este enfoque, la información contable es materia prima, se deben contemplar el entorno y las características de los usuarios encargados de la toma de decisiones, en tal sentido la contabilidad debe ofrecer información útil que conduzca al logro de los objetivos explícitos. El objetivo más importante de la información contable es ser útil para la toma de decisiones por parte de los actores económicos.

Un ejemplo de la preocupación por la utilidad de la información para la toma de decisiones económicas es el Informe Trueblood que fundamenta el marco conceptual del Consejo de Estándares Contabilidad Financiera FASB en los Estados Unidos, en el informe se resalta la preocupación por los usuarios que tienen autoridad limitada quienes son conocidos como usuarios externos, la información identifica a los inversores y acreedores como usuarios significativos que requieren información a partir de la cual puedan predecir, comparar y evaluar los flujos netos potenciales, los importes, periodicidad y riesgos de estos. La información también debe permitir evaluar la capacidad de la organización de obtener beneficios, la evaluación de la gerencia en el uso de recursos y la consecución de objetivos. Entre los informes que se espera se preparen y presenten se encuentra la situación financiera, la rentabilidad financiera, la medición de los resultados y los movimientos de tesorería.

Dentro del subprograma de utilidad del decisor los autores identifican tres ramas:

- Enfoque de las reglas de decisión: son investigaciones que a partir del razonamiento hipotético deductivo tratan de determinar las reglas óptimas para diferentes situaciones en la empresa, por lo tanto, tiene un enfoque normativo orientado al deber ser.
- Planteamientos conductistas: sustentados en la sicología y la sociología que buscan explicar el comportamiento de los usuarios de los informes contables y financieros, reconoce que los sujetos decisores tienen preferencias individuales y sociales, de tal manera, que la investigación puede conducir a predecir cuál será el comportamiento de los mencionados usuarios.
- Procesamiento humano de la información: es una extensión de la rama anterior, pero tiene un énfasis en el proceso de formalización, es decir, a partir de modelos se intentan conocer los procesos de toma de decisiones de los actores de mercado en relación con la información contable.

El programa de investigación económico tiene un tercer subprograma que se denomina el de la teoría contable positiva; como su nombre lo indica es opuesto a los enfoques normativistas, por lo cual se critica la inclusión de los juicios de valor en la elaboración de las normas contables. Para muchos autores la distinción entre lo positivo y lo normativo es cuestión de grado, además, por la imposibilidad de realizar una construcción científica totalmente aséptica, sin la presencia de juicios de inclinación subjetiva.

Los más representativos investigadores de la corriente positivista en contabilidad son los profesores Roos Watts y Jerold Zimmerman de la Universidad de Rochester quienes escriben la obra *Teoría Positiva de la Contabilidad* (PAT por sus siglas en inglés). Este enfoque de pensamiento también es conocido como la Escuela de Rochester en contabilidad. Bajo esta línea de pensamiento la teoría contable debe explicar y predecir la práctica, no debe prescribirla, ni recomendarla, por cuanto esto tendría un carácter normativo, es decir, impulsada por los juicios de valor. El enfoque positivista de la contabilidad permite extraer tres conclusiones, a saber:

- a. El PAT utiliza de manera intensiva teorías que proceden del mundo de las finanzas.
- b. Realiza investigaciones empíricas y utiliza datos del mercado, como puede ser el mercado de valores para realizar sus análisis contables, apoyados en teoría financieras.
- c. El contenido de las normas contables sustentado en una teoría contable positiva se fundamenta en la relación entre oferentes y demandantes de información.

- **Programa de investigación científica formalizado: conceptos y teorías**

Este subprograma tiene el propósito de dotar el saber contable de una fundamentación teórica y metodológica de carácter hipotético deductiva, soportado en procesos de abstracción que permite la construcción de un cuerpo teórico general en el cual pueda descansar el sustento de la norma contable. El programa formalizado está integrado por cinco subprogramas de investigación, los cuales son: la axiomatización de la contabilidad, el análisis circulatorio, la teoría de la agencia, el modelo CAPM/HME [modelo de precios de activos financieros e hipótesis de la eficiencia del mercado] y la economía de la información.

El primer enfoque denominado axiomático, desde una perspectiva lógica es el trabajo más ambicioso para el saber contable, a partir del cual desde un conjunto de hipótesis básicas se puedan derivar reglas para la práctica, bajo un lineamiento que se ha denominado por Jorge Tua Pereda como el itinerario lógico deductivo. El trabajo de Richard Mattessich permite distinguir entre teoría general contable y sus aplicaciones, siendo este un importante avance en la evaluación del componente positivo y el normativo de la contabilidad. Los principios contables pertenecen al campo normativo, al nivel de aplicación, es parte de la interpretación en la contabilidad y están orientados a alcanzar fines específicos.

El avance más significativo de tipo axiomático se adjudica al profesor Richard Mattessich quien en 1957 publica la obra “Hacia una fundamentación general y axiomática” de la ciencia contable, pero con un mayor reconocimiento para su obra de 1962 titulada “Contabilidad y método analíticos”, donde desarrolla su propuesta de formalización y fundamentación científica de la contabilidad, su propia visión es revisada en 1995 en el texto “Teoría de la contabilidad”. Richard Mattessich en su proceso de axiomatización de la contabilidad propone dieciocho asunciones básicas: 1. Valores monetarios, 2. Intervalos de tiempo, 3. Estructura, 4. Dualidad, 5. Agregación, 6. Objetos económicos, 7. Descompensación de los derechos monetarios, 8. Agentes económicos, 9. Entidades, 10. Transacciones económicas, 11. Valuación, 12. Realización, 13. Clasificación, 14. Datos de entrada, 15. Duración, 16. Extensión, 17. Materialidad, 18. Asignación, más una asunción orientadora. El autor también propone, tres axiomas: de pluralidad, de doble efecto y de período, como también un conjunto de teoremas derivados de los axiomas citados.

El segundo subprograma del programa formalizado es el “análisis circulatorio”, el cual considera los flujos de valor y la acumulación, los contables que han abordado esta línea de pensamiento se han nutrido de la corriente fisiocrática de la economía, entre otras visiones. Los fisiócratas de mayor reconocimiento son François Quesnay

y Anne Robert Jacques Turgot, si bien la escuela desaparece como también su influencia directa, algunos de sus postulados de manera más anónima que explícita permanecieron en la escuela económica moderna iniciada por Adam Smith con la publicación de su obra “La riqueza de las naciones” en el año de 1776.

En contabilidad uno de los precursores más reconocidos de la propuesta del análisis circulatorio es el profesor español Moisés García García, quien publica obras como “Contabilidad social” y “contabilidad y circulación económica”; el autor desarrolla una teoría que explica el análisis de la circulación económica y la contabilidad basada en el análisis de la circulación económica.

Las siguientes palabras tomadas del prólogo del profesor Leandro Cañibano Calvo al libro “Contabilidad social”, ilustra el pensamiento del autor: “si de alguna forma quisieramos conceptualizar el riguroso estudio realizado por el profesor [Moisés] García, forzosamente habría de referirse a su vertiente metodológica, al reflexivo intento de construir una nueva teoría de la contabilidad partiendo de una concepción eminentemente deductiva, que toma como herramienta básica y al propio tiempo como idea motriz el análisis circulatorio bajo un punto de vista formal; surgen así sus conceptos de estructura, sistema y modelo circulatorio, antecedentes obligados de los procesos contables enfrentados con una realidad empírica concreta. Pero, naturalmente, el camino andado sería muy corto si la construcción teórica se mantuviera en el plano de la abstracción formal y no tratara de proyectar su mayor contenido explicativo sobre la realidad objeto de estudio, la realidad económica en nuestro caso”.

Continúa señalando el profesor Cañibano que “con los instrumentos formales diseñados se profundiza en el análisis de la actividad económica, su estructura y componentes, a fin de llegar a ofrecer una imagen rigurosa de la circulación de valores en los diferentes procesos económicos, en los que se encadenan procesos de intercambio, producción y consumo según sus peculiaridades respectivas, esto es, conforme sean de producción, distribución, financiación, etc. [...] Tras la disección del sistema se impone su reconstrucción: surgen entonces los modelos contables como los instrumentos adecuados para facilitar el conocimiento y el control de la circulación económica. Su diseño y análisis bajo distintas ópticas preocupan al autor, sobre todo porque a través de ellos introduce la visión macro y microeconómica de la circulación”.

El tercer subprograma del programa formalizado se denomina Teoría de la agencia, es el resultado del estudio de las relaciones que se presentan entre el principal y el agente, el principal corresponde al inversor, propietario o accionista, mientras que, el agente corresponde al gerente, administrador, mánager. Se reconoce que existe un

conflicto, una tensión, una pugna entre los intereses del principal y los del agente, en tal sentido, el contrato debe reflejar las formas de tratar estas diferencias y colisiones. Siguiendo los desarrollos de Cañibano y Gonzalo las posibilidades de investigación en el campo del modelo formal de la agencia son múltiples, mencionando entre ellas las siguientes:

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

El cuarto subprograma del programa formalizado se denomina el de la economía de la información, se fundamenta en la teoría matemática de la decisión, tomando también elementos de la teoría económica de la empresa, en los modelos de decisión de producción y consumo, pensando en las funciones de utilidad de los sujetos que toman decisiones.

Belkaoui señala que un sistema de información contable se puede representar matemáticamente a través de los siguientes componentes:

- Una matriz de resultados esperados de las posibles acciones
- Unas relaciones estocásticas entre sucesos futuros y sucesos pasados, cuyas funciones de probabilidad se pueden revisar en el tiempo en función de la experiencia.
- Sucesos y señales posibles y provenientes del sistema de información
- Un conjunto de reglas de decisión, que están en función de las señales recibidas.

Cañibano y Gonzalo anotan que los planteamientos de la economía de la información son complementarios de los descritos en la teoría de la agencia, una vez que la relación entre el principal y el agente puede ser mediada por la información contable, reconociendo la posibilidad que tiene el agente de manipular los datos y los reportes presentados bajo el interés de alcanzar sus propósitos. Es importante determinar que

existen unos marcos de asimetría de información entre los principales y los agentes, en términos generales, la asimetría está presente en todas las relaciones del mercado. Corresponde ahondar en los riesgos del problema del azar moral y de la selección adversa para confrontar dos problemas derivados de la relación entre estos actores y las asimetrías informativas.

El quinto subprograma del programa formalizado es el modelo CAPM/HEM [modelo de precios de activos financieros e hipótesis de la eficiencia del mercado], este subprograma se encuentra en el corazón de la teoría financiera de la empresa, ha seguido entre otros aspectos las teorías de Irving Fisher que considera que el valor actual de un activo financiero depende de las corrientes de flujos de efectivo que en un futuro pueda generar. La Hipótesis de eficiencia del mercado señala que la información del mercado ofrece los elementos necesarios para que se puedan determinar los precios que se encuentran amparados en la información pasada con que cuentan los actores del mercado. La hipótesis de eficiencia del mercado puede ser fuerte, semifuerte o débil, ello dependiendo de la información con que cuenten los agentes que participan en los mercados. La influencia de las visiones y teorías financieras en la contabilidad sigue siendo una constante hasta la actualidad.

Conclusiones

Los dos artículos de “Desarrollos teóricos de la contabilidad” (parte 1 y 2) han mostrado sintéticamente algunas de las principales propuestas que investigadores contables han realizado acerca del desarrollo histórico contable bajo la óptica lakatosiana de Programas de Investigación o bajo miradas similares. La mencionada perspectiva formulada por el epistemólogo Imre Lakatos en el Coloquio Internacional de Filosofía de la Ciencia, celebrado en Londres en 1965, constituye una herramienta para reconstruir y clasificar los avances de las ciencias maduras, como las naturales, que comparadas con las sociales distan mucho en sus alcances como saberes estructurados, con teorías comprobadas, objetos de conocimiento, sujetos cognoscentes, métodos y técnicas reconocidas y generalmente aceptados por sus comunidades científicas. Otro es el panorama de las no muy avanzadas e incluso nacientes ciencias sociales, y aún más crítico es el caso de la contabilidad.

La adopción de tal perspectiva metodológica reconstructiva para el proceso histórico contable puede significar una de dos cosas:

- a. el saber contable ha alcanzado un estatus científico que permite la aplicación de instrumentos metodológicos científicos reconocidos para saberes estructurados, o

- b. los investigadores contables en su afán por alcanzar cierto grado de reconocimiento científico, tanto dentro como fuera del ámbito disciplinar, recurren a la presentación de los desarrollos teóricos contables utilizando estos instrumentos.

Pero más allá de lo que significa para los contables el problema planteado, es pertinente, proponer algunos puntos de vista sobre los citados avances teóricos de la disciplina y lo que ello connota para los profesionales de esta área del saber.

En primer término, es obligado observar la lentitud que ha sufrido el saber contable para desprenderse de su apego al mero quehacer práctico, para ascender a la mirada teórica, a pesar de su milenaria experiencia dando cuenta de hechos que para otros saberes como la economía, las finanzas, incluso la administración de negocios o la ingeniería industrial o comercial, no han sido obstáculo para elevarse técnica o tecnológicamente [las últimas] o científicamente [la primera], y a partir de tales estructuras generar conjuntos de conocimientos que han permitido la solución de problemas sociales de forma más pertinente que las que resultan de quehaceres meramente empíricos, como el contable, cuyas propuestas no jalonan el desarrollo social.

Dentro del aspecto antes mencionado una característica de capital importancia, que ha incidido en el actual estatus de la disciplina, es la incipiente reflexión sobre el objeto del saber contable, que paradójicamente hoy es un espacio teórico de poco interés, frente a las diversas corrientes funcionalistas que actualmente impulsan la investigación en contabilidad. De la contabilidad se ha dicho que es un saber matemático [Paccioli lo incluyó como parte de su Tratado o Compendio de Aritmética, Geometría..., en 1492; como lo indica Garnier], un saber lógico o metodológico orientado a dar cuenta de los fenómenos circulatorios de cualquier clase como lo explica Mattessich desde 1957, al igual que lo fundamentó Moisés García G en 1980], la ciencia del patrimonio para Vicenzo Masi, la ciencia del control para Fabio Besta, la ciencia de la administración económica según Gino Zappa, hasta un saber asentado en las nacientes ciencias de la información o de la comunicación como lo explicó la Asociación Americana de Contabilidad A.A.A. en 1966; la contabilidad también es comprendida como parte de la ciencia económica conforme a Astori, y, finalmente, técnica económica encargada de los registros de los hechos económicos, postura dominante en el ámbito anglosajón y sus áreas de influencia.

Dados los cambios del entorno, se hace necesaria una revisión de los elementos que identifican nuevos tipos de riquezas que no coinciden con las tradicionales observadas por la economía, derivadas de las transacciones mercantiles, así como de los desarrollos teóricos de la disciplina contable que, a pesar de su lento avance reflexivo, como se ha visto antes, intenta incursionar en los campos de la información económico

financiera, partiendo de nuevas perspectivas metodológicas modernas, derivadas del contacto con disciplinas más dinámicas, y por el uso necesario y, afortunadamente cada vez más extendido, de técnicas matemáticas e informáticas que le permiten dar mejor cuenta de las situaciones problemáticas que enfrenta. ¿Qué es la contabilidad en últimas? Determinar con claridad su objeto de trabajo para delimitar su campo de acción, es el reto principal del saber contable, aunque algunos piensen que es una propuesta obsoleta.

Otro de los retos que debe enfrentar la disciplina contable es el de la definición de un marco conceptual básico para la teoría general y los correspondientes derivados para la interpretación. La racionalización y, hasta cierto punto, la unificación del lenguaje contable que permita la comunicación entre los diferentes frentes de acción de la disciplina constituye una necesidad primordial para satisfacer en el corto plazo. Como se vio en la clasificación propuesta por los profesores Cañibano y Gonzalo, el tercer subprograma del programa legalista se refiere a este aspecto, desde la óptica regulativa. La perspectiva debe ser más amplia y debe cobijar los contenidos básicos disciplinares, es decir, los relativos a la teoría general y a aquellos planteamientos que resulten de las investigaciones básicas y aplicadas, aunque no estén incluidos en los entramados regulativos de los diversos entornos en que se manifiesta el quehacer contable.

En tercer lugar, merece una mención especial el frente de trabajo relativo a la medición y valoración de los hechos básicos que conoce la contabilidad. La disciplina, hasta ahora, ha dado cuenta de hechos económicos derivados de las relaciones mercantiles, esto es, aquellos que el artefacto “mercado” o su sucedáneo [la empresa según Coase] se ha encargado de medir y valorar. Sin embargo, aparecen nuevos frentes de acción en el panorama disciplinar. Medir, valorar e informar [¿controlar?] los bienes o riquezas intelectuales [experticia, elemento humano calificado], todos ellos que no son objeto de transacciones mercantiles, requiere el desarrollo de nuevas perspectivas epistémicas y del desarrollo tecnológico y técnico adecuado a cada objeto y circunstancia.

Un cuarto aspecto digno de mencionar es el de la preparación del profesional en teorías contables y técnicas de cálculo más adecuadas que las que actualmente se utilizan en espacios generalizados del ejercicio disciplinar, sobre todo en los países de Latinoamérica, África y Asia. Obviamente que este problema va de la mano de la exigencia de los entornos en los que se desenvuelve el profesional, de aplicación de avances contables más o menos depurados que ofrezcan datos pertinentes para la adopción de decisiones en ámbitos competitivos. Sin embargo, dadas las circunstancias que el mundo vive, que lo orientan cada vez más a la eliminación de barreras nacionales, los contables, desde su nacimiento en el aula universitaria, deben ser calificados en el uso de tales herramientas, porque tanto el mercado profesional como el académico, más temprano que tarde se los va a exigir.

CAPÍTULO IX

LA SUPRA-REGULACIÓN CONTABLE Y LA FINANCIARIZACIÓN ECONÓMICA

Introducción

Desde la década de 1970 el mundo ha evidenciado profundos cambios estructurales en todos los órdenes sociales. A partir de esa década se ha configurado una nueva arquitectura que los teóricos han denominado nueva arquitectura financiera internacional (NAFI) y que, hoy en día, sigue refinándose de formas cada vez más complejas y encubiertas.

Este viraje iniciado desde la década del 70 ha significado distintos cambios. En lo económico, el cambio se ha evidenciado en el paso de políticas derivadas de la teoría keynesiana y del Estado de bienestar a políticas derivadas de la teoría neoclásica cuya preponderancia está en el mercado y en la eliminación de la intervención estatal, en especial en el otorgamiento de subsidios y beneficios. En lo financiero, cambió el sistema monetario y financiero internacional, pues con la caída del sistema Bretton Woods, que en lo fundamental significó la caída del patrón oro, se dio paso total al auge del dólar como moneda de reserva y como divisa de intercambio; al mismo tiempo, se implementaron un conjunto de políticas monetarias y financieras que llevaron a la desregulación de los mercados (tanto reales como financieros). En lo contable, en esa década tuvo lugar la creación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad IASC, emisor de las Normas internacionales de contabilidad NIC y más adelante de las Normas internacionales de información financiera NIIF cuando asume el nuevo organismo Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB; estándares que están alineados principalmente con los intereses de los usuarios de la información de los mercados financieros; y que ha llevado a todos los países del mundo a una ola global de adopción normativa.

La NAFI ha significado, en esencia, el tránsito hacia un modelo de financiarización, es decir, un modelo en que lo más relevante resulta ser el movimiento financiero más que el productivo. La consolidación de los mercados financieros, el auge de instrumentos financieros, la inserción de nuevos bienes a los mercados financieros (como el agua), la desregulación financiera, la salud y la pensión vistas como portafolios de inversión, entre otros aspectos, son reflejos de un mundo cada vez más financiarizado.

En este artículo se realizan reflexiones tendientes a comprender diversos aspectos de la regulación como proceso supranacional que ha venido incidiendo dramáticamente en la configuración de las normativas contables de orden nacional y la manera en que este proceso, de manera general, se articula con políticas de financiarización económica, cuyo foco está en el movimiento y crecimiento del capital financiero.

Síntesis

Al principio de su artículo, el profesor Álvarez realiza una breve reflexión sobre la confianza y la responsabilidad social, en especial en lo que atañe a la contabilidad, señalando que en esta hay una gran responsabilidad con la conservación y el mantenimiento del patrimonio, entendido, claro está, desde una visión amplia, en la que se abarca no solo el patrimonio económico, sino también el patrimonio ecológico, el social, y el cultural. También se indica la importancia de la contabilidad en los procesos de información-comunicación, desde donde debe promover el desarrollo social de los entornos en los que actúa, mediante la construcción de mensajes que permitan a los diversos usuarios obtener niveles de información y comunicación satisfactorios a sus diversos intereses; información que debe estar mediada por la confianza.

Sin embargo, ante una información contable proclive a favorecer los intereses de usuarios tales como inversores financieros, accionistas y otros usuarios relacionados, la confianza, en su sentido social, resulta deteriorada y disminuida. Por ello, la contabilidad en su función de información-comunicación, debe tener en cuenta a otros actores de la sociedad, y no solamente a los que transitan en el circuito financiero.

En el discurrir de su artículo, el maestro Harold Álvarez Á, señala que las medidas de supra-regulación no solo hacen referencia a los estándares internacionales de contabilidad o información financiera (que son ampliamente conocidos en la profesión contable), sino a un conjunto de acontecimientos que hacen que se constituyan marcos normativos a los cuales los diferentes Estados nacionales deben responder. Tal es el caso, por ejemplo, del Consenso de Washington, cuyas medidas se resumen en el siguiente decálogo (disciplina fiscal, control de la inflación, pago de la deuda pública, privatización de las empresas públicas, desregulación de los mercados, protección a la inversión extranjera, priorización del gasto público, tasas de interés libres, tipo de cambio según el mercado, mercado libre tanto financiero como no financiero), y que se convierte en un derrotero obligado para los débiles países del sur, tanto americanos, como africanos y asiáticos.

Frente a estos “consensos”, resulta relevante la acotación realizada por el profesor Álvarez, quien indica que más que “consensos” o “acuerdos” son listados de obligaciones que los países débiles y dependientes deben acoger, so pena de ser denunciados como economías no viables y ser objeto de intervenciones no sólo políticas sino de otra índole, como la militar. Múltiples son los ejemplos de países díscolos o desobedientes que han sido castigados por los poderosos: Irak, Irán, Afganistán, Libia, Siria, entre otros.

En general, la NAFI hace alusión a un conjunto de teorías, políticas, prácticas, pero también instituciones que se han articulado, en especial desde el periodo de posguerra de la II Guerra Mundial, con el fin de crear una agenda global de carácter económico-financiero, donde desde luego también está lo contable, y que particularmente termina posicionando a los países “desarrollados” como agentes controladores de las diversas políticas que se gestan en los países menos “desarrollados”. Dentro de estas instituciones se pueden mencionar, entre otras, el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial (BM), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la Unión Europea (UE), incluso también la Organización de las Naciones Unidas (ONU), The International Organization of Securities Commissions (IOSCO), la Organización de Estados Americanos (OEA), el G-20, etc., de cuya coordinación se derivan, o se adhieren, muchas otras instituciones. En el campo contable se encuentran alineadas con esta perspectiva organizaciones como la International Financial Reporting Standards Foundation, la International Federation of Accountants, The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), entre otros.

Desde esta mirada financiarizada, promovida en gran parte por estas instituciones, pero también por muchas otras en todo el mundo, se asume, en mayor o menor medida, que el mercado es el mejor asignador de recursos, por ello en estas instituciones hay una política pro-mercado tendiente a señalar que el mercado es la mejor institución para la distribución de los recursos y que, en consecuencia, las intervenciones estatales entorpecen tal eficiencia. Desde este enfoque, se promueve la reducción del Estado tanto en estructura como en intervención.

Desde luego, el discurso del libre comercio, de la apertura, de la globalización, es el discurso que se ofrece a los países menos desarrollados, pero los países “desarrollados”, en cambio, tienden a restringir toda política que signifique reducción de sus propios mercados e intereses. Basta observar, por ejemplo, las fuertes restricciones migratorias que los países europeos o norteamericanos exigen a los países del Sur global, o los tratados de libre comercio leoninos en los que se exige a los países del Sur importar, por ejemplo, semillas de alimentos que en sus propios territorios se produce en abundancia.

Las perspectivas pro-mercado llevan a aceptar la hipótesis de eficiencia del mercado (HEM), la cual fue propuesta teóricamente por Eugene Fama [Premio Nobel de Economía], y que señala que un mercado eficiente es aquél donde el precio de los activos siempre refleja plenamente la información disponible. El concepto de eficiencia en el mercado está relacionado con las circunstancias en las que siempre el precio de cualquier activo financiero constituye un buen reflejo de su valor intrínseco.

Así un mercado eficiente es un escenario deseado en el que ningún actor podrá hacer uso de asimetrías de información para jugar en su propio beneficio, pues todos los “jugadores” estarán en igualdad de condiciones frente a la información disponible. Se presume que no existe información privilegiada que sesgue el juego a favor de un actor específico.

Sin embargo, a pesar de su preponderancia en la orientación de políticas económicas, financieras y contables, esta hipótesis rara vez se cumple de manera estricta. En Colombia, por ejemplo, en el mejor de los casos solo se ha encontrado eficiencia débil, que es la tercera opción, luego de la semi-fuerte y fuerte. Esta última se considera una utopía. El modelo de libre mercado está sustentado en la asignación del precio a través del mercado, en aplicación de la hipótesis de su eficiencia. Tal asignación se hace a partir de la demanda y no de la oferta, como ha sido tradicional. Es el demandante, entonces, quien, a partir de su propensión marginal a consumir, determinará el precio mediante la adquisición o no del bien o servicio, y que variará dependiendo de la escasez y de la satisfacción de su necesidad.

Sin embargo, la experiencia diaria confirma que en la mayoría de los mercados existen anomalías e inequidades, denominadas asimetrías, que se manifiestan en los desiguales niveles de actividad y de información que manejan los oferentes y los demandantes, y que se materializan en oligopolios u oligopsonios; tales grupos de dominio de los mercados están interesados en justificar los precios favorables a sus intereses, adjudicándole la fijación del precio al mercado. Por ello lo más inconveniente para generar confianza en la información contable es la de basar tal información en situaciones probables, como es el caso de los valores basados en la demanda. Esta no tan nueva perspectiva de asignación de precios de mercado a partir del valor de uso engendra una condición subjetiva, que implica un resultado probable, cuya incertidumbre afecta la confianza en el mensaje contable. Justamente las Normas internacionales de información financiera NIIF han posicionado al “valor razonable”, que es una magnitud valorativa probable, como la principal base valorativa de la estructura normativa contable.

En cuanto a la gestión empresarial, el maestro Harold Álvarez Á, realiza importantes acotaciones y enfatiza que la NAFI también ha significado profundos cambios en las estructuras de control, para lo cual identifica tres tipos de enfoques organizativos: el enfoque del propietario, el enfoque del interés residual, y el enfoque de la entidad.

Frente al enfoque del propietario, el dueño detenta el poder y ejerce el control. Acá la empresa es una figura artificiosa, que tiene existencia legal, pero que no se diferenciaría del mismo propietario, uno o varios socios, cuyo capital no se distingue del de la

entidad que él o ellos controlan, sino de manera formal, por conveniencia de informar resultados segregados. En este tipo de organización, denominada sociedad de personas, el propietario ejerce las funciones de gerente, evitando la dicotomía principal-agente, con lo que el control no tiene discusión, es ejercido por el propietario-gerente.

Ante el enfoque del interés residual, los dueños, ceden parte de su poder al agente o gerente, quien es delegatario del control con poder para gestionar y dirigir la entidad, respondiendo a un organismo superior, que está representando a los propietarios. En esta modalidad de estructura societaria, el agente detenta una parte significativa del control, al recibir la delegación del principal o propietario del capital, que ya no asume la dirección de la entidad, sino que contrata un gerente en el que delega buena parte de la responsabilidad de la gestión de la empresa.

En el enfoque de la entidad, se asume a la entidad empresarial como una organización que existe de manera independiente de sus propietarios, por lo que el agente concentra el poder y la fuente de financiación de la empresa es diversa y ajena a la gestión de la empresa. En el caso de los accionistas, generalmente se los concibe como inversionistas más que como propietarios, donde el interés principal de éstos no es el ejercicio del control empresarial, sino el de la obtención de un rendimiento competitivo con el derivado de otros instrumentos financieros, tales como bonos o depósitos bancarios a término. En consecuencia, un accionista se asimila a un acreedor inversionista.

Este último enfoque es el que más se ha generalizado o el que más apoyo ha recibido desde la NAFI. De hecho, las NIIF son normas de información financiera que están orientadas principalmente a los inversores financieros, no para atribuirles un control operativo en las actividades de la entidad, sino para convertirlos en proveedores de capital del cual pueden obtener un retorno; por ello, junto con las NIIF se ha hecho bastante común el estudio de las finanzas como disciplina desde la cual se evalúan especialmente la diversidad de portafolios de inversión que pueden tener las personas en los mercados financieros. En los países “desarrollados”, donde este tipo de mercados están más estructurados, las pensiones de las personas se logran, por ejemplo, a partir de portafolios que logran negociar con sus agentes de inversión.

Las grandes corporaciones suelen tener cientos de miles de accionistas, sin que la mayoría de ellos en particular ejerza un control sobre la entidad, lo único que esperan es un retorno financiero a su inversión, que, si no obtienen, simplemente venden y compran acciones en otra entidad. A este fenómeno es a lo que se le ha llamado de manera genérica capital golondrina, ya que permanentemente está volando de un lado a otro en busca de la mejor tasa de ganancia.

El modelo NIC-NIIF, enraizado en la NAFI, tiene como propósito producir información de corte financiero, más que contable, para que los usuarios de la información, y en particular el inversor financiero pueda tomar decisiones informadas (el modelo contable intenta brindar racionalidad al proceso decisorio). Este tipo de información se ubica de manera general bajo el paradigma de la utilidad de la información, desde donde se plantea que es más importante la información útil que la información verdadera. Así es, por difícil que parezca de creer, la información que produce el modelo NIC-NIIF no es principalmente información verdadera, sino información útil. La pregunta que sigue es ¿útil a quién? Útil a todos aquellos que necesiten información sobre el valor financiero de la entidad, bien para su inversión o bien para su control.

La articulación que se ha realizado en los últimos 70 u 80 años, a nivel teórico, político, tecnocrático e institucional, ha contribuido a fortalecer una política global de financiarización y desregulación, que ha significado, en última instancia, un deterioro del bienestar de los pueblos y las naciones. Como ejemplo, puede observarse el fenómeno del trabajo, ante el cual las personas han perdido paulatinamente los derechos adquiridos, como la estabilidad laboral, las prestaciones sociales, la asociación sindical, entre otros.

Conclusiones

La financiarización de la economía es un hecho presente en todas nuestras vidas, desde las políticas macroeconómicas hasta las pequeñas decisiones que se toman de manera individual están mediadas por una perspectiva institucional y práctica en la que lo financiero aparece como lo más relevante. Baste observar el comportamiento en algo tan fundamental como la salud o las pensiones, en donde en la mayoría de las veces las personas son observadas como portafolios de ingresos, costos y gastos, con riesgos financieros asociados. ¿Alguien ha intentado recibir servicios de salud de una clínica privada sin haber pagado previamente la respectiva póliza de salud? (Recuérdese que una póliza es un seguro, es decir, un instrumento financiero, del cual su agente espera recibir un retorno de inversión).

La financiarización consiste en una fase evolutiva del capitalismo, en la cual el capital se reproduce principalmente a partir del capital financiero. Desde luego, esto trae profundas implicaciones en el endeudamiento de las personas y de los Estados, pues el valor que se crea a partir de la financiarización básicamente se crea a partir de la generación de intereses y de procesos de valoración artificial que ningún sustento tiene en lo real. De acá que buena parte de las últimas crisis económicas del último siglo tengan su origen, precisamente, en los mercados financieros más que en los mercados reales de bienes y servicios.

Es importante ser conscientes de esta dinámica global y la forma en que los Estados nacionales se insertan en ella, en especial para tener una colocación política clara e inequívoca frente al avasallante dominio y hegemonía del capital que no le importa socavar las dignidades humanas más fundamentales, como el bien ser, el bien estar y la vida misma de los pueblos.

Los organismos de emisión de estándares internacionales están alineados con esta agenda global financiarizada, de manera que corresponde a nosotros evaluar críticamente lo que entidades como la Fundación IFRS o la Federación Internacional de Contadores IFAC exigen con sus estándares. Téngase presente que estas son entidades que representan los intereses económicos de las grandes corporaciones o de los organismos multilaterales, por ello, es necesario preguntarse si en verdad tales estándares contribuyen con el desarrollo de nuestros pueblos. Con seguridad que no lo hacen.

CAPÍTULO X

BUSCANDO LA RUTA
DE LA MEDICIÓN-VALORACIÓN
ECOLÓGICA NO MONETARIA,
EN LA TEORÍA TRIDIMENSIONAL
DE LA CONTABILIDAD

Introducción

Inicialmente, es importante precisar que la escuela de la Teoría Tridimensional de la Contabilidad (T3C), hoy conocida como Teoría Multidimensional de la Contabilidad (TMC), coliderada por el maestro Álvarez, alerta que el camino actual de sostenibilidad y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) vigentes, no son suficientes para contrarrestar la triple crisis ambiental (calentamiento global, contaminación y pérdida de la biodiversidad); además, declara la necesidad que los sistemas socioeconómicos reconozcan las limitaciones y finitud de la naturaleza, a partir de la concepción de extractivismo infinito de la economía convencional; las diferencias epistemológicas entre sostenibilidad y sustentabilidad surgen de la forma de concebir el problema ambiental. Aún se presentan diferencias si la crisis climática obedece a razones antrópicas y a las relaciones entre nuestros roles productores y consumidores dentro del planeta Tierra.

A partir de la problemática planetaria anterior, Álvarez (2019) y demás integrantes de la Red de Investigación en Ciencias Económicas, Administrativas y Contables REDICEAC y el Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada (GICIC), presentan un mensaje esperanzador desde el concepto emergente de Eco Contabilidad y su concepción ético-científica y filantrópica a partir de su visión holística de las interacciones económicas de la especie humana dentro de la ecología; las premisas se sustentan en la Economía Ecológica y se materializa con el potencial de la TMC.

En ese orden de ideas, el artículo denominado “Buscando la ruta de la medición-valoración ecológica no monetaria, en la Teoría Tridimensional de la Contabilidad” del maestro Álvarez, tiene como propósito analizar la importancia de integrar indicadores ecológicos en los sistemas de contabilidad organizacional, con un enfoque en las alternativas no monetarias para valorar los impactos ambientales.

La obra al igual que las demás obras del maestro, se configura como una de las obras con las que hace pedagogía acerca de las rutas alternativas para contrarrestar la crisis planetaria desde la profesión contable y sustentada epistemológicamente desde la Economía Ecológica.

La estructura del artículo se desarrolla mediante el método deductivo con enfoque mixto de tipo propositivo, demostrativo y descriptivo a partir de la revisión bibliográfica, arrojó como uno de los principales resultados la identificación de un tipo de energía denominado emergía, requerido en la elaboración de un producto o prestación de un servicio y funcional para la valoración de la riqueza ecológica como

objeto de estudio de la contabilidad desde la dimensión ambiental y una unidad de medida no monetaria.

Síntesis

El artículo resultado de investigación denominado “Buscando la ruta de la medición-valoración ecológica no monetaria, en la Teoría Tridimensional de la Contabilidad” y publicado en la revista Visión Contable de la Universidad Autónoma Latinoamericana (UNAULA), se constituye como la prueba escrita de la propuesta de Eco Contabilidad desde la sostenibilidad ecológica, sustentabilidad o sostenibilidad fuerte. Esta corriente teórica incorpora, pero trasciende de la contabilidad financiera convencional.

El presente trabajo se inserta en el proceso de reflexión realizado en el macroprograma de investigación de la Teoría Tridimensional de la Contabilidad, PIT3C, iniciado en 2011, por el Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada (GICIC), de la Universidad del Quindío (Colombia). Es de conocimiento general que la contabilidad es una disciplina que se ha desarrollado conceptualmente en los últimos cinco siglos, desde la formulación de Pacciolo, fundamentalmente entre el derecho y la economía. Esta dependencia la ha forzado a ser una especie de servidumbre de los intereses dominantes planteados desde esas dos poderosas disciplinas, que la han maniatado para establecer sus propias rutas de identificación, reconocimiento y búsqueda de solución a muchos de los auténticos problemas propios de su dominio que, siendo independiente, podría alcanzar, asumiendo así su propio devenir disciplinar. (Álvarez, 2019)

El artículo demuestra que la contabilidad es una herramienta de control, medición y análisis, no solo de información monetaria, sino también no monetaria para la toma de decisiones en materia ambiental a partir de la existencia, disponibilidad y uso de los recursos naturales, desde una visión biocéntrica.

El desarrollo de la Eco Contabilidad o la Teoría Tridimensional de la Contabilidad (T3C) hoy conocida como Teoría Multidimensional de la Contabilidad (TMC), se fundamenta desde la reconfiguración del alcance y objeto de estudio de la contabilidad, planteado en otras obras bibliográficas de tipo heterodoxas y de coautoría desde Cerboni y Besta, Fronti y García Casella, Cañibano, Chambers, Calafell, Araújo, Ariza, Mejía, entre otros.

El paper inicia con la introducción, posteriormente, el planteamiento de la T3C y algunos de sus retos desde la medición unidimensional de la sustentabilidad de

la riqueza en la organización y en los procesos (fase activos), la huella desde la economía ambiental hasta la economía ecológica, aportes de investigadores de diversas disciplinas a la contabilidad ecológica o Eco Contabilidad como Howard Thomas Odum con sus publicaciones entre 1950 y 2004 y su base conceptual energética, desarrollo de ecuaciones e índices como el de producción de energía (EYR), Índice de carga ambiental (ELR) e Índice de sostenibilidad ambiental (ESI); además, hace referencia a los conceptos básicos para la adaptación de los criterios ecológicos dentro de la T3C (hoy conocida como TMC) en el marco de los principios de la economía ecológica y desarrollo casuístico de recursos naturales enfatizando en unidades de medición, inventarios iniciales, actores, cuentas, transacciones, balances comparativos de naturaleza y gobierno, aplicación y análisis de índices de sostenibilidad, emergéticos y conclusiones.

En términos teóricos Álvarez (2019) cita algunas reflexiones de contabilidad propuestas por REDICEAC, referencia un concepto de la contabilidad mucho más integral, con alcance y objeto de estudio mucho más holístico, entendida como:

La contabilidad se define como una ciencia social aplicada, autónoma, que tiene una función y una finalidad articuladas con propósitos sociales –deber ser–, lo que permite describir, explicar, predecir y prescribir la realidad objeto de estudio. La biocontabilidad, la sociocontabilidad y la contabilidad económica son modelos derivados de la contabilidad general. Se ubica, este saber, entre las denominadas ciencias morales, en virtud de su finalidad, que se sustenta en un deber ser valorado éticamente cual es “la acumulación, la generación, la distribución y la sostenibilidad de las riquezas ambiental, social y económica que controlan las organizaciones”.

De la anterior construcción y siguiendo lineamientos REDICEAC se infiere y así lo confirma Álvarez (2019) que:

La información contable tradicional sólo ha dado cuenta de la riqueza económica, presentándose un sesgo, parcialización e información incompleta al desconocer los aspectos ambientales y sociales. El ocultamiento de la evaluación de la gestión que la organización ejerce sobre la riqueza ambiental y social contribuye a la toma de decisiones que no evalúan la totalidad de los impactos de la organización. El reconocimiento exclusivo de los intereses e impactos económicos ha generado efectos negativos en la riqueza ambiental y social que la contabilidad no ha previsto ni ha evaluado por posterioridad al impacto”.

Complementariamente, Álvarez (2019) plantea premisas reveladoras y referencia varias autoridades científicas, entre otras:

- La contabilidad tradicional, centrada exclusivamente en métricas financieras, es insuficiente para capturar y valorar los impactos ecológicos.
- Se requiere un modelo que reconozca y mida el valor ecológico de manera no monetaria, respetando las complejidades de los sistemas naturales.
- Reconocer la Teoría Tridimensional de la Contabilidad (T3C), hoy conocida como Teoría Multidimensional de la Contabilidad (TMC) o Eco Contabilidad, como propuesta alternativa de solución desde la profesión contable a la triple crisis ambiental, en ese entonces, desde tres dimensiones: dimensión económica: registrar los valores financieros tradicionales, dimensión social: considerar los impactos sobre las comunidades y la sociedad y dimensión ecológica: integrar la valoración del medio ambiente, más allá de términos monetarios.
- Medición y valoración ecológica no monetaria: se propone usar indicadores cualitativos y cuantitativos que reflejen la salud de los ecosistemas, como la biodiversidad, la calidad del aire o agua, y los niveles de carbono. Estos indicadores permiten evaluar el estado ecológico sin reducir los valores naturales a términos financieros, respetando su carácter intrínseco.
- Relevancia del enfoque no monetario: este modelo busca evitar la mercantilización de la naturaleza, argumentando que la valoración monetaria puede simplificar excesivamente la complejidad ambiental. La medición no monetaria favorece un enfoque ético y holístico, promoviendo una toma de decisiones más sostenible.
- Implicaciones prácticas: aplicar este enfoque en la contabilidad empresarial puede guiar a las organizaciones hacia estrategias más sostenibles, responsabilizándolas por su impacto ecológico. También es útil para políticas públicas, proporcionando herramientas para evaluar proyectos y regulaciones desde una perspectiva integral.

En términos prácticos, Álvarez (2019) referencia a otros autores de la misma escuela heterodoxa (Mejía y Ceballos, 2016), mediante el planteamiento de ecuaciones relacionadas con la medición unidimensional de la sustentabilidad de la riqueza en la organización denominada medición de los activos de la dimensión ambiental (Ada) y la medición de la sustentabilidad unidimensional de la riqueza en los procesos (fase activos).

Para mayor explicación, los recursos ecológicos los agrupa en seis subconjuntos: agua, aire, fauna, flora, suelo y subsuelo (Mejía y Vargas, 2012); uno de los desafíos más importantes, corresponde a su biocontabilización, especialmente, de los primeros tres subconjuntos, cuyo movimiento es natural a su condición.

El problema complejo (...) corresponde a un conjunto de múltiples valores, que permitirán a los miles de recursos naturales vivos e inertes (subclases) convertirse en elementos sumables o computables dentro de la clase Ada. Esto requiere encontrar un denominador común para la multitud de elementos del conjunto de los recursos naturales. (Álvarez, 2019, pág. 26)

Otro desafío importante, es que se desconoce el inventario de patrimonio ecológico, por ejemplo, “en la categoría flora se calcula que existen 298 mil especies vegetales, de las cuales se han identificado 215 mil, lo que significa que el 25% está sin descubrir y estudiar (...), [en la categoría fauna], las especies vivas del planeta ascienden a 8,7 millones, y tan solo se han estudiado 1,3 millones, quedando pendiente de estudio y clasificación el 86 %” (Álvarez, 2019, pág. 26); sin embargo, algunos avances están documentados a partir de los esfuerzos del Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), a partir del Sistema de Contabilidad Ambiental y Económico (SCAE), agenciado desde Naciones Unidas.

En todo caso, pensar un desarrollo sostenible, con crecimiento económico infinito en contraste con recursos naturales finitos como entradas o insumos del proceso, en el marco de la Teoría General de Sistemas (TGS) por Bertalanffy (1930), es cuestión de tiempo para que el modelo se declare como insostenible; además, de las externalidades generadas por la combustión de recursos fósiles ordinarios como el petróleo, carbón y gas, la deforestación, la ganadería extensiva y los monocultivos, son detonantes y tensiones adicionales para cuestionar un modelo que prioriza la acumulación de capitales por encima de la vida que arroja como resultado el calentamiento global, la pérdida de la biodiversidad y la contaminación como triple crisis ambiental.

Lo cual explica el diálogo de sordos que muchas veces se produce entre economistas y ecologistas: mientras que los primeros circunscriben su razonamiento al oikos más restringido de los valores de cambio, los segundos razonan sobre aquel otro más amplio de la biosfera y los recursos, con independencia de que sean o no valorados (Naredo, 1992, p. 378).

El anterior desafío entre paradigmas de concepción de las relaciones económicas en un contexto planetario:

El abordaje de la termodinámica y su segunda ley -la de la entropía- por los ecologistas y economistas es un puente que se tiende entre la física y la economía, y tiene que ver con que la energía utilizable, ya sea en los

procesos físicos o en los económicos, es menor que la energía existente en la fuente (Álvarez, 2019).

La obra objeto de síntesis, relaciona varios investigadores y referencias que aportan en la compilación y estudio como concepción heterodoxa y nueva corriente con bases epistemológicas acerca de nuestros relacionamientos económicos como un subsistema de los límites del sistema ecológico, entre ellos: Georgescu-Roegen con la Ley de la Entropía como “segunda crisis de la teoría económica” que, por otros motivos, fue anunciada por Joan Robinson al comenzar la década de los setenta (Robinson, 1971).

Georgescu-Roegen estableció, las implicaciones teóricas y prácticas que se desprenden de entender que el “proceso económico” está gobernado por las leyes de la termodinámica y sujeto, por tanto, a sus principios. “no hay duda de que el proceso económico es entrópico en todas sus fibras materiales y que la ley de la entropía (que abarca la energía y la materia) es el origen fundamental de la escasez”.

Consecuentemente, el pensador compila avances reveladores como el del ecologista Howard Thomas Odum, quien estudió las relaciones entre productividad y el movimiento de energía dentro de los ecosistemas. A partir del rastreo bibliográfico realizado por el maestro Álvarez (2019), identificó el concepto de *emergencia*:

Es la “memoria de un tipo de energía” que se requería para hacer otro tipo de energía, en la generación de una unidad de producto o servicio en un proceso natural o artificial. “Dado que hay energía disponible en todo lo que es reconocible (incluso información), una energía basada en medidas de emergencia, se puede utilizar para evaluar la riqueza real en una base común. La emergencia reconoce y mide la jerarquía de la energía universal.

El fenómeno energético aún no se ha incorporado a las discusiones y regulaciones de la contabilidad financiera en el mundo, la cual ha sido también influenciada, como la economía, por la orientación neoclásica, sin aún ser contemplado hoy por hoy por organismos internacionales de financiarización.

Sin embargo, integrantes de REDICEAC en liderazgo investigativo del maestro Álvarez, en la última década, desarrollaron la Teoría Tridimensional de la Contabilidad (T3C), hoy conocida como Teoría Multidimensional de la Contabilidad (TMC) o EcoContabilidad y sus bases están en la Economía Ecológica y el estudio de la emergencia.

La EcoContabilidad o T3C, como corriente heterodoxa y alternativa al modelo hegemónico, vincula el saber económico como una prolongación de la biología (Georgescu Roegen), reconoce la limitada biocapacidad de resiliencia de la ecología, en aras del cuidado de la casa común por encima de la satisfacción de necesidades superficiales (diferentes a las básicas). Complementariamente, destaca la necesidad de reconfigurar la contabilidad moderna para incluir el valor ecológico no monetario, defendiendo la T3C como un marco conceptual robusto. Este enfoque puede contribuir a una transición hacia un desarrollo sostenible [la sustentabilidad es el ideal], al garantizar que las decisiones empresariales y políticas consideren las dimensiones ecológicas en igualdad con las económicas y sociales.

Consecuentemente, se rastreó el concepto de transformidad:

Medida de energía que se requiere para transformar un tipo de energía en otro. Establece la jerarquía ecológica en un análisis de energía, lo cual implica que los niveles de organización del espectro biológico han sido considerados como sistemas biológicos diferentes [...]. Cada nivel es un sistema diferente con complejidades e interacciones que no se pueden predecir a través del conocimiento de otro nivel (Odum, 1971)

A partir de las compilaciones y avances reveladoras, el pensamiento no conformista de Álvarez conllevó a continuar con la investigación:

No todo está hecho; se debe primero aprehender y comprender -parte y ojalá todo- lo que concierne a estos hallazgos investigativos, cuyos planteamientos sean aplicables a los intereses del objetivo de dar cuenta de la riqueza ecológica: medir, inventariar, informar y controlar; segundo, seleccionar los contenidos pertinentes de esta vasta producción, para los intereses de la investigación; tercero, acondicionar y homogenizar los enunciados, con el fin de que sean expresables en un lenguaje común no monetario y ampliamente aceptado (cantidades expresadas en emjoules o joules emergéticos); cuarto, expresar las magnitudes no monetarias, expresadas en unidades monetarias, no establecidas por el mercado, cuando sea pertinente (emdollars o dólares emergéticos); quinto, formular las cuentas, sus planes y las dinámicas de las mismas; sexto, formular los estados contables; y séptimo, desarrollar análisis contables emergéticos. (Álvarez, 2019, pág. 36)

Fue así, como el maestro Álvarez y su equipo de trabajo, inicia el proceso de identificación reconocimiento, medición y revelación de flujos energéticos mediante la biocontabilización de emjoules o joules emergéticos:

Para evaluar un sistema desde el punto de vista de la emergía, se dibuja primero un diagrama de flujos para organizar la evaluación y tener en cuenta todas las entradas y salidas del sistema. A partir del diagrama se construye una tabla con los flujos reales de recursos, trabajo y energía, que posteriormente se ponen en términos emergéticos. El paso final de una evaluación emergética implica interpretar los resultados cuantitativos. En algunos casos, la evaluación se hace para establecer cómo se ajusta una determinada propuesta económica con el medio ambiente. En otros casos, se comparan diferentes alternativas, o se trata de encontrar el modo de uso de un determinado recurso que permite maximizar la viabilidad económica de dicho uso (p.3).

Es así, como propusieron la UVA como Unidad de Valor Ambiental a partir de los flujos emergéticos que intervienen en el ecosistema natural, cultivo de alguna especie de aprovechamiento forestal, elaboración de un producto o prestación de un servicio.

En la obra objeto de discusión, se presenta también el proceso descriptivo, demostrativo y explicativo de casos prácticos a nivel internacional, nacional y territorial, sector público, corporativo y mixto referentes a los flujos anuales de emergía en la maricultura de camarón en Ecuador (1986), datos del comportamiento energético de municipio de Palmira en donde se demuestra la cantidad de emergía importada por el territorio objeto de estudio, dejando en condición crítica de sostenibilidad al municipio.

Adicionalmente, la obra plantea desafíos, impactos, determinación e interpretación de mediciones a partir de los rangos de tolerancia, mediante indicadores como el Índice de Carga Ambiental (ELR), la Relación de Desperdicios y Rendimientos, la Relación entre Residuos e Importaciones Totales, Índice de Sostenibilidad Ambiental (ESI), entre otros y sugerencias sobre el estado actual o stock y demanda de emergía en un territorio y su relación con el PIB, directamente proporcional que posterior a un proceso de industrialización de un territorio, requirió importación de emergía por insostenibilidad ambiental.

Consecuentemente, se relacionan aportes teóricos de otras investigaciones similares e investigadores que referencian los aportes significativos de Howard T. Odum, en materia de sustentabilidad, pero también prácticas de mitigación en materia sostenible como las macrocuentas o Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) y la economía circular y las 3Rs (reducir, reciclar y reutilizar). Finalmente, otros casos prácticos y como ecosistemas rodal de Bambú (guaduales) se desarrollan a mayor profundidad en otras obras bibliográficas, analizadas en este libro como reconocimiento e introducción al pensamiento contable del maestro Álvarez.

A partir de los antecedentes anteriormente descritos, a otros autores, refiriéndose a los seis subsistemas de recursos naturales en el marco de la Teoría Tridimensional de la Contabilidad T3C: agua, aire, flora y fauna, suelo y subsuelo y las relaciones con organizaciones públicas, privadas y hogar, y la energía solar como eje fundamental para la generación de emergía. Resultado de la relación (combinación) de las anteriores variables, surgen: activos ambientales circulantes, captados y transferidos por una entidad pública, privada, hogar. Cuando la captura es mayor a la capacidad de resiliencia del ecosistema o se presentan excesos de transferencia contaminante, también surgen tensiones ambientales, denominadas pasivos ambientales, que son definidos por autores REDICEAC como:

El conjunto de obligaciones que tiene la organización las cuales deberán ser cubiertas en el presente o futuro, surgidas como resultado de actos y hechos pasados en los cuales la organización de forma directa o indirecta participa por acción u omisión, de forma voluntaria o involuntaria, en el uso, consumo, disposición y/o explotación de algún tipo de riqueza que era directa o indirectamente controlada por otras organizaciones o que estando bajo su control tenía el deber de conservarla, el activo se agotó o degradó.

En la obra se desarrollan varios casos relacionados con los recursos naturales, unidades de medición, actores, cuentas, tales como cuentas de activos y pasivos para referirse a los actores y cuentas de patrimonio y de resultados para referirse a los recursos naturales; adicionalmente, transacciones relacionadas con la contabilización del inventario inicial de recursos naturales, captación y transferencia de recursos naturales (flujos de emergía) por parte de y entre los actores medidos en emjoules y Unidades de valor ambiental UVA, como unidades de medida de la emergía. Finalmente, se presenta la síntesis, balances ambientales comparativos entre dos períodos en las categorías naturales, mediante análisis horizontal, variación relativa y absoluta y la determinación y análisis de indicadores de sostenibilidad ambiental anteriormente planteados.

Conclusiones

El maestro Álvarez, es un investigador moralmente comprometido e impulsado por un deber ser social y ambientalmente fundamentado, con una visión holística; y ello, se evidencia cuando dentro del escrito realiza un despliegue bajo el método deductivo del macroproyecto de investigación denominado Proyecto de Investigación de la Teoría Tridimensional de la Contabilidad (PIT3C), hoy conocida como Teoría Multidimensional de la Contabilidad (TMC) y los avances de los coinvestigadores en esa materia por parte de los integrantes del Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada (GICIC) y la Red de Investigación en Ciencias Económicas, Administrativas y Contables (REDICEAC), bajo el liderazgo y lineamientos investigativos del profesor Álvarez.

La economía ambiental, fue influenciada por la corriente neoclásica, se desarrolló antes de la economía ecológica y a partir del modelo de libre mercado y empresa, fue aceptada y reconocida como modelo hegemónico; ahora, a partir de la triple crisis ambiental, empieza a tomar fuerza la economía y contabilidad ecológica como alternativas de solución al mayor desafío de la humanidad en su historia.

El proceso de identificación, reconocimiento, medición y revelación del espectro ambiental difiere sustancialmente entre la economía ambiental y la economía ecológica, puesto que la primera percibe la naturaleza como un instrumento financiero y de mercantilización, mientras la segunda corriente amplía el campo de estudio de la ciencia económica, percibe la naturaleza como parte esencial de la vida en la que no requiere plantear límites al crecimiento económico infinitivo.

Los contables actuales tienen un gran reto de aportar desde la profesión a las formas de solución de la crisis ambiental; dos vertientes pueden rastrearse para ello: desde la sostenibilidad y la sustentabilidad, la primera relacionada con la mitigación y la segunda con la identificación y gestión de la emergía para evitar estados de insostenibilidad ambiental.

Los avances planteados por el maestro Álvarez en esta obra son reveladores, producto de sus propias construcciones y la compilación de aportes de otros autores como Georgescu-Roegen, Thomas Odum, y los investigadores integrantes de GICIC y REDICEAC, relacionados con temas como los flujos energéticos, la propuesta de la UVA (emjoules) como unidad de medición de la emergía que permite identificar la capacidad de generación (stock o inventario inicial) de emergía de un territorio y su gestión para evitar la insostenibilidad ambiental, en el marco de la Ecocontabilidad y la hoy reconocida Contabilidad Multidimensional.

CAPÍTULO XI

LA SOCIOCONTABILIDAD:
UNA DIMENSIÓN DE LA
ECOCONTABILIDAD - T3C.
REFLEXIÓN TEÓRICA
Y APLICACIONES

Introducción

La contabilidad convencional o tradicional está centrada en valores económicos y financieros, dejando de lado los impactos sociales y ambientales de las actividades humanas. La Teoría Tridimensional de la Contabilidad (T3C) [hoy Contabilidad multidimensional], propone una visión holística de la contabilidad, integrando tres dimensiones: la dimensión Económica: enfocada en los valores financieros, la dimensión Social: considera los efectos sobre las personas, las comunidades y la sociedad en general y la dimensión Ecológica: mide y valora los impactos en el medio ambiente. La Sociocontabilidad como temática de discusión del artículo objeto de síntesis, emerge como una dimensión que hace énfasis en los valores sociales, vinculando indicadores económicos con los resultados socioculturales de las organizaciones.

El escrito tiene como propósito plantear algunos elementos conceptuales, metodológicos de medición cuali-cuantitativa y prácticos relacionados con el patrimonio sociocultural y se constituyen como una propuesta inicial para el desarrollo de la Sociocontabilidad; la obra presenta una carga ideológica explícita, reconocida por el maestro Álvarez (2020), desde la corriente heterodoxa, crítico-interpretativa de la contabilidad.

El artículo inicia con una descripción de los antecedentes de la Sociocontabilidad desde la microcontabilidad, en donde en orden cronológico desde 1997 a 2009, relaciona, sintetiza y comenta a algunos de los autores en esta materia y desarrolla los antecedentes de la macrocontabilidad, mediante las Cuentas Nacionales de la Contabilidad Social; posteriormente, relaciona los conceptos básicos para la fundamentación de la Contabilidad Social, plantea categorías conceptuales asociadas con el patrimonio sociocultural y territorial, el control, la salvaguardia, medición y valoración de la Sociocontabilidad, el enfoque de valor y valoración en la Sociocontabilidad, la Unidad de valor social UVS como unidad de medición socio contable, tipos de patrimonio sociocultural, características y metodologías de estudio, la investigación cualitativa de la Sociocontabilidad, vectores patrimoniales negativos que causan entropía social y casos prácticos de Sociocontabilidad.

El método de investigación es deductivo, con enfoque mixto de tipo reflexivo, propositivo-explicativo y experiencial que se evidencia desde el título y dentro del desarrollo de cada uno de sus acápite.

Dentro de los principales resultados, se destacan la diferenciación en el abordaje de la Contabilidad Social con intereses financieros y la Contabilidad Social para la

medición cuali-cuantitativa del patrimonio sociocultural desde una práctica emergente y heterodoxa de la contabilidad y la Unidad de Valor Social (UVS) como propuesta de medición de la Contabilidad Social.

Síntesis

El artículo publicado en la revista Visión Contable de la Universidad Autónoma Latinoamericana (UNAULA), denominado “La Sociocontabilidad: una dimensión de la EcoContabilidad - T3C. Reflexión teórica y aplicaciones” de autoría del maestro Harold Álvarez Álvarez, analiza la integración de los aspectos sociales dentro de la contabilidad, en el marco de la Teoría Tridimensional de la Contabilidad (T3C) que presenta como propósito ampliar la práctica contable para que sea más inclusiva y responda a las demandas éticas, sociales y ambientales del contexto contemporáneo.

Es menester recordar que la T3C, es un programa de investigación contable (PICT3C) formulado en coautoría por los integrantes del Grupo de Investigación en Contabilidad Internacional Comparada (GICIC), integrantes de la Red de Investigación en Ciencias Económicas, Administrativas y Contables (REDICEAC) y coliderado por el maestro Álvarez; la T3C hoy conocida como Teoría Multidimensional de la Contabilidad (TMC), se desarrolla conceptualmente en la EcoContabilidad, entendida como:

La ciencia social aplicada que estudia la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza (ambiental, social y económica) controlada por la organización, utilizando diversos métodos que le permiten cumplir su función de evaluar la gestión que la organización ejerce sobre la riqueza, con el fin de contribuir a la óptima acumulación, generación, distribución, y sustentabilidad de la mencionada riqueza (definición REDICEAC)

Álvarez (2020) se acoge a las definiciones de los autores REDICEAC, señalando que el estudio la Sociocontabilidad como parte de la contabilidad multidimensional es comprendida como:

La ciencia social aplicada que estudia la valoración (apreciación) cualitativa y cuali-cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza social perteneciente a una organización social micro o macro (pública, mixta o privada), utilizando diversos métodos que le permiten cumplir su función de evaluar la gestión que la organización ejerce sobre la riqueza, con el fin de contribuir a la óptima acumulación, generación,

distribución y sostenibilidad integral de la mencionada riqueza adscrita a un patrimonio.

La T3C hoy conocida como TMC y la EcoContabilidad y en este caso concreto, la Sociocontabilidad tiene como propósito la identificación, reconocimiento, medición y revelación de información relacionada con el patrimonio sociocultural, en términos cuantitativos (monetarios) y cualitativos (no monetarios) que será de alcance en este capítulo, a partir de la obra objeto de estudio, anteriormente planteada.

Inicialmente, el artículo objeto de síntesis, se presenta como valor agregado a los actuales enfoques micro y macro contable; dentro del enfoque convergen la contabilidad empresarial, contabilidad pública y contabilidad familiar; el enfoque macrocontable, está constituida por el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) y el Sistema de Cuentas Ambientales y Económicas (SCAE) [entre otros desarrollos].

Como antecedentes del enfoque microcontable, el maestro Álvarez denota que los avances actuales en Contabilidad Social, contabilidad de los recursos humanos, Contabilidad Social y ambiental, corresponden a categorías propias de la contabilidad financiera, con el propósito de promover la Responsabilidad Social Empresarial (RSE), medir el aporte de las empresas destinado para impacto social y comunitario y tomar decisiones de dirección estratégica.

Resultado de la síntesis y comentarios del maestro Álvarez, acerca de algunas publicaciones en materia socioambiental destaca las siguientes consideraciones:

- Coincidencia acerca que la ruta de la Contabilidad Social no puede estar enmarcada por el paradigma de beneficio verdadero o el de la utilidad de la información.
- La contabilidad debe suministrar información de interés y pertinente en materia ambiental y social para la toma decisiones a partir de sus impactos.
- La contabilidad convencional legitima únicamente la dimensión financiera; el alcance de estudio de la contabilidad está sesgado, parcializado o limitado. Se sugiere que la contabilidad amplie su propósito a la protección ambiental y devenir social.
- La importancia de una contabilidad multipropósito para la satisfacción de necesidades de información por parte de otros stakeholders, acerca de los impactos ambientales y sociales de las organizaciones, diferentes a los intereses financieros.
- La necesidad de ampliar la base ontológica y epistemológica de la contabilidad a partir de las necesidades de información en función del interés general, resultado de la identificación, reconocimientos medición y revelación de los impactos ambientales y sociales de las organizaciones.

- Trascender de la contabilidad financiera en el marco del Paradigma de Utilidad reconocido por la Nueva Arquitectura Financiera Internacional (NAFI).
- La construcción del concepto de riqueza, a partir del patrimonio social y cultural y su significado inferido desde los acontecimientos históricos y tradiciones de los territorios.

De las consideraciones anteriores, el maestro Álvarez, concluyó acerca de la importancia de:

Construir un discurso coherente para la Sociocontabilidad que contenga los elementos reclamados en el párrafo precedente, comenzando con los conceptos básicos y la propuesta de la estructura metodológica pertinente; todo ello con base en una posición epistemológica de la ecocontabilidad, concebida como una disciplina social de carácter positivo-normativa, orientada a dar cuenta del patrimonio económico, biológico y sociocultural de forma integral.

Referente a los antecedentes del enfoque macrocontable, es usual relacionar el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) como Contabilidad Social, en donde el primer estudio se realizó en 1953, compuesto por cuentas generales asociadas con la producción, el consumo, la acumulación y el comercio exterior; posteriormente, en 1970 la ONU, propone la presentación de estadísticas de la renta nacional y cita “La Contabilidad Nacional persigue ofrecer una descripción cuantitativa y síntesis contable de los hechos que caracterizan la actividad económica y financiera de un país.” Barre (1959); complementariamente, referencia el diccionario de economía y al profesor Schneider y otros autores de la misma línea epistemológica, que reconocen la Contabilidad Social como instrumento estatal y método cuantitativo para describir las relaciones de mercado (contabilidad del pasado) y la generación de políticas económicas (contabilidad futura: predicciones y presupuestos públicos). En todo caso, el maestro Álvarez, considera que el enfoque macrocontable también es una subcategoría de la contabilidad financiera pública.

Otros pensadores plantean que el aspecto de estudio actual desde los enfoques micro-macro contables son “un armazón extremadamente simplista”; perspectiva similar, corresponde a Mattessich en 1957, que desde entonces tenía una visión mucho más holística:

Consideraba la posibilidad de que, en un alto nivel de abstracción, la contabilidad en su versión no monetaria sirviera para conocer e informar, más allá de los flujos dinerarios, los flujos de cualquier sistema circulatorio, tales como el de un sistema hidráulico o uno sanguíneo

(...) la Sociocontabilidad relacionada con la identificación, medición-valoración, información, control y salvaguardia del patrimonio social perteneciente a una comunidad o entidad social.

El trabajo de Marco Antonio Machado en 2004, complementa la dimensión con la contabilidad de los agregados sociales del SCN que, si bien no se incluyen en esta propuesta las mediciones patrimoniales y culturales de tipo cualitativo, propias del pensamiento de Álvarez (2020), ayuda a integrar la información para la toma de decisiones en función del interés superior o interés general y cercano al pensamiento de Mattessich:

En este trabajo [Machado, 2004] no se desarrollan los temas en profundidad, pero sí se encuentra en él una visión inclusiva y amplia de la contabilidad, que se asemeja a la propuesta clasificatoria de Richard Mattessich. Al primar la medición-valoración crematística, y aunque se incluye la sugerencia de la medición-valoración cualitativa, el hecho de que esta no se desarrolle mantiene vigente la necesidad de avanzar en la Sociocontabilidad –nuestro propósito–.

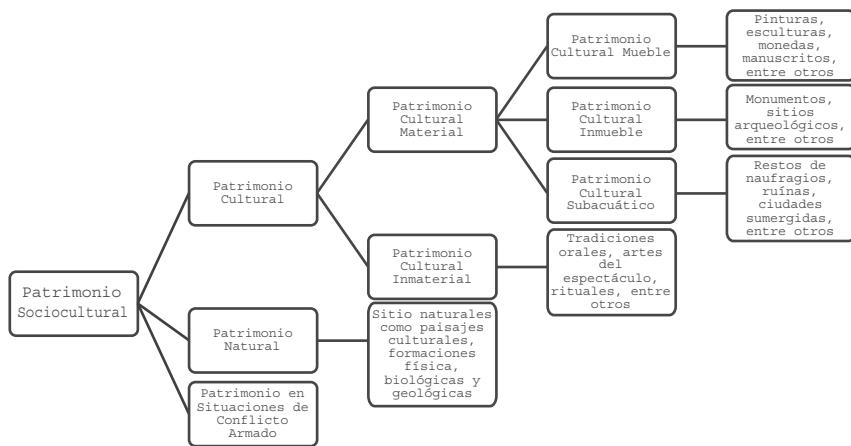
A partir de los antecedentes rastreados por el maestro Álvarez (2020), propone los conceptos básicos para la fundamentación de la Sociocontabilidad, por lo que se amplía su pensamiento:

El objeto de estudio de la Sociocontabilidad es la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza sociocultural adscrita a un patrimonio, perteneciente y controlada por la organización social. La riqueza social es impactada positiva y negativamente como resultado de las acciones y de las omisiones de las organizaciones; dichos efectos sobre la riqueza social deben ser informados. La Eco-contabilidad en sus informes entrega a sus usuarios la evaluación de la gestión que la organización ha ejercido sobre la riqueza mencionada. La información contable sociocultural permite la rendición de cuentas por parte de los encargados de la gestión en la organización, así como también ofrece insumos para una adecuada toma de decisiones que, conforme a la Eco-contabilidad, T3C, debe contribuir a la óptima acumulación, generación, distribución y sostenibilidad de la riqueza sociocultural que la organización controla, en búsqueda de la salvaguardia patrimonial y la eficacia social (REDICEAC).

Dentro de las categorías conceptuales inherentes a la definición de Sociocontabilidad, se identificaron: Patrimonio Sociocultural entendido como el legado de una

comunidad que habita un territorio; Territorio, comprendido como espacio geográfico con características particulares en donde se ejerce la cultura y costumbres de una comunidad; Control y Salvaguardia de la Riqueza Patrimonial; Enfoque de Valor y Valoración, entendida como la presentación cualitativa y cuantitativa del Patrimonio Sociocultural, cuya unidad de medida es la Unidad de Valor Social (UVS) con el propósito de proponer un reconocimiento de las características y atributos cualitativos y cuantitativos de la riqueza patrimonial sociocultural.

Algunas categorías para considerar y determinar las unidades de valores social UVS del Patrimonio Sociocultural dentro de un territorio son: valores lógicos, éticos, estéticos, míticos, místicos, históricos, simbólicos, representatividad, singularidad (originalidad), estado de conservación, importancia científica o cultural, entre otros. También, es relevante su clasificación según la siguiente clasificación de la UNESCO (Figura 11.1).



Fuente: elaboración propia, con base en Álvarez, 2020, págs. 31 y 32.

Posteriormente, al maestro Álvarez, plantea de forma general el camino para abordar el estudio del patrimonio sociocultural, la investigación cualitativa como alternativa de estudio de la perspectiva sociocontable, la medición-valoración y elementos lógicos para abordar el estudio del patrimonio sociocultural; adicionalmente, relaciona vectores patrimoniales negativos que causan entropía social, entendidos estos como riesgos en la valoración del patrimonio sociocultural, entre otros: oligocracia y concentración de poderes, sistema sesgado o inoperante de justicia, vigilancia y control cooptados por grupos dominantes, concentración de riqueza (ingreso, tierra, activos),

altos índices de pobreza y miseria (según índice de Gini u otras bases de medición), desplazamiento forzado, asesinato de dirigentes sociales, estrategia política del odio y del miedo, partidos políticos éticamente contaminados, corrupción (gubernamental, empresarial, social), deforestación y contaminación ambiental, cultura mafiosa y delictiva (narcotraficantes, sicariato, corrupción social), cínica y oportunista.

Los patrimonios negativos serán establecidos mediante el examen de las condiciones específicas de un entorno social. Por ejemplo, si un país como Colombia muestra índices de concentración del ingreso y de pobreza notablemente altos frente a los demás países de la región latinoamericana, puede derivarse de esa comparación la existencia de un pasivo a cargo de la nación; ello implicaría un patrimonio negativo para el conglomerado de Colombia. Estos pasivos serán valorados en UVS específicas para cada tipo de patrimonio. Esta información será base para una gestión más adecuada del gestor responsable –el Gobierno Nacional, en este caso–. (pág. 37).

Seguidamente, se desarrollan algunos casos prácticos emblemáticos relacionados con la valoración del patrimonio socio cultural, como lo es El Galeón San José, naufragio reconocido como patrimonio nacional, recordado por los tesoros que transportaba; desde 1708 está hundido en aguas del mar Caribe colombiano a 600 metros cúbicos de profundidad, mantiene el 90% de la carga original, incluye lingotes, barras, discos, oro el polvo, así como un número incontable de escudos en popa y babor.

A partir de la descripción anterior, Álvarez (2020), inicialmente, tabula un inventario de El Galeón San José, medición-valoración, a partir de una escala en relación con la cantidad de unidades en cada referencia, la antigüedad, el estado y el valor monetario, asignando así una puntuación para la determinación total de UVS, resultante del promedio de los puntos, según la cantidad de categorías analizadas, por cada referencia y sumados los resultados para finalmente cuantificar el patrimonio sociocultural. En la práctica, el proceso contable continuará informando y controlando este inventario, como soporte a los gestores de este patrimonio e insumo fundamental para el análisis sociocontable.

Finalmente, dentro del artículo objeto de síntesis se desarrollan dos casos de análisis sociocontable derivados del estudio que realizó el Departamento Nacional de Planeación de Colombia, DNP y el Instituto Geográfico Agustín Codazzi, sobre el índice de Gini relativo a los ingresos y a la propiedad de la tierra en Colombia, en donde para el primer caso, a partir del comportamiento histórico del índice de Gini real entre 2006 y 2018, comparado con el GINI ideal factible se generó un pasivo en

UVS, equivalentes. Referente al segundo caso relacionado con la concentración de la propiedad de la tierra, Colombia ocupó el quinto lugar a nivel mundial, con un índice de GINI rural de 90 y un pasivo (déficit) resultante del comparativo con el promedio mundial.

De los dos casos desarrollados, se puede inferir que conforme al autor que:

La desigualdad en el reparto de la tierra en Colombia y la consiguiente pobreza rural es la causa principal del conflicto armado que ha vivido el país durante más de cincuenta años. La concentración de la tierra en pocas manos, el poder de la agroindustria y los ganaderos, así como la preeminencia de una agricultura orientada más a la exportación que al consumo interno, hacen necesaria una reforma agraria que vaya más allá de la mera redistribución de tierras, pues el campesinado necesita una democratización del campo mediante el acceso a los insumos, al crédito y a la asistencia técnica, además de infraestructuras, educación, vivienda y sanidad. Las nuevas legislaciones agropecuarias y rurales, nacidas en el seno del proceso de paz y con el fin de gestionar la etapa posterior al conflicto armado, son incompletas, tienen muchas limitaciones y no modifican sustancialmente el origen de todos los problemas: la estructura de la propiedad de la tierra.

Conclusiones

El maestro Álvarez (2020) propone la Sociocontabilidad, como una dimensión de la T3C y la Ecocontabilidad (contabilidad multidimensional), redefine el papel de la contabilidad al enfocarse no solo en los resultados económicos, sino también en el impacto social. Esta dimensión es clave para materializar una sostenibilidad integral (sustentabilidad) y ética, alineada con los desafíos actuales de las organizaciones y la sociedad.

La sociocontabilidad: una dimensión de la ecocontabilidad - T3C. Reflexión teórica y aplicaciones, referencia algunos planteamientos ideológicos relacionados con el enfoque de la Escuela de la Regulación Francesa y cuestiona la financiarización como medio y fin de la economía mundial, propuesto por la Nueva Arquitectura Financiera Internacional (NAFI). Esta obra literaria surge como corriente ecléctica y eurocéntrica resultante de las redes emergentes en sustentabilidad y pensadores como Habermas, Aníbal Quijano (1988), Arturo Escobar (1999), Eduardo Restrepo (2012), Boaventura de Sousa Santos (2009) o la denominada “Epistemología del Sur”, en la perspectiva de la orientación crítico-social; adicionalmente, realiza analogías con la dimensión ambiental de la EcoContabilidad (contabilidad multidimensional), como por ejemplo la unidad de medición de UVA a UVS y entropía social, haciendo un símil con la termodinámica.

El autor presenta la disposición y receptividad para el debate y la discusión respetuosa en aras de contribuir a una convivencia económica, ambiental y social mucho más equitativa, en donde prime la vida de toda especie y se respeten las tradiciones socioculturales de los territorios; invita a desarrollar un saber constructivo, comprometido y militante de los contables, con el propósito de materializar la justicia y del bienestar colectivo.

Consecuentemente, el desafío superior de la EcoContabilidad, la T3C (hoy contabilidad multidimensional) y sus dimensiones es avanzar en el proceso de construcción de saberes multiculturales para posterior reconocimiento social, validación científica y aplicación universal como ciencia frente a los actuales desafíos planetarios y la triple crisis ambiental.

CAPÍTULO XII

ECO-CONTABILIDAD. PROPUESTA
PARA LA FUNDAMENTACIÓN
TEÓRICA DE LA T3C

Introducción

La investigación contable latinoamericana se ha caracterizado por la interpretación y aplicación de constructos teóricos y regulaciones creadas en los países desarrollados, siendo asumidos estos por algunos investigadores a través de un juicio crítico con respecto a este proceso a-crítico y no reflexivo de transferencia voluntaria o impositiva de teorías y normas o estándares creados en otras latitudes.

La obra “Eco-contabilidad: Propuesta para la Fundamentación Teórica de la T3C”* corresponde a una categoría dirección hacia la investigación propositiva, que hace parte de un proyecto de construcción de una nueva contabilidad, siendo esta propuesta encaminada hacia la construcción del saber contable desde sus bases ontológicas, epistemológicas, metodológicas, praxeológicas, teleológicas y axiológicas, lo cual incluye por supuesto, ajustes parciales, adición de criterios de reconocimiento, nuevos métodos de medición, inclusión de revelaciones o modificación a la estructura conceptual. La ecocontabilidad es la semilla de una nueva contabilidad comprometida con el interés social, la biodiversidad y el multiculturalismo, es decir, con la sustentabilidad, la cual está comprometida con todos los actores sociales para alcanzar sus fines morales superiores. La contabilidad es un saber tan importante y con tantas implicaciones para la presente y futuras generaciones, que requiere de la participación directa de la sociedad en general en su concepción, desarrollo y control.

La lectura del libro Eco-contabilidad: Propuesta para la Fundamentación Teórica de la T3C constituye un paso decisivo en la ruptura paradigmática con la contabilidad tradicional caracterizada por la financiarización, la acumulación y el antropocentrismo economicista, que se ha mostrado alejada del interés general, abandonando el bien común, para insertarse como instrumento al servicio de la especulación y el despojo de las riqueza ambiental y social de los pueblos.

La eco-contabilidad no constituye una propuesta de reforma a la contabilidad convencional, no es un ajuste a los instrumentos tradicionales del hacer contable. La ecocontabilidad pretende contribuir a una verdadera revolución científica, no es un

* Proyecto que contó con la participación de la docente Luz Andrea Bedoya Parra de la Universidad Libre de Colombia Seccional Pereira, Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables, Programa de Contaduría Pública, asociada al grupo de investigación TRIECA, línea: Gestión Empresarial y Desarrollo Sostenible. Trabajo adscrito a la investigación denominada ECO-CONTABILIDAD. Propuesta para la fundamentación teórica de la T3C.

perfeccionamiento del paradigma vigente, es un cambio profundo de paradigma. No se trata de un ajuste a las hipótesis auxiliares del programa de investigación del modelo contable financiero, es en realidad, un cambio de núcleo, lo que implica la invitación a una palingenesia contable, a construir una nueva contabilidad desde sus cimientos. El desafío propuesto abarca reconstruir, repensar, reorientar e incluso construir de nuevo muchos de los elementos del ser y del deber ser contable.

Síntesis

El libro Eco-contabilidad: Propuesta para la Fundamentación Teórica de la T3C se divide en 6 capítulos: el primero hace alusión a la introducción, el segundo referido a los soportes teóricos que fundamentan el texto; el tercero respecto a la propuesta de Richard Mattessich, el cuarto reflexiona sobre la dimensión de la contabilidad económica; el quinto sobre la dimensión bio-contabilidad, y el sexto sobre la dimensión de la socio-contabilidad.

Capítulo 1. Introducción

Con el fin de comprender el significado y relevancia de la Eco-contabilidad, los autores acogen la Teoría Tridimensional de la Contabilidad T3C como base de la propuesta de una contabilidad orientada hacia la sustentabilidad, la cual plantea que la contabilidad es la ciencia social aplicada que estudia la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza adscrita a un patrimonio.

Lo consignado en el libro propone la construcción de elementos conceptuales orientados hacia la fundamentación del conocimiento del patrimonio social como objeto de estudio de la Eco-contabilidad, representado en múltiples formas de riqueza: biológica, social y económica, y cuya medición-valoración puede ser cualitativa y cuantitativa, además de formularse desde diversas bases de expresión, desde variados enfoques conceptuales que subrayan en aspectos relativos a los vectores teóricos y técnicos que conforman el patrimonio tridimensional de la contabilidad.

Los autores manifiestan que esta invitación a la reflexión contable desde una postura emergente implica la elección de posturas ideológicas y políticas que abordan temas polémicos de estudio, más cuando se deben elucidar aspectos adheridos a procesos de formación y de pertenencia de la riqueza tridimensional adscrita a los patrimonios organizacionales, con el fin de posibilitar procesos de identificación, medición, valoración, control, salvaguardia y eficacia social.

Capítulo 2. Soportes Teóricos

Al ser la Eco-contabilidad-T3C una amalgama de tres dimensiones: económica, biológica y social unidas por los conceptos de riqueza adscrita a un patrimonio, es importante considerar los soportes teóricos de esa tridimensionalidad, con el fin de intentar establecer una base conceptual común que fundamente la teoría patrimonial contable.

• Conceptos básicos para fundamentar ontológicamente a la Eco-contabilidad

La evolución del pensamiento contable y sus cambios paradigmáticos en las últimas décadas han llegado a identificar otras dimensiones de la contabilidad distintas a la económica, como la ecológica y la social. En la actualidad, la contabilidad tras diferentes posturas a lo largo de la evolución de su pensamiento está definida como una “ciencia social” porque analiza diferentes aspectos relacionados con la sociedad, con el propósito de dar respuesta a las problemáticas que se encuentran circunscritas a este campo del saber. Entre estas problemáticas se puede mencionar la conservación del entorno, que a la luz de la ecocontabilidad se centra en el cuidado de la casa u oikos, lo que implica necesariamente un cambio paradigmático que requiere de bases ontológicas para la construcción del conocimiento.

Es importante señalar que la dimensión de la contabilidad que más ha evolucionado ha sido la económica, evidenciado ello desde su fase primigenia o primitiva con los sumerios, hasta las escuelas pragmáticas que sentaron las bases de paradigmas como el de la utilidad de la información, siendo quizás la más evolucionada en cuanto a bases ontológicas y epistemológicas. Por su parte, las dimensiones ecológicas y socioculturales presentan un desarrollo teórico evidentemente menor; por lo tanto, la problemática identificada en este desarrollo precario para el caso de las dos últimas dimensiones se sustenta en la carencia de una fuerte construcción de bases ontológicas que se ocupen de los marcos que definen sus estructuras teóricas, así como de la definición del ser, y del establecimiento de categorías fundamentales o modos generales de ser de la Contabilidad a partir del estudio de sus propiedades, estructuras y sistemas.

La ecocontabilidad se concibe como un meta-sistema que deriva su denominación del concepto de ecología (entendida como la rama de la biología que estudia las relaciones de los diferentes seres vivos entre sí y con su entorno), lo cual justifica la aprensión del prefijo eco agregado a la palabra contabilidad. La ecocontabilidad es una organización conformada por la relación de múltiples estructuras que se mantienen en equilibrio a través del metalenguaje. El prefijo eco significa oikos o casa; por su parte, la palabra

contabilidad posee una ontología relacional de naturaleza biocéntrica dirigida a sentipensar con la tierra hacia fines del buen vivir.

De manera tradicional, la contabilidad se ha soportado en una ontología de corte antropocentrista que fundamentó las bases científicas de la ciencia contable de corte económico-financiero; sin embargo, la ecocontabilidad desde la perspectiva de la interacción del hombre con su medio plantea el desplazamiento del paradigma antropocentrista al biocentrista para pensar desde lo ecológico hacia lo económico y lo sociocultural.

El abordaje ontológico de la eco-contabilidad requiere de un estudio riguroso que en principio se ocupe del análisis semántico y referencial del término. Esta propuesta recurrió a autores que analizaron la ontología con relación a algún campo del saber, asumiendo que la estructura de cualquier conocimiento debe ser de carácter ontológico. En este sentido, se abordó en primera medida la ontología como algo opuesto a la fenomenología, con el fin de no explicar los fenómenos en términos de objetos externos al sujeto, sino que, por el contrario, describirlos y comprenderlos en sus propios términos.

La segunda oposición ontológica se centra en la ciencia categorial. En ese sentido, los autores se basaron en la ontología política, siendo así, que la ontología de la eco-contabilidad se opone a la fenomenología como camino para la determinación de su alcance. Así pues, la Eco-contabilidad tiene su fundamento en diversas ontologías como las relacionales y las biocentristas, entre otras. En cuanto a la fenomenología, su direccionamiento conlleva al extrarradio de la realidad, dado que el fenómeno es ya una forma de ser cuyo atributo consiste en existir; por lo tanto, dicha corriente es claramente opuesta a la eco-contabilidad, la cual no fundamenta su realidad en la subjetividad.

Desde los años ochenta del siglo XX, la disciplina contable se ha caracterizado por una construcción interdisciplinaria en la que se ha desenvuelto la investigación contable, permitiendo realizar aportes a nivel ontológico a través de la vinculación de la realidad contable en el contexto de la dimensión económica, y de las ciencias sociales en virtud de múltiples conflictos y perspectivas generadas en el seno de distintas doctrinas filosóficas que pretendían justificar la ciencia.

La contabilidad como ciencia adscrita a las ciencias sociales no emplea los mismos métodos de las ciencias naturales. La eco-contabilidad incluye dentro de sus bases ontológicas los trabajos de Mattessich, fundamentado en Mario Bunge desde el punto de vista de la metodología empleada en sus aportes, especialmente, en torno a la dimensión económica.

La eco-contabilidad ubica al sujeto dentro de la realidad, es decir, el sujeto hace parte de la realidad. Contrario al realismo, la realidad no está por fuera de la piel del sujeto, pues este se encuentra dentro del sistema, en tanto que, la eco-contabilidad es la materialización del cuidado de la casa por parte del sujeto. La Eco-contabilidad propende por la satisfacción de las necesidades generales de los sujetos sin rebasar los límites que permitan su regeneración.

La eco-contabilidad propone dentro de su sustento epistemológico desaprender la monocultura instaurada por imperialismos epistemológicos dirigidos a culturas capitalistas que establecen sus dinámicas de conocimiento en función de necesidades particulares, proponiendo un cambio de pensamiento y construcción del conocimiento en beneficio colectivo, teniendo en cuenta el entorno como sujeto de aceptación y respeto.

La eco-contabilidad como metalenguaje en su proceso de construcción del conocimiento contempla un esquema más abarcador que la contabilidad económica al considerar la representación de riquezas no monetarias como la ecológica y la social, siendo necesario integrar la interdisciplinariedad en aras de construir una estructura de representación de propiedad para su conservación y cuidado. Los saberes aportados por los indígenas, los afrodescendientes, las diferentes culturas ancestrales y modernas se constituyen en componentes de un entramado epistemológico que da respuesta a nuevos paradigmas recientes que complementan el económico-financiero.

Así pues, la construcción ontológica de la eco-contabilidad se configura dentro del constructivismo en el que amidan posturas que defienden que la realidad se conforma con la intervención del sujeto en la participación de los hechos investigados a partir de concepciones, conceptos y determinaciones que producen el objeto y los datos bajo una construcción social de la realidad encaminada a la representación bio-contable y socio-contable de riquezas no monetarias con fines de determinación de la propiedad de los colectivos, riquezas ecológicas y sociales que deben protegerse, controlarse y salvaguardarse desde la responsabilidad social.

Finalmente, las perspectivas constructivistas de conocimiento en la Eco-contabilidad tienen sus bases en los aportes de Maturana, Varela, Jean Marie Scheffer, Boaventura de Sousa, Felix Guattari, Ximena Ávila, Silvia Cuscanqui, entre otros.

- **Concepto de patrimonio en la Contabilidad**

La contabilidad históricamente ha sido un quehacer que ha estado de cierta manera involucrada con el patrimonio desde sus primeras manifestaciones prácticas que son

coetáneas con los inicios del hombre como ser social; sin embargo, es el concepto de capital el que aparece como componente del balance cuando Pacioli escribe, *De las cuentas y las escrituras* en 1494 como el título IX tratado XI del libro *Suma de aritmética, geometría, proporciones y proporcionalidades*, el cual fue uno de los primeros libros escritos e impresos en la historia de la Contabilidad.

Desde la perspectiva de los autores, dentro del concepto de patrimonio (comprendida la matria o Tierra) se incluyen tanto los legados ancestrales como los aportes de las generaciones presentes que van haciendo parte del acumulado material e inmaterial que le permite a la colectividad el buen vivir en condiciones de bienestar social, pero también, deben considerarse las disminuciones, patrimonios negativos o pasivos patrimoniales que la contabilidad tiene por su oficio de identificar, medir y valorar para dar cuenta de esas obligaciones a cargo de los entes gestores, Estado, empresa, u otra organización que deba responder por tales obligaciones. Por lo tanto, para la eco-contabilidad, el patrimonio es el legado de una comunidad o pueblo recibido de sus ancestros al encarnar los más altos valores que lo identifican, y que representa el territorio de residencia o asentamiento, así como el constructo material e inmaterial fruto del esfuerzo de las generaciones precedentes y presentes a lo largo de su proceso vital. Su significado implica la identidad cultural de ese pueblo que históricamente lo distingue y lo une, por lo que debe salvaguardarlo en la perspectiva de su permanencia como comunidad.

El patrimonio negativo corresponderá a la deuda que el Estado, la empresa u organización responsable de la gestión patrimonial adeuda al conglomerado social correspondiente, y que se causa en el desempeño de su función directiva, por lo cual debe responder ante la colectividad. Este pasivo o patrimonio negativo está representado en disminuciones patrimoniales como son los adeudos que tiene una empresa que disminuyen su patrimonio económico, o los deterioros ambientales, deforestación, tala de bosques, monocultivo, etc., que disminuyen el patrimonio biológico de un entorno, o el déficit, falencias o ausencias de atención, deficiente prestación de servicios que provocan disfuncionalidades sistémicas tales como: enfermedades, muertes de la población, falta de educación, hambre, desplazamiento forzado, expropiación de tierras, falta de vivienda, pobreza, miseria, ausencia de vías de comunicación, entre otros, que disminuyen el patrimonio socio-cultural de una colectividad.

Con relación al patrimonio, la riqueza se concibe como la disposición de bienes o recursos materiales e inmateriales, naturales y artificiales, o la tenencia de cualidades y de atributos de excelencia por parte de una persona o colectividad. Al unir las dos concepciones, riqueza como la disposición de bienes o recursos materiales e

inmateriales representados en elementos externos al sujeto o sujetos propietario(s), y las buenas cualidades que hacen referencia a características internas del sujeto que ostenta esas cualidades, se propone el acercamiento por vía alterna y complementaria a la concepción de patrimonio. Concebidos estos conceptos y vistos en la perspectiva contable de la partida doble, se estaría haciendo alusión al estado contable del balance, cuyos activos son las riquezas, y su contrapartida originaria es el patrimonio.

- **Criterios de medición y valoración**

No puede entenderse que se valore algo, se establezca que un bien o servicio tiene valor, sin tener como base un criterio para asignar ese valor. Ese proceso previo al valorar implica medir, establecer la magnitud que sustentará el valor contenido por un bien, un activo, un pasivo, un flujo, un fondo, etc., ya sea ese valor de tipo cuantitativo o cualitativo. En este sentido, el libro propone los siguientes conceptos de valor y de valoración:

Valor es un principio ideal que sirve de referencia a los miembros de una colectividad para basar sus juicios respecto de la calidad intelectual, ético-moral, estética o simbólica de una persona (o de un grupo de personas) y de sus logros o realizaciones, o respecto a la calidad de un bien en tanto que es deseable y apetecible por representar algo necesario para el bienestar colectivo o para sustentar la identidad comunitaria dadas sus buenas características sociales, biológicas o económicas. Para la eco-contabilidad, el valor lo determina el uso en función o en contra de la vida.

La valoración es entendida como el juicio realizado sobre el objeto de estudio, y será cualitativa, cuali-cuantitativa, o cuantitativa según sea pertinente al objeto y al objetivo de representación. Una vez la contabilidad ha clasificado las cuentas en planes de cuentas, realiza el reconocimiento y clasificación de los hechos contables para proceder al reconocimiento, medición y valoración de tales hechos, ya sea en la dimensión económica (valoración crematística), en la dimensión biocontable (valoración cuantitativa no crematística, en Unidad de Valor Ambiental, UVA) o en la dimensión social (valoración cualitativa o cualicuantitativa) en Unidad de Valor Social, (UVS).

- **Criterio de control**

El control implica la imposición de un conjunto de normas orientadas al alcance de objetivos, la adopción de procedimientos apropiados para comprobar su cumplimiento por parte de los miembros de la organización o de los objetos organizacionales, además

de la imposición de procedimientos correctivos para encauzar los comportamientos que se han alejado del deber ser pre establecido. En cada una de las dimensiones de la eco-contabilidad, el control podrá adoptar particularidades normativas de aplicación según sea pertinente al proceso específico de cuidado y vigilancia patrimonial. Por lo tanto, el control adopta una visión organizacional de salvaguardia de los valores comunitarios, cuya existencia implica la posesión de un patrimonio que garantiza la pervivencia comunitaria de un pueblo.

La eco-contabilidad favorece el control social en función de la protección del patrimonio sinético vital, y obra como factor de contrapeso al control institucional.

- **Criterio de salvaguardia**

La salvaguardia se concibe como el mantenimiento del patrimonio en la perspectiva de fomentar su presencia activa para beneficio de las generaciones presentes y futuras de la comunidad. La conservación patrimonial y su enriquecimiento, a partir de la creatividad humana para incrementar las riquezas sociales, biológicas y económicas constituyen el sentido de la salvaguardia que la contabilidad debe sustentar con su rol de informadora vigilante de la riqueza patrimonial.

- **Criterio de eficacia social patrimonial**

El texto hace referencia a la Teoría Neopatrimonialista de Lopes de Sá, siendo esta de gran significancia para la eco-contabilidad como búsqueda del bienestar social tanto colectivo como individual, siendo un faro conductor para el desarrollo disciplinar que difiere de forma sustancial de la orientación del deber-ser dominante de la Contabilidad mantenido durante los cinco siglos precedentes, cuando la disciplina se asocia con el desarrollo del capital económico-financiero individual, en lugar de orientarse por la del mantenimiento y salvaguardia del patrimonio social, que en realidad es tridimensional por su enfoque y contenido holístico e integrador del haber patrimonial total.

- **Patrimonio económico**

Otro soporte conceptual es el patrimonio económico, que para una comunidad representa el total de activos netos que se poseen y que incluye los bienes materiales e inmateriales acumulados como fruto del esfuerzo tanto de las generaciones pasadas

a lo largo de su proceso vital, como de las presentes y que, normalmente, puede ser medido, valorado y representado crematísticamente.

- **Patrimonio biológico**

Por su parte, el patrimonio biológico es el legado de una comunidad o pueblo recibido de sus ancestros que encarna el entorno geoespacial de vida que lo identifica, y que representa el territorio cuya posesión es fruto del esfuerzo de las generaciones precedentes a lo largo de su proceso vital, y cuya conservación permite la continuidad existencial comunitaria.

- **Patrimonio sociocultural**

En cuanto al patrimonio sociocultural, este representa el legado de una comunidad o pueblo recibido de sus ancestros, trasmítido de forma oral, monumental, simbólica o documental y construido a lo largo de su proceso vital. Su significado implica la tradición ancestral de ese pueblo constituida por sus más profundos valores que históricamente lo distinguen y lo unen, por lo que deben ser salvaguardados, y cuya conservación permite la vigencia del imaginario que constituye su identidad.

Capítulo 3. Retomando la fundamentación de la contabilidad propuesta por Richard Mattessich

Los autores refieren la obra de Mattessich en torno a la necesidad de que la contabilidad este soportada en una estructura teórica y metodológica que permita diferenciar los elementos válidos para la generalidad de los sistemas contables, de los componentes relativos a las aplicaciones o sistemas contables específicos. En este sentido, la teoría general es una construcción conformada por términos primitivos y supuestos o hipótesis básicas de validez general para todos los sistemas contables, para cuya validación debe recurrirse a herramientas de tipo positivo, tarea en la cual puede ser pertinente seguir los métodos popperianos de validación.

En el caso de las interpretaciones o aplicaciones representadas por los múltiples sistemas contables al ser sistemas orientados por objetivos cuyo alcance depende de la adecuada formulación y acción de los principios contables como hipótesis instrumentales, su validación debe ser de tipo teleológico o normativo. Esto implica que el proceso se valida mediante la comparación de los objetivos orientadores con

los hechos alcanzados por el sistema contable y formulados para el sistema relativos a la información, control y eficacia social del patrimonio objeto de conocimiento de la Eco-contabilidad. Si se han alcanzado o superado tales objetivos, el sistema contable ha cumplido su función; por el contrario, si tales objetivos no se han satisfecho, las hipótesis instrumentales o principios contables deben ser revisados, y, si es del caso, reformulados.

La visión de la disciplina contable de Mattessich significó un salto cualitativo frente al panorama que la mayoría de los investigadores exponían en este campo conceptual evidentemente cuantitativo. Mattessich sintetiza su abarcadora propuesta de observar a la Contabilidad como una disciplina compuesta por dos divisiones. La primera, la Contabilidad monetaria que integra las dimensiones crematísticas micro y macro contables, y la segunda, la no monetaria, la cual deja abierta para futuras creaciones que él mismo sugiere como sistemas circulatorios no crematísticos. Por consiguiente, los autores proponen en este libro abrir esa puerta de lo no monetario para incursionar en nuevos desarrollos contables centrados en las dimensiones de la biocontabilidad y de la socio-contabilidad, siendo así, como los autores adaptan la estructura establecida por Mattessich a la propuesta para fundamentar la eco-contabilidad así:

- a) Se le cambia el nombre de contabilidad monetaria por contabilidad económica monetaria. se cambia el nombre de contabilidad no monetaria por el de contabilidad mixta, monetaria y no monetaria.
- b) Se le agregan, desarrollados por la ONU, FMI y BM: un componente a la contabilidad monetaria, el Sistema de información contable del sector público (SICSP); y un componente al Sistema de cuentas de la contabilidad mixta, monetaria y no monetaria: el sistema de cuentas ambientales y económicas (SCAE).
- c) Se agrega, como disciplina la biocontabilidad que se divide en dos ramas, la contabilidad biótica y la contabilidad abiótica.
- d) Se agrega, por parte nuestra, la Socio contabilidad que se divide en dos ramas, la contabilidad del patrimonio material y la contabilidad del patrimonio inmaterial.

Así pues, para fundamentar la contabilidad, los autores plantearon la construcción de un modelo hipotético deductivo semántico, a partir de conceptos fundamentales relativos al entorno y a las características esenciales del sistema contable, con el fin de sustentar la disciplina en sus tres dimensiones: económica, biológica y social.

El entorno contable está constituido por una triada en la que confluye una riqueza múltiple adscrita a un patrimonio que debe ser identificado, controlado y salvaguardado con el fin de que sea utilizado con eficacia social en beneficio de la comunidad a la que

pertenecza dicha riqueza. En tal sentido, el texto aborda los conceptos de patrimonio, riqueza, valor, valoración, medición, control, salvaguardia, y eficacia social patrimonial como términos claves para la fundamentación de la ecocontabilidad. Así mismo, reseña los rasgos del sistema general de la ecocontabilidad T3C basados en los formulados por Mattessich, pero modificados para efectos de sustentar la perspectiva tridimensional de la contabilidad formulada por la T3C.

Capítulo 4. Reflexión teórica básica para la dimensión de la Contabilidad Económica

Este capítulo inicia retomando los orígenes de la contabilidad en el entendido de que han transcurrido cerca de 30.000 años desde la aparición de los primeros registros o símbolos de su representación. Se podría decir que esta es coetánea con las primeras formas de organización social humana, previa incluso al sedentarismo que data de unos 10.000 años atrás; sin embargo, su desarrollo teórico suma poco más de 500 años con los aportes de los italianos Paccioli y Cotrugli de los siglos XV-XVI. En cuanto a la producción de escritos teóricos realizados de forma sistemática, su surgimiento se da en Italia a mediados del siglo XIX. Entre los siglos XVI y XIX se perfeccionó el método de la partida doble y se publicaron los primeros desarrollos de los costos y los presupuestos entre otros avances, pero sin un reconocido soporte teórico que los fundamentara en aras de ampliar la base teórica de la contabilidad.

Desde entonces, la contabilidad ha adolecido de fundamentos científicos auténticos por no disponer de planteamientos reconocidos en ámbitos académicos más allá de los entornos contables. La Contabilidad ha estado al cobijo de disciplinas poderosas como las matemáticas, el derecho y la economía, sirviendo de ayudante en los procesos reflexivos de esos saberes, y simulando la creación de productos propios que no han sido sino formas débiles o disfrazadas de teorías contables con fuerte influencia de esas disciplinas como la Doctrina Jurídico-personalista, el Haciendalismo, la Escuela de la Economía de la Empresa, la Teoría de las Causas Económicas, la Teoría Matemática y el empeño formalizador, entre otras.

La contabilidad ha sido y sigue siendo un saber amanuense del sistema socioeconómico imperante con el desarrollo del capitalismo industrial y corporativo en los últimos dos siglos y al servicio de los dueños del capital. En la actualidad, y dadas las circunstancias de la globalización económica, su actividad se ha centrado en incrementar la acumulación y mantenimiento del capital internacional financiarizado, siendo así, que se sumerge en el dominio del capital financiarizado a partir de la denominada “teoría de la autonomía de las finanzas”, ello es, de un capital financiero independiente frente

a los restantes actores del proceso económico, capital industrial, comercial, fuerza de trabajo, y frente a la sociedad.

Desde los ochenta del siglo XX, el mundo dio un viraje hacia el predominio del capital financiero. El capitalismo financiarizado se instaló en las economías intervenidas por poderosas instituciones multilaterales de las finanzas como el Banco Mundial (BM) y el Fondo Monetario Internacional (FMI), apoderándose de buena parte del rendimiento de las actividades productivas y de financiación.

Las décadas de los ochenta y noventa del siglo pasado marcaron el inicio del montaje estratégico que arrojó el actual escenario que hoy por hoy domina y expolia al mundo. Gobiernos de países como Estados Unidos, Gran Bretaña y Alemania aliados en su intencionalidad de estimular sus poderosas, pero estancadas economías, y con el propósito de ayudar a sus grandes empresas transnacionales de producción de bienes y servicios, llevaron a cabo planes y acciones para reordenar el mundo a través de diversas medidas (privatización, desregulación interna, eliminación de las barreras arancelarias, estímulo a la desaparición de los régimen socialistas-comunistas, etc.) para construir y ampliar el libre mercado, escenario propicio para acrecentar sus tasas de ganancia y los acumulados de riqueza.

Quizás la principal estrategia para posicionar el capital financiero como punta de lanza la constituyó el impulso de la Nueva Arquitectura Financiera Internacional NAFI, telaraña intangible de intervención de la economía de todos los países, y que sustrae buena parte de la riqueza producida en los procesos productivos de la economía real acumulándolos en beneficio del nuevo capital, el financiarizado, alcanzando exorbitantes tasas de ganancia a través de la intermediación financiera en los mercados bursátiles.

En este sentido, la contabilidad también pasa a ser regulada como herramienta de información y control al adoptar la dirección asumida por el modelo contable supranacional emitido por el IASB (Sigla en inglés del Consejo de Estándares de Contabilidad Internacional) para el ámbito privado, lo que la convierte en soporte impulsor del régimen de acumulación financiarizado. El IASB se ha transformado en una organización muy poderosa por el respaldo de autoridades como la Organización de Naciones Unidas ONU, La Unión Europea, y La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE en su labor de construcción y difusión de un modelo de contabilidad que ha trascendido las fronteras de los países a fin de convertirse en un artefacto de común aplicación a nivel orbital.

Por lo tanto, disciplina y profesión contables como elementos de una tecnología social, deberían reorientar su acción en pro de la construcción de modelos contables que contribuyan al desarrollo empresarial y social, a la redistribución equitativa de la riqueza, y a la protección del patrimonio económico, natural y cultural de la nación desde una perspectiva contable de eficacia social, siendo necesario el abordaje de problemáticas que reclaman soluciones desde el campo de la contabilidad económica, como por ejemplo: la gestión, productividad organizacional y agregación de valor, la planificación y control del desarrollo empresarial, y protección patrimonial, la información, control y protección de la riqueza ambiental y cultural, así como la información sobre responsabilidad social empresarial.

Finalmente, los autores formulan algunos elementos componentes de la interpretación (objetivos, principios y reglas), cuyo desarrollo es indispensable para construir el modelo regulatorio a ser aplicado por los actores económicos, siendo tales elementos:

- 1) Rasgos esenciales del entorno económico.
- 2) Rasgos básicos del sistema de contabilidad empresarial-financiera.
- 3) Macro-reglas o principios.
- 4) Normas detalladas.

A partir de lo señalado, los autores proponen que debe construirse un modelo regulatorio que oriente a las entidades o actores empresariales de todo tipo en el denominado sector privado: empresas listadas en el mercado público de valores, empresas grandes, medianas, pequeñas y microempresas, de acuerdo con la ley vigente en Colombia.

Capítulo 5. Reflexión teórica básica para la dimensión de la Eco-Biocontabilidad

La contabilidad estuvo durante tres siglos al servicio del saber jurídico, y otros dos al de la economía, bajo cuya tutela se desenvuelve en los albores del siglo XXI como flamante técnica informativa de la versión de la economía, la neoclásica, la más inhumana y explotadora de los recursos de todo tipo económicos, ecológicos y sociales, cuya actividad arrolla en beneficio del capitalismo financiarizado, a su vez, la versión más agresiva en la acumulación de riqueza que ha producido el capitalismo.

Desde la década de los 70' del siglo XX ha surgido un afortunado viraje en la concepción de la contabilidad y su objeto de conocimiento. Los aspectos eco-ambientales y los sociales han aparecido en el norte contable cada vez con más presencia, atestiguado por infinidad de escritos académicos en los que se reclama la

necesidad de incursionar, además de en lo jurídico y económico, en diversos aspectos de estas dos nuevas vertientes de conocimiento desde una mirada contable.

La perspectiva de desarrollo teórico contable desde el año 2010, ha sido trabajada por el grupo de investigación GICIC de la Universidad del Quindío, planteando la siguiente definición para la Contabilidad fruto de sus primeros procesos investigativos. La contabilidad se define como una ciencia social aplicada, autónoma, que tiene una función y una finalidad articuladas con propósitos sociales –deber ser–, lo que permite describir, explicar, predecir y prescribir la realidad objeto de estudio. La biocontabilidad, la socio contabilidad y la contabilidad económica son modelos derivados de la contabilidad general. Se ubica, este saber, entre las denominadas ciencias morales, en virtud de su finalidad, que se sustenta en un deber ser valorado éticamente cual es la acumulación, la generación, la distribución y la sostenibilidad de las riquezas ambiental, social y económica que controlan las organizaciones.

Por lo tanto, el cometido de la disciplina hacia la información de tipo particular según cada una de las tres dimensiones crea una perspectiva de integralidad con un retador fin informativo de conformar información unificada (de las tres dimensiones), en un nuevo tipo de unidad valorativa, cuya búsqueda está en proceso.

Los recursos ecológicos están agrupados en seis subconjuntos: agua, aire, fauna, flora, suelo y subsuelo, dentro de los cuales van a encontrarse otras agrupaciones más pequeñas que corresponderán a grupos y subgrupos de menor categoría en la clasificación. Los recursos correspondientes a los seres vivos son los de flora y fauna. Los recursos correspondientes a los elementos inertes son agua, aire, suelo, subsuelo y minerales.

Esta referencia a las clasificaciones de los elementos principales y generales del patrimonio ecológico tiene como fin resaltar la complejidad del trabajo en torno a la contabilidad ecológica. Tan solo uno de los elementos citados, por ejemplo, dentro del árbol filogenético de la vida en la categoría flora, se calcula que existen 298 mil especies vegetales, de las cuales se han identificado 215 mil, lo que significa que el 25% está sin descubrir y estudiar.

Esta categoría constituye lo que tradicionalmente se conocía como Reino Vegetal, el cual incluye todos los elementos vitales de la naturaleza vegetal que tienen un denominador común, y es que están compuestos por células eucariotas lo mismo que los animales, pero no tienen paredes celulares en tanto que las células eucariotas vegetales tienen paredes celulares y al interior tienen cloroplastos que contienen la clorofila responsable de la fotosíntesis. Sin embargo, se calcula que las especies

vivas del planeta ascienden a 8,7 millones y tan sólo se han estudiado 1,3 millones, quedando pendiente de estudio y clasificación el 86%.

Cabe resaltar que el Departamento Nacional de Estadística DANE en el desarrollo del Sistema de Contabilidad Ambiental y Económico SCAE agenciado desde la ONU dispone de datos sobre stocks y flujos de diversos recursos naturales, tales como bosques, agua, tierra, recursos mineros, entre otros, lo que permite disponer de una excelente base de datos para futuras investigaciones.

Desde finales del siglo XVIII, Robert Malthus anunciaaba futuros problemas sociales por el posible agotamiento de los recursos naturales debido al incremento de la población en proporción geométrica, mientras que el de los alimentos sólo crecía de forma aritmética, y ello en condiciones favorables, sin embargo, los primeros pasos en el proceso de pensar los problemas del consumo, agotamiento y afectación de los recursos ecológicos fueron dados por economistas en la primera mitad del siglo XX. Gracias a los aportes del matemático-estadístico y economista rumano Nicolas Georgescu-Roegen y del economista alemán William Kapp urgieron las formulaciones básicas de la Economía Ecológica como una reflexión que marcha en contravía de las propuestas neoclásicas que han dominado la economía desde la segunda mitad del siglo XX hasta nuestros días.

Estos autores critican de forma contundente las propuestas de la economía neoclásica cuya orientación mecanicista supone el funcionamiento del mundo económico con humanos maquinizados que como átomos se mueven automáticamente en busca de la máxima utilidad con el mínimo esfuerzo, y con recursos naturales cuyo costo es cero e inacabables en escenarios constituidos por mercados eficientes, plenos de precios justos en los que no se considera posible el arbitraje, pues no existen por principio los monopolios u oligopolios, ni cualquier asimetría que empañe ese mundo perfecto.

Los planteamientos realizados por diversos investigadores basados en la perspectiva ecológica apuntan a desarrollar nuevas metodologías para registrar el estado de los recursos naturales no renovables y renovables que no están sujetos a valoración mercantil, así hayan sido tomados por el sistema socioeconómico como stocks o fondos cuya disposición se ha considerado gratuita e inacabable. Sus propuestas se encaminan a determinar las existencias o stocks de tales recursos, y los incrementos o las disminuciones producto de recuperaciones naturales o artificiales o de los consumos humanos o de otras clases. Para la valoración de estos procesos existen propuestas para medir los recursos en unidades físicas no monetarias, basadas en unidades de la energía disponible.

A partir de los aportes de Odum (teoría ecológica, en la aplicación de la termodinámica a los procesos de los ecosistemas) que siguió la línea de Roegen, muchos investigadores de las ciencias naturales continuaron enriqueciendo esta perspectiva ecológica, sin embargo, hay que advertirlo, tales formulaciones no se han integrado a la estructura formal regulatoria de la contabilidad financiera en el mundo, la cual ha sido también influenciada como la economía por la orientación neoclásica.

Si bien la economía ecológica está en formación, sí está más desarrollada que la biocontabilidad, la cual está en el difícil momento de su alumbramiento, y de su esfuerzo por independizarse de la contabilidad ambiental, versión nacida como servidumbre de la economía neoclásica, ya denunciada en renglones previos.

- **La adaptación de los criterios de medición ecológicos en la Bio-Contabilidad**

La Bio-contabilidad orientada hacia la sostenibilidad ecológica, es una dimensión de la Teoría tridimensional de la contabilidad T3C que se formula como una contrapropuesta disciplinar del programa de Investigación a la ya conocida contabilidad ambiental.

La contabilidad para la sostenibilidad establece la necesidad de reconocer los impactos ambientales, sociales y económicos que genera el accionar de la organización, la contabilidad tradicional sólo reconoce los aspectos que son actos del mercado y representables monetariamente. La economía ecológica al respecto establece la necesidad de reconocer la riqueza natural que no ha sido producida por el hombre, señalando que “no se puede confundir extracción con verdadera producción sostenible, haciendo referencia directa a la actividad económica extractiva.

La dimensión biocontabilidad dentro de la T3C se orienta en identificar, reconocer, clasificar en cuentas, medir, valorar, imputar, e informar en estados contables los fenómenos relacionados con la riqueza ambiental adscrita a un patrimonio estatal público, gubernamental, mixto o privado. Tales fenómenos se refieren a la determinación del quantum en el estado inicial en el momento de la medición-valoración a los incrementos y disminuciones, estableciendo sus causas y responsables del hecho, así como la determinación del saldo al final de un periodo dado de tiempo, para consignar tales datos en los estados contables respectivos.

Todos estos procesos de los cuales dará cuenta la ecocontabilidad están referidos a observaciones empíricas medidas y valoradas en unidades físicas, seJ y, en algunos casos monetarias (emdólares o pesos) no reconocidas por el mercado.

- **Formulación del modelo teórico de la Bio-Contabilidad**

Los fundamentos de la contabilidad están conformados por los conceptos básicos, los términos primitivos, y los supuestos básicos tridimensionales, los cuales se complementarán con los supuestos orientadores SO correspondientes a la biocontabilidad.

Los supuestos orientadores (SO) tienen al menos dos niveles:

El primer nivel denominado SO1 establece la base común de orientación para los dos subsistemas de la biocontabilidad: sistema abiótico (SO 21) y sistema biótico (SO22). El segundo nivel SO2 establece la base específica de orientación para cada uno de los Subsistemas Abiótico (SO 21) y Biótico (SO22).

Capítulo 6. Desarrollo de la dimensión Socio-Contabilidad. Reflexión teórica básica para la dimensión de la Socio-Contabilidad

Los autores afirman que hasta el momento no ha existido un desarrollo conceptual de la sociocontabilidad como el que se propone desde la ecocontabilidad y sus actores originales del grupo de investigación CIGIC que la señala como:

La sociocontabilidad es una disciplina de la contabilidad. El objeto de estudio de esta disciplina es la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza social controlada por la organización. La riqueza social es impactada positiva y negativamente como resultado de las acciones y de las omisiones de las organizaciones; dichos efectos sobre la riqueza social deben ser informados. La contabilidad en sus informes entrega a los usuarios la evaluación de la gestión que la organización ha ejercido sobre la riqueza mencionada. La información contable social, permite la rendición de cuentas por parte de los encargados de la gestión en la organización, así como también ofrece insumos para una adecuada toma de decisiones que conforme a la Teoría Tridimensional de la Contabilidad T3C debe contribuir a la óptima generación, distribución, acumulación y sostenibilidad de la riqueza que la organización controla.

- **Conceptos básicos para la fundamentación de la Socio-Contabilidad**

La sociocontabilidad es una naciente disciplina que se propone evaluar la gestión que la organización social realiza sobre su patrimonio o riqueza cultural, con el fin de contribuir a su salvaguardia, para propiciar la cohesión del colectivo, su crecimiento

y bienestar. Por organización social se entiende tanto a la organización gubernamental (nación, departamento o provincia, municipio, así como a las entidades empresariales (grupo empresarial o empresa individual) o a las colectividades sociales.

El concepto esgrimido requiere del soporte teórico de diversas disciplinas y subdisciplinas formales, así como de los múltiples saberes y costumbres tradicionales ancestrales que con su amalgama forman la cultura de un pueblo o región geográfica.

Se concibe la cultura como el conjunto de conocimientos y actitudes intelectuales, emocionales, espirituales, relativo a los rasgos y características que constituyen la experiencia vital de cada persona en particular y del conjunto de personas que conforman un pueblo. Diversos vectores de esos conocimientos, tales como el lingüístico, el artístico, el estético, el plástico, el arquitectónico, el urbano, el arqueológico, el científico, el religioso, el moral, el jurídico, el agrícola, el económico, entre otros, constituyen manifestaciones culturales e identifican a los diversos sectores, conglomerados poblacionales, y de ellos se derivan las formas organizativas, procedimentales y estructurales que identifican a cada grupo social.

La sociocontabilidad pretende reconocer los múltiples patrimonios construidos por los grupos humanos en su trasegar social, en el que tejen continuamente su cultura como una urdimbre de experiencias en los diversos espacios de vida individual y comunitaria.

- **Definiciones propuestas para patrimonio sociocultural y territorio**

El patrimonio sociocultural es el legado de una comunidad o pueblo recibido de sus ancestros, trasmítido de forma oral, monumental, simbólica o documental, y construido a lo largo de su proceso vital. Su significado implica la tradición ancestral de ese pueblo constituida por sus más profundos valores que históricamente lo distinguen y lo unen, por lo que deben salvaguardarlos y cuya conservación permite la vigencia del imaginario que constituye su identidad.

Territorio es el espacio dinámico comunitario delimitado convencionalmente con sus características bio-físicas, climáticas, y paisajísticas, que propician las relaciones sociales, los asentamientos, los sistemas productivos, la toponimia, entre otras características, las cuales dan sentido de pertenencia a sus miembros y los cohesionan constituyéndose en la base geográfico-social que los identifica y une como pueblo.

- **Enfoque de valor y valoración en la Socio-Contabilidad**

Contemplar la representación cualitativa y cuali-cuantitativa de los valores, tarea novedosa para la contabilidad, cuya aplicación constituye una necesidad, sin ella no se puede acometer el reto de reconocer, caracterizar, y valorar el patrimonio sociocultural, siendo quizás el más complejo, se propone la Unidad de Valor Social UVS para medir el patrimonio sociocultural. Dependiendo de las condiciones que identifican a cada vector patrimonial o tipo de patrimonio, podrán formularse características apropiadas para describirlo. En algunos casos, cada una de las características podrá dividirse en subdimensiones y para cada una de ellas deberán formularse indicadores que permitirán establecer unos términos o quantums clasificatorios para categorizar a la manera de una taxonomía cuantitativa, la magnitud de los atributos poseídos por las unidades sociales respecto de cualquier tipo de riqueza patrimonial social.

Los valores admiten ser clasificados en ciertas jerarquías. Una reconocida clasificación comprende los valores lógicos, éticos, estéticos, valores míticos y religiosos, históricos, simbólicos. Otros elementos conceptuales útiles para clasificar las jerarquías cualitativas culturales son la responsabilidad, la compensación, el equilibrio y vida.

- **Tipos de patrimonio sociocultural**

Existen dos tipos de patrimonio cultural: el patrimonio cultural material y el patrimonio cultural inmaterial. A su vez el patrimonio cultural material se subdivide en bienes muebles y bienes inmuebles.

- **El camino para abordar el estudio del patrimonio socio-cultural**

Todas las características antes mencionadas tienen su origen en las prácticas sociales que se desarrollan en la vida diaria, y constituyen acumulados que los núcleos sociales van creando y apropiando de forma consuetudinaria, muchas veces no planeados, pero que constituyen el acervo cultural de una región o país, es decir, su patrimonio social positivo y negativo. Tal cúmulo de frentes de reflexión y abordaje exige diversos métodos y estrategias para su estudio y reconocimiento, así como el concurso de múltiples actores cultores de las disciplinas, experticias, y saberes que posibiliten con sus aportes el desarrollo de la sociocontabilidad.

El papel del contador en estos procesos será el de coinvestigador o simplemente el de un estudiioso de los resultados de los procesos investigativos que se hayan publicado y que sean pertinentes para establecer las valoraciones adecuadas que permitan formular

las caracterizaciones y las cuantificaciones requeridas por las unidades de valor social UVSs, base de la contabilización del patrimonio social.

- **La medición-valoración en la Sociocontabilidad**

El acercamiento del investigador al fenómeno patrimonial cultural implica de partida que no podrá aspirar a medir-valorar ni monetaria ni cuantitativamente en estricto sentido esos hechos, dado que tales hechos por su condición no pueden operarse de forma plena en las escalas de medición de intervalo o de razón. Sí acceden a la nominal y, en ciertos casos pueden hacerlo a la categoría ordinal.

La clasificación nominal implica la asignación de un nombre que identifique al patrimonio. Por ejemplo, si se trata de un evento artístico carnavalesco, se tomará el nombre por el que es reconocido en la región, país, o en el plano internacional. En Colombia, por ejemplo, el Carnaval de Barranquilla o el de Blancos y Negros de Pasto, son muestra de riquezas patrimoniales lúdicas o carnavalescas que deben ser reconocidas, caracterizadas, e inventariadas para ser incluidas dentro de las cuentas del patrimonio sociocultural dentro de la sociocontabilidad.

Una clasificación ordinal para un caso de medición-valoración cualitativa puede alcanzarse mediante la utilización de alternativas de asignación de cantidades a las características cualitativas de la unidad o concepto patrimonial de que se trate. Por ejemplo, cuando se requiere valorar un patrimonio arquitectónico o artístico ancestral, una de las características del valor histórico puede ser la cantidad de tiempo, medida en años, siglos, o milenios que tiene una construcción, una escultura, una pintura, o un conjunto de ellas. Una vez establecida la fecha aproximada de realización mediante alguna prueba técnica al ejemplar patrimonial más antiguo, se le asignará un valor convencional más alto que al más reciente. Así, se dispondrá de un inventario patrimonial que puede clasificarse ordinalmente de mayor a menor según el número de años de antigüedad, de realización o de construcción.

Vectores patrimoniales negativos que generan entropía social

Paralelo a los valores positivos, siempre al interior de los procesos sociales germinan y se manifiestan intereses contrarios a los vigentes generando dinámicas entrópicas, que propenden por el establecimiento de condiciones sociales favorables a intereses de nuevos grupos de poder, y en contravía del interés de las mayorías sociales.

En un entorno dado algunos indicadores de entropía serían: oligocracia y concentración de poderes, sistema sesgado o inoperante de justicia, vigilancia, y control cooptados por grupos dominantes, concentración de riqueza (ingreso, tierra, activos), altos índices de pobreza y miseria (según índice de Gini u otras bases de medición), desplazamiento forzado, asesinato de dirigentes sociales, estrategia política del odio y del miedo, partidos políticos éticamente contaminados, corrupción (gubernamental, empresarial, social), deforestación y contaminación ambiental, cultura mafiosa y delictiva (narcotraficantes, sicariato, corrupción social), cultura cínica y oportunista.

Al igual que en la dimensión de la contabilidad económica, se propone para las dimensiones de la biocontabilidad y sociocontabilidad el fundamento de la contabilidad conformado por los conceptos básicos, los términos primitivos, y los supuestos básicos tridimensionales, se complementará esta estructura con los supuestos orientadores SO, que para este caso se trabajarían los conceptos básicos de cultura y patrimonio sociocultural.

Conclusiones

Cada uno de los subsistemas de la ecocontabilidad encarna sus propios problemas de conocimiento teórico y de desarrollo aplicativo, pero la coordinación e intercomunicación de los tres subsistemas genera una complejidad que reta permanentemente a continuar la tarea de construir el nuevo camino para la disciplina contable.

El subsistema de la contabilidad económica debe ser reconstruido teniendo como norte la formulación de información económico-financiera orientada al objetivo fundamental de alcanzar el mantenimiento patrimonial de la organización con eficacia social. Son dos aspectos que hoy por hoy no están contemplados en el modelo contable vigente. En primer término, el entramado regulatorio formulado por el IASB está dirigido al mantenimiento y reproducción del capital financiero de riesgo, y no al empresarial productivo, ni al patrimonio social. En segundo lugar, la eficacia social relacionada con el equilibrio y la justicia en la distribución de la riqueza alcanzada por los factores productivos no tiene cabida en el modelo NIIF.

El subsistema biocontable se enfoca fundamentalmente en alcanzar la sustentabilidad de los ecosistemas a través de la medición de los factores de sostenibilidad ambiental, renovación, importación, y mantenimiento emergético. Dichas mediciones se realizan inicialmente en Unidades de Valor Ambiental, UVAS, y tienen la posibilidad de ser convertidas a unidades monetarias mediante el cruce de información con datos provenientes de las macrocuentas tales como el Producto Interno Bruto y Neto PIB

o el PIN, tanto nacional como regional o local. Estos datos pueden ser desagregados para complementar la base informativa de las unidades empresariales con el propósito de establecer costos de explotación ocultos o ignorados por las entidades productivas que, ante la ausencia de estos datos, arrojan resultados incorrectos.

El subsistema socio-contable incursiona en un campo en el que la contabilidad no lo había reconocido como propio antes de la formulación de la T3C, al cual se había asomado tímidamente a través de la contabilidad social o de la contabilidad de recursos humanos como derivaciones dependientes de la contabilidad financiera empresarial. En la propuesta contenida en este libro, la orientación como se habrá visto es diferente y pretende de una parte realizar el reconocimiento del patrimonio socio-cultural en sus diversas manifestaciones vectoriales, y, de otra, incursionar en el análisis socio-contable, actividad que le permitirá a la disciplina establecer panoramas informativos de nuevo tipo, complementando los estudios estadísticos y los análisis económicos con los criterios de identificar activos y pasivos sociales con el fin de poner de presente tanto las riquezas socio-culturales como los pasivos o deudas que el Estado o los organismos que ejercen el poder en el entorno local, regional, o nacional tienen con la sociedad.

CAPÍTULO XIII

VALORACIÓN ECO-CONTABLE
DEL PATRIMONIO SOCIOCULTURAL:
EL CASO DE LA IGLESIA CATÓLICA EN
COLOMBIA COMO EVANGELIZADORA
Y MISIONERA

Introducción

En el desarrollo de la Eco-contabilidad y en la reafirmación de la contabilidad como ciencia social aplicada que tiene como objeto de conocimiento la valoración de la riqueza y más específicamente a través de la socio-contabilidad como, una disciplina naciente, que realiza la evaluación de la gestión que una organización social realiza sobre la riqueza socio-cultural, el profesor Álvarez propone una metodología de la valoración del papel desempeñado por la iglesia en Colombia mediante las Unidades de Valor Social de la Evangelización de la Iglesia Católica en Colombia (UVSEICC), en una investigación bibliográfica y reflexiva que cuenta las actividades de la Iglesia Católica en Colombia, que dejó huellas imborrables pero que a su vez destruyó el significante (como huella mental) de los elementos socio-culturales que tenían los aborígenes habitantes del territorio colombiano.

Síntesis

Después de definir la Socio-contabilidad en el marco de la Eco-contabilidad, en la búsqueda de la fundamentación y aplicación de esta nueva disciplina para la medición, valoración y reconocimiento de la riqueza socio-cultural, a través de la amalgama de diferentes conceptos que de por sí están entrelazados tales como: patrimonio cultural, riqueza, control, valor, valoración, salvaguardia, entre otros, el autor pretende superar la escala nominal que ha sido tradicional en la valoración contable, propuesta que para muchos puristas financieros puede ser transgresora.

Las referencias de valoración que plantea el autor en este artículo es el siguiente:

En el proceso de valoración se establecerá un puntaje de tipo positivo o de tipo negativo dependiendo del resultado del análisis realizado al rol o papel desempeñado por la Institución iglesia católica IC a juicio del evaluador, la cual puede ser una institución reconocida socialmente o un grupo de investigadores, o, incluso, un investigador como ocurre en este caso a modo de ejemplo. En cada punto o concepto a evaluar se realizará una breve secuencia de casos o circunstancias en las que se pueda establecer el patrón de actuación típica que ha desarrollado la IC, calificándolo con A, B, C, D, E, -A, -B, -C, o -D, correspondiendo $A = +100$ puntos; $B = +75$; $C = +50$; $D = +25$; $E = 0$; $-A = -100$ y, así, sucesivamente hasta $-D = -25$. Al final, se sumarán algebraicamente los valores, y si su resultado es positivo, implicará un patrimonio positivo, lo que significa que el colectivo poblacional colombiano se ha visto favorecido y cuenta con un patrimonio cultural producto de la actividad de la IC en Colombia que debe cuidar y salvaguardar, pues representa una riqueza social; si, por el contrario, el resultado es

negativo, se considerará que es un patrimonio negativo, es decir, un pasivo que la IC tiene con el conglomerado colombiano como producto de sus actividades en el terreno socio-cultural que deberá subsanar o resarcir de alguna forma, pues sus actuaciones han socavado los derechos de núcleos poblacionales del país.

Para la realización de esta valoración acude el profesor Álvarez a proponer varios elementos o formas de proceder que fueron propios de la intervención de la Iglesia Católica en la invasión realizada y que serán detallados a continuación:

- **Intervención en el imaginario mítico y religioso**

La petición de perdón de 3 Papas no es suficiente para olvidar las humillaciones, los oprobios, el desplazamiento y el acabose de los pueblos que se encontraban en América Latina cuando hicieron su arribo los conquistadores y con ellos el clero, la Iglesia Católica y las comunidades religiosas fueron cómplices de la tiranía y la violación de los derechos humanos y del desarraigo cultural, de las costumbres, las tradiciones, las creencias y el lenguaje. Por ello la evaluación es de 100 unidades de valor negativas.

- **Educación indígena: valores y moralidad cristiana**

En la medida en que los conquistadores iban fundando pueblos, desarrollando actividades sedentarias, también iban construyendo templos, monasterios, construcciones para las autoridades civiles y de la mano realizaban construcciones escolares destinadas a la reeducación de los indígenas privilegiando los hijos de caciques y nobles.

Los niveles educativos que potenció la corona fueron primaria, secundaria y universitaria, aunque este último nivel era exclusivamente para los españoles. Esta educación estuvo a cargo de las comunidades religiosas que imperiosamente procuraban el abandono de las creencias indígenas, en todo caso la misión fundamental de las escuelas era la de cambiar en los indígenas las concepciones religiosas originarias, el aprendizaje del castellano y el abandono de sus lenguajes, reemplazar sus creencias y valores tradicionales por los predicados por la confesión católica y, complementariamente generar rechazo y desprecio por las costumbres socioculturales indígenas con el fin de cambiar de raíz sus costumbres ancestrales, para que esta población fuera asimilando la cultura española.

El autor hace un recorrido por lo que fue la creación de instituciones educativas en distintas ciudades de América Latina, agenciadas por la Iglesia Católica y con la participación de comunidades religiosas como los Capuchinos, los Agustinos, los Dominicos, los Calasancios, los Javerianos, pero el hecho de que siempre se hubiera desarrollado la educación como un apéndice de la evangelización con el propósito de castrar la libertad a los indígenas de formarse en su propia cultura y lengua y de que la iglesia fuera cómplice de gobiernos conservadores que coadyuvaban a mantener su intervencionismo y de que la iglesia considerara y tratara a los pueblos indígenas como imberbes, irrespetando sus derechos como comunidades distintas y desconociendo sus derechos como personas, desembocan en una valoración negativa en su totalidad.

- **Intervención en el lenguaje**

En esta característica el autor narra la expresión de rechazo que realizaron los españoles ante rasgos culturales y el lenguaje propio de los conquistados y con sus aperos, armas y animales de transporte y compañía lograban la supremacía para conseguir que los indígenas los miraran como seres superiores cual si hubieran sido enviados por dioses.

Fueron las comunidades religiosas (con el propósito de introducir a los indígenas a las condiciones coloniales), las encargadas de la misión de evangelizar, alfabetizar e introducir a los indígenas en la cultura española, trabajo que implicaba iniciarlos en la lengua castellana, para poder comunicarse y así alcanzar sus diversos objetivos, por ello la educación avanzó de la mano de la evangelización y abiertamente se intervino en el imaginario mítico-religioso de los aborígenes, algunas veces con estrategias pedagógicas y en otras con estrategias de violencia cuando no se acataban las enseñanzas.

Había una intención clara y no era la de educar al pueblo conquistado, era la de intervenir el lenguaje y la cultura básica, con lo que la evangelización católica era la clave para mantener al pueblo adoctrinado y sumiso ante tantas autoridades, la civil, la militar, la religiosa y la de Dios, que siempre los estaban vigilando y calificando.

El pensamiento y la intención intervencionista en el tema del lenguaje de la Iglesia Católica no ha cambiado, por ello la calificación es -C que equivale a -50 UVSEICC

- **Explotación de la fuerza de trabajo indígena e imposición de diezmos y contribuciones.**

A pesar de que la corona española reguló, ordenando a sus representantes en la tierra conquistada, a que se reconociera a los indígenas como súbditos con todos los derechos, (la pretensión de la corona era regular en forma racional el trabajo de los indígenas que fuera un trabajo retribuido y moderado) estas normas no fueron tenidas en cuenta y pronto los aborígenes fueron esclavizados, en muchas ocasiones con la anuencia de jueces, esta situación desembocó en que muchos de ellos huyeran a territorios más profundos o hacia empresas de españoles.

En principio fueron esclavizados los indios, después cuando estos fueron diezmados por pestes, por la carga excesiva de trabajo, por castigos, entonces fueron esclavizados los negros y hasta los mestizos por encomenderos, curas, seculares y las comunidades religiosas, pero además aquellos que recibían un mísero, salario, debían pagar gran cantidad de impuestos para el camarico, para la cera del santísimo, para el corregidor, para el monumento del jueves santo, amén del diezmo que debía pagarse a la iglesia. Existen evidencias claras que los indígenas fueron sometidos a esclavitud, vejámenes, explotación laboral lo que los condenó a un desarraigo espiritual y territorial con un cómplice excepcional como lo fue la Iglesia Católica y las comunidades religiosas, por lo anterior la valoración que otorga el profesor Álvarez a esta característica es de -B equivalente a menos 75 UVSEICC.

- **Expropiación de tierras de los resguardos**

Desde la perspectiva que los encomenderos venían con delegación monárquica a tomar posesión de las tierras “descubiertas” (se suponían que estas no tenían dueño) y los evangelizadores a salvar almas infieles (pues se consideraba que, bajo las creencias propias de los indígenas, estos estarían condenados al infierno a menos que recibieran la palabra de Dios); los derechos de los indígenas sobre los bienes materiales no merecían la mínima consideración de los invasores; así mismo, los derechos espirituales de los pueblos originarios para los doctrineros eran un pecado que había que extirpar como un tumor maligno, por lo que no había ninguna prevención o escrúpulo en intervenir tales creencias.

De muchas maneras la riqueza de los indígenas fue expropiada, ya sea de manera amistosa, en forma voluntaria, a la fuerza como ocurrió en la mayoría de las veces, detrás de los colonos se acercaban los curas, las monjas, los doctrineros a evangelizar a los impuros.

Durante toda la Colonia, esta práctica fue usada aún, cuando ya las autoridades reales, habían derogado las encomiendas, en muchos sitios se mantuvo, siendo legalizadas a los herederos de los encomenderos por los republicanos.

Empero de que la Iglesia Católica estuvo diezmada por algunos gobiernos, algunas compañías como los jesuitas, fueron expulsados y expropiadas muchas de sus tierras que habían sido acumuladas desde tiempos de la conquista, después de un tiempo volvió a recuperar todos sus bienes con la expulsión del presidente Mosquera, posteriormente con la Constitución de 1886 y luego con la firma del Concordato, fue más el poder obtenido por la Iglesia; con todas estas prerrogativas el poder de la Iglesia Católica se mantiene.

Por estas razones la calificación de esta característica es C negativa= -50 UVSEICC.

- **Castigos Múltiples**

Con el Concilio de Trento la iglesia estableció nuevas orientaciones doctrinarias como las nuevas normas dogmáticas, litúrgicas y éticas de la Iglesia. Así mismo, se inició una persecución contra la herejía, y se replicó el Tribunal de la Inquisición en varios sitios de América. También fueron expedidas orientaciones para perseguir la idolatría tanto en la península europea como en todos sus dominios; directriz que llegó a las colonias americanas y que determinó un cambio de conducta de los religiosos católicos encargados de la evangelización en diversos sitios de esta amplia zona, hasta esa época, el trato relativamente suave y amigable que los doctrineros habían observado con los indígenas rebeldes a las enseñanzas cambió por procedimientos sancionatorios y persecutorios, pues muchas tribus nativas habían abandonado las prácticas católicas enseñadas por los doctrineros para retomar sus prácticas religiosas tradicionales, o, en algunos casos para practicar una mezcla de las dos. A los indígenas que abandonaban las orientaciones católicas y retomaban las tradicionales de sus ancestros, se los acusaba del delito penal de apostasía.

Esta nueva acción de persecución fue un cambio drástico en la pedagogía evangelizadora, pues los indígenas rebeldes serían acusados de apostasía y castigados de distintas formas: el cepo, el escarnio público, las galeras, los trabajos comunitarios, los azotes y hasta la cárcel.

Estas prácticas continuaron hasta 1970, año en que se firma el nuevo Concordato en el gobierno de Misael Pastrana, a partir de allí las condiciones han cambiado, los indígenas han comenzado a reflexionar sobre su organización política, tratando de

reivindicar sus derechos, han alcanzado escaños en los gobiernos nacionales, ejercen un liderazgo en defensa de sus tradiciones y creencias.

La puntuación para esta característica, asignada por el autor es $-C = -50$ UVSEICC. Y a continuación el significado de los resultados. Para el autor los resultados finales los presenta en la tabla 13.1.

Tabla 13.1. Evaluación de impactos socioculturales en comunidades indígenas

	Dimensiones o cualidades para evaluar	Indicador Cualitativo A:D; A: -D	UVS _{EICC} en puntos de -100 a 100
1	Intervención en el imaginario mítico y religioso	-A	-100 UVS _{EICC}
2	Educación indígena en valores y moralidad cristiana	-A	-100 UVS _{EICC}
3	Intervención en el lenguaje	-C	-50 UVS _{EICC}
4	Explotación de la fuerza de trabajo indígena e Imposición de diezmos y contribuciones	-B	-75 UVS _{EICC}
5	Expropiación de tierras de los resguardos	-C	-50 UVS _{EICC}
6	Castigos múltiples	-C	-50 UVS _{EICC}
	Total en UVS_{EICC}		-475 UVS_{EICC}

Fuente: elaboración propia.

Es así como con el análisis de varias cualidades que son rigurosamente evaluadas el autor concluye que la Iglesia Católica tiene un patrimonio negativo con la correspondiente deuda hacia el pueblo colombiano en especial el indígena, por el maltrato, el atropello y la desaparición casi total de su imaginario ancestral.

Respecto de la valoración total, si su resultado hubiera sido positivo, a juicio del evaluador de este escenario analizado, el Colectivo colombiano dispondría de un Activo Sociocultural que se debería proteger y salvaguardar para beneficio de las generaciones presentes y futuras. Siendo el resultado de -425 sobre -600 puntos negativos posibles, se tiene un gran Patrimonio Negativo, lo que implica que la iglesia católica IC tiene una significativa deuda con el pueblo colombiano, especialmente

con los pueblos indígenas, un pasivo que debe satisfacer a lo largo de un tiempo justamente comparable con el dedicado a atropellarlos, a desconocerlos y a haberles destruido total o parcialmente su imaginario ancestral.

Conclusiones

Después de más de 320 años la Iglesia Católica creyendo actuar con derecho y en aras de alcanzar un bien inapreciable para los pueblos originarios de estas tierras, cometió uno de los atropellos más atroces que se hayan realizado en la historia de la humanidad.

Aunque la etapa colonial española terminó formalmente con la independencia de la mayoría de los países de Latinoamérica (Abya-Yala), el colonialismo ideológico-religiosos permanece, y las estrategias para mantenerlo subsisten, ahora con la complicidad de los Estados, ratificada esta subsistencia con tratados como el concordato, documento humillante para un país, como Colombia, que se considera libre e independiente. Este atropello histórico de intervención del imaginario de los pueblos aún está pendiente de reconocimiento.

La formación misionera encarna una visión del mundo, que en buena medida permanece a través del tiempo con relativamente pocos cambios. En la actualidad, al interior de la organización IC-Colombia existen programas para formar infantes, adolescentes y jóvenes misioneros, cuyo propósito es preparar a niños y jóvenes desde los 4 años, para luego desarrollar la labor misionera cuyos criterios y valores son similares a los de los tiempos coloniales. Según el portal misionero (2021), existen también cerca de cuarenta comunidades religiosas y seglares actuantes en Colombia, con orientación misionera para los mismos propósitos. Esto significa que la obra de intervención en el imaginario cultural, ahora se ha extendido a toda la población, lo cual se ve como una actividad normal, e incluso deseada y pedida por núcleos poblacionales importantes, para quienes el pensamiento religioso católico es el único válido entre las diversas confesiones existentes.

Pero este delito atroz, se ha cometido por más de 5 siglos, lo que significa que un perdón histórico, que se supone implica la petición de los tres Pontífices, no sólo debe ser pedido por estos tres importantes personajes, sino que debe estar fundamentado en algo más significativo y contundente, por ejemplo, en la emisión de una doctrina a desarrollarse al interior de la Iglesia Católica de manera extensa, que permea a todas sus estructuras, con muchos elementos en su contenido, como:

a) reconocimiento mundial de las atrocidades cometidas directamente por los representantes religiosos; b) reconocimiento de la complicidad que han tenido con los representantes de los gobiernos, tanto el imperial español, como con los republicanos, con los que se conjuntaron para proseguir los mismos tratos coloniales, que continúan a través de sus actividades evangelizadoras; c) eliminación de tratados con países, como los Concordatos, que someten a los pueblos a través de esos documentos a la intervención en el imaginario religioso; d) indemnización o devolución de recursos expropiados a las comunidades indígenas que aún permanecen vigentes, y un largo etcétera de reparaciones, por haber adelantado y continuar haciendo, esa actividad de colonialismo e irrespeto a la libertad de pensamiento de múltiples colectivos, entre ellos el colombiano.

CAPÍTULO XIV

ECOCONTABILIDAD. CASO:
ECOSISTEMA RODAL DE BAMBÚ

Introducción

La creciente preocupación por la crisis ambiental y el agotamiento de los recursos naturales ha llevado a la humanidad a repensar su relación con la naturaleza. Este contexto ha impulsado el desarrollo de la eco-contabilidad, una disciplina que se inscribe en la Teoría Tridimensional de la Contabilidad (T3C) [hoy Contabilidad Multidimensional]. Esta teoría propone una ruptura con los paradigmas contables tradicionales al incluir tres subdisciplinas: la contabilidad económica, la biocontabilidad y la sociocontabilidad.

La biocontabilidad, en particular, se erige como una herramienta clave para la sustentabilidad, ya que permite reconocer, medir y revelar la riqueza ecológica de los ecosistemas. En este capítulo, los autores abordan el caso del ecosistema rodal de bambú-guadua, destacando su importancia para la biodiversidad y la sostenibilidad regional. La valoración de este ecosistema no se limita a los aspectos económicos, sino que se apoya en métodos biofísicos que utilizan unidades de medida como los julios, emjulios y exjulios, las cuales permiten realizar valoraciones físicas complementarias a las monetarias.

Una de las principales contribuciones del capítulo es la aplicación de la Teoría Tridimensional de la Contabilidad al ecosistema bambú guadua. Los autores proponen la implementación de un sistema biocontable que permita identificar y registrar los flujos energéticos de entrada, transformación y salida dentro del ecosistema. Para ello, se recurre a métodos de análisis biofísico, como el análisis de la energía (julios), la emergía (emjulios) y la exergía (exjulios). Este enfoque se alinea con la propuesta de Howard Thomas Odum en 1970, quien argumentó la necesidad de adoptar una perspectiva ecocéntrica en la valoración de los recursos naturales.

El análisis energético se presenta como una de las metodologías más relevantes para la biocontabilidad, ya que permite cuantificar el valor termodinámico de los flujos de energía en los ecosistemas. Este enfoque ha sido respaldado por autores quienes destacan la importancia de evaluar los bienes y servicios ecosistémicos desde una perspectiva integral y no exclusivamente económica. Los autores de este capítulo destacan que la biocontabilidad no se limita a la medición económica, sino que considera la naturaleza como una entidad propietaria de los recursos ambientales, los cuales deben registrarse como activos por cobrar en las cuentas contables.

En síntesis, el capítulo propone un modelo de eco-contabilidad para el ecosistema bambú guadua que integra los enfoques económico, biofísico y social. Esta propuesta no solo permite cuantificar la riqueza natural de forma integral, sino que también

contribuye al desarrollo de una contabilidad más justa y responsable con el medio ambiente. Los autores subrayan la necesidad de avanzar en la unificación de los métodos de valoración biofísica, de modo que se puedan establecer estándares globales para la contabilidad de la naturaleza.

Síntesis

El cambio climático y la crisis ambiental global han evidenciado la necesidad de transformar los enfoques contables tradicionales, orientados principalmente a la valoración económica. La eco-contabilidad, sustentada en la Teoría Tridimensional de la Contabilidad (T3C), surge como una alternativa para integrar la valoración biofísica y social en los registros contables. Esta propuesta, permite cuantificar la riqueza natural bajo una lógica de sostenibilidad y justicia ambiental.

Desde la perspectiva de la eco-contabilidad, la valoración de este ecosistema no se limita a los criterios económicos, sino que se enfoca en la valorización biofísica y social. Para ello, se utiliza la Teoría Tridimensional de la Contabilidad (T3C), la cual propone la integración de tres enfoques: la contabilidad económica, la sociocontabilidad y la biocontabilidad. Este último enfoque se convierte en un pilar esencial, ya que permite valorar la riqueza natural a partir de unidades biofísicas (julios, emjulios y exjulios), generando una valoración más justa y transparente.

El objetivo de la valoración del guadual es cuantificar la riqueza biofísica, con el fin de reconocer a la naturaleza como propietaria de los recursos ambientales, registrando estos recursos como activos en las cuentas contables. Este enfoque, además de contribuir a la sostenibilidad, fomenta la protección de los ecosistemas mediante la creación de indicadores que permiten evaluar su eficiencia, productividad y capacidad de regeneración.

La valoración del ecosistema bambú guadua implica un proceso de análisis integral de los flujos de entrada, almacenamiento, uso y salida de energía. Esta valoración se realiza a través de la biocontabilidad, la cual utiliza las unidades de medida julios (J), emjulios (EmJ) y exjulios (ExJ) para cuantificar la energía que circula en el ecosistema. Este enfoque permite identificar la eficiencia energética, la sostenibilidad del sistema y su impacto en la biodiversidad.

El sistema de valoración del guadual se basa en la Teoría Tridimensional de la Contabilidad (T3C), que establece la contabilidad económica, biocontabilidad y sociocontabilidad como tres dimensiones complementarias para la valoración de la

riqueza natural. La investigación tiene como objetivo principal proponer un modelo de eco-contabilidad para el ecosistema guadual, en el que se registre la riqueza biofísica de la naturaleza como activos contables. De esta forma, se busca promover una contabilidad ecocéntrica que reconozca a la naturaleza como propietaria de sus recursos ambientales y que contribuya a la toma de decisiones hacia la sostenibilidad.

Métodos de Valoración Biofísica

Para realizar la valoración del ecosistema guadual, se utilizan tres métodos principales:

- a) **Análisis de la Energía (Julios, J):** Este método mide la cantidad de energía que entra, se utiliza y se transforma en el ecosistema.
- b) **Análisis de la Emergía (Emjulios, EmJ):** La emergía es la energía acumulada que se necesita para producir un recurso. Este método, desarrollado por Howard T. Odum (1970), permite comparar el valor de los recursos naturales con un estándar universal, la energía solar.
- c) **Análisis de la Exergía (Exjulios, ExJ):** La exergía mide la parte de la energía que se puede utilizar para realizar trabajo antes de alcanzar el equilibrio con el medio. Este enfoque permite valorar la energía útil disponible en el ecosistema

Estructura Energética del Ecosistema Bambú Guadua

El bambú guadua (*Guadua angustifolia* Kunth) es una planta perenne que se encuentra principalmente en la región andina de Colombia, con un papel fundamental en la conservación de la biodiversidad y la protección de los suelos y ríos. Su alta capacidad de regeneración, captura de carbono y uso como material de construcción lo convierten en un recurso clave para la economía circular.

El sistema propuesto reconoce a la naturaleza como propietaria de los recursos ambientales, lo que permite registrar el valor biofísico del bambú guadua como activos ambientales en los registros contables. Este enfoque se basa en los principios de justicia intergeneracional, garantizando la protección de los ecosistemas para las generaciones futuras.

Para garantizar la validez del principio de conservación de la energía, se aplica la siguiente expresión general:

$$\sum_{i=1}^n E_i = 0$$

Donde:

E_i = Valores de entrada, almacenamiento, uso, salida y remanente de la energía, expresados en julios (J).

En el caso específico del ecosistema bambú guadua, la fórmula se particulariza de la siguiente manera:

$$E_e - E_a - E_u - E_s \pm E_r = 0$$

Donde:

E_e = Energía de entrada total (energía solar, lluvia, viento, etc.).

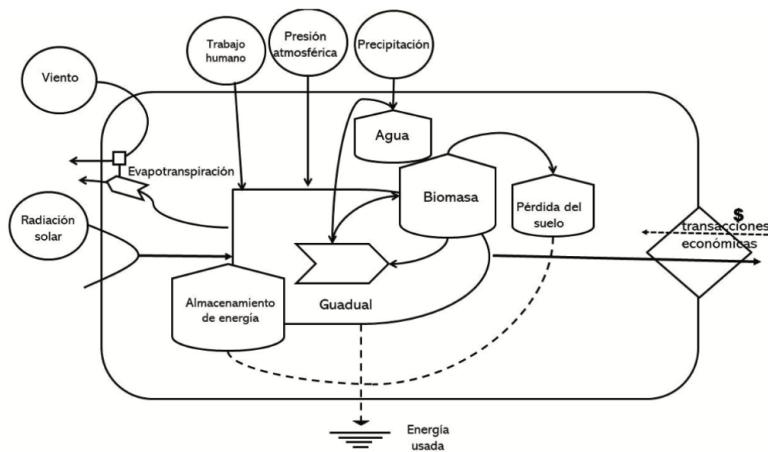
E_a = Energía almacenada en el ecosistema (biomasa, madera, etc.).

E_u = Energía utilizada por el ecosistema para su sostenimiento (respiración, metabolismo, etc.).

E_s = Energía que sale del sistema (evapotranspiración, pérdidas de suelo, etc.).

E_r = Energía remanente, que puede ser positiva o negativa dependiendo de la dinámica del ecosistema.

Figura 14.1. Flujograma de la energía del guadual.



Fuente: (Álvarez Álvarez et al., 2023).

Se presenta el listado de variables físicas de entrada y salida al ecosistema de bambú guadual, considerado en este trabajo y los valores estimados en esta investigación. Al final de la tabla 14.1 se incluye una ecuación que permite establecer el equilibrio entre las entradas y las salidas de energía y, además, determinar la energía remanente, la cual permanece en el entorno del guadual, adicional a la almacenada en el plantío.

Tabla 14.1. Síntesis de indicadores

	Indicador de energía	Medición en julios por año
1	Radiación	5,584 E13 J*año
2	Energía del viento	0,03 E13 J*año
3	Precipitaciones de lluvia	2,1 E13 J*año
4	Presión atmosférica	2,38 E13 J*año
5	Evapotranspiración	-2,4 E13 J*año
6	Pérdida de suelo	-1,7E13 J/año
7	Trabajo humano	-1,7E13 J/año
8	Almacenamiento	1,4 E13 J* 5 años
9	Energía usada	-0,0075 E13 J
10	Conservación de energía	E entrada - (E almac) - Salida +- E remanente = 0

Fuente: (Álvarez Álvarez et al., 2023).

Indicadores fundamentales para el cálculo de la eficiencia energética del ecosistema sujeto de estudio, como acercamiento a la medición de la sustentabilidad desde las ciencias contables.

Eficiencia Energética del Ecosistema

La eficiencia energética Ef se calcula con la siguiente fórmula:

$$E_f = \frac{(E_s + E_r)}{E_e}$$

Donde:

E_s = Energía de salida.

E_r = Energía remanente.

E_e = Energía de entrada total.

Un valor de Ef cercano a 1 (o 100 %) indica que la totalidad de la energía de entrada se está utilizando de forma eficiente. En el caso del ecosistema bambú guadua, se calculó una eficiencia del 86.22 % bajo condiciones controladas.

Energía de entrada. Se identificó una entrada total de 10.09 E13 UVEJs, compuesta principalmente por radiación solar, lluvia y presión atmosférica.

Energía utilizada. El ecosistema utilizó parte de esta energía para la evapotranspiración y la pérdida de suelos, con valores de 2.79 E13 UVEJs y 1.7 E13 UVEJs, respectivamente.

Eficiencia del sistema. La eficiencia energética del guadual se calcula en 86.22 %, lo que indica una alta capacidad de aprovechamiento de la energía total disponible. .

Los registros de entrada, almacenamiento y salida de energía permiten controlar y gestionar el ecosistema de manera más eficiente. La fórmula de conservación de la energía, junto con los indicadores de eficiencia, evidencia la importancia de reconocer a la naturaleza como propietaria de los recursos ambientales. Este enfoque permite una valoración más justa y sustentable de la riqueza natural, garantizando la preservación del ecosistema.

Conclusiones

La crisis ambiental ha llevado a repensar los modelos de contabilidad tradicional, destacando la necesidad de integrar el enfoque ecocéntrico. En este contexto, la Teoría Tridimensional de la Contabilidad (T3C), plantea la convergencia de la contabilidad económica, la biocontabilidad y la sociocontabilidad. Este enfoque permite valorar la riqueza biofísica de los ecosistemas, superando la lógica puramente financiera y reconociendo a la naturaleza como propietaria de los recursos ambientales.

El documento se centra en la aplicación de la biocontabilidad al ecosistema del bambú guadua, un recurso clave para la biodiversidad y la sostenibilidad. La valoración del guadual se basa en métodos biofísicos que permiten medir la energía mediante julios (J), emjulios (EmJ) y exjulios (ExJ). Estos métodos, inspirados en los trabajos de Thomas Odum, permiten cuantificar los flujos de entrada, uso, almacenamiento y salida de energía en el ecosistema.

El sistema propuesto permite registrar la riqueza natural del guadual como activos contables, identificando los flujos energéticos a través de indicadores clave, como el Índice de Producción de Energía (IPE), el Índice de Carga Ambiental (ICA) y el Índice de Sostenibilidad Ambiental (ISA). La implementación de este modelo contribuye a la sostenibilidad y a la gestión responsable de los ecosistemas.

En conclusión, el documento establece un marco metodológico para la ecocontabilidad del ecosistema guadual, destacando la necesidad de un modelo contable integral que reconozca la riqueza biofísica. Este enfoque permite una valoración más justa y sostenible de la naturaleza, fortaleciendo la preservación de los recursos naturales y su inclusión en la contabilidad internacional.

Conclusiones y recomendaciones

Introducción al pensamiento contable de Harold Álvarez Álvarez

La presente conclusión construida conjuntamente con el autor pretende de la manera más fiel hacer una reconstrucción de la labor de docente e investigador del profesor Harold Álvarez A, para ellos se encontró que la mejor manera era clasificar su pensamiento por etapas que permitieran evidenciar el tipo de orientación, perspectivas, intereses motivacionales y evolución de su propuesta en el tiempo.

Sus primeros escritos que ya datan de los años ochenta estuvieron caracterizados por una formación crítica e incluso una participación política de izquierda. Sus dos primeros escritos en colaboración con otros autores abordaron temas de interés del momento como fueron una reflexión sobre la perspectiva regulatoria del Decreto Reglamentario 2160/86, y el segundo, sobre la necesidad de realizar ajustes a los estados contables para corregir los efectos de la inflación. La perspectiva en esos trabajos se orientaba a criticar la ruta escogida por el gobierno de turno, que se consideró inapropiada para sustentar la primera regulación de la contabilidad empresarial aprobada para Colombia, pues estaba basada en el desconocimiento del fenómeno inflacionario, que para esos años superaba el 20% anual. Esta línea de orientación gubernamental en lo contable estaba fundamentada en la posición seguida por los EE. UU., sintetizada en el libro de Paul Grady, sobre principios de contabilidad. Se denunció por lo tanto que la perspectiva regulatoria gubernamental reflejaba una influencia del imperialismo norteamericano en lo contable.

Luego los estudios doctorales en Contabilidad del profesor Álvarez A, a finales de los 80 y principios de los 90, derivó en un interés hacia el estudio de las macrocuentas y de la planificación contable, línea investigativa en que se realizaron varios trabajos sobre el tema, algunos de los cuales fueron publicados en revistas de la Universidad del Quindío y de otras instituciones del país; otros nunca se publicaron, ya que solo se presentaron en seminarios internos de la Universidad. La investigación realizada con profesores del programa de Matemáticas de la Universidad del Quindío, permitió la publicación del libro “Formulación metodológica para las Cuentas Regionales” en 2001, editado por la Universidad del Quindío, que contiene apartes de mi tesis doctoral.

Entre 2002 y 2005, se organizó en la Universidad del Quindío, el seminario permanente sobre Contabilidad Internacional, fruto del cual, años después, se crea el Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada, GICIC, dirigido por docentes de esta universidad, de cuyo trabajo investigativo surge la Teoría Tridimensional

(Multidimensional) de la Contabilidad, T3C, orientación que ha enrutado buena parte trabajos realizados posteriormente.

Los primeros artículos en esta perspectiva se publican en la primera década del Siglo XXI, y se orientan a reflexionar sobre la conveniencia para el país, ya sea, la de seguir la estrategia de la adopción regulatoria, línea oficial del modelo financiarizador mundial, o la de la adaptación regulatoria, acorde con las condiciones ambientales propias del entorno económico, ambiental y social correspondiente. A partir de esos años y antes de formularse la T3C, los escritos del maestro Harold Álvarez Á. se refieren, en buena medida, a tratar el problema derivado de la inclusión de las diversas bases valorativas dentro del modelo contable NIIF, así como al análisis crítico de la priorización del valor razonable sustentado en el modelo económico neoclásico. El objetivo de la adopción de esta perspectiva regulatoria, como ya se anotó, está en armonía con la tendencia financiarizadora del modelo económico neoclásico impuesto desde la década del 90 del Siglo XX, por los organismos internacionales Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial, Organización Mundial de Comercio, Organización Internacional de Comisiones de Valores, etc.

En tales artículos se evidencia una posición crítica, tanto de la orientación regulatoria mundial dominante, como de los efectos producidos por la vigencia de tal modelo económico en el panorama mundial, entre los que se destaca el de la desaforada concentración de la riqueza, causa de múltiples problemas de injusticia social conforme al pensamiento del autor.

Durante la segunda década de este siglo, sus trabajos continúan en la línea crítica de la fundamentación económica neoclásica del modelo NIIF, pero al final, ya de forma personal o acompañado de distinguidos investigadores adscriptos principalmente a la Red de investigación en ciencias económicas, administrativas y contables REDICEAC se publicaron diversos trabajos orientados al desarrollo aplicativo de la Teoría Tridimensional de la Contabilidad T3C, en los cuales se hace especial énfasis en la formulación y desarrollo de las unidades de medición-valoración de los fenómenos contables, en las diversas dimensiones y subdimensiones del campo de conocimiento contable, especialmente en lo biológico y lo socio-cultural. Sus avances han permitido la utilización de unidades energéticas y emergéticas a los sistemas de información contable no financieros; así como también, a proponer nuevas dinámicas de valoración para representar la riqueza social.

En la actualidad y como continuación de este último viraje investigativo, la preocupación del autor se centra en desarrollar las metodologías para construir las unidades de medición-valoración dimensionales sin abandonar el objetivo final, en

la perspectiva de la formulación de la unidad única de medición-valoración que alcance su general aceptación, para luego avanzar en las líneas de la información macrocontable integral desde los microcontable y en la planificación contable multidimensional, base de la sustentabilidad Ecosistémica.

Nuevos desafíos alumbran el pensamiento del maestro Álvarez Á., tales la necesidad de conectar la medición de la riqueza biótica y abiótica con la riqueza sociocultural y la económica; establecer las clases y subclases de las grandes cuentas; avanzar en los trabajos individuales por cada uno de los vectores socioculturales, para luego integrarlo con la unidad de valor sociocultural. Finalmente, se eleva su fuerza intelectual como uno de los más destacados líderes del desarrollo procedural, conceptual y teórico de la Contabilidad Multidimensional, entendida como la ruta disruptiva de la nueva investigación contable, que permitirá superar los reduccionismos tradicionales de este saber, y con ello, avanzar hacia una ciencia social comprometida con la protección y cuidado de las riquezas naturales y sociales consideradas como prioritarias, sin olvidar el necesario mantenimiento de la riqueza económica que sea responsable con el hombre y los ecosistemas.

Anexos

Anexo 1. Textos analizados del maestro Harold Álvarez Álvarez

No	Año	Título
1	2002	Adopción o armonización de la normativa contable (Álvarez Álvarez, 2002)
2	2007	Contabilidad, valoración y distribución de la riqueza. Una visión crítica (Álvarez Álvarez, 2007)
3	2007	Adopción de la normativa contable internacional: ¿es el camino correcto? análisis del proyecto de ley 165 de 2007 (Álvarez Álvarez & Gómez Villegas, 2008)
4	2008	Contabilidad, juicios ético -morales y desarrollo humano: una reflexión en la perspectiva de la transdisciplinariedad (Álvarez Álvarez, 2008)
5	2009	La dicotomía valorativa en el modelo contable NIC -NIIF: una reflexión a la luz de la teoría económica del valor (Álvarez Álvarez, 2009)
6	2010	El valor razonable, la eficiencia y la ineficiencia del mercado. El caso de Colombia en la perspectiva de la ley 1314 de 2009 (Álvarez Álvarez & Álvarez Yepes, 2010)
7	2013	Desarrollos teóricos en contabilidad (primera parte) (Álvarez Álvarez, 2013a; Álvarez Álvarez & Álvarez Yepe s, 2010)
8	2013	Desarrollos teóricos en contabilidad (segunda parte) (Álvarez Álvarez, 2013b)
9	2018	La supra -regulación contable y la financiarización económica (Álvarez Álvarez & Cortés Jiménez, 2018)
10	2019	Buscando la ruta de la medición -valoración ecológica no monetaria, en la Teoría Tridimensional de la Contabilidad (Álvarez Álvarez, 2019)
11	2020	La sociocontabilidad: una dimensión de la ecocontabilidad - T3C. Reflexión teórica y aplicaciones (Álvarez Álvarez, 2020)
12	2020	Eco-contabilidad. Propuesta para la fundamentación teórica de la T3C (Álvarez Álvarez et al., 2020)
13	2022	Valoración Eco -Contable del patrimonio sociocultural: El caso de la Iglesia Católica en Colombia como evangelizadora y misionera (Álvarez Álvarez, 2022)
14	2023	Ecocontabilidad. Caso: Ecosistema Rodal de Bambú – Guadual (Álvarez Álvarez et al., 2023)

Fuente: elaboración propia.

Referencias Bibliográficas

- Álvarez-Álvarez, H. (2019). Buscando la ruta de la medición valoración ecológica no monetaria, en la Teoría tridimensional de la contabilidad, T3C. *Identidad Bolivariana*, 63-84. <https://doi.org/10.37611/ib3ol263-84>
- Álvarez Álvarez, H. (1997). El modelo de intercambios empresariales, una alternativa para la construcción del modelo insumo-producto regional. In C. C. d. C. Púlicos (Ed.), *Saberes. Argumentos contables*. CCCP.
- Álvarez Álvarez, H. (2002). Adopción o armonización de la normativa contable. *Cuadernos de Administración. Universidad del Valle*, 28, 137-180. https://cuadernosdeadministacion.univalle.edu.co/index.php/cuadernos_de_administracion/article/view/135/209
- Álvarez Álvarez, H. (2007). Contabilidad, valoración y distribución de la riqueza. Una visión crítica. *Lúmina*, 8, 177-204. <https://doi.org/https://doi.org/10.30554/lumina.08.1190.2007>
- Álvarez Álvarez, H. (2008). Contabilidad, juicios ético-morales y desarrollo: una reflexión en la perspectiva de la transdisciplinariedad. *Lúmina*, 9, 8-19. <https://doi.org/https://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/view/1192>
- Álvarez Álvarez, H. (2009). La dicotomía valorativa en el modelo contable NIC-NIIF: una reflexión a la luz de la teoría económica del valor. *Adversia Universidad de Antioquia*, 4. <https://revistas.udca.edu.co/index.php/adversia/article/view/2033/1682>
- Álvarez Álvarez, H. (2013a). Desarrollos teóricos en contabilidad (primera parte). *Revista Visión Contable*, 10, 17-50. <https://doi.org/https://doi.org/10.24142/rvc.n10a1>
- Álvarez Álvarez, H. (2013b). Desarrollos teóricos en contabilidad (segunda parte). *Revista Visión Contable*, 11, 19-49. <https://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable/article/view/43/13>
- Álvarez Álvarez, H. (2020). La sociocontabilidad: una dimensión de la ecocontabilidad - T3C1. Reflexión teórica y aplicaciones. *Revista Visión Contable*, 22, 9-59. <https://doi.org/https://doi.org/10.24142/rvc.n22a2>
- Álvarez Álvarez, H. (2022). Valoración eco-contable del patrimonio socio-cultural: el caso de la iglesia católica en Colombia como evangelizadora y misionera. *Revista Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables* (Universidad Libre), 11, 13-61. <https://repository.unilibre.edu.co/bitstream/handle/10901/23066/RE%20%2311.pdf?sequence=3&isAllowed=y>
- Álvarez Álvarez, H., & Álvarez Yepes, J. S. (2010). El valor razonable, la eficiencia y la ineficiencia del mercado. El caso de Colombia en la perspectiva de la ley

- 1314 de 2009. *Lúmina*, 11, 40-97. <https://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/view/1213/1287>
- Álvarez Álvarez, H., Bedoya Parra, L. A., Franco Campos, D. P., & Sánchez Mayor-ga, X. (2020). *Eco-contabilidad. Propuesta para la fundamentación teórica de la T3C*. Universidad Libre de Colombia. <https://repository.unilibre.edu.co/handle/10901/19569>
- Álvarez Álvarez, H., & Cortés Jiménez, J. H. (2018). La supra-regulación contable y la financiarización económica. *En Contexto*, 6(9), 51-82. <https://ojs.tdea.edu.co/index.php/encontexto/article/view/508/702>
- Álvarez Álvarez, H., & García González, M. D. (2001). Formulación metodológica para las cuentas regionales. Universidad del Quindío.
- Álvarez Álvarez, H., & Gómez Villegas, M. (2008). Adopción de la normativa contable internacional : ¿Es el camino correcto? Análisis del Proyecto de Ley 165 de 2007. *Revista internacional de Contabilidad y Auditoría (Legis)*, 35, 73-126.
- Álvarez Álvarez, H., Prías Barragan, J. J., Balanta Martínez, V. J., & Montilla Galvis, O. d. J. (2023). Eco-contabilidad. Caso: *Ecosistema Rodal de Bambú – Gua-dual*. Editorial Universidad del Valle.

Introducción al pensamiento contable

de Harold Álvarez Álvarez

El profesor Harold Álvarez Álvarez es contador público de la Universidad Nacional de Colombia, con Maestría en Finanzas y sistemas de la Universidad Central, donde su trabajo de grado consistió en el desarrollo de una aplicación de auditoría de sistemas para el municipio de Armenia; además cuenta con estudios doctorales de economía empresarial en la Universidad Autónoma de Madrid. En la Universidad del Quindío se desempeñó como docente, investigador y decano en varios períodos. Fue fundador del Grupo de investigación en contaduría internacional comparada GICIC, cofundador de la Escuela de formación e investigación contable EFIC. Participó en el seminario permanente de epistemología en la década del ochenta del siglo pasado, al igual que el seminario en Teoría contable en la década de los noventa, en el presente siglo coordinó el seminario de Normas internacionales de contabilidad y de reportes financieros, actividad académica que permitió la publicación de múltiples artículos, libros y ponencias sobre el tema por parte de los profesores participantes. Fue cofundador del Centro Colombiano de Investigaciones Contables, C-Cinco, en 1987.

Se desempeñó como miembro y presidente del Consejo Técnico de la Contaduría Pública CTCP. Fue nombrado por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior ICFES como coordinador académico nacional para la formulación de la primera prueba de Exámenes de Estado de la Calidad de la Educación Superior ECAES de los programas de Contaduría pública en Colombia (2004). Ganador del Premio Nacional de Investigación (1997) y ha sido reconocido por la Red de Investigación en Ciencias Económicas, Administrativas y Contables REDICEAC con la distinción Contador Benemérito de Colombia (2018). El profesor Álvarez A, además cuenta con una amplia experiencia en el ejercicio profesional en las empresas, donde se ha desempeñado en el área de la revisoría fiscal, la asesoría en impuestos y auditoría.

ISBN 978-628-95983-1-5



9 786289 598315

