

# Huellas y devenir contable

*Construyendo las rutas del  
Pensamiento Contable*

**Marco Antonio Machado R. (Ed.)**

Martha Cecilia Álvarez Osorio  
Omar Hernando Bedoya Martínez  
Carlos Eduardo Castaño Ríos  
Jaime Andrés Correa García  
María Isabel Duque Roldán  
Luis Fernando Gómez Montoya  
Jaime Alberto Guevara Sanabria  
Belky Esperanza Gutiérrez Castañeda

Oscar Ramón López Carvajal  
Marco Antonio Machado Rivera  
Lina María Muñoz Osorio  
Lina María Ochoa Bustamante  
Jair Albeiro Osorio Agudelo  
Carlos Mario Ospina Zapata  
Andrés Felipe Pulgarín Arias  
Julián Zamarra Londoño



Departamento de Ciencias Contables  
Centro de Investigaciones y Consultorías  
Facultad de Ciencias Económicas  
Grupo de Investigación y Consultorías  
Contables - GICCO



# **HUELLAS Y DEVENIR CONTABLE**

*Construyendo las rutas del Pensamiento Contable*



# HUELLAS Y DEVENIR CONTABLE

*Construyendo las rutas del Pensamiento Contable*

Editado por

**Marco Antonio Machado Rivera**

*Departamento de Ciencias Contables - Universidad de Antioquia*  
*Director del Grupo de Investigación y Consultorías Contables -GICCO-*

Sello Editorial Centro de Investigaciones y Consultorías -CIC-  
Facultad de Ciencias Económicas



**Machado Rivera, Marco Antonio, 2012**

HUELLAS Y DEVENIR CONTABLE. Construyendo las rutas del Pensamiento Contable / Departamento de Ciencias Contables Universidad de Antioquia - Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables –GICCO-, 2012. 400 p.

ISBN: 978-958-8790-01-5

1) Investigación contable 2) Pensamiento contable 3) Líneas de investigación contable 4) Disciplina contable

## **HUELLAS Y DEVENIR CONTABLE**

*Construyendo las rutas del Pensamiento Contable*

Primera edición

Noviembre de 2012

Tiraje: 500 ejemplares

Derechos reservados de la presente edición:

© Departamento de Ciencias Contables Universidad de Antioquia

© Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables –GICCO-

ISBN: 978-958-8790-01-5

Revisión general capítulos 1, 2, 3 y 4 Parte II, capítulos 1 y 4 de la parte III y capítulos 1, 2 y 4 de la parte IV, Marco Machado.

Corrección de estilo capítulos 3 y 4 de la parte II, capítulos 3, 4 y 5 de la parte III y capítulo 2 de la parte IV, Eugenia Sánchez.

Corrección de estilo capítulos 2 y 5 de la parte II, capítulos 3 y 4 de la parte IV, Michelle Álvarez.

Corrección de estilo capítulos 2 y 6 de la parte III, John Henry Cortez.

### **Carátula:**

Marolyn Muriel y Daniel Marroquín

### **Diseño y diagramación:**

Jorge I. Correa - DCG

dcgrafica@une.net.co

### **Impresión:**

L. Vieco e hijas LTDA.

© Sello Editorial Centro de Investigaciones y Consultorías -CIC-  
Medellín

Impreso y hecho en Colombia

Queda rigurosamente prohibida, sin la autorización escrita de los titulares del copyright, bajo las sanciones establecidas en las leyes, la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidas las lecturas universitarias, la reprografía y el tratamiento informático y la distribución de ejemplares de ella mediante alquiler público.

## **EN MEMORIA**

*De Miguel Ángel Zapata Monsalve (Q.E.P.D.),  
Contador público, profesor del  
Departamento de Ciencias Contables UdeA,  
quien con su prematura partida nos enseñó  
que es necesario mediar entre lograr metas  
con gran esfuerzo y disfrutar del camino  
para alcanzarlas.*



## **AGRADECIMIENTOS**

*Es necesario agradecer a los estudiantes involucrados y comprometidos con el avance del proyecto de investigación “huellas y devenir contable: construcción de estados del arte en las líneas de investigación contable de la Universidad de Antioquia”; con su espíritu, alegría, pensamiento y acción, hicieron del camino, un agradable recorrido plagado de experiencias inolvidables. Igualmente, se agradece a los profesores que, en marco del proyecto, participaron del constructo colectivo denominado GICCO, armonizado al calor de un café colombiano en una tarde paisa. Con ellos, es menester agradecer al DEPARTAMENTO DE CIENCIAS CONTABLES (antes, Departamento de Contaduría) de la Universidad de Antioquia en sus 50 años de contribuir con la formación integral de notables generaciones de Contadores, comprometidos con la huella de la región antioqueña y el devenir nación colombiana.*



## CONTENIDO

<b>PRESENTACIÓN</b> .....	13
<i>C.P. Jair Albeiro Osorio Agudelo</i> Director Departamento de Contaduría -Universidad de Antioquia-	
<b>PREFACIO</b> .....	17
<i>C.P. Jack Alberto Araujo Ensuncho –Investigador contable</i> Profesor pensionado de la Universidad de Antioquia	
<b>PRÓLOGO</b> .....	21
<i>Dr. Jorge Manuel Gil Fabra</i> Universidad San Juan Bosco de la Patagonia (Argentina)	
<b>ÍNDICE DE AUTORES</b> .....	27
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	33
<i>C.P. Marco Antonio Machado Rivera</i> Director del Grupo de Investigación y Consultorías Contables -GICCO-	
<b>PARTE I.</b>	
<b>LA INVESTIGACIÓN COMO EJE HISTÓRICO Y ARTICULADOR</b> .....	41
<b>Capítulo 1.</b> La investigación contable y sus huellas en la Universidad de Antioquia .....	43
<i>Marco Antonio Machado Rivera</i> <i>Auxiliar de investigación: Yulie Astrid Hurtado Montoya</i>	
<b>Capítulo 2.</b> La investigación como eje articulador de la formación contable .....	64
<i>Marco Antonio Machado Rivera</i>	
<b>PARTE II.</b>	
<b>EJE PROBLÉMICO DE ANÁLISIS CONTABLE</b> .....	77
<b>Capítulo 1.</b> La migración del análisis contable: del énfasis en la información al conocimiento de la realidad organizacional .....	79
<i>Marco Antonio Machado Rivera</i> <i>Auxiliares de investigación: Shirley Arrieta Suárez y Liliana Cristina Londoño Ruíz</i>	



<b>Capítulo 2.</b> Costos y gestión: diagnóstico de una estrecha relación en permanente evolución .....	98
<i>María Isabel Duque Roldán y Jair Albeiro Osorio Agudelo</i>	
<i>Auxiliares de investigación: Doris Alexandra Serna y Lina María Rivera Rico</i>	
<b>Capítulo 3.</b> Contabilidad y gestión pública: de la rendición de cuentas a la información contable como bien social .....	123
<i>Marco Antonio Machado Rivera</i>	
<i>Auxiliares de investigación: Ferney Ancizar López Villa y Ángela Cristina Chamorro Revelo</i>	
<b>Capítulo 4.</b> La heterogeneidad conceptual como base para consolidar el pensamiento tributario .....	156
<i>Omar Hernando Bedoya Martínez</i>	
<i>Auxiliares de investigación: Camila Correa Giraldo y Deicy Janeth Valencia Torres</i>	
<b>Capítulo 5.</b> Contabilidad y finanzas: un matrimonio necesario e indisoluble .....	174
<i>Jaime Andrés Correa García</i>	
<i>Auxiliares de investigación: Karen Eliana Ríos Gallego, Marlon Arenas Lastra y Daniela María Barrios González</i>	
 <b>PARTE III.</b>	
<b>EJE PROBLÉMICO DE DESARROLLO CONTABLE</b> .....	201
<b>Capítulo 1.</b> Ética, pensamiento y estandarización: los nudos del desarrollo contable .....	203
<i>Marco Antonio Machado Rivera</i>	
<i>Auxiliares de investigación: Yulie Astrid Hurtado Montoya y Marolyn Muriel</i>	
<b>Capítulo 2.</b> El campo de la teoría contable. Distinciones centrales para subrayar el papel de la Universidad de Antioquia en el contexto colombiano .....	222
<i>Carlos Mario Ospina Zapata y Carlos Eduardo Castaño Ríos</i>	
<i>Auxiliares de investigación: Julieth Sorany Alzate Giraldo y Juan Carlos Fernández Pineda</i>	
<b>Capítulo 3.</b> Información contable y financiera: de la normatividad local a la regulación internacional .....	276
<i>Lina María Muñoz Osorio, Martha Cecilia Álvarez Osorio y Belky Gutiérrez Castañeda</i>	
<i>Auxiliares de investigación: Natalia Andrea Higuera Ortega y Tatiana Andrea Vanegas Ruda</i>	
<b>Capítulo 4.</b> La Universidad de Antioquia y su aporte a la construcción de pensamiento contable: a propósito de la educación contable como línea de investigación .....	301
<i>Auxiliares de investigación: Sindy Giraldo Giraldo y Andrés Mateo Martínez Gaviria</i>	
<i>Con la asesoría de Yuliana Gómez Zapata</i>	

<b>Capítulo 5. Contabilidad y tecnología: una relación sinérgica</b> .....	340
<i>Luis Fernando Gómez Montoya</i>	
<i>Auxiliares de investigación: Yesenia Seguro Metaute y Mayestty Nagles Vergara</i>	
<b>Capítulo 6. Desarrollos normativos: un camino por recorrer en contabilidad</b> .....	366
<i>Abog. Andrés Felipe Pulgarín Arias</i>	
<b>PARTE IV.</b>	
<b>EJE PROBLÉMICO DE CONTROL ORGANIZACIONAL</b> .....	385
<b>Capítulo 1. El control en las organizaciones: confluencia de esfuerzos en procura de credibilidad</b> .....	387
<i>Marco Antonio Machado Rivera</i>	
<i>Auxiliar de investigación: Luisa María Rosero Vergara</i>	
<b>Capítulo 2. Sistemas de control interno: ¿Instrumento gerencial u obligación legal?</b> .....	400
<i>Jaime Alberto Guevara Sanabria</i>	
<i>Auxiliares de investigación: Geison Alejandro Bustamante Zuleta, Kenia Mileth Gómez Lobo y Steven Espinosa Montoya</i>	
<b>Capítulo 3. Evolución de los procesos de auditoría: causas, impactos y tendencias</b> .....	421
<i>Lina María Ochoa Bustamante y Julián Esteban Zamarra Londoño</i>	
<i>Auxiliares de investigación: Sandra Marcela Agudelo García, Leidy Marcela Correa Osorio y Luisa María Rosero Vergara</i>	
<b>Capítulo 4. La Revisoría fiscal: aspectos que han dejado huella</b> .....	446
<i>Oscar Ramón López Carvajal</i>	
<i>Auxiliares de investigación: Juan Camilo Cardona Montoya y Gloria Omaira Muñe-tón López</i>	
<b>EPÍLOGO</b> .....	467



## PRESENTACIÓN

Es tarea esencial de nuestra Alma Mater y muy especialmente de nuestro Departamento de Ciencias Contables, contribuir con tendencias innovadoras de la disciplina y la profesión contables para satisfacer las exigencias modernas, convirtiéndolas cada vez en un acervo más útil, humano y sensible, con vocación de servicio a la comunidad. No es difícil demostrar la importancia de la disciplina contable, la cual tiene relación íntima con el desarrollo de cualquier país, pues la contabilidad es la fuente primordial de información, es el lenguaje de los negocios. Nuestra profesión ha sido uno de los elementos estratégicos para el desarrollo no sólo de nuestra economía sino de todas las economías del mundo. La información contable actúa en y para la colectividad, su validez y perfección se alcanzan en función de su concordancia con los valores, pautas y requerimientos de la comunidad en su conjunto.

Con ocasión de la conmemoración de los 50 años del *Programa de Contaduría Pública* (1962-2012), adscrito a la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Antioquia, el Departamento de Ciencias Contables se ha comprometido con una serie de actividades y eventos que reconocen y enaltecen a todos aquellos intelectuales, que estuvieron a la altura de su tiempo, que supieron concebir una noble y visionaria idea y que, con talento, esmero, compromiso y fe inquebrantable, dieron vida y sustento al Programa de *Contaduría Pública*, al punto de ser hoy uno de los mejores programas del país, logrando consolidar su liderazgo nacional en la formación de contadores públicos; lo que convierte a estas personas, en ejemplo e inspiración para los que hoy compartimos la responsabilidad de dirigir nuestra mirada hacia el futuro y de asegurar que nuestro Programa se mantenga con firmeza en todo el siglo XXI. Nuestro mayor homenaje a todos ellos será estar a la altura de los tiempos, para de esa manera, contribuir eficazmente a la continuación y acrecentamiento de su obra.

En estos 50 años, el Programa de *Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia*, ha sido pionero en el contexto de las universidades públicas del país y fue el primer programa de contaduría en el Departamento de Antioquia. La estructura curricular ofrecida por nuestra Facultad fue inspirada en dos importantes referentes internacionales de la época, la Universidad de Syracuse en Estados Unidos y el Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey en México.

Revisando un poco la historia en estos 10 lustros, es en 1970, que el Departamento de Ciencias Contables comienza su carrera de integración internacional al enviar a México a los profesores Lázaro de Greiff Zapata y Julio E. Correa Gallego, para realizar estudios superiores. Al regresar de sus estudios, el profesor Lázaro de Greiff innova en el Depar-

tamento al ingresar el tema de la *teoría contable*, enseñándolo mediante la traducción de revistas norteamericanas tales como *Accounting Review*. Así las cosas, fue nuestro Departamento de Ciencias Contables quien en Colombia institucionaliza inicialmente la enseñanza de la *teoría contable* en la formación de contadores públicos. Recordamos con gran aprecio a nuestro egresado Germán Estrada Escobar quien fuera Jefe del Departamento de Ciencias Contables entre 1971 y 1974. A él, le debemos la introducción de las primeras traducciones de artículos especializados del inglés al español con fines académicos y el tratamiento inicial de los temas de control interno y auditoría. Durante su jefatura logró consolidar el Programa de *Contaduría Pública* con el nombramiento de profesores de tiempo completo y la vinculación de estudiantes como auxiliares de cátedra, entre quienes sobresalen nombres como los de John Cardona Arteaga, Gonzalo Valderrama Aguilar, Virgilio Mahecha Pérez, María Eugenia Upegui Velásquez, Fabio Alfonso Cortés y Javier Carvalho Betancur; quienes posteriormente fueron el relevo generacional de esa época, todos ellos por su trabajo y esfuerzo han construido con la historia del Departamento de Ciencias Contables llevando al más alto nivel su nombre.

Agradecemos además por su contribución en estos 50 años de historia a los profesores Rafael Awad, Eliécer Maya, Gustavo Arrieta, Darío Moreno, Jack Araujo Ensuncho, Horacio Aguiar, Miguel Ángel Zapata, John Suescún, Luis Alberto Cadavid Arango, Carlos Fredy Martínez, Joaquín Cuervo Tafur, Margarita María Mejía, Orlando Cano, Horacio Valencia y Héctor Garcés.

Contamos hoy, para la ambiciosa realización de nuestros ideales, con una planta de excelentes profesores, poseedores de altas credenciales académicas y de una sólida experiencia docente, profesional e investigativa; además con el talento, la energía, la formación intelectual de un grupo de jóvenes, con mucho corazón, que son nuestros estudiantes. Todo esto, sin duda, es nuestro mayor patrimonio. Disponemos, a su vez, de otros bienes nada desdeñables: una misión, una visión, unos principios y una filosofía educativa. Gracias a todo esto, nuestro Programa ha sido capaz de formar excelentes profesionales, ha inculcado en sus estudiantes el espíritu de liderazgo, su visión del mundo, madurada en las aulas universitarias, lo que les ha permitido participar en los cambios que vive nuestra nación y entenderlos en su justa medida.

Es en 2011, cuando se emprende la difícil tarea de un nuevo relevo generacional, que esperamos hacerlo bien, y que cuando sea el momento de celebrar los 20 lustros, nuestros sucesores encuentren un Departamento de Ciencias Contables fortalecido, justo y fundamentado en un sentido ético. Para afrontar los temas estratégicos del Departamento, formalizamos diferentes comités internos de trabajo, conformados por sus profesores, a saber: Comité 50 años, Comité de Apoyo al Currículo, Comité de Investigaciones, Comité del Consultorio Contable, Comité de Trabajo de Grado, Comité de Revistas, Comité de Autoevaluación y Acreditación, Comité de Posgrados, Comité de IFRS y Comité de Comunicaciones. Los profesores responsables de encarar el futuro del Departamento como relevo generacional son: Martha Cecilia Álvarez Osorio, María Isabel Duque Roldán, Belky Esperanza Gutiérrez Castañeda, Lina María Muñoz Osorio, Lina María

Ochoa Bustamante, Andrés Felipe Pulgarín Arias, Carlos Eduardo Castaño Ríos, Jaime Alberto Guevara Sanabria, Julián Zamorra Londoño, Luis Guillermo Herrera Marchena, Luis Fernando Gómez Montoya, Marco Antonio Machado Rivera, Óscar Ramón López Carvajal, Omar Hernando Bedoya Martínez, Carlos Mario Ospina Zapata, Jaime Andrés Correa García y Jair Albeiro Osorio Agudelo.

Aunado a esa estructura del Departamento, con ocasión de la conmemoración de los 50 años, nace la idea de este proyecto y libro titulado **“huellas y devenir contable”**, un sueño del Departamento liderado por el profesor Marco Antonio Machado, cuyo objetivo fundamental es “hacer referencia a los diferentes aportes sobre los fundamentos de la contabilidad y la comprensión de las prácticas contables en el contexto institucional y colombiano, complementado con una aproximación a la perspectiva internacional”, que se presenta a toda la comunidad a través de capítulos que incluyen nuestras 12 líneas de investigación, en donde participaron activamente nuestros profesores y estudiantes, visibilizando al Departamento en el contexto regional, nacional e internacional.

Como Jefe del Departamento de Ciencias Contables y egresado de esta casa de estudios, me complace y gratifica presentar este valioso libro que ha sido realizado para favorecer el pensamiento crítico y analítico de todos los investigadores y académicos; es el fruto de la colaboración de todos los profesores y de un grupo de estudiantes del Departamento de Ciencias Contables, que se dieron a la tarea de emprender juntos, durante varios meses, un proyecto académico investigativo acerca del estado del arte de las diferentes líneas de investigación de nuestro Departamento de Ciencias Contables. El resultado final “Huellas y Devenir Contable” es un sueño hecho realidad, con el que estamos convencidos dejaremos huella; pero más que cualquier otro objetivo, nuestro colectivo de profesores quieren hacer parte de esta historia de 50 años del Departamento de Ciencias Contables, construyendo confianza pública.

**Jair Albeiro Osorio Agudelo**

*Jefe*

*Departamento de Ciencias Contables*

*Facultad de Ciencias Económicas*

*Universidad de Antioquia*



## PREFACIO

No todos los libros traen un Prefacio. Algunos traen un Prologo, otros una Presentación y otros una Introducción. Si leemos el diccionario Pequeño Larousse Ilustrado, nos dice, entre sus varias acepciones que un prefacio es "algo preliminar", o bien unas palabras iniciales. Pero leyendo algunos Prefacios de algunos libros encuentro que es una especie de narrativa histórica sobre el tema tratado. Me iré por este último enfoque para darle contenido a este Prefacio.

El Departamento de Ciencias Contables (antes Departamento de Contaduría) de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Antioquia, cumple 50 años de haber sido creado. Desde luego que se trata de un acontecimiento singular, de gran significado para el Departamento, para la Facultad y, de igual modo, para la Universidad misma. En este periodo hemos visto un tránsito de aquellas cosas y circunstancias que antes existían y hoy ya no; y de cosas y circunstancias que no existían, entonces, y que hoy sí. Creo que un estudio como el que se ha hecho, con tal motivo, era algo necesario para lograr rescatar algunas cosas que ya estaban sepultadas por el polvo del olvido; era justo que vieran la luz del sol nuevamente. O bien, como diría un pensador: las cosas que no se escriben no están terminadas. O como dijera un otro: lo escrito sobre los hechos es tan importante como los hechos mismos.

Este libro titulado: "**Huellas y Devenir Contable**" tiene como objetivo desarrollar una aproximación al estado del arte en las líneas de investigación del grupo GICCO del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia".

El escenario inicial en el cual abrió los ojos por primera vez el Departamento de Contaduría, estaba caracterizado por la existencia de una profesión naciente (legalmente hacía sólo 2 años) con la Ley 145 de 1960, la cual exigía, precisamente, que a partir de ella, los próximos contadores públicos deberían tener título de contador público otorgado por una Universidad.

Antes de ello, solo existían las llamadas "Facultad Nacional de Contaduría" que funcionaban de manera independiente, una en Bogotá y la otra en Barranquilla, las cuales estaban destinadas a desaparecer para darle paso o incorporarse a las nacientes universidades. Dicho de otro modo, Contaduría en la Universidad de Antioquia, fue una de las facultades pioneras en surgir en el territorio nacional, condición que ha mantenido a lo largo de sus 50 años de existencia. Y ello fue así, ya que mientras las 2 anteriores facultades desaparecían, el Departamento de Contaduría de la Universidad de Antioquia asumía la responsabilidad de emprender el cambio hacia nuevos horizontes y orientar la ruta que



habrían de seguir otras facultades. Es decir, hacia la construcción de una contabilidad como disciplina científica, basada en la investigación científica, dejando atrás la contabilidad técnica basada en normas o en principios de contabilidad generalmente aceptados; así mismo, la construcción de una Contaduría pública como profesión con una alta formación académica: integral en el hacer, el ser y el conocer, que respondiera a los cambios de la nueva realidad, a los cuales el país y el mundo se asomaban basados en la ciencia, la tecnología y la innovación; quedando atrás una contaduría cuyo nivel académico dejaba mucho que desear. El contador público de entonces era empírico y su formación se acercaba más a la de un técnico contable que a la de un profesional Contador público. Había unos 5000 contadores autorizados y no más de 600 contadores titulados, egresados estos de las dos facultades de contaduría antes mencionadas. Hoy (2012) son más de 170.000 los contadores titulados y más de 220.000 los estudiantes de Contaduría.

Toda esta tarea estuvo a cargo de una nómina de destacados Contadores profesores y estudiantes del Departamento, quienes le dieron a éste y a la profesión mucho lustre con sus valiosos aportes. He de mencionar solo algunos nombres, ya que sería muy extenso mencionarlos a todos; son los casos de Eliecer Maya, Fabio Alfonso, Anibal Henao, Lázaro de Greiff, Arturo Penagos, María Eugenia Upegui, John Cardona, Javier Carvalho, Horacio Aguiar, Germán Estrada y Carlos Freddy Martínez. Me honra haber formado parte de esta nómina de colegas que tanto trabajaron para tener un Departamento de Ciencias Contables con tantas fortalezas como las que tiene. Los aportes se dieron en campos como el de la Teoría Contable y la Investigación Contable. De hecho fue la primera universidad donde se impartieran estas asignaturas, la primera en 1970 y la segunda en 1993. Hoy todas las facultades de contaduría del país las imparten. Eso es mostrar el camino. De dos profesores de este Departamento, surgió la propuesta de celebrar el día del Contador público Colombiano, hoy es un paradigma en todo el país; igualmente, propusieron a la profesión contable el programa mínimo conteniendo los objetivos de la lucha nacionalista. Apareció la revista, CONTADURIA, la primera en materia contable, que fué indexada en Colombia. Se publicó el primer y único libro sobre Contabilidad Social y Ambiental, que al decir del colega Jorge Manuel Gil Fabra, en él han aprendido los argentinos estos temas. De hecho, por su alto nivel académico impartido, fue la primera Facultad de Contaduría (léase Departamento) en obtener la certificación de acreditación del ICFES. Estos y muchos más, son los aportes valiosos para la profesión contable colombiana, hechos con pasión desde este claustro.

Hoy las preguntas que se formulan los investigadores del Departamento de Ciencias Contables son otras, por ejemplo: ¿Cuál es el estado de la cuestión en los ejes problematizadores del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia? ¿Cuál es el estado de la cuestión en las líneas de investigación contable? ¿Qué problemas se abordan en las líneas de investigación contable? ¿Qué teorías y metodologías se utilizan en la construcción del discurso contable? ¿Qué tendencias emergen? Todas estas preguntas son una invitación a las nuevas generaciones de estudiantes y profesores contadores, a vincularse al trabajo investigativo creador de nuevas realidades contables y, de esta mane-

ra, lograr romper los lazos que nos atan al pasado, convirtiéndonos en actores del cambio y no en meros espectadores del mismo.

Muchas son las inquietudes que vive la profesión preocupada por alcanzar los más altos niveles de calidad en lo nacional e internacional. Estoy seguro que, así como logró salir airoso de los retos anteriores, así lo hará con los nuevos retos hacia el devenir.

Debo finalmente reconocer el magnífico trabajo realizado por el colega Marco Antonio Machado al frente de estas celebraciones y por su excelente investigación plasmada con sus coinvestigadores y estudiantes en formación investigativa en este libro **“Huellas y Devenir Contable”**.

Feliz cumpleaños institucional, colegas profesores y estudiantes.

**C.P. Jack Alberto Araujo Ensuncho**

*Profesor e investigador contables*

*Profesor Jubilado de la Universidad de Antioquia*



## PRÓLOGO

Colombia es, en el mundo de habla hispana y sus alrededores, el país de las fantasías y de las constantes búsquedas explicativas del mundo y de su historia. Y también de los milagros, no tanto divinos –que los hay también- sino humanos y sociales. Permítaseme la irreverencia de traer a la escena de este prólogo –y mantenerlo como telón de fondo durante su lectura- a Arciniegas con su apuesta a “la loca juventud” y al Gabo García Márquez con sus personajes del realismo mágico. En Colombia y en la esencia de nuestra América, como nos definía Martí, estos acompañamientos siempre habitan en los espíritus literarios porque forman parte de nuestro propio ser. Inclusive en obras de Contabilidad.

Y en definitiva un libro sobre temas de investigación como el presente, es una construcción literaria abierta que excede los aspectos técnicos, es un texto donde la investigación pretende transformar realidades con ideas y palabras. Porque es cierto que la vida en los claustros universitarios –lo sabrán bien los estudiantes una vez que se conviertan en graduados- nos muestra dos mundos: el de la realidad y el de los libros. Estos mundos no siempre coinciden, aunque debo confesar que en las actuales circunstancias de verdadero alumbramiento como ésta, prefiero depositar más confianza en los libros que en la realidad.

Porque la educación bancaria y repetitiva ha consagrado la construcción de una realidad simple e incompleta bajo la asunción básica que el objetivo, el fin único y exclusivo del beneficio máximo es el núcleo motor del sistema económico y que el principio hedónico del egoísmo es la locomotora de la sociedad. La realidad -real y cotidiana- del devenir histórico pareciera mostrarnos que la sociedad humana aspira a algo más: no sólo producción técnica y acumulación financiera sino también distribución socioeconómica; no tanto renta monetaria para los accionistas como productividad social; no sólo los *stakeholders* sino la sociedad toda; no sólo el costo del esfuerzo sino la alegría del bienestar.

Los autores universitarios del presente texto saben y manifiestan que las ciencias y los conocimientos, no son axiológicamente neutrales, es decir, no están libres de valores. Con su trabajo contribuyen al formidable esfuerzo de revelar y reconocer los valores implícitos en los conocimientos, para poder deconstruirlos y hacerlos, siempre de manera provisoria, más adecuados a las necesidades humanas, a nuestro requerimiento de equidad, al compromiso de productividad social.

Saben también, y lo dejan implícito en cada uno de los capítulos del libro, que no necesitamos nuevos dogmas que acoten nuestra libertad, sino más ciencia que nos ayude a

comprender y más pensamiento crítico que nos permita cuestionar. La estructura profesional emergente de los procesos normativos, globalizados y acríticos genera centralización, creación de dependencia, fragmentación, marginación y segmentación e impulsa la división vertical del trabajo. Sólo con programas de investigación universitaria como los que posibilitan estos trabajos que prologamos, se puede encontrar el espacio de creatividad que acompaña una posición humanista contra la alienación.

En nuestra América, si Brasil es Roma, Colombia es Creta<sup>1</sup> Y este texto paisa que osamos prologar es un pequeño milagro, un refrito de ciencia aceptada, técnica probada y creatividad hipotética, en un marco investigativo inquisidor y crítico; una variada combinación en la que la tierra verde de laboreo intelectual prevalece sobre la urbe gris pavimentada y moderna de corte enciclopédico; un aspirante cartesiano con una pizca de magia caribeña, donde grandes sacerdotes han entremezclado sus mejores pócimas y elixires con sus aprendices para pergeñar una obra colectiva tan inédita como extensa e inacabada.

Y creo que es importante citar las creencias mágicas y primitivas como base para construir la cotidianeidad de los imaginarios del futuro. Los trabajos de investigación como el que presentamos tienen el don de incitarnos a bajar de la torre de marfil de la Universidad y a anclar los temas en la realidad socioeconómica que nos permite perfilar ese futuro.

Se trata de un texto universitario y es precisamente nuestra universidad latinoamericana la que debe asumir el compromiso de ser libre de ataduras, es decir, presentarse y ser una Universidad sin condiciones, capaz de producir conocimientos que digan toda la verdad y, a su vez, de deconstruirse a sí misma, inclusive criticar su propia dinámica de creación de nuevos conocimientos.

Porque también eso espera la sociedad de la investigación, que ayude a inventar una racionalidad ampliada de la Contabilidad, una ética de la responsabilidad social, con viabilidad de futuro. La permanencia de la ciencia sólo puede existir bajo la condición de la permanencia de la ecología, de la dignidad humana y de la solidaridad social. Porque no existe libertad individual separada del contexto de sus condiciones sociales.

Considero que, con la idea de desafiar las fronteras del conocimiento, sus autores han recurrido al recurso de trabajar la idea de “estado del arte” para cada una de las áreas temáticas encaradas. Han sido muy humildes y esquivos en la designación porque el trabajo que nos ofrecen en este texto no es sólo de inventarios, sino propositivo. El término “estado” nos lleva a la situación actual del conocimiento y el concepto “arte” nos lleva a las praxis profesionales y cognitivas, al hacer más que a las ideas académicas y metodológicas. Los autores se han esforzado en combinar ese hacer en la Contabilidad con las ideas del pensamiento.

---

<sup>1</sup> Intento una relación al desarrollo silábico en Creta cuyas tablillas ideográficas son un antecedente de Contabilidad y un reconocimiento de que el hombre aprende a contar antes que a escribir.

Podemos afirmar que no es un tratado práctico. Todo lo contrario, más bien parece subsumirse en una idea prudencial y aristotélica de la Contabilidad: una praxis de naturaleza social puesta al servicio de una acción, que se problematiza críticamente para que pueda emerger como pensamiento. Sus autores en ese sentido, cometen una osadía: se han encargado de desafiar, desde su aldea medillenesca, el *mainstream* del mundo globalizado, que sólo se ocupa del contenido normativo para justificar futuras y predecibles burbujas financieras. Sus autores decimos, se han animado a “pensar la Contabilidad”, a tratarla rigurosamente como un objeto epistémico, a derivar de ella figuras profesionales y operativas; han ayudado a instalarla en el campo de la conciencia humana y la han increpado: ¿a qué se refiere?, ¿cómo se produce (la investigación) y cómo se reproduce (la educación)?, ¿a quienes sirve?. Y no sólo como una teoría pura ni axiomática, sino como una pauta de acción aplicable a la realidad. No implica esto una jerarquización de lo técnico –necesario- sobre lo teórico –imprescindible- sino que es el camino crítico que los autores se han cuestionado para poderla hacer avanzar en el futuro.

El compendio de textos que se me invita a prologar por parte de la comunidad contable de la Universidad de Antioquia expresa, en sus contenidos, la visión más abarcativa de la Contabilidad: un espacio multiparadigmático, una materia suficientemente viscosa como para dejar adheridos en su contenido temas tan variopintos como la gestión, la administración fiscal, las organizaciones, la educación, los costos, las finanzas y la auditoría, incluyendo los contenidos técnicos, históricos y públicos. Un cúmulo de verdaderos conocimientos todos ellos accionables. Emergen allí cuerpos cognitivos aparentemente lejanos como la teoría financiera y la teoría del Estado, con la teoría del control y la teoría normativa de la Contabilidad.

Los autores, adscribiendo al legado universitario latinoamericano e integrador, se encargan de unir, mediante una construcción de finos lazos de orfebrería, realidades con métodos y concepciones teóricas. ¿Qué tienen en común estas temáticas, sino el telón de fondo de la racionalidad contable ampliada?. Una racionalidad que excede los alcances clásicos de los medios-a-fines para incluir los contenidos sociales y hasta ecológicos.

Habitan en el texto no sólo ponencias novedosas sobre algunos aspectos teóricos de la Contabilidad, las organizaciones y el control, sino una fuerte impronta profesional (la auditoría, la revisoría fiscal y los desarrollos tecnológicos) y educativa que también son derivas institucionales del contenido técnico de la propia Contabilidad.

En general esperamos de los prólogos (del griego πρόλογος *prologos*, de *pro*: ‘antes y hacia’ (en favor de), y *lógos*: ‘palabra, discurso’) una actitud a favor del discurso de la obra. Notarán los lectores que en este prólogo no me ha resultado posible separar el “Ustedes” del “Nosotros”, confundiendo y contrariando algunas reglas gramaticales. Con cierto pudor quiero comentar que me siento involucrado con los autores, aunque una de mis deudas de vida es no haber podido ser parte del marco académico de la Universidad colombiana, de quienes he aprendido mucho más de lo que conozco. También quiero confesar –con

el poco valor de mi palabra ya gastada- que siempre he sentido por los compañeros de la Universidad de Antioquia una especial admiración por sus capacidades para combinar los itinerarios críticos con las visiones profesionistas clásicas.

Creo que el libro vuelve a ratificar esa amalgama heterodoxa de overol y levita, de sacrificio e inspiración que constituyen un valor agregado universitario de compromiso militante con la pedagogía de la pregunta. La verdadera investigación nos deja más dudas que respuestas y es esa la garantía de su pervivencia en el tiempo.

Mi sentida creencia es que estamos en presencia de un libro para consultar y también para leer. Es este un libro universitario, construido al calor del compromiso académico de profesores y de la potencia creadora e irreverente de los estudiantes. Para sus autores constituye, transitoriamente, un punto de llegada; para otros será un punto de partida, esa es la única garantía para el desarrollo universitario de los conocimientos.

Por ello el lector podrá reconocer en el libro algunas tan lejanas como imprescindibles reminiscencias de estudiantina, que invita a las utopías como clave para interpretar el mundo real. Por eso también los autores de este texto nos vienen a grabar el desafío de ratificarnos como integrantes de nuestra América. Ojalá otras instituciones universitarias del continente tengan la valentía de incorporarlo a sus bibliotecas, que suelen rebozar de ciencia colonial normal, con pocos espacios para las producciones propias.

Es este un libro optimista, no sólo por la sabiduría de los maestros ya consolidados que han participado, sino por la emergencia del compromiso de los jóvenes estudiantes que participaron del mismo. Este es un desafío de doble vía: para los profesores ser aceptados por los estudiantes y para los estudiantes ser reconocidos por los profesores. Porque participar de un texto, es, también, un proceso de construcción en común, de goce sensitivo, cuando escribimos sobre una investigación “sentimos” que estamos construyendo nuestro propio pasado, al que miraremos luego desde el prisma del tiempo y lo haremos con alegría y nos sonreiremos. Seguramente los cuarenta y siete universitarios partipantes han preferido asignar tiempo vital al esfuerzo analítico de concretar sus investigaciones, pero ahora, frente al texto, tendrán la oportunidad de brindar por su éxito futuro: a fondo. Hoy será distinta nuestra visión del futuro que ayer, hoy, con este libro en nuestra biblioteca –casi me tiento de decir en nuestra mesa de luz- nos sentiremos más optimistas.

El marco general del libro me recuerda y me orienta a ratificar el destino del pensamiento único de los principios de contabilidad generalmente aceptados, hoy continuados en las normas financieras de la globalización normativa del derecho contable. La investigación, que es crítica por naturaleza y por concepción, demuestra que aquel pensamiento así como el encuadre limitativo de la prescripción contable, no sólo son ineficientes en nuestra realidad, sino que ahoga la creatividad de la propia investigación. En ese sentido, contradice la libertad que dice defender, nada más esquemático que el cepo a los conocimientos excusado en la prevalencia de normas técnicas cuasilegales. Por eso los autores

del presente libro prefieren escapar de la repetición tediosa e inútil de normas y argumentos que otros ya desarrollaron antes, para ubicarse como genuinos preguntadores sobre la realidad para investigarla, para olfatear la verdad indagando al conocimiento: esa es la verdadera actitud científica que permite una construcción útil a los intereses sociales. No es repetir para alienar, es cuestionar para crear, para sentirse realmente humanos y libres en el marco de una sociedad más justa y equitativa.

Un tipo de investigación orientada a la emisión de normas profesionales de tipo jurídico-técnico, y que supone un criterio acerca del rol de la Contabilidad como actividad fuertemente prescriptiva, es reemplazada en esta obra por un rol con mayor énfasis descriptivo, con una extensión hacia problemáticas específicas, lo que implica nuevos horizontes en cuanto a su metodología de investigación.

La necesidad de investigar en Contabilidad no sólo es una condición implícita en el estatus universitario sino también, un requerimiento social. Porque investigar en Contabilidad implica aceptar que esta pertenece al campo de las Ciencias Sociales, que como disciplina tiene por objeto resolver problemas, que debe valerse de alguna metodología tecnológica o científica para resolver dichos problemas y que tiene que contar con un método de investigación caracterizado por una metodología científica válida.

Que el grupo haya elegido la alternativa metodológica de investigación mediante el camino de problematizar las áreas del conocimiento implica una decisión tanto epistémica como actitudinal. El derribar los obstáculos de la pregunta clásica en Contabilidad (para qué investigar?) exige –además de método– un espíritu de cuerpo y una concepción humanista del conocimiento, exige escapar de visiones tecnocráticas para adentrarse en los impactos sociales de la Contabilidad a través del control, de la revisoría, de los costos, de los impuestos y de las finanzas.

Además, los autores participan en algo fascinante que tiene el mundo actual; la ciencia y la tecnología avanzan cada día y en cada área del conocimiento porque la sociedad lo necesita y ello es lo que incita a la investigación. El motor principal del progreso social de la ciencia y la tecnología es la investigación. Y es muy esperanzador que jóvenes estudiantes intervengan en ese proceso que tiene ribetes de desafío y constituyen acciones verdaderamente alucinantes.

Deseo enfatizar la relevancia que tiene en el libro la aplicación de una metodología de la investigación; que es una de las características de las ciencias que han dado progreso a la humanidad y que es puesta como foco por los autores que se esfuerzan por conocer y ampliar esa metodología cognitiva basada en ejes problematizadores.

Sin investigación en Contabilidad no hay aprendizaje significativo de las ciencias económicas<sup>2</sup>. Este libro, estoy seguro, ayudará en el proceso de construcción de conceptos y en

---

2 Incluyo aquí a la economía y la administración, las finanzas, la fiscalidad y la gestión gubernamental.



la captación de la relación teoría-práctica (razón-acción), que es propia del ingrediente científico-tecnológico de la cultura contemporánea.

Patagonia argentina, fines del invierno del año 2012.

**Dr. Jorge Manuel Gil.**

*Contador Público (UBA).*

*Profesor e investigador categorizado.*

## ÍNDICE DE AUTORES

### INVESTIGADORES:

#### *Martha Cecilia Álvarez Osorio*

Contadora Pública de la Universidad de Antioquia. Magíster en Administración de la Universidad Pontificia Bolivariana, especialista en Gestión Tributaria de la Universidad de Antioquia y especialista en Didáctica Universitaria de la misma universidad. En la actualidad es profesora de la Universidad de Antioquia y miembro del Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables (GICCO).

#### *Omar Hernando Bedoya Martínez*

Contador Público de la Universidad Autónoma de Colombia. Especialista en Gestión Tributaria de la Universidad de Antioquia, especialista en Auditoría de Sistemas de la misma universidad, cursa séptimo semestre de Derecho en la Universidad Autónoma de Colombia. En la actualidad es profesor de la Universidad de Antioquia, miembro del Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables (GICCO).

#### *Carlos Eduardo Castaño Ríos*

Contador Público de la Universidad de Antioquia. Candidato a Magíster en Administración de la Universidad de Antioquia. En la actualidad es Director de la Revista “Contaduría Universidad de Antioquia”, profesor de la Universidad de Antioquia y miembro del Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables (GICCO).

#### *Jaime Andrés Correa García*

Contador Público de la Universidad de Antioquia. Magíster en Ingeniería Administrativa de la Universidad Nacional de Colombia, especialista en Finanzas Preparación y Evaluación de proyectos de la Universidad de Antioquia. En la actualidad es profesor de la Universidad de Antioquia y miembro del Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables (GICCO).

#### *María Isabel Duque Roldán*

Contadora Pública de la Universidad de Antioquia. Magíster en Ciencia Política de la Universidad de Antioquia, especialista en Revisoría Fiscal y especialista en Didáctica Universitaria de la misma universidad. En la actualidad es profesora de la Universidad de Antioquia, Coordinadora del Consultorio contable y miembro del Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables (GICCO).

#### *Luis Fernando Gómez Montoya*

Contador Público de la Universidad de Antioquia. Magíster en Administración de la Universidad EAFIT y especialista en Alta Gerencia. En la actualidad es profesor de la Universidad de Antioquia y miembro del Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables (GICCO).

***Yuliana Gómez Zapata***

Contadora Pública de la Universidad de Antioquia. Candidata a Magíster en Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia. En la actualidad es profesora del Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid.

***Jaime Alberto Guevara Sanabria***

Contador Público de la Universidad Nacional de Colombia. Candidato a Magíster en Administración de la Universidad de Antioquia, especialista en Régimen Jurídico, Financiero y Contable de Impuesto de la Universidad de los Andes. En la actualidad es profesor de la Universidad de Antioquia y miembro del Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables (GICCO).

***Belky Gutiérrez Castañeda***

Contadora Pública de la Universidad Libre de Colombia. Doctora en Ciencias Contables de la Universidad de São Paulo (Brasil). En la actualidad es profesora de la Universidad de Antioquia, Directora de la Maestría en Ciencias Contables y miembro del Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables (GICCO).

***Oscar Ramón López Carvajal***

Contador Público de la Universidad de Antioquia. Magíster en Auditoría Contable de la Universidad Autónoma de Madrid (España), candidato a Magíster en Ciencias de la Administración de la Universidad EAFIT. En la actualidad es profesor de la Universidad de Antioquia y miembro del Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables (GICCO).

***Marco Antonio Machado Rivera***

Contador Público de la Universidad Nacional de Colombia. Candidato a Doctor en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes (Venezuela), candidato a Magíster en Ciencias de la Administración de la Universidad EAFIT, especialista en Gerencia estratégica de Costos y de Gestión de la Universidad Central y especialista en Ciencias Fiscales de la Universidad Antonio Nariño. En la actualidad profesor de la Universidad de Antioquia, Director del Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables (GICCO) y Coordinador del Comité de Investigaciones.

***Lina María Muñoz Osorio***

Contadora Pública de la Universidad de Antioquia. Candidata a Magíster en Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia, especialista en Gestión Tributaria y especialista en Revisoría Fiscal de la misma universidad. En la actualidad es profesora de la Universidad de Antioquia y miembro del Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables (GICCO).

***Lina María Ochoa Bustamante***

Contadora Pública de la Universidad de Antioquia. Magíster en Administración de la Universidad EAFIT. En la actualidad es profesora de la Universidad de Antioquia y miembro del Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables (GICCO).

*Jair Albeiro Osorio Agudelo*

Contador Público de la Universidad de Antioquia. Magíster en Administración del Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey (México), especialista en Finanzas, Preparación y Evaluación de Proyectos de la Universidad de Antioquia. En la actualidad es Director del Departamento de Ciencias Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Antioquia, profesor de la misma universidad y miembro del Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables (GICCO).

*Carlos Mario Ospina Zapata*

Contador Público de la Universidad de Antioquia. Magíster en Ciencias de la Administración de la Universidad EAFIT. En la actualidad es profesor de la Universidad de Antioquia y miembro del Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables (GICCO).

*Andrés Felipe Pulgarín Arias*

Abogado de la Universidad Autónoma Latinoamericana. M.sc. en Derecho Procesal de la Universidad de Medellín, especialista en Derecho Público Área Administrativa de la Universidad Autónoma Latinoamericana. En la actualidad es profesor de la Universidad de Antioquia y miembro del Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables (GICCO).

*Julián Esteban Zamorra Londoño*

Contador Público de la Universidad de Antioquia. Candidato a Magíster en Administración de la Universidad de Antioquia, especialista en Finanzas y Mercado de Capitales de la Universidad de Medellín. En la actualidad es profesor de la Universidad de Antioquia y miembro del Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables (GICCO).

**AUXILIARES DE INVESTIGACIÓN:**

*Sandra Marcela Agudelo García*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Le gusta el área de la revisoría fiscal, la auditoría y las finanzas. En su tiempo libre le gusta escuchar música, salir a comer, bailar y descansar.

*Julieth Sorany Alzate Giraldo*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Académicamente le gustan los temas de teoría contable, especialmente los abordados bajo las corrientes heterodoxas de investigación contable. Le encanta la vida social, bailar, ir al cine, leer sobre metafísica, apreciar la música, el teatro y conocer nuevas culturas.

*Marlon Arenas Lastra*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Desde siempre le han gustado las Finanzas y los temas de informática y computación. Sus pasatiempos son escuchar música, los videojuegos y tocar la guitarra.

*Shirley Arrieta Suárez*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Le parecen interesantes los temas

relacionados con Auditoría y las finanzas y para ella la investigación debe ser parte del vivir de los contadores ya que permite conocer su pasado, presente y sobre todo saber hacia dónde van.

***Daniela María Barrios González***

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. En cuanto a lo académico le gusta la investigación, la teoría contable, La contabilidad financiera, los costos, la contabilidad social y un tanto de lo público. Disfruta ir a teatro, asistir a conciertos, ejecutar el teclado eléctrico, conversar, leer una buena novela y disfrutar de la compañía de sus amigos.

***Geison Alejandro Bustamante Zuleta***

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Le gusta la corriente de la Auditoría y de las Finanzas y como hobbies le gusta ver películas en lo posible en el cine, tocar guitarra y leer.

***Juan Camilo Cardona Montoya***

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Académicamente se inclina por la auditoría interna y el control interno en el sector público. A nivel personal le encanta bailar y cantar en reuniones familiares

***Ángela Cristina Chamorro Revelo***

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. A nivel académico se ha inclinado hacia los temas de Auditoría y Costos, y ve en la investigación una forma de aportar y dejar huella para el camino de otras generaciones, disfruta viajando y conociendo diferentes lugares y culturas, su pasatiempo favorito: una buena película.

***Camila Correa Giraldo***

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Participó en la Línea de investigación de Análisis de los Procedimientos Tributarios.

***Leidy Marcela Correa Osorio***

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Académicamente tiene afinidad con la auditoría, las finanzas y los temas relacionados con la parte tributaria. Entre sus actividades favoritas se encuentran la natación, la música, el baile y la lectura.

***Juan Carlos Fernández Pineda***

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Pertenece al Grupo de Estudiantes de Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia –GECUA-, ahí se acercó y le tomó gusto a los temas de Investigación y la Teoría Contable. Le encanta leer y escribir.

***Sindy Giraldo Giraldo***

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Participó en la Línea de investigación de Educación Contable.

***Kenia Mileth Gómez Lobo***

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Los temas académicos que le gus-

tan son los relacionados con las finanzas y la Auditoría. A nivel personal le gusta ir a teatro y cine, en ocasiones practica baloncesto y también le gusta la literatura.

*Natalia Andrea Higuera Ortega*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Le gustan mucho las Finanzas, la Contabilidad Internacional y la Auditoría. Es sus ratos libres lee documentos de cultura general, toca la batería y sale a caminar por la ciudad.

*Yulie Astrid Hurtado Montoya*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Le gusta la investigación Contable, principalmente aplicada en el campo de la contabilidad social y la contabilidad de gestión. Es una persona soñadora, le encanta practicar atletismo, le gusta leer, escribir, compartir con su familia y reír con los amigos.

*Liliana Cristina Londoño Ruiz*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Académicamente se ha inclinado hacia los temas de la contabilidad financiera y la tributaria y le gusta participar en la investigación. Le gusta leer, escuchar música, las películas de drama y compartir con su familia y amigos.

*Ferney Ancizar López Villa*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Académicamente le gustan las finanzas, el control y la tributación, y primordialmente la investigación para la profesión. Comparte su tiempo con la natación, el cine, sus amigos y la música.

*Andrés Mateo Martínez Gaviria*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. La educación, la teoría contable y las finanzas son las líneas de trabajo académico que mayor interés le producen. Su vida, como la contabilidad, gira en torno a las cuentas, las letras y las historias.

*Gloria Omaira Muñetón López*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Académicamente se inclina por la tributaria y el control. A nivel personal le encanta bailar y compartir con los amigos

*Marolyn Muriel Muñoz*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Académicamente se inclina por Auditoría y los impuestos, y le gusta participar en actividades investigativas y lúdico-deportivas. Le encanta el cine, en especial las películas de terror, le gusta mucho practicar karate, escuchar música y salir de paseo.

*Mayestty Nagles Vergara*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Ha desarrollado un gusto muy especial por la línea de educación en contabilidad, como también le llama la atención participar en actividades investigativas, Le gusta mucho practicar baloncesto, leer, ver documentales, escuchar música y nadar en ríos, el cual se convierte en una de sus actividades predilectas en las vacaciones decembrinas.

*Karen Eliana Ríos Gallego*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Le gusta el tema de las finanzas. En su tiempo libre le encanta hacer ejercicio, amar la naturaleza y escuchar música.

*Lina María Rivera Rico*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Académicamente le interesan los temas relacionados con Contabilidad de Gestión, en especial los Costos y adicionalmente a eso los temas jurídicos y la investigación. En cuanto a sus pasatiempos, le gusta socializar, escuchar música, leer, practicar baloncesto, pasar tiempo con su familia, sonreír y robar sonrisas.

*Luisa María Rosero Vergara*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Participó en el Eje problémico de Control organizacional y la Línea de investigación Procesos de Auditoría.

*Yesenia Seguro Metaute*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Académicamente se inclina por la auditoría, le gusta mucho la parte de planeación, evaluación y ejecución de proyectos, le gusta todo lo que tiene que ver con presupuestos. Disfruta ir a teatro, a cine y a conciertos de diversos géneros, le gusta patinar y compartir con las personas.

*Steven Espinoza Montoya*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Participó en la Línea de investigación de Control Interno.

*Doris Alexandra Serna López*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Se inclina por los costos, finanzas y auditoría, además le gusta leer e investigar temas nuevos que ayuden a su desarrollo profesional y aporten al crecimiento del saber contable. Es una persona soñadora y emprendedora, le gustan los negocios. Así mismo le encanta ir a cine y teatro, conocer nuevos lugares e interactuar con nuevas personas.

*Deisy Janeth Valencia Torres*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Participó en la Línea de investigación Análisis de los Procedimientos Tributarios.

*Tatiana Andrea Vanegas Ruda*

Estudiante de Contaduría de la Universidad de Antioquia. Le gusta la auditoría y los costos. Le encanta bailar, pintar, ir a cine, tomar una cerveza bien fría con sus amigos y tener una charla bien divertida, al igual que estar rodeada de su familia.

## INTRODUCCIÓN

*Por: C.P. Marco Antonio Machado Rivera*

Director del proyecto de investigación  
“Huellas y devenir contable”

En el año de 1962, se creó por medio del Acuerdo N° 03 del 19 de septiembre, la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia y como conmemoración a esta importante fecha, surgió la iniciativa académica e investigativa que denominamos “proyecto de investigación Huellas y Devenir Contable”, cuyo objetivo era desarrollar una aproximación al estado del arte de las diferentes líneas de investigación del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia en custodia del Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables-GICCO-; esas líneas y ejes que se han ido construyendo y que se plasman inicialmente en nuestro texto “recreando el currículo” en el 2006.

Se ha concebido el estado del arte o estado de la cuestión desde una perspectiva que denota tres visiones en su ascunción, a saber:

- 1) Estado del arte como etapa inicial que permite abrir el espacio para penetrar en el discurso y dinámica de una comunidad disciplinal o investigativa (Visión formativa).
- 2) Estado del arte como proceso mediante el cual se reconoce lo que hay en un determinado campo del conocimiento, eje problémico o línea de investigación (Visión operativa).
- 3) Estado del arte como una estrategia de formación en investigación (Visión estratégica).

Este texto expone los avances más notables en las diferentes líneas de investigación integradas desde tres ejes problémicos: Análisis contable (con sus líneas de investigación: “costos y gestión”, “contabilidad y recursos públicos”, “análisis de procesos tributarios” y “contabilidad y finanzas”), Desarrollo contable (que contiene las líneas de investigación: “teoría contable”, “caracterización internacional de la contabilidad”, “educación contable”, “tecnología contable” y “desarrollo contable normativo”) y control organizacional (contenido de las líneas de investigación: “control interno”, “procesos de auditoría” y “revisoría fiscal”). Es una aproximación a las preguntas orientadoras: ¿Cuál es el estado de la cuestión en el eje problematizador y en sus diferentes líneas de investigación? ¿Qué problemas se abordan en las líneas de investigación asociadas a los ejes problémicos?, ¿Qué teorías y metodologías se utilizan en la construcción del discurso contable? y ¿Qué tendencias emergen de estas investigaciones y cuáles son sus autores más representativos?



Las aproximaciones a las líneas de investigación se constituyen en un proceso que culmina con la construcción de los estados del arte, trabajo desarrollado por profesores y estudiantes integrantes de los grupos primarios de investigación (docentes investigadores y estudiantes auxiliares de investigación); la aproximación a los ejes problémicos es un proceso de abstracción a partir de las líneas, trabajo desarrollado por el grupo integrador.

Hay un hilo delgado entre lo que representa un estado del arte y una revisión bibliográfica, el primero significa construcción texto-contexto sobre discursos en un área del conocimiento o temática-problemática relevante, el segundo representa la descripción de los elementos principales del discurso en un área o segmento del conocimiento; el primero denota mayor esfuerzo intelectual que el segundo. La construcción de los estados del arte parte del estudio de las fuentes bibliográficas, hemerográficas y cibergráficas, en tres fases, a saber:

- 1) Fase Heurística, en la cual se hace la búsqueda, recolección y tabulación de información en revistas indexadas, libros, artículos, entrevistas, monografías, simposios, tesis, ponencias y cualquier otra fuente confiable y sustentable de información.
- 2) Fase Hermenéutica, que corresponde a la lectura, análisis, interpretación, valoración y clasificación de todo el material de trabajo recolectado en la fase anterior.
- 3) Fase Comunicativa, donde se presenta la investigación por medio de exposiciones entre las líneas y el eje, se fomenta la discusión de los resultados obtenidos en la investigación; en esta fase, se construye los textos y se comparten en comunidad investigativa. Para la culminación de esta etapa es necesario que los textos escritos, pasen por la revisión inicial, continúen con la corrección de estilo y, finalmente, la edición e impresión de los diversos textos construidos.

Sin embargo, el estado del arte trasciende, la búsqueda y revisión bibliográfica o documental, pues exige la construcción de posturas y el sano ejercicio del criterio para definir qué es lo que se discute en materia de discurso y hacia donde se orientan las discusiones de una comunidad (académica o investigativa). Algunos de los interrogantes básicos, que estuvieron presentes en la construcción del estado del arte por parte de los doce grupos primarios, fueron: ¿Qué se está discutiendo actualmente en la línea de investigación? ¿Quiénes son sus autores más representativos a nivel internacional, nacional (Colombia) e institucional (Universidad de Antioquia)? y ¿Cuáles son las tendencias y temáticas dominantes bajo estos mismos contextos?

Un principio orientador fue la construcción de una comunidad investigativa; con ello pretendíamos que el estudiante y el profesor se reafirmaran como investigadores, con base en el método deductivo, partiendo de lo general (internacional) a lo particular (Universidad de Antioquia) y de ahí poder dar cuenta del aporte que la Universidad de Antioquia había hecho a la construcción de la línea de investigación. Igualmente, se utiliza el método inductivo que permite partir de las líneas de investigación para transitar hacia la construcción del eje problémico.

Como referente andragógico se parte de la idea del estudiante como actor principal del proceso formativo; se defiende la intención de crear escenarios para formarse como investigador investigando, interactuando, escribiendo, borrando y volviendo a escribir, defendiendo sus ideas y argumentando sus posturas, no sólo haciendo a la usanza de un recolector de datos o de documentos para apoyar las pesquisas.

Quisimos reconocer lo que se había escrito (“eso es lo que hay”) en cada línea de investigación para cumplir con un plan de trabajo o cursar trabajo de grado I y II y aprobar así estas “asignaturas” o, en general, para desarrollar un proyecto de investigación que nos tendría “enhuellados” durante este año. Creo que logramos más que eso porque la calidad de las personas que intervinieron así lo ameritaba.

En uno de esos encuentros vespertinos con el profesor Miguel Ángel Zapata Monsalve (Q.E.P.D.), discutíamos al calor de un café si los proyectos de aula eran un momento o un espacio formativo; él me decía que eran un momento y que tenía por fundamento lo pasajero que es la Academia, yo le decía que eran un espacio y mi fundamento era la permanencia en el tiempo de la Universidad.

Creo que con este proyecto de investigación y este libro “huellas y devenir contable”, Ustedes (estudiantes y profesores) nos han enseñado que ninguno tenía la razón o que la teníamos a medias, porque los procesos de formación e investigación requieren de momentos y espacios, pero fundamentalmente de seres humanos reconociendo lo que han sentido, pensado, dicho y escrito aquellos que para nosotros son “los otros”, aquellos miembros de nuestra comunidad investigativa internacional, nacional, regional y local. Es apasionante reconocernos como comunidad pensante que teje urdimbres de saber, que deja huella y que comprende que el conocimiento es una senda que permite hacer más significativo nuestro tránsito efímero por este momento histórico (siglo XXI, capitalismo neoclásico, sociedad del conocimiento y la información) y este espacio planetario y geográfico (Tierra y Colombia).

Creo que con el desarrollo de este proyecto y la redacción de los textos, comprendimos que el método más importante para hacer investigación se llama pasión, pero se escribe como comprensión de aquello que nos detona una pregunta al calor de un café, de una infusión pretexto que nos permite el compartir, de ese humeante centello que nos da aliento para discernir los sonidos, los destellos, los sabores, los olores y los golpes de nuestro convulsionado entorno y sus elementos que lo componen a diario, manifestándose como sombras que se eyectan y proyectan en nuestras mentes, corazones, palabras, números y registros.

Quisimos dejar huella (“desenhuellarnos”) formulando y desarrollando un proyecto de investigación que fuera un punto de llegada para hacer evidente la convergencia de siete grupos de investigación, en lo que hace cerca de siete años bautizamos como GICCO (Grupo de Investigación y Consultorías Contables) y hacer un libro para celebrar los diez lustros del Departamento de Ciencias Contables (antes, Departamento de Contaduría) de la Universidad de Antioquia.

Creo que no sólo logramos “desenhuellarnos” sino que logramos construir un punto de partida, una señal que dejamos a quienes quieran emprender el camino de la investigación. Con ello, estudiantes e investigadores con el apoyo de los directivos, nos hacen comprender que la investigación no es ni un momento ni un espacio, pues rompiendo los dualismos, nos sugiere que el camino del conocimiento se constituye, al comienzo, en un espacio como el parque ecológico Arví y, al final, en un momento como la visita a Cerro Tusa, cerca de Venecia (Antioquia).

Algunos dirán que es un camino tortuoso mientras que otros dirán que es un bosque placentero; unos y otros tienen la misma validez como verdad; es una elección que dejará siempre huella indeleble y permitirá construir el devenir, pues el futuro no está escrito ni predeterminado.

Pasará el tiempo, este lugar será diferente y, probablemente, con una arruga más en el alma, suspiremos tratando que en algún recuerdo se filtre el afán-relajamiento por ubicar un esquivo artículo, la angustia-paciencia al interpretar unos textos que se amotinaron para evitar ser descriptados o el acoso-motivación por entregar un texto que se resiste a nacer.

Pasará este momento de compartir como comunidad académica, y mañana con unos pies que se arrastran sobre esta tierra macondiana, unos profesores dirán promoviendo la investigación en su línea “si quieres investigar, comienza por reconocer lo que hay en tu línea de investigación, consulta el estado del arte ...”.

Cambiará este espacio para construir como comunidad investigativa, y mañana con nostalgia rememorando sonrisas y apuntes jocosos; en un futuro cercano, unos estudiantes ya graduados como Contadores, recordarán la investigación como un día con su noche en el parque Arví o una tarde en Cerro Tusa, queriendo bajar lo que antes con ahínco querían subir.

Este libro contiene cuatro partes: una primera en la cual se aborda la investigación contable como eje histórico y estratégico, posteriormente, las restantes partes presentan los estados del arte en las líneas de investigación integradas por los tres ejes problematizadores (“Análisis contable” en la parte dos, “Desarrollo contable” en la tres y “Control organizacional” en la cuatro) y un epílogo. Cada eje problematizador contiene un análisis integrado de las líneas de investigación que lo componen y el estado del arte de cada una de estas; cada texto por eje problemático y línea de investigación, tiene su propio desarrollo y fuentes (Bibliográficas, hemerográficas y cibergráficas).

En la primera parte, su primer capítulo (“La investigación contable y sus huellas en la Universidad de Antioquia”) presenta una breve aproximación a la historia de la investigación contable en la Universidad de Antioquia y se defiende la idea que los aportes que ha realizado la comunidad contable de la Universidad de Antioquia, han sido fecundos para la disciplina, profesión y academia contables; en tanto que en el capítulo segundo (“La in-

investigación como eje integrador de la formación contable”) se presenta una reflexión sobre la práctica investigativa, como base que permite integrar los esfuerzos en procura de una formación contable que cumpla con altos estándares de calidad y se defiende la idea de que la investigación es la base del ejercicio académico por parte de los estudiantes y profesores que componen la comunidad contable, y si existe una formación sólida e integral, va a ser la misma investigación la que desarrollará la capacidad de trascender de los espacios académicos a los espacios laborales para construir alternativas de pensamiento y acción que le permitan a los profesionales resolver problemas en las organizaciones que contraten sus servicios.

En la Parte dos, en su primer capítulo “La migración del análisis contable: del énfasis en la información al conocimiento de la realidad organizacional” se plantea la dinámica integrada de las cuatro líneas de investigación del eje problémico de “análisis contable” con la sugerente idea de que el objeto de análisis contable ha evolucionado para centrarse en la realidad organizacional y no sólo en los estados e informes contables; esta parte contiene, además, los capítulos correspondientes a los estados del arte en las líneas que integran el eje mencionado. El segundo capítulo de esta segunda Parte, se intitula “Costos y gestión: diagnóstico de una estrecha relación en permanente evolución” (línea de investigación “costos y gestión”) y en este, los profesores Duque y Osorio, desarrollan una interesante reflexión sobre contabilidad, gestión y costos, sus planteamientos y herramientas; en el tercero “Contabilidad y gestión pública: de la rendición de cuentas a la información contable como bien social” (línea de investigación “Contabilidad y recursos públicos”) se aborda la evolución de la información contable basada en las cuentas que ahora pasa a ser concebida como un bien social; el cuarto “La heterogeneidad conceptual como base para consolidar el pensamiento tributario” (línea de investigación “análisis de procesos tributarios”) es una interesante reflexión del profesor Bedoya sobre la necesidad de buscar un hilo conductor en el tema tributario ante la diversidad de enfoques y, el último, “Contabilidad y finanzas: un matrimonio necesario e indisoluble” (línea de investigación de “contabilidad y finanzas”) es un aporte del profesor Correa donde plantea la interacción entre la contabilidad y las finanzas.

En la Parte tres se presentan las cinco líneas de investigación del eje problémico de “desarrollo contable” con un primer capítulo que las integra, intitulado “ética, pensamiento y estandarización: los nudos del desarrollo contable” donde se plantea que la ética y los procesos de pensamiento y estandarización, son los elementos en que se centra el desarrollo contable en referencia a la práctica contable y sus productos. Este primer capítulo es el preámbulo de los siguientes cinco capítulos. En el capítulo dos “El campo de la teoría contable. distinciones centrales para subrayar el papel de la Universidad de Antioquia en el contexto colombiano” (línea de “Teoría contable”) los profesores Ospina y Castaño plantean problemáticas recurrentes de la línea, vínculos de la contabilidad con otras disciplinas y con el contexto, así como el papel de ésta en la construcción de sociedad; en el capítulo tres “información contable y financiera: de la normatividad local a la regulación internacional” (línea de “Caracterización internacional de la contabilidad”) las profesoras Muñoz, Álvarez y Gutiérrez contextualizan, entre otros aspectos, la convergencia al

modelo contable internacional y su aporte a la profesión contable; en el capítulo cuatro “la Universidad de Antioquia y su aporte a la construcción de un pensamiento contable: a propósito de la educación contable como línea de investigación, en el Departamento de Ciencias Contables” (línea de “Educación contable”) los estudiantes Giraldo y Martínez (con la asesoría de la profesora Gómez) identifican las reflexiones en materia de pedagogía y didáctica, las corrientes de pensamiento y las metodologías; en el capítulo cinco “Contabilidad y tecnología: una relación sinérgica” (línea de “Tecnología contable”) el profesor Gómez presenta los avances y retos corporativos en materia tecnológica en cuanto a reportes, herramientas computacionales y espacios virtuales, y en el capítulo final “desarrollos normativos: un camino por recorrer en contabilidad” (línea “Desarrollos normativos contables”) el profesor Pulgarín defiende la norma contable como acto político y define tres enfoques (sublíneas) en su línea de investigación.

En la Parte cuatro, el capítulo uno “el control en las organizaciones: confluencia de esfuerzos en procura de credibilidad” integra las líneas de investigación del eje problémico de “control organizacional” y se plantea que el control va en busca de generar confianza con base en la credibilidad, un preámbulo a los capítulos correspondientes a las líneas de investigación que lo integran. Los capítulos que contiene se intitulan, el segundo, “sistemas de control interno: ¿instrumento gerencial u obligación legal?” (línea de “control interno”) y en este el profesor Guevara identifica los modelos del sistema de control interno, como elementos que permiten cumplir con los objetivos en un marco de regulación; el capítulo tercero “evolución de los procesos de auditoría: causas, impactos y tendencias” (línea de “procesos de auditoría”) que contiene los hallazgos de los profesores Ochoa y Zamorra en referencia a la variedad temática en materia de auditoría, que requiere ser explorada y, un capítulo final, “la revisoría fiscal: aspectos que han dejado huella (línea de “revisoría fiscal”) donde el profesor López pondera la función preventiva de la Revisoría fiscal, así como aspectos que la relacionan con la responsabilidad social, la tributaria y las tecnologías.

Puede observarse que en los “Capítulo uno” de las partes 2, 3 y 4, se han intentado integrar las diversas líneas de investigación, para abstraer el eje problémico respectivo; sin duda, una promesa integradora de los diversos esfuerzos investigativos del grupo GICCO. Estos primeros capítulos se han construido a partir de los avances y el capítulo final, que fueron elaborados y presentados por los grupos primarios de las diversas líneas de investigación; en algunos casos, se han tomado aspectos textuales de los respectivos escritos originales y en el resto, se fundamentan en la interpretación que el grupo integrador hace de las entregas (previas y final) realizadas por los miembros tutores de las respectivas líneas.

Se finaliza este libro, con el epílogo en el cual se han integrado con sentimientos encontrados de alegría y tristeza, las frases de cierre aportadas por algunos miembros del Grupo de Investigación y Consultorías Contables (GICCO) que estuvieron activos en desarrollo del proyecto “Huellas y devenir contable”.

Tiempo y espacio pasarán, y estos textos nuevamente serán el pretexto para el encuentro, el abrazo y el café compartido que se encuentran mezclados en este libro que posará orondo en el estante de una biblioteca, en la mente referencial de un investigador o en la necesidad de ser consultado por un estudiante o profesor.

Quiero reconocer el trabajo en equipo de los estudiantes y profesores que desarrollaron el Proyecto “Huellas y devenir contable” con el apoyo de los Directivos de la Facultad de Ciencias Económicas. Especialmente, quiero destacar el apoyo incondicional del Departamento de Ciencias Contables en cabeza de su Director, el profesor Jair Albeiro Osorio Agudelo, el compromiso de la profesora María Isabel Duque Roldán, el compañerismo del profesor Omar Bedoya, la fraternidad del profesor López, la grandeza de la estudiante Yulie Hurtado y el espíritu de superación de la estudiante Shirley Arrieta. Quiero agradecerle al profesor Jorge Manuel Gil por prologarnos el libro y ser nuestro amigo a pesar de la distancia, al profesor Jack Araujo por el prefacio y su voluntad de apoyar este proyecto, así como a nuestros colegas y amigos avaladores del libro, Ernesto Sierra y Héctor Sarmiento. Sería necesario destacar otros estudiantes y profesores, pero creo que pecaría por omisión; por eso prefiero extender mi felicitación sincera y mi abrazo fraterno a quienes han dejado huella, dando peso al fundamento de permanencia de la Universidad en el tiempo y a quienes me han hecho comprender que el profesor Zapata tenía razón, al fundamentarse en lo efímero que es nuestro paso por la Universidad y por la vida.

El libro puede ser leído a partir de cualquiera de los capítulos presentados; es decir, que no hay una secuencia más que la que se ha guardado en GICCO y en el Departamento de Ciencias Contables, cuando hacemos referencia a los ejes problémicos y sus líneas. Su presentación se estructura a partir de la investigación como eje (histórico en la Universidad de Antioquia y estratégico en la formación de Contadores públicos) y sus avances o estado de la discusión (estados del arte en los ejes problémicos y líneas de investigación) en el mundo, Colombia y Universidad de Antioquia. Esperamos que el lector de los diversos textos contenidos en este libro, se sumerja en el tejido conversacional propuesto en sus líneas, sin más pretexto que compartir una visión de lo que es la disciplina contable (contabilidad de gestión, contabilidad pública, contabilidad tributaria, contabilidad financiera, teoría contable, contabilidad internacional, información contable, control organizacional, etc.) y el contexto profesional en que se aplica (problemática socio-ambiental, globalización, nueva arquitectura financiera internacional, regulación, desarrollos de ciencia & tecnología, etc.).

Sabemos que la lectura del texto puede permitir a quien lo haga, acercarse a una comunidad investigativa que se consolida en Colombia y en el contexto internacional. En cada letra hay un sorbo de café colombiano, en cada palabra un intento por construir un discurso, y en cada capítulo, una expresión del trabajo humano en equipo; sin duda, una vocación de tejer comunidad, de construir pensamiento contable a partir de reconocer “lo que hay” y de construir caminos. En un próximo encuentro quizás debamos reconstruir el devenir, pues a él tan sólo dedicamos parte de esta urdimbre con la esperanza de buscar pre-textos.

Este libro, producto de un proyecto de investigación, representa “algo” que entre todos soñamos, vivimos y construimos. Su construcción, lanzamiento, presentación, difusión, consulta y lectura, son actos de fe en el devenir de la Contaduría pública, en la fecundidad de la disciplina contable, en la fortaleza de la comunidad investigativa y en el papel de la comunidad estudiantil. El momento y el espacio que representa encontrarnos ahora y aquí, es un acto de reconocimiento de que aún en los tiempos actuales, para la humanidad, es importante dejar huella; con ello reconocemos, al decir de Bronowski (en su texto “el ascenso del hombre”), que “cada animal deja huellas de lo que fue, sólo el ser humano deja huellas de lo que ha creado”.



**PARTE I**

LA INVESTIGACIÓN  
COMO EJE HISTÓRICO  
Y ARTICULADOR





# 1. LA INVESTIGACIÓN CONTABLE Y SUS HUELLAS EN LA UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA

*Marco Antonio Machado Rivera*  
*mmachado@economicas.udea.edu.co*

*Auxiliar de investigación:*  
*Yulie Astrid Hurtado Montoya*

*“La historia es la ciencia del hombre, ciencia del pasado humano. Y no la ciencia de las cosas o de los conceptos. Sin hombres ¿quién iba a difundir las ideas? Ideas que son simples elementos entre otros muchos de ese bagaje mental hecho de influencias, recuerdos, lecturas y conversaciones que cada cual lleva consigo.”*  
*Lucien Febvre*

En este escrito se presenta una breve aproximación a la historia de la investigación contable en la Universidad de Antioquia y se defiende la idea que los aportes que ha realizado su comunidad contable, han sido fecundos para la disciplina, profesión y academia contables. Este texto tiene dos fuentes:

- 1) El documento de la Facultad de Ciencias Económicas donde se esboza su historia entre los años 1944 y 2000 (Facultad de Ciencias Económicas/Universidad de Antioquia/1944-2000. Ser, conocer, construir. Medellín: Vieco e hijas Ltda. ps. 149-196). En esta breve historia se indicará la página que se cita de este documento entre paréntesis.
- 2) Las entrevistas realizadas en agosto del 2012, a tres meritorios profesores pensionados del Departamento de Ciencias Contables (Jack Alberto Araujo Ensuncho -Entrevista 1-, Jonh Cardona Arteaga -Entrevista 6- y Luis Alberto Cadavid -Entrevista 3-), dos egresados del Programa de Contaduría y docentes del Departamento (Rosalba Cano -Entrevista 4- y Carlos Mario Ospina Zapata -Entrevista 5-) y un egresado del programa (Hernán Carlos Bustamante García -Entrevista 2-). Se agradece a las estudiantes Yulie Astrid Hurtado Montoya, Liliana Cristina Londoño Ruiz, Diana Maritza Vaneegas Velásquez y Diana Marcela Zuluaga Rendón, por las entrevistas que realizaron a algunos de los informantes mencionados.

Los albores de la década de los 60 del siglo XX, marcan el inicio de la profesión contable en Colombia como profesión liberal, que implicaba más el ejercicio del pensamiento que la manipulación de instrumentos, un tránsito del oficio importante del tenedor de libros que llevaba las cuentas de una compañía, hacia el contador profesional de formación científica que requería de un espacio como la Universidad para ser avalado por el Estado, dada su significante responsabilidad social.

En el año de 1962, se creó la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia, según Acta 52 y por medio del Acuerdo No. 03 (19 de septiembre) del Consejo Superior de la Universidad de Antioquia; ese mismo año mediante el Acuerdo No. 36 (31 de octubre), la Asociación Colombiana de Universidades (ASCUN) otorga licencia de funcionamiento al programa de Contaduría y en su numeral cuatro justifica la necesidad de la Facultad en que “la forma más eficaz de vincular la Universidad al esfuerzo común para solucionar los problemas nacionales, es la capacitación de profesionales en todos los órdenes, que enruten al país hacia una meta de prosperidad y progreso.” (152)

A partir de ahí se empieza a construir una historia de vocaciones, esfuerzos y aportes en materia de ideas, que permiten identificar un trabajo intelectual en torno a la investigación contable. La historia exige desandar los pasos que han sido recorridos por seres humanos con inquietudes, intereses, acuerdos y desacuerdos; construir un texto sobre la investigación contable aportada por la comunidad contable de la Universidad de Antioquia, es un pretexto para reconocer la huella que sus miembros han dejado a través del tiempo.

El escenario histórico que identifica a la Universidad de Antioquia en cabeza de su Departamento de Ciencias Contables (antes, Departamento de Contaduría), en materia de investigación contable, presenta cuatro elementos muy importantes (Ver: Figura única) que se describen de manera breve a continuación:

1. Planeación de la investigación, con lo cual se dispone de los recursos, espacios y factores para el desarrollo de la práctica investigativa.
2. Formación con base en la investigación o la disposición de programas que incentiven la investigación como base formativa.
3. Comunidad investigativa o la disposición de un grupo de seres humanos que tienen bajo su responsabilidad el desarrollo de la práctica investigativa.
4. Visibilidad investigativa o la apertura y mantenimiento de los espacios para socializar los resultados (parciales y finales) de los esfuerzos investigativos.



En la formalización e interrelaciones de estos elementos históricos, la Universidad de Antioquia ha encomendado su realidad en materia de investigación y de ello depende el futuro de la investigación y los resultados de la práctica investigativa. Para el caso de la Universidad de Antioquia, estos elementos han hecho presencia en el tiempo con cambios permanentes que le han dado a su comunidad contable investigativa, un reconocimiento que trasciende el esfuerzo individual o la reducción de sus intenciones a alguno de los elementos históricos mencionados.

Estos elementos incuban condiciones, procesos y resultados como manifestaciones históricas de la investigación contable emanada de la Universidad de Antioquia. A continuación se presentarán estas manifestaciones históricas desde cada uno de los cuatro elementos identificados anteriormente.

En cuanto al primer elemento, la Planeación de la investigación, la Universidad de Antioquia desde sus inicios ha manifestado una vocación por el mejoramiento de los sistemas contables, un indicio de la creación de un escenario propicio para el desarrollo de la investigación contable; ello se evidencia al observar que el objetivo número dos, definido en el año de 1962 para la Facultad de Contaduría, que más tenía que ver con la práctica investigativa se manifestaba como: “Asesorar y servir a la industria y demás instituciones de carácter público y privado, en el mejoramiento del sistema contable determinante de su estabilidad y base de su desarrollo.”

Las manifestaciones históricas que tienen que ver con la planeación o disposición de los factores con los que se pretende generar condiciones para el desarrollo y obtención de logros en materia de investigación, son cinco y se relacionan en la Tabla 1; entre estos, se resaltan la definición de políticas y estrategias, la formalización de líneas de investigación, la celebración de convenios interuniversitarios, la conformación del Comité de investigación del Departamento de Ciencias Contables y la franja de tiempo que los profesores dedican a la investigación dentro de sus planes de trabajo.

**Tabla 1.** Manifestaciones históricas de la planeación de la investigación

CONDICIONES	PROCESOS	RESULTADOS
Políticas y estrategias	Planeación y disposición de recursos hacia la actividad investigativa	Ambiente y cultura investigativa. La investigación como eje de la formación
Ejes problémicos y Líneas de investigación	Investigación exploratoria, descriptiva y explicativa, teórica y aplicada, cuanti-cuali	Avances y productos de investigación
Convenios con Universidades	Apoyo a la Investigación	Avances y productos de investigación
Comité de investigación	Fomento a la investigación	Avances y productos de investigación
Horas para la investigación en el plan de trabajo	Diseño y presentación para aprobación	Proyecto e informe final de investigación

Desde la óptica de la previsión en los planes de desarrollo de la Facultad de Ciencias Económicas, se definen diversos factores que son la base para el desarrollo de los procesos de investigación; entran en la planeación factores como la planta docente, el trabajo en equipo, la interdisciplina, calidad de las actividades misionales y liderazgo.

En el Plan de Desarrollo 1994-1997, la Facultad de Ciencias Económicas define como fortalezas para el área de Contaduría: ... la existencia de gran número de profesores de tiempo completo con especialización, que ejercen también la profesión; una nueva visión de trabajo interdisciplinario, gran calidad en las actividades de formación, investigación y extensión a pesar de la limitación de recursos, liderazgo y un buen grupo de trabajo ... (169).

Adicionalmente, en términos generales, se plantean cambios en la visión del Departamento en marco de las normas generales de la Universidad de Antioquia así como la creación de un ente que se apersona de las actividades investigativas; las actividades de previsión recomiendan "... propender por la transformación del Departamento de Contaduría, de acuerdo con el nuevo Estatuto General de la Universidad. Una de las metas del Plan es constituir el Centro de Investigaciones y Consultorías Contables -CICO-" (169).

En el año 2000 se planean las actividades de investigación con base en el Plan de Investigación Contable (PIC) y la constitución del Núcleo de Investigaciones Contables o en Ciencias Contables (NICIC) para evitar el desarrollo de la investigación de manera espontánea y hasta accidental, optando así por planear la investigación, jugándose por grupos (de profesores) más que por centros (de directivos) de investigación. Con esta orientación "para este período la Universidad de Antioquia se propone fomentar la creación de grupos de investigación y desiste, por el momento, de la organización burocrática de centros de investigación" (170).

Como legado investigativo de los pioneros de la investigación contable, es necesario reconocer la presencia de algunos proyectos colectivos y otros más individuales; algunos, incluso sin la formalidad de un proyecto de investigación presentado ante un Centro o Grupo de investigación que lo avalara.

Según el profesor Luis Alberto Cadavid “en el pasado los trabajos investigativos eran muy empíricos, eran realizados por los profesores y estos no contaban con ningún tipo de asistente, ni recursos para adelantar la investigación; los temas iban saliendo de lo que la academia iba necesitando (Entrevista 3); lo cual complementa la profesora Rosalba Cano, mencionando que “la investigación era muy empírica, se preparaba un escrito, se hacían los análisis, los estudios, pero todo muy empírico” (Entrevista 4).

En ese trayecto deben significarse trabajos sobre temas tales como la revelación contable (Jonh Cardona), Diccionario de términos contables para Colombia (Jonh Cardona, Javier Jiménez, Horacio Aguiar, Luis Alberto Cadavid y María Eugenia Upegui), Revisoría fiscal (Horacio Aguiar) y Entidades sin ánimo de lucro (Luis Alberto Cadavid). Para el año de 2012, se han diseñado y desarrollado bajo la idea de proyectos de investigación, proyectos sobre temas tales como Costos ABC, Modelos contables, Finanzas, Auditoría, Educación y Software de auditoría, entre otros.

Otro aspecto que marca la disposición de recursos en beneficio de la investigación, en la primera década del siglo XXI, es la creación de líneas de investigación agrupadas en ejes problémicos, las cuales son el legado del Departamento de Ciencias Contables y del Grupo de Investigación y Consultorías Contables (GICCO) a su comunidad investigativa; estas líneas deben desenvolverse con el trabajo investigativo que se desarrolle en el marco del programa de Contaduría, las especializaciones, la Maestría en Ciencias Contables y los desarrollos del Consultorio contables y todas las actividades de extensión. “La investigación es una actividad esencial del Departamento, a la cual están vinculados grupos de profesores y estudiantes. Se tienen líneas claramente definidas, con ella se ha fortalecido la docencia y se ha contribuido al desarrollo de la profesión en la ciudad, en la región y en el país.” (171)

Los esfuerzos también se orientan a generar valores compartidos entre los estudiantes y los profesores; estos defienden la originalidad en el trabajo intelectual y la motivación a la lectura, la escritura, a participar en eventos siendo protagonista y a generar lazos académicos con profesores de otras universidades. “Como estrategias del Plan de Investigaciones Contables se inicia un proceso de ‘cultura investigativa’, con el objetivo de conformar grupos que desarrollen proyectos de investigación, se espera tener una incubadora de proyectos y formar semilleros de investigación con los estudiantes de pregrado.” (171)

Un elemento histórico que marca a la Universidad de Antioquia es la celebración de convenios con otras universidades e instituciones nacionales e internacionales en beneficio

de las actividades misionales de docencia e investigación. A partir del año 2010 se fomenta la celebración de acuerdos de cooperación académica y siguiendo esta directriz se firman convenios con la Universidad de Sao Pablo (Brasil), la Universidad de los Andes (Venezuela), Universidad de Valencia (España), Universidad del Valle (Cali, Colombia) y Universidad Nacional (Bogotá, Colombia).

A comienzos del 2010 se destaca la voluntad de los directivos de la Universidad y Facultad por fomentar el trabajo investigativo y, en esa medida, se exige la inclusión de actividades de investigación como base para aprobar los planes de trabajo de los profesores vinculados (de tiempo completo y de medio tiempo) al Departamento de Ciencias Contables.

En el 2011 se crea el Comité de investigaciones del Departamento de Ciencias Contables, encargado de los asuntos relacionados con la política y estrategias investigativas (seguimiento y evaluación permanente), el desarrollo de la investigación, así como asuntos estudiantiles en materia investigativa (trabajo de grado).

En el 2012 se definen las políticas y estrategias del Departamento de Ciencias Contables en el marco de la planeación estratégica de la Facultad de Ciencias Económicas, contenidas en el Acuerdo No. 86 (Diciembre 6 de 2006) emitido por el Consejo de la Facultad de Ciencias Económicas, el cual en su capítulo 6, enuncia y describe las líneas estratégicas que “recogen los principales objetivos estratégicos para orientar la política para el desarrollo de la investigación y la consultoría en la FCE”.

Para el segundo semestre del 2012, el Departamento de Ciencias Contables en cabeza de su cuerpo docente, ha definido su misión y visión, en la cual la investigación tiene un papel preponderante en los aspectos misionales y en los logros a alcanzar.

En cuanto al segundo elemento, la Formación con base en la investigación, la carrera de Contaduría en la Universidad de Antioquia nace con una vocación universitaria de mejoramiento y con una tendencia hacia la interdisciplina, base para el fortalecimiento de procesos investigativos. Desde sus inicios, la historia permite reconocer que se ha propugnado por una formación en las áreas consideradas fundamentales para el ejercicio laboral del contador, tales como la humanista, económica, matemática, jurídica y administrativa; así mismo, se hace referencia a la formación en tecnología, vínculo teoría-práctica y la necesidad de atender los problemas de la realidad.

Las manifestaciones históricas que tienen que ver con la formación con base en la investigación, son seis y se relacionan en la Tabla 2; entre estos se resaltan la institucionalización del Programa de Contaduría, la evaluación permanente del programa que conlleva reformas de manera continua, la institucionalización de la asignatura teoría contable, la implementación de nuevas estrategias didácticas, la oferta de especializaciones y la maestría en ciencias contables, así como la institucionalización del Consultorio Contable.

**Tabla 2.** Manifestaciones históricas de la Formación con base en la investigación

CONDICIONES	PROCESOS	RESULTADOS
Programa de Contaduría	Formación integral currículo problematizador	Acreditación de calidad y reconocimiento social del Programa
Disposición al mejoramiento	Evaluación permanente	Reformas al plan de estudios, diseño y transformación curricular
Teoría contable	Lectura y recontextualización de literatura contable	Comprensión y producción intelectual
Estrategias didácticas	Semilleros de investigación, proyectos de aula y núcleos problematizadores	Espacios para el desarrollo de la investigación
Especializaciones y Maestría	Procesos de formación en un nivel superior	Avance de la investigación contable en un nivel superior de formación
Consultorio contable	Investigación aplicada, Asesorías y Consultoría	Satisfacción de necesidades del medio. Reconocimiento social.

En el año de 1968 se aprueba el Programa de Contaduría mediante Norma 871 del Ministerio de Educación Nacional. Este Programa gozaba para el año de 1970, de gran prestigio nacional dadas las condiciones, procesos y resultados que se manifestaban. “A finales de la década de los 1970, el programa de Contaduría de la Universidad de Antioquia contaba ya con un gran prestigio nacional, debido a sus buenos profesores, el alto nivel académico, la insistencia en la Teoría Contable, los actualizados temas de tributación e impuestos y el curso de Contabilidad IV, o contabilidad superior ...” (160)

La década de los 70 tuvo por característica significativa la formación de alto nivel de algunos profesores, que fueron apoyados por la Universidad de Antioquia para desarrollar estudios contables y administrativos en el exterior, tales como Lázaro de Greiff Zapata y Julio Correa Gallego en aspectos contables y de finanzas (al Instituto Tecnológico de Monterrey) –al inicio de la década- y Jack Alberto Araujo y Carlos Freddy Martínez en gestión empresarial (a la Sorbona de París) -al final de ésta-.

Para el año de 1972 se resalta la enseñanza de la teoría contable, como un espacio académico en el que se compartían las lecturas de nuevas vertientes, fruto de las traducciones de la escuela anglosajona y de los avances de la escuela continental, especialmente los avances de los franceses en materia de balance social.

Con Lázaro de Greiff y Germán Estrada se discutían las bases conceptuales y teóricas de la contabilidad; las transformaciones de la contabilidad de costos históricos a valores constantes o como sistema de información, sacándola de los simples registros para concederle el papel preponderante de comunicar los hechos económicos a un público cada vez más grande. ... de este modo, el Programa de Contaduría de la Universidad de Antioquia, fue el primero en Colombia que institucionalizó el



curso de Teoría Contable con escuelas, autores y doctrinas novedosas. ... las novedosas enseñanzas de Lázaro de Greiff y Germán Estrada sacaron la contabilidad de lo práctico, 'del hacer pensábamos en el saber'. (157-158)

Con respecto a este espacio académico, el profesor Hernán Bustamante plantea que “el curso sobre Teoría Contable, también ha sido importante, debido a que no se trata de normatividad y regulación, sino que se refiere a las bases teóricas de la formación del Contador. En este sentido el profesor Jack Araujo, también hizo una gran contribución a la investigación contable, desde la enseñanza de esta materia” (Entrevista 2).

El escenario de discusión que se gestó para el año 80 en torno a la educación superior, incubó las condiciones para la promulgación de la Ley 80; bajo este entorno tomó vigencia la discusión acerca de si la Contaduría es una carrera universitaria o, si más bien, sería técnica de nivel intermedio. La estadía de la Contaduría en el campus universitario como carrera profesional, estaba supeditada a los esfuerzos intelectuales que proveía la práctica investigativa; de ahí que la investigación entrara a hacer parte del listado de los requerimientos del Estado y, por ende, una de las necesidades de las universidades que recibían jugosas rentas por ofrecer estudios de Contaduría dada la alta demanda y los bajos costos que representaba el montaje de un Programa de Contaduría en Colombia.

Un año después, en 1981, aún se conserva la idea del Contador orientado hacia lo técnico y manipulable; sin embargo, se comienza a tocar el tema de formar a los estudiantes de Contaduría bajo enfoques alternativos como el crítico. Se entra, entonces, en la “formación de un Contador crítico-técnico” (161).

Esta situación de orientación hacia la formación con énfasis en la práctica, sigue vigente muchos años después, hasta convertirse en una *doxa* en materia de formación contable. “Para 1982 es claro que el énfasis de los programas de estudio de la contabilidad estaría dirigido a un cuerpo de conocimiento interdisciplinario y a una orientación pragmática fuerte. La investigación de naturaleza básica y aplicada en la contabilidad era vista como la llave para futuras mejoras y realizaciones y la enseñanza continua se convertiría en una gran fuerza.” (161)

El debate sobre la formación contable se hacía presente en la Universidad de Antioquia y adicional al curso de teoría contable se instaura un curso de Historia de la contabilidad “... en donde se trabajaban temas de corte teórico y en donde se inquietaba a los estudiantes en temas diferentes a los demás proyectos de aula, a partir de esto empezaron a aparecer perfilaciones de corte investigativo y teórico en algunos estudiantes” (Carlos Mario Ospina, Entrevista 5).

Así como se comienzan a compartir y debatir dualismos en la parte de formación técnica (con base en procedimientos) y la formación humanística, crítica o científica, se presentan aportes que tienden a diferenciar la contabilidad financiera de la contabilidad administrativa, y a considerarlas como ramas autónomas (158).

En el año de 1983 se crea el Consultorio Contable, el cual a través del tiempo ha sostenido la discusión acerca de si lo que en su seno se realiza son aplicaciones o se trata de investigación aplicada. En este momento histórico “nace el Consultorio Contable como una sección del Departamento de Contaduría de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Antioquia, por Acuerdo 39 de agosto de 1983, como un órgano de servicios de asesoría a la pequeña y la mediana empresa y de práctica de los estudiantes del programa.” (174)

Como elemento descriptivo que justifica la existencia del Consultorio en asuntos contables,

Se resalta que la formación del contador debe estar conectada a la realidad y a su ejercicio profesional e insiste en la creación del Consultorio Contable con objetivos y modalidades propias del campo y como una proyección del programa a la comunidad para integrar teoría y práctica. En cuanto a la necesidad de motivar la investigación y la creatividad en el área contable, admite como uno de los tropiezos la adopción de modelos extranjeros desvinculados de la realidad Colombiana, lo cual abre, de otro lado, grandes posibilidades en el campo teórico o en la investigación aplicada. (161)

El Consultorio contable nace como un intento por construir un vínculo entre la teoría y la práctica, lo cual permite guardar la esperanza de generar muchas posibilidades de desarrollo “Las consultorías y asesorías realizadas en el campo académico y profesional cubren tópicos como: sistemas de costos, auditoría de activos fijos, auditoría financiera, evaluación de sistemas de control interno, sistemas de costos ABC, revisoría fiscal y auditoría de ingresos.” (177) En este contexto, se firman y desarrollan convenios de asistencia técnica y de consultoría con el Municipio de Medellín y el Departamento de Antioquia, así como con diversas instituciones del medio tales como METROSALUD, SENA y FONADE, entre otras.

El año de 1993 es importante la consolidación académica que genera la apertura del Programa de Contaduría en la sede de oriente (Carmen de Viboral -Antioquia-) así como el vínculo con las regiones. Para el año de 2012 el Programa ha demostrado su fortaleza vista en la calidad de sus estudiantes que se han formado en un total de siete cohortes.

Los procesos de mejoramiento hacen parte de la filosofía organizacional de la Universidad de Antioquia, lo cual es ratificado con la expedición del Acuerdo Superior 1 (5 de marzo de 1994) emanado del Consejo Superior de la Universidad de Antioquia, por el cual se expide el Estatuto General de la Universidad de Antioquia, que en artículo 16 plantea que “La autoevaluación, la actualización científica y pedagógica, el mejoramiento continuo de la calidad y la pertinencia social de los programas universitarios, son tareas permanentes de la Universidad y parte del proceso de acreditación. La Institución acoge y participa en el Sistema Nacional de Acreditación.”

Esta vocación de mejoramiento se expresa en la evaluación permanente y en la actualización curricular que se han desarrollado por parte de los miembros de la comunidad contable de la Universidad de Antioquia. Estos esfuerzos transitaron por la idea de diseño curricular y actualmente se orientan a la transformación curricular; otro elemento evolutivo lo representa el paso de la formación en sistemas de información y finanzas hacia la formación humanística y, posteriormente, la formación integral, en busca de un buen ciudadano partícipe de los procesos históricos del país.

Con las primeras reformas al plan de estudios se procuraba la calidad en la educación connotada en la formación de ejecutivos financieros, una formación humanística y, una vocación por que siempre se tuviera presente la relación teoría-práctica. Para el año de 1994 se propone “flexibilizar el plan de estudios de Contaduría en el término de tres años, para permitir la formación del profesional integral, capaz de interactuar en su entorno con diligencia y creatividad, tanto en el sector privado como en el público, con clara orientación humanística y social; preparar al contador público como ciudadano, de tal manera que participe activamente en las grandes decisiones del país y que sea consciente de su responsabilidad social en el ejercicio de su profesión ...” (169)

El reconocimiento histórico de las diversas reformas al plan de estudios (1972, 1982, 1990 y 2000) así como la cantidad de normas (resoluciones y acuerdos) emanadas del Consejo de Facultad de Ciencias Económicas hasta la fecha y las cerca de siete versiones del actual Plan de estudios, hace posible evidenciar la voluntad permanente hacia el mejoramiento y la calidad del Programa de Contaduría, dado que contienen diversas modificaciones inicialmente sobre las asignaturas y materias, para, recientemente, modificar los proyectos de aula y núcleos problematizadores, en asuntos tales como el número de créditos, prerrequisitos, versiones, etc..

En este contexto de carencias investigativas en términos temáticos, problemáticos y metodológicos, el profesor Carlos Mario Ospina enfatiza que “hasta este momento la teoría contable y la investigación eran escasas y ornamentales, porque con la ley 30 de 1992 hubo una explosión de programas de Contaduría y las primeras formulaciones fueron más técnicas” (Entrevista 5).

Es este un escenario que demanda cambios en la mentalidad de los profesores, de nuevos ejercicios reflexivos, de propuestas innovadoras, de estrategias pedagógicas novedosas, de alternativas didácticas sorprendentes y de un papel más protagónico por parte de los estudiantes. En el año de 2010 es posible plantear que

“Las pedagogías para la enseñanza de la contabilidad han cambiado y en la actualidad se prefiere que los estudiantes desarrollen los temas de examen comentados en grupo, con textos a la mano y sin necesidad de permanecer en el salón de clase, pues se prefiere el análisis a la memoria. De este modo, existe el esfuerzo de comprender el problema, se aprende a consultar los textos o a relacionarse con otros

compañeros, profesores o expertos. Este sería el ambiente de discusión y consulta que le espera en el trabajo, una vez graduado. En este momento, el estudiante que se está preparando, es inquieto y atento a aumentar sus conocimientos.” (173)

Estos nuevos tiempos han representado asumir y abanderar en el contexto nacional e internacional, la idea de un currículo problematizador, centrado en el trabajo del estudiante y en la investigación. La intención de pasar de un currículo flexible a un currículo problematizador que tiene por eje de formación la investigación, es brindar una formación que bajo el discurso de las competencias permita al futuro profesional contable, solucionar los problemas del mundo real de las organizaciones que contraten sus servicios.

Se presenta la necesidad de recurrir a nuevas estrategias pedagógicas y recursos didácticos, entre los que se destacan la inclusión de los semilleros de investigación dentro del Programa de Contaduría, el sostenimiento de la cátedra de teoría contable, la organización de proyectos de aula y de núcleos problematizadores; todos estos con un enfoque centrado en el trabajo del estudiante con la guía de un profesor y la inserción de su trabajo en la dinámica del grupo de investigación, para promover y fortalecer la comunidad investigativa contable.

Una vez más se ratifica la vocación de vincular teoría y práctica en la formación del Contador, buscando un balance entre estas dos formas de aproximarse al conocimiento; es claro que la comunidad ha tratado de ser consistente defendiendo la idea de que teoría y práctica más que una infecunda ambivalencia son un potencial complemento. Bajo las consideraciones de la transformación curricular, ya no se piensa exclusivamente en contenidos sino en los problemas de las organizaciones que deben ser resueltos con los conocimientos contables e interdisciplinarios que, en desarrollo de los proyectos de aula, a bien tengan que elegirse del acervo contable existente, con un necesario complemento axiológico. Además de los “semilleros de investigación” como proyecto de aula, se escenifican espacios de formación como el de “metodología de la investigación” donde se pretende que el estudiante aprenda a investigar investigando, proyectos de aula orientados en su intención, a generar competencias para que el estudiante pueda aprender por sí mismo, a lo cual se agregaría el esfuerzo intelectual representado en el “trabajo de grado” y la práctica en el “consultorio contable”.

Es de esperarse que con estos elementos históricos, se generen condiciones estructurales y permanentes para el desarrollo de importantes procesos de la investigación. De seguro que el desarrollo de la investigación tendrá por consecuencia el logro de resultados tales como el reconocimiento social que representado la acreditación del Programa, y que otorga el Consejo Nacional de Acreditación (CNA). Para Hernán Bustamante “otro punto importante es la evaluación y transformación curricular también son elementos importantes en cuanto a los cambios en la forma de pensar la formación del Contador”(Entrevista 2).

Debe reconocerse que históricamente el Programa de Contaduría de la Universidad de Antioquia, fue de los primeros en autoevaluarse, haber recibido la visita de pares y alcanzar tal logro en Colombia. El reconocimiento social se otorgó inicialmente por cinco años y, posteriormente, por siete más. Para el año de 2012 el Departamento de Ciencias contables se encuentra en proceso de autoevaluación con miras a la acreditación.

En palabras del profesor John Cardona “la Universidad siempre se ha caracterizado por su buen rendimiento académico y es de resaltar que el Programa de Contaduría pública fue el primer programa de la Facultad de Ciencias Económicas en acreditarse, resaltándose el rendimiento en las pruebas del Saber-pro (ECAES) entre las demás facultades” (Entrevista 6).

Otro elemento histórico icónico es la creación de especializaciones con lo que se pretende brindar a los egresados del programa de Contaduría y afines una oferta de formación continua. De esta manera en 1986 se crea la “Especialización en auditoría de sistemas”, en 1993 la de “gestión tributaria”, en el 2000 la de “Revisoría fiscal” y, posteriormente, la “Especialización en Auditoría y control de gestión”; las tres últimas son parte de la oferta postgradual del año 2012.

En el año de 2009 se crea la primera Maestría en Ciencias Contables en Colombia, con registro calificado SNIES 54396, cuyo antecedente era que para el año de 1972, se esperaba organizar un Magister en Contabilidad para Contadores” (158). Para solventar su desarrollo se realizaron alianzas y convenios con diversas universidades (de Sao Paulo –Brasil-, de los Andes –Venezuela-, de Valencia –España-, del Valle –Cali, Colombia- y Nacional –Bogotá, Colombia-) y se promueve la formación de profesores en ese nivel.

En cuanto al tercer elemento, la comunidad investigativa, la Universidad de Antioquia ha tendido a consolidar la permanencia en el tiempo de un grupo humano cualificado; antes exigiendo un nivel de formación en especialización y, actualmente, un nivel de maestría y doctorado. Aspectos que se distinguen en este elemento son la calidad de sus profesores, el relevo generacional, la institucionalización de grupos de investigación y la generación de condiciones para que estos se fortalezcan y se vinculen a redes nacionales e internacionales.

Las manifestaciones históricas que tienen que ver con la comunidad investigativa, son cinco y se relacionan en la Tabla 3; entre estos se resaltan la planta docente, la visita de profesores extranjeros, grupos de investigación y grupos de egresados y estudiantes, la Asociación de egresados de Contaduría de la Universidad de Antioquia (ACUDA) y el Grupo de Estudiantes de Contaduría de la Universidad de Antioquia (GECUA).

**Tabla 3.** Manifestaciones históricas de la Comunidad investigativa

CONDICIONES	PROCESOS	RESULTADOS
Planta docente permanente en el tiempo y formándose en alto nivel	Docencia, investigación y extensión	Fortalecimiento de la comunidad investigativa
Visita de docentes extranjeros	Docencia e investigación	Establecimiento de contactos y redes investigativas
Grupo de opinión, Grupos de investigación y GICCO	Formación de opinión y desarrollo de Investigaciones	Informes, Artículos, ponencias en eventos nacionales e internacionales. Participación en organizaciones ALAFEC, ASFACOP, CTCP, JCC con posiciones
ACUDA	Formación de opinión	Representación de los egresados
GECUA	Formación de opinión	Representación estudiantil

La permanencia de los profesores en el tiempo está representada en aspectos como el relevo generacional, consistente en la sucesión de los profesores con mayor experiencia por los profesores entrantes que aún con su juventud se convierten en sus sucesores. En el año de 1971 “Germán Estrada logró la consolidación del Departamento de Contaduría con el nombramiento de varios profesores de tiempo completo y la vinculación de seis estudiantes como auxiliares de cátedra, entre quienes estaban: John Cardona Arteaga, Gonzalo Valderrama Aguilar, Virgilio Mahecha Pérez, María Eugenia Upegui Velásquez, Fabio Alfonso Cortez y Javier Carvalho Betancur” (158). A finales de la última década del siglo XX y durante la primera del siglo XXI, la historia inscribe nombres de relevo generacional con estudiantes egresados de la Universidad de Antioquia como Martha Álvarez, Carlos Mario Ospina Zapata, María Isabel Duque Roldán, Jair Albeiro Osorio Agudelo, Luis Fernando Gómez, Lina María Muñoz Osorio, Jaime Andrés Correa García, Lina Ochoa Bustamante, Julián Esteban Zamarra Londoño y Carlos Castaño Ríos, entre otros.

La presencia y permanencia de profesores críticos en la comunidad investigativa es un agregado esencial en la Universidad de Antioquia. Para Jack Araujo a su ingreso “habían profesores muy críticos, reflexivos y propositivos como Fabio Alfonso Cortez, Eliecer Maya, John Cardona Arteaga, Germán Estrada, Tomás Cortina ... (Entrevista 1); para el profesor Carlos Mario Ospina a su ingreso como estudiante en el año 1994 a la Universidad de Antioquia “durante los primeros semestres de su carrera veía unos referentes (Jack Araujo y John Cardona Arteaga) que trabajaban en temas a su percepción poco comunes y muy interesantes (Entrevista 5).

En aras de fortalecer la comunidad investigativa, la visita de profesores internacionales a la Universidad de Antioquia, ha sido una vocación permanente que ha permitido contar con la presencia de ilustres académicos como Bernard Hargadon, Stephen Zeff, Adolf Enthoven, William Cooper, Carlos García Casella, Pablo Archell y José Echenique, entre otros, provenientes de importantes instituciones académicas del contexto internacional.

Cobra vital importancia este suceso permanente en el tiempo por cuanto estos profesores son ejemplares en la disciplina contable por su producción intelectual y porque su presencia en el campus es mediada por su vínculo con las actividades de formación (seminarios sobre aspectos profesionales) e investigación (seminarios sobre la ciencia y tecnología, metodología de la ciencia y otros) dirigidas a profesores y estudiantes.

En referencia a este elemento, la profesora Rosalba Cano menciona que “se tuvo mucha relación con personas de países como España y México, que siempre dejaban inquietudes de que el contador no era tenedor de libros, lo cual reafirmaba la idea que siempre estaba presente en esta facultad, donde se hacía mucho hincapié en no sólo en lo técnico, sino también en lo humanista” (Entrevista 4).

La década de 1970 marca los inicios de la investigación contable en Colombia y la discusión acerca de si la contabilidad era una técnica o una disciplina que merecía ser enseñada en las universidades. Ello implicó la intermediación de una serie de exigencias a la formación contable, lo cual debería haber impactado el desarrollo de la investigación contable desde las universidades e instituciones que ofertaban la carrera de Contaduría.

En la Universidad de Antioquia para entonces, algunos miembros de su comunidad contable reflexionaban sobre temas que comprometían el futuro de la Contaduría pública y participaban en diversos espacios de difusión y opinión. Uno de esos temas era pasar de concebir la contabilidad como una técnica a pensarla como una disciplina; según el profesor Jack Araujo “cuando se vislumbró a la contabilidad como una ideología, como una disciplina, se abrieron nuevos horizontes, pues anteriormente se consideraba que era una técnica” (Entrevista 1).

Uno de los temas de opinión también era el de la formación investigativa de los Contadores públicos; al respecto John Cardona afirmaba que

... no es concebible un contador (auditor, revisor fiscal) que no sea investigador, ya que esta es una práctica plenamente investigativa, donde se dan hipótesis y conclusiones a través de la prueba. A raíz de esto, los debates se empiezan a dar, y los profesores tienen una mirada más investigativa, las doctrinas y corrientes contables se vuelven de primer orden y las universidades empiezan a entender que se debe dar apoyo a las personas que hacen investigación (Entrevista 6).

La ley 80 de 1980 genera un espacio propicio para motivar la investigación especialmente en las universidades públicas, dado que crea la obligación de destinar el 1% de su presupuesto a la investigación. Posteriormente, el Decreto-Ley 82 de 1980 (estatuto docente para las universidades públicas) incorpora la “productividad académica” como un concepto que promovería la investigación y la estimularía salarialmente.

Para el año de 1982 nace la Asociación de Contadores de la Universidad de Antioquia (ACUDA), un espacio gremial para el desarrollo de los egresados que se afiliaran; esta

agremiación nace en un momento en el que “Los contadores empezaron a organizarse como gremio, para dar respuesta y liderar las problemáticas que se daban a nivel nacional” (Entrevista 1).

El contexto de participación se motiva con las discusiones sobre la Contaduría pública que culminan con la expedición de la Ley 43 de 1990, la cual reglamenta el ejercicio de la profesión contable, la cual, si bien en su definición se refiere (artículo 2) a “las actividades relacionadas con la ciencia contable en general” reduce dicho ejercicio a los aspectos más operativos, tales como “organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamento en libros de contabilidad, revisoría fiscal, prestación de servicios de auditoría, ... la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.”

Para esta época igualmente se discute la creación del cargo de Contador General de la Nación, en torno a las mesas de trabajo preparatorias de la Asamblea Nacional Constituyente que culminó con la promulgación de la Nueva Constitución Política Nacional en el año de 1991, con ello se le da un mayor alcance al ejercicio profesional en el sector público y la historia reconoce la participación de miembros de la comunidad contable en aspectos relacionados con el control interno (artículos 209 y 269), control fiscal (artículo 267) y la institucionalización de la figura del Contador General de la Nación (artículo 354).

Según la profesora Rosalba Cano “... desde la investigación realizada en la docencia, se hicieron cosas muy importantes como el proyecto de Ley en que se proponía el cargo del Contador General de la Nación, otro proyecto fue la ponencia del profesor Armando Estrada Villa, para reformar la Revisoría Fiscal. Además fue desde la universidad donde se empezó a hablar de las entidades sin ánimo de lucro, el manejo empresarial y su acogida en la constitución, que finalmente se materializó en la ley 75 de 1986” (Entrevista 4).

La Ley 30 de 1992, orgánica de la Educación Superior, define la educación (artículo 1) como “un proceso permanente que posibilita el desarrollo de las potencialidades del ser humano de una manera integral, se realiza con posterioridad a la educación media o secundaria y tiene por objeto el pleno desarrollo de los alumnos y su formación académica o profesional.” Esta Ley define la investigación como un elemento distintivo de las universidades (Instituciones de educación superior), especialmente en los niveles de postgrado; con ella se esperaba un mayor incentivo a la actividad de pensamiento que era la base para la denominada autonomía universitaria. Prácticamente, en estos términos las universidades, nuevamente, se comprometen a asumir la investigación como un proceso que les daría identidad y vigencia histórica; de ello no escaparían las instituciones de educación superior que enseñaran la carrera para ejercer la Contaduría como profesión.

Otros eventos en los cuales la comunidad contable hizo presencia previa y posterior a su promulgación con pronunciamientos y aportes didácticos, fueron los Decretos 2649 y 2650 de 1993, contentivos de los principios contables y el Plan Único de Cuentas, res-



pectivamente; las posturas en el marco del Consejo Técnico de la Contaduría Pública; los aportes en las reformas al Código de comercio (1985 y 1995); la Resolución 4444 de 1995 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con la cual se expide el primer Plan General de Contabilidad Pública, y la Ley 298 de 1996, con la cual en desarrollo del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, se crea la Contaduría General de la Nación como Unidad Administrativa Especial, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El contexto internacional se moviliza en torno al fenómeno de la globalización de los sistemas económicos y en consecuencia el año de 1998 se declara como el año de la internacionalización en la Universidad de Antioquia, lo cual genera condiciones para el intercambio profesoral que apoye la docencia y la investigación.

En ese contexto se comienza a exigir la formación de los profesores en el nivel de especialización, lo cual, posteriormente, lleva a la exigencia de contratar preferiblemente profesores con maestría o doctorado, y formar en esos niveles a quienes ya se desempeñaban como profesores. Esta visión fortalecería los procesos de investigación y apoyaría la docencia y la extensión.

En cuanto a la participación en los gremios de la profesión la comunidad contable de la Universidad de Antioquia, se ha adscrito individual e institucionalmente a algunos de estos o participado en los espacios que se abren para el debate e intercambio de ideas; la participación ha sido con personas y posturas que han marcado la hora de las decisiones. Debe destacarse la participación activa en la Asociación de Facultades de Contaduría Pública –ASFACOP–, Confederación de Contadores Públicos –CONFECOP– y las membrecías de algunos profesores en *International Federation of Accountants -IFAC-*.

Uno de los legados históricos a destacar es la participación de la comunidad contable de la Universidad de Antioquia en espacios académicos y profesionales representativos. A nivel académico ha sido importante la participación de algunos de los miembros de su comunidad con ponencias en eventos tales como las Conferencias Interamericanas de contabilidad (XXIII en Puerto Rico 1999, XXIV en Uruguay 2001, XXVI en Brasil 2005 y XXVII en Bolivia 2007), Conferencia Internacional de Ciencias Económicas, Congreso del Instituto Internacional de costos (varias versiones), Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas y, en el nivel nacional, eventos como el Simposio de Revisoría Fiscal, Congreso Colombiano de Contadores Público y Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría, entre otros.

Para el año 2000 se propone la constitución del Núcleo de Investigaciones en Ciencias Contables (NICIC) como una agrupación formal de profesores que se acercaban para desarrollar proyectos de investigación a ser financiados por la universidad de Antioquia. Posteriormente, se retoma la idea de Grupo de opinión como espacio profesoral para tratar temas de interés y actualidad para la profesión contable y para la formación de los Contadores públicos.

En estos inicios del siglo XXI, surgen cerca de siete grupos de investigación (Grupo Dinámica contable, Grupo de costos, grupo de tributaria, grupo de finanzas, grupo de educación, grupo de auditoría y grupo de contabilidad internacional) que operaban en Contaduría bajo el liderazgo de profesores interesados en relevar sus inquietudes de investigación. En enero de 2004 inicia operación el Grupo de Investigación y Consultorías Contables (GICCO), el cual es fruto de la fusión de los siete grupos mencionados anteriormente; este grupo está avalado por la Universidad de Antioquia y se encuentra registrado en el Sistema SCIENTI de COLCIENCIAS con el Código COL0085306, siendo clasificado en la categoría B. El grupo ha tenido históricamente tres directores: Miguel Ángel Zapata Monsalve (QEPD), Jaime Andrés Correa García y, actualmente, Marco Antonio Machado Rivera.

Hasta el año de 2010 el grupo se dedicó a actualizar su inscripción en SCIENTI actualizando las plataformas CVLAC (para investigadores) y GRUPLAC (para grupos de investigación). Para el primer semestre de 2011 se realizó un diagnóstico con los profesores en general y ejes problematizadores, lo cual permitió reconocer algunas fortalezas y limitaciones como grupo de investigación; para el segundo semestre se desarrolló el “Primer coloquio permanente de investigación contable” en el cual cada profesor representante de línea de investigación disertaba sobre los avances esta.

Para el año 2012, los miembros de GICCO asumieron el reto de un proyecto colectivo como “huellas y devenir contable”, mediante el cual los grupos primarios se abanderaban de la discusión vigente en cada línea de investigación en los denominados “estados del arte”; es de resaltar el papel protagónico que deberían asumir y que efectivamente asumieron los estudiantes comprometidos.

En referencia a los estudiantes, es menester destacar el papel del Grupo de Estudiantes de Contaduría de la Universidad de Antioquia (GECUA) cuyos inicios se remontan a la década de los ochenta; su papel protagónico ha contribuido a conformar la Federación Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública -FENECOP- y a participar activamente con la presentación de ponencias en los Congresos Nacionales de Estudiantes de Contaduría Pública, la realización de foros, conferencias y eventos de debate en torno al carácter científico, social y político de la contabilidad, desde orientaciones heterodoxas, y a procurar su formación crítica y política.

El profesor Carlos Mario Ospina al respecto plantea que “hubo un desarrollo de los grupos de investigación y principalmente en la Universidad de Antioquia del grupo GECUA en donde se generó un ambiente más interesante gracias a diferentes factores como la promoción docente y apoyo institucional” (Entrevista 5). A lo cual agrega el profesor Jack Araujo que “... inicialmente el interés de diversos grupos de estudio (Jack Araujo, John Cardona, Carlos Mario, Elkin Quiroz, entre otros) los cuales se reunían una vez por semana y discutían de temas diferentes a los normalmente tratados en el aula de clase” (Entrevista 1).

Refiriendo el grupo GECUA, el profesor Carlos Mario Ospina destaca que

Por medio del grupo de estudiantes de contaduría pública GECUA estos estudiantes se adscribieron a un escenario de desarrollo de la investigación y de diferentes dinámicas regionales y nacionales; allí, además de las inquietudes personales, se desarrollaron otras temáticas, se conocieron otras universidades. En el año 1998 desarrollaron su primer trabajo de investigación sobre el objeto de estudio de la contabilidad, tema que estaba en boga en donde esto representó una importante oportunidad de reconocer discursos, adscribirse a dinámicas, reconocer temas de regulación y nacionalización de la contabilidad (Entrevista 5).

En cuanto al cuarto elemento, la visibilidad investigativa, la Universidad de Antioquia ha tendido a generar y aprovechar los espacios de difusión de sus resultados y productos de investigación.

Las manifestaciones históricas que tienen que ver con la visibilidad investigativa, son dos (Ver: Tabla 4); entre estos se resaltan el simposio de Contaduría (antes, Simposio de egresados y simposio ACUDA) y la necesidad de difundir los desarrollos investigativos de la comunidad contable, en revistas (Contaduría y ADVERSIA -virtual de estudiantes- Universidad de Antioquia y otras de carácter regional, nacional e internacional de diversas instituciones), en diversas publicaciones, en el Concurso (regional, nacional e internacional) de ensayo contable y las Ferias de la creatividad contable.

**Tabla 4.** Manifestaciones históricas de la Visibilidad investigativa

CONDICIONES	PROCESOS	RESULTADOS
Necesidad de abordar temas contables coyunturales	Organización, promoción y desarrollo	Simposio Contaduría
Necesidad de difundir (publicar) los avances investigativos	Revisión bibliográfica, investigación básica o aplicada	Revista Contaduría UdeA Revista ADVERSIA Publicaciones Concurso de Ensayo contable EXCUAN

En la Universidad de Antioquia se reconoce la importancia de difundir los avances fruto de la reflexión individual y de la investigación grupal, así como de compartir con miembros de la comunidad contable internacional; en ese sentido, “A partir de 1976, los profesores del Departamento de Contaduría asisten y realizan congresos internacionales, donde establecen contactos con especialistas en temas contables y traen a la Facultad una amplia bibliografía para ciertos cursos ...” (159) entre estos especialistas se destacan Michael Chatfield, Eldon Hendriksen y Bruce Budge, entre otros.

Para el año de 2010 es necesario reconocer el impacto que ha generado la participación de profesores en los diversos eventos y espacios de carácter nacional e internacional; en

la actualidad, y este compartir unidireccional se trasciende con la invitación que se hace a los profesores de la Universidad de Antioquia por parte de la comunidad contable internacional.

En el año de 1982 nace la Revista de Contaduría de la Universidad de Antioquia como una antena mundial para captar los avances en las diversas ramas del conocimiento contable y en los temas más actuales de la profesión contable en Colombia. En versión del profesor Luis Alberto Cadavid “La revista Contaduría... siempre contó con artículos durante cada edición, producto de la gestión que se hacía, además como medio de socialización del conocimiento jugó un papel muy importante” (Entrevista 3).

Más recientemente, la Revista ADVERSA se viene consolidando como un proyecto de difusión del acervo escritural de los estudiantes de Contaduría. Ambos medios se constituyen en proyectos editoriales que visibilizan la producción intelectual de múltiples invitados y de los profesores del Departamento de Ciencias contables de la Universidad de Antioquia. Entre sus Directores deben mencionarse Virgilio Mahecha, Gonzálo Valde-rrama, Luis Alberto Cadavid, Miguel Ángel Zapata, Carlos Mario Ospina y, actualmente, Carlos Castaño.

Es de destacar igualmente, en el año de 1982 la organización del Primer Simposio de Egresados de contaduría de la Universidad de Antioquia (Hoy Simposio de Contaduría UdeA), el cual se decidió celebrar cada dos años. Por este espacio han desfilado brillantes personalidades de la profesión contable representativos en el ámbito nacional e internacional, en sus diversas áreas de investigación, formación y aplicación.

Adicionalmente, el Concurso de Ensayo Contable se ha constituido en un espacio académico para ejercicio escritural y lógico sobre temáticas contables diversas; en él también se viene propiciando la defensa de las ideas en escenarios de sustentación pública. Podría decirse que esta iniciativa surge a partir de la idea inicial de reconocer los mejores trabajos presentados en los diversos proyectos de aula.

Como espacio para difundir de manera no convencional los resultados de los procesos investigativos desarrollados en el marco del proyecto de aula “Metodología de la investigación contable” surge la “Exposición creativa de la Universidad de Antioquia-EX-CUAN” (antes, Feria Expocreatividad Contable) con cerca de 25 versiones, hasta la fecha.

La presencia de los profesores con iniciativas editoriales es otro elemento destacado por parte de la comunidad contable. “A partir de 1985, Colombia genera buen número de textos especializados en esta disciplina, ricos en reglamentaciones y dado algunos profesores del Departamento de Contaduría escriben sobre temas contables, esta situación genera excelentes relaciones con las editoriales colombianas, que desde entonces reciben con agrado las sugerencias de textos extranjeros para publicar, contribuyendo así a proporcionar a los estudiosos una bibliografía actualizada en temas contables.” (159)

No sobra indicar que estas publicaciones tuvieron alto impacto en la comunidad contable nacional representado en la preferencia y buenos comentarios que de estos textos se hacía por parte de los profesores e investigadores de otras universidades e instituciones; de ahí que “... Las publicaciones que genera la investigación, no solamente son acogidas por las entidades educativas, sino también por muchos organismos oficiales y privados que las tienen en cuenta para mejorar sus procesos.” (171)

En el mes de mayo del 2010, la Universidad de Antioquia organizó el Primer Encuentro Internacional de Investigadores en Ciencias Contables-Tendencias de la investigación contable donde participaron contables de Argentina, Brasil, Venezuela y Colombia, en cinco comisiones de estudio a saber: internacional, epistemología, responsabilidad social, tributaria y redes académicas. Allí la Universidad de Antioquia propuso crear la Red Latinoamericana de Investigadores Contables –REDLAIC-, propuesta que fue acogida por los asistentes.

En este recorrido es posible identificar avances cualitativos en materia de investigación representados en unas condiciones icónicas (la formulación de ejes problematizadores y líneas de investigación, convenios con universidades, horas para la investigación en el plan de trabajo, el programa de Contaduría, la asignatura de teoría contable, las especializaciones y la maestría en ciencias contables, el consultorio contable, la planta docente, el relevo generacional, la formación docente, la visita permanente de profesores foráneos, el Grupo GICCO, la asociación de egresados ACUDA y el Grupo de estudiantes GECUA), unos procesos (la planeación y disposición de recursos hacia la actividad investigativa, el fomento a la investigación, los semilleros, los proyectos de aula y los núcleos problematizadores) y unos resultados (reformas al plan de estudios, la transformación curricular, el Simposio de Contaduría, las revistas de Contaduría y la virtual Adversia, así como EXCUAN, el portal Aldea Contable y la participación en la construcción de redes académicas e investigativas), una cantidad de elementos históricos (Ver tablas 1 a 4) que dan identidad a la historia de la investigación contable en la Universidad de Antioquia.

La historia de la investigación contable en la Universidad de Antioquia presenta un fecundo escenario de voluntades, esfuerzos, aportes y cambios de parte de su comunidad académica, representada en estudiantes y profesores que, en síntesis han dejado indeleble huella representada en aspectos tan evidentes como textos, ponencias y artículos, así como en aspectos intangibles como el espíritu crítico y la generación de una cultura en torno a la investigación. Es emocionante cerrar este breve texto histórico, mencionando que he tenido la oportunidad de reconocer el crecimiento investigativo de la comunidad contable de la Universidad de Antioquia; como estudiante tuve la oportunidad de participar codo a codo en escenarios de debate estudiantil con miembros del Grupo de estudiantes de Contaduría de la Universidad de Antioquia (GECUA) y tropezándome con las interesantes reflexiones de los profesores Jack Araujo y Jonh Cardona; como profesional he tenido la oportunidad de ser un par externo que los reconocía por sus fortalezas como la Revista de Contaduría, el Simposio, ACUDA y la participación activa de algunos de sus profesores (Araujo, Cardona, Martínez, Aguiar, Zapata, etc.) en escenarios de la pro-

fesión contable y como miembro de la planta docente, ver consolidar la investigación contable como uno de los sueños compartidos. Aquí estamos, en este momento histórico, desandando el camino, reconociendo las huellas, extrañando a colegas como Miguel Zapata y viendo como la historia continúa con el relevo generacional y los estudiantes que llegan ávidos de una carrera que los seduzca y los enseñe.

El legado de quienes han sembrado la investigación en la Universidad de Antioquia más que el trabajo de seres aislados, es el aporte de pioneros que han dejado huella y, como tal, deben ser siempre recordados.

*“La suerte del pionero es engañosa: o bien su generación le da razón casi inmediatamente y absorbe en un gran esfuerzo colectivo su esfuerzo de investigador aislado; o bien su generación resiste y deja que la generación siguiente haga germinar la semilla prematuramente lanzada en los surcos.”*

*Lucien Febvre*

## 2. LA INVESTIGACIÓN COMO EJE INTEGRADOR DE LA FORMACIÓN CONTABLE

*Marco Antonio Machado Rivera*  
*mmachado@economicas.udea.edu.co*

*“Debes amar la arcilla que va en tus manos, debes amar su arena hasta la locura, debes amar el tiempo de los intentos, debes amar la hora que nunca brilla ...”*  
*De una canción de Silvio Rodríguez*

### 2.1. La investigación: aproximación a su significado

La definición más generalizada del término investigación, refiere las huellas como objeto de esta actividad intelectual; ir tras las huellas (*in-vestigium-ire*), avanzar tras el vestigio que dejan los seres humanos en desarrollo de sus vidas, es sin duda un reto que demanda interés por el saber construido y pasión por aprender. Investigar denota una acción de los seres humanos y, como tal, demanda el concurso de éstos en conjunto y en el basamento de los esfuerzos individuales que cobran sentido cuando se comparten.

La investigación puede ser concebida desde diversos imaginarios y su definición genera consecuencias en la práctica que se desarrolle sobre esa base; cuando las personas comparten un concepto muy simple de investigación su desarrollo llevará a resultados poco significantes, en cambio cuando dicho concepto contiene un horizonte de sentido más complejo, su práctica y métodos serán diferentes y sus resultados más promisorios. Bajo estas consideraciones, es posible encontrar concepciones de la investigación tales como:

- 1) Actividad o esfuerzo humano para alcanzar el conocimiento.
- 2) Proceso o etapas que involucran recursos y esfuerzos.
- 3) Resultado o salida de un sistema.
- 4) Estrategia o concepción compartida que orienta los esfuerzos.

Cada uno de estas concepciones tiene su fundamento y sus diferencias radican en el enfoque que se da a este significativo bien desde el horizonte operativo, estructural, sistémico o estratégico. A continuación se describirá brevemente cada uno de estos significados de la investigación.

Como actividad, la investigación se centra en lo operativo, en el desarrollo que involucra comprometer recursos y energías por parte de los seres humanos o investigadores; bajo esta connotación se constituye en una operación de la mente humana y se evidencia en la dinámica de los esfuerzos sociales por construir y compartir el saber producido desde un área o campo del conocimiento específico.

La investigación como un proceso, se connota en un conjunto de actos o actividades (regularmente secuenciales) que demandan esfuerzos humanos y representan, en conjunto, un medio para describir, explicar o comprender una situación problemática por resolver o una demanda pendiente de satisfacer.

La investigación como resultado se materializa en una serie de productos derivados del ejercicio intelectual, son realizaciones discursivas de tipo bibliográfico, hemerográfico o cibergráfico, que son compartidos con las personas interesadas desde diversos espacios y tiempos; estos resultados se connotan en un fin de la actividad o una salida de los procesos de construcción del conocimiento o interpretación del mundo real por parte de los seres humanos.

Como estrategia, la investigación ya no sólo es una actividad, un conjunto de éstas o su salida, sino que se connota en una disposición de voluntades humanas en procura de aunar esfuerzos que sujetos a un plan lleven a logros colectivos en materia de aporte intelectual. En estos términos, la asunción de la práctica investigativa como acuerdo de voluntades de los miembros de una comunidad (profesional, académica, disciplinal o científica) se convierte en un pilar de su desarrollo a partir de la gestión del conocimiento.

El contexto internacional de la investigación, impactado por una sociedad del conocimiento y la información, arroja una división social del trabajo intelectual, bajo la cual se diferencian los países generadores de conocimiento de los que son sus consumidores, asociados a la clasificación de países desarrollados y en desarrollo, naciones ricas y pobres, respectivamente. También en este contexto, las actividades del intelecto han pasado de referir “investigación & desarrollo” a concebir la gestión del conocimiento y la transferencia de tecnología.

La gestión de conocimiento se concibe como la disposición de los recursos para generar espacios para la construcción y transferencia del conocimiento; se ocupa de aspectos tales como “la asimilación y adaptación del conocimiento a la organización, la comunicación organizacional, el tipo de liderazgo, la cultura y la estructura de la organización” (Terra citado por Nieto, 2005, 39).

En materia contable, se reconocen avances disciplinares y propuestas normativas, desde diversos ejemplares (teóricos de renombre) y organismos no gubernamentales que propugnan por cambios en la mentalidad y reformas a las prácticas contables, respectivamente.



En el contexto nacional, la comunidad científica y las comunidades profesionales y disciplinares, intentan recontextualizar los avances científicos y tecnológicos en procura de dar razón a las aplicaciones exitosas de otras latitudes, con la consabida deuda que deja el no asumir una posición crítica o al menos una duda metódica frente a tales propuestas. Adicionalmente, en Colombia, los recursos para la investigación no sólo son escasos sino que son negados ante el privilegio que tienen otras actividades y ante el designio cultural que condena una política de importar (transferir de manera acrítica), capacitar (formar de manera mecánica) y creer que el progreso se logra pensando igual aún actuando de manera inconsciente. En materia contable, Colombia aún no logra un equilibrio en la tributación intelectual, pues su aporte de investigadores (en relación con el total de profesionales contables) aún no alcanza el uno por mil, ya que no existen al menos unos 180 investigadores contables, aún haciendo “concesiones amigables”.

Las críticas a la falta de investigación crecen en los eventos de las diversas profesiones y disciplinas; sin embargo, un elemento positivo se aporta a esta panorámica a veces desoladora en materia de intelecto, cual es la asunción de la investigación como política pública por parte de las naciones y como estrategia formadora por parte de algunas instituciones.

## **2.2. Investigación contable: del producto intelectual al ser humano que duda, siente y trasciende**

La investigación es un fenómeno social cuando se le concibe en un contexto de seres humanos urgidos de alternativas prácticas, de sorpresas en las concepciones de mundo, de soluciones a sus problemas y de satisfactores de sus necesidades. Algunas visiones de actualidad tienden a concebir la investigación como un cúmulo de productos desligados de los seres humanos que la viven, la desarrollan y le dan sentido; es necesario analizar estas visiones pues es el paradigma reinante en diversas organizaciones de importancia y trascendencia, tales como Colciencias y universidades.

Valorar tan sólo el producto final sin considerar el proceso y las condiciones que permiten que la investigación sea una realidad, es un reduccionismo que conlleva observar el trabajo de las personas y sus grupos en su fase terminal e ignorar las dificultades, los esfuerzos, las virtudes y las capacidades adquiridas.

El enfoque orientado a los productos se ubica en la concepción micro de las economías de escala, bajo las cuales se le exige a los pensadores, una cuota de productos que justifiquen los recursos comprometidos o sacrificados en las actividades de investigación por una entidad patrocinadora; si bien la justificación es que se requieren recursos y ellos son garantizados con el retorno a la inversión, no es menos cierto que los procesos son esenciales para garantizar los mejores resultados.

El discurso de la productividad académica exige estándares a los investigadores para garantizar el retorno a la inversión; estos resultados son representados a través de mediciones dadas por el número de artículos producidos, número de citas de dichos textos, cantidad de publicaciones en revistas de alto impacto, etc..

Este enfoque de orientación eficientista, deriva en la grupometría y es congruente con la bibliometría, dado que el reconocimiento de los grupos se da en función de la visibilidad y la productividad, medidas respectivamente como la cantidad de citas de los productos escritos por los miembros del grupo de investigación y como la agregación de la producción de sus miembros. Esta orientación ha derivado en la publicación de textos simplemente por el hecho de mostrar producción sin hacer parte de transformaciones profundas o sin una expresión cultural que demuestre un sustento investigativo verdadero.

El enfoque en los productos finales de la investigación tiene su encanto, dado el simbolismo que encierran las cifras y los números; sin embargo, puede llevar a desconocer el valor de las personas en los procesos, a descuidar los procesos y a generar cortoplacismo. Por ello, es necesario asumir un enfoque humanista que permita a las universidades e instituciones universitarias, orientarse a los resultados sin descuidar los simbolismos, imaginarios y representaciones sociales que demarcan las dudas, los sentimientos y la trascendencia asumidas en los diversos momentos por los que transitan los seres humanos comprometidos e involucrados en la práctica investigativa.

Pensar en las políticas y estrategias investigativas, permite convocar las visiones, las voluntades y los esfuerzos en torno a la investigación y a superar el espontaneismo, los aspectos rutinarios y el cortoplacismo.

Dentro de estos aspectos estratégicos, además de asumir la investigación como eje de las actividades misionales en función del conocimiento, surge la orientación hacia los problemas como horizonte hacia el cual dirigir los esfuerzos de la actividad creadora. Lo problemático tiene que ver con la comprensión del mundo y la sensibilidad frente a lo que en su ámbito acontece, lo problematizador tiene relación con la verdad y lo problemático se relaciona con los aspectos que aún tienen carencia de solución o ausencia de satisfactores en presencia de necesidades.

### **2.3. Política y estrategias de investigación del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia**

*“La base de formación del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia, es la investigación”.*

En el Acuerdo de Facultad No. 86 (Diciembre 6 de 2006) emitido por el Consejo de la Facultad de Ciencias Económicas, en su capítulo 6, se enuncian y describen las líneas es-

tratégicas que “recogen los principales objetivos estratégicos para orientar la política para el desarrollo de la investigación y la consultoría en la FCE”. Estas son:

1. Generación de conocimiento para las disciplinas que conforman los programas académicos de la FCE
2. Formación de recurso humano orientado hacia la investigación al servicio de la Universidad y del medio profesional público y privado.
3. Contribución a la solución de los problemas regionales y nacionales desde la perspectiva del ámbito de las Ciencias Económicas.
4. Integración de las áreas académicas y profesionales de la FCE.
5. Difusión permanente y oportuna del trabajo investigativo.
6. Fortalecimiento y construcción de relaciones con la comunidad científica nacional e internacional.

En desarrollo de estas líneas estratégicas, la política de investigación se fundamenta en cinco aspectos básicos para generar las condiciones para el desarrollo de la práctica investigativa que permite generar productos y fortalecer la comunidad investigativa. Estos aspectos que derivan en estrategias, son la organización, formación, producción, difusión e integración.

La organización es una estrategia que se requiere para disponer de los diversos recursos, por medio de la composición y fortalecimiento de una comunidad investigativa adscrita al Departamento de Ciencias Contables, que encuentre en el saber y en la práctica reflexiva, la base para atender y resolver problemas mediante el método científico. Es necesario organizar las dinámicas investigativas y el saber contable, para lo cual se requiere estructurar los grupos de estudio e investigación, las actividades de formación investigativa y de investigación, así como realizar un diagnóstico de los avances investigativos, un inventario de los productos intelectuales de los miembros de la comunidad y levantar estados del arte en torno a las líneas de investigación. Igualmente, se requiere mejorar la infraestructura investigativa y maximizar los recursos para la investigación en procura de mejorar los resultados. Los aspectos precedentes connotan el concepto de gestión del conocimiento que, además de la transferencias, requiere de la comunicación.

La formación es un aspecto esencial que permite cualificar a las personas que desarrollan las misiones de docencia, investigación y extensión, con actividades de educación permanente y profundización, así como con la generación de espacios para compartir inquietudes, avances y resultados investigativos, además de construir el conocimiento. Para propiciar reflexiones y motivaciones por el saber contable se requiere la organización de conversatorios, seminarios, asistencia a cursos, reuniones académicas, grupos de estudio y foros, entre otros.

En referencia a la producción, se requiere generar procesos de reflexión que culminen en el aporte a la tradición escrita, con productos tales como ensayos, ponencias y artículos con destino a revistas, eventos diversos y periódicos de circulación regional, nacional e

internacional. También se requiere de generar avances y reflexiones a compartir por medio de conferencias y asistencia a eventos disciplinales y profesionales.

La difusión es la estrategia mediante la cual la comunidad del Departamento de Ciencias Contables, se hace visible, conectándose a una comunidad más amplia (contable e interdisciplinal) y se hace conocer de pares investigativos en el contexto regional, nacional e internacional. Esta estrategia se escenifica con las revistas Contaduría y Adversia, la página WEB o portal “Aldea contable”, la organización y asistencia a eventos con trabajos, al igual que con la participación en medios con comunicados de prensa y reportes.

La integración consiste en relacionarse con otras áreas del conocimiento, los entes orientadores de los procesos investigativos (Ministerio de Educación y Colciencias) y otras comunidades académicas regionales, nacionales e internacionales, así como con agentes sociales, comunidades profesionales y grupos empresariales interesados en el conocimiento contable a fin de intercambiar experiencias y ofrecer servicios profesionales.

Se espera que estas estrategias dinamicen los procesos de docencia, investigación y extensión de manera armónica y sistémica, coadyuvando al cumplimiento de los objetivos del Departamento de Ciencias Contables y aportando a la calidad y a los programas institucionales de la Universidad de Antioquia.

Teniendo presente la formación integral de los estudiantes del programa de Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia, el Departamento de Ciencias Contables fortalece sus habilidades y competencias a través de la investigación, como propuesta para la formación de Contadores Públicos con capacidad de respuesta frente a un entorno cambiante. En este sentido, el Departamento cuenta con mecanismos como los proyectos de aula, cuya dinámica se orienta al ejercicio intelectual de una comunidad investigativa que se vincula a redes regionales, nacionales e internacionales, en procura de generar productos en marco de la tradición escrita. El contenido y desarrollo de los proyectos de aula, busca darle respuesta a diversos cuestionamientos vinculados con el desarrollo temático coherente con las líneas de investigación.

De igual manera, en los posgrados se pretende consolidar la investigación, procurando que los trabajos desde las diversas asignaturas y los trabajos de grado, estén al amparo de los ejes problémicos y las líneas de investigación que se asumen para el Departamento de Ciencias Contables y el Grupo de Investigación y Consultorías contables (GICCO).

Las especializaciones en temáticas profesionales como la Tributaria, la Auditoría y la Revisoría Fiscal, junto a la Maestría en Ciencias Contables (modalidad investigación y profundización) se constituyen en programas que en el marco de los lineamientos de la Universidad de Antioquia y la Universidad, se solventan en la práctica investigativa como medio para aprehender la realidad y camino para acceder al conocimiento socialmente construido desde la Contabilidad y las disciplinas que le brindan fundamentos históricos, contextuales, epistemológicos, metodológicos y prácticos.

Estos esfuerzos formativos están imbricados con la investigación en aras de construir pensamiento desde la comunidad académica a fin de desarrollar prácticas investigativas en el marco de proyectos apoyados por el Comité de Investigaciones -CODI- de la Universidad de Antioquia, el Centro de Investigaciones de la Facultad de Ciencias Económicas y el Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables -GICCO-. El estudio, diseño, propuesta y desarrollo de proyectos de investigación, así como el trabajo investigativo de los estudiantes en los diversos proyectos de aula y en desarrollo de su trabajo de grado, generarán avances que permitirán posicionar y reconocer el currículo de Contaduría y los posgrados de Ciencias contables, por su gran desarrollo y fortalecimiento basado en la investigación.

El Grupo de Investigaciones y Consultorías en Ciencias Contables (GICCO), deberá brindar permanente impulso a la investigación y generar los mecanismos para el fortalecimiento e incremento de los productos intelectuales, así como la interacción de la comunidad investigativa conformada por docentes y estudiantes, con otros pares contables e interdisciplinarios. En consecuencia, el grupo deberá propender por construir redes de investigación a nivel regional, nacional e internacional, a fin de posicionar y visibilizar los resultados del grupo.

Los esfuerzos formativos e investigativos tienen coherencia con las líneas de investigación y abarcan los diversos niveles de formación (pregrado y posgrados). De esta forma, se logran concretar productos derivados de los proyectos de aula, preparados tanto por los estudiantes, como un logro en desarrollo de su proceso formativo, como por los profesores en el mejoramiento continuo de los contenidos ofrecidos a sus estudiantes, la experiencia docente desarrollada con ellos y sus reflexiones personales.

La extensión debe propiciar la motivación por el aporte a la solución de problemas concretos de parte de los agentes interesados en los productos y servicios contables, en todas las áreas de desempeño; la investigación será el apoyo con sus resultados para este tipo de actividades que conforman el portafolio contable profesional.

Por tradición, la revista “Contaduría Universidad de Antioquia” ha abierto un canal para la difusión de las tendencias de pensamiento contable de los profesores del Departamento e invitados. Otros canales importantes, son la revista virtual de estudiantes de Contaduría pública “Adversia” y el portal “Aldea Contable” del Departamento de Ciencias Contables, los cuales se vienen constituyendo en mecanismos de difusión de los resultados de investigación. De este modo, se cuenta con medios para publicar los aportes intelectuales de docentes y estudiantes, los cuales deben ser constantemente difundidos a fin de ampliar el espectro de visibilidad de los resultados.

Espacios para la difusión de resultados del Departamento de Ciencias Contables y para el encuentro con egresados y comunidad contable (nacional e internacional) son el Simposio de Contaduría de la Universidad de Antioquia y el Encuentro Nacional de Ensayo Contable, con los cuales se promueve la socialización de los resultados de los procesos reflexivos de estudiantes y docentes.

Otros espacios propicios para compartir el conocimiento contable y la experiencia investigativa, son la Exposición Contable Creativa de la UdeA –EXCUAN-, la cual se organiza desde hace varios años, con el fin de presentar los resultados de los estudiantes del proyecto de aula Metodología de la Investigación contable, al igual que la presentación de los trabajos de grado que realizan los estudiantes del último semestre del Programa de Contaduría pública; dichos espacios se llevan a cabo, al menos, una vez cada semestre y son difundidos entre la comunidad investigativa del Departamento de Ciencias Contables.

Adicionalmente, el Programa de Contaduría es uno de los primeros que ha asumido los semilleros de investigación dentro de su currículo, siendo esta una innovación en el marco de la transformación curricular; un aspecto estratégico que debe alcanzarse es el de insertar estos esfuerzos en el movimiento nacional de semilleros contables y en la red colombiana de semilleros de investigación REDCOLSI.

En síntesis, el desarrollo de estrategias y la ejecución de actividades de fomento y apoyo a la práctica investigativa, deben ser el derrotero a seguir por parte de la comunidad del Departamento de Ciencias Contables. El compromiso se escenificará a través de una estructura participativa en el Departamento de Ciencias Contables, la dinámica del Grupo GICCO, el fortalecimiento investigativo del pregrado y los posgrados, la apertura de espacios de formación investigativa continua (seminarios cortos o eventos de socialización de publicaciones de estudiantes y docentes), el fortalecimiento de las líneas de investigación con sus productos intelectuales, la consolidación de las revistas, la organización de eventos, la difusión de los resultados de la docencia, la práctica investigativa y la extensión, así como la integración con otras áreas, comunidades académicas, redes investigativas y agentes sociales interesados en el conocimiento contable.

Con el fin de denotar la relación entre los dos aspectos enunciados anteriormente, en el cuadro siguiente se presenta la coherencia entre los lineamientos estratégicos de la Facultad de Ciencias Económicas y los derroteros para la investigación del Departamento de Ciencias Contables, agregando las estrategias y acciones en que se ha comprometido el Grupo de Investigación y Consultorías Contables (GICCO).

<b>LÍNEAS ESTRATÉGICAS FCE</b>	<b>DERROTEROS PARA LA INVESTIGACIÓN DCC</b>	<b>ESTRATEGIAS Y ACCIONES DE GICCO</b>
Generación de conocimiento para las disciplinas que conforman los programas académicos de la FCE	Organización y Producción	Presentación desarrollo y cierre de proyectos de investigación y propuestas de consultoría.
Formación de recurso humano orientado hacia la investigación al servicio de la Universidad y del medio profesional público y privado.	Organización y Formación	Formación de sus miembros en nivel de maestría y doctorado. Asistencia a eventos nacionales e internacionales.

3. Contribución a la solución de los problemas regionales y nacionales desde la perspectiva del ámbito de las Ciencias Económicas.	Organización y Producción	Diseño y desarrollo de propuestas de consultoría.
4. Integración de las áreas académicas y profesionales de la FCE	Integración	Se ha propuesto el desarrollo de escenarios donde se aborden temáticas (corrupción, regulación, control, etc.) de actualidad desde una óptica interdisciplinaria
5. Difusión permanente y oportuna del trabajo investigativo	Difusión	Comunicación de sus resultados y productos de proyectos de investigación y propuestas de Consultoría
6. Fortalecimiento y construcción de relaciones con la comunidad científica nacional e internacional	Integración	Participación en redes nacionales e internacionales tales como Instituto Internacional de Costos, Encuentros, Congresos, RED-LAIC, convenio con U Sao Pablo y Universidad de los andes (Venezuela)

## 2.4. El Grupo de investigación: un espacio para ser humanos

Los procesos de globalización han desencadenado fuertes tendencias a la competencia y a la individualización que han destruido los vínculos sociales y han afectado la vida colectiva. En este contexto es necesario procurar aferrarse a los sueños y esfuerzos colectivos. En palabras de Lozano (2010, 35) este proceso creciente de individualización “si bien contribuye a la formación de sujetos sociales más autónomos, con mayores posibilidades de inserción en el mundo multicultural ... afecta los patrones de adscripción tradicionales, los cuales nos dan sentido de pertenencia a territorios, grupos sociales ... y, sobre todo, a las relaciones sociales y formas de interacción que establecemos con otros sujetos y actores sociales”.

El Departamento de Ciencias Contables como estrategia organizativa opta por la exigencia de que los miembros de su cuerpo profesoral, pertenezcan sin excusa ni exclusión, al Grupo de Investigación y Consultorías Contables (GICCO); para cumplir con ello, dichos miembros deben incluir no sólo la docencia y la extensión, sino además, actividades de investigación. Profesoras y profesores deben incluir en sus planes de trabajo, su vínculo a proyectos de investigación, dirección de trabajos de grados, escritura y publicación de artículos y ponencias.

La investigación como eje integrador de la formación del Contador público, de los especialistas en Tributaria, Auditoría y Revisoría fiscal, así como de los maestros en Ciencias Contables, requiere de seres humanos conscientes del papel del conocimiento en la situación actual de las organizaciones (empresas, corporaciones, estados, comunidades, etc.) en el contexto que demarca la sociedad del conocimiento y la información. Estas personas en formación pre y posgradual deben comprender que el desarrollo de procesos investigativos, motivados por el reconocimiento de los aportes de la comunidad investi-

gativa y promovidos por las preguntas e ideas orientadoras, son la base que permite cimentar el complejo inventario de relaciones intelectuales y discursivas que se construyen en la cotidianidad.

Ello implica una formación científica (fundamental, inter y transdisciplinaria) de los profesores y su auto-reconocimiento como investigadores y como miembros de una comunidad investigativa, lo cual conllevará sin duda una aceptación crítica del discurso de los demás y a hacer posible las interacciones que promueven el saber. La investigación es la base del ejercicio académico por parte de los estudiantes y profesores que componen la comunidad contable; en su aspecto normativo se construyen planes y en su aspecto positivo de alcanzan logros y productos intelectuales por parte de la comunidad investigativa.

Esta reflexión sobre la práctica investigativa reconoce la importancia de los esfuerzos desarrollados en relación con la construcción de discursos y alternativas de solución; planear la consecución de factores (humanos y ambientales) y recursos (materiales, tecnológicos y financieros), desarrollar el pensamiento y apoyar todas sus expresiones, son procesos básicos para integrar los esfuerzos en procura de una formación contable que cumpla con altos estándares de calidad.

En el Documento “proceso de transformación curricular: propuesta para el debate del Departamento De Ciencias Contables”, el Comité de Transformación Curricular del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia (2001) plantea unas políticas y estrategias para el desarrollo de la investigación contable, un Programa de investigación contable (PIC), unos proyectos de acción y un Plan Operativo de Investigación (POI) para implementar estrategias y coordinar actividades. Se plantea la necesidad de crear un Núcleo de investigaciones del Departamento de Ciencias Contables (NICIC).

De estos procesos de planeación, depende que el trabajo intelectual se convierta en creaciones colectivas y que el trabajo azaroso e individual de paso al trabajo planeado y colectivo. Es necesario persistir en la transformación del pensamiento para evitar que se convierta en norma la costumbre de improvisar los logros, de aislamientos y quijotadas como sinónimo de investigación, que la teoría es lo contrario a la práctica (cuando es su complemento) y que no hay los suficientes recursos para la investigación.

Si existe una formación sólida e integral, va a ser la misma investigación la que desarrollará la capacidad de trascender de los espacios académicos a los espacios laborales para construir alternativas de pensamiento y acción que le permitan a los profesionales resolver problemas en las organizaciones que contraten sus servicios.

Es necesario trazarse un camino y motivar la participación para construir cultura investigativa; para ello se requiere definir sobre qué investigar y construir el cómo hacerlo. Investigar representa recorrer con preguntas propias el camino que regularmente otros recorren con respuestas ajenas, significa ir tras la huella y dejar huella, trascender como ser que siente y piensa, reconocer a los otros y amar el tiempo de los intentos.



Para el Departamento de Ciencias Contables y el Grupo de Investigación y Consultorías Contables (GICCO) la definición de las líneas de investigación se ha constituido en un elemento esencial para planear los esfuerzos, así como la consecución y el uso de los recursos y factores para la investigación. La justificación de este enfoque estratégico basado en la formulación de líneas de investigación, es planteada por Barrera (2006, 69) en los siguientes términos:

La actividad organizacional en materia de líneas de investigación es muy importante. Si hay buena organización, hay buena cultura organizativa. Quienes lidericen este proceso deben estar conscientes de que la actividad de líneas de investigación no corresponde a una especie de feudos o de reductos académicos o empresariales ... Los coordinadores de líneas de investigación deber ser personas muy activas, apasionadas por la investigación, interesados en generar conocimiento y en propiciar las condiciones para que los investigadores indaguen.

Una línea de investigación es definida en términos de fines, metodologías, temáticas y comunicación, como “todo propósito investigativo determinado por una dinámica metodológica caracterizada por la continuidad, la unidad temática y las sucesivas entregas, presentaciones e informes” (Barrera, 2006, 9). Es claro que la intencionalidad de definir o construir líneas de investigación, más que una camisa de fuerza o la instauración de un dogma doctrinal, es la disposición de la comunidad investigativa por asumir el trabajo investigativo en torno a los problemas de la línea y asumir la vigilancia epistémica de los avances en el tiempo de los miembros de la comunidad que se centran en esta.

Si las líneas de investigación se constituyen en un derrotero y son un elemento clave de la planeación, entonces deben ser formalizadas para que se conviertan en verdaderos derroteros que orienten la práctica de la comunidad investigativa; por tanto, debe entenderse que

Las líneas de investigación no son obra de la improvisación o resultado de un enunciado fortuito y accidental sino deben necesariamente hacer parte de un plan de desarrollo donde estén claramente justificadas conceptual, metodológica y técnicamente, y estén consignados sus objetivos, recursos, capítulos de interés y todos aquellos aspectos que contribuyan a llevarlas a la práctica: asesorías, cursos de extensión, investigación, publicaciones, etc. (Cerdeña, 2004, 21).

El grupo de investigación orienta su práctica investigativa por las líneas de investigación; sus miembros son conscientes de la importancia y significancia del trabajo investigativo reflexivo y colectivo. Hacer investigación en los diversos espacios y momentos de la vida es una opción o elección de un camino frente a la vida universitaria o el ejercicio laboral. La investigación más que la obtención de un producto intelectual en procura de la eficiencia operativa o de un plan de mediano plazo, se constituye en un medio para el logro de la formación humana y en una estrategia para que sus miembros sean mejores seres humanos.

Las líneas de investigación que ha asumido la comunidad contable institucional de la Universidad de Antioquia representada en su grupo GICCO principalmente, son doce clasificadas en tres ejes problémicos a saber:

1. Análisis contable (Costos y gestión, contabilidad y recursos públicos, análisis de procesos tributarios y contabilidad y finanzas)
2. Desarrollo contable (Teoría contable, caracterización internacional de la Contabilidad, educación contable, desarrollos tecnológicos y desarrollos normativos), y
3. Control organizacional (Control interno, procesos de auditoría y Revisoría fiscal)

Estas líneas se constituyen en el horizonte temporal de los esfuerzos intelectuales aportados por seres humanos comprometidos con el devenir de la profesión y la ciencia contables; su carácter humano radica en su poder aglutinador y la capacidad de brindar identidad a quienes perseveren en la constitución y desarrollo de la línea.

El Grupo de investigación es entonces, el espacio donde se aúnan voluntades y esfuerzos, donde se reconoce la dificultad de trabajar de manera coyuntural, improvisada e individual. GICCO es la base humana para realizar avances significativos en el currículo problematizador de Contaduría, los posgrados y la Maestría en Ciencias contables del Departamento de Ciencias Contables; como grupo, la disposición de sus miembros es investigar para hacer parte de la comunidad contable nacional e internacional y poder hacer vigilancia epistémica del acervo intelectual producido por los contables del mundo y Colombia.

Un grupo de investigación no sólo es un nombre, una estructura o una lista de estudiosos, estos serían tan sólo sofismas si no tienen un respaldo institucional y preferentemente un grupo humano que se apersona de su historia, que reconozca las huellas y definan un devenir, superando el tradicional enfoque que versa que el destino ya está definido, predeterminado.

No se requiere que todos piensen igual o que sólo hablen algunos en el Grupo de investigación, se requiere compromiso y vocación bien definida por trabajar con pasión por el saber, así como capacidad para acercarse con humildad y curiosidad a los demás que piensan y escriben; más que una cuestión de talentos o de tener un discurso oral convincente, participar en un grupo de investigación es cuestión de aporte al ser humano que investiga y comunica sus hallazgos en procura de retroalimentación y establecer redes con los demás miembros de la comunidad contable.

La práctica investigativa más que una actividad irreflexiva es una vocación por el cambio y la vigilancia epistémica. Se aprende a investigar investigando y en ese esfuerzo, la fundamentación teórica es esencial, para darle sentido a los datos y su interpretación. Los grupos de investigación no deben descuidar los aspectos de la práctica investigativa y sus miembros deben realizar gestión del conocimiento, partiendo de la construcción de

estados del arte para llegar a proponer el acervo con el cual se correrán las fronteras del conocimiento.

Para finalizar, los miembros de GICCO seguirán apostándole a la investigación como eje integrador de la formación contable y, en ese camino, el Grupo es el medio para acercarnos a esa meta. Mas que un espacio para complicarnos la vida académica, el grupo es un espacio para hacernos cómplices de transformaciones, la investigación es la energía que le imprime un sello al quehacer académico y la pasión por construir pensamiento es el ingrediente dinamizador de las interrelaciones. Formar personas en la investigación es aportarles la alegría de leer, escribir, escuchar, hablar, es darse la oportunidad de tocar con el corazón y mente a los demás seres humanos mientras nos tomamos un café contemplando las ardillas que vuelan de rama en rama como los estudiantes sueñan con un mejor mañana.

## FUENTES

- Aguadero, Francisco (1997). *La sociedad de la información*. Madrid: Acento Editorial
- Barrera, Marco F. (2006). *Líneas de investigación*, 3ª edición. Caracas: Ediciones Quirón y Sypal
- Cerda, Hugo (2004). *Hacia la construcción de una línea de investigación*. Bogotá: Universidad Cooperativa de Colombia
- Comité de Transformación Curricular (2001). *Proceso de transformación curricular: propuesta para el debate del Departamento De Ciencias Contables*. Encontrado en: <http://huitoto.udea.edu.co/programacionacademica/contenido/IPPA/Informacion%20Comite%20de%20Curriculo/Doc%20Rector%20%20Contaduria.pdf>
- Nieto P., Mauricio (2005). *Producción y gestión del conocimiento en la actividad académica*. Revista Escuela de administración de negocios No. 53. Bogotá: escuela de Administración de Negocios, pp. 36-51



**PARTE II**

**EJE PROBLÉMICO  
DE ANÁLISIS CONTABLE**



# 1. LA MIGRACIÓN DEL ANÁLISIS CONTABLE: del énfasis en la información al conocimiento de la realidad organizacional

*Marco Antonio Machado Rivera*  
*mmachado@economicas.udea.edu.co*

*Auxiliares de investigación:*  
*Shirley Arrieta Suárez*  
*Liliana Cristina Londoño Ruiz*

## RESUMEN

El Eje de Análisis Contable relaciona cuatro líneas investigativas, que tienen en común la gestión de recursos organizacionales, financieros y económicos. De este análisis depende la evaluación de las empresas en torno a la efectividad, valor agregado y rentabilidad; dicho análisis se presenta además, como una necesidad para la acertada toma de decisiones (operativas y estratégicas), desarrollar los procesos misionales de las organizaciones y aportar al avance de la disciplina contable.

Este acápite integra las líneas de investigación del eje problémico, análisis contable y para ello se tomaron como base, los avances compartidos por los grupos primarios que construyeron los estados del arte.

Se defiende la idea de que el objeto de análisis asumido contablemente, presenta complejidades que permiten evidenciar una migración del interés por la información empresarial hacia el interés por el conocimiento de las organizaciones.

**Palabras clave:** investigación contable, Contabilidad, Análisis contable, Gestión organizacional, Recursos

## Introducción al eje de análisis contable

Dentro de los tres ejes problémicos asumidos como derrotero académico e investigativo por el Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia y su Grupo

de Investigación y Consultorías Contables -GICCO-, se encuentra el de análisis contable, un eje que integra las líneas de investigación “Costos y Gestión” (antes Contabilidad y Gestión), “Contabilidad y gestión pública” (antes “Contabilidad pública y recursos estatales”), “Análisis de procesos tributarios” y “Contabilidad y finanzas”.

En el transcurso del presente capítulo, se abordará específicamente el eje de análisis contable, cimentado en las líneas de investigación que lo agrupan. Se parte de una aproximación al concepto de análisis contable, a partir de los diversos aspectos que este aporta a las organizaciones, para realizar una aproximación a la discusión que se realiza de éste en el contexto académico.

La discusión de este eje problematizador, se escenifica a partir de definir y reconocer las líneas de investigación así los puntos de convergencia (tales como el costeo y la valoración de recursos financieros, fiscales y económicos), los respectivos avances y los asuntos sobre los cuales el análisis se aborda y discute hoy con mayor resonancia (por ejemplo, la información financiera, de gestión y fiscal de las organizaciones en contextos globalizados). Por último, los temas que se identifican como tendencias, es decir, contenidos que se vislumbran a futuro son, a modo de ejemplo, la normatividad internacional, las Tecnologías de la Información y de la Comunicación (TIC's), así como la relación análisis-evaluación-control, entre otros. Todos ellos (asuntos y temáticas) serán abordadas a lo largo del capítulo con el fin de darles solidez y confirmar la existencia del eje análisis contable.

### **Metodología utilizada para la construcción del eje problémico de análisis contable**

La investigación es un proceso que se inicia con un reto temático o problémico con significado para el investigador o grupo de investigación; regularmente, demanda la realización de un proyecto que, en su desarrollo, demanda diversas discusiones y presenta múltiples limitaciones y oportunidades. Construir panorámicas de campos de investigación, de áreas temáticas o de ejes problémicos, es un ejercicio intelectual que permite reconocer los aportes de las comunidades intelectuales a estos campos de saber, a una disciplina en particular o un espacio cognitivo de ésta.

Luego de un primer esfuerzo heurístico por ubicar diversos documentos en cada una de las líneas de investigación del eje problémico de “análisis contable”, se desarrolla un trabajo hermenéutico, es decir, de interpretación de los discursos (escritos y orales) recibidos desde cada una de las líneas de investigación (Contabilidad gestión, Contabilidad y gestión pública, Análisis de procesos tributarios, así como Contabilidad y finanzas) para tener una visión integradora del eje en cuestión. Las aproximaciones al estado del arte desde las diversas líneas, se desarrollaron en los planos internacional, nacional (Caso Colombia) e institucional (Caso: Universidad de Antioquia).

Los discursos escritos para construir el eje, se obtuvieron en el transcurso del proyecto de investigación, por medio de avances desarrollados por cada uno de los grupos primarios de las líneas de investigación, la realización de actividades eco-académicas y sociales (salidas a pueblos vecinos), con la finalidad de crear comunidad investigativa. Los discursos orales, por su parte, fueron adquiridos en reuniones programadas con cada una de las líneas de investigación (Cafés GICCO), para que compartieran el estado de avance de sus investigaciones y la situación final (en la exposición final) de las líneas y del eje problémico o integrador.

A partir del análisis realizado sobre los discursos de línea de investigación, se procede a la búsqueda e identificación de los elementos que les sean comunes a todas las líneas de investigación, para de este modo asegurar la construcción de un eje que sea capaz de articularlas, el eje de análisis contable.

Como materia prima para el desarrollo de este capítulo, además de los discursos recibidos por las líneas de investigación, se hizo una búsqueda más específica y detallada sobre los temas identificados como transversales, con el fin de darles mayor profundidad y, en algunos casos, dicha profundidad permitió generar inquietudes sobre la profesión contable.

### **Conceptualización del análisis contable**

El eje se fundamenta en una labor intelectual que se asume frente a un contexto problémico, vale decir, de problemas que se presentan en las entidades o entes objeto de trabajo de los contables. Según Lopera y otros (2010, p. 24) “El análisis debe ser entendido como la descomposición de un fenómeno en sus elementos constitutivos, ha sido uno de los procedimientos más utilizados a lo largo de la vida humana para acceder al conocimiento de las diversas facetas de la realidad.” En ese sentido, el análisis contable representa la descomposición de la circulación de valor en las organizaciones, expresado como recursos financieros, económicos y sociales, de carácter privado y fiscales, que son objeto de gestión en las organizaciones.

En términos prácticos, el análisis es posterior a los procesos de identificación y medición, y es previo a los de interpretación, valoración y evaluación; en términos cognitivos, el análisis procede a la observación y precede a la síntesis como proceso integrador. Podría decirse que el análisis contable es un proceso que permite deconstruir la realidad organizacional para reconstruirla mediante la construcción de imágenes y conocimiento de las organizaciones en términos contables; siguiendo a Lopera y otros (2010, p. 26) “para el objetivo primordial de conocer la realidad proceso de la cognición humana. es claro que estos procedimientos precisan de su complemento: la recomposición o síntesis. Al descomponer -analizar- la realidad, se la está ‘deconstruyendo’, razón por la cual es necesaria su ‘reconstrucción’ a partir de la síntesis.”



Los procesos de circulación de valor y recursos en las organizaciones deben ser objeto de estudio mediante labores de análisis y síntesis, que permitan desentrañar los flujos de diversa índole que hacen que los fines se cumplan o se entorpezcan en su consecución.

Las organizaciones no son sólo las empresas, las organizaciones son organismos sociales, instancias con sentido histórico que deben ser concebidas "... en un sentido amplio, incluyendo fábricas, negocios, hospitales, escuelas, sindicatos, asociaciones civiles, fundaciones, instituciones sociales, etc. En lo visible, ellas se desarrollan a través de sus prestaciones y el intercambio de bienes con el medio." (Etkin, 2006, p. 45)

Las complejidades de las organizaciones son abordadas desde el eje problémico de Análisis Contable, mediante la asunción de los procesos en las organizaciones como objeto de reflexión, en busca de aproximarse a sus expresiones reflexivas (realidad, problemática y soluciones) en un contexto de incertidumbre y cambios permanentes.

Este eje integrador de problemas nace en procura de brindar la información que responda a la toma de decisiones de las diversas instancias decisivas y a la adecuada gestión de los recursos económicos (privados o públicos) y se desagrega en cuatro líneas, desde las cuales es posible responder a las necesidades del entorno contable, generando conocimiento nuevo para el mejoramiento organizacional y el avance de la disciplina contable.

Las actividades de análisis pueden ser concebidas como la herencia cartesiana que demanda descomponer la realidad en sus segmentos o partes constituyentes, para así, estudiarla y luego integrarla desde las miradas particulares; esta integración permite reconstruir el todo estudiado, desde sus partes.

### **Temáticas transversales**

El Eje problémico de "Análisis Contable" toma por objeto de investigación, las problemáticas relacionadas con el ente económico, su realidad (finanzas, gestión y fiscalidad), sus recursos y su contexto, busca analizar los procesos de construcción y comunicación de la información que responda a la toma de decisiones de las organizaciones (bien sean privadas o públicas) y la adecuada gestión de los recursos (financieros, económicos y sociales).

La comunidad investigativa que se sumerge en las complejidades del eje problémico de Análisis Contable, intenta penetrar las organizaciones o unidades económicas y sociales, en busca de aproximarse a su realidad, problemática y soluciones en un contexto en el cual la incertidumbre se apropia de todos los espacios de reflexión. Este eje define sus características en función de los siguientes aspectos que persigue:

- Indaga sobre la gestión de los recursos de las organizaciones, particularmente de los recursos financieros y económicos; en el caso el sector público, sobre aquellos derivados de los impuestos.

- Estudia los procesos dentro de la organización para brindar herramientas que ayuden a tener un control de los recursos.
- Busca brindar a la organización valor agregado con herramientas como análisis financiero y el cuadro de mando integral.
- Brinda informes financieros para analizar la gestión de los administradores del ente económico.

De la convergencia de temas y problemas asumidos desde las diversas líneas de investigación, es posible identificar una serie de aspectos comunes que demarcan la dinámica del eje y permiten sospechar su vigencia a través del tiempo y el espacio organizacional. Estos aspectos comunes son enunciados a continuación:

- La información contable es utilizada en las organizaciones, para efectos de planeación y control de recursos; este uso práctico permite mejorar los procesos y la toma de decisiones a partir de tener señales de la realidad financiera, económica y social.
- La práctica investigativa en las líneas de investigación de este eje problémico, ha permitido el desarrollo de los procesos contables, a partir de diseñar e implementar sistemas de información precisa y oportuna sobre las actividades que se desarrollan en la organización.
- Se demuestra que la contabilidad provee marcos interpretativos para construir sistemas adaptados para clasificar los hechos económicos que ocurren dentro del ente económico, privado o público. De esta manera, la contabilidad se convierte en el conocimiento dinámico que permite llevar a cabo los diversos procesos y procedimientos de la organización, los cuales pueden ser más eficientes y eficaces si se utilizan las herramientas, técnicas de medición y de análisis ofrecidos por la disciplina contable.
- El proceso contable permite agregar y consolidar los datos para utilizarlos en un sistema de información (un conjunto de elementos interrelacionados que recoge datos, los procesa y convierte en información, que almacena y posteriormente se da a conocer a sus usuarios.) que arroja como producto final, unos informes que presentan la realidad de la organización en un determinado tiempo y espacio.
- Buscan apoyo en tecnologías de la información para haya eficacia y eficiencia en el manejo de información
- Las líneas del eje, responden generalmente a situaciones coyunturales lo cual hace que siempre se está buscando la evolución del conocimiento contable con la aplicación de nuevos métodos y procedimientos aplicados para resolver los problemas de la gestión, la fiscalidad y las finanzas, en el sector público y privado.
- La mayoría de las líneas que integran el eje, tienen en cuenta las implicaciones sociales, económicas y políticas al referirse a las organizaciones en términos normativos (deber ser); esta consideración permite reconocer aspectos diferentes a los financieros como aspectos que impactan a las organizaciones y su entorno.
- El proceso investigativo ha demostrado que lo que se busca en las diferentes líneas de investigación es que la información sea clara y comprensible, en razón a que va dirigida a unos usuarios (internos o externos) que no siempre conocen el discurso contable.

- La información contable busca dar cuenta de las actividades que ocurren dentro de la organización; en esa medida, la contabilidad brinda los medio de prueba que fundamentan las actividades de control.
- Las líneas de investigación han demostrado que la contabilidad busca mostrar la evolución de la organización y que, además, se apoya en otras disciplinas mostrando un trabajo interdisciplinario
- Todas las líneas de investigación consideran que las normas internacionales (contabilidad administrativa o de gestión, contabilidad pública y reportes tributarios y financieros) pretenden generar información homogénea dentro de la organización y fuera de ésta; un tema de investigación de obligado abordaje son estas normas, dado el impacto que tendrán en los próximos años.

### **Aportes desde las líneas para construir el eje de análisis contable**

Una escueta descripción de las líneas de investigación implícitas en el eje problémico de Análisis Contable será el punto de partida para exponer los principales hallazgos de cada línea en el plano internacional, nacional e institucional. El orden de exposición de las líneas será el siguiente: “costos y gestión”, “contabilidad y recursos públicos”, “análisis de procesos tributarios”, y “contabilidad y finanzas”.

La línea de Costos y Gestión busca realizar un análisis de los procesos desarrollados y la información generada dentro de la organización, a partir de unos elementos suministrados por la contabilidad de costos, en busca comunicar información oportuna para apoyar las decisiones administrativas, operativas y estratégicas de la organización y servir de base para la planificación y el control de las actuaciones gerenciales.

La comunidad contable de la Universidad de Antioquia contextualizando esta línea de investigación menciona que “Las organizaciones desarrollan una serie de actividades en el marco de procesos de gestión y en procura de obtener resultados en entornos donde la competitividad demanda productividad, calidad y efectividad en los procesos internos.” Frente a este entorno de nuevas exigencias y nuevos aspectos que exige el mercado, emerge la Contabilidad de gestión como un elemento conceptual básico para la constitución y desarrollo de la línea; ésta puede ser considerada como una

rama de la contabilidad encargada de medir, analizar y preparar información con el objetivo de controlar y racionalizar los recursos consumidos, facilitando con ello la planeación, el control, el proceso decisional y con ello mejorando los resultados; utilizando para ello medidas financieras (costos y presupuestos) y no financieras (Calidad, innovación, productividad, eficiencia, comportamiento de la competencia, control de inventarios, entre otras), lo que convierte a esta área en un proceso multidisciplinar, con relaciones claras en otras disciplinas tales como la economía, la estadística, la ingeniería.

Esta línea de investigación que funde la contabilidad y la gestión de las organizaciones, tiene materialidad en el discurso contenido en las referencias escritas institucionales, para lo cual se tomaron libros de costos y de gestión, se realizó una búsqueda de artículos en las revistas top nacionales y revistas internacionales importantes en el tema, se consultaron cinco revistas. Además de ponencias presentadas en simposios; igualmente, se revisaron artículos investigativos y tesis de grado en el plano institucional. Como concepto neural en esta línea, la Contabilidad de Gestión, tiene utilidad práctica en las organizaciones, buscando ser una herramienta que agrega valor en pro de las estrategias competitivas que propenderán por el liderazgo y el mejoramiento de los procesos internos.

Los temas definidos en el año 2005 por el Grupo de Investigación y consultorías Contables -GICCO- en la constitución de la línea, a partir de los intereses de su comunidad fueron los siguientes:

- Contabilidad de gestión (Sistemas y herramientas)
- Contabilidad de la productividad
- Estado de valor agregado –Con base en el Valor económico agregado
- Diseño e implementación de *Balanced Scorecard* –Tableros de control – Cuadro de mando estratégico
- Costos Basados en Actividades (*Activity-based Costing –ABC-*)
- Gestión Estratégica de costos (GEC)
- De la Contabilidad de costos a la Contabilidad del valor
- Análisis contable integral e las organizaciones
- Estados contables y valor agregado en las organizaciones
- Sociedad de la información y Economía de la información
- Contabilidad presupuestal
- Medición de la rentabilidad, la productividad y la eficiencia
- Medición y evaluación de la gestión y la eficiencia organizacional

Con la construcción del estado del arte en esta línea, el grupo primario a cargo de ésta, dimensionó la presencia activa de algunos de los anteriores temas y el abordaje de algunos novedosos; unos y otros, son el motivo que inspira la investigación institucional, nacional e internacional, de la comunidad contable. En términos generales, los temas que demarcan el avance de la línea son los siguientes:

- Gestión y control estratégico
- *Activity-Based Costing & Activity-Based Management (ABC/ABM)*
- *Balanced Scorecard*, Tableros de control y Cuadro de mando integral
- Indicadores de Gestión
- Presupuestación y Estudios de costos
- Productividad, eficiencia y eficacia
- Análisis teóricos de la contabilidad de gestión y de costos
- Calidad y Costos de la calidad

- Historia de los costos y de la contabilidad de gestión
- Justo a tiempo o *Just in Time (JIT)*
- Normatividad internacional
- Utilización de herramientas matemáticas en la Contabilidad de Gestión
- Control y racionalización de costos
- Utilización del modelo costos-volumen-utilidad y Análisis de precios
- Enseñanza de los costos y la contabilidad de gestión en la educación superior
- Costeo objetivo, Costos de calidad, y Costos ocultos, Costos logísticos, Costeo Híbrido, Costeo variable
- Identificación y medición de Costos medioambientales y sociales
- Tecnologías aplicadas a la Contabilidad de Gestión
- Contabilidad ajustada a procesos continuos o Información estratégica para la toma de decisiones (*Lean Accounting*)
- Teoría de las restricciones o de las limitaciones *Theory Of Constraints (TOC)*
- Tercerización o subcontratación (*Outsourcing*)

En la construcción del estado del arte de la línea Contabilidad y gestión, se evidenció un desarrollo de temas y el acercamiento a otros a través de la historia; los temas que más ocupan a los investigadores, están relacionados por un lado, con la aplicación y análisis de modelos de costos (principalmente el *ABC/ABM*) y, por otro, con la gestión de la información para la toma de decisiones y el control estratégico en las organizaciones.

Los aspectos que se avizoran en la línea de investigación Costos y Gestión, son los relacionados con la incorporación de las tecnologías de información a la Contabilidad de Gestión, toman vigencia aspectos tales como *Business Intelligence*, cubos de datos, reporte corporativo, sistemas *Enterprise Resources Planning (ERP's)*, *Materials Requirement Planning (MRP's)* o *Customer Relationship Management (CRM's)*. De igual manera, aparecen aspectos como la utilización de herramientas matemáticas y estadísticas en la Contabilidad de Gestión, la utilización de modelos cuantitativos aplicados a esta rama del conocimiento (Contabilometría), los aspectos sociales que tienen que ver con la *Contabilidad de Gestión* (costos ambientales, responsabilidad social, nuevos indicadores de gestión que midan lo social, capital intelectual, intangibles, entre otros), la productividad, la eficiencia, el control y la racionalización de recursos. Otros aspectos a mencionar por que podrían ser los que lideren las discusiones académicas, profesionales y empresariales, son la fijación de precios, la calidad y los estudios relacionados con la contabilidad de dirección y, particularmente, de la dirección estratégica.

En el plano internacional se recurre como fuente a los trabajos presentados en el Congreso Internacional de Costos y la Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, la Revista Partida Doble, *Accounting, Organizations and Society*, *Journal of Management Accounting Research* y la Revista de Contabilidad de España. En los textos revisados, se abstrae una mayor inclinación por la información adecuada para la toma de decisiones en busca de estrategias para lograr mayor productividad e implementar las metodologías de costos para el control y la racionalización de los mismos; se abordan temas tales como

análisis de precios, costos medioambientales y sociales, indicadores de gestión, costos de calidad y logística.

Para encontrar estos resultados, los autores estudiados han realizado estudios de casos aplicados a empresas de diferentes sectores, estudios de campo, revisión de artículos publicados por otros autores, análisis de situaciones específicas relacionadas con la línea y estudios a través de encuestas y cuestionarios.

En el nivel nacional no existe una producción intelectual abundante que compense la importancia de esta línea de investigación para Colombia; en un contexto que demanda la competitividad, la información y el conocimiento, poco se ha escrito sobre costos y no existe una tendencia definida, ni un autor representativo. En los aportes de los intelectuales, se plantean temas conceptuales e incluso teóricos, se destacan el sistema de costos ABC, teoría de las restricciones (TOC), información para la toma de decisiones y estudios aplicados de costos. En este nivel, la Universidad de Antioquia ha sido representativa en investigar sobre el tema de los costos, hasta el punto de liderar el tema con sus producciones escritas y asesorías a entes privados y públicos.

En el nivel institucional se visibilizan tres momentos históricos que definen la dinámica de la línea en materia de investigación y consultorías; los años en los cuales se producen estos cortes históricos son:

- El año de 1990, donde poco se hablaba sobre costos y contabilidad de costos. En la Universidad se dio inicio al consultorio contable en 1983, pero es este momento histórico donde los estudiantes empiezan a hablar sobre metodologías tradicionales de costeo.
- El año de 1998, a partir del cual se reglamenta el sistema de costos basados en actividades (costeo ABC) para las empresas de servicios públicos domiciliarios, lo cual da pie para que las investigaciones se inclinen a analizar y evaluar el impacto de su implementación en dicho sector.
- Del año 2008 hasta nuestros días, se investiga sobre los sistemas modernos de costos, se analizan las nuevas prácticas empresariales como justo a tiempo y se realizan críticas al modelo de costos ABC.

En la Universidad de Antioquia la línea de Costos y Gestión ha sido una de las más representativas, es una de las que ha liderado la investigación, prueba de ello son los trabajos de investigación aplicada y de caso, desarrolladas al amparo del Consultorio Contable. En desarrollo de su práctica contable, como requisito para optar al título de Contador público, los estudiantes han apoyado a las empresas en lo referente a costos, con la implementación de sistemas de costeo, asesorías y consultorías profesionales, que se plasman en trabajos de grado, libros, artículos y ponencias.

Tradicionalmente el papel de los investigadores de la comunidad académica de la Universidad de Antioquia, en la línea de Costos y gestión, ha sido de consultores, lo cual ha

permitido alcanzar una madurez profesional a partir de conocer y aplicar los modelos de costos; actualmente, ha habido un tránsito de consultores a investigadores de casos aplicados y evaluadores de impactos de los modelos de costos aplicados en las empresas.

En referencia a la línea de Contabilidad y recursos públicos, se evidencia el interés por lo que le acontece al sector público y los esfuerzos por hacer de la Contabilidad pública un conocimiento e instrumento al servicio del interés colectivo, prestándole herramientas al Estado y a sus diversos poderes, para que sus ejecutivos tomen las decisiones más adecuadas, dispongan de manera eficiente de los recursos y den cuenta a la Sociedad de su disposición. En la línea se han aportado investigaciones importantes en la materia, entre las que se destacan aquellas que pretenden aportar la forma de realizar una revelación de los recursos públicos mediante la información contable; se resalta el interés de la Contaduría General de la Nación por construir cultura contable, para proteger lo público y facilitar que los administradores de este sector puedan informar sobre la situación de los recursos públicos dispuestos en las empresas, las entidades y los organismos de carácter público, así como de los resultados alcanzados en desarrollo de su gestión y control.

El Estado dispone de recursos escasos que debe asignar a los diversos sectores, de acuerdo a unas actividades y necesidades consignadas en planes y presupuestos; estos recursos deben ser asignados a través de lo que se ha denominado como gestión pública en un entorno con problemas relacionados con la corrupción, la imprevisión, el deterioro ambiental y la ineficiencia administrativa.

La comunidad contable de la Universidad de Antioquia plantea con respecto a la rama que fundamenta esta línea de investigación que

la contabilidad pública nace como la respuesta a la exigencia de sistemas de información y control de los recursos estatales, con una misión de mejorar no sólo su asignación sino sus resultados; las conexiones de la contabilidad pública con la hacienda pública y el control fiscal, son esenciales para el mejoramiento de la gestión pública en procura de la productividad y el desarrollo nacional (Carvalho y otros, p. 154).

Los temas definidos en el año 2005 por el Grupo de Investigación y consultorías Contables -GICCO- en la constitución de la línea, a partir de los intereses de su comunidad fueron los siguientes:

- Panorama internacional de la Contabilidad pública
- Normas Internacionales de Contabilidad Pública (IFAC-SP)
- Contabilidad pública y desarrollo nacional
- Contabilidad, auditoría y control de la gestión pública
- Contabilidad y códigos de buen gobierno
- Historia de la Contabilidad en el sector público
- La contabilidad en las organizaciones públicas

- Transparencia internacional y contabilidad pública
- Estados contables para el sector público
- Contabilidad pública, gestión y control fiscal
- Rendición de cuentas en el sector público y
- Marco conceptual de la contabilidad pública

Con la construcción del estado del arte en esta línea, el grupo primario a cargo de ésta, dimensionó la presencia de temas y problemas tradicionales y novedosos; unos y otros, motivaron la investigación de la comunidad contable institucional, nacional e internacional. En términos generales, los temas que se esgrimen como avance de la línea de investigación, son los siguientes:

- Revelación de las cuentas nacionales y su articulación con la Contabilidad pública
- Interés del profesional contable en el manejo del sector público
- Historia de la Contabilidad Pública
- Aplicación de la Contabilidad Pública, casos: USA, Unión Europea y Latino-Suramérica
- La Contabilidad como sistema de Información orientada a la gestión de las administraciones públicas
- La Interdisciplinaria de la contabilidad pública
- El ajuste del sistema contable público a estándares contables internacionales o convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NIC-SP) emitidas por *International Federation of Accountants (IFAC)*
- El marco conceptual de la contabilidad pública
- El proceso de saneamiento Contable de las Entidades Públicas
- El problema de la Corrupción y la captura del Estado
- El Capital social del sector público
- Las debilidades del modelo contable frente al ámbito económico de lo público
- Las necesidades contables de la Administración pública

El proceso investigativo se desarrolló con la recolección de la información a nivel institucional, nacional e internacional, su análisis e interpretación, la cual fue compartida por el grupo primario, al grupo integrador del eje problemático.

En lo que refiere al desarrollo internacional en esta línea de investigación, se destaca la comunidad contable de España, país que convergió a Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NIC-SP) en el 1994; en este espacio geográfico europeo se maneja una figura similar al alcalde, la cual se encarga de llevar las cuentas y enviar la información de las entidades consolidadas a una instancia superior. La gran dificultad aquí consiste en consolidar el modelo nacional.

Como base para abordar el nivel nacional, se ha tomado una muestra de escritos, artículos o tesis que hablan de los impactos de las normas contables públicas. A continuación se hace un breve esbozo. A nivel nacional se resaltan los escritos del Ex-Contador General de la Nación Edgar Fernando Nieto, el cual se distingue como gran precursor



de los lineamientos contables públicos y defensor de los recursos públicos desde una perspectiva crítica.

Entre 1982 y 2002 los temas más destacados son la revelación de las cuentas nacionales, el interés del profesional contable en el manejo del sector público, los estudios que intentan construir la historia de la Contabilidad Pública, los enfoques de la Contabilidad como sistema de Información al servicio a la gestión de las administraciones públicas y las labores de depuración de las cuentas del sector público o saneamiento contable.

Esta primera época de la línea que se ocupa de lo público en Colombia, estuvo impulsada por un hito muy importante que fue la creación del cargo de Contador General de la Nación en la Nueva Constitución política Nacional (1991) y posterior creación de la Contaduría General de la Nación (1995); el cargo se crea mediante artículo 354 de la constitución política colombiana, y a partir de allí se empezó a hacer un llamado al profesional contable para que se acercara al sector público.

En esta época es importante resaltar los cambios en la formación contable (que incluyen la cátedra de contabilidad pública en algunas universidades) y se menciona la necesidad de construir una cultura contable pública desde las intenciones de la Contaduría General de la Nación. Otro hito importante fue la convergencia hacia las NIC-SP a partir del año 1995, lo cual dio pie para que se empezara a hablar de su implementación y de sus impactos en Colombia.

En cuanto al avance institucional, se tomaron todas las investigaciones realizadas por docentes, estudiantes y grupos investigativos de la Universidad de Antioquia, donde se encontró que el tema más indagado es la implementación de costos en el sector público y las reflexiones sobre la contabilidad pública y el Plan General de Contabilidad Pública.

Se destacan autores a nivel institucional tales como Marco Antonio Machado Rivera, Jair Albeiro Osorio Agudelo, Joaquín Cuervo Tafur, María Isabel Duque, Fernando Gómez Montoya, Hernán Pulgarín Giraldo y Jairo Alberto Cano Pabón, con temas relacionados con la historia de la Contabilidad Pública en Colombia, el costeo basado en actividades para las empresas de servicios públicos domiciliarios con énfasis en el sector energético, el sistema de costeo basado en actividades aplicado al sector salud, el saneamiento contable en diversas empresas del Departamento de Antioquia y municipios aledaños, la relación contabilidad pública-control fiscal, así como el cuadro de mando integral para el sector público, entre otros.

Actualmente, se comienza a tener una preocupación por parte de la comunidad contable de la Universidad de Antioquia por temas como contabilidad pública como sistema de información y en alto grado sobre el saneamiento contable, la corrupción y los impactos de las NIC-SP. Es importante resaltar el acercamiento de la Universidad de Antioquia con estos aportes (históricos, teóricos y aplicados) a las instituciones y administraciones del sector público.

En cuanto a las tendencias que se avizoran en la línea de investigación de Contabilidad y recursos públicos, la Contabilidad pública se vislumbra como una herramienta para el seguimiento y control del uso de los bienes y recursos públicos en busca de eliminar el fraude y la corrupción, así lo demuestra la consigna de la Contaduría General de la Nación (CGN) “Cuentas Claras, Estado Transparente”, la cual pretende que la contabilidad permita procesos de rendición de cuentas transparentes y de cuentas claras en materia de recursos nacionales. La comunidad investigativa mantiene su preocupación por el papel de la contabilidad en lo público, hasta el punto de que se buscan nuevas alternativas metodológicas que incluyen la utilización de metodologías cualitativas, descriptivas y nuevos enfoques desde las corrientes crítica e interpretativa.

En cuanto a la línea de investigación de Análisis de los procesos tributarios, se define que los procesos tributarios son de carácter coyuntural (liquidación, declaración, revisión, etc.) y estructural (análisis, control, proyección, etc.) dentro de la organización. Dichos procesos son esenciales tanto para el Estado como para las empresas y agentes diversos, en un entorno donde el impuesto genera fricciones que deben ser atendidas por el Contador Público.

Los temas definidos en el año 2005 por el Grupo de Investigación y consultorías Contables -GICCO- en la constitución de la línea, a partir de los intereses de su comunidad fueron los siguientes:

- Contabilidad fiscal vs. Contabilidad financiera en las organizaciones
- Impacto de la normatividad tributaria en las organizaciones
- Mejoramiento de los procesos tributarios
- Control de los procesos tributarios
- Impacto de las Normas Internacionales de Contabilidad en la presentación de declaraciones tributarias
- Contribución del Contador Público a la eficiencia tributaria
- La Contabilidad y el control tributario
- Comparación de la regulación tributaria
- Aporte de la Contabilidad a la gestión tributaria
- Evolución de la Contabilidad tributaria en Colombia

Con la construcción del estado del arte en esta línea, el grupo primario a cargo de ésta, encontró que algunos de los temas anteriores tenía vigencia en la actualidad y otros eran novedosos; unos y otros temas, encierran sendas problemáticas que son el motivo que inspira el trabajo investigativo de la comunidad contable institucional, nacional e internacional. En términos generales, los temas que definen el avance de la línea son los siguientes:

- Contabilidad fiscal vs. Contabilidad financiera en las organizaciones, controversia relacionada con las obligaciones fiscales que están reguladas por las legislaturas tributarias; asuntos de interés son los ajustes Integrales por Inflación en Colombia, el

impuesto sobre la renta, los impuestos diferidos y la depreciación acelerada.

- El impacto de la normatividad tributaria en las organizaciones, a la luz de lo cual se investigan las incidencias de las reformas tributarias en la contabilidad financiera.
- El mejoramiento y control de los procesos tributarios, en asuntos relacionados con la planeación tributaria; un tema bastante discutido, donde los autores presentan estrategias para que las empresas fortalezcan su estructura tributaria, partiendo de proponer medios que permitan equilibrar la relación económica y política entre empresa y Estado.
- La evasión, la fiscalización, la Auditoría de impuestos y el Control fiscal.
- El impacto de las Normas Internacionales de Contabilidad en la presentación de declaraciones tributarias; un tema importante en cuanto a los efectos de la armonización contable.
- La contribución del Contador Público a la eficiencia tributaria, bajo el cual se analiza la contribución del contador público al cumplimiento de la normatividad tributaria.
- Una comparación de la regulación tributaria entre países, con el fin de hacer una comparación con países otros países (entre estos, los hispanoamericanos).
- El aporte de la Contabilidad a la gestión tributaria, un tema que se trató, aunque en proporciones muy bajas.
- La evolución de la Contabilidad fiscal en Colombia, con lo cual se ha pretendido hacer un recuento de la historia de la tributación en Colombia y el comportamiento de la estructura tributaria.

En términos generales, la línea manifiesta una tendencia hacia tres sublíneas de investigación, que pueden denominarse como: El mejoramiento de los procesos tributarios, Impacto de la normatividad tributaria en las organizaciones y Contabilidad fiscal vs. Contabilidad financiera en las organizaciones.

En el nivel internacional se mencionan los regímenes particulares que mantienen los países y la necesidad de armonizarlos para evitar las dobles tributaciones que afectan el desarrollo económico de las naciones y la inversión extranjera.

En el nivel nacional se identifica la preferencia de los autores por temas relacionados con el impuesto de renta y otras obligaciones tributarias, el control tributario, seguido en menor grado de los asuntos históricos de Colombia en materia tributaria, el tratamiento al impuesto diferido, la relación de los impuestos con la política fiscal y la concepción de incentivos tributarios concedidos por el gobierno nacional.

Esta línea de investigación tiene por aporte a nivel institucional, 19 artículos en la Revista Contaduría de la Universidad de Antioquia, en el período comprendido entre 1984 y 2007. Los temas abordados tienen un carácter coyuntural en materia tributaria, dado que se refieren a reformas tributarias y discusiones en materia de los ajustes por inflación y su incidencia en el manejo de los tributos.

En cuanto a las tesis de las especializaciones de la Universidad de Antioquia consultadas, se ve una fuerte tendencia hacia el tratamiento del impuesto de renta ante sus diferentes obligados y su debida planeación, el análisis de los incentivos tributarios que otorga el gobierno nacional y, en menor cuota de interés, las obligaciones fiscales, los procesos tributarios electrónicos, las reformas tributarias, la evasión y la fiscalización de los tributos, el IVA, etc.

Se ha discutido la implementación y desarrollo de la reformas tributarias y su incidencia en el gravamen a los movimientos financieros, también se muestra una leve tendencia al tratamiento de los beneficios tributarios en cuanto a las declaraciones de renta (caso especial para las personas naturales), la planeación tributaria y la relación de los procesos tributarios con la normativa tributaria internacional.

Puede observarse que la comunidad contable de la Universidad de Antioquia ha hecho presencia con temas coyunturales, al igual que sucede con la comunidad contable nacional. Se avizoran en la línea, temas de preferencia los asuntos relacionados con la legislación tributaria internacional comparada, los beneficios para inversores internacionales, así como aspectos menos coyunturales tales como la política y la planeación tributaria a nivel macro (del Estado) y micro (los contribuyentes). Un punto de discusión en el contexto nacional son las reacciones por parte de los entes competentes, para regular la tributación en Colombia frente a la coyuntura que marca la implementación de la Ley 1314 de 2009 o Ley de convergencia a normas contables internacionales.

La línea de contabilidad y finanzas define la contabilidad como un proceso que incluye muchas actividades que van en busca de mejorar los procesos organizacionales, la mejora de esos procesos depende de una información oportuna y objetiva sobre la razonabilidad de las operaciones y también de una adecuada medición de la eficiencia de los recursos, que se hace por medio de indicadores; se hace énfasis, en los puntos que generan valor agregado a las organizaciones (empresas, corporaciones, grupos económicos, etc.) y que las diferencian en el mercado.

La comunidad contable de la Universidad de Antioquia como base para promover la línea contabilidad y finanzas, ha definido sus aspectos característicos en los siguientes términos:

Manejar los recursos financieros y orientar tal manejo como consultor o asesor, requiere de información que brinde argumentos y elementos analíticos que permitan la elección de las mejores opciones para aprovechar las fortalezas internas y externas de la organización. Ello implica asumir críticamente los presupuestos, el análisis financiero, la gerencia financiera, la macroeconomía y las matemáticas financieras, entre otros elementos” Carvalho y otros (2006, p. 155).

Se han encontrado relaciones entre la línea Contabilidad y Finanzas y líneas tales como la de Contabilidad y Gestión, así como con la de Contabilidad y Recursos Estatales, pues

es posible hacer mención a la gestión financiera y a las finanzas públicas o estatales. Esta línea, igualmente, se encuentra muy ligada a dos de las líneas del eje de desarrollo contable (Desarrollos Normativos y Caracterización Internacional de la Contabilidad), hasta tal punto que en la recolección de la información (artículos, ponencias y otros escritos) se debió tener un buen cuidado para no confundirlas.

En la línea se evidenció la presencia de tres temas importantes que han ocupado los esfuerzos intelectuales en el contexto internacional, nacional e institucional. Estos temas son:

- Contabilidad financiera: donde se encontraron la gran mayoría de los artículos y hubo un alto porcentaje de investigación desde los últimos diez años; así se empezó a hablar de la fusión entre contabilidad y finanzas.
- Contabilidad y finanzas: los temas relacionados con este ítem son la calidad de la información financiera, el valor razonable e importancia del análisis de la información financiera, especialmente en los niveles institucional y nacional.
- Finanzas: respecto a micro finanzas y modelos de valoración, preferentemente en el nivel institucional.

Los temas definidos en el año 2005 por el Grupo de Investigación y consultorías Contables -GICCO- en la constitución de la línea, a partir de los intereses de su comunidad fueron los siguientes:

- Contabilidad financiera y gestión en las organizaciones
- Evaluación y análisis financiero
- Análisis presupuestal
- Presupuestos y proyecciones financieras
- Reportes financieros y toma de decisiones en las empresas
- Calidad de la información contable
- Gestión financiera y oportunidad de la información contable
- Reportes financieros y globalización
- Impacto de los estados financieros en las decisiones empresariales
- Estados financieros para satisfacer necesidades empresariales
- Contabilidad y opciones de inversión en mercado de capitales
- Contabilidad y mercado de capitales
- Marco conceptual de la contabilidad financiera
- Valoración de empresas
- El Contador público, los mercados financieros y productos derivados
- El Contador público y el riesgo financiero

Con el trabajo intelectual de construir el estado del arte en esta línea, el grupo primario a cargo, observó la presencia activa de algunos de los anteriores temas junto a algunos novedosos que han motivado el desarrollo de la investigación institucional, nacional e

internacional, de la comunidad contable. En términos generales, los temas que sugieren el avance de la línea son los siguientes:

- Contabilidad Financiera y su normatividad.
- Los Procesos Contables.
- La Contabilidad y la gestión financiera para las Microempresas, pequeñas y medianas empresas (MIPYME's).
- La Contabilidad y el Análisis Financiero.
- La Contabilidad en las normas internacionales.
- Las Finanzas.

Dentro de este contexto, puede decirse que los problemas de investigación más abordados en esta línea de investigación, son aquellos relacionados con el valor razonable y los métodos de valoración que puedan mostrar la realidad del ente económico; en la parte financiera, se encontraron temas relacionados con la eficiencia de los indicadores financieros.

En esta experiencia investigativa, se han encontrado temas sobre consolidación de estados financieros, dadas la bondades que permitirían al agregar la información de la organización como conjunto o sistema; también se habla de la valoración de activos tecnológicos y del empleo del valor razonable desde la perspectiva de *International Financial Reporting Standards (IFRS)* o las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). En esta línea, la tendencia investigativa más relevante tratada por la Comunidad investigativa, es la representada en las mencionadas normas internacionales, pues actualmente en Colombia se escribe y discute en torno a su adopción y adaptación.

La metodología más utilizada en el eje, es la investigación de tipo cuantitativo y, recientemente, las de tipo cualitativo; en los artículos objeto de análisis del discurso, se encuentra que estos tratan de explicar los hechos económicos para luego dar una opinión general que brinde un enfoque más coherente con la realidad.

A futuro se prevé que este eje tiene una discusión pendiente en torno a la relación contabilidad y finanzas, dada la necesidad de desarrollo (teórico y aplicado) de ambas disciplinas. La investigación de esta línea, también será impactada por los avances tecnológicos o tecnología de la información y de la comunicación (TIC's), las necesidades de información financiera de los diversos agentes de interés o *stakeholders* y las nuevas vertientes, entre las que se destacan la corriente crítica-interpretativa.

Recurriendo a una síntesis del eje, la gestión de los recursos en las organizaciones requiere del desarrollo de procesos de análisis a la altura de su complejidad, no basta con la provisión de información encriptada; descomponer una organización en aspectos tales como los recursos (financieros, fiscales y económicos, entre otros), la gestión (de actividades y estrategias), los procesos (simples y complejos) y los resultados, es una necesidad del sistema económico, para lograr efectividad organizacional, y de la disciplina contable, para lograr avances académicos significativos.

En el nivel institucional, el aporte de la comunidad contable de la Universidad de Antioquia al eje problémico ha sido significativo, lo cual implica que sus académicos han estado siempre atentos a los avances internacionales y nacionales, permitiendo consolidar el saber contable, con su investigación constante durante diez lustros. Se destaca la producción en la línea de investigación Contabilidad y gestión, la cual ha tenido aportes junto con las otras líneas de investigación del eje, tales como contabilidad pública, y contabilidad y finanzas, en asuntos como las normas internacionales y asuntos coyunturales derivados de la normatividad local; en esta línea destacada, se ha pasado de ser sólo consultores a ser investigadores y también auditores, para lo cual se trabaja de la mano, con la líneas de Auditoría y de Control interno (eje problémico de desarrollo contable), en torno a los procedimientos de auditoría específicos en el área de costos y gestión.

## Conclusiones

En referencia al eje Análisis Contable, la metodología utilizada en las cuatro líneas de investigación ha sido similar, empezando a nivel institucional y llegando a lo internacional con algunas limitaciones para algunas de ellas, en lo relacionado a tendencias del eje se encuentra que todas las líneas de investigación apuntan hacia el suministro de información contable que brinde a la organización herramientas que le permitan tomar decisiones acertadas basadas en la planeación y el control, así lo determinan cada una de las líneas.

Costos y Gestión se puede ver como aquella rama de la contabilidad que permite preparar información con el objetivo de controlar y racionalizar los recursos consumidos, facilitando con ello la planeación, el control y el proceso decisional. La línea de Análisis de los procesos tributarios apunta a brindar información a la organización que le permita realizar una planeación tributaria y así predecir los futuros flujos de caja y control de recursos. La línea de contabilidad y finanzas es la que más cimientos tiene para dotar a la organización en la toma de decisiones siempre y cuando esta se enfoque a generación de valor utilizando la contabilidad financiera para presentar informes que ayudan a la toma de decisiones y al control. En la línea de Contabilidad pública y recursos estatales se busca dotar a los servidores públicos de herramientas que ayuden a tener una mejor gestión de los recursos y por tanto un adecuado control de ellos.

Por otro lado, un tema que afecta a cada una de las áreas del conocimiento contable son las Normas Internacionales, tema discutido en todas las líneas pero en forma comparativa, debido que en la actualidad no podemos hablar de impactos, pues se está en el proceso de convergencia a dichas normas, se habla de comparaciones en los sistemas contables a excepción del sector público que desde 1995 inició su proceso de convergencia a las NIC SP, lo que hizo que en esta línea se empezara a hablar de impactos sobre dicho sector. Todas las herramientas que brindan estas contabilidades solo serán aprovechadas si se le da importancia a la información que ellas suministran.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- Carvalho, Javier y otros (2006). *Recreando el currículo*. Medellín: Universidad de Antioquia.
- Cerda G., Hugo (2004). *Construyendo una línea de investigación*. En *Hacia la construcción de una línea de investigación Seminario-Taller*, Ed. Universidad Cooperativa de Colombia (pp. 79-91) Bogotá
- Etkin, Jorge (2006). *Gestión de la complejidad en las organizaciones*. Buenos Aires: Granica
- Lopera, Juan D. y otros. (2010). *El método analítico*. Medellín: Grupo de investigación El método analítico y sus aplicaciones en las ciencias sociales y humanas-Universidad de Antioquia.



## 2. COSTOS Y GESTIÓN: diagnóstico de una estrecha relación en permanente evolución

*María Isabel Duque Roldán*  
*maduque@economicas.udea.edu.co*  
*Jair Albeiro Osorio Agudelo*  
*jair.osorio@economicas.udea.edu.co*

*Auxiliares de Investigación*  
*Lina María Rivera Rico*  
*Doris Alexandra Serna López*

### RESUMEN

En este trabajo se realiza un estado del arte sobre la línea de investigación Costos y Gestión en el ámbito institucional, nacional e internacional, tomando como base estudios similares realizados otros países. El artículo recoge información sobre el número de productos encontrados en los tres contextos, las temáticas estudiadas, los autores más representativos y los métodos de investigación utilizados, definiendo límites de tiempo precisos para cada unidad de análisis. Los resultados finales permiten concluir que la discusión en la línea ha girado en torno a los temas relacionados con costos (principalmente los denominados métodos modernos - ABC/ABM), la gestión y el control estratégico; y aunque en Colombia la Contabilidad de Gestión no ha ocupado un lugar destacado dentro de los temas que se investigan, es importante reconocer el liderazgo desarrollado por la Universidad de Antioquia.

Mostrar la evolución que ha tenido la investigación en esta área del conocimiento, le permitirá a la línea, a los investigadores adscritos a ella y a todos los académicos interesados, cuestionarse sobre el trabajo realizado y trazar un plan de acción tanto a corto como a mediano plazo, que incluya las mejores prácticas y que ubique a la Universidad de Antioquia como un referente en el campo internacional en este tipo de estudios.

**Palabras claves:** Contabilidad de gestión, costos, tendencias en investigación, control de gestión, estado del arte.

## 2.1. Introducción: definiendo el objeto de estudio

Al tratar de definir aquella parte de la contabilidad que se encarga del análisis de la información generada al interior de la empresa para efectos de la planeación, el mejoramiento de los procesos y la toma de decisiones, no es fácil llegar a acuerdos, pues los teóricos que la han estudiado durante años no han logrado hacerlo, y por ello hoy encontramos múltiples definiciones y se habla indistintamente de: Contabilidad Gerencial (Poliméni, 1998; Romero, 1996); Contabilidad Administrativa (Barfield, 2004; Ramírez, 2002; García, 1996; Horngren, 2007; y Backer 1983); Contabilidad Interna (Gonzalo, 1985); Contabilidad para la Dirección (Osorio, 1996); Contabilidad de Dirección Estratégica (Simmonds, 1981); Contabilidad de Gestión (AECA, 2003; Ripoll, 2005; Álvarez, 1995); o simplemente de contabilidad de costes para la gestión (Kaplan & Harper 1982).

Aun no hay consenso sobre si son o no lo mismo, y de no serlo, no se han precisado los límites entre los diferentes conceptos. Adicionalmente, existe una confusión en cuanto a su relación con el control de gestión o la gestión del control, pues hay quienes piensan que son lo mismo. Tal vez, el cambio en la denominación estaría ligado a la evolución de los sistemas productivos y a las necesidades cambiantes de información por parte de los usuarios tanto internos como externos. Lo que parece claro es que en la actualidad el concepto que tiene más aceptación en los ambientes tanto académicos como empresariales es el de “Contabilidad de Gestión”, la cual se definirá para efectos de este trabajo, como aquella rama de la contabilidad encargada de medir, analizar y preparar información con el objetivo de controlar y racionalizar los recursos consumidos, facilitando la planeación, el control, el proceso decisional y la obtención de los resultados económicos esperados; utilizando para ello medidas financieras (costos y presupuestos), y no financieras (calidad, innovación, productividad, eficiencia, comportamiento de la competencia, control de inventarios, entre otras), lo que la convierte en un proceso multidisciplinar.

Sin dejar de reconocer la importancia que la información preparada por la Contabilidad de Gestión ha tenido y tiene para las organizaciones, hace varias décadas se le viene acusando de obsolescencia y estancamiento, pues algunos académicos (Kaplan, Norton, Romero, entre otros) consideran que no ha sabido responder de forma adecuada a los rápidos cambios que vienen sufriendo las empresas, sus sistemas de producción/servucción y el mercado como tal, motivados principalmente por los procesos de globalización y los avances tecnológicos, y porque al estar tan ligada a la Contabilidad Financiera y a la Contabilidad de Costos, los problemas inherentes a estas áreas se le trasladan. Como lo señala Romero (1996), “los sistemas gerenciales dan una orientación equívoca a la atención de los gerentes y de la alta dirección. No existe en ellos un conjunto de medidas que refleje apropiadamente la tecnología, los productos y procesos y el medio ambiente en que compite la organización” (p.19). Ahí radica su obsolescencia y recalca que es urgente desligar a la Contabilidad de Gestión de la Contabilidad Financiera, lo que para él significa “crear sistemas de información independientes: uno gerencial para fines internos y otro financiero para fines externos, elaborados con base en los principios de contabilidad

generalmente aceptados, para uso en la comunidad financiera externa sujetos a auditoría” (Romero, 1996, p.23).

Sin embargo, y de manera paradójica, constantemente vemos la aparición de nuevas herramientas de gestión que se venden como la “panacea” para las organizaciones, muchas, hay que decirlo, son redefiniciones o cambios de nombres de procedimientos ya explorados y aplicados, no siempre con los mejores resultados. Por ello, hoy se ve que en los círculos académicos e industriales se habla de *Business Process Reengineering* (BPR), costos de la calidad y la no calidad, *Resource Consumption Accounting* (RCA), *the Theory or Constraints* (TOC), *Lean Accounting* (LA), *Six Sigma* (6σ), precios de transferencia (PT) o modelos de transferencia de servicios (MTS), *Shared Service Center* (SSC), *Target Costing System* (TCS), *Activity Based Costing* (ABC), *Activity Base Management* (ABM), *Time Driven ABC* (TDABC), *Back Flush Accounting*, *Balanced Scorecard* (BSC), *Kaizen*, *Total Quality Management* (TQM), entre otras; todas ellas herramientas para el cálculo de costos o el control de la gestión, que se encuadran dentro de la llamada Contabilidad de Gestión, y destinadas al logro de objetivos relacionados con la mejora y control de procesos, reducción de errores, desperdicios y reprocesos, aumento de la productividad, eficiencia de la cadena de valor del sector y de la empresa, incremento de la calidad del producto, optimización y racionalización de los recursos o, simplemente, una medición más precisa y oportuna de los costos de los procesos, actividades, productos o servicios.

El problema, por lo tanto, puede no estar en la carencia de actualización de esta rama de la contabilidad sino en la falta de definición de una estructura y un modelo de operación básico con fronteras claramente establecidas con otras ramas de la contabilidad. Como afirman Sales y Carenys (2008):

Existen pocas reglas sobre cómo debe implementarse la Contabilidad de Gestión. De hecho, ésta tiene lugar en una organización específica, en un momento dado, y para satisfacer unas determinadas necesidades de control y/o de ayuda a la toma de decisiones, lo que permite una amplia gama de prácticas e innovaciones (p. 1).

Teniendo en cuenta lo anterior, la línea de Investigación, hasta ahora llamada Contabilidad y Gestión del Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables -GICCO-, ha definido como su principal objeto de estudio la Contabilidad de Gestión, para la cual asimilará como sinónimos, los conceptos de Contabilidad Administrativa y Contabilidad Gerencial. Asimismo, se entenderá que la Contabilidad de Costos es una rama complementaria de la Contabilidad de Gestión con la cual tiene profundos lazos, por lo que es fundamental incluirla dentro de su campo de análisis. Para el concepto de Contabilidad Directiva o de dirección estratégica se entenderá que es un paso adelante, orientado hacia la correcta interpretación y análisis de la información que arroja la Contabilidad de Gestión y otras fuentes que ofrece el entorno organizacional, para utilizarlo en la toma de decisiones y el control estratégico, por lo que el alcance del trabajo de la línea solo la incluirá de manera parcial.

Frente al control de gestión, la línea entiende que existe una fuerte relación entre este y la información generada desde la Contabilidad de Gestión, pero se aleja un poco del enfoque teórico que las ubica como si fueran lo mismo y que señala que es ella (la contabilidad de gestión) “quien facilita el control, la reducción de costos y la mejora de la gestión y permite una mayor claridad y cantidad de la información económica relevante para la toma de decisiones” (AECA, 2003, p. 56). Se entenderá, por lo tanto, que la Contabilidad de Gestión es una de las herramientas utilizadas por la dirección de la organización, pero que también hay otros componentes que hacen parte del control de gestión y que escapan al campo de estudio del área de interés de la línea.

Con lo descrito anteriormente, el grupo decide cambiar el nombre de la línea, que hasta ahora era Contabilidad y Gestión, por el de Costos y Gestión, abarcando en él los dos frentes principales de su trabajo: la contabilidad de costos y, en general, la información relacionada con costos y la Contabilidad de Gestión.

## 2.2. Metodología

La metodología empleada para llevar a cabo la construcción del estado del arte de la línea de Costos y Gestión tuvo como base estudios realizados anteriormente en esta área del conocimiento: Hesford (2007), Chein et al. (2008), Pajuelo (2008), Salgado (2011), Laporta (2011), Ripoll et al. (2012), los cuales se centran en la recolección y análisis de la producción académica en el área de la contabilidad de gestión (artículos publicados en revistas de reconocida trayectoria, ponencias en eventos académicos y otro tipo de material relevante); autores representativos en el área; temas o tópicos sobre los cuales más se escribe y los métodos de investigación utilizados. El trabajo realizado no profundizó en el análisis de las corrientes de pensamiento que han marcado el desarrollo teórico de la contabilidad de gestión (positivista, conductista, teoría de la agencia, constructivista, crítica, social, investigación-acción, entre otras).

Se llevó a cabo el análisis de información para los tres frentes propuestos por el grupo de investigación (internacional, nacional e institucional), pero con alcances diferentes. En el caso de la producción de la Universidad de Antioquia (institucional) se tomó un período de tiempo más amplio, el cual incluye toda la información a la cual se pudo tener acceso independientemente de su antigüedad y su tipo, pues lo importante para esta categoría era reconstruir la historia de la línea en los 50 años de existencia del Departamento de Ciencias Contables.

Para el análisis nacional, el alcance definido fueron las revistas de las áreas de contabilidad, costos y gestión, publicadas por las universidades, organismos gremiales o profesionales, que pudieran ser consultadas a través de bases de datos, páginas web y bibliotecas locales. No se delimitó un período de tiempo específico, se analizaron todos los números encontrados, buscando en ellos artículos relacionados con el objeto de estudio y categorías definidas por la línea. El objetivo principal en este nivel de información fue deter-

minar la producción en revistas de tipo científico y poder comparar el desarrollo que ha tenido la línea en la institución frente a la producción nacional.

Para el análisis internacional fue necesario limitar el alcance del trabajo y el período de análisis, dado el corto tiempo para realizar la revisión y la multiplicidad de revistas que abordan el tema, muchas de ellas dedicadas exclusivamente a la Contabilidad de Gestión. Por ello, se escogieron tres revistas de habla hispana y dos revistas de habla inglesa, y se analizaron los artículos allí publicados en el lapso de tiempo 2006-2012, también se incluyeron aquí los artículos publicados por autores internacionales en las revistas colombianas que hicieron parte del estudio. Adicionalmente, se revisaron las ponencias presentadas en las dos últimas versiones del congreso organizado por el Instituto Internacional de Costos - IIC. El objetivo que se perseguía en el análisis internacional, era responder a las preguntas sobre el estado actual de la discusión y hacia donde va la misma.

Una vez definido el objeto de estudio y el alcance del trabajo, fue necesario establecer algunos criterios de ordenación y clasificación de los diferentes temas que pueden ser estudiados dentro de esta rama de la contabilidad. Por lo tanto, para efectos del análisis histórico y de evolución de la contabilidad de gestión tanto en el plano institucional y nacional, y como disciplina vista en el ámbito internacional, se definieron una serie de categorías, construidas con base en estudios anteriores (Laporta, 2011; Salgado, 2011) y en la experiencia de los investigadores, las cuales se muestran a continuación:

- a. **Diseño e implantación de sistemas de costeo:** en esta categoría se agrupan trabajos, artículos o estudios relacionados con el diseño, implantación o análisis de sistemas o metodologías de costeo tanto tradicionales como modernas, así como otro tipo de estudios de costos, que no necesariamente implican dentro de su alcance el diseño de una metodología específica. Las subcategorías definidas, aunque en estricto sentido algunas de ellas no sean sistemas de costeo son:
  - Costos por procesos
  - Costos por órdenes
  - Costos estándar
  - Costeo variable
  - Costeo directo
  - Costeo híbrido
  - ABC/ABM
  - Estudios de costos
  
- b. **Modelos modernos de gestión:** se incluyen trabajos que abordan la aplicación de modelos modernos de gestión y herramientas para la toma de decisiones. Las subcategorías definidas dentro de este grupo son:
  - Costos de la Calidad
  - *Balanced Scorecard* o Cuadros de Mando Integral
  - Precios de Transferencia
  - *Resource Consumption Accounting* - RCA

- Centros de Servicios Compartidos - SSC
- *Benchmarking*
- Costeo objetivo
- Justo a Tiempo - JIT
- Reingeniería
- Tecerización
- *Lean Manufacturing*
- *Six Sigma*
- Teoría de Restricciones - TOC

c. **Control de gestión:** en esta categoría se agrupan trabajos relacionados con la planeación, el control y la toma de decisiones. Las subcategorías son:

- Gestión y control estratégico
- Análisis con el modelo costos-volumen-utilidad
- Presupuestación
- Centros de responsabilidad
- Costos financieros
- Costos medioambientales
- Costos logísticos
- Costos ocultos
- Productividad-eficiencia-eficacia
- Análisis de precios
- Análisis de riesgos en la contabilidad de gestión
- Control y racionalización de costos
- Indicadores de gestión

d. **Teoría general de costos y contabilidad de gestión:** en esta categoría se ubican los trabajos que tienen como eje temático los desarrollos teóricos sobre las áreas de costos y contabilidad de gestión. El abordaje puede ser desde el punto de vista histórico, revisiones críticas de la teoría existente o nuevas discusiones teóricas sobre los temas objeto de estudio.

e. **Enseñanza de la contabilidad de gestión:** se incluyen aquí trabajos que exponen temas relacionados con costos y contabilidad de gestión desde una perspectiva pedagógica, didáctica o curricular, tanto para educación básica o media como para educación superior, y para formación posgradual.

f. **Investigación:** se incluyen trabajos de corte investigativo en los cuales se abordan temas como las nuevas tendencias en investigación en el área de costos y contabilidad de gestión.

g. **Normatividad en contabilidad de gestión:** se incluyen trabajos que analizan las normas relacionadas con costos y contabilidad de gestión, tanto en el ámbito nacional como internacional.

- h. Utilización de las TIC en la contabilidad de gestión:** se incluyen trabajos que vinculan aplicaciones computacionales, comunicacionales o herramientas tecnológicas a la contabilidad de gestión, como por ejemplo el uso de ERP's, *Business Intelligence*, MRP, entre otros.
- i. Análisis sectoriales:** en esta categoría se incluyen trabajos en los cuales se aplican modelos de costos o de gestión a sectores específicos. Normalmente, esta categoría debe actuar como subcategoría de las anteriores y permite ahondar en el análisis de los sectores donde más se demandan estudios relacionados con el área de interés. Los sectores definidos son: agro, banca, construcción, sector público (entes territoriales), salud, servicios públicos domiciliarios, otros servicios, educación, turismo, mipymes, manufacturero, comercial, portuario, minero, entre otros.

Para el análisis de los autores representativos, el grupo de trabajo definió tres tipos de indicadores, que se aplicaron sólo a los artículos científicos y no a otro tipo de productos (ponencias, trabajos de consultoría, etc.). Los indicadores son:

- **% de artículos con más de un autor:** se establece en cada contexto el porcentaje de artículos que tienen más de un autor para con ello determinar el trabajo en equipo y la consolidación de grupos o redes de investigación.
- **Indicador de cooperación o de coautoría:** es un indicador que resulta de dividir el número de autores entre el número de artículos y que también permite analizar el grado de trabajo en equipo y de conformación de redes de investigación.
- **Indicador de productividad por autores:** se definieron tres categorías de autores: Autores de pequeña producción (entre 1-3 artículos), de mediana producción (entre 4-10 artículos) y de alta producción (más de 10 artículos).

Frente a los métodos de investigación que pueden ser utilizados, se tomó como referencia la clasificación realizada por Hersford et al. (2007) y retomada por Ripoll et al. (2012), según la cual los métodos de investigación más utilizados en la contabilidad de gestión son:

- **Análítico:** Consiste en el estudio y la evaluación detallada de la información disponible en un intento de explicar el contexto de un fenómeno.
- **Archivo/documento:** implica el uso de la información que no ha tenido un tratamiento científico.
- **Estudio de caso:** se trata de la investigación de los fenómenos, incluyendo a las personas, procesos y estructuras en una sola organización.
- **Estudio de campo:** se trata de la investigación de los fenómenos, incluyendo a las personas, procedimientos y estructuras en dos o más organizaciones.
- **Experimental:** implica la manipulación y tratamiento en un intento de establecer relación de causa-efecto en las variables investigadas.
- **Framework:** implica el desarrollo de un nuevo concepto, nuevas perspectivas.
- **Revisión:** básicamente consiste en la síntesis y la revisión de la literatura ya conocida

- **Survey o encuesta:** se trata de la investigación sobre un grupo de personas, generalmente se logra mediante el uso de cuestionario.

Una vez recolectada la información se procedió al análisis, clasificación y tabulación, se elaboraron conclusiones para cada uno de los contextos analizados y algunas comparaciones entre ellos, para así poder responder las preguntas que motivaron el trabajo.

A continuación se procederá con la descripción detallada de cada contexto analizado, comenzando desde lo general, es decir, el panorama internacional, hasta llegar a lo particular que se refiere al caso de la Universidad de Antioquia, para luego analizar los tres contextos de forma comparada y, finalmente, extraer las principales conclusiones.

### 2.3. Lo internacional

La contabilidad de gestión en el ámbito internacional ocupa un lugar más destacado del que puede tener en el contexto nacional y local, lo que no significa que se ubique dentro de las áreas de la contabilidad más investigadas. Se pueden encontrar revistas tanto de corte anglosajón como latino, dedicadas exclusivamente a este tema, así como congresos que abordan de forma específica las temáticas asociadas a la línea, adicional a los múltiples programas de maestría y doctorado ofrecidos en esta área.

Para determinar el estado actual de la discusión y las perspectivas de la contabilidad de gestión en el contexto internacional, se revisaron 133 artículos publicados en 5 revistas internacionales y 7 colombianas, las cuales se relacionan a continuación:

**Tabla 1:** Revistas con artículos de la línea escritos por autores internacionales

Revista	Artículos	País
Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión	63	España
Revista Partida Doble	14	España
<i>Accounting, Organizations and Society</i>	18	Inglaterra
<i>Journal of Management Accounting Research</i>	13	Estados Unidos
Revista Contaduría Universidad de Antioquia	7	Colombia
Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría	5	Colombia
Revista de Contabilidad	4	España
Revista Estudios Gerenciales	3	Colombia
Revista Cuadernos de contabilidad	2	Colombia
Revista <i>Colombian Accounting Journal</i>	2	Colombia
Revista Cuadernos de Administración	1	Colombia
Revista Innovar	1	Colombia



## Temas abordados

Las temáticas estudiadas por los autores internacionales son muy variadas, sin embargo, sobresalen los artículos que desarrollan conceptos asociados a la gestión y el control estratégico para la toma de decisiones y los relacionados con el análisis de costos, principalmente la metodología ABC. En este contexto se encuentra un equilibrio entre el abordaje de las temáticas relacionadas con costos y las relacionadas con la gestión y el control, siendo más relevantes estas últimas. El detalle completo se muestra a continuación:

**Tabla 2:** Principales temas de la línea abordados en los artículos internacionales

Tópico	# Artículos
Gestión y control estratégico	21
ABC/ABM	18
Estudios de costos	14
<i>Balanced Scorecard</i>	13
Tendencias en investigación	11
Indicadores de gestión	10
Presupuestación	5
Productividad-eficiencia-eficacia	5
Análisis teóricos de la contabilidad de gestión y de costos	5
Cuadro de mando integral	4
Costos de la calidad	3
Costos medioambientales	3
Costeo objetivo	2
Historia de los costos y de la contabilidad de gestión	2
Justo a tiempo – JIT	2
Normatividad internacional	2
Utilización de herramientas matemáticas en la contabilidad de gestión	2

Otros temas para los cuales se encontró (1) artículo son: utilización del modelo costo-volumen-beneficio, análisis de precios, *benchmarking*, control y racionalización de costos, costos logísticos, costos ocultos, enseñanza de los costos y la contabilidad de gestión en las universidades, gestión de riesgos en la contabilidad de gestión, tercerización.

Los sectores sobre los que más impacta el trabajo de la línea en el campo internacional y que pueden ser extraídos de la información incluida en los artículos son: salud (8), entidades públicas (7), servicios públicos domiciliarios (7), portuario (6), pymes (5), banca (4), educación (4), agro (3), alimentos (3), comercial (3), manufactura (2), automotor (1), construcción (1), correos (1), hotelero (1), inmobiliario (1), minero (1), parques temáticos (1).

## Autores representativos

En los 133 artículos revisados para este contexto participaron 281 autores, lo que arroja un indicador de cooperación o de coautoría de 2,1 personas por artículo. Así mismo se pudo determinar que el 72% de los artículos fueron escritos por más de un autor, lo que supone un buen grado de colaboración y de trabajo en equipo y la existencia de redes de investigación consolidadas, que en algunos casos involucra a autores de diferentes países. A continuación se presenta el listado de los autores más destacados:

**Tabla 3:** Autores internacionales destacados en la línea

Autor	# Artículos	Productividad
Vicente Ripoll Feliu	14	Alta
Arturo Giner Fillol	6	Media
Norma Pontet Ubal	4	Media
David Naranjo-Gil	3	Baja
Thomas Ahrens	3	Baja

El profesor Vicente Ripoll de la Universidad de Valencia en España, es el autor con mayor producción, clasificado en la categoría Alta por tener más de 10 artículos publicados; seguido de Arturo Giner, también vinculado a la Universidad de Valencia y de Norma Pontet de la Universidad de la República del Uruguay, con una producción Media.

## Métodos de investigación

En el ámbito internacional, sobresalen los artículos de corte investigativo que utilizan los métodos del estudio de campo y el estudio de caso para desarrollar su trabajo, seguidos por los artículos de revisión, los analíticos y, en último lugar, los artículos experimentales y de encuesta:

**Tabla 4:** Métodos de investigación utilizados en los artículos internacionales

Método de investigación	# Artículos
Estudio de campo	41
Estudio de caso	37
Revisión	28
Analítico	25
Experimental	1
Survey	1

Con el objetivo de fortalecer los hallazgos, en cuanto a temáticas abordadas y métodos utilizados en este contexto, se revisaron las ponencias presentadas a los dos últimos ver-

siones del *Congreso Internacional de Costos* organizado por el Instituto Internacional de Costos en los años 2009 y 2011, y que reúne investigadores provenientes de Uruguay, Argentina, Brasil, Venezuela, Chile, Colombia, México, España, Portugal y Francia. Del total de ponencias presentadas se analizaron 214, que se encuadran dentro del objeto de estudio definido, el 63% de ellas provienen de países de habla portuguesa y el 36% de países de habla hispana. Para este tipo de producto no se realizó análisis de autores.

Los temas abordados en los congresos son más diversos que los encontrados en los artículos, pero resaltan nuevamente las temáticas relacionadas con la información estratégica para la toma de decisiones, los estudios de costos y la metodología ABC/ABM. Es importante destacar el equilibrio existente entre los temas relacionados con la gestión y el control, y los temas asociados a costos, siendo mayor los orientados hacia la gestión. A continuación se presenta el listado de completo de tópicos abordados:

**Tabla 5:** Principales temas de la línea abordados en los congresos internacionales

Temas	# Ponencias
Gestión y control estratégico	38
Estudio de costos	37
ABC/ABM	17
Indicadores de gestión	11
Análisis de precios	10
Control y racionalización de costos	10
Utilización del modelo costos-volumen-utilidad	9
Costos logísticos	9
Costos medioambientales	9
Enseñanza de los costos y la contabilidad de gestión en la educación superior	9
Presupuestación	7
<i>Balanced Scorecard</i>	5
Costeo objetivo	5
Tendencias en investigación	5
Costos de calidad	4
Costos ocultos	3
Productividad-eficiencia-eficacia	3
Tecnologías aplicadas a la contabilidad de gestión	3
Costeo híbrido	2
Costeo variable	2
<i>Lean Accounting</i>	2
Tercerización	2

Otras temáticas para las cuales se encontró un (1) trabajo son: análisis desde la teoría de costos y la contabilidad de gestión, cadena de valor, centros de responsabilidad, control de gestión, costeo estándar, costos financieros, costos logísticos, métodos matemáticos aplicados a la contabilidad de gestión, normatividad en contabilidad de gestión (internacional), precios de transferencia y teoría de las restricciones - TOC.

En los trabajos presentados en los congresos, el principal método de investigación utilizado es el estudio de caso, seguido de los estudios de campo, los artículos de revisión, los artículos analíticos y, en último lugar, se encuentra el método de encuesta/*survey*.

**Tabla 6:** Métodos de investigación utilizados en los congresos internacionales

Método de investigación	# Ponencias
Estudio de caso	120
Estudio de campo	31
Revisión	31
Analítico	29
<i>Survey</i>	3

Los resultados obtenidos tanto en el análisis de los artículos internacionales como de las ponencias presentadas en congresos son coherentes, en el sentido de que hay un equilibrio entre las temáticas asociadas con la gestión y el control, y las asociadas a costos. También son coherentes estos dos escenarios en la utilización del estudio de caso y el estudio de campo como principales métodos de investigación.

## 2.4. Lo nacional

En el contexto nacional, el alcance del trabajo involucró el análisis de los artículos relacionados con costos y contabilidad de gestión, publicados en las principales revistas editadas en el país, sin límite de tiempo, que se pudieran consultar en las bibliotecas locales y a través las bases de datos de la Universidad de Antioquia o la Internet, excluyendo los artículos escritos por profesores vinculados a la Universidad de Antioquia o por autores internacionales. Se identificaron 46 artículos en el período 1991-2012, y a continuación se presentan las revistas en las cuales fueron publicados:

**Tabla 7:** Revistas nacionales en las cuales se publicaron artículos de la línea escritos por autores nacionales

Revistas	Categoría de clasificación	Total Artículos
Innovar	A1	8
Revista Estudios Gerenciales	A2	8
Cuadernos de Contabilidad	B	6
Revista Escuela administración y negocios	B	4
Revista libre empresa	C	4
Criterio libre	C	3
Revista Legis de Contabilidad y auditoría	sin clasificar	3
Pensamiento y gestión	C	2
Revista economía y desarrollo	C	1
Cuadernos de administración	A2	1
Lúmina	C	1
Revista Asfacop	sin clasificar	1
Revista CIFE	C	1
Revista Iberoamericana de contabilidad de gestión	sin clasificar	1
Visión contable	sin clasificar	1
Contaduría Universidad de Antioquia	sin clasificar	1

## Temas abordados

En los artículos escritos por los autores nacionales se encuentra una gran diversidad de temas dentro de las cuales se destaca el Costeo Basado en Actividades - ABC, como eje central de la escritura con un enfoque orientado más hacia la revisión teórica de la metodología que a la aplicación en un sector específico. En términos generales, los artículos abordan temáticas más relacionadas con la gestión y el control estratégico que con los costos, tal como se muestra a continuación:

**Tabla 8:** Principales temas de la línea abordados en los artículos nacionales

Temas	Artículos
ABC/ABM	10
Calidad	5
TOC	4
<i>Balanced Scorecard</i> o Tableros de control	3
Gestión y control estratégico	3
Productividad-Eficiencia-Eficacia	3
Tendencias en Investigación	3
Estudios de costos	2

Otros temas que aparecen en un (1) artículo son: revisiones teóricas, *benchmarking*, control y racionalización de costos, costeo objetivo, costos logísticos, costos medioambientales, costos ocultos, enseñanza de los costos y la contabilidad de gestión en las universidades, indicadores, JIT, *Lean* y toma de decisiones. No hay un sector específico que resalte en dichos trabajos.

### **Autores representativos**

En los 46 artículos revisados participaron 83 autores, lo que arroja un indicador de cooperación o coautoría de 1,8 autores por artículo, que es bajo frente al obtenido en el contexto internacional. También se determinó que el 52% de los artículos fueron escritos por un solo autor, lo que indicaría que la producción nacional esta orientada hacia esfuerzos individuales y aislados, dificultando la consolidación de grupos o redes de investigadores y el fortalecimiento de la investigación en la línea. También sorprende el hecho de que no exista un autor destacado y que quienes mayor producción tienen se encuentren en la categoría Baja, tal como se muestra a continuación:

**Tabla 9:** Autores nacionales destacados en la línea

<b>Autor</b>	<b>Artículos</b>	<b>Productividad</b>
Jorge Andrés Salgado Castillo	3	Baja
Bernardo Vanegas Garavito	2	Baja
Carlos Fernando Cuevas Villegas	2	Baja
Edna Cristina Bonilla Sebá	2	Baja
Helio Fabio Ramírez Echeverry	2	Baja
José Jaime Mendoza	2	Baja
Leonardo Rivera Cadavid	2	Baja
Luis M. Prada Bernal	2	Baja

### **Métodos de investigación**

En cuanto a los métodos de investigación utilizados, se presenta un equilibrio entre aquellos orientados hacia la aplicación práctica y los orientados hacia el análisis teórico, lo que contradice las tendencias en esta área de la contabilidad en otros contextos donde priman las aplicaciones prácticas sobre los análisis teóricos:

**Tabla 10:** Métodos de investigación utilizados en el ámbito nacional

<b>Métodos de Investigación</b>	<b>Artículos</b>
Revisión	17
Estudio de caso	14
Estudio de Campo	8
Analítico	7

Teniendo en cuenta la poca producción de artículos con contenido relacionado al objeto de estudio en el ámbito nacional, se hizo necesario complementar el análisis acudiendo a otras fuentes de información que arrojaron datos importantes. Entre dichas fuentes se encuentran cuatro libros de texto que apoyan procesos pedagógicos, con amplia circulación nacional, escritos por autores colombianos: uno editado por la McGraw Hill y escrito por Oscar Gómez Bravo; el segundo texto encontrado fue publicado por ECOE ediciones y escrito por Gonzalo Sinisterra; un tercer ejemplar es el presentado por Alfaomega y escrito por Hernán Pabón Barajas; y el último, impreso por Pearson y escrito por Carlos Fernando Cuevas. Llama la atención que ninguno de estos autores tiene como formación de base la Contaduría Pública, razón por la cual el abordaje de los conceptos relacionados con costos, desde el punto de vista contable, no es muy detallado.

En lo que tiene que ver con redes de investigadores, se encontró que en algún tiempo existió la *Asociación Colombiana de Costos y Contabilidad Directiva* -ASCCODI- presidida por Samuel Alberto Mantilla, la cual realizó el *Primer Congreso Colombiano de Profesionales de Costos y Contabilidad Directiva* y el *Primer Congreso Colombiano de Profesores de Costos y Contabilidad Directiva* en el año 2000. El segundo congreso esperaba realizarse en el 2001, pero no se llevó a cabo y la asociación desapareció.

En conclusión, el panorama nacional es preocupante, no se ve una línea de trabajo clara, se abordan múltiples temas de manera aislada y superficial, no se proyectan líderes importantes en la investigación, ni mucho menos redes de investigadores, no se encuentran revistas especializadas en el área, ni congresos dedicados a este tema.

## 2.5. Lo institucional

En relación con lo producido por el Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia durante sus 50 años de existencia en el área de costos y contabilidad de gestión, se incluyó dentro del material analizado, los productos obtenidos en los diferentes frentes de trabajo; ellos son: artículos escritos por profesores y estudiantes vinculados a la Universidad, ponencias presentadas por profesores y/o estudiantes en eventos nacionales e internacionales, trabajos de grado realizados por estudiantes de pregrado o posgrado, informes finales de las prácticas académicas desarrolladas por los estudiantes, informes finales de consultoría profesional desarrollada directamente por el Consultorio Contable, investigaciones realizadas por profesores o estudiantes y libros publicados por los profesores durante el período que estuvieron vinculados al Departamento de Ciencias Contables.

Una vez analizada la producción institucional en esta línea, es gratificante encontrar un alto volumen de productos, principalmente en el área de la consultoría profesional y académica, pero también en la investigación y en la escritura de artículos. Sin embargo, solo se pudieron encontrar datos de trabajos realizados a partir de los años ochenta, momento en el que se crea el Consultorio Contable adscrito al Departamento de Ciencias Contables (1983).

El detalle de la producción recopilada es el siguiente:

**Tabla 11:** Producción total de la línea en la Universidad de Antioquia

<b>Artículos publicados</b>	<b>20</b>
En Revistas editadas por la Universidad de Antioquia	14
En otras revistas nacionales (indexadas)	2
En revistas internacionales	4
<b>Ponencias en Eventos</b>	<b>25</b>
Nacionales	4
Internacionales	21
<b>Libros</b>	<b>2</b>
Libros completos	1
Capítulo de libro	1
<b>Productos del Consultorio Contable</b>	<b>111</b>
Prácticas académicas	86
Consultorías profesionales	25
<b>Trabajos de Grado</b>	<b>11</b>
<b>Investigaciones</b>	<b>3</b>
<b>TOTAL PRODUCCIÓN</b>	<b>172</b>

## Temas abordados

Aunque son múltiples las temáticas estudiadas en la producción desarrollada por la institución, se ha dado mayor prioridad a aquellas enfocadas hacia el cálculo y manejo de los costos que a las relacionadas con la gestión y el control estratégico. Los tópicos abordados también muestran el poco énfasis dado en la institución al abordaje de los temas relacionados con la gestión y el control. La clasificación de los temas estudiados es la siguiente:

**Tabla 12:** Principales temas de la línea trabajados en la Universidad de Antioquia

Temas	Artículos
ABC/ABM	80
Estudios de costos	43
Costos estándar	9
Gestión y control estratégico	9
Análisis de la normatividad internacional	7
Enseñanza de los costos y la contabilidad de gestión en las universidades	4
<i>Balanced Scorecard</i> o Tableros de control	3
Análisis de la normatividad nacional	3



Control y racionalización de costos	2
Costeo híbrido	2
TI en la contabilidad de gestión	2
Análisis de riesgos en la contabilidad de gestión	2

Otros temas que registran por lo menos un (1) producto dentro de la institución son: el análisis de precios, costos de la calidad, costos por procesos y revisión de la teoría de costos y contabilidad de gestión.

Los sectores hacia los cuales ha estado orientado el trabajo académico desarrollado por la línea en la Universidad de Antioquia son: salud, con 42 trabajos; otros servicios, con 34; Manufactura, con 24; y servicios públicos domiciliarios, con 16 trabajos.

### **Autores representativos**

Diferentes profesores adscritos al Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia han aportado a la producción de la línea durante los 50 años de existencia del Programa. A continuación se presentan los resultados obtenidos al clasificar los productos, ello no implica que otros profesores del Programa de Contaduría Pública, que en algún momento trabajaron en temas de Costos y Contabilidad de Gestión tales como John Cardona Arteaga, Miguel Ángel Zapata o Margarita Mejía, no hayan tenido producción, sino que no se pudo obtener evidencia de ella. Para la clasificación que aquí se expone, se tuvieron en cuenta los artículos en revistas, las ponencias presentadas en eventos nacionales o internacionales, los trabajos de consultoría profesional en los cuales los profesores tuvieron una participación activa, los libros o capítulos de libro escritos y las investigaciones realizadas o en ejecución. Se excluyeron los trabajos de grado y las prácticas académicas donde los profesores tuvieron un papel de asesores, pues su participación allí es secundaria, siendo los estudiantes los autores principales. El detalle de esta clasificación se muestra a continuación:

**Tabla 13:** Autores institucionales destacados en la línea

<b>Autores</b>	<b>Artículos</b>	<b>Ponen- cias</b>	<b>Trabajos de consultoría Profesional</b>	<b>Libro/capí- tulo de libro</b>	<b>Investigaciones</b>
María Isabel Duque Roldán	13	21	14	0	2
Jair Albeiro Osorio Agudelo	9	18	11	1	2
Luis Fernando Gómez Montoya	6	9	7	0	1
Joaquín Cuervo Tafur	6	3	8	2	1
Marco Antonio Machado	2	1	0	0	0

En los 20 artículos publicados dentro de la institución participaron 48 autores, lo que arroja un indicador de cooperación o coautoría de 2,4 autores por artículo, que es más

alto que el obtenido en los contextos anteriormente analizados. Es importante señalar también que el 80% de los artículos de la institución fueron escritos por dos o más autores, lo que demuestra trabajo en equipo y construcción de comunidad académica. Adicionalmente, y de acuerdo con las categorías de productividad definidas para este estudio, uno de los autores institucionales tiene una producción Alta y tres tienen una producción media, lo que también es un buen indicador del trabajo desarrollado en este contexto.

## Métodos de investigación

En cuanto a los métodos de investigación utilizados, es claro que sobresalen aquellos centrados en la aplicación o revisión de teorías recibidas, por ello los estudios de caso y los estudios de campo en los cuales se diseñan e implementan sistemas de costeo priman en este contexto. Es destacable que se encuentre un número importante de trabajos analíticos donde se evalúa la información disponible sobre ciertos temas y se busca a través de ella, explicaciones a los fenómenos estudiados. Se encuentra poca producción dentro de la institución orientada a la revisión de teorías y autores, y son inexistentes los trabajos donde se hacen propuestas de nuevos modelos o nuevos enfoques de la teoría, lo que es entendible dentro del grado de maduración de la línea.

**Tabla 14:** Métodos de investigación utilizados por la línea en la Universidad de Antioquia

Método de Investigación/Producto	Estudio de Caso	Revisión	Estudio de Campo	Analítico	Total
Artículos en revistas	-	0	9	11	20
Ponencias	1	1	6	17	25
Trabajos de grado	3	1	6	1	11
Libro/Capítulo de libro	-	-	-	2	2
Informes de Consultoría	25	-	-	-	25
Informes de práctica	86	-	-	-	86
Investigaciones	-	-	3	-	3
<b>Totales</b>	<b>115</b>	<b>2</b>	<b>24</b>	<b>31</b>	<b>172</b>

Analizando el trabajo desarrollado dentro de la institución y su contexto, se podría trazar una línea de tiempo con tres momentos importantes, a saber:

- El primer momento se presenta a finales de los años ochenta y comienzos de los noventa, donde se da visibilidad al trabajo realizado por el Consultorio Contable representado en asesorías a empresas de diferentes sectores. En ese momento, el trabajo estuvo orientado hacia la realización de estudios de costos específicos que no implicaban el diseño de metodologías de costos estructuradas, en empresas tanto del sector público como privado. En este período no se registra la escritura de artículos, ni la participación en eventos con ponencias.

- El segundo momento se cuenta a partir de 1997, motivado por el auge de la metodología denominada Costeo Basado en Actividades o ABC y de una regulación que obligó su implementación en las empresas pertenecientes al sector de los Servicios Públicos Domiciliarios en Colombia. En ese momento, ante las múltiples solicitudes que llegan a la Universidad de Antioquia para apoyar este tipo de entidades, los miembros del grupo de investigación del Departamento de Ciencias Contables, dan mayor prioridad a su estudio, lo que se refleja en los trabajos de consultoría profesional y académica desarrollados, los artículos publicados y las ponencias presentadas en eventos, así como la escritura de un capítulo de libro y un libro sobre este tema. La relevancia de esta metodología se extendió aproximadamente hasta finales de 2008.
- El tercer y último momento se da a partir del año 2009, donde se cambia el enfoque de trabajo en la línea, pues se participa en menor grado en proyectos encaminados a la implementación de sistemas de costos tanto en empresas de servicios como manufactureras, pero se incrementa la revisión y auditoría de los procesos de costeo que se desarrollan en dichas empresas. Pero, tal vez lo más importante de este período es que el trabajo se orienta decididamente hacia la investigación, se revisa teóricamente el ABC y su verdadero impacto en las organizaciones, se aborda con mayor detalle la metodología de costos estándar y se comienzan a hacer análisis normativos (costos e inventarios). También se da un salto de la contabilidad de costos hacia la contabilidad de gestión, estudiando temas como calidad, justo a tiempo, indicadores, gestión por procesos, costos ocultos, entre otros. Es en esta etapa en la cual se escriben más artículos y se presentan más ponencias en eventos académicos.

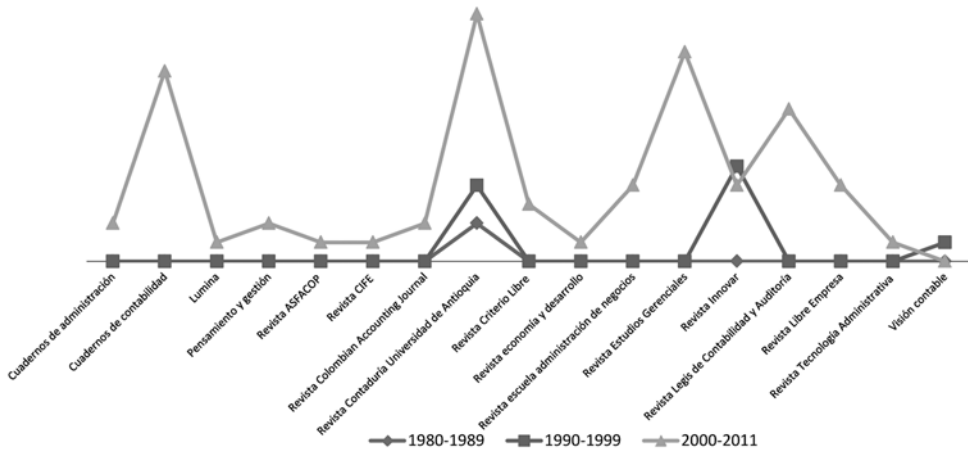
En términos generales, el comportamiento de la línea en el ámbito institucional es coherente con el que se ha dado en el campo internacional y con la lenta evolución que ha tenido en el mundo el desarrollo de información para la gestión y la toma de decisiones, pues durante varios siglos se dio prioridad al cálculo, cada vez más preciso, de los costos y solo a finales de los años ochenta y comienzos de los noventa la Contabilidad de Gestión cobra verdadera relevancia. Sin dejar de valorar la importancia del trabajo desarrollado por la línea, es necesario reconocer que no se ha aprovechado de forma adecuada el liderazgo ejercido en este tema, pues la mayoría de los artículos han sido publicados en la revista de la misma institución y solo en los últimos años viene dándose visibilidad al trabajo realizado a través de otras revistas nacionales e incluso internacionales.

## 2.6. Análisis comparado

Con el trabajo realizado se vislumbró un panorama que describe la situación actual de la línea de Costos y Gestión en el ámbito internacional, nacional e institucional, a continuación presentamos algunos análisis que pueden construirse a partir de la información estudiada en este estado del arte.

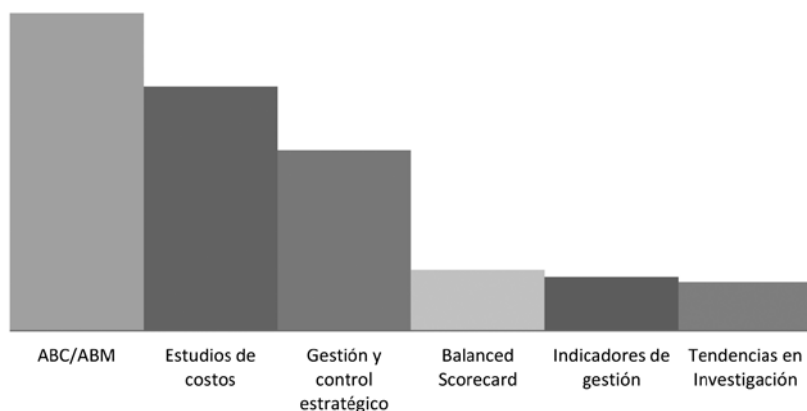
Un primer punto de observación importante es el caso colombiano. En este se destaca, a la luz de los resultados anteriormente descritos, que la Universidad de Antioquia lidera tanto la investigación como la aplicación de los temas relacionados con esta área del conocimiento en el país; los profesores adscritos a esta institución han escrito el 30% de los artículos que se han publicado sobre costos y gestión en el país (20 artículos de 66), lideran la consultoría profesional en esta área, hacen parte de redes internacionales de investigadores en Contabilidad de Gestión y la Revista Contaduría Universidad de Antioquia es la que más artículos ha publicado sobre costos y contabilidad de gestión a lo largo de su historia, tal como puede verse en la siguiente gráfica:

**Gráfico 1:** Artículos de la línea publicados en las revistas nacionales



En cuanto a las temáticas abordadas en los tres contextos analizados, es importante señalar que son muy diversas, lo que coincide con el resultado del estudio realizado por Ripoll et al. (2012), donde se señala que “al existir trabajos con múltiples temas, puede denotar falta de enfoque y profundidad” (p.11). El profesor Ripoll también señala que “las líneas de investigación relacionadas con costos, planificación y control han tenido mayor relieve” (p.11), hecho que también se cumple dentro de este estudio, pues son las temáticas relacionadas con costos, principalmente ABC, las que más se han abordado, seguidas de tópicos relacionados con la gestión y el control estratégico. Llama la atención el alto volumen de trabajos, principalmente en el ámbito internacional, que abordan la construcción de estados del arte y el análisis de las tendencias en investigación para esta área del conocimiento. A continuación se presenta un gráfico que muestra las temáticas más estudiadas en los tres contextos analizados:

**Gráfico 2:** Resumen general de las temáticas más trabajadas en la línea



También es importante señalar la concordancia existente entre el contexto internacional y el institucional, en lo que tiene que ver con los sectores hacia los cuales se ha dirigido el trabajo de la línea, pues en ambos casos la salud, los servicios públicos domiciliarios y las entidades públicas han sido los principales objetos de análisis.

En lo que tiene que ver con los métodos de investigación utilizados, la Tabla 15 permite concluir que los métodos que combinan la teoría y la práctica con el objetivo de resolver problemas reales de las empresas, y para los cuales estas requieren una respuesta urgente, son los que predominan en la Contabilidad de Gestión:

**Tabla 15:** Resumen general de los Métodos de investigación más utilizados en la línea

	<b>Internacional</b>	<b>Nacional</b>	<b>Institucional</b>	<b>Total</b>
Estudio de caso	157	14	115	286
Estudio de campo	72	8	24	104
<b>Subtotal Investigación-acción</b>	<b>229</b>	<b>22</b>	<b>139</b>	<b>390</b>
Analítico	54	7	31	92
Revisión	59	17	2	78
Survey	4	0	0	4
Experimental	1	0	0	1

El estudio de caso, es definitivamente, el más utilizado tanto en la Universidad de Antioquia como en el campo internacional. Para el caso colombiano es diferente, allí predominan los trabajos de revisión, por lo que se podría afirmar que en este contexto es necesario profundizar en la utilización de métodos más analíticos y también aplicados, para los cuales se debe afianzar la relación Universidad-Empresa.

Frente al predominio del estudio de caso como método de investigación, Sales y Carenys (2008) apuntan:

En contabilidad de gestión buscamos métodos de investigación que nos permitan obtener conocimientos útiles sobre las personas, las organizaciones y la sociedad; analizar sus problemas y posibilidades; pretendemos resolver un problema concreto para alcanzar la comprensión o para facilitar la acción, buscamos la iluminación, la comprensión y la extrapolación a situaciones similares [...] El uso del estudio de caso como estrategia de investigación parece apropiado cuando el objetivo es contribuir a comprender fenómenos individuales o de grupos organizacionales, sociales, políticos y similares [...] el estudio de caso es la estrategia preferida cuando las preguntas a responder son del tipo “cómo” y “por qué”, acerca de hechos contemporáneos sobre los que el investigador tiene poco o ningún control. (p.12).

Estudios realizados anteriormente han llegado a conclusiones similares:

En nuestro estudio los métodos de investigación más utilizados son el estudio de caso y revisión. Estos son característicos de los países que reciben la producción intelectual [...] las revistas con factores de alto impacto no tienden a publicar artículos de revisión. Los métodos de investigación desarrollados en países productores, están más centrados en el método analítico y de framework (Ripoll, 2012, p.11)

Existe una inclinación hacia la investigación que incluye estudios de caso y trabajo de campo en entornos organizacionales específicos, ya sean empresas del sector público o privado de diversas actividades económicas [...] Las investigaciones que incluyen revisiones son importantes también, esto denota un afán de caracterizar la evolución disciplinar y de dar pautas importantes para futuras líneas de investigación (Salgado, 2011, p.292).

Los métodos aplicados, tal y como se concluye del análisis realizado, son los más utilizados, lo que es aprobado por algunos y criticado por otros. Entre quienes apoyan estos métodos se encuentra Kaplan, creador del ABC/ABM, el EVA y el *Balanced Scorecard*, según este autor la empresa debe convertirse en el laboratorio del investigador:

Parece más probable que la investigación pueda acometerse mejor visitando las empresas y aprendiendo algo de la forma de producción contemporánea. Esta nueva área de investigación no parece inicialmente muy prometedora para los teóricos de sillón. En la actualidad, son más interesantes las prácticas contables de empresas innovadoras sobre la eficacia y eficiencia de las operaciones de producción que la existente en artículos de investigación, libros de texto y bases de datos accesibles a los académicos. La investigación, por tanto debe conceder mayor importancia a los estudios de campo con relativamente pocos puntos de observación (Kaplan, 1983, p.49).

Las principales críticas a los métodos aplicados tienen que ver con la poca posibilidad de generar nuevo conocimiento que puede darse a partir estudios tan puntuales que resuel-

ven problemas específicos de una o varias empresas, por lo que es importante que tal y como lo señalan Sales y Carenys (2008), “se haga un diseño investigativo que aborde de manera clara las preguntas de la investigación, un plan completo de la investigación, el registro coherente de las evidencias y un análisis exhaustivamente documentado. Todo ello demostrará que los hallazgos son fiables y, al menos, otras personas podrán examinar el trabajo” (p. 13).

El hecho de que los métodos aplicados tengan tanto protagonismo en la Contabilidad de Gestión no significa, de ninguna manera, que no sean importantes los demás métodos de investigación, por lo que siempre será necesaria la combinación entre ellos. Los estudios de revisión permiten establecer el estado de la discusión en un momento dado y trazar planes de acción, los analíticos permiten abordar de forma crítica las teorías utilizadas y los *framework* permiten avanzar y diseñar nuevas teorías, nuevos métodos o modelos.

En términos generales, se puede señalar que aunque los métodos de investigación utilizados tanto en el ámbito institucional como en el nacional e internacional son variados, en todos ellos se encuentra una rigurosidad científica en su aplicación, pues la estructura de los artículos y demás producción cumple con la de un documento científico, es decir, cuentan con un marco teórico bien definido en el cual se citan autores reconocidos, se definen hipótesis y variables, se utilizan metodologías pertinentes, en ocasiones acompañadas de modelos matemáticos o estadísticos, que permiten generar conclusiones y proyectar los resultados. Sin embargo, para el caso colombiano, es importante reconocer que falta producción académica orientada hacia el análisis de las teorías existentes y algo muy relevante como lo es la propuesta de nuevos modelos. También se debe mejorar la construcción de los artículos científicos para que puedan ser publicables en revistas internacionales reconocidas, pues muchos de ellos son extensos, no cuentan con un buen resumen y palabras claves, y en ocasiones no se muestra toda la información relevante sobre la investigación realizada.

## Conclusiones

Una vez concluido este trabajo de construcción de un estado del arte para la línea de Costos y Gestión, se plantean las siguientes conclusiones:

Es necesario reconocer que la Contabilidad de Gestión no ocupa un lugar destacado dentro de las ramas de contabilidad que se discuten e investigan en el país, son muy pocos los artículos publicados en las revistas especializadas en temas contables y de gestión altamente relacionados con la profesión, pocos los investigadores que sobresalen en el ámbito nacional, y casi inexistentes las redes de investigadores de diferentes instituciones que discuten el tema. Conclusiones similares pueden encontrarse en el estudio de Salgado (2011), en donde se señala que “en países diferentes a España la Contabilidad de Gestión es una disciplina emergente, que intenta consolidarse en algunos casos y es casi inexistente en otros” (p.296).

En cuanto al trabajo desarrollado por la Universidad de Antioquia, la conclusión general que puede extraerse del análisis realizado, es que esta línea de investigación ha tenido una continuidad en el tiempo con un importante volumen de producción. Sin embargo, se encuentra en una etapa de maduración en la cual se está migrando del campo meramente aplicado hacia la investigación no solo en el área de costos sino en otros temas relacionados con la Contabilidad de Gestión, por lo tanto, los objetivos a corto plazo deben estar orientados hacia la visibilidad nacional e internacional, afrontando nuevos retos como son:

- La publicación de artículos en revistas nacionales con muy buena indexación y en revistas internacionales especializadas en el tema.
- La consolidación de la línea de la Maestría en Costos y Gestión
- La participación activa en eventos académicos importantes como son el Congreso del Instituto Internacional de Costos IIC y el Congreso Iberoamericano de Contabilidad de Gestión.
- La escritura de libros de texto que sirvan de guía a los pregrados de Contaduría Pública del país y que recojan la experiencia adquirida por el grupo.
- La construcción de una red de investigadores sobre el tema en el país, que permita la realización de congresos especializados.

En lo que tiene que ver con el estado actual de la discusión en esta área del conocimiento, es necesario destacar la importancia que tienen países como España y Estados Unidos en la definición de los temas más estudiados, seguidos por Brasil, Argentina y México. Es indiscutible que en la actualidad los temas que más ocupan a los investigadores están relacionados, por un lado, con la aplicación y análisis de modelos de costos, principalmente el ABC/ABM, y por otro, con la gestión y el control estratégico de la información para la toma de decisiones y la aplicación del *Balanced Scorecard*.

Finalmente, es necesario realizar un ejercicio de prospectiva en el cual se pronostique hacia donde va la discusión en el área de la Contabilidad de Gestión, pues aunque como se dijo anteriormente, metodologías como el ABC o el *Balanced Scorecard*, así como los estudios de costos dirigidos a empresas y sectores particulares, han tenido una gran relevancia en los últimos años, los resultados de este estudio, permiten concluir que otros temas serán los que tomen protagonismo en los años venideros, como por ejemplo la incorporación de las tecnologías de información a la Contabilidad de Gestión (*Business Intelligence*, cubos de datos, reporte corporativo, ERP's, MRP's o CRM's), la utilización de herramientas matemáticas y estadísticas en la Contabilidad de Gestión, la utilización de modelos cuantitativos aplicados a esta rama del conocimiento (Contabilometría), los aspectos sociales que tienen que ver con la Contabilidad de Gestión (costos ambientales, responsabilidad social, nuevos indicadores de gestión que midan lo social, capital intelectual, intangibles, entre otros), la productividad, la eficiencia, el control y la racionalización de recursos, la fijación de precios, la calidad y los estudios relacionados con la contabilidad de dirección estratégica, podrían ser los que lideren las discusiones académicas, profesionales y empresariales.



## BIBLIOGRAFÍA

- Asociación Española de Contabilidad y Administración, AECA. (2003). *La contabilidad como instrumento de control*. España.
- Backer, M., Jacobsem, L., & Ramírez, D.N. (1983). *Contabilidad de costos, un enfoque administrativo para la toma de decisiones*. Editorial McGraw Hill. México.
- Barfield, J.T., Raiborn, C.A., & Kinney, M.R. (2005). *Contabilidad de costos. Tradiciones e Innovaciones*. Thomson. México.
- Chein, N.F., De Souza, L.P., Gomes, J.S., & Ripoll, V.M. (2008). Estudio comparativo en el área de contabilidad gerencial entre Brasil, México y España. *Revista iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 6(12), pp. 1-17
- García, J. (1996). *Contabilidad de Costos*. Editorial McGraw Hill. México.
- Gonzalo, J.A. (1985). Panorama histórico de la contabilidad interna. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, (7), pp. 61-74
- Hesford, J.L. (2007). *Management accounting: a bibliographic study*. In *Handbook of management accounting research*. Oxford, United Kingdom: Elsevier.
- Harper, W.M. (1982). *Contabilidad de Costes*. Editorial EDAF. España.
- Horngren, Ch.T., Datar, S.M., & Foster, G. (2007). *Contabilidad de costos un enfoque gerencial*. Pearson. México.
- Kaplan, R.S. (1983). La evolución de la contabilidad de gestión. *Cambio tecnológico y contabilidad de gestión. Instituto de Contabilidad y auditoría de cuentas*.
- Laporta, R., & Barbosa, L.C. (2011). Investigación sobre trabajos en congresos de costos. *Ponencia presentada al XII Congreso Internacional de Costos*. Punta del Este, Uruguay.
- Osorio, O. (1996). La teoría General del costo y la teoría contable. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, (29), pp. 115-137
- Pajuelo, M.L. (2008). Evolución de la investigación en contabilidad de gestión. *Revista iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 6(12), pp. 1-25
- Polimeni, R.S., Fabozzi, F.J., & Adelberg, A.H. (1998). *Contabilidad de Costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones*. Editorial McGraw Hill. Colombia
- Ramírez, D.N. (2002). *Contabilidad Administrativa*. Editorial McGraw Hill. Colombia.
- Ripoll, V.M., Lunkes, R.J., & Silva, F. (2012). Un estudio de artículos sobre contabilidad de gestión en revistas de lengua española. *Revista iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 10(19), pp. 1-13
- Romero, A. (1996). *La contabilidad gerencial y los nuevos métodos de costeo*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México.
- Sales, X., & Careny, J. (2008). La investigación con estudios de caso en contabilidad de gestión, una ciencia social. *Revista iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 6(12), pp. 1-15
- Salgado, J.A. (2011). Tendencias de investigación en contabilidad de gestión en Iberoamérica (1998-2008). *Revista Cuadernos de Contabilidad*, 12(30), pp. 273-305
- Simmonds, K. (1981). Strategic Management Accounting. *Management Accounting*, 59(4), pp. 26-29

### 3. CONTABILIDAD Y GESTIÓN PÚBLICA: de la rendición de cuentas a la información contable como bien social

*Marco Antonio Machado Rivera*  
mmachado@economicas.udea.edu.co

*Auxiliares de investigación:*  
*Ángela Cristina Chamorro Revelo*  
*Ferney Ancízar López Villa*

#### RESUMEN

Los aportes en contabilidad pública han sido desarrollados a la luz de una serie de acontecimientos, enmarcados en diversas etapas históricas (génesis, gestación, nacimiento y maduración) de una relación entre la Contabilidad y la necesidad de dar cuenta de los recursos públicos. La producción intelectual se inserta en este contexto histórico como un eje transversal en donde se discuten los aspectos relacionados con la función de reconocimiento y registro de los bienes y valores estatales, en primera instancia, para luego caracterizar la información contable de lo Público como un bien social al servicio de los diversos agentes interesados en el devenir del Estado y su función pública.

Los aspectos que se abordan en el discurso contable de lo público, evidencian diversas temáticas objeto de reflexión, tales como el Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP) en cuanto a sus debilidades y deficiencias, el saneamiento contable como proceso de depuración de la información contable pública, la corrupción como flagelo social, la utilidad de la información contable pública para la gestión pública y la relación de la Contabilidad pública con otras ramas. La riqueza de estas temáticas, permite reconocer el avance de la línea de investigación en el contexto nacional e internacional, así como el de la comunidad contable de la Universidad de Antioquia.

**Palabras Clave:** contabilidad pública, información contable, gestión pública, recursos públicos, sistema de información contable

## Introducción

Los procesos de investigación parten por definir problemas de investigación que interesen a la comunidad y a los grupos que los desarrollarán a través del tiempo y el espacio, como un pretexto para aproximarse a la realidad; el interés por las temáticas que comprometen a la humanidad, se presenta a raíz de los mensajes determinantes que presagian el fin de los sistemas políticos y biológicos, si no entran en consideración los postulados que defienden el bien común y el interés público en sus expresiones de satisfacción ciudadana y no sólo de respaldo a las expectativas financieras de los inversionistas en el mercado de capitales.

La línea de investigación que establece una relación crítica entre la Contabilidad y los recursos públicos, permite la construcción de un vínculo primigenio entre la disciplina contable y unos fondos y bienes vulnerables frente a flagelos como la corrupción y la ineficiencia de los gobiernos y gestores públicos. Los recursos públicos se tornan en recursos estatales cuando son puestos en manos de los gestores representantes de un Estado, con la obligación de generar el bien común y cumplir con los objetivos sociales.

Son diversos aspectos históricos (génesis, gestación, nacimiento y maduración) los que han marcado la configuración de la línea de investigación en este campo, todos ellos en función de la legislación en la materia, en procura de generar un sistema de cuentas que permita incubar una cultura de lo público, elemento de la cultura ciudadana y de la pretensión de legitimidad estatal con base en una gestión pública al servicio del bien común.

En este esfuerzo académico que propende por la construcción del estado del arte o estado de la cuestión en la línea de investigación “Contabilidad y recursos públicos” (antes, “Contabilidad pública y recursos estatales”), se reconoce el aporte de diversos académicos y funcionarios al avance de la línea que relaciona la Contabilidad con los recursos encomendados a funcionarios públicos.

En primera instancia se presentarán los rasgos que han permitido la Construcción de la línea y su abordaje metodológico, para luego esbozar los aportes significativos en la línea y su presencia en el contexto internacional, nacional (de Colombia) e institucional (Universidad de Antioquia); finalmente, se enunciarán algunas de las tendencias que se avizoran en la línea, signadas por la necesidad de conocimiento e innovación de los asuntos públicos, es decir, aquellos que comprometen el devenir de la nación colombiana y de la disciplina contable.

La producción intelectual en esta línea, configura de por sí un discurso contable en torno a lo público, en asuntos de información y control que comprometen a la Contabilidad (en asuntos teóricos y prácticos) y al ejercicio contable (en asuntos normativos y positivos), en función de construir sistemas de cuentas, formas de información, canales de comunicación y enfoques de control con la participación de los diversos agentes interesados en el futuro de las organizaciones públicas, en particular, y del Estado, en general evidencian

diversas temáticas objeto de reflexión, tales como el Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP) en cuanto a sus debilidades y deficiencias, el saneamiento contable como proceso de depuración de la información contable pública, la corrupción como flagelo social, la utilidad de la información contable pública para la gestión pública y la relación de la Contabilidad pública con otras ramas. La riqueza de estas temáticas, permite reconocer el avance de la línea de investigación en el contexto nacional e internacional, así como el de la comunidad contable de la Universidad de Antioquia.

### **3.1. Rasgos de la línea y configuración metodológica del estado del arte**

Para entender la dimensión real del presente estado del arte, se considera pertinente partir de una clara conceptualización de Contabilidad pública y una reflexión previa sobre la línea de investigación la relaciona con los recursos públicos.

En este sentido, se parte del concepto que identifica a la Contabilidad pública como una rama especializada de la Contabilidad que brinda una serie de elementos ónticos, teóricos, conceptuales y metodológicos que permiten desarrollar los diversos procesos de medición, información y control de la actividad económica, financiera y social de la administración pública<sup>1</sup>, constituyéndose por ende, en un instrumento que aporta información útil, oportuna y confiable a los administradores de los recursos públicos, base para la gestión y control de los entes gubernamentales.

En el marco de la estructura y dinámica investigativa del Departamento de Ciencias Contables, emerge la línea de investigación “Contabilidad y recursos públicos” (antes “Contabilidad pública y recursos estatales”), correspondiente al Eje problémico Análisis Contable. En esta línea subyace la preocupación por la necesidad de comprender los complejos procesos que se presentan en la organizaciones (públicas y privadas), dentro del cual se define a la línea como respuesta a problemas de sistemas de información y control de los recursos estatales, la interrelación con la hacienda pública y el control fiscal, la gestión pública, la corrupción, imprevisión, deterioro ambiental e ineficiencia<sup>2</sup>.

Las cartas de navegación (tópicos) y el camino recorrido (metodología), permiten en su descripción reconocer las trazas del ejercicio constructivo, analítico e interpretativo, connotado como estado del arte.

En aras de contemplar la esencia de la contabilidad pública, en el país se incluyeron dentro de las cartas de navegación, los principios, las prácticas, los entes emisores, los usuarios, la superestructura (económica, jurídica, política, social, cultural, ambiental e internacional) e, incluso, la educación y la investigación en referencia a asuntos en el nivel público. Tópicos que condujeron la travesía descrita a continuación.

1 Nieto, E. F. (22 de Noviembre de 1995) *Discurso de Presentación del Primer Plan General de Contabilidad Pública*. Edgar Nieto, un proyecto de transparencia, 120 - 124

2 Universidad de Antioquia, Facultad de Ciencias Económicas (2006). *Recreando el currículo*. Medellín, 154

Esta travesía se recorrió en tres fases: una de búsqueda y recolección de información (heurística), otra de análisis e interpretación de la misma (hermenéutica) y una más, de construcción y difusión del discurso (comunicación). En ella se reconocieron tres niveles (Internacional, Nacional y el Institucional- Universidad de Antioquia), los cuales se abordaron con el propósito de darle a esta construcción un sentido deductivo que permitía identificar el papel de la Universidad en esta línea de investigación.

Los criterios de abordaje fueron diferentes en cada nivel, pues se persiguió exhaustividad en el institucional con el fin de reconocer lo aportado por la Universidad de Antioquia en la línea; como aspecto similar de orientación metodológica, se realizó en cada uno de los tres niveles, una entrevista a un experto en la línea, con el fin de construir algunas identidades del estado de la cuestión.

En el nivel Internacional, los esfuerzos de búsqueda y recolección de información se orientaron a la documentación encontrada en cinco revistas internacionales, especializadas en contabilidad (Revista Española de financiación y contabilidad, Revista de economía pública, social y cooperativa, Revista Presupuesto y Gasto público, Revista AECA<sup>3</sup>, Revista ASEPUC<sup>4</sup>), y artículos de autores de talla internacional publicados en revistas nacionales, como la Revista Innovar<sup>5</sup>, Cuadernos de Contabilidad<sup>6</sup> y Cuadernos de Administración<sup>7</sup>.

En el orden nacional, la fase heurística se orientó a la producción documental en los ámbitos académico y gubernamental (Contaduría General de la Nación –CGN-), en busca de los aportes a la línea por parte de la comunidad contable colombiana. Si bien, inicialmente, se había una consulta por correo electrónico a las universidades del país, para reconocer lo escrito por sus comunidades académicas, su falta de respuesta es un indicio de la baja producción intelectual en la línea; por tanto, se optó por la revisión de las revistas especializadas en Contabilidad, Administración y Economía de 12 universidades del país<sup>8</sup> y otros organismos tales como la Asociación de Facultades de Contaduría Pública – ASFACOP-, la Editorial LEGIS con su Revista contable y de auditoría, así como las publicaciones vigentes de la Contaduría General de la Nación – CGN- y de la Contraloría General de la República -CGR- en representación del ámbito gubernamental.

Finalmente, el nivel institucional (Universidad de Antioquia) respondió a un criterio de búsqueda y recolección mucho más exhaustivo, que en los niveles anteriores, en razón a

3 Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas.

4 Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad.

5 Revista Innovar Journal de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Colombia. ISSN 0121-5051.

6 Revista Cuadernos de Contabilidad del Departamento de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Javeriana-Bogotá. ISSN 0123-1472.

7 Cuadernos de Administración. Revista de la Facultad de ciencias Económicas y Administrativas de la Pontificia Universidad Javeriana-PUJ. ISSN 0120-3592.

8 Se hace referencia a universidades que, en su oferta académica, ofrecen el pregrado en Contaduría con alta acreditación de calidad (otorgado por el Ministerio de Educación Nacional)

que uno de los objetivos que perseguía el proyecto, en conjunto, era indagar sobre los aportes de la Universidad de Antioquia (comunidad académica de la Facultad de Ciencias Económicas y Departamento de Ciencias Contables) a cada una de sus líneas de investigación. Se revisaron diferentes fuentes de información, entre las que se destacan las revistas de la FCE (Revista contaduría, Revista Adversia, Lecturas Económicas, Oikos y Coyuntura Económica), los registros existentes de los Trabajos de Grado adelantados en el Departamento de Ciencias Contables, las hojas de vida de los profesores vinculados al Grupo de Investigación y Consultorías Contables -GICCO- de la Universidad de Antioquia, en la base de datos GrupLac de Colciencias, a fin de conocer los trabajos de investigación adelantados por los mismos, y la producción derivada del “Coloquio Permanente sobre Líneas De Investigación Contable”, realizado en el segundo semestre de 2011 y publicado en un blog de internet por GICCO.

Con esta búsqueda de nivel institucional, se encontraron 42 referencias documentales, entre las cuales se resalta que el primer registro relacionado con la línea de investigación data de hace 30 años. En general, se considera que la Universidad de Antioquia ha realizado un aporte significativo en la línea, siendo una de las instituciones que más ha hecho presencia con sus aportes en el nivel nacional en cuanto a la rama pública de la Contabilidad.

La labor heurística se complementa con tres entrevistas dirigidas a personajes representativos en el tema en los contextos internacional, nacional e institucional (Universidad de Antioquia). La entrevista en el plano internacional se realizó a la Contadora pública Luz Marleny Ospina Rúa<sup>9</sup> (Entrevista 1), la del nacional al Contador público Rodrigo Loaiza García<sup>10</sup> (Entrevista 2) y la institucional al Contador Público Jaime Obando Cárdenas<sup>11</sup> (Entrevista 3).

Como base taxonómica, cabe destacar que el desarrollo de esta línea de investigación se encuentra referido en las dimensiones legal, gubernamental y académico. Lo legal, se refiere a la normatividad vigente en cada etapa relacionada con la misma. Lo gubernamental representado en producciones oficiales de los organismos a cargo y relacionados de la contabilidad pública del país (CGN y CGR) y lo académico, evidenciado en la producción intelectual de los profesores y estudiantes de las diferentes instituciones académicas y organizaciones gremiales de la profesión contable.

En este estado del arte se enfatizó en el nivel académico dado que el interés no era la revisión normativa, sino los aportes de la comunidad contable a la línea; en el nivel gubernamental, se tuvieron en cuenta las publicaciones vigentes. El contexto legal fue el

---

9 Contadora pública. Asesora internacional, fue subcontadora General de la Nación (nivel territorial) y actual gerente de proyectos de cooperación internacional de *Casals & Associates Inc* USAID. Entrevista realizada el día 24 de Julio de 2012

10 Contador público y Economista. Profesor de Contabilidad pública en diversas universidades y actual Subdirector de Rentas del Municipio de Medellín. Entrevista realizada el día 18 de Julio de 2012

11 Contador público de la Universidad de Antioquia - Profesor del Proyecto de Aula “Gestión y Contabilidad Pública” y actual líder del Equipo MECI 1000:2005 de la Universidad de Antioquia. Entrevista realizada el día 16 de agosto de 2012

referente contextual, dado que un estado del arte se orienta más a la construcción académica (teórica) que a la producción normativa (regulación).

Las referencias bibliográficas expresadas al final del presente trabajo, son las correspondientes a la documentación que apoyó la construcción del discurso y fue base para el análisis e interpretación (fase hermenéutica), mas no son los documentos que fueron objeto de estudio (fase heurística); estas últimas pueden encontrarse en el desarrollo del discurso y referenciadas en su correspondiente pie de página.

Se considera que los textos que han sido objeto de análisis e interpretación, tienen un contexto histórico en el que se producen y comunican. Adicionalmente, los aportes escritos están matizados por la normativa legal emitida por los organismos gubernamentales, dado que en Colombia la regulación contable tiene un carácter público. Estos elementos metodológicos que orientan la travesía metodológica del presente estado del arte se esbozan en la figura 1.



**Figura 1.** Niveles y dimensiones de análisis

Fuente: Producción Propia

### 3.2. Grandes aportes y presencia de la línea

Los aportes realizados por diversos individuos e instituciones a manera de texto tienen un contexto en el que se producen y transmiten; en este sentido, es posible identificar la relación texto–contexto. Los resultados del análisis e interpretación en marco del presente estado del arte, serán presentados dentro del marco contextual y normativo de la época, particularmente para los niveles, nacional e institucional-Universidad de Antioquia.

### 3.2.1 Nivel Internacional

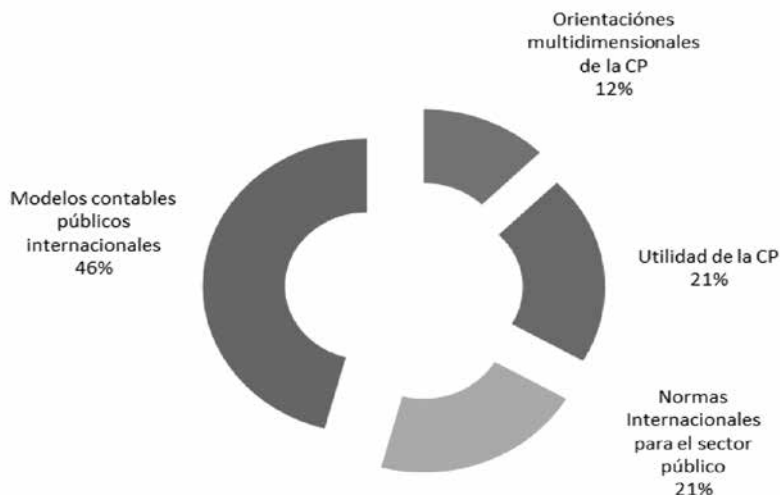
Dada la naturaleza de este nivel, la fase de interpretación de la información, responde a un contexto y dinámicas de talla internacional, razón por la cual, su análisis no puede enmarcarse dentro del cuadro contextual y normativo doméstico. Aun así, la importancia de su estudio radica en la posibilidad de servir como referente de referencia y contrastación tanto del nivel nacional como el institucional-Universidad de Antioquia.

En este plano internacional, se identificaron cuatro grandes temáticas representativas de la línea de investigación Contabilidad y recursos públicos, a saber:

- 1) Modelos contables públicos internacionales, temática que recoge la descripción de modelos contables aplicables para el sector público desarrollados en otros países.
- 2) Normas Internacionales de contabilidad para el sector público, temática que aúna trabajos de análisis de las normas internacionales de contabilidad aplicables al sector público.
- 3) Utilidad de la información contable pública, la cual abarca estudios sobre los diferentes usos de aplicación de la contabilidad pública. Y
- 4) Orientaciones multidimensionales de la contabilidad pública que hace referencia a construcciones con base en modelos heterodoxos de la contabilidad pública que prestan otras utilidades, es decir, modelos alternativos al tradicional modelo financiero-patrimonialista, los cuales permiten identificar y revelar realidades sociales, culturales y ambientales.

La temática con mayor presencia fue la de modelos contables públicos internacionales con el 46% de los escritos (Ver Figura 2), seguida de utilidad de la contabilidad pública (21%), normas internacionales de contabilidad para el sector público (21%) y orientaciones multidimensionales de la contabilidad pública (12%). A continuación se destacarán algunos de los textos significativos en cada una de las temáticas.





**Figura 2.** Temáticas representativas en Contabilidad pública-Internacional

Fuente: Producción Propia

En la temática de Modelos contables públicos se destaca el trabajo “La innovación en los sistemas de información financiera gubernamental en la región centroamericana: evidencias desde Costa Rica” de Carlos Araya y otros<sup>12</sup>, y la conferencia “Comparación de los sistemas de contabilidad gubernamental en Iberoamérica: el caso Centroamericano” compartida en la segunda versión de la Cátedra de Contabilidad Pública Edgar Fernando Nieto Sánchez (organizada por la CGN y realizada el día 9 Noviembre de 2010) desarrollada por Antonio López Hernández<sup>13</sup>; trabajos que bajo los enfoques descriptivo y analítico, comparan los sistemas de contabilidad gubernamental de los países centroamericanos, con el fin de identificar elementos intrínsecos que permitan elaborar una propuesta de integración regional previa al proceso de modernización de sus sistemas de contabilidad gubernamental a través de la armonización con normas internacionales o *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* emitidas por *International Federation of Accountants (IFAC)*.

Por otra parte, en cuanto a esta temática, también cabe destacar los artículos “*Leadership in public management: Some theoretical and methodological considerations*” de Manuel Villoria y Ángel Iglesias<sup>14</sup>, “Sector público e innovación: el nuevo Plan General de Contabilidad Pública” de Vicente Montesinos<sup>15</sup>, dado que son trabajos cuya importancia radica en la po-

12 Araya C., Caba C. & López A. (2011) *La innovación en los sistemas de información financiera gubernamental en la región centroamericana: evidencias desde Costa Rica*. Revista Innovar 41: 111-124.

13 Catedrático de la Universidad de Granada. Departamento de Economía financiera y contabilidad

14 Villoria, M. & Iglesias, Á. (2011). *Leadership in public management: Some theoretical and methodological considerations*. Revista Innovar 42: 175-189.

15 Montesinos, V. (2010). *Sector público e innovación: el nuevo Plan General de Contabilidad Pública*. Revista AECA.

sibilidad de comparar y analizar el modelo contable público colombiano en contraste de los modelos implementados en otros países similares a Colombia como España, el cual, en adición a un estudio juicioso de sus propuestas, pueden llegar a constituirse como un punto de referencia para aprender de su experiencia y hacer posible la aplicación de desarrollos teóricos contables en el país.

En el tema representativo de la dinámica internacional connotado en las Normas Internacionales de Contabilidad para el sector público, se resalta el trabajo académico intitulado “Panorama actual de la contabilidad pública: Análisis de la situación española dentro de su entorno internacional” de Montesinos<sup>16</sup>, texto que fue desarrollado en la primera versión de la Cátedra de Contabilidad pública Edgar Fernando Nieto Sánchez en la sexta sesión (realizada el día 10 de mayo de 2010), en el marco de la conferencia: “Las normas internacionales de contabilidad para el sector público y su incidencia y utilidad en el control y la rendición de cuentas”. Igualmente, el texto de López y Brusca<sup>17</sup> intitulado “Análisis comparativo de la contabilidad pública a nivel internacional”, trabajos que abordan el proceso de armonización del sistema contable público español a normas internacionales de contabilidad, un caso no muy lejano y muy similar al caso colombiano.

En la temática “Utilidad de la información contable pública” se encuentran trabajos académicos representativos tales como “Análisis del impacto del proceso de toma de decisiones estratégicas sobre la eficacia de las organizaciones públicas” de Rodríguez y Pedraja<sup>18</sup>, “Control de los recursos locales a través de la contabilidad pública: la transformación del proceso del antiguo al nuevo régimen” de Campos<sup>19</sup>, así como el trabajo de López, Brusca y Montesinos<sup>20</sup> denominado “Utilidad de la información contable en los rating de deuda pública”. De los cuales al igual que en las anteriores temáticas se tuvo representación por parte de López con su participación en la primera versión de la Cátedra de Contabilidad pública Edgar Fernando Nieto Sánchez en la sesión número cinco llevada a cabo el día 27 de Abril, en el marco de la conferencia: “El papel de la contabilidad en la gestión del Estado”. Trabajos que presentan interesantes reflexiones sobre el papel de la contabilidad pública en la gestión del Estado en asuntos tales como la toma de decisiones, el control y el análisis de asuntos públicos (eficacia, recursos y deuda).

En el tema de las “Orientaciones multidimensionales de la contabilidad pública”, es importante identificar la utilidad que la información contable brinda al ser construida desde visiones heterodoxas de la contabilidad pública; podría decirse que estos modelos supe-

---

16 Montesinos V. (2003) *Panorama actual de la contabilidad pública: Análisis de la situación española dentro de su entorno internacional*. Revista de Economía pública, social y cooperativa.

17 López, B & Brusca Il. (2004) *Análisis comparativo de la contabilidad pública a nivel internacional*. Revista Presupuesto y Gasto Público.

18 Rodríguez E. & Pedraja L. (2009) *Análisis del impacto del proceso de toma de decisiones estratégicas sobre la eficacia de las organizaciones públicas*. Revista Innovar 35: 33-46.

19 Campos M. (2010) *Control de los recursos locales a través de la contabilidad pública: la transformación del proceso del antiguo al nuevo régimen*. Revista Innovar 36: 15-34.

20 López, B., Brusca, I. & Montesinos, V. (2003) *Utilidad de la información contable en los rating de deuda pública*. Revista Española de financiación y contabilidad.

ran la utilidad que brinda el tradicional modelo financiero–patrimonialista pues son tópicos de gran importancia para el sector público; estos tópicos (sociales, culturales y ambientales) son los aspectos hacia los cuales se orientan los nuevos modelos en materia de contabilidad para el sector público. En este tema, cabe destacar trabajos como “Localización y afectación de costes medioambientales y no ambientales en las empresas de aguas: el coste del agua desalada” de Pérez y otros<sup>21</sup>, “Contabilidad nacional, *full cost accounting* y resultado contable empresarial ambientalmente sostenible” de Déniz<sup>22</sup> y “Transparencia y responsabilidad en el sector público: el papel de la información financiera en tiempo de crisis” de Montesinos<sup>23</sup>. En estos textos, se destaca la preocupación por el diseño de sistemas de información contable medioambientales, orientados a la responsabilidad (*accountability*) y transparencia del sector público y su gestión.

En el nivel internacional, Luz Marleny Ospina Rúa (Entrevista 1) destaca en materia de modelos contables públicos, el alto nivel de desarrollo alcanzado por los países Nórdicos (Noruega, Suecia, Dinamarca, etc.), debido en principio a un diseño con fondo en la naturaleza de sus sociedades y a un enfoque de orientación de responsabilidad integral en la administración de recursos públicos, es decir, una gestión orientada a la búsqueda del bienestar común. Por otra parte, ya en una forma más cercana, pese a la infinidad de adopciones y adaptaciones con que se han construido los modelos contables Latinoamericanos, elogia el papel protagónico de Colombia frente a los modelos de Ecuador, Perú, e incluso Chile y Brasil, haciendo claridad sobre la salvedad que constituye en su opinión, “el actual adormecimiento que adolece esta rama de la Contabilidad” en Colombia.

En este nivel internacional, los aportes discursivos de la línea, están matizados por la necesidad de una contabilidad pública comprometida con el bien común, el bienestar común, el bienestar público a partir de la eficiencia del Estado; se debaten aspectos normativos y teóricos que permitan construir sistemas contables armonizados, innovados, multidimensionales y útiles para hacer posible el desarrollo de una gestión pública orientada hacia los intereses sociales, velando por los bienes públicos, así como la armonización de los sistemas de contabilidad pública en procura de apoyar la constitución de bloques de países y acuerdos entre éstos.

### 3.2.2 Nivel Nacional

El análisis de la información en este nivel, se realizó en el marco de los sucesos históricos que han marcado hitos en materia de contabilidad y recursos públicos. Ello ha permitido corroborar la relación texto–contexto y comprender el propósito de los autores cuando aportan sus construcciones en la línea. Este análisis permitió identificar cinco etapas del

---

21 Pérez, J., Piedra, F. Mesa, M. & Bona, C. (2005). *Localización y afectación de costes medioambientales y no ambientales en las empresas de aguas: el coste del agua desalada*. Revista Innovar 26: 106-121.

22 Déniz, J. (2006). *Contabilidad nacional, full cost accounting y resultado contable empresarial ambientalmente sostenible*. Revista Cuadernos de Administración 32.

23 Montesinos, V. (2009). *Transparencia y responsabilidad en el sector público: el papel de la información financiera en tiempo de crisis*. Revista AECA.

desarrollo de la línea de investigación Colombia, las cuales se han denominado (basados en una metáfora biológica) como Génesis, Gestación y Nacimiento, Primeros pasos, Maduración y Repliegue (Ver Figura 3) A continuación se describirán estas etapas.



**Fig. 3. Línea de Tiempo Evolución Contabilidad Pública.**

Fuente: Producción Propia

La etapa denominada “Génesis”, corresponde a los antecedentes de la línea de contabilidad y recursos públicos en Colombia y parte de 1821, con la Constitución de la Gran Colombia, a partir de la cual se escenifican los primeros desarrollos en materia de contabilidad pública, reflejados en la inclusión de la Secretaría de Hacienda y la Contaduría General de Hacienda, dentro de la organización del Estado.

En esta génesis, los avances de la contabilidad se presentan en un entorno de profundas divergencias políticas y de inestabilidad política e ideológica; emerge una contabilidad de agregados nacionales con orientación macroeconómica. Este y otros aspectos pueden avizorarse en el trabajo “Bases de Contabilidad Nacional” de Cortez<sup>24</sup>, cuyo trato de la contabilidad pública se asemeja a una contabilidad nacional construida en términos de flujos y variaciones que afectan la información contable existente y dimensionada como “una imagen simplificada pero global y coherente entre los diferentes participantes en la vida económica y las consecuencias de sus decisiones;... para determinar la tasa de crecimiento de una economía ... y medir el comportamiento de los principales agregados económicos”<sup>25</sup>.

La contabilidad en estos términos nacientes, tenía una aproximación más económica que identificada con el tradicional modelo contable financiero-patrimonialista con el que se identifica regularmente a la Contabilidad; en razón a esta focalización en asuntos macroeconómicos, esta expresión macro de la Contabilidad Pública no era considerada como parte de la disciplina contable ortodoxa, aspecto que, incluso, conllevaba la consideración de los contables como un elemento extraño al discurso de lo público.

En esta larga fase de génesis, se evidencia en el tiempo un desarrollo disperso de la contabilidad pública, teniendo un enfoque macro, los ejercicios mecánicos en materia de contabilidad presupuestal esencial para el control perceptivo, concomitante y posterior,

24 Cortes, M. (1985). *Bases de Contabilidad Nacional*. Bogotá: DANE. 197 p

25 Ibid.

y un entorno de necesidades apenas cubiertas por sistemas contables de caja, pero sin un derrotero que permitiera orientar sus esfuerzos y pensamientos de académicos, profesionales y gobierno.

La segunda etapa de la producción textual de la línea en Colombia, se ha denominado la gestación y nacimiento, dado que aparecen los cimientos estructurales de la contabilidad pública en Colombia; ella comprende todo el desarrollo de la Asamblea Nacional Constituyente y las previas mesas de trabajo preparatorias de ésta, las cuales fueron el antecedente de la Nueva Constitución Política Nacional de Colombia en 1991, por la cual entre otras disposiciones, se legitimó la figura del Contador General de la Nación (a través del artículo constitucional 354) y se da vía libre a la institución de la Contaduría General de la Nación –CGN-, gestando así y permitiendo el nacimiento de los espacios necesarios para que la Contabilidad pública tuviese su arraigo en Colombia. Para el Profesor Rodrigo Loaiza (Entrevista 2) esta etapa se constituye en el punto de partida de la evolución de la Contabilidad Pública en el país.

En esta etapa emergen diversas inquietudes que propendían por darle una identidad a la Contabilidad pública, caracterizando su importancia y diferenciándola de otras ramas de la Contabilidad (por ejemplo: de la contabilidad privada). Algunos de los más relevantes aportes en esta etapa son:

1. Los esfuerzos legislativos por crear la entidad y la estructura que guiara el desarrollo de la contabilidad pública en Colombia, lo cual era evidente con los intentos realizados a través de varios proyectos de Ley presentados en el Congreso de la República, encaminados a desarrollar el artículo 354 de la Constitución Política. Muchos de estas iniciativas legislativas no vieron la luz, pues a pesar del impulso que la constitución pretendía dar a la contabilidad pública, en sus inicios no hubo respuesta positiva, por que "...quizá no se comprendía aun la importancia de este nuevo espacio o no existía interés en poner en marcha la "Contabilidad Pública"<sup>26</sup>.
2. El interés demostrado por parte de diversos agentes en la construcción de una concreta estructura y desarrollo del cuerpo normativo contable para el sector público colombiano; discusión que si bien estuvo abierta a la opinión de las diferentes comunidades (profesional, académica, estudiantil, etc.), se concentró en el liderazgo institucional de la Contaduría General de la Nación, en cabeza de Edgar Nieto (Primer Contador General de la Nación en el periodo 1995-2001). El contexto académico arrojaba una escasez de trabajos académicos referentes a la contabilidad en su relación con los recursos públicos y el Estado; sin embargo, debe destacarse el trabajo de Gutiérrez: "Reflexiones sobre contabilidad privada y contabilidad nacional"<sup>27</sup> en cuanto a que elabora un comparativo entre los modelos contables público y privado, brindando así la posibilidad de construir el armazón contable público.

26 Nieto, E. (2005) *Una aproximación panorámica al ordenamiento contable del sector público colombiano desde la constitución de la República*. Revista ASFACOP. 8: 77-89

27 Gutiérrez, J. (1995). *Reflexiones sobre contabilidad privada y contabilidad nacional*. Revista Innovar 5: 66-74.

La tercera etapa de la línea de investigación se ha denominado como “Primeros pasos de la contabilidad pública” (comprende el período entre los años 1995 y 2001) en la cual se presentan los desarrollos más significativos en materia de contabilidad pública y se crea la Contaduría General de la Nación, la cual estaría a cargo y desarrollaría la figura del Contador General de la Nación<sup>28</sup> y legalmente, el artículo 354 de la Constitución Política Nacional.

El punto de partida de esta etapa, es la Resolución 4444 de 1995 (firmada por el Contador General de la Nación) por la cual se aprueba y adopta el Plan General de Contabilidad (y se dictan otras disposiciones) con el fin de identificar, clasificar, registrar, valorar y revelar los hechos económicos, financieros y sociales derivados de la administración de los recursos públicos “desde el municipio más apartado hasta la más compleja de las empresas industriales y comerciales del Estado<sup>29</sup>”. Los entes públicos y agentes estatales que manejasen recursos públicos o fondos y bienes de la nación, se vieron obligados (a partir del primero de Enero de 1996) a registrar y revelar las operaciones financieras, económicas y sociales, bajo los principios del Sistema Nacional de Contaduría Pública –SNCP- advirtiendo un avance de corte cuantitativo, por cuanto el sistema aumentó la cobertura de entidades que reportaban información contable a la CGN, llegando casi al 99%.

Este contexto se evidencia en las producciones académicas de textos sobre la fundamentación teórica y práctica de la Contabilidad pública, entre las cuales se destaca el libro “Elementos de Contabilidad Gubernamental Teóricos y Prácticos” de Mendoza<sup>30</sup>, quien ofrece una interpretación del Plan General de Contabilidad Pública -PGCP-, en busca de contribuir con el proceso de divulgación y conocimiento de la contabilidad pública para un mejor manejo del Estado.

Si bien se había avanzado en materia de cobertura en la presentación de datos para elaborar el balance general de la nación, la información reportada por las entidades públicas en sus primeros informes, carecía de razonabilidad; este aspecto fue enunciado por Vásquez<sup>31</sup> en su artículo “Desarrollo conceptual y normativo de la Contabilidad Pública”, el cual trata de la evolución de lo cuantitativo hacia un desarrollo cualitativo en materia de información contable pública.

La calidad de la información contable no deja de ser una preocupación aun cuando lo que se pretenda es agregar la información contable pública en un alto nivel de consolidación. Entre las inquietudes que se abordan, se destaca la evidencia del gran tamaño y responsabilidad del estado colombiano, la dificultad de reportar información confiable, útil y oportuna por parte de los entes públicos, así como la ineficiencia administrativa de sus organismos y entidades.

28 República de Colombia. Ley 298 de 1996

29 Nieto, E. (1998) *El proceso reciente de estructuración de la CP en Colombia*. Edgar Nieto un proyecto de transparencia 135- 141

30 Mendoza, J. (1998) *Elementos de contabilidad gubernamental teóricos y prácticos*. Bogotá ESAP. 432 p

31 Vásquez, R. (1997) *Desarrollo conceptual y normativo de la contabilidad pública*. Revista Cuadernos de Contabilidad – Pontificia Universidad Javeriana. 4: 88p

Estos aspectos de contexto, guiaron a la Contaduría General de la Nación hacia la formulación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública –SNCP- bajo el diseño del Nuevo Plan General de Contabilidad Pública<sup>32</sup> en el marco de cuatro grandes objetivos, a saber: “una gestión pública eficiente, un control efectivo del uso de los recursos públicos, la contribución al análisis riguroso de la situación fiscal y la veeduría ciudadana sobre el manejo de los recursos públicos”<sup>33</sup>.

La regulación contable pública, estaba regida por los principios metodológicos de transparencia, consistencia, coherencia, oportunidad, simplicidad y armonización<sup>34</sup>, evidenciando así, una clara influencia de la corriente internacional conocida como *New Public Management*<sup>35</sup>. Estos elementos orientadores de la contabilidad pública son enunciados en los abordajes académicos intitulados “Los criterios de evaluación de la gestión pública y la reforma del estado en Colombia” de Malaver, Perdomo & Zerda<sup>36</sup>. y “Hacia un nuevo concepto de gestión pública” de Guerrero y Hernández<sup>37</sup>. En estos textos, la discusión se centra en hacer eficiente la ineficiencia encontrada en la administración del estado colombiano, con base en el desarrollo de la información contable; para el desarrollo de una gestión eficiente, se crea el escenario que permite discutir acerca de nuevas metodologías traídas al contexto colombiano de países como Francia, Estados Unidos y España, entre otros.

En busca de la evolución de la contabilidad pública como sistema de información integral, se crea un escenario de discusión sobre las orientaciones multidimensionales o utilidades heterodoxas de la contabilidad pública, es decir utilidades que superen el tradicional modelo financiero-patrimonialista con modelos tales como el reporte integral<sup>38</sup> y otros que permitan desarrollar nuevos estados e informes que den cuenta de las metas (estado de objetivos), los indicadores relevantes (tableros de control) y la rentabilidad pública, entre otros aspectos. Esta evolución, se orienta a permitir dar cuenta y razón

32 República de Colombia. *Resolución 400 de 2000* por la cual se adopta el nuevo PGCP y se deroga la Resolución 4444 de 1995 bajo el marco de modernización hacia la producción de información confiable, útil socialmente y oportuna.

33 Nieto, E. (2011) *Edgar Nieto un proyecto de transparencia: sus travesías hacia una nueva contabilidad pública*. Siglo del Hombre Editores. Bogotá p 116.

34 Nieto, E. (2001) *La contabilidad acumulativa o por lo devengado: necesidad apremiante para los gobiernos*. Documento preparado la XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad – Uruguay 2001

35 Paul J. Andrisani, Simon Hakim, and E. S. Savas, *The New Public Management: Lessons from Innovating Governors and Mayors* (Norwell, MA: Kluwer, 2002). Corriente que surgió en el último cuarto del siglo veinte en algunas ciudades americanas y -a nivel nacional- en Nueva Zelanda y Gran Bretaña cuyo objetivo principal es “reinventar” el gobierno para producir un mejor desempeño, exigiéndose a su vez mayor transparencia y responsabilidad, denominada por los académicos “la nueva gerencia pública” (NPM, New Public Management) y que de forma general, abarca entre sus principios:

- Regreso a las funciones básicas. Restauración de la sociedad civil. Adopción de los principios del mercado. Descentralización y delegación de competencias Focalización en la gerencia
- “Rightsizing” government (un Estado de “proporciones” óptimas)
- Institucionalización del e-Gobierno (gobierno electrónico) y otras nuevas tecnologías.

36 Malaver, F., Perdomo, J. & Zerda, A. (1999) *Los criterios de evaluación de la gestión pública y la reforma del estado en Colombia*. Revista Innovar 14: 55-72.

37 Guerrero, G. & Hernández, C (1999). *Hacia un nuevo concepto de gestión pública*. Revista Innovar 14:73-80

38 Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas – AECA (2011) *Integrated Reporting IR. Hacia la información integrada: La comunicación de valor en el siglo XXI*. Si bien este modelo fue diseñado para aplicación en el sector privado. Vale la pena hacer una adaptación para el sector público, por cuanto los objetivos que persigue de hecho son más compatibles con los objetivos públicos.



de las realidades financiera, económica, social, cultural y ambiental de las entidades del sector público. Para Luz Marleny Ospina (Primera entrevista) estas nuevas dimensiones fueron impulsadas a nivel institucional de la CGN, principalmente por la filosofía de Edgar Fernando Nieto Sánchez (Primer contador General de la Nación), lo cual puede corroborarse con los aportes del mismo Nieto<sup>39</sup>, en su artículo “Cultura Contable Pública: El ciudadano accionista del Estado” y en el texto de Rodríguez<sup>40</sup> con su trabajo “Balance social en el ámbito del sector público”.

El año de 1999 representa los finales de esta etapa y en estas postrimerías, el gobierno expide la Ley 550, en aras de establecer un régimen contable moderno que responda a las nuevas necesidades del mercado; en el artículo 63 de esta norma, se dispuso, entre otros aspectos, la armonización de las normas contables con los usos y reglas internacionales – IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)<sup>41</sup>”. Esta iniciativa es de carácter normativo y queda formulada en el “deber ser” ya que su proceso real (en términos de adopción) fue emprendido casi diez (10) años después. A finales de esta tercera etapa, se desarrollaron una serie de discusiones en torno a la pertinencia y efectos de la armonización contable del sector público con las normas internacionales de contabilidad (emitidas por *International Federation of Accountants -IFAC-*), aspecto que es denotado en textos como el de Rodríguez intitulado “Desarrollo Internacional de la Contabilidad Gubernamental”<sup>42</sup>.

Esta etapa de transición hacia el nuevo milenio, termina con la consolidación del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) y el programa para el Fortalecimiento del Sistema de Información Financiera Territorial (FOSIT) en el año 2000, y se extingue con la expedición de la Ley 716 del 2001, marcando el punto de inflexión que da sentido a la siguiente etapa del desarrollo de la contabilidad pública en el país y de la línea objeto de análisis.

Culminado el año de 2001, se da inicio a la etapa de Maduración de la información contable; en ella se manifiesta, en primera instancia, la continuidad en el interés por la consolidación de las bases de fundamentación teórica y práctica del modelo contable público colombiano, tal y como se encuentra plasmado en los esfuerzos para la tecnificación y sistematización del mismo. Estos esfuerzos están orientados a la modernización del estado colombiano, para cuyo logro, en palabras del profesor Jaime Obando (tercera entrevista) fue necesario la regulación de cinco sistemas esenciales, a saber: “El Sistema de control interno, los planes de desarrollo, El SNCP en cabeza del Contador General de la Nación, el Sistema de desarrollo administrativo y el Sistema de gestión de calidad”<sup>43</sup>.

39 Nieto, E. (2000) *Cultura contable pública: El ciudadano, accionista del Estado*. Colombia: Republica de Colombia Ministerio de Hacienda y Crédito Publico. 170 p

40 Rodríguez, B. (2000). *Balance social en el ámbito del sector público*. Revista Cuadernos de Contabilidad – Pontificia Universidad Javeriana 10: 59- 95

41 Republica de Colombia Ley 550 de 1990. Por la cual entre otras, se dictan disposiciones para armonizar el régimen legal vigente con las normas de esta ley

42 Rodríguez, B. (2001) *Desarrollo Internacional de la Contabilidad Gubernamental*. Revista Cuadernos de Contabilidad – Pontificia Universidad Javeriana. 11: 97 p

43 Obando, J. *El Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI*. En línea en: blog Jaime Obando Cárdenas – Documentos de los cursos “El control interno en las entidades públicas” <https://sites.google.com/site/cursoscontodos/my-forms>



Modernizar el Estado, es una inquietud de las comunidades académicas y profesionales; en sus posibilidades prácticas, el éxito del proceso exige la adopción de nuevos modelos e instrumentos de la gestión organizacional y/o la modernización de los ya existentes en la época. Estas inquietudes son abordadas en textos como “Evolución del proceso de planificación contable en Colombia” publicado por la CGN y “Fundamentos para la sostenibilidad de los sistemas contables en el sector público colombiano” de Jairo Alberto Cano Pabón (Contador General de la Nación 2003-2009) también publicado en los medios institucionales de la CGN.

En esta etapa de maduración, son identificados grandes problemas e ineficiencias en la gestión estatal por falta de sistemas de control en el interior de las entidades del sector público<sup>44</sup>, lo cual redundaba en un ambiente ideal para la Corrupción. Este hecho permitió que se presentaran esfuerzos legales e institucionales (CGN) por hacer de la información contable (y en especial, la información consolidada por la CGN a partir del SNCP) y la responsabilidad ética de los funcionarios públicos, las principales herramientas para combatir a los corruptos. Los esfuerzos en la materia son la puesta en marcha de la Ley de Saneamiento contable<sup>45</sup>, la ejecución del contrato de préstamo No. 1053/OC-CO ente la República de Colombia y el Banco Interamericano de Desarrollo, para el diseño (Enero de 2003) y posterior implementación (septiembre de 2004) del sistema CHIP<sup>46</sup> y la sanción del Decreto 1599 de 2005 por el cual se adopta el Modelo Estándar de Control Interno para el estado Colombiano –MECI-.

Los esfuerzos previos en materia de Contabilidad pública, finalmente se cristalizan en el año 2006 con la Resolución 222 (de la Contaduría General de la Nación)<sup>47</sup>, por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública y la Resolución 555<sup>48</sup> por la cual se expide el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, actualizados en 2007 a propósito de la revisión de las normas técnicas e incorporación de criterios armonizados

44 Óp. cit. Antecedentes que forjaron la adopción de MECI para el estado Colombiano:

- Existencia de una limitada cultura organizacional fundamentada en valores.
- Existencia de una gestión pública incipiente, no orientada a sistemas de calidad.
- Debilidades en autorregulación, autocontrol y autogestión de la función administrativa que le impide poder cumplir su función social.
- Debilidad en la generación de información suficiente y pertinente para la toma de decisiones y que sea de utilidad social.
- Debilidades en la construcción del concepto y el imaginario de lo público, como aquello que conviene a todos de igual manera para el bien común.
- Debilidades en la rendición de cuentas en forma técnica a la comunidad.
- Falta de métodos y procedimientos para socializar la información y dinamizar su circulación.
- Baja existencia de tecnologías de información que apoyen con mayor efectividad la gestión y la transparencia de la gestión pública.
- Debilidades en una cultura organizacional que oriente, facilite y apoye el ejercicio del control ciudadano.

45 Ley 716 de 2001. Por la cual entre otras disposiciones, se expiden normas para el saneamiento de la información contable en el sector público.

46 Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública (CHIP). Canal único de captura de información en cabeza de la CGN con el objetivo de mejorar la capacidad de seguimiento y control de las autoridades nacionales y territoriales y de la ciudadanía en general, sobre la información proveniente de las entidades públicas colombianas; así como apoyar la definición de políticas públicas y la adecuada toma de decisiones por parte de estas autoridades.

47 Republica de Colombia Resolución 222 de 2006

48 Republica de Colombia Resolución 555 de 2006

con los Estándares Internacionales realizados por la CGN, por las Resoluciones 354, 355 y 356 las cuales establecen el Nuevo Régimen de Contabilidad Pública<sup>49</sup>, su conformación (Plan General de Contabilidad Pública, Manual de Procedimientos y Doctrina Contable Pública) y su ámbito de aplicación.

El contexto de esta etapa de maduración es prolijo en situaciones que propiciaron la producción y aporte de textos que proponían diagnósticos y soluciones a la problemática del sector público a través de la contabilidad pública. Los aportes más importantes de esta etapa, dan cuenta de las temáticas más abordadas por diversos autores; las cuales pueden sintetizarse en las siguientes:

1. Las debilidades e ineficiencias del Sistema Nacional de Contabilidad Pública
2. Validación de la Información y Saneamiento Contable
3. El problema de la corrupción y su control
4. La utilidad de la Contabilidad Pública
5. Relación de la Contabilidad pública con otras ramas de la Contabilidad
6. Control Público para la Transparencia en la Gestión Pública
7. Orientaciones multidimensionales de la Contabilidad Pública, y
8. Normas Internacionales para el sector público y su armonización en diversos países o bloque de países.

En esta etapa tan dinámica que presenta grandes aportes a la línea de investigación en el contexto nacional; en la Tabla 1 se relacionan algunos de los trabajos más representativos de cada temática con el ánimo de que el lector enriquezca la panorámica aquí descrita.

**Tabla 1.** Trabajos representativos por temática – etapa de Maduración

Temática	Trabajos académicos representativos	Autor	Ubicación
Debilidades e ineficiencias del Sistema Nacional de Contabilidad Pública	Ideas preliminares para la problematización contable del ámbito económico de lo público	Edgar Arboleda Suarez	Revista Contaduría UdeA
	Diez años de regulación de los servicios públicos domiciliarios en Colombia: lo bueno, lo malo y lo feo de un modelo mestizo	Luis Guillermo Vélez Álvarez	Revista Lecturas de Economía

49 República de Colombia Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007

Validación de la Información y Saneamiento Contable	Régimen de contabilidad pública un instrumento de calidad	Jairo Alberto Cano Pabón	Revista Virtual Campaña contra la corrupción
	De la informática a la información, el CHIP dará la solución	Gloria Inés Baquero Rincón	Revista Virtual Campaña contra la corrupción
	Sostenibilidad: Información razonable, oportuna y útil	CGN	Revista Virtual Campaña contra la corrupción
	Saneamiento contable, clave del reordenamiento económico del sector público	CGN	Revista Virtual Campaña contra la corrupción
	Resultados de la Ley de Saneamiento contable	Antonio Hernández Gamarra	Revista Virtual Campaña contra la corrupción
Corrupción	La contribución del contador público en la erradicación de la corrupción	Luis Orjuela R	Revista Apuntes Contables
	La corrupción en Colombia y que estamos haciendo para enfrentarla	Guillermo Martínez Salguero, Néstor Parra Alonso	Revista Apuntes Contables
Utilidad de la Contabilidad Pública	La contabilidad y su utilidad en el sector público	CGN	Textos de Contabilidad Pública – CGN
	La información contable es una herramienta para la transparencia de la gestión pública en Colombia	CGN	Revista Virtual Campaña contra la corrupción
	¿Por qué la contabilidad pública es un instrumento invaluable?	Antonio Hernández Gamarra	Revista Virtual Campaña contra la corrupción
Relación de la Contabilidad pública con otras ramas de la Contabilidad	Marco de referencia para la implantación del sistema de costos en las entidades del sector público	CGN	Textos de Contabilidad Pública – CGN
	Contabilidad pública las respuestas a las preguntas más comunes de las finanzas estatales	Jairo Alberto Cano Pabón	Libro
	Aplicación de la teoría de restricciones (TOC) a la gestión de facturación de las empresas sociales del estado - ESE	Iván Darío López, Joaquín Urrea Arbeláez, Diego Navarro Castaño	Revista Innovar
Control Público para la Transparencia en la Gestión Pública	El control interno contable, herramienta para la transparencia en la gestión pública	Juan Felipe Lemos Uribe	Revista Virtual Campaña contra la corrupción
	El control interno como plataforma de moralización y transparencia de la administración pública	Fabio Raúl Trompa Ayala	Revista Virtual Campaña contra la corrupción
	¿Control interno: herramienta esencialmente preventiva... en aras de una gestión pública eficiente desde la transparencia!	Edgardo Maya Villazón	Revista Virtual Campaña contra la corrupción

Orientaciones multidimensionales de la Contabilidad Pública	Contabilidad para la democracia el nuevo paradigma del sector público	John Jairo Madrigal Mira	Libro
	La gestión del accountability, el caso de Antioquia	Luis Fernando Agudelo Henao	Revista Cuadernos de Administración – Univalle
	Contabilidad Ambiental y formación ¿Alternativas de Articulación?	Martha Elene Gómez Santrich	Revista ASFACOP
Normas Internacionales para el sector público	Marco conceptual relativo a la implementación de estándares internacionales de contabilidad pública en Colombia, y Las normas internacionales de contabilidad pública: su aplicación al caso colombiano	Jairo Alberto Cano Pabón	Revista Administración y Desarrollo – ESAP
	Adopción de estándares internacionales de contabilidad gubernamental	Braulio Rodríguez Castro	Revista Cuadernos de Contabilidad – PUJ

Fuente: Producción propia

Con base en estos textos representativos del pensamiento contable en materia de contabilidad y recursos públicos, es posible connotar la riqueza en materia de desarrollos y la dinámica en materia de aportes realizados por parte de la comunidad académica nacional en esta etapa. Con estos elementos es posible plantear que hasta esta etapa, los desarrollos de la academia son mayores, en términos cuantitativos, que los aportados por la entidad rectora de la política contable pública en el nivel gubernamental (denominada Contaduría General de la Nación) y que los aportes académicos a la línea van de la mano de los desarrollos regulativos y aportes normativos de la mencionada entidad.

La más reciente etapa se ha identificado con la normalidad que se alcanza luego de superar un período connotado por los aportes académicos y los avances regulativos y formativos de la Contaduría General de la Nación. Esta etapa de normalidad o regularidad (que comienza partir del año 2008 y va hasta la fecha) ha sido identificada, por los tres entrevistados (Ospina, Loaiza y Obando), como un período de estancamiento o de repliegue de la contabilidad pública, en el cual esta rama contable aplicada, ha tenido una pérdida de dinámica en su desarrollo.

Alcanzado un buen nivel de aportes se llega en el 2008, a una meseta que si bien permite transformaciones en la concepción contable de Estado y lo público (en la teoría y en la práctica), muchas de las formulaciones (académicas y gubernamentales) son tan sólo intenciones (utilidad social de la contabilidad pública, estados e informes cualitativos, cultura contable, etc.) y otras son realizaciones consideradas como exitosas (de la contabilidad de caja a la contabilidad de causación, sistema consolidador CHIP, adopción de *International Public Sector Accounting Standards – IPSAS–*, etc.).

La asunción que esgrime la Contaduría General de la Nación, sin referir a la categoría de política contable pública, en materia de contabilidad pública, es la de un modelo de

contabilidad pública de carácter financiero-patrimonialista a la usanza ortodoxa, el cual pondera variables tales como activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo, gasto, utilidad y rentabilidad, marginando los esfuerzos que se habían adelantado en años anteriores en materia de reconocimiento de atributos variables de la realidad social, cultural y ambiental, así como restando importancia a la construcción de la información que dé cuenta de estos, así como al diseño y elaboración de los informes y estados de naturaleza cualitativa y los complementarios de la información convencional. Ello representa un retroceso o repliegue de la contabilidad pública, que se acrecentó aun más con la armonización del sector público a estándares internacionales.

Respecto a la anterior crítica, cabe aclarar que la cuestión no es dejar de lado lo cuantitativo, sino complementarlo o suplementarlo con información cualitativa que represente de forma integral las complejas realidades del sector público y de lo público, buscando alternativas valorativas y representativas diferentes a las que se definen convencionalmente cuando se transan bienes comerciales y valores financieros en el mercado. Ello exige la ruptura de los paradigmas tradicionales así como una postura crítica frente a los convencionalismos, la superación de la contabilidad como un sistema de información o herramienta fundamental de prueba, la asunción de la contabilidad como conocimiento socialmente útil y el reconocimiento de un estado en crisis (capturado, con corrupción e ineficiencias); tal reconocimiento, demanda que las visiones contables ortodoxas sean complementadas (o sustituidas) de manera interdisciplinaria y multidimensional.

En este periodo referido de actualidad, a nivel contextual se observa la necesidad de un Estado que vele por el interés público ejerciendo una gestión transparente y al servicio de sus ciudadanos, para lo cual se requiere recontextualizar los conceptos de “Estado” y de “lo público” en aras de dar claridad al papel de la Contabilidad, tal como sucedió en algunas de las etapas precedentes. En ese sentido, debe resaltarse el texto “Reflexiones teóricas del concepto de lo público en el ámbito de aplicación de la contabilidad” de Bautista<sup>50</sup>, el cual recoge la preocupación por la delimitación conceptual de lo que comprende el significante de “lo público” y se constituye en un aspecto básico para la demarcación del contexto funcional de la contabilidad pública.

Otros abordajes temáticos en este período terminal, son la pertinencia, las debilidades y las fortalezas tanto del actual marco legal y gubernamental, como del actual modelo contable público. Este tópico es objeto de análisis en el texto de Pérez, Arias y Castaño bajo el título “Perspectivas de la regulación contable pública”<sup>51</sup>; en el cual se manifiesta la preocupación por la revelación de información contable pública en procura de que responda a las nuevas dinámicas económicas, patrimoniales, ambientales, sociales y culturales de la nación.

---

50 Bautista, J. A. (2011). *Reflexiones teóricas del concepto de lo público en el ámbito de aplicación de la contabilidad*. Revista Campaña contra la corrupción. Bogotá. Contaduría General de la Nación.

51 Pérez Sotelo, R. Arias, M. L. Castaño Pineda, F. A. (2011). *Perspectivas de la regulación contable pública*. Revista Campaña contra la corrupción. Bogotá. Contaduría General de la Nación.

La utilidad de la Contabilidad pública es una de las necesidades sentidas del sector público en el marco de las dinámicas, antes enunciadas, que demandan la revelación de asuntos no financieros, como una tendencia que se resiste a desaparecer pese a la clara influencia financiera (de corte anglosajón) que orienta el diseño y desarrollo de la estructura contable del país; la discusión en derredor de la utilidad de la información contable pública y la exigencia de nuevas orientaciones (multidimensionales) de los sistemas contables, son una inquietud ampliamente abordada por la comunidad académica nacional. Al respecto, cabe ponderar textos como “La gestión de lo público: una perspectiva contable” de Muñoz<sup>52</sup>, “La contabilidad y su utilidad en el sector público” de elaboración institucional por la CGN, las disertaciones en torno a un enfoque multidimensional (social) de Gómez<sup>53</sup> con el artículo “Lo social y lo medioambiental: retos para la información contable pública”, el artículo “Contabilidad Social, una estrategia para la conservación del medio ambiente” de Triana<sup>54</sup> y la investigación “Medir el patrimonio cultural: un desafío para la Contabilidad” adelantada por Bucheli, Castillo y Villarreal<sup>55</sup>, porque son aportes que incitan a la reflexión del lector en torno a asuntos tales como la utilidad de la contabilidad pública, los agentes que se constituyen como usuarios de la información contable pública y la prescripción de los asuntos que debería contener dicha información.

En el contexto nacional, a través de los diversas etapas señaladas, es posible identificar diversos aportes académicos (conceptualización de lo público, formación contable, el reconocimiento de aspectos sociales y ambientales, rendición de cuentas, los usuarios y los usos de la información contable pública, entre otros) y sendos desarrollos normativos gubernamentales (regulación, información contable pública, planes de cuentas, capacitaciones, procesos de saneamiento contable) que propenden, en conjunto, por una contabilidad pública al servicio de los entes gubernamentales del orden nacional y territorial .

A partir de las etapas connotadas en el nivel nacional, es posible identificar que la comunidad académica en un comienzo estuvo ajena a los desarrollos de la contabilidad pública en Colombia y que estos eran asumidos por el sector gubernamental; posteriormente, la academia aporta el diagnóstico y evidencia la necesidad de sistemas contables públicos frente al caos reinante en el estado colombiano y, posteriormente, se muestra reactiva frente a los desarrollos gubernamentales, cayendo en la inercia que frente al desarrollo de la contabilidad pública ha caído el sector público. Ello indica que, hasta el momento, la comunidad académica nacional, si bien ha aportado claridades en diversos temas (conceptuales, dimensionales, teleológicos, etc.) no ha tomado la iniciativa con propuestas y fijación de derroteros visionarios en materia de contabilidad y recursos públicos

---

52 Muñoz López, S. M. (2008). *La gestión de lo público: Una perspectiva contable*. Revista Ad Minister. Tomado de <http://publicaciones.eafit.edu.co/index.php/administer/article/view/552/498> el 6 de Agosto de 2012.

53 Gómez Villegas M. (2011). *Lo social y lo medioambiental: retos para la información contable pública*. Revista Campaña contra la corrupción. Bogotá. Contaduría General de la Nación.

54 Triana Rubio, L. (2008). *Contabilidad Social, una estrategia para la conservación del medio ambiente*. Revista ASFACOP 10:87-117. Ed. Bogotá. Códice Ltda.

55 Bucheli, M. Castillo-M, C. A. Villarreal, J. L. (2009). *Medir el patrimonio cultural: un desafío para la Contabilidad*. Revista Cuadernos de Contabilidad – PUJ 26. Bogotá. Tomado de [http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos\\_contab/vol10\\_n\\_26/vol10\\_26\\_2.pdf](http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos_contab/vol10_n_26/vol10_26_2.pdf) el 27 de Julio de 2012.

encomendados al Estado, siempre ha esperado el pronunciamiento, la posición oficial o la norma legal para interactuar, vale decir, que ha sido reactiva, no ha sido propositiva y, quizás, le ha llegado la hora de hacerlo.

### 3.2.3 Universidad de Antioquia

Diversos textos (43 aportes en los cuales se puede reconocer a los profesores Marco Machado Rivera, Jair Albeiro Osorio, María Isabel Duque Roldan, Joaquín Cuervo Tafur, Luis Fernando Gómez, John Cardona Arteaga y Hernán Pulgarín Giraldo, entre otros. Y en donde los profesores Marco Machado, Isabel Duque y Hernán Pulgarín son los que más aportes han contribuido a la línea de investigación) hacen parte del inventario de aportes que la comunidad contable de la Universidad de Antioquia, ha brindado a la línea Contabilidad pública (rama contable de gran importancia) y recursos estatales (riqueza social, en esencia). La mayor parte de estos textos han sido construidos de manera individual, fruto de reflexiones personales, de sistematización de información y de experiencias laborales; algunos responden a procesos de investigación desarrollados por grupos contables y equipos interdisciplinarios, compuestos por profesores y estudiantes que han encontrado en el complejo mundo de lo público, un espacio de disertación.

Los textos de nivel institucional, refiriendo la comunidad contable de la Universidad de Antioquia, han sido contextualizados (al igual que los del nivel anterior –nacional-) dentro de las cinco etapas identificadas como Génesis, Gestación, Nacimiento, Maduración y Normalidad.

Si bien la etapa que se ha denominado como Génesis, comprende el periodo desde 1821 hasta poco antes de 1991, los primeros dos trabajos académicos aportados a la línea de investigación “contabilidad y recursos públicos” por la comunidad de la Universidad de Antioquia, datan de 1982; el primero de estos fue escrito por el profesor Jairo Pérez<sup>56</sup> bajo el título “Notas sobre el sistema contable de balanza de pagos” y se abordó el problema de la similitud y contraste del sistema contable de balanza de pagos con el sistema contable tradicional, en tanto que el segundo lo identificó Guillermo Montoya<sup>57</sup> con el título “La Contaduría pública y la contraloría General de la República en el informe de la misión de finanzas intergubernamentales Wiesner-Bird” para enunciar el problema de la separación de funciones de contabilidad y auditoría, en procura de una administración efectiva del patrimonio nacional y como un llamado al profesional contable para que se acercara al sector público.

En esta etapa de génesis, la Contabilidad pública no gozaba de reconocimiento como rama de la contabilidad ni tenía una identidad que la caracterizara en el Estado; en la dimensión legal y oficial se encontraba inmersa dentro de la Contabilidad Nacional, y en la prácticas de las entidades públicas se reducía al ejercicio de la contabilidad presupuestal

56 Pérez Álvarez, J. (1982). *Notas sobre el sistema contable de balanza de pagos*. Revista Contaduría U de A 1. Medellín. Universidad de Antioquia.

57 Montoya Gómez G. (1982). *La contaduría pública y la Contraloría General de la República en el informe de la misión de finanzas intergubernamentales Wiesner – Bird*. Revista Contaduría U de A 1. Medellín. Universidad de Antioquia.

basada en el principio de devengo. Destacando, que si bien lo que se tenía era un enfoque macro de contabilidad pública, desde tiempos anteriores a la constitución de 1991, esta rama ya era objeto de reflexión académica. Tal y como se plantea tanto en trabajos posteriores a los pioneros cuya temática común circunda entorno los Antecedentes Históricos de la Contabilidad Pública; como el desarrollo legal e institucional de sus entes, administraciones y necesidades de información y control.

En la segunda etapa de “gestación y nacimiento” de la línea, se vislumbra la iniciativa desde la esfera legal y gubernamental, en lo referente a la fundamentación teórica y práctica, al igual que la estructuración del andamiaje para el diseño, implementación y puesta en marcha del modelo contable público colombiano. Cabe mencionar que en esta etapa se encontraron dos (2) trabajos aportados por la comunidad contable de la Universidad de Antioquia, de los autores Machado<sup>58</sup> y Pulgarín<sup>59</sup>, en donde abordan el tema de los antecedentes históricos de la Contabilidad pública (son considerados de nivel nacional) y un tercero de Henao y Múnera<sup>60</sup> (producción de estudiantes), aborda el tema de la corrupción, en momentos en que este flagelo, si bien venía fortaleciéndose en el estado colombiano, aún no se constituía en una temática relevante para la reflexión e investigación.

Superada la etapa de Gestación y Nacimiento, sobrevino la etapa de los primeros desarrollos en la materia, identificada como “Primeros pasos de la Contabilidad pública”, que al igual que en el nivel Nacional, estuvo cargada de implementaciones y desarrollos teórico-prácticos que proponían la consolidación de un Sistema Nacional de Contabilidad Pública –SNCP- con suficiente fuerza como para que permitiera la generación de información confiable, útil socialmente y oportuna sobre la acción del Estado en los niveles micro y macroeconómico.

Una de los aspectos que emerge desde la Constitución Política Nacional de 1991 es la modernización del estado colombiano, un proceso que tuvo repercusiones académicas en la comunidad contable de la Universidad de Antioquia, dado que se aportan textos como “La contabilidad pública en Colombia y su papel frente al control de la planeación estatal” del profesor Hernán Pulgarín Giraldo<sup>61</sup>.

Otros aspectos motivadores fueron las reestructuraciones del aparato estatal, tales como las reformas contenidas en la Ley 100 de 1993 y la Ley 142 de 1994, ya que captaron la atención de los académicos, hasta el punto de significar la importancia de la contabilidad como sistema de información orientado a la gestión de las administraciones públicas, en especial, y la relevancia de los sistemas de información contable para las empresas de ser-

58 Machado, M. A. (1991). *Historia de la Contaduría pública en Colombia Siglo XX*. Bogotá. Ediciones Universidad Central

59 Pulgarín, Giraldo. H. (2000). *Historia de la contabilidad pública en Colombia*. Revista Contaduría U de A. 37:87-125. Medellín. Universidad de Antioquia.

60 Henao, F. J. Munera, Barrera, D. (1995). *Recontextualización de la corrupción: un enfoque alternativo*. Revista Oikos. Medellín. Universidad de Antioquia.

61 Pulgarín, Giraldo. H. (2001). *La contabilidad pública en Colombia y su papel frente al control de la planeación estatal*. Revista Contaduría U de A 39:105-130. Medellín. Universidad de Antioquia.



vicios públicos domiciliarios y de salud. Estos matices temáticos se develan en los trabajos “Hacia una definición de la Economía de la Salud”, traducido por Gallego y Restrepo<sup>62</sup>, “Costeo basado en actividades para las empresas de servicios públicos domiciliarios con énfasis en el sector energético” del profesor Jair Albeiro Osorio Agudelo<sup>63</sup>, y “Actualidad y perspectivas de los sistemas de información contable en las empresas de servicios públicos domiciliarios” de los profesores Joaquín Cuervo, Luis Gómez y Hernán Pulgarín<sup>64</sup>.

Continuando la línea de tiempo trazada, en lo referente a la etapa denominada Maduración de la línea de Contabilidad pública, se puede observar una producción académica de la Universidad de Antioquia mucho más activa, diversa y con similitudes a los hallazgos del nivel nacional. Los temas abordados por la comunidad contable de la Universidad de Antioquia en este período son los siguientes:

- 1) Debilidades e ineficiencias del Sistema Nacional de Contabilidad Pública
- 2) Validación de la Información y Saneamiento Contable
- 3) La corrupción como fenómeno en el sector público
- 4) Relación de la Contabilidad pública con otras ramas de la Contabilidad
- 5) Control público para la transparencia en la gestión pública, y
- 6) Normas internacionales de Contabilidad para el sector público.

A continuación se enunciarán algunos aportes de los profesores y los estudiantes de la comunidad contable institucional, en cada uno de estos temas, con el fin de resaltar la importancia que a cada uno de estos le compete.

En referencia al tema de “Debilidades e ineficiencias del Sistema Nacional de Contabilidad Pública”, se destaca la disertación de la estudiante Elizabeth Restrepo Herrera con su artículo “Recontextualización de la contabilidad pública a través de su relación con la gestión pública”<sup>65</sup> en el cual se aborda el problema de la limitación del actual modelo contable público con la revelación netamente financiera lo cual no guarda correspondencia con la realidad de lo público.

En cuanto a la temática de “Validación de la información y saneamiento contable”, cabe destacar la labor adelantada por el Profesor Joaquín Cuervo Tafur con el servicio de consultoría profesional prestado desde el Consultorio Contable del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia, el cual derivó en la realización de diversos procesos de saneamiento contable en algunas entidades del sector público de la región; sin embargo, estos procesos no fueron documentados, a pesar de que existe la evidencia

62 Gallego, J. M. Restrepo J. H. (1999). *Hacia una definición de la economía de la salud*. Revista Lecturas de Economía 51:89-109.

63 Osorio Agudelo, J. A. (2000). *Costeo basado en actividades para las empresas de servicios públicos domiciliarios con énfasis en el sector energético*. Revista Contaduría UdeA 37. Medellín. Universidad de Antioquia.

64 Cuervo Tafur, J. Gómez Montoya, F. Pulgarín Giraldo, H. (2001). *Actualidad y perspectivas de los sistemas de información contable en las empresas de servicios públicos domiciliarios*. Revista Contaduría UdeA 38.

65 Restrepo Herrera, E. (2006). *Recontextualización de la contabilidad pública a través de su relación con la gestión pública*. Revista Adversa UdeA 1.

memorística de quienes recuerdan el Consultorio contable (desaparecido mediante reforma de la Facultad de Ciencias Económicas) de la Universidad de Antioquia (por haber laborado allí o haber acordado recibir el servicio).

En referencia al tema de “la Corrupción”, se encuentra los artículos: “Indicadores: la corrupción mundial”<sup>66</sup> y “La corrupción y su influencia en la economía colombiana 1960-1999” de Santiago Gallón Gómez<sup>67</sup>, los cuales, si bien no corresponden directamente con tópicos de contabilidad pública, se constituyen en una buena representación de estudio del fenómeno de la corrupción y hacen un llamado a los profesionales de las diversas áreas (no solo del área contable) a tomar acciones frente al mismo.

El tópico “Relación de la Contabilidad pública con otras ramas de la Contabilidad” se evidencia en el desarrollo de sistemas de información contable, en especial, sistemas de costeo ABC asumidos como herramientas de la gestión; aportantes en la materia son los profesores María Isabel Duque Roldan y Jair Albeiro Osorio Agudelo con el texto intitulado “Sistema de costeo basado en actividades aplicado al sector salud”<sup>68</sup> y el profesor Luis Fernando Gómez, junto a los funcionarios de la Contaduría del Distrito Capital de Bogotá, Gloria Jara y Jorge Castañeda, con el artículo que lleva el título “Sistema de costeo basado en actividades como herramienta del presupuesto inteligente para Bogotá D. C., Colombia”<sup>69</sup>.

En la temática del “Control Público para la transparencia en la gestión pública”, vale la pena mencionar el estudio del Profesor Marco Antonio Machado Rivera bajo el título “Sistemas de información para el control fiscal orientado a resultados”<sup>70</sup> en el cual se aborda la necesidad armonizar los diferentes sistemas de información, gestión y control, a fin de orientar la práctica gerencial pública al logro de resultados y la optimización de los recursos públicos.

La comunidad contable de la Universidad de Antioquia, también ha aportado en el tema de las “Normas Internacionales para el sector público” con la reflexión de los profesores John Cardona Arteaga, Hernán Pulgarín Giraldo, Marco Antonio Machado Rivera, Jaime Obando Cárdenas y Miguel Ángel Zapata Monsalve, en referencia al artículo “Apuntes para la evaluación y revisión del marco conceptual del plan general de la contabilidad pública - PGCP en Colombia”<sup>71</sup>

66 Gallón Gómez, S. (2002). *Indicadores: la corrupción mundial*. Revista Lecturas de Economía 56. Medellín. Universidad de Antioquia.

67 Gallón Gómez, S. (2002). *La corrupción y su influencia en la economía colombiana 1960-1999*. Revista Oikos 15. Medellín. Universidad de Antioquia.

68 Duque Roldan, M. I. Osorio Agudelo, J. A. (2003). *Sistema de costeo basado en actividades aplicado al sector salud*. Revista Contaduría UdeA 43. Medellín. Universidad de Antioquia.

69 Jara Beltran, G. N. Castañeda Monrroy, J. Gómez Montoya, L. F. (2003). *Sistema de costeo basado en actividades como herramienta del presupuesto inteligente para Bogotá D. C., Colombia*. Revista Contaduría UdeA 43. Medellín. Universidad de Antioquia.

70 Machado Rivera, M. A. (2006). *Sistemas de información para el control fiscal orientado a resultados*. Revista Contaduría UdeA 48. Medellín. Universidad de Antioquia.

71 Cardona Arteaga, J. Pulgarin Giraldo, H. Machado Rivera, M. A. Obando Cárdenas, J. Zapata Monsalve, M. A. (2004). *Apuntes para la evaluación y revisión del marco conceptual del plan general de la contabilidad pública - PGCP en Colombia*. Revista Contaduría UdeA 45. Medellín. Universidad de Antioquia.

Puede observarse el aporte de la comunidad contable de la Universidad de Antioquia en esta etapa de maduración que, al igual que en el nivel nacional, arroja una fecunda producción textual en la línea de investigación.

En la última etapa de “normalidad” dentro del horizonte de tiempo planteado en desarrollo de la línea de Contabilidad y los recursos públicos, puede decirse que la comunidad contable de la Universidad de Antioquia ha aportado una producción intelectual de manera continua, en términos de cantidad con relación a la etapa anterior, que repercute en el contexto nacional; aspecto este observado en los trabajos académicos “Debilidades en la regulación de información de costos en las entidades del sector salud” de los profesores Luis Fernando Gómez Montoya y María Isabel Duque Roldán<sup>72</sup>, en el cual enuncian la pertinencia, las debilidades y las fortalezas tanto del actual marco legal e institucional como del actual modelo contable público colombiano, “Otra reforma necesaria en el sector salud: la calidad de la información financiera y de costos que preparan Colombia” producción de los profesores Jair Albeiro Osorio Agudelo y María Isabel Duque Roldán<sup>73</sup> y “Beneficios generados por el cambio de la contabilidad de caja a la contabilidad de causación en las organizaciones públicas” aportado por las estudiantes Luz Marina Sierra y Sandra Castañeda.<sup>74</sup>

En esta última etapa respecto del tema de “utilidad y orientaciones multidimensionales de la contabilidad pública”, se encontraron diversos textos que abordan la utilidad de la Contabilidad pública como instrumento para la rendición de cuentas, el control y la lucha contra la corrupción (estudios de casos de empresas del sector público de la región como del Municipio de Medellín). Estos aportes de la comunidad académica institucional son “La Contabilidad: un instrumento necesario para establecer el control y la rendición de cuentas en el Sector Público de la salud en el Área Metropolitana de Antioquia” de las estudiantes Alexandra Rodas y Nohemí Quiñonez<sup>75</sup>, “Aportes de la auditoría forense a los sistemas de control fiscal aplicados por la Contraloría General de Medellín en este Municipio” elaborado por los estudiantes Diana Arango Lopera y John Fredy Herrera<sup>76</sup>, “Auditoría Forense un nuevo campo de acción para el profesional contable frente al fenómeno de la corrupción en el sector público en Colombia” de los estudiantes Luis Emilio Agudelo, Diego León Sánchez y Rogelio Villada Carmona<sup>77</sup>. Igualmente, se encuentran aportes orientados a la construcción de sistemas contables públicos de carácter multidimensional con el fin de reconocer variables diferentes a las financieras, tales como

---

72 Duque Roldan, M. I. Gómez Montoya, L. F. (2008). *Debilidades en la regulación de información de costos en las entidades del sector salud*. Revista Cuadernos de Contabilidad PUJ.

73 Duque Roldan, M. I. Osorio Agudelo, J. A. (2010). *Otra reforma necesaria en el sector salud: la calidad de la información financiera y de costos que preparan Colombia*. Observatorio de la seguridad social 1:12-15.

74 Sierra, L. M. Castañeda, S. (2008). *Beneficios Generados por el Cambio de la Contabilidad de Caja a la Contabilidad de Causación en las organizaciones Públicas*. ALDEA contable UDEA.

75 Rodas, A. Quiñonez, N. (2008). *La Contabilidad: Un instrumento necesario para establecer el control y la rendición de cuentas en el Sector Público de la salud en el Área Metropolitana de Antioquia*. ALDEA contable UDEA.

76 Arango Lopera, D. Herrera, J. F. (2008). *Aportes de la Auditoría Forense a los Sistemas de Control Fiscal Aplicados por la Contraloría General de Medellín en este Municipio*. ALDEA contable UDEA.

77 Agudelo, L. E. Sánchez, D. L. Villada Carmona, R. (2008). *Auditoría Forense un Nuevo Campo de Acción para el Profesional Contable Frente al Fenómeno de la Corrupción en el Sector Público En Colombia*. ALDEA contable UDEA.

los artículos que llevan por título “Contabilidad pública y su contribución a la gestión del patrimonio cultural” de los estudiantes Luz Adriana Herrera y Wilyerman Vera Espinosa<sup>78</sup> y “Hacia la construcción de una contabilidad ambiental para Colombia: un estudio comparativo a partir del caso español” de los estudiantes Elkin Echeverry Villa, Astrid Suley Moná y Ciro Frank Rivillas Correa<sup>79</sup>.

En esta instancia final, cabe agregar que el aporte de la comunidad contable de la Universidad de Antioquia a la línea de contabilidad y recursos públicos, ha estado representado no sólo en los diversos artículos enunciados y descritos en las líneas precedentes, sino también en los servicios prestados a diversas instituciones del sector público desde la consultoría profesional del Departamento de Ciencias Contables (anteriormente a través del Consultorio Contable y hoy a través del Centro de Investigaciones y Consultorías -CIC- de la Facultad de Ciencias económicas), los servicios prestados a diversas entidades del sector público por parte de algunos profesores del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia y el aporte a la institucionalización de la “Cátedra Nacional de Contabilidad Pública, Edgar Fernando Nieto Sánchez”, un espacio académico que bajo la tutela de la Contaduría General de la Nación –CGN-, en cogestión con otras universidades del país, ha permitido la participación activa y formativa de los profesores y estudiantes de la región antioqueña y de la nación colombiana.

A través de este breve recorrido, se evidencia la presencia de la comunidad académica (profesores y estudiantes) de la Universidad de Antioquia en la configuración de la línea de investigación que relaciona la contabilidad con los recursos públicos, a través del tiempo y en las diversas temáticas, con artículos, ponencias, trabajos de grado y participación en espacios académicos.

El aporte de los profesores y estudiantes de la comunidad contable de la Universidad de Antioquia, se orienta a comprender tanto la complejidad (historia, importancia y dimensiones) de la contabilidad pública como la operatividad (normatividad, funcionalidad y utilidad) del Sistema Nacional de Contabilidad Pública -SNCP-. En este trasegar, los miembros de la comunidad referida han abordado aspectos históricos, contextuales, conceptuales, técnicos y operativos con enfoques descriptivos y críticos, así como orientaciones diagnósticas y prescriptivas.

Sin embargo, en coherencia con el contexto nacional, dicha comunidad académica, pese al mencionado aporte, no se ha librado de asumir un papel reactivo frente a los planteamientos gubernamentales y contemplativo frente a la situación crítica (problemática) del sector público regional y nacional; esta situación si bien no le resta protagonismo, si la deja rezagada frente a las exigencias la “cosa pública”, en su dinámica, le hace a una institución histórica y social como la Universidad de Antioquia.

78 Herrera, L. A. Vera Espinosa, W. (2008). *Contabilidad Pública y su Contribución A La Gestión Del Patrimonio Cultural*. ALDEA contable UDEA.

79 Villa, E. E. Moná, A. S. Rivillas Correa, C. F. (2009). *Hacia La Construcción De Una Contabilidad Ambiental Para Colombia: Un Estudio Comparativo A Partir Del Caso Español*. ALDEA contable UDEA.

### **3.3. Tendencias de la línea: lo público como objeto de conocimiento e innovación**

En este breve recorrido histórico se han venido destacando los contenidos, los procesos, las búsquedas y algunos de los hallazgos que han demarcado la relación entre contabilidad y recursos públicos, en un contexto de retos frente a las necesidades contables del país, como son la modernización del sector público, la transparencia de la gestión gubernamental y la lucha frontal contra la corrupción.

Para los inicios del nuevo milenio se evidencia la consolidación de una creciente cultura contable pública, en donde a nivel gubernamental, la Contaduría General de la Nación – CGN- ha expedido gran cantidad de normas y documentos, ha adelantado diversos programas orientados a mejorar la calidad de las representaciones contables, ha introducido cambios significativos en el ordenamiento contable público y ha intentado fortalecer y posicionar el sistema de contabilidad pública en el contexto nacional e internacional. No obstante, en el espacio académico no se ve reflejado este impulso, lo que se evidencia en la relativa baja producción académica sobre la línea frente a la cantidad de problemas que se presentan en relación con los recursos públicos, especialmente en países como Colombia.

Algunos de los temas que han emergido en materia de Estado, Contabilidad pública, contabilidad y recursos públicos, son la formación del Contador público en el sector público, la evaluación del modelo contable público (IPSAS / IFAC), la utilidad de la información contable pública (para planear, tomar decisiones y controlar), la interrelación del sistema nacional de contabilidad pública con los sistemas de gestión y control estatal, así como con las bases de datos y redes públicas, y la información cualitativa, la relación costo-beneficio de la contabilidad pública, la medición de los intangibles, el reconocimiento de los bienes históricos y culturales de la nación, así como la valoración de los recursos naturales y ambientales. Otros aspectos se derivan de las nuevas vertientes en materia de gestión pública que se refieren a la transparencia, la eficiencia y eficacia de la gestión pública, el gobierno corporativo, el buen gobierno, la cooperación internacional, la cultura contable pública y la cultura de lo público, la participación ciudadana y comunitaria, la creación de valor y la aplicación de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación.

Se requieren ingentes esfuerzos para posicionar la línea (reflexiones, investigaciones y productos) en el plano nacional e internacional; no basta con mantener o mejorar los esfuerzos introductorios en temas de contabilidad pública brindados en cátedras universitarias o en el marco de la cátedra nacional de contabilidad pública Edgar Fernando Nieto Sánchez; es necesario abrir otros espacios académicos y de reflexión, dentro de las universidades y organizaciones públicas, si lo que se quiere es profundizar en y consolidar esta línea del conocimiento, y no sólo cumplir con actividades de capacitación. Dentro de estas trazas formativas se requiere fortalecer la pasión y la responsabilidad por los recursos públicos, lo público, por la contabilidad de lo público.

A diferencia del sector privado, el tema de los *stakeholders* (agentes y grupos de interés) resulta de suma importancia en el devenir de la disciplina contable y en particular, de esta línea de investigación. Una vez unificada, presentada y validada la contabilidad pública se debe velar por alcanzar la transparencia de la gestión y combatir la corrupción; ello indica que si se hace referencia a la realidad de lo público, se requiere la revelación de los diversos aspectos desde las diversas dimensiones que componen la realidad; asimilar el sector público en la aplicación de modelo contables, como si este fuese similar al sector privado, es un error de fundamento, de cimientos contables, que impactará el devenir contable.

Con la adopción plena de las IPSAS (Tránsito de las Normas Contables Nacionales a Estándares Contables Internacionales), se reorienta la contabilidad pública y se opta por el modelo tradicional de carácter financiero-patrimonial con algunos refinamientos en materia de medición, reconocimiento y valoración contable de los recursos públicos (más que estatales, pues el Estado es tan sólo un agente de lo público). Dicha adopción agencia una contradicción con el discurso de la utilidad social de la información contable pública y la caracterización de la contabilidad pública como herramienta de análisis y control ciudadano (utilidad civil de la información contable) que provee utilidad pública y agrega valor a los procesos de construcción de civilización.

De las entrevistas realizadas a Rodrigo Loaiza García y a Luz Marleny Ospina Rúa (Ver Tabla 2) es posible interpretar temas o aspectos coincidentes, tales como el desarrollo histórico de la contabilidad pública (regularmente con enfoque gubernamental), las dudas sobre la utilidad de la información contable pública con el actual modelo, formulaciones, aplicaciones y sus productos (informes y estados contables) derivados, los retos (cambio de modelo contable, interdisciplina para satisfacer las necesidades informativas públicas y exigencia de un mayor desarrollo académico en la materia) así como las emergencias y tendencias (valoración de la propiedad pública, integración de reportes y utilidad de la información contable pública). De estas mismas fuentes, es posible referir que una de las tendencias para la contabilidad y los recursos públicos, es la connotación de la información que se deriva de la contabilidad pública y la implementación de sus sistemas, como un bien de naturaleza social, dadas las implicaciones para los agentes propietarios de los bienes, fondos y derechos públicos. Satisfacer las demandas de los diversos agentes públicos (entes, establecimientos, ciudadanos, etc.) y lo que ello implica en emergencia de retos para el profesional contable, exige el diseño e implementación de sistemas y herramientas de captación, medición, valuación, información y análisis completos, confiables y ágiles, aludiendo variables de tipo financiero (por supuesto), económico y social.

**Tabla 2.** Temas relevantes abordados por los informantes entrevistados

Temas	Rodrigo Loaiza García	Jaime Obando Cárdenas	Luz Marleny Ospina Rúa
Desarrollo de la contabilidad Pública en Colombia	<p>Detallada tres etapas:</p> <p>1) institucionalización de la CGN (1995-2000), que implica un avance cuantitativo-cualitativo.</p> <p>2) Validación de la información (2000-2007), orientada hacia elementos más cualitativos y generación de confianza pública.</p> <p>3) Atender las tendencias de la globalización (2007-2012), donde se presentan ajustes del SNCP para armonizarlo con los estándares internacionales de CP, Reafirma que el modelo se rige por el modelo Financiero-Patrimonialista.</p>	<p>Se ha basado en el desarrollo constitucional de 1991, sin superar el modelo financiero patrimonialista.</p>	<p>Desarrollo cuyo punto de partida estuvo en las mesas constituyentes de 1990, para la constitución de 1991, continuo en 1995 bajo la responsabilidad y liderazgo de Édgar Fernando Nieto, cuya filosofía de cultura contable guía la CP hacia ámbitos sociales, sin embargo con la actualización a normas internacionales se aleja del ámbito social de CP hacia un modelo Financiero-Patrimonialista.</p>
La utilidad de la contabilidad pública	<p>Se ha tomado como una obligación, no como un apoyo importante para sus usuarios. Bases mayoritariamente presupuestales</p>	<p>La Contabilidad Pública no es utilizada como base para la gestión.</p>	<p>Contabilidad Pública vista con una obligación de cumplimiento con la CGN. La contabilidad del Estado tiene un enfoque presupuestal con mezcla patrimonial.</p>
Retos para la Contabilidad pública	<p>Revolucionar el paradigma financiero-Patrimonialista, hacia un enfoque de toma de decisiones, volcando el enfoque del modelo hacia una utilidad de la información. Desarrollando lo social, ambiental y cultural, desde la academia.</p>	<p>Una Contabilidad Pública interdisciplinaria para una información integrada, preocupándose por la satisfacción de otras necesidades de la información. Un mayor desarrollo desde la academia.</p>	<p>Desarrollo de la utilidad de la información contable, hacia ámbitos no financieros, hacia lo social, alcanzando una valoración por parte de la Contabilidad Pública de los recursos públicos. Mayor desarrollo académico.</p>
Tendencias emergentes	<p>Nuevos criterios de valoración de la propiedad estatal.</p>	<p>Modelo Reporte integral para la Contabilidad Pública, complementariedad de la información para usuarios conscientes</p>	<p>Reevaluación del modelo CP hacia una utilidad pública.</p>

Fuente: Elaboración propia a partir de las entrevistas

Bajo estas consideraciones, la actual etapa de normalidad identificada en los acápites anteriores, presagia el advenimiento de una crisis de la contabilidad pública y su papel en las organizaciones y en los organismos públicos, la cual se escenifica en la pérdida de confianza y la carencia de utilidad de la información contable pública (para tomar decisiones, planear, controlar, etc.). Este aspecto crítico se constituye, desde ya, en uno de los



desafíos para los profesionales adscritos a los entes gubernamentales y para la academia, en materia de práctica profesional y formación integral contables.

## Conclusiones

La Contaduría General de la Nación, ha sido la institución precursora de las discusiones llevadas a cabo en las diferentes etapas de la evolución de la contabilidad pública en el país. Esta institución brindó la fundamentación de la cultura contable pública y en ella se destaca el liderazgo del primer Contador General de la Nación, Édgar Fernando Nieto Sánchez, quien enfrentó, con su equipo, un gran reto cual fue, la organización, consolidación, presentación, validación y creación de la información contable pública para el ejercicio de lo público en la construcción de ciudadanía y en las decisiones del Estado. Al respecto, debe destacarse el sitio de privilegio que actualmente ocupa la nación colombiana en materia de contabilidad pública y sistema nacional de contabilidad pública, emulando el papel de países como México, Chile, Brasil, Ecuador y Perú, y superando a los demás países de la región suramericana.

El discurso de la comunidad académica frente al desarrollo de la contabilidad en su relación con los recursos públicos, emerge como circunstancial y reactivo frente a lo expuesto por la Contaduría General de la Nación –CGN-; si bien las universidades e instituciones académicas aportaron sus desarrollos temáticos, teóricos y metodológicos estos no fueron por iniciativa propia sino más bien, condicionados por la normatividad y conceptos de CGN. Sin embargo, es menester reconocer el papel protagónico de espacios académicos tales como la Universidad Nacional (Bogotá), la Pontificia Universidad Javeriana (Bogotá) y la Universidad de Antioquia (Medellín).

La participación de la comunidad académica de la Universidad de Antioquia en la discusión sobre la contabilidad pública, la relación contabilidad y recursos públicos, ha sido notable pero no suficiente dadas las complejidades del sector público y las posibilidades enormes de la contabilidad aplicada a las necesidades del estado, Gobierno y lo público.

La evolución y desarrollo de la contaduría pública tiene su primer impulso, con el trabajo realizado por la mesa de trabajo en la constituyente de 1991, profesionales que por convicción con la disciplina contable de lo público, se dieron a la tarea de poner de manifiesto en la carta constitucional, una atractiva concepción de la contabilidad como herramienta imprescindible al servicio de fines de servicio público, objetivos de control patrimonial del Estado, cuyo trabajo fue un espaldarazo a una contabilidad distraída de la época. El siguiente gran paso se materializó con la institucionalización de la Contaduría General de la Nación y el nombramiento del primer contador general, en donde tuvo grandes desarrollos y creación de semilleros de la filosofía y cultura contable pública, se dieron también convergencias a tratamientos sociales, una contabilidad como herramienta de control ciudadano, transparencia y utilidad de la información fue uno de los tantos progresos realizados en esta época, sin embargo los pioneros de esta filosofía se fueron ale-



jando gradualmente de la institución, dejando influenciar las directrices de la CGN, con filosofías de tendencias internacionales de corte financiero, dejando de lado el avance efectuado en cuanto a lo social, ambiental y cultural.

En materia de contabilidad pública se ha venido discutiendo la transparencia y la utilidad de la información contable, como alternativa para enfrentar flagelos como la corrupción. Emergen discursos relacionados con el diseño y desarrollo de herramientas de transparencia y control, utilidad social de la información contable, contabilidad ambiental y cultural, etc., los cuales se desagregan en temas de medición y valuación, bienestar social y cultura contable. Con la armonización (adopción) de los estándares internacionales de la contabilidad y la elección del enfoque financiero-patrimonialista, la contabilidad pública tendrá defensores que vendrán con apologías en defensa y en contra del actual modelo o de uno cercano al bien social.

Los retos que deben asumir los organismos rectores y orientadores de la política contable y de la contabilidad pública, así como las universidades, se centran en aportar sus desarrollos académicos a la línea en los niveles institucional, nacional e internacional. Para los entes gubernamentales, el reto se centra en desarrollar una política contable que haga posible una contabilidad pública con orientación multidimensional e integral, y que re Cree de forma interdisciplinaria, la información financiera (de interés limitado) hacia la construcción de una contabilidad como bien público (que defendería el bienestar social). Para la Universidad de Antioquia y las instituciones universitarias del país, el reto consiste en realizar un acercamiento más sólido (menos coyuntural) a lo público, mediante la inmersión en los problemas del sector público colombiano y solventar en su abordaje el desarrollo de su actividad académica, la cual debe ser creativa, participativa y social, por naturaleza.

## BIBLIOGRAFÍA

- AECA. (2011) Integral Report. Hacia la información integrada: la comunicación de valor en el siglo XXI.
- Andrisani, P. Hakim, S. y Savas, E (2002). *The New Public Management: Lessons from Innovating Governors and Mayors*. Norwell, MA: Kluwer.
- Bautista, J. (2003). *Sobre lo Público y los Ingresos Públicos. El Rescate de lo Público*.
- Castro, B. R. (2005). *Análisis y Comparación de Sistemas*. Cuadernos Contables, 154-177.
- CGN, C. G. (2011). *Contaduría General de la Nación: armonización a estándares internacionales de contabilidad pública*. Bogotá: Contaduría General de la Nación.
- Cubides, H.; Machado, M.; Visbal, F. y Gracia, E. (1991). *Historia de la Contaduría Pública en Colombia siglo XX*.
- DAFP. Banco de Éxitos. *Caso: Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública (CHIP)*.
- Departamento de Ciencias Contables, FCE - UdeA (2006). *Recreando el Currículo*. Medellín

- Pabón, H. V. (1999). Observaciones a la Constitución Política de Colombia en Materia de Contabilidad Pública y Control Fiscal. *Porik AN*, 51-68.
- Entre Apolo y Dionisio: Una Discusión sobre la Naturaleza de la Contabilidad Pública. (2004). *Lumina* # 5.
- Espinosa, G. E. (2012). La Contabilidad en el Sector Público. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad & Auditoria*, 158-226.
- Galvis, O. Montoya, F. (2008). *Fundamentos de Contabilidad Pública*. Universidad del Valle.
- Hernández, J. F. (1998). *Elementos de contabilidad gubernamental teóricos y prácticos*. ESAP.
- Hernández, J. F. (1998). *Elementos de Contabilidad Gubernamental: Teóricos y Prácticos*. Publicaciones Escuela Superior de Administración.
- Jesús, M. (2003). *La Pregunta y lo Público. El Rescate de lo Público*. Ley 298 de 1996. Republica de Colombia.
- Ley 716 de 2001. Republica de Colombia.
- Martínez, C. M. (2001). *Contabilidad pública: base para la toma de decisiones*. Ediciones Uniboyaca.
- Mira, J. J. (2006). *Contabilidad para la democracia el nuevo paradigma del sector público*. s.n.
- Nieto Laverde, A. Laverde Toscano, M.C (2011). *Edgar Nieto Un Proyecto de Transparencia, sus travesías hacia una nueva contabilidad pública*. Bogotá. Siglo del Hombre Editores.
- Nieto Sánchez, E. F. (1995). *Discurso de presentación del primer Plan General de Contabilidad Pública*. Bogotá, Colombia.
- Nieto Sánchez, E. F. (1998). *La contabilidad pública: una estrategia de modernización y control*. Imprenta Nacional de Colombia.
- Nieto Sánchez, E. F. (1998). *El proceso reciente de estructuración de la Contabilidad Pública en Colombia*
- Nieto Sánchez, E. F. (2000). *Cultura contable pública: el ciudadano, accionista del estado*. CGN.
- Nieto Sánchez, E. F. (2001). *La contabilidad acumulativa o por lo devengado: necesidad apremiante para los gobiernos*.
- Nieto Sánchez, E. F. (2005). *Una Aproximación Panorámica al Ordenamiento Contable del Sector Publico Colombiano desde la Constitución de la Republica*. ASFACOP, 78-88.
- Obando, J. *El Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI*.
- Pabón, J. A. (2005). *Contabilidad pública las respuestas a las preguntas más comunes de las finanzas estatales*. ECOE.
- Pinzón, M. C. (1985). *Bases de Contabilidad Nacional*. DANE.
- Resolución 4444 de 1995 por la cual se por la cual se aprueba y adopta el Plan General de Contabilidad Pública - PGPP.
- Restrepo, D. Palacios, G. Novoa, E. Gonzales J. (1996). *Globalización y Estado Nacional*. Escuela Superior de Administración Pública - ESAP.
- Resolución 400 de 2000 por la cual se adopta el nuevo PGCP.
- Romero, E. R. (2003). *Presupuesto y Contabilidad Pública una visión*. ECOE.
- Romero, E. R. (2007). *Presupuesto y contabilidad pública una visión práctica actualizada a NIC-SP*. ECOE.
- Rudolf, H. (1992). *Evaluación Ex Post Contabilidad Nacional y el Uso Eficiente de los Recursos . Control y Evaluación de la Gestión Fiscal*.
- Trujillo, M. (1999). *Los Estados del Arte una Forma Operativa para su Implementación*. *Revista Criterios*, 7-19.

## 4. LA HETEROGENEIDAD CONCEPTUAL COMO BASE PARA CONSOLIDAR EL PENSAMIENTO TRIBUTARIO

*“No es posible concebir la realidad sin una mutación histórica y esa mutación no es posible sin un tratamiento diferenciado en las normativas de regulación tributaria de cada época”*

*Omar Hernando Bedoya Martínez*  
*ohbedoya@economicas.udea.edu.co*

*Auxiliares de investigación:*  
*Camila Correa Giraldo*  
*Deycy Janeth Valencia Torres*

### RESUMEN

En principio se ahondará un poco en el contexto normativo-literario de Colombia en materia de historia tributaria, como una antesala para que los lectores asuman una posición crítica frente al análisis propuesto. El análisis mencionado está estructurado a partir de la construcción de un *Estado del Arte* relacionado precisamente con la línea de Investigación de Análisis de Procesos Tributarios mostrada a partir del enfoque investigativo diseñado en la Universidad de Antioquia para la clasificación de sus diferentes productos investigativos y resultados de la formación académica de las áreas competentes.

En éste marco se pretende desarrollar dicho análisis a niveles comparativos, partiendo desde ámbitos institucionales, nacionales e internacionales (en menor profundidad), por ello se hace necesario sustentar con un breve recorrido los principales hechos históricos que acaecieron en Colombia acerca de los sucesos tributarios de esta época que han sustentado el enfoque de los constructos literarios de los autores de los temas.

De acuerdo con lo anteriormente planteado se encontró en los resultados que, El Estado del Arte acerca de la tributaria se torna muy diverso debido a los diferentes temas e interpretaciones que se derivan de la normatividad existente de cada tributo, situación que a la vez depende directamente de los intereses de los agentes que interactúan en dicho proceso (Estado, Familia, Empresa e Inversión) y de las características propias de cada país o de cada región.

Sin embargo, pueden vislumbrarse las sublíneas de investigación, derivadas de la línea “Análisis de los procedimientos tributarios” que en las últimas tres décadas, las de mayor tratamiento en forma fueron: *Mejoramiento de los procesos tributarios*, *Impacto de la normatividad tributaria en las organizaciones* y *Contabilidad fiscal vs. Contabilidad financiera en las organizaciones*.

**Palabras clave:** tributaria, impuestos, procesos, agentes, Estado del Arte.

## Introducción

Los resultados de la investigación, plasmados en éste artículo pretenden ser de interés para los diferentes lectores, en la medida en que se circunscriban en el área tributaria, como un material literario novedoso que responde a una serie de investigación de tipo deductivo, que más que indagar de forma exhaustiva en un tema, abre la puerta a nuevas investigaciones de tipo tributario, a partir de los postulados presentados de los resultados de la investigación abordada por que muestra situaciones específicas de Colombia en el ámbito tributario, al igual que los procesos más importantes en de su historia.

Como se menciona anteriormente se pretende dar a conocer los diversos temas tratados históricamente en la rama de la Contabilidad denominada “Tributaria”, con el fin de determinar cómo ha sido su transición, cuales son los temas más preponderantes en la actualidad y cuáles son las tendencias hacia un futuro.

Se resaltan factores como la complejidad y composición de la Tributaria en cuanto a sus implicaciones sociales, económicas y políticas, las cuales se presentan dentro de un conflicto de intereses. De este modo deben clasificarse los diferentes escenarios para su estudio, lo que a su vez hace imperativo la identificación, el origen de los hechos en la rama tributaria, para brindar un cuerpo de análisis que permita integrar el flujo de relaciones que hacen posible la trascendencia del factor, objeto de análisis

Así, lo que se pretende explicar, es que las relaciones y las fuerzas de intereses se comportan de manera cíclica y que por ende ocasionan fricciones con consecuencias además muy diferentes dentro de una sociedad y que se circunscriben dentro del modelo económico reinante en su estructura política en su momento.

Puede afirmarse que, frente al material consultado en las últimas décadas se han originado gran diversidad de posiciones particulares y especializadas, las cuales tienen su fundamento en la consecución de los diferentes objetivos tales como la aplicación y el cumplimiento de las normas, el aprovechamiento de los beneficios tributarios y su planeación entre otros, que en resumen se entrelazan a partir de un fin común, el cual va dirigido hacia la obtención de métodos y de literatura de tipo evaluativos que pretenden servir para el mejoramiento de los procesos en dicha área, es decir, que se conlleve en

mayor o menor medida, al análisis del impacto de la carga tributaria en los diferentes agentes que participan.

## Antecedentes

Es evidente la variedad de hechos que pueden compartirse desde el campo de la Tributaria, tanto desde su plano teórico hasta el práctico, junto con la implementación de las estrategias que resulten de su posterior análisis, por ende no puede pasarse por alto que la descripción de estos se hacen de manera holística, apelando a los diferentes escenarios desde donde se han desarrollado y por supuesto a las diversas percepciones de los tratadistas o autores que en su momento plasmaron sus ideas en los distintos textos en el tiempo.

Se tomará como referente el siguiente marco histórico de la Tributación en Colombia para contextualizar los argumentos presentados en el artículo así, se hace referencia a la clasificación de las épocas que hace el autor Julio Roberto Piza en su artículo *25 años de historia tributaria*<sup>1</sup>, este autor divide la historia en materia tributaria en tres grandes épocas identificadas en intervalos de años que clasifican el lineamiento que vivió a través del tiempo, grosso modo mencionaremos los hechos característicos a continuación:

- 1) La primer época la llamó “Modernización del Sistema Tributario Colombiano” y clasificó entre 1984 y 1991 hechos como: El cambio sustancial del sistema tributario debido a la reforma de la ley 75 de 1986, la cual modificó en esencia los impuestos y los procedimientos tributarios; la eliminación del certificado de paz Y salvo ,se presenta el traslado de la responsabilidad del recaudo a entidades financieras ; se dio paso a la creación de la DIAN; se compiló el Estatuto tributario en cinco libros que incluyeron los impuestos de IVA, de renta, timbre, retención en la fuente, procedimientos y sanciones; se creó el régimen tributario especial para entidades sin ánimo de lucro; y por último, debido a la apertura económica de la época se cambió la estructura tributaria, trasladando la carga impositiva que dependía del comercio exterior, al IVA con un incremento en su base gravable.
- 2) La segunda época la nombró como “El poder tributario vuelve al Congreso, pero ahora sujeto a Control Constitucional” (1991-2002). Aquí se exalta la influencia que tuvo la expedición de la nueva Constitución de 1991, ya que prohíbe las facultades extraordinarias que poseía la rama ejecutiva para adoptar reformas tributarias, mediante los decretos que emitían con fuerza de ley, lo que le dio más responsabilidades al Congreso en cuanto a las decisiones que implicaban aumentar el gasto público mediante un aumento en el recaudo; se fortalece el control constitucional por medio de la creación de una corte especializada, se amplía la jurisprudencia y la modelación en el alcance constitucional de manera que se enriquece el Derecho Tributario en Colombia.

1 Extractado de: <http://www.revistaslegis.com> [Acceso 19 de julio/2012]

- 3) Y por último la tercera época a la cual le dio el nombre de “Seguridad democrática y confianza inversionista” (2002-2009). En esta parte se describe la adopción de una reforma que amplió la base de los declarantes, se estructuró más el requerimiento de información por parte de los entes competentes ya que se implementaron nuevos soportes tecnológicos, se implementaron financiaciones para ampliar el presupuesto de defensa, se reavivó el impuesto al patrimonio, se decretó la deducción en activos fijos productivos y por último se implementaron los beneficios tributarios por parte del gobierno para estimular el sector inversionista.

Lo anterior es solo un brochazo que muestra el dinamismo imperante dentro el desarrollo histórico que tuvo Colombia en relación con las directrices que se llevaron a cabo en los Gobiernos de turno de las diferentes épocas, respecto a políticas tributarias, jurisprudencias, doctrinas, entre otras.

De este modo se puede observar la influencia que tienen los factores externos en cuanto al rumbo que toma la normatividad tributaria y que por ende da pie a la conceptualización de sus hechos, asunto que se torna difícil hasta para la clasificación y el carácter investigativo que se debe adoptar, sin embargo, hay que denotar que la Tributaria en su calidad de función fiscalizadora de los recursos gubernamentales, es el talón de Aquiles de los especialistas en la materia y en general de todo el fuero colombiano ya que se posee el papel de contribuyentes en el último caso, ya sea de forma directa o indirecta, lo que a su vez hace que se debata en los diferentes medios de comunicación réplicas o interpretaciones a dichas decisiones tomadas por el Estado en esta rama del Derecho Tributario.

Desde ésta línea conceptual abordaremos el presente análisis, ya que se nos presenta con el concepto de *heterogeneidad tributaria*, el cual trataremos en el desarrollo del artículo.

### **Enfoque de la línea de Investigación:**

Para su fácil comprensión lo que se pretende en el presente artículo se esboza la composición de la línea de investigación desde sus orígenes.

La línea en la **Universidad de Antioquia** nace de la necesidad de entender cómo complementar los sistemas de información, en cuanto a aspectos de Control y del manejo de los impuestos en los entes económicos, lo cual es entendido como el *Eje problémico* como de cabezote ante la delimitación del problema por estudiar, dentro de éste se enmarca la línea de *Análisis de los procesos tributarios* a la cual se le dedicará especial atención, ya que se mostrará como punto de convergencia ante la heterogeneidad que comporta programas .

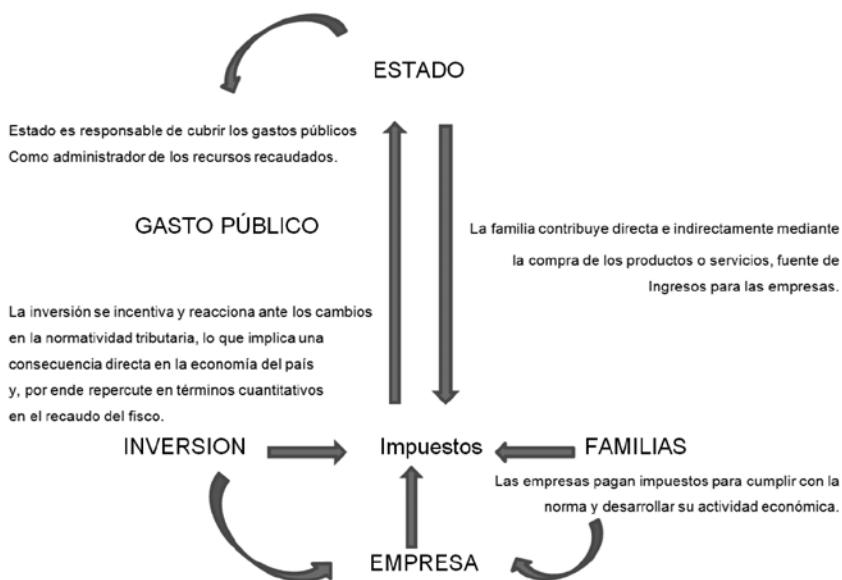
Es en este punto donde la línea se torna de interés para la comunidad investigativa contable y para programas afines, ya que se observa y se indaga la relación *Estado – empresa* en torno a las inconsistencias que presenta esta relación contractual respecto a los im-

puestos, además de considerarse también los intereses de orden público que, de entrada clasifican las *sublíneas* que la componen.

La anterior composición permite articular cualquier problemática de investigación que tenga que ver con temas tales como: *la Contabilidad Fiscal, la Normatividad Tributaria, los Procesos Tributarios, el impacto de la normatividad internacional en las declaraciones, la eficiencia tributaria, el Control Tributario y la Gestión Tributaria.*

Una vez contextualizados estos dos precedentes se tendería a pensar el cómo se han problematizado estos acontecimientos, para ello se presentará un ejemplo, es decir, se examinará el ciclo de un impuesto estatal, desde su propuesta más simple:

**Gráfica 1:** Flujo de las relaciones e intereses en el proceso recaudo de los impuestos.



Fuente: construcción propia

En el anterior gráfico se observa el flujo de las relaciones de cuatro agentes que pueden tomarse como ejes que incluyen en general los diferentes actores que participan en el proceso tributario. Es de aclarar que no se trata el procedimiento tributario desde su ámbito puramente legal, porque descontextualizaría el análisis al que se pretende llegar.

En este orden de ideas se muestra el origen del impuesto, proceso en el cual confluyen los intereses de los agentes involucrados, es decir, el Estado en su función de captador y administrador de los recursos públicos cobija bajo leyes, gravámenes impositivos imputados a los habitantes del país y delega responsabilidades a sus entes competentes a

quienes se les conceden facultades de vigilancia y de control para interceder en dicha relación; las empresas responden a este proceso en su calidad de contribuyente, pagando los respectivos impuestos para evitar problemas de tipo legal que le impidan desarrollar su razón social y poder generar ingresos para sus propietarios.

De igual forma, se tiene en cuenta a la familia, ella sería la unidad más pequeña dentro de este análisis que tiene roles tanto de contribuyentes como de beneficiarios, en términos teóricos de la buena administración de los recursos tratados, sin dejar de lado al sector inversionista, el cual es altamente sensible a los cambios que se presenten en materia de impuestos (En Colombia el sector inversionista ha reaccionado de manera muy reacia en tanto se pagan tasas impositivas muy altas y poco rentables), lo que afecta a la economía y por ende al factor social, si se contempla la generación de empleo como una palanca de reactivación económica frente a los negocios.

### **Metodología:**

Para el trabajo de campo se demarcó primero lo que fue la definición de la línea de investigación desde los parámetros institucionales, de esta forma se implementó el plan de búsqueda de los materiales de consulta relacionados con el eje temático estudiado, de la siguiente manera:

1. Se buscó de forma completa los artículos publicados en la revista de contaduría pública, de la Universidad de Antioquia que han tratado sobre la especialidad estudiada.
2. Se amplió el campo, a partir de una base de datos proporcionada por la Biblioteca Central, de la Universidad de Antioquia.
3. se completó el proceso de búsqueda con la consulta de algunas bases de datos virtuales que contenían revistas indexadas afines con la línea de investigación.
4. Se clasificó la información para el análisis, debido a la complejidad y a la variedad de tópicos encontrados se tomó la decisión de abordarlo desde la categorización de las temáticas, dentro de las sublíneas de investigación que componen la línea investigativa de Análisis de los Procesos Tributarios.

Dentro de las clases de textos consultados se consideraron artículos de revistas, tesis y libros, de los cuales se escogieron para su lectura un total de 210 textos, analizados a partir de una matriz de información diseñada para estructurar dicho análisis.

Según el material revisado, se mencionan a continuación, ocho de las sublíneas, veamos:

1. *Contabilidad v.s Contabilidad Financiera en las organizaciones*
2. *Impacto de la Normatividad Tributaria en las organizaciones*
3. *Mejoramiento de los Procesos Tributarios*
4. *Control de los Procesos Tributarios*



5. *Impacto de las Normas Internacionales de la Contabilidad en la presentación de declaraciones tributaria*
6. *La contabilidad y en Control Tributario*
7. *Comparación de la Regulación Tributaria*
8. *Evolución de la Contabilidad Fiscal en Colombia*

Solamente se explicarán las tres primeras sublíneas, debido a que son las de mayor tratamiento y que además dentro de cada una de éstas pueden encontrarse similitudes para contemplar factores de análisis de otras, sin embargo no hay que dejar de lado que un estudio exhaustivo de cada una de aquellas, ameritarían un análisis más amplio y un proceso de búsqueda más específico, dada la baja productividad bibliográfica en estas áreas.

A continuación presentamos el análisis que compete a las sublíneas más importantes.

## **Profundización de las sublíneas prioritarias**

### **1. Contabilidad fiscal vs. Contabilidad financiera en las organizaciones**

En esta línea se han clasificado, según con la estructura planteada los escritos recopilados que se encasillan dentro del enfoque que aplica la sublínea de la Contabilidad Fiscal enfrentada a la Contabilidad Financiera, estas brechas generan inquietud a los diferentes autores dada las rivalidades que existen dentro de los contextos de los conceptos y prácticas, tanto Contables como Fiscales, teniendo en cuenta que la cultura contable de Colombia se ha moldeado en principio por las obligaciones Fiscales que están reguladas por legislaturas Tributarias, se entiende entonces cómo se entrelazan un sin número de problemáticas que inciden con consecuencias directas en la autonomía de la prácticas contables que, a su vez modifican los criterios del profesional contable en el desarrollo de su función.

Con respecto a lo anterior se trae a colación una afirmación del autor Isidro Arévalo Buitrago (1984), donde dice que "desde la época colonial hasta nuestros días, la reglamentación de la Contabilidad y la obligación de llevar libros, no ha cambiado en esencia" así, se da credibilidad a esta afirmación, tomada desde el punto de vista donde la reglamentación aún presenta un interés en su mayoría gubernamental y que todavía no ha tomado en cuenta los intereses públicos que se convierten en la base de la filosofía de la contabilidad que los diferentes movimientos ortodoxos de la época actual quieren implementar: La de que la contabilidad es el mecanismo que da cuenta de la realidad económica de las organizaciones a sus *stake-holders* o a sus diferentes usuarios, es decir, a todos los actores, en su entorno y por lo tanto se podría afirmar también, que a la sociedad en su totalidad ya sea de forma directa o indirecta.

Un aspecto dentro de esta sublínea que merece tratamiento especial es el tema de los Ajustes Integrales por Inflación en Colombia, respecto a este asunto el autor, Jhon Cardona Arteaga (1992) expresa que:

"Es la base contable integral la que debe servir para fijar las contribuciones fiscales, y no la base tributaria la que se imponga finalmente para ser utilizada por el resto de los usuarios. En este sentido puede concluirse que se procedía inequitativamente, ya que se estaba prefiriendo a un sector particular de los usuarios o sea a la administración tributaria"

El autor sustenta que para cumplir los objetivos de la información contable es necesario que se apliquen métodos y procedimientos adecuados, para lo cual el sistema implementado de ajustes por inflación creado en Colombia en el año de 1992, trajo muchos inconvenientes a la contabilidad mercantil y en esencia limitaba las cualidades de la información contable.

En el mismo lineamiento se enmarca otra posición relacionada, el autor Carlos Freddy Martínez Gómez (1999) donde afirma que:

"Es sabido que en épocas de inflación las empresas se descapitalizan, tienen problemas de capital de trabajo para funcionar sin tropiezo alguno [...] De igual manera se presentarán concursos de acreedores y de liquidadores inexorables de empresas, producto de distribuciones de recursos financieros a los accionistas que no corresponden a dividendos reales, se pagarán impuestos nominales en favor del Estado que excedan a los reales, conllevando a problemas de liquidez, rentabilidad y endeudamiento, atentando contra la sostenibilidad financiera y social de las organizaciones económicas".

La línea que se ha venido construyendo manifiesta la importancia de la función fiscalizadora en el país, ya que no solo afecta a las prácticas Contables si no que como se ha descrito ha repercutido también con impactos de carácter económico y social en la historia del país.

De igual manera y no menos importante se hace mención al tema de los impuestos sobre la renta, creado en Colombia por medio de la ley 56 de 1918, pero solo se aplicó hasta 1922, tema que causa especial atención dentro de los tratadistas debido a los constantes cambios a los que es sometido por parte de los legisladores tributarios, dichos comportamientos crean diferencias entre los resultados Fiscales y los Contables, lo que da pie a la generación de los impuestos diferidos. En 1997 habían sido tratados por el autor Javier Carvalho Betancur en su artículo "*Impuesto de renta diferido en la legislación colombiana*", concepto que fue tratado más tarde por el autor Javier E. García Restrepo en su artículo "*La depreciación acelerada: Una articulación entre lo Contable y lo Fiscal*" del año 2007 donde el autor pretende evaluar los efectos de las diferencias entre la Contabilidad Fiscal y la Financiera en las utilidades y sus posibles consecuencias para los socios y por ende del público en general, luego expone una propuesta de carácter normativo-fiscal que mejoraría sustancialmente la aplicación de la norma.

## 2. *Impacto de la normatividad tributaria en las organizaciones*

Aquí se mostrarán algunas de las ideas temáticas que abordaron los autores consultados; cabe aclarar la diversidad de la cual gozan todos los escritos que de alguna manera pueden clasificarse dentro de esta sublínea.

Se iniciará con una cita que comparta cierta inquietud sobre de la importancia que tienen los normogramas que se circunscriben inherentemente a cada tipología de empresa creada en el país, de este modo la autora Astrid Álvarez Arango (2008) expresa que:

"Para crear empresa, es indispensable evaluar la viabilidad y factibilidad del negocio, conocer en detalle las obligaciones laborales, los compromisos comerciales, las responsabilidades tributarias, las incidencias en la creación y liquidación de la empresa y los beneficios tributarios en la compra de activos reales productivos".

Desde este punto de vista es imperante dicho tema, empero, se tiene la costumbre que las prácticas Contables obedezcan a la normatividad vigente que a su vez trae como consecuencia que se presenten desventajas en este proceso, no solo para la implementación de la norma si no para las dos partes involucradas, como para el agente empresa como para el Estado, es decir, que la falta de estandarización por parte del proceso de llevar a cabo en cuanto a las normas prematuramente implantadas hacen del proceso contable un problema y no la solución para lo cual fue propuesto o creado, de este argumento nace la necesidad de estudiar los impactos y proponer nuevas formas de mejoramiento de los procesos o reformas en otros casos.

En concordancia con lo anterior se trae a colación una cita de Edy Luz Osorio Ochoa y Lina María García Quintero (2005):

"El Estado, como forma moderna de organización social, utiliza como una de esas herramientas la tributación, mediante la cual, todas las entidades interactúan en un territorio y todos los ciudadanos que lo componen participan de manera económica en la financiación del gasto público, participación basada en principios que ayuden a que ésta sea justa y equitativa tanto en su captación como en la posterior redistribución de la riqueza"

Es en este argumento se evidencia la pérdida de orientación en el transcurso de los años, en cuanto a la normatividad tributaria imperante durante las últimas cuatro décadas y, la falta de protagonismo por parte de los agentes interesados al desempeñar un papel pasivo y complaciente ante estos temas, exceptuando por supuesto a las grandes multinacionales y a los diferentes grupos de interés que no representan las necesidades de las pequeñas empresas que son el común denominador de Colombia y por lo tanto la principal fuente de ingresos de carácter privado para el Estado, sin embargo, no es preciso afirmar que las decisiones tomadas sobre tributación en Colombia, han sido calificadas como negativas, una muestra de ello son los incentivos tributarios implementados, especialmente, entre

otros, los contemplados en la ley 863 de 2003, ya que según las autoras mencionadas Ochoa y García Quintero, (2005) estos buscan:

- “La generación de capital para la ejecución de proyectos de inversión que, de otra manera no se realizarían.
- Incentivar el empleo, buscando la solución a un problema cíclico en los periodos históricos y que es de gran impacto en la macroeconomía del Estado.
- Desarrollar políticas estatales como forma de impulsar la economía y salir de una situación coyuntural para desarrollar proyectos de primera necesidad.
- Del mismo modo, se han obtenido incentivos por la presión de grupos de diferente índole que buscan tratamientos favorables para su actividad gremial, por ejemplo: los agricultores, comerciantes, industriales, entidades de servicios públicos, grupos sociales y financieros.
- Igualmente, se conocen estímulos para dar desarrollo a sectores geográficos y zonas de país deprimidas (como la zona del eje cafetero, río Páez, y zonas fronterizas).
- Y, para sectores de la economía que requieren de una promoción que les brinde un estímulo para su desarrollo como el sector minero, automotriz y en tecnologías de la información y la comunicación (TIC).”

Con el anterior aporte se nivela un poco el tema de la relaciones de la tributación en Colombia; se muestran las aristas que tiene el tema, ya que articula a todo el erario público y por tanto a un sin número de intereses, por lo cual se tienen diferentes opiniones que son de alguna manera influenciadas por el contexto de donde provengan, es de aclarar que no es objeto del presente artículo tomar alguna posición frente a la temática estudiada, si no exponer las perspectivas que han sido plasmadas durante los de los años en los diferentes textos revisados.

En tal caso se evidencia el poco tratamiento que se le ha dado de lo que se ha podido ejercer por parte de los especialistas contables y áreas afines en la revisión y emisión de las normas contables y tributarias en el país, lo que dificulta en esencia que se disminuyan este tipo de incongruencias frente a los intereses y las cualidades de la información de tipo Contable y Fiscal, lo que a su vez incide ante los comportamientos de los *stake-holders* de la información financiera.

Respecto al tema tratado no se debe ignorar un aspecto fundamental que marca la divergencia en leyes y estructuras gubernamentales que imperan en Colombia y, para esto se debe recordar la historia de “*nuestra patria*”, puesto que ésta da cuenta de aquella fragmentación que se pretendía del territorio colombiano en pequeños territorios independientes, justo en el contexto de aquella época que se conoce con el nombre de *patria boba*.

La mención del anterior recuento, se hace solamente con el ánimo de convocar al espíritu de la analogía, para poder mostrar los vestigios de aquella cultura individualista que

desmarca la línea que define el concepto de autonomías territoriales, es decir, en este caso se habla específicamente de los municipios; como se sabe estos son la unidad mínima de administración política que tiene la facultad de manejar sus impuestos dentro de su poder territorial.

Con respecto a lo anterior, el autor Hernando Alfonso Fernández Guerra (2007) cuenta:

"Teniendo en cuenta que la autonomía territorial en Colombia debe desarrollarse en el marco de la misma Constitución y de la ley y, que además, al municipio se le concedió la calidad de entidad fundamental de la división político-administrativa del Estado, resulta de suma importancia preguntarse que competencias pueden ejercer los municipios mediante la potestad de establecer tributos y hasta donde pueden el legislador y el Gobierno intervenir en esta esfera".

Así se denota un conflicto enmarcado dentro de la estructura jerárquica gubernamental, evidenciando de nuevo la dificultad para el cumplimiento de la normatividad tributaria y los objetivos de la información Contable-Financiera en su creación y en su utilidad frente a sus diferentes usuarios.

### 3. *Mejoramiento de los procesos tributarios*

Siguiendo con la construcción del marco conceptual, se define entonces el paso a seguir y cómo todo conflicto también tiene sus partes conciliatorias, para el caso de la rama tributaria y sus obligaciones se encuentra la planeación tributaria, a la cual los autores Arenas Pájaro Milena, Jaimes Lozano Karolay y Mendoza Fortich Ingrid (2011), la definen como:

"Es una herramienta legal que utilizan los contribuyentes para aprovechar las normas fiscales existentes y poder pagar al estado estrictamente lo correspondiente; es decir, a veces se dejan de utilizar estrategias que pueden aminorar el pago de los impuestos o que de cierta manera pueden generar beneficios a la compañía [...]"

Se explica que de este modo se busca proponer medios que permitan equilibrar un poco la relación económica y política entre empresa y Estado, es decir, la construcción de un modelo tributario más equitativo donde todas las partes ganen; es aquí donde toma sentido todo el esbozo que se viene mostrando, porque confluirían de buena manera los intereses de los agentes interesados en el proceso tributario.

Teniendo en cuenta lo anterior sí el Estado es acertado y plantea reformas tributarias que tengan reacciones de corto plazo, pero que se mantengan en el largo plazo con miras a incentivar los sectores económicos y no solo hacia el aumento de los impuestos para cubrir el exceso de gasto público, entonces el mercado nacional tendería a ser más tentador para la inversión por el ambiente de estabilidad y de confianza que dicha acción repercutiría, haciendo a las empresas más solventes, generando nuevos empleos y por ende reactivan-

do los mercados ya que los individuos adquieren capacidad económica. Lo cual se vería reflejado muy posiblemente en la productividad de las empresas en el aumento de sus ingresos, que al final de cuentas es lo que beneficiaría al Estado porque directamente se pagarían más impuestos y se disminuiría el grado de evasión, fundamentados en una cultura de transparencia financiera.

Para concluir, se citará a los autores Pérez Agudelo Edgar Ivan, Ocampo Zapata Jesús María, Gil Ramírez Maribel, Campo Balbín Wilmar Alfredo (2004), quienes afirman que se debe "proveer información para determinar un justo impuesto, que satisfaga los intereses del Estado sin menoscabo del contribuyente, en aras de los principios de justicia, de equidad y de proporcionalidad".

## Resultados

El presente artículo concibió la luz de sus argumentos en el análisis de los textos que se han escrito en materia tributaria, en el ámbito institucional y nacional e internacional con el fin de definir los temas más tratados al paso del tiempo, para poder así vislumbrar la tendencia de los mismos, en un futuro.

Como se mencionó anteriormente, el tema tributario es muy diverso y depende de las características propias de cada país, región, o el interés del autor; por lo tanto en el presente análisis se tratan de agrupar dichos textos, por sublíneas de investigación.

A continuación se presenta el resultado de la recopilación y el análisis de los textos:

**Desde las instituciones** el tema tributario es de poco tratamiento, es decir en cuanto a la Revista de Contaduría Pública se tienen aproximadamente 18 artículos publicados entre los años de 1984 hasta el 2007 con temas y desarrollos conceptuales muy diversos en materia tributaria.

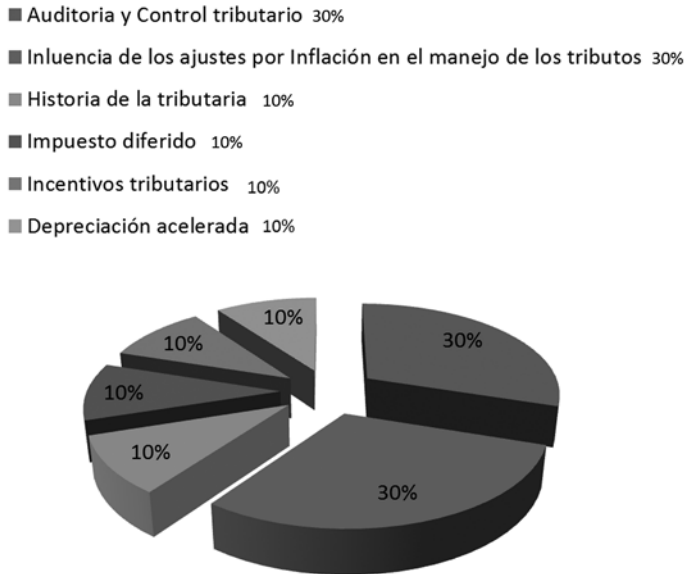
Sin embargo, pueden verse tópicos definidos en relación con el interés de los tratantes, es así como se observa una preferencia por aquellos temas que tienen que ver con la sublínea del impacto de los procesos tributarios, por ello puede decirse que los asuntos más tratados son Los ajustes por inflación y su incidencia en el manejo de los tributos, dada la pertinencia del tema para los años de las publicaciones (De 1989 a 1995), con una participación del 30% en los escritos en la Revista Contaduría; entre los que se pueden abordar artículos como "*Inflación y tributación*" cuyo autor Carlos Freddy Martínez Gómez pretende dar a conocer las implicaciones que para la información contable trae el fenómeno de la inflación y "*El Decreto 2160 de 1986 frente a los efectos de la Inflación*" por el autor Jhon Cardona Arteaga quién al igual que Gómez trata el tema de los impactos de los ajustes por inflación en la información financiera pero trazando a su vez un paralelo frente a la tarea ejecutada por el gobierno, con el fin de lograr de que las bases

de determinación de los impuestos sean reales y no nominales. Otros artículos allí relacionados son “*Los Ajustes Integrales por inflación en Colombia*” y “*Los Ajustes Integrales por inflación: ruptura con un viejo paradigma contable*”, por Jhon Cardona Arteaga.

Otro tema de gran relevancia y que cuenta también con un 30% de participación son aquellos relacionados con el control tributario en donde se pueden apreciar textos como “*Auditoría Tributaria*”, de Fabio Elkin Alfonso Cortés, en el cual resalta la firma del contador público como símbolo de buena fe, convirtiéndose en el caso de las declaraciones tributaria como un control que pretende disminuir la evasión, con la ética profesional, como imperativo para poder cumplir dicho objetivo, “*Control Tributario*” por Horacio Alberto Valencia Madrid, el cual expone las herramientas jurídicas para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del estado.

Seguido en menor grado se adicionan artículos relacionados con: asuntos históricos de Colombia en materia tributaria con el texto “*La incidencia de la reforma tributaria en la contaduría pública colombiana*” escrito por Isidro Arévalo Buitrago en donde se hace un recorrido en la historia de la legislación comercial de Colombia con el fin de destacar los aspectos más trascendentales relacionados con la contabilidad; el tratamiento al impuesto diferido con el texto “*Impuesto de renta diferido en la legislación colombiana*”, cuyo autor, Javier Carvalho Betancur donde se aborda un análisis sobre las diferencias temporales y permanentes del impuesto de Renta y la Contabilidad; La depreciación acelerada tratada por el autor Javier E. García Restrepo en su texto “*La depreciación acelerada: Una articulación entre lo contable y lo fiscal*”; y por último el tema de los incentivos tributarios con el artículo “*Los gastos Fiscales o incentivos Tributarios*” del Rafael Uribe Uribe; estos últimos temas tienen una participación individual del 10% sobre los artículos sobre la Tributaria contenidos en la revista Contaduría de la Universidad de Antioquia. Cabe resaltar que existen otros elementos integrantes de los desarrollos de los artículos que no se mencionan por la extensión de las problemáticas que se abordan en ellos y porque el alcance de la investigación no lo permite. A continuación se presenta un gráfico en el que se muestran los principales temas tratados en la Revista Contaduría de la Universidad de Antioquia:

Gráfica 2:



Fuente: construcción propia

Es importante resaltar que así como se denota diversidad en los temas tratados, también se evidencia tal situación en los autores, dado que no existe uniformidad en dichos tratantes, por la concurrencia de los escritos en dicha revista, los más destacados son los autores: Jhon Cardona Arteaga, Javier Carvalho y Javier E. García Restrepo.

Institucionalmente también se destacan las tesis de grado de la especialización en Gestión tributaria. En dicho contexto se puede observar una fuerte tendencia hacia la sublínea de mejoramiento de los Procesos Tributarios en donde se evidencian escritos acerca de cómo las empresas pueden implementar la estrategia de la Planeación Tributaria con el fin de optimizar los impuestos y tener un mayor control de los mismos, así como temas sobre los impactos de las Reformas Tributarias, los beneficios y obligaciones en materia Tributaria.

En segundo lugar se denota interés por los temas relacionados con la sublínea “*Impacto de la normatividad en las organizaciones*” con temas como: la incidencia de los impuestos en las organizaciones, los impactos de las Reformas Tributarias y en tercer lugar se evidencia una inclinación en temas que tienen que ver con el Control Tributario como prevención de la evasión y elusión fiscal, tendencias de los cruces de información por parte de la DIAN, el procedimiento de fiscalización, entre otros. En este tipo de escritos se hace aún más difícil la selección de autores más destacados dada la alta rotación de autores y la poca concurrencia de los mismos.

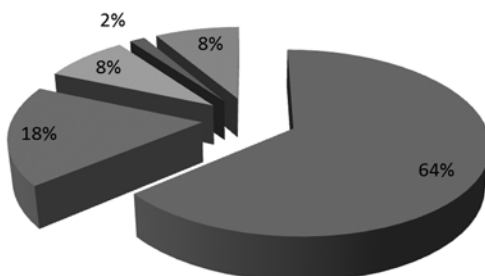
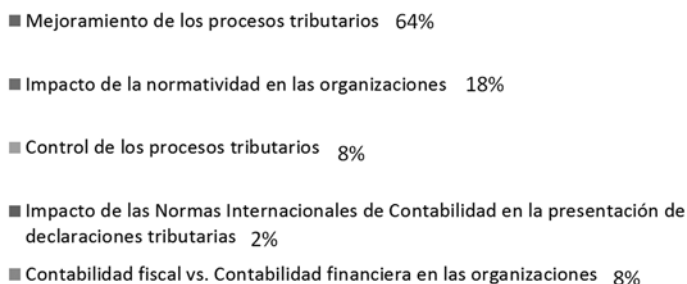


Con el anterior análisis puede definirse que el aporte de la Universidad de Antioquia en cuanto al tema tributario es muy mínimo, si lo comparamos con otras líneas de investigación definidas en la institución, aclaramos que en el contexto nacional e internacional, dicho tema también es de poco tratamiento.

**En el país** se sigue evidenciando una alta preferencia por temas relacionados con el mejoramiento de los procesos tributarios, es así como varios autores coinciden en el tratamiento de temas como la *planeación tributaria*, entre los que puede hacerse mención a los escritos de Omar Bedoya M. en su artículo: “*la incidencia en la planeación tributaria en el crecimiento y logro de los objetivos del ente económico*”, “*Planeación Fiscal en Colombia*” de Ignacio Sanín Bernal, como también el artículo *El Fraude y la Elusión FISCAL*, de Javier Beltrán, entre otros. También se identifican los escritos con temas como *Incidencias de los impuestos y las reformas tributarias, globalización y competencia tributaria, incidencia de los incentivos tributarios*, relacionados directamente con el impacto de la normatividad en las organizaciones y se observan en menor cuantía escritos el tratamiento de temas relacionados con sublíneas como: *Control de los procesos tributarios, Impacto de las Normas Internacionales de Contabilidad en la presentación de declaraciones tributarias, Contabilidad Fiscal vs Contabilidad Financiera y comparación de la Regulación Tributaria*.

A continuación se relaciona un gráfico el cual da cuenta de las sublíneas más tratadas en el país:

Gráfica3:



Fuente: construcción propia

Como puede evidenciarse, se observa una tendencia un poco homogénea con respecto a los temas tratados tanto en la institución como en el país.

**En la institución** se consultaron revistas de habla hispana como: Ciencias Económicas (San José, Costa Rica); Revista: Contaduría y Administración (Universidad Nacional Autónoma de México); CAPIC REVIEW; Revista científica de la Facultad de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de la Habana; Revista Española de Historia de la Contabilidad.

Como resultado de la indagación anterior se están tratando tópicos como: La armonización tributaria de la comunidad andina, por el autor Carlos Chirinos Sota (2010), la Reforma Tributaria de Costa Rica por el autor Mariano Jiménez Zeledón, Ingrid Rojas Saborío (2010); la estructura tributaria de México por el autor Eduardo Ramírez Cedillo (2007); la Nic 39, por el autor Germán R. Pinto Perry (2008) ; Antecedentes de tributación en Cuba y tendencias Internacionales por el autor Alina O. Travieso Díaz, Alina Suárez Jiménez (2008).

Se manifiesta a manera de similitud con Colombia que el nivel de producción de escritos en esta materia es un poco bajo y que a nivel internacional aún se conserva el concepto de heterogeneidad tributaria por ello no se puede establecer una tendencia definida globalmente, para los constructos de las revistas consultadas en los diferentes países.

## Reflexión

No es oportuno dejar de lado nuestro contexto tributario, para adentrarnos en el manejo y el conocimiento de ésta línea. El análisis de la normatividad fiscal vigente en Colombia, puede dividirse en dos puntos álgidos:

Antes de 1991, es decir, en ese periodo que se encuentra en la Constitución Política de 1886 y posteriormente la de 1991, donde la diferenciación mucho más clara, pasó de ser un Estado Social, a un Estado Social de Derecho, con cada una de las implicaciones tanto políticas, como tributarias y económicas, que dicho anuncio trae consigo.

En la actualidad, Colombia se ha sometido a una serie de cambios que responden a las nuevas lógicas tributarias, solo por mencionar algunos, encontramos la transformación de la DIN (dirección de impuestos nacionales) en la DIAN (Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales), dichos cambios acompañados de un giro en la cultura tributaria nacional, ya que el recaudo de los impuestos se encuentra a cargo del Estado y se le entrega al sector financiero, minimizando los niveles de corrupción, los cuales padecía la entidad.

Como anexo a cada uno de los cambios anteriormente mencionados y en concordancia con los mandatos constitucionales, se implementó la eliminación de los anexos a las de-

claraciones tributarias y en esa misma línea con la ley 43 de 1990, se trasladó la responsabilidad fiscalizadora a los contadores públicos, de ahí que solamente se le exigió al contribuyente la presentación de la declaración tributaria, sin anexos, en cualquier entidad financiera autorizada por la DIAN, hoy día no es necesario acudir a las instalaciones de la DIAN, como inicialmente se tenía establecido.

## Conclusiones

El tema tributario es tan diverso como la normatividad existente en cada impuesto, de ahí la diversidad en los escritos tratados en el tiempo, tanto en a nivel institucional y nacional es diversa, pues dicho fenómeno al cual denominamos “heterogeneidad” parece estar presente y ser inherente a la naturaleza de dicha rama de la contabilidad; dando paso así a concluir que no existe una homogeneidad y que la normatividad de cada región cambia y se ajusta a sus intereses.

Son factores por resaltar en el tema de la tributación la complejidad y composición de la tributaria en cuanto a sus implicaciones sociales, económicas y políticas, lo cual obedece principalmente a la interacción de los diferentes agentes que participan en dicho proceso - Familia, Estado y Empresa- los cuales tienen diferentes objetivos con respecto al tributo y por lo cual se crea a de forma directa o indirecta un choque de intereses entre los mismos.

En cuanto a las líneas de investigación definidas en la Universidad de Antioquia –específicamente en el eje polémico *Análisis de los procesos tributarios*– se evidencia una fuerte tendencia hacia tres sublíneas de investigación las cuales son: *Mejoramiento de los procesos tributarios*, *Impacto de la normatividad tributaria en las organizaciones* y *Contabilidad Fiscal vs. Contabilidad Financiera en las organizaciones*; es la más relevante la primera en mención debido a la cantidad de temas tratados en los tres espacios estudiados y principalmente temas enfocados los mecanismos utilizados con el fin de implementar la estrategia de la planeación tributaria para optimizar los impuestos y tener un mayor control de los mismos.

Por último, se resalta la baja producción literaria de textos de tipo argumentativo, en la rama de la Contabilidad tributaria, en todos los contextos: Institucional, Nacional e Internacional.

## BIBLIOGRAFÍA

- Alvarez, A. y Arango, I. (2008). *Incidencia en el impuesto de renta de algunas inversiones de las personas naturales*. Tesis Especialista en Gestión Tributaria, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.
- Arenas, M., Jaimes, K. y Mendoza, I. (2011). *Alternativas de planeación del impuesto de renta para las empresas del sector comercial de la Ciudad de Cartagena*. Tesis Especialista en Gestión Tributaria, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.
- Arévalo, I (1984). La incidencia de la reforma tributaria en la contaduría pública colombiana. *Revista de contaduría UdeA- Depto de contaduría FCE*, 4, pag
- Cardona, J (1992). Los Ajustes Integrales por Inflación en Colombia. *Revista de contaduría UdeA- Depto de contaduría FCE* , 19 – 20, pag
- Carvalho, J (1997). Impuesto de renta diferido en la legislación colombiana. *Revista de contaduría UdeA- Depto de contaduría FCE*, 31, pág
- Fernández, H.A. (2007). *La autonomía tributaria de los municipios en el derecho colombiano: contenido, alcance y límites del legislador y el gobierno*. Tesis Abogado, Facultad de Derecho, Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia
- García, J. (2007). La depreciación acelerada: Una articulación entre lo contable y lo fiscal. *Revista de contaduría UdeA- Depto de contaduría FCE*, 51, pag
- Julio Roberto Piza (año ), *25 años de historia tributaria*. Extraído el 19 de julio, 2012, de <http://www.revistaslegis.com>.
- Martínez, C.F. (1999). Inflación y Tributación. *Revista de contaduría UdeA- Depto de contaduría FCE*, 34, pag
- Ochoa, E. L. y García, L.M. (2005). *Los incentivos tributarios en el impuesto de renta en Colombia*. Tesis Especialista en Gestión Tributaria, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.
- Uribe, R. (2003). Elementos de un pacto social fiscal. *Revista de contaduría UdeA- Depto de contaduría FCE*, 40, pag
- Uribe, R. (2000). Los gastos fiscales o incentivos tributarios. *Revista de contaduría UdeA- Depto de contaduría FCE*, 37, pag
- Vásquez, G. (2003). Armonización contable y tributación: Análisis conceptual del caso colombiano XXV conferencia interamericana de la contabilidad. *Revista de contaduría UdeA- Depto de contaduría FCE*, 43, pag.

## 5. CONTABILIDAD Y FINANZAS: un matrimonio necesario e indisoluble

*Jaime Andrés Correa García*

*jcorreagarcia@gmail.com*

*jaimecorrea@udea.edu.co*

*Auxiliares de investigación:*

*Karen Eliana Rios Gallego*

*Marlon Arenas Lastra*

*Daniela María Barrios González*

### RESUMEN

La contabilidad y las finanzas siempre han estado interrelacionadas desde el accionar académico hasta el profesional. Se puede afirmar que el desarrollo de uno impulsa naturalmente el desarrollo del otro frente de trabajo. Este trabajo recoge, a manera de estado del arte, los principales hallazgos de quienes desde el Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia, principalmente, han aportado al desarrollo científico, académico y profesional de esta línea de investigación. Luego del constructo teórico inicial se presentan finalmente unas acciones mejoradoras y las tendencias que pueden marcar el devenir en la investigación en el campo de la contabilidad y finanzas, y en esa permanente interacción.

**Palabras clave:** contabilidad, contabilidad financiera, finanzas, finanzas corporativas, gestión financiera.

### Presentación

El presente capítulo presenta los desarrollos teóricos y aplicados desde la Línea de Investigación de contabilidad y finanzas que se han sucedido en la Universidad de Antioquia en los últimos 30 años, su interacción con desarrollos en el orden nacional, y auscultando de manera introductoria y preliminar lo que podrían ser las tendencias que ocuparán los espacios investigativos en los próximos años. La estructuración se basa en la división de la línea de investigación de manera implícita en tres grandes componentes a saber: Contabilidad Financiera, Contabilidad y Finanzas, y Finanzas como tal. En el primer compo-

nente se evalúan principalmente los aportes al proceso contable y sus impactos para las organizaciones, desde una construcción normativa hasta otras paradigmáticas en función del valor de la información para la toma de decisiones. En segundo lugar, se exploraron textos que establecieran, de forma explícita, una vinculación entre la contabilidad financiera y las finanzas, bien fuera mediante estudios prácticos o relaciones temáticas que dan cuenta de cómo desde la contabilidad se apoyan las finanzas o viceversa. Finalmente, en el apartado de las finanzas, se exploraron solo aquellos trabajos de la Universidad de Antioquia, toda vez que considerarla de manera amplia implicaría una labor de análisis más profunda, teniendo en cuenta que las finanzas tienen un amplio campo de acción especializado y que son abordadas por múltiples profesionales, se alejaría de los propósitos centrales de este trabajo de construcción, centrado en los aportes del Programa de Contaduría en esta línea de investigación. No obstante al final se presentan las tendencias que en el campo de las finanzas representan los principales retos en su interacción con la contabilidad, en especial con la contabilidad financiera.

Con base en los componentes estructurados, se pasó a la definición de unos grandes temas que fueron identificados en los procesos de lectura, los que a juicio de los autores representan los aspectos más importantes en el horizonte de evaluación, y más reiterados. Se inicia, en consecuencia, con la relación entre lo normativo y lo contable, pasando por los aportes y temáticas al proceso contable, la contabilidad y gestión financiera para las MIPYMES, los vínculos y aportes entre la contabilidad financiera y las finanzas, para culminar con los aportes y vestigios de trabajo en el campo de las finanzas.

## Metodología

La selección del material base para la construcción de este texto partió de reconocer lo inherente a la producción de la Universidad de Antioquia y sus profesores, las revistas indexadas a nivel nacional de programas de contaduría pública y afines de los últimos cinco años, así como la Revista Legis Internacional de Contabilidad y Auditoría, esta última por su carácter global y de alto impacto en la comunidad contable. El proceso de obtención de la información llevó a que el grupo realizara una preselección de 214 artículos y textos, así como de 9 libros en el campo de la contabilidad financiera y las finanzas, escritos por profesores de la Universidad de Antioquia. Finalmente, se seleccionaron para la lectura 67 artículos y se analizaron los 9 libros comentados. Este filtro implicó la lectura de 85 autores distintos, toda vez que algunos con aportes significativos se repiten en distintos trabajos.

En este orden de ideas, la información de los 214 artículos, y en particular de la muestra objeto de lectura, se procesó en una matriz de análisis que permitió su agrupación en los tres grandes ejes temáticos a saber: contabilidad financiera, contabilidad y finanzas, y finanzas. La clasificación del material en estos ejes hizo posible el direccionamiento del trabajo y la identificación categorizada de los principales aportes hallados en el período de observación. Esta taxonomía se puede evidenciar en la Tabla 1.

**Tabla 1.** Estructura de análisis - Línea de Investigación en contabilidad y finanzas

Eje Problémico	Línea de Investigación	Ejes Temáticos	Temas Específicos
Análisis contable	Contabilidad y finanzas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contabilidad financiera</li> <li>• Contabilidad y finanzas</li> <li>• Finanzas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contabilidad financiera, normatividad</li> <li>• Procesos contables.</li> <li>• Contabilidad y gestión financiera para MI-PYMES.</li> <li>• Contabilidad y análisis financiero.</li> <li>• Contabilidad en las normas internacionales.</li> <li>• Finanzas.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia.

La estructura seleccionada de análisis y su correspondiente estudio, permitió evidenciar como los trabajos hasta antes del año 2000, fueron más "espontáneos" y no obedecieron a estructuras metodológicas muy elaboradas, esto como consecuencia de procesos de investigación más incipientes y escasos para la época, principalmente en el campo de la contabilidad financiera. Se evidencia en los últimos 10 años, una mayor construcción y rigurosidad metodológica en los trabajos, lo que se compadece con el creciente apoyo a la investigación en la Universidad de Antioquia y, en general, en el país.

### **Regulación y calidad de la información contable: una preocupación permanente en función de los usuarios de la información contable**

La contabilidad financiera, por su carácter regulativo y en constante interacción con el derecho, en especial el comercial, laboral y tributario, ha ocupado espacios de trabajo importantes en el Programa de Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia y en el país. En este frente, se destaca el libro desarrollado por los profesores Cadavid, Valencia y Cardona (2005) intitulado *Elementos del derecho comercial, tributario y contable*, que a la fecha se encuentra en la tercera edición y que por la calidad de su casa editorial es de reconocimiento internacional. Este material es de especial importancia porque trabaja aspectos tales como: el derecho contable, el derecho y su relación con la contabilidad, y el derecho contable en la legislación tributaria. Su aporte en función de esta línea de investigación, se centra en clarificar los fundamentos jurídicos que soportan los procesos contables y fenómenos contables y financieros del acontecer recurrente de los negocios, como son: la creación de empresas, las fusiones, las escisiones, las transformaciones y la liquidación de sociedades, entre otros.

Por su parte y con trabajo transdisciplinario, Carvalho (1983) aborda la relación entre la contabilidad y el derecho, y hace un recorrido por las normas comerciales relacionadas con los libros de contabilidad.

El artículo 49 del Código de comercio, dice que “cuando se haga referencia a los libros de comercio, se entenderán por tales los que determine la ley como obliga-

torios y los auxiliares necesarios para el completo entendimiento de aquellos”; sin embargo no estipula en parte alguna cuáles son los libros necesarios (p. 57).

En cambio se comenta “El decreto 1098 de 1974 reglamentó algunas disposiciones [...] “los comerciantes deben llevar como libros principales de contabilidad el de Inventarios y Balances, el Diario y el Mayor o en defecto de estos dos últimos el de Cuenta y Razón, y como auxiliares los necesarios para el correcto entendimiento de aquellos” (p. 57).

De la relación entre la contabilidad con el derecho, se observan manifestaciones a lo largo del estudio que comentan aspectos como “Toda respuesta que produce la contabilidad se fundamenta en motivaciones jurídicas” (Cardona, 1987, p. 19). Para ilustrar esta dinámica Cardona (1987) recurre a Boter (1959), para ejemplificar que “lo único que queremos poner de relieve es que esta cuenta de *Negros*, con o sin teorías, tuvo que desaparecer totalmente en el mismo instante en que el Derecho estableció la abolición de la esclavitud” (p. 20).

Siguiendo en este mismo recorrido, Cardona dice:

Desarrollando ese aspecto que vincula la contabilidad con el derecho, pretendemos ahora hacer un examen de la presencia que ha tenido la contabilidad en el contexto de la legislación comercial colombiana. Lo que sigue es una mención de las principales normas mercantiles que hasta finales del siglo XIX tuvo el país: Las Siete Partidas, Las Ordenanzas de Bilbao, La Novísima Recopilación, La Recopilación de Indias y algunas Leyes y códigos expedidos en la República. (Cardona Arteaga, 1987, p. 22)

En el frente de los estados financieros, objeto reiterado de regulación, estos constituyen la principal fuente de información a la que acceden los usuarios. Bermúdez (1996), presenta al respecto un amplio artículo que está argumentado en la regulación, incluye un análisis detallado del tratamiento legislativo de los estados financieros. Detrás de cada reforma hay una causa o un contexto en el cual se desarrolló, así, el texto presenta algunas nociones de cada una. Además, muestra los principios como contraparte a la corrupción y desarrolla toda la clasificación y conceptos de los estados financieros en la reforma al Código de Comercio realizada para el año de 1995. Este estudio evidencia la evolución en materia de vinculación jurídico - contable (financiera) que se ha dado en el transcurrir de los años, el cual pasó de los aspectos meramente regulativos a los inherentes de la transparencia y vinculación con los usuarios de la información externa.

En lo que concierne a la evolución de la revelación contable, Castaño, Prieto y Machado (1997) comentan, con respecto a sus inicios, que según “la forma como los grandes mercaderes de Venecia llevaban sus cuentas, la información contable se limitaba a un inventario de los bienes del comerciante, útil para demostrar su capacidad de contraer obligaciones” (p. 125).



Igualmente, exponen que la contabilidad:

Posteriormente se asoció [...] con la estadística, el derecho y la economía, aumentando paulatinamente su capacidad de informar, de dar “cuenta y razón” de las operaciones de una “persona” [...] Principalmente por motivos inflacionarios, la información pasó de ser un medio de prueba a tener gran relevancia en el proceso de toma de decisiones, esto porque los usuarios fueron conscientes de que no era suficiente con relacionar los bienes que tenían, sino que era preciso enmarcar su propiedad dentro de la realidad económica y social, para determinar en qué forma su riqueza puede estar siendo afectada por hechos externos (pp. 125-126).

En el afán de evaluar la información que presentan las empresas, se han elaborado estudios, como el que presenta Cardona (1986) de 50 empresas cotizantes en la Bolsa de Medellín:

Se trataba de medir la calidad de los informes que se presentan actualmente a la consideración de las Asambleas Generales de Accionistas [...] a partir de un cuestionario cuidadosamente preparado, recolectamos la información de acuerdo con los marcos conceptuales previamente establecidos en el diseño del estudio (pp. 77-78).

Tras aplicar el formulario a las empresas, Cardona (1986) concluye que:

Es notoria la discriminación que existe en cuanto a la información que se entrega a los usuarios; mientras unos pocos reciben el informativo completo [...] Es por esto que hemos señalado la existencia de desinformación proyectada. El contador público, cualquiera que sea su ubicación en la empresa, debe procurar la preparación de una mejor información con destino a los usuarios. (p. 111).

En los últimos años, con la proliferación del uso del internet y demás herramientas informáticas, se han desarrollado nuevas modalidades, incluso en el ámbito de las empresas y la manera como estas exteriorizan la información. Hablando en particular de la información financiera, y siguiendo el Código de Buenas Prácticas (CBP) para la divulgación de la misma, Sanz y Ardila (2008) presentan un estudio evaluativo aplicado a 100 empresas colombianas, las más grandes del país. Los autores presentan, en primer lugar, el contexto y las limitaciones derivadas de esta manera de presentar la información:

En países como Colombia, el número de empresas que presentan información financiera a través de internet no es tan elevado como se quisiera, y las empresas colombianas que utilizan Internet para presentar su información financiera y contable, generalmente no siguen las recomendaciones o sugerencias establecidas por organismos de reconocido prestigio para dicho fin. (p. 125).

Además de que esta apreciación no es muy favorable, también se entiende que el uso del internet no es homogéneo en todo el mundo, su cobertura depende en gran medida del

desarrollo tecnológico de los países y de esta depende que los usuarios se habitúen al medio para consultar la información financiera. Sin embargo, aún se presentan desigualdades en este aspecto, y como lo expresan Sanz y Ardila (2008), a pesar de que el número de usuarios ha aumentado, las cifras siguen siendo bajas si las comparamos con las de países desarrollados.

Estos estudios han redundado, en la Universidad de Antioquia, en la constitución del Observatorio de la Calidad de la Información Contable -OCIC-, que a partir de los aportes de los profesores Cardona, Carvalho y Valderrama, estructuró un mecanismo de reconocimiento a las empresas con las mejores prácticas de revelación. En la versión de 2010, se evaluaron 17 empresas del sector real de la Bolsa de Valores de Colombia, y para el año 2011 se evaluaron 25. Los ganadores fueron ISA e ISAGEN, respectivamente. La importancia de este trabajo se evidencia en los impactos transversales en la docencia y la investigación; de igual forma, el área de la extensión arroja un resultado positivo, dadas las favorables relaciones con los empresarios, producto de los procesos del Observatorio. Este trabajo es liderado por un grupo de profesores del Departamento de Ciencias Contables.

Finalmente, sobre este apartado se avizoran retos en cuanto a la integralidad de los reportes corporativos; a nivel institucional, la continuidad en la promoción de las mejores prácticas mediante nuevas publicaciones, y en la reedición del libro *Estados Financieros: Guía para evaluar la presentación y cumplimiento de las normas contables* de los profesores Cardona y Rivera -publicado en el año 2001-, que sin lugar a dudas ha sido un referente en los estudios de evaluación de la calidad de la información y en los cursos de pregrado que versan sobre esta temática, tal como lo ha sido en el proyecto de aula Análisis Contable de la Universidad de Antioquia.

### **Aportes al proceso contable y su desarrollo**

Desde los primeros escritos contables en la Universidad de Antioquia, han existido diversas preocupaciones por estar presentes en los eventos que conmocionan la comunidad contable en las coyunturas del momento, tal como se evidencia con la participación en problemas de interés nacional con los aportes de Aguiar, Cardona y Upegui (1986) a la creación del Código de Comercio Colombiano, con el objetivo de corregir apartes y proponer una nueva metodología para su formulación; o la participación que ha tenido la Universidad en la búsqueda de una información contable más aproximada a la realidad, reflejada en “la urgencia de dotar al mercado de una adecuada y veraz información” (Restrepo, 1986, p. 12); o desde la evaluación académica de esta información y sus implicaciones en el medio, mostrando avances por los esfuerzos fundamentalmente de la Comisión Nacional de Valores y el interés del gobierno por mejorar cada vez más la información presentada por las distintas entidades como lo proponía Cardona(1987); así como en los inicios de una de las grandes discusiones en la disciplina contable, la falta de confianza (Gonzalez, 1985).

De igual forma, se ha aportado a las discusiones teóricas del momento, ya sea para ayudar al entendimiento de estas o para proponer nuevas visiones del tema. Entre dichos aportes podemos encontrar a Tua (1983), quien se vincula con la Universidad de Antioquia y Colombia a través de su publicación de *Lecturas de Teoría e Investigación Contable*, texto que ayudó con la teorización contable mediante su aporte a la conceptualización de principio, "tan común en nuestra disciplina y del que es corriente encontrar en la misma acepciones diversas, no siempre bien utilizadas", que a medida que se desarrollan, sucede igual con los requerimientos informativos derivados de estos, al ayudar al postulado de sujeto económico. Entre estos aportes, también se cuentan los textos, más de corte académico, como la detallada exposición de títulos valores, sus interrelaciones, tratamiento, derechos y riesgos presentada por Cadavid (1987); se suman los métodos para revelación de contingencias probables, eventuales y remotas, según distintas normatividades que estructura Carvalho (1995); y finalmente, como proponía López (1987), "como una verdadera alternativa que debe anteponerse a los pocos deseados procesos de liquidación" (p. 76), exponiendo sus implicaciones laborales, comerciales, económicas, contables y tributarias.

Durante los años ochentas, se presentó una amplia discusión acerca de los denominados ajustes por inflación, y respecto de esta hubo asistencia desde la Universidad como lo evidencian algunos artículos (Cardona, 1989 y 1995; Arévalo, 1984; Gil, 1988; Martínez, 1989), en los que se discutía principalmente su impacto sobre la información financiera, en particular sobre la tributación, además de la distinción entre ajustes parciales o integrales.

También se halló, durante la investigación, trabajos en forma de Estados del Arte, como el de Porporato (2008), en el cual se hace una revisión de los artículos publicados entre 1968 y 2004, para mostrar las etapas que ha tenido la fundamentación teórica de la contabilidad financiera, así como los enfoques en medición e información de la investigación contable. Además, pone de manifiesto la poca relación entre la investigación y la regulación contable, principalmente porque la contabilidad financiera se fundamenta en disciplinas como la economía y las finanzas, mientras que la regulación sigue orientaciones políticas.

De otro lado, la evidencia por aspectos puntuales del proceso contable y por temas particulares a la contabilidad financiera, ha constituido un referente de trabajo permanente a nivel local y nacional. Autores como Correa (1981), hablando de pasivos a largo plazo, afirma:

El juicio empírico en la contaduría es de común ocurrencia en el medio, la razón de ello está quizá en una imperfecta formación de los contadores y en una lenta, forzoso es reconocerlo, acometida por parte de los estudiosos y académicos de la Contaduría a los problemas planteados alrededor de la teoría contable. Lo que sigue toca aspectos de aproximación conceptual sobre algunos tratamientos para las obligaciones a largo plazo. (p. 59).

En el artículo “Opiniones”, Araújo y Cano (1988) hacen algunos comentarios, el primero hace algunas críticas:

Al cierre del año de 1987, el Gobierno Nacional dictó el decreto 2553 modificatorio del decreto 2160 de 1986 [...] con las valorizaciones, corrige el gravísimo error que se había cometido en el decreto 2160, al exigir éste su presentación fuera del balance, después de los pasivos y el capital, mientras referente a los ajustes por inflación, constituye un retroceso significativo al impulso de desarrollo de la práctica contable en nuestro país. (p.153)

El segundo autor hace referencia al concepto de Balance Social como “aquel modelo que pretende mostrar y evaluar la proyección social de las empresas hacia sus propios trabajadores y empleados, como también hacia la misma comunidad” (Araújo & Cano, p. 157) Además afirma que “cuando se analiza un Balance Social se observa que en su conformación se integra una serie de variables que prácticamente afectan todas las actividades de la empresa” (Araújo & Cano, p. 158) y el balance social debe ser “una labor de carácter interdisciplinario, tratando de respetar la autonomía de cada área en el cumplimiento de sus funciones” (Araújo & Cano, p. 158).

Otra identificación de criterios la presentan López, Aguilera, Collazos, Gómez y Rizo (2009), quienes afirman con respecto a las inversiones empresariales que:

(Están) dirigidas a mejorar procesos y reducir costos, en ciertos casos, suscitan dificultades de interpretación contable frente a la jurídica impositiva [...] el gobierno de Colombia ha establecido diversos mecanismos de estímulo a la reconversión industrial [...] El beneficio opera como una deducción de la base tributaria con el objetivo de disminuir el impuesto sobre la renta de los contribuyentes, sin embargo, en ocasiones, estas oportunidades de disminución de la carga tributaria se han visto por la actividad fiscalizadora de la autoridad de impuestos que busca incrementar los ingresos tributarios del país” (p. 159).

Un tema de especial interés ha sido lo inherente a los fenómenos empresariales de agrupamiento, donde se han estudiado la consolidación de estados financieros, los grupos empresariales, las fusiones, las escisiones y las liquidaciones, entre otros. Es así como al entrar en el estudio de los grupos empresariales se ausulta sobre su problemática de rentabilidad tal como lo plantea Dorta y Ledesma (2005), al afirmar que:

El estudio de la situación y evolución de la rentabilidad y solvencia de los grupos de empresas está supeditado a las diversas categorías o agregados que pueden diferenciarse en los estados contables consolidados, siendo estos el resultado de la adopción de una multitud de criterios seguidos en el correspondiente proceso de consolidación. (p. 85).

Además proponen que:

El presente trabajo [...] inserta una línea de investigación más amplia que tiene como propósito definir modelos que faciliten, dentro de ciertos límites, un diagnóstico del equilibrio económico financiero de los grupos de empresas a partir de la información contenida en sus estados contables y utilizando las técnicas tradicionales del análisis contable. (2005, p. 86).

Así mismo, en la vía de la generación de información financiera para los grupos empresariales, Espinoza (2010) manifiesta la importancia de elaborar estados financieros consolidados al afirmar que “los resultados financieros individuales de las sociedades que forman un grupo no proporcionan suficiente información sobre la situación financiera y el resultado de las operaciones de estas empresas en conjunto” (p. 89), además expone la necesidad de utilizarlos cuando ocurren los diferentes fenómenos societarios al decir que:

Se requiere la consolidación de información financiera, siempre que se crea una entidad económica como resultado de la formación de grupos empresariales, aun cuando las compañías integrantes puedan conservar su identidad como empresas independientes, su información financiera será más significativa para propios y ajenos, al consolidar los estados financieros. (p. 101).

Como se evidencia, los hallazgos dan cuenta de un desarrollo puntual en lo referente a los procesos contables, esto es, atendiendo a temáticas individuales y en algunos casos coyunturales. No obstante, en la Universidad de Antioquia se destaca el aporte que ha representado, para este campo del conocimiento, el profesor Javier Carvalho con sus distintos libros sobre temas de la contabilidad financiera. Este material se sintetiza en la Tabla 2.

**Tabla 2.** Libros de contabilidad financiera - Profesor Javier Carvalho

Autor	Nombre del libro	Descripción
Javier A. Carvalho Betancur (2009 - 2da edición)	Estado de resultados	Presenta el tratamiento de las distintas operaciones relacionados con los resultados empresariales, haciendo un énfasis importante en el tratamiento tributario y contable de dichas operaciones.
Javier A. Carvalho Betancur (2010-2da edición)	Estados financieros. Normas para su preparación y presentación	Texto base para entender la elaboración y presentación de estados financieros en Colombia.
Javier A. Carvalho Betancur (2009-2da edición)	Patrimonio de las sociedades comerciales	Detalla la singularidad de las operaciones que pueden afectar el patrimonio de una sociedad y en consecuencia cómo es su tratamiento contable a partir de su vinculación y entendimiento de los hechos económicos que pueden afectar el patrimonio de la sociedad.

Autor	Nombre del libro	Descripción
Javier A. Carvalho Betancur (2006-1ra edición)	Método de participación patrimonial y consolidación de estados financieros	Aborda el tratamiento contable de los grupos empresariales partiendo de aclarar, paso a paso, lo referente al método de participación patrimonial y la consolidación de estados financieros. Para su explicación se apoya en la normativa nacional e internacional, referenciando comparativamente con las NIC que tratan el tema. Es un texto obligado en el análisis contable y financiero de las operaciones de las matrices y sus subordinadas en Colombia.
Javier A. Carvalho Betancur (2007-2da edición)	Contabilidad de los fenómenos societarios	Este inédito texto aborda, de manera interdisciplinaria pero con un énfasis en lo contable, los fenómenos empresariales de la liquidación, fusión, escisión y transformación de sociedades así como lo referente a las cuentas en participación. Representa un aporte invaluable al entendimiento de estos procesos atípicos, principalmente porque son dispersos y el libro los condensa y refleja de una manera integral.

Fuente: Elaboración propia

Como advierte este apartado, la producción en aspectos que soportan el tratamiento del proceso contable ha sido significativa por parte de la Universidad de Antioquia y de repercusión nacional. No obstante, se evidencia una concentración importante en pocos autores, donde indudablemente el mayor baluarte ha sido el profesor Carvalho.

### **La gestión contable y financiera de las MIPYMES, una preocupación creciente**

Las MIPYMES son un conjunto empresarial bien importante para la economía nacional. Distintos autores se han ocupado de entender su estructura y funcionamiento contable y financiero. Se podrá evidenciar cómo los primeros estudios son más de tipo descriptivo y los siguientes son más propositivos y auscultan con mayor fuerza problemáticas financieras y de generación de valor por parte de este sector empresarial.

Jaramillo (2003) presenta un estudio centrado en las pequeñas empresas del Área Metropolitana de Medellín, que pretende una revisión del funcionamiento financiero de estas empresas, para lo cual se hace necesario explorar diferentes elementos tales como: a cargo de quién está la administración y planeación financiera, cuáles son las necesidades de la empresa y el control. Una vez obtenidos los resultados, en el marco de una metodología cuantitativa, se concluye que el elemento financiero es básico para cualquier empresa, en particular en la pequeña empresa donde la principal necesidad de los empresarios son los recursos, además, “la gestión de tesorería es estrictamente de corto plazo, orientada a pagos y cobros. No existe ninguna estructuración de las finanzas y menos de la tesorería hacia el futuro” (Jaramillo, 2003, p. 120).

Entrando un poco en el aspecto contable, se destaca cómo la contabilidad puede constituir una herramienta muy útil para ayudarlas (MIPYMES) en sus necesidades y en su consolidación en el mercado, toda vez que se encuentra en el sistema contable una marcada debilidad. En relación con este tema, Correa (2006) plantea algunas reflexiones en cuanto al papel del contador en este tipo de empresas, para empezar se hacen algunas apreciaciones, como que las pequeñas empresas constituyen el 6,5% y las micro el 93% aproximadamente del total en el país, y acerca de los criterios de clasificación empresarial que se usan en Colombia<sup>1</sup> frente a los que se usan en otros países, por ejemplo: “en los países observados se cuenta con el criterio basado en las ventas el cual no es considerado por las normas colombianas” (Correa, 2006, p. 76).

Además, Correa (2006) plantea que el profesional contable tiene mucho por hacer para mejorar las prácticas internas en las pequeñas empresas, teniendo en cuenta las distintas “manifestaciones” que puede tener el saber contable.

Las MIPYMES, representan un importante grupo que contribuye a jalonar la economía del país, por ser productivas y generadoras de empleo, en consecuencia Correa y Jaramillo (2007) afirman con respecto a ellas que:

Las finanzas y sus estudios no pueden ser ajenos a la realidad empresarial Colombiana y Latinoamericana, por lo tanto deben trabajar en la construcción de metodologías y dinámicas de aplicación de los conocimientos acordes con las condiciones de la cultura organizacional de las pequeñas empresas. (p. 96).

Además están de acuerdo en que:

Las MIPYMES en Colombia y en el contexto Latinoamericano, han gozado en los últimos años de un creciente interés por las entidades gubernamentales y agentes privados que han entendido la importancia de este amplio sector empresarial para el desarrollo económico de los países de la región. (p. 97).

En este sentido, González y Bermúdez (2008) afirman, con respecto a las MIPYMES, que:

Siendo ellas las principales generadoras de empleo, es necesario realizar estudios que nos permitan identificar aquellos puntos débiles que pueden comprometer su continuidad o su funcionamiento de manera eficiente y por tanto se hace necesario presentar soluciones o alternativas que conduzcan al fortalecimiento de los mismos. (p. 134).

En ese proceso se obtuvieron unos resultados para determinar los indicadores más utilizados por los gerentes de las MIPYMES, llevando a González y Bermúdez (2008) a concluir que:

---

1 En Colombia solo se clasifica según número de trabajadores y según el valor de activos que posee la empresa

En cuando a indicadores se encontró, que este tipo de empresas se apoyan para fines de toma de decisión en indicadores financieros, siendo los de principal observancia, los de rentabilidad y al establecer combinación de indicadores, la combinación seleccionada fue la de Rentabilidad y Liquidez. (p. 154).

De igual forma, se observaron estudios comparativos, es así como para el caso chileno se presenta una situación similar en cuanto a las debilidades de las microempresas, el trabajo realizado por Bravo y Pinto, (2008), muestra unos modelos que permiten predecir la insolvencia en las empresas y concluir fácilmente que no solo la información contable que se tenga disponible es suficiente para hacer predicciones en relación al riesgo que tienen de no continuar operando satisfactoriamente, de esta manera concluyen en su artículo que

Por las características de la información disponible para este colectivo de empresas, hemos sugerido el uso de modelos de inteligencia artificial (redes neuronales y *rough set*) y hemos contrastado sus resultados con un modelo estadístico tradicional (regresión logística). En general, encontramos que los modelos de redes neuronales presentan un mejor desempeño clasificatorio y predictivo [...] Indudablemente que los tres tipos de modelos representan un buen avance en la predicción de la insolvencia empresarial de microempresas respecto a la situación actual. (p. 38-39).

Se evidencia en la muestra obtenida con respecto a las MIPYMES una necesidad permanente y creciente por entender y adaptar los sistemas de información contables y financieros a sus particularidades, a la fecha continúa siendo una constante y demanda de mayores esfuerzos de la academia para adaptar las herramientas de las grandes compañías para estas empresas que tienen una mayor flexibilidad y adaptabilidad, pero a la vez mayores limitaciones de recursos.

### **Contabilidad financiera, necesaria vinculación con los estándares internacionales**

Si bien se cuenta con una línea de investigación en Contabilidad Internacional, es ineludible que ambas están entrelazadas puesto que la contabilidad internacional y específicamente lo inherente a los estándares internacionales son temas que impactan directamente en el accionar de la contabilidad financiera y las finanzas. No obstante, y bajo el entendido que este tema representa una de las tendencias de esta línea de investigación, se abordan en este apartado dos aspectos fundamentales relacionados con los estados financieros y la revelación, así como lo respectivo al valor razonable, tema de amplia discusión en el ámbito de las NIIF.

Por lo anterior se destaca que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública -CTCP-, (2009) publica el recuento de la evolución de la regulación internacional, además, presenta bases conceptuales para la presentación de estados financieros bajo estos parámetros y los métodos por medio de los cuales se pueden pactar las diferencias con la normatividad colombiana. En el artículo se sostiene que es necesario convenir con las normas internacionales para el desarrollo de las empresas, además se afirma:



Los principales beneficiarios de la eliminación de las fronteras serán las empresas gestoras de negocios para la circulación de capitales, bienes y servicios; en otras palabras aquellas empresas de talla mundial. [...] siendo uno de los principales requerimientos a satisfacer, la presentación de estados financieros elaborados con base en Estándares Internacionales de Contabilidad/Estándares Internacionales para la Presentación de Reportes Financieros (IAS/IFRS). (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2009, P. 71).

Para la presentación de estados financieros bajo la normatividad mencionada, hay una gran dificultad en la manera de ajustar las estructuras jurídicas, por esto el Consejo Técnico determinó que mediante la convergencia se lograba la convivencia entre ambas normatividades. Con respecto a la presentación de los estados financieros en el ámbito internacional, los autores afirman que “se consideran estados confeccionados conforme a estándares internacionales de contabilidad y de reportes financieros (IFRS), para que sean útiles en la toma de decisiones económicas de los usuarios de la información” (Montes, Montilla & Mejía, 2006, p. 62), explicando al tiempo y con relación a los usuarios que “las decisiones económicas que toma el usuario de los estados financieros requieren de la evaluación de la capacidad de la empresa para generar efectivo y recursos equivalentes al efectivo, así como la preocupación permanente por la liquidez” (Montes et al., 2006, p. 70).

Realizan, además, una definición de lo que representa el marco conceptual como guía para la profesión y destacan que este “representa la columna vertebral del proceso de normatización internacional y lo aplican más de un centenar de países en el mundo”. (Montes et al., 2006, p. 63). No obstante, este planteamiento, en comparación con lo establecido por el Consejo Técnico, es claro que el proceso desarrollado en Colombia no permite evidenciar la existencia de un proceso real de convergencia, sino de un proceso de adopción plena de las normas.

En adición a lo anterior, se destaca en la interacción de lo internacional con la línea de Contabilidad y Finanzas, las discusiones y análisis en torno al concepto de “valor razonable”, lo cual constituye un cambio paradigmático en la contabilidad financiera bajo IFRS y en consecuencia en los análisis y gestión financiera de las empresas que los apliquen en adelante.

Sobre el valor razonable, Apaza (2008) afirma que:

Se establece la sustitución del costo histórico como fuente principal de valoración por el fairvalue o valor razonable. Uno de los grandes retos de los contadores y gerentes es la aplicación de este nuevo sistema de valoración, ya que si se dejan de aplicar las NIIF y sus disposiciones sobre el valor razonable, la información financiera no resultaría fiable y, en consecuencia los estados financieros no se presentarían razonablemente, siendo observados por los auditores. (Apaza, 2008, pp. 90-91).

El autor concluye afirmando que el valor razonable “permite medir los activos y pasivos al valor presente y de esta manera determinar los flujos de caja futuros para poder establecer si la entidad está creando o destruyendo valor” (Apaza, 2008, p. 132).

Por su parte, Valle (2009) expone algunas limitaciones, ventajas y riesgos que implica el uso de este nuevo modelo, y hace un cuestionamiento con respecto a las NIIF como cuerpo normativo al manifestar que:

Ya es hora de preguntarse si no se está haciendo tan complejo que lejos de ayudar a mejorar el mundo de las transacciones económicas se está complicando innecesariamente o se está privando a los usuarios de los estados financieros de referentes más próximos a su capacidad de entendimiento e interpretación” (p. 151).

Para esto, el autor propone un modelo que permite lograr una trasmisión de la información más adecuada, donde no se dejen de lado los costos históricos, “se señala que los valores históricos deben ser de conocimiento del usuario de los estados financieros, para que pueda sacar sus mejores conclusiones” (Valle, 2009, p. 149). De este modo, el autor manifiesta que “se considera que sería de mucha utilidad para los lectores que se estableciera como una revelación mínima en la NIC 1 efectuar una conciliación que partiendo de los valores razonables permita mostrar los costos históricos de la entidad” (Valle, 2009, p. 149).

Valle manifiesta en su artículo, con respecto al valor razonable, que “este cambio de paradigma contable implica una serie de retos y riesgos, tanto para los profesionales contables como para los usuarios de los estados financieros” (Valle, 2009, p. 134).

Rodríguez (2008) indica que:

La reforma contable en España ha traído la incorporación de un nuevo criterio de valoración, el valor razonable [...] Se ha obviado su incidencia en la valoración de elementos tan importantes como son las propiedades inmobiliarias, sobretodo en sectores como el inmobiliario, el de seguros o en las entidades financieras, necesidad que impera además en el caso de empresas que operan en mercados. (p. 118).

A nivel nacional, el concepto de “valor” tiene especial preponderancia al buscarle su adecuación contable desde distintos enfoques. Existen orientaciones hacia la valoración y relación con las normas contables, sean estas locales o internacionales, con el objeto de determinar el impacto de estas sobre la realidad mostrada de la empresa, algunas de las discusiones en este sentido se detallan a continuación.

Inconsistencia y deficiencias de las NIC-NIIF para la valoración de activos, en especial los intangibles que han generado especial preocupación por la ausencia en las normas de un modelo óptimo desde distintos requerimientos (Arango, Castaño & Correa, 2011), así mismo por presentar algunos modelos desarrollados por otros autores (Banguero &

Castillo, 2009) para llevar a cabo esta labor demostrando las deficiencias en la normatividad colombiana, o como lo propone López (2009), desde una visión de tipo científico, los errores presentes al dejar de lado una representación basada en la potencialidad funcional del objeto que es “la capacidad de la función o utilidad acumulada o contenida (no manifiesta) en un componente, pero que puede convertirse en eficacia o ineficacia” (p. 149).

Además, existen discusiones en la valoración en términos generales como en Álvarez (2009) y Tirado (2011), estos critican al valor razonable como opción por ser incompleto en términos de la subjetividad de su definición, que ha causado información contable incompleta por no tener en cuenta efectos asociados al momento y riesgo de reconocimiento del hecho económico debido al carácter determinista de esta.

### **La estrecha vinculación entre la contabilidad financiera y las finanzas, un camino inacabado**

A nivel nacional se han hecho publicaciones al respecto de la gerencia del valor y la envergadura de la toma de decisiones en torno a esta, como lo propone Rizzo (2007) al decir que “la importancia del capital de trabajo en la generación de valor de las empresas se pone en evidencia a partir de la ausencia del mismo”, es por esto que se hace especial énfasis en el capital de trabajo y su relevancia durante los procesos de recomposición empresarial, al relacionar gastos, costos, activos y pasivos con los flujos y valor generados necesarios para la compañía. En la misma línea temáticas, trabajos como el de Castaño, Correa, Jaramillo y Ramírez (2008), enfocado al sistema de gerencia del valor adecuado para las pymes, compuesto por sistemas de información gerenciales, financieros y estadísticos, gerencia de los distintos factores competitivos, valoración relativa a la metodología adecuada y herramientas apropiadas para diagnosticar, estructurar, implementar y hacer seguimiento del modelo gerencial a aplicar.

Además, se cuenta con análisis financieros de sectores particulares como el que hizo Amador (2011) al sector saneamiento (aseo), en el cual examina el efecto Agencia causado por el Régimen de Servicios Públicos Domiciliarios, y luego se orienta hacia la sustentabilidad económica de acuerdo con un seguimiento de los Estados Financieros presentados durante 2002 y 2006, mediante análisis estructural e indicadores y razones financieras, mostrando al sector como productivo y rentable. Así mismo, los trabajos sobre análisis financiero agregado de Correa, Castaño y Callejas (2010 y 2011) dan cuenta de una creciente preocupación por la integración del análisis financiero con la economía y su impacto para la evaluación del desempeño económico y empresarial.

Otro tema relevante en esta interacción contable y financiera es presentado en el texto Correa (2005), intitulado *De la partida doble al análisis financiero*, donde se expresa que:

La contabilidad financiera no se puede considerar como un hecho aislado o como un conjunto de procesos desarrollados estrictamente con propósitos externos; en

su alineación con los demás tipos de contabilidad, constituye un sistema de información integral y a todo nivel en la organización. Lo que se requiere para una mayor trascendencia son una serie de elementos que desde el análisis financiero permitan potenciar las aplicaciones de la contabilidad. (p. 171).

Así pues, con relación a este tema se plantea que “el análisis financiero es un puente entre los mensajes que parten del sistema contable-financiero (gráficos-datos-personas-lenguaje-comprensión) y los usuarios de la información, por lo tanto es necesario ampliar las habilidades comunicativas y del lenguaje” (Correa García, 2005, p. 193).

En esta misma línea temática, Correa, Castaño y Ramírez (2010) afirman que para lograr un correcto análisis de la situación financiera de las empresas:

Se hace necesario utilizar herramientas del análisis financiero tradicionales contemporáneas que permitan conocer desde las diferentes perspectivas (liquidez, endeudamiento, rentabilidad, posición financiera y flujos de efectivo), cuáles fueron los resultados financieros arrojados por las empresas analizadas y evaluar esos resultados en el contexto nacional con el fin de evidenciar la situación actual de la economía y sus implicaciones futuras. (p. 181).

Además, Correa et al. (2010) manifiestan la importancia del análisis financiero integral al expresar que:

Un análisis financiero integral debe entender la empresa como un sistema abierto e histórico y comprender que los estados financieros son el resultado de la gestión del ente económico y que, por lo tanto, no se aíslan de esta. Incluyendo estos y más factores, el análisis financiero se puede convertir en una herramienta útil para la toma de decisiones que apoye el crecimiento y el desarrollo empresarial. (p. 191).

Por su parte, Tascón y Amor (2007) hacen referencia a una metodología del análisis financiero diciendo:

Stephen Penman ha desarrollado un innovador sistema de análisis contable, idóneo para facilitar y mejorar la valoración de empresas. En esencia, aprovecha el conocimiento de las normas contables para desentrañar la información que ofrecen los estados financieros, principal materia prima, no sólo del análisis de los estados contables, sino también de la valoración de empresas [...] Su aportación fundamental es la utilización de la dicotomía operativo/financiero con un significado preciso, claramente delimitado y ceñido al razonamiento económico. Aunque obliga a reclasificar la información contable (pp. 133-134).

Se encuentra también que son varios los autores que hablan de los grupos empresariales y su análisis, tal es el caso de Pablo Archel quien afirma que “el análisis financiero de la

realidad empresarial quedaría incompleto si no se extendiera el mismo a una figura económica que cada vez va teniendo mayor importancia en el mundo de los negocios como son los grupos de empresas.” (Archel, 1998, p. 145).

De esta manera, concluye que:

Las particularidades de los estados financieros consolidados obliga al analista a enfocar dicho análisis teniendo en cuenta la naturaleza de los mismos [...] esto significa que los ratios representativos de la posición económico-financiera del grupo de empresas podrán adoptar valores diferentes, circunstancia que deberá ser atendida en cuenta por el analista para no desvirtuar las conclusiones de su trabajo. (Archel, 1998, p. 155).

Otro de los trabajos denota la importancia del uso de los indicadores financieros, en especial el Valor Económico Agregado definido “como una medida de desempeño financiero, cuya finalidad radica en evidenciar el beneficio económico real de una empresa, sin embargo, recientemente ha sido criticado por muchos autores como un medidor de valor realmente confiable” (Herrera, 2006).

Además, concluye que:

El EVA puede ser utilizado como una importante medida de gestión de los administradores, para empresas que no cotizan en bolsa o inversionistas en equipo. Maximizar el valor del EVA coincide con maximizar el valor de la empresa si las medidas tomadas para maximizar el EVA coinciden con el incremento del flujo de caja en el largo plazo. El EVA es una medida de corto plazo, por lo cual es una condición necesaria pero no suficiente para incrementar la riqueza de los accionistas, debido a que maximizar el valor del EVA en un periodo específico no coincide necesariamente con maximizar el MVA. (p. 57).

Los anteriores trabajos, así como otros de Correa (2010, 2011, 2012) en temas de análisis financiero, de flujos de efectivo y flujos de fondos, marcan una nueva tendencia que da una relevancia adicional al análisis financiero, trascendiendo de lo estrictamente contable hacia aplicaciones financieras que conectan de una mejor manera la relación e interdependencia natural entre la contabilidad financiera y las finanzas.

### **Las finanzas, temas desarrollados para una integración y fortalecimiento de la contabilidad financiera**

Entendiendo las finanzas como una rama especializada de la Economía, este apartado se centra en los aportes que desde la Universidad de Antioquia se han producido en este campo del conocimiento, teniendo presente que estos trabajos son en temas disímiles y enfocados en aplicaciones de las finanzas corporativas. Al hablar de la reducida producción académica en finanzas desde la Universidad, se evidencia la mayoritaria participa-

ción de dos autores, Correa y Jaramillo, los cuales se han enfocado en distintos aspectos dentro de este tema.

El primero ha hecho aportes al análisis financiero integral desde contextos nacionales y su efecto en la información contable de acuerdo con el sector económico y la reacción ante la crisis económica de 2009. Por ser este trabajo pionero en esta clase de informes, proponen además “la posibilidad para seguir evaluando año a año los resultados obtenidos por los diversos sectores de la economía colombiana, desde una perspectiva económico-financiera, a través del uso del análisis financiero integral” (Correa, Castaño & Mesa, 2010, p. 169). También se encuentran aportes desde el riesgo de continuidad y su evaluación con respecto al indicador Z aplicado para evaluar el acogimiento a la ley de restructuración económica (Betancur, Correa, Ochoa & Toro, 2009), o ya bien desde el estudio de la falta de métodos de transferencia tecnológica universitaria (Correa, 2009).

El profesor Jaramillo presentó textos más enfocados hacia el manejo de sistemas de microfinanzas en el país con el objetivo de apoyar a las MIPYMES, la definición de sus conceptos, elementos y características en comparación con los existentes en otros países (Jaramillo, Puerta, Grisales, García & Villa, 2003) o junto con la delimitación, viabilidad, comparación internacional y manejo, a nivel institucional, de la creación de este tipo de esquemas organizativos en lo relativo al sistema financiero, la falta de claridad en la definición de políticas públicas y las deficiencias en las redes de trabajo y los conocimientos necesarios para el manejo de microempresas (Jaramillo, Puerta, Grisales, García, Villa & Acosta, 2004).

De igual forma, se destaca el libro *Valoración de empresas* de Jaramillo (2010), el cual se constituye como un valioso aporte en esta área del conocimiento, fundamentalmente por el desarrollo del tema de valoración empresarial a partir de un profundo entendimiento y reconocimiento de las estructuras y problemáticas contables de las empresas que soportan un proceso de valoración.

Se presentan otros estudios sobre los métodos de valoración contable, como lo muestran Biondi, Chyrikins y Colamussi (1984) respecto a los valores corrientes y su visión de los efectos sobre los resultados contables, al proponer la aplicación del criterio de valores corrientes por componente patrimonial, igualmente la delimitación adecuada con el objetivo de reflejar los tres tipos de resultados económicos que podría tener la empresa (de intercambio, de exposición a la inflación y de tenencia de bienes).

A nivel nacional se encuentran estudios relacionados con los Mercados Financieros respecto de los *Stock splits* (Particiones accionarias) en la bolsa de Lima y las presunciones de los efectos liquidez y señalización causados por estos, con evaluaciones del precio demuestran la falsedad de la premisa y al concluir que “no se encuentran rendimientos anormales positivos asociados a las particiones estudiadas, pero sí se observa un incremento sustancial en la liquidez de las acciones en días posteriores a la partición accionaria” (Fuenzalida, Mongrut & Nash, 2008, p. 1), brindado así una visión distinta

al justificar la ilusión con el aumento en el volumen de transacciones asociado al mayor número de títulos y menor valor de los mismos, mas no de los rendimientos anormales ocasionados como se pensaba inicialmente.

Asimismo, se habla de elementos importantes como el capital de los propietarios y su influencia dentro de las empresas, se dice que “el capital aportado por los propietarios es una de las fuentes alternativas de funcionamiento y no existen, prima facie, razones evidentes para no computar el costo que indudablemente el mismo genera” (García, 1989, p. 47).

Se manifiesta también la importancia e impacto que tiene el estado de flujos de efectivo para la toma de decisiones empresariales, ya que evalúa las actividades de operación, inversión y financiación. Gómez (2009) propone un modelo matemático para su cálculo, donde tiene presente la importancia de las variaciones presentadas en el Balance General y las cuentas del Estado de Resultado, para ello manifiesta que:

Se hace una breve revisión de la normativa internacional más importante relacionada con el estado de flujos de efectivo, a partir de la ecuación patrimonial se genera un modelo general aplicable a cualquier situación y un modelo especial útil en la determinación del estado para el período contable (p. 101).

En función de las finanzas en la empresa, Jaramillo (1993) presenta un artículo donde pretende actualizar la función financiera de la empresa desde la teoría de sistemas; se conceptualiza y se definen sistemas internos y externos que influyen en las dinámicas financieras del negocio tales como el gobierno y los negocios internacionales, entre otros. Adicionalmente, hace un recorrido por los principales conceptos financieros en la empresa y su tratamiento, tales como la rentabilidad, la liquidez y el control financiero.

En este aspecto se hacen, además, estudios evaluativos en cuanto al manejo de la dinámica de los elementos financieros en la empresa, mediante el análisis de indicadores y la administración de recursos, un ejemplo es el análisis hecho por Rivera y Ruíz (2011) a las empresas innovadoras del sector alimentos y bebidas en Colombia, en el cual se revisa la creación de valor económico. Se concluye que hubo un crecimiento en los primeros años de estudio (2000-2008), pero un descenso a partir del 2004. Lo que implica replantear la gestión de los recursos financieros en las empresas.

A pesar de la amplitud en las temáticas financieras, el tema de la valoración y sus repercusiones contables da cuenta de una creciente preocupación de los profesionales contables y financieros por dar respuesta a esta problemática, Dueñas (2007) en su artículo hace una reflexión sobre la valuación en contabilidad y afirma que:

Subyace a esto la intención de reafirmar a la contabilidad como una disciplina, social [...] donde el hombre es el principal protagonista como agente tomador de decisiones. Y para esto me valí de ciertas concepciones sobre la racionalidad y de

teoría de las emociones para dilucidar el trasfondo de sus elecciones, pues considero ciertamente que la valoración y las decisiones de los individuos dependen de las emociones, lo cual es algo compatible con el paradigma utilitarista contable. (p. 151).

Los activos intangibles son un tema muy estudiado por los académicos y profesionales contables, (Archel, 1999) afirma que:

La contabilización de los activos intangibles es una de las materias más polémicas y controvertidas de la contabilidad como así lo prueban la constante aparición de documentos que sobre esta materia se vienen emitiendo desde los diversos organismos reguladores de la contabilidad. (p. 51).

Además, con relación al activo más intangible como lo es el fondo de comercio, el autor establece que:

La imposibilidad de separar el fondo de comercio del resto de los activos hace que su naturaleza sea confusa y que muchos autores se cuestionen el carácter activo del mismo al ser imposible ejercitar el derecho de alquiler o propiedad sobre él, por lo que lo identifican más como gasto o, simplemente, como diferencia entre dos formas diferentes de valorar la empresa que como recurso controlado por la entidad del que se esperan probables beneficios futuros. (p. 65).

Se manifiestan propuestas sobre la influencia de la calidad de la información en los precios de los títulos valores de las empresas, por tanto los autores proponen en el artículo, después de realizar la correspondiente investigación, que “la existencia o no de deficiencias en la información publicada por las empresas no resulta un factor estadísticamente significativo en la evolución de los precios de sus títulos” (Callao, Gasca & Jarne, 2008, p. 75).

Por lo tanto, Callao, Gasca y Jarne (2008) manifiestan que:

Las empresas deben tomar conciencia de la importancia de ofrecer información de calidad [...] los usuarios en ocasiones impulsores de la manipulación contable, debido a que las empresas se sienten obligadas a cumplir con sus expectativas deberían prestar más atención a las deficiencias de la información, sobre todo en aquellas empresas que se encuentran en situaciones donde hemos señalado, es más probable que se altere la calidad de los datos” (pp. 76-77).

Como se deja entrever, los trabajos en el campo financiero son variados y de amplia connotación en la contabilidad, por lo que se debe mantener, por parte de la comunidad contable, una interacción permanente mediante un trabajo inter o transdisciplinario para dar cabida y comprensión a estos temas que son de creciente importancia para la gestión contable y financiera empresarial.



## **El devenir de la contabilidad financiera en su interacción y retroalimentación con las finanzas**

Se presentan a continuación algunas consideraciones sobre lo que, a juicio del grupo de trabajo, deberían ser los principales frentes de acción para seguir construyendo conocimiento en esta línea de investigación:

### *Mejoramiento de la revelación contable*

Se presenta un recorrido donde se evidencia que en sus inicios la forma de llevar la contabilidad era simple, enfocada incluso únicamente al uso de los inventarios de los bienes que se poseían. Tras la vinculación de la contabilidad con otras disciplinas, la información fue mucho más completa, posibilitando en mayor medida la toma de decisiones. El devenir se enfoca en lograr que los profesionales contables preparen y comuniquen una información de calidad, completa, transparente, bien fundamentada que sea útil para los usuarios, teniendo en cuenta las ventajas que presentan las herramientas tecnológicas para transmitir la información y para ello se deben tener en cuenta unas buenas prácticas de revelación que permitan garantizar una información confiable, más aproximada a la realidad que genere a los usuarios seguridad para tomar decisiones por medio de la integralidad de los reportes que se constituye en la tendencia a nivel internacional, donde se combinan los elementos cuantitativos y cualitativos de la revelación contable y corporativa.

### *Desarrollo de la contabilidad y finanzas para las MIPYMES*

Este tema es una preocupación constante, como se evidenció en las lecturas realizadas, para ello se asegura que es importante la implementación de adecuadas estructuras contables y financieras para que estas logren generar valor, dado que representan un importante sector económico, con una alta productividad y generación de empleo. La contabilidad, y más relacionada con los aspectos financieros, puede contribuir a que las MIPYMES crezcan y se consoliden en el mercado. Para ello, el contador tiene un papel fundamental dentro de estas empresas, proponiendo elementos y soluciones alternativas que se adapten a su estructura y función, donde se implemente el uso de indicadores financieros y se puedan obtener resultados de acuerdo con sus particularidades, soportado como primer elemento en la formalización empresarial y particularmente en la formalización contable, que como se ha diagnosticado es un tema a resolver por este tipo de empresas.

### *IFRS: su mayor vinculación entre lo contable y financiero*

Los estándares internacionales de información financiera tienen un importante impacto en la contabilidad financiera y en las finanzas. Constituyen un elemento fundamental para eliminar las barreras que se tienen en la información, por lo tanto, se busca con su adopción y adaptación lograr una información homogénea de talla mundial, dado que es aplicado por numerosos países. Además, son necesarias para lograr un mejor desarrollo en las empresas, por el hecho que en el ámbito de los negocios, y más si son realizados con empresas en el exterior, es importante presentar una información cumpliendo lo estipulado en estos estándares. El reto se centra en que el ejercicio profesional demandará

una mayor formación financiera para un mejor desempeño y vinculación integral con los demás actores que aportarán la información de base para el sistema de información contable bajo dichos estándares.

### *Valor razonable como nuevo enfoque de valuación*

Representa un cambio de paradigma ya que se busca pasar del modelo tradicional (costo histórico) a uno que permita evaluar y proporcionar información fiable y razonable posibilitando medir los activos y pasivos al valor razonable. De esta manera, dada la importancia de la convergencia, este método se convertirá en el común denominador, lo que implica más preparación y capacitación, para los profesionales, en aspectos financieros y estratégicos para enfrentarse a los retos que se vienen. Los impactos que puede generar la aplicación de este fundamento han de ser estudiados y analizados por los distintos usuarios de la información contable de manera oportuna.

### *Valoración y contabilidad de activos intangibles*

En las lecturas se evidenció que es un tema muy complejo dada la frecuente salida de documentación que la regula. Se busca entonces que exista una normatividad general de valoración, donde se manifiesten de manera uniforme los criterios de valuación, y que se tenga un concepto claro de activo intangible. La relación entre la valuación y reconocimiento es un tema de nunca acabar y que cada vez cobrará más importancia.

### *Relevancia de los indicadores financieros y de mercado*

Es importante que se incluyan en el análisis financiero indicadores relevantes que permitan evaluar la gestión y analizar cómo está la empresa, predecir su probabilidad de insolvencia, analizar el riesgo de continuidad y la capacidad de pago, con ellos se puede conocer la situación histórica y actual de las empresas para lograr un mejoramiento en la gestión y una toma de decisiones encaminada a lograr la permanencia de las mismas. Se trata de trascender las herramientas convencionales y apuntalar las técnicas y metodologías hacia la gestión del valor con enfoque sostenible, que es el paradigma reinante en la actualidad y en perspectiva.

### *Análisis financiero integral para trascender los procesos de análisis técnicos*

Para realizar un correcto análisis financiero en las empresas y a nivel agregado se deben incluir variables tanto cualitativas como cuantitativas, haciendo una mirada más amplia a la situación de la empresa no solo a través de la evaluación de los estados financieros, logrando involucrar la dinámica del entorno en el que se desenvuelven las empresas. La mirada holística y sistémica con la que se aborde este tema, en especial de parte de los contadores, será el gran salto que se pueda dar en esta materia.

### *Estudio del nuevo papel de la gestión financiera en las empresas*

A través de la teoría de sistemas, bajo el análisis de sistemas internos y externos, se puede evaluar las dinámicas financieras que se manifiestan en la empresa, para así poder determinar adecuadamente los conceptos financieros como rentabilidad, liquidez y endeudamiento. Esto seguramente se habrá de lograr, y acentuado en la aplicación de las normas

internacionales, en la evolución de la gestión financiera centrada en las utilidades de aquellas basadas en los flujos de caja, para lo cual la elaboración periódica, con notas y sobre todo con análisis fluido y oportuno del estado de flujos de efectivo, será una herramienta bastante aportante en este proceso.

## Consideraciones finales

La búsqueda y análisis de la información relacionada con la línea de investigación Contabilidad y Finanzas para ahondar en los temas más tratados, permite dar cuenta de la trascendencia que representa el vínculo existente entre estas disciplinas, posibilitando un quehacer interdisciplinario con miras a la construcción de un saber más integral que supere las barreras que generan los cambios constantes y la globalización, que permita abrirle las puertas a nuevos espacios donde los profesionales se destaquen dentro de las organizaciones contribuyendo a que cada día crezcan y logren tomar decisiones basadas en una excelente interpretación de los hechos para generar valor agregado y se revele una incidencia positiva de las prácticas contables-financieras dentro de las mismas.

La evidencia muestra que no puede considerarse a la Contabilidad y Finanzas como una de las líneas fuertes en el pregrado de la Universidad.

En la muestra tomada se encuentra una diversidad de temas, la contabilidad y finanzas implica más que estos dos elementos, la mirada a los agentes que interactúan y dan origen a la información, además hay pocos autores representativos, se puede decir que no hay una persistencia en la esfera investigativa y de producción académica, por lo que se torna un ámbito de estudio muy heterogéneo. El fuerte de la investigación en el área son los análisis de sectores empresariales y estudios de caso, cosa que no sucede con la producción de nuevos conocimientos o teorías, donde los artículos son pocos.

No obstante las limitaciones que se han mencionado, el potencial de la unión contabilidad y finanzas es grande y, según las tendencias que se distinguieron, tienen un gran camino por descubrir y recorrer, al tiempo que cuenta con una base importante de profesores prestos a sacarlas adelante.

## BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez, H. (2009). Los problemas de la valoración contable IASB. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & auditoría* (40).
- Amador, L. E. (2011). Modelo de contabilidad regulatoria y viabilidad financiera en el sector de saneamiento. *Revista apuntes contables* (15).
- Apaza, M. (2008). Alcances sobre el concepto de valor razonable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 89-133.

- Arango, M. D., Castaño, C. E., & Correa, J. A. (2011). Metodologías de valoración de activos tecnológicos. Una revisión. *Pensamiento y gestión* (31).
- Araújo, J., & Cano, O. (1898). Opiniones. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 151-160.
- Archel, P. (1998). Algunas consideraciones acerca del análisis financiero de los grupos empresariales. *Contaduría Universidad de Antioquia* N°32, 143-156.
- Archel, P. (1999). On the nature of goodwill and its amortization policy effects. *Contaduría Universidad de Antioquia* N° 35, 49-67.
- Banguero, V., & Castillo, L. (2009). Aproximaciones en el análisis de las limitaciones al enfrentar la representación contable para la valoración del capital intelectual como activo intangible desde la disciplina contable. *Revista libre empresa*, 6 (1).
- Bermudez, H. (1996). Estados Financieros. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 15-149.
- Betancur, L. A., Correa, J. A., Ochoa, Y. V., & Toro, D. C. (2009). El indicador Z, una forma de evaluar el riesgo de continuidad. *Contaduría* (54).
- Biondi, M., Chyrikins, H., & Colamussi, R. T. (1984). La aplicación selectiva de la teoría de los valores corrientes en la medición contable. *Contaduría* (5).
- Bravo Fernando, F., & Pinto, C. (2008). Modelos predictivos de la probabilidad de insolvencia en microempresas chilenas. *Contaduría Universidad de Antioquia* N° 53, 13-52.
- Cadavid, L. A. (1987). De los títulos valores. *Contaduría* (11).
- Cadavid, L. A., Valencia, H., & Cardona, J. (2005). *Fundamentos del derecho comercial, tributario y contable* (3ª Edición ed.). McGraw-Hill Interamericana.
- Callao, S., Gasca, M. M., & Jarne, J. I. (2008). Consecuencias de las deficiencias de la información contable en los precios de las acciones. *Contaduría Universidad de Antioquia* N° 53, 55-79.
- Cardona, J. (1989). El decreto 2160 de 1986 frente a los efectos de la inflación. *Contaduría* (15).
- Cardona, J. (1987). Evolución de la información contable, estudio comparativo. *Contaduría* (10).
- Cardona, J. (1987). La contabilidad a través del derecho comercial colombiano. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 17-42.
- Cardona, J. (1986). La revelación contable: un estudio exploratorio. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 77-111.
- Cardona, J., & Rivera, C. (2001). *Estados Financieros, Guía para evaluar la presentación y cumplimiento de las normas contables*. (1ª Edición ed.). Centro Interamericano Jurídico-Financiero.
- Cardona, J., Aguiar, H., & Upegui, M. E. (1986). Las normas y técnicas contables en el proyecto de reglamentación del código de comercio, un comentario académico. *Contaduría* (8).
- Carvalho, J. A. (1995). Las contingencias en las normas contables internacionales y colombianas. *Contaduría* (26-27).
- Carvalho, J. (2007). *Contabilidad de los fenómenos societarios* (2ª Edición ed.). Medellín: Sello Editorial Universidad de Medellín.
- Carvalho, J. (2009). *Estado de resultados: procesos contables*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Carvalho, J. (2010). *Estados financieros: normas para preparación y presentación* (2ª Edición ed.). Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Carvalho, J. (1983). Los libros de contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 57-80.
- Carvalho, J. (2006). *Métodos de participación patrimonial y consolidación de estados financieros*. Medellín: Universidad de Medellín.

- Carvalho, J. (2009). *Patrimonio de las sociedades comerciales*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Castaño, C. E., Correa, J. A., Jaramillo, F., & Ramírez, L. J. (2008). ¿Es factible en las pymes la valoración y la creación de valor? *Lumina* (9).
- Castaño, O. L., Prieto, E., & Machado, M. (1997). La información contable frente a las necesidades del usuario. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 123-138.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2009). 71.
- Correa, D. (1981). Algunos conceptos sobre pasivos a largo plazo. *Tecnología Administrativa*, 59-70.
- Correa, J. A. (2009). Algunas ideas en la valoración de proyectos de transferencia tecnológica universitaria. *Adversia* (4).
- Correa, J. A. (2006). Algunas reflexiones en torno a la interacción de los contadores públicos en las pequeñas empresas. *Contaduría Universidad de Antioquia* (49), 72-86.
- Correa, J. A. (2005). De la partida doble al análisis financiero. *Contaduría Universidad de Antioquia N° 46*, 169-194.
- Correa, J. A., & Jaramillo, F. (2007). Una aproximación metodológica y prospectiva a la gestión financiera en las pequeñas empresas. *Contaduría Universidad de Antioquia N° 50*, 93-118.
- Correa, J. A., Castaño, C. E., & Mesa, R. J. (2010). Desempeño Financiero Empresarial En Colombia En 2009: Un Análisis Por Sectores. *Perfiles de Coyuntura* (15).
- Correa, J. A., Castaño, C. E., & Ramírez, L. J. (2010). Análisis financiero integral: elementos para el desarrollo de las organizaciones. *Lumina* 11, 180-193.
- Dorta, J. A., & Ledesma, J. d. (2005). Análisis externo de la rentabilidad financiera consolidada. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 83-134.
- Dueñas, N. J. (2007). La teoría subjetiva del valor en contabilidad: comentarios sobre la valoración con base en las emociones. *Innovar*, 145-152.
- Espinoza, E. L. (2010). La consolidación de estados financieros. Análisis comparativo contable México-España. *Pensamiento y Gestión N° 29*, 87-103.
- Fuenzalida, D., Mongrut, S., & Nash, M. (2008). Stock splits la bolsa de valores de Lima : ¿afectan el rendimiento y la liquidez de los títulos? *Revista estudios gerenciales*, 24 (109).
- García, S. (1989). El cómputo del interés sobre el capital propio invertido. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 45-67.
- Gómez, F. (2009). Modelo matemático para determinar el estado de flujos de efectivo. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 99-138.
- Gonzalez, L. (1985). Contabilidad: Una crisis por mayor información. *Contaduría* (6).
- González, P., & Bermúdez, T. (2008). Una aproximación al modelo de toma de decisiones usado por los gerentes de las micro, pequeñas y medianas empresas ubicadas en Cali, Colombia desde un enfoque de modelos de decisión e indicadores financieros y no financieros. *Contaduría Universidad de Antioquia N° 52*, 131-154.
- Herrera, H. (2006). ¿Es el EVA, realmente, un indicador de valor económico agregado? *AD-MINISTER Número 9*, 38-61.
- Jaramillo, F. (2003). Algunas reflexiones en torno a la interacción de los contadores públicos en las pequeñas empresas. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 88-120.
- Jaramillo, F. (1993). La función financiera en la empresa. *Tecnología Administrativa*, 11-83.
- Jaramillo, F. (2010). *Valoración de empresas* (1ª Edición ed.). ECOE Ediciones.

- Jaramillo, F., Milena, P. S., Grisales, J. E., García, E., Villa, R. L., & Acosta Herrera, L. J. (2004). Microfinanzas en Colombia, se podrá promover un programa de Microfinanzas, teniendo en cuenta el contexto actual del país? *Tecnología Administrativa*, 17 (40).
- Jaramillo, F., Puerta, S. M., Grisales, J. E., García, E., & Villa, R. L. (2003). Microfinanzas : ¿Una nueva disciplina? *Tecnología Administrativa*, 16 (38).
- Lopez de Sá, A. (2009). Activos intangibles y la realidad objetiva patrimonial. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & auditoría* (40).
- López, C. O., Aguilera, A. J., Collazos, C. E., Gómez, E., & Rizo, G. L. (2009). La inversión en activos fijos reales productivos: incentivos y obstáculos tributarios. *Estudios Gerenciales*, 25 (110), 157-167.
- Lopez, M. G. (1987). Fusiones de empresas. Ponencia presentada en el tercer simposio de contaduría universidad de Antioquia. *Contaduría* (10).
- Montes, C. A., Montilla, O. d., & Mejía, E. (2006). Análisis del Marco Conceptual para la preparación y presentación de estados financieros conforme al modelo internacional IASB. *Estudios Gerenciales Vol 22 N° 101*, 61-83.
- Porporato, M. (2008). Revisión de la literatura en contabilidad financiera: 1968-2004. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría* (35).
- Pública, C. T. (2009). Presentación de estados financieros con base en estándares internacionales de contabilidad e información financiera IAS-IFRS. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría* , 67-131.
- Restrepo, J. C. (1986). La información en el mercado de valores y los principios contables de aceptación general. *Contaduría* (8).
- Rivera, J. A., & Ruiz, D. (2011). Análisis del desempeño financiero de empresas innovadoras del sector alimentos y bebidas en Colombia. *Pensamiento y Gestión* (31), 109-133.
- Rizzo, M. M. (2007). El Capital de Trabajo Neto y el valor en las empresas. La importancia de la recomposición del capital de trabajo neto en las empresas que atraviesan o han atravesado crisis financieras. *Revista Escuela de Administración de negocios* (61).
- Rodríguez, A. (2008). Reflexiones en torno a la adaptación en la normativa contable española del criterio del valor razonable: pasos futuros a seguir. *Contaduría Universidad de Antioquia N° 53*, 103-120.
- Sanz, C. J., & Ardila, C. (2008). Evaluación del cumplimiento del código de buenas prácticas (CBP) para la divulgación de información financiera en internet de AECA, en las 100 empresas más grandes de Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia* (53), 121-143.
- Tascón, M. T., & Amor, B. (2007). La distinción entre operativo y financiero como base para el análisis contable: la aportación de Penman. *Contaduría Universidad de Antioquia N° 51*, 131-158.
- Tirado, J. M. (2011). Valor contable y la crisis financiera: las entidades de crédito españolas. *Revista Innovar*, 21 (39).
- Tua, J. (1983). Los principios contables y la evolución del concepto de empresa. *Contaduría* (2).
- Valle, C. (2009). Hacia el reino de la subtividad: una crítica al modelo del valor razonable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 133-153.





**PARTE III**

EJE PROBLÉMICO  
DE DESARROLLO  
CONTABLE





# 1. ÉTICA, PENSAMIENTO Y ESTANDARIZACIÓN: los nudos del desarrollo contable

*Marco Antonio Machado Rivera*  
*mmachado@economicas.udea.edu.co*

*Auxiliares de investigación:*  
*Yulie Astrid Hurtado Montoya*  
*Marolyn Muriel Muñoz*

## RESUMEN

El Eje de Desarrollo Contable relaciona cinco líneas de investigación, que tienen en común las transformaciones que se presentan en el pensamiento, el saber, la regulación, la formación, la tecnología y la normatividad contables.

De estos desarrollos depende el avance del universo contable, escenificado en espacios tales como la disciplina, la profesión, la academia y el gremio contables, en el contexto de una sociedad que promueve la globalización, el conocimiento y la información.

Este acápite integra las líneas de investigación del eje problémico desarrollo contable y para ello se tomaron como base, los avances compartidos por los grupos primarios que construyeron los estados del arte.

Se defiende la idea de que el discurso sobre el desarrollo contable se centra en la responsabilidad, el pensamiento contable y la estandarización, tres aspectos que marcan el pasado y el devenir contable.

**Palabras clave:** desarrollo Contable, Investigación Contable, Ética, Pensamiento contable, Estandarización.

## Introducción al eje de desarrollo contable

Los ejes problémicos y las líneas de investigación, incuban complejas redes de problemas que deben ser atendidos por las comunidades investigativas, mediante procesos creativos de reflexión e investigación. La investigación, en ese marco, permite el desarrollo de

propuestas para resolver problemas y satisfacer necesidades de diverso tipo, a diferentes agentes. Las Líneas de Investigación generan en los grupos académicos identidad, orientación y fomentan la tradición escrita; además, sirven para delimitar y definir una problemática o un conjunto de problemas agrupándose, de esta manera, por ejes. Estos ejes contienen los problemas de investigación comunes a las líneas que agrupan (Cerda, 2004).

Dentro de los tres ejes problémicos asumidos como derrotero académico e investigativo por el Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia y su Grupo de Investigación y Consultorías Contables -GICCO-, se encuentra el de desarrollo contable, un eje que integra las líneas de investigación “Teoría contable”, “Caracterización internacional de la Contabilidad”, “Educación contable”, “Tecnología contable” y “Desarrollos normativos contables”.

Este capítulo se enfoca al eje problémico de Desarrollo Contable, buscando integrar los avances aportados por los grupos primarios de las líneas de investigación. Para conocer más a fondo los hallazgos surgidos a partir de los estados del arte, construidos metódicamente por los integrantes de los grupos primarios (Profesores investigadores y estudiantes auxiliares de investigación) se parte de una conceptualización del eje, para reglón seguido, hacer un recorrido por las líneas de investigación que lo integran.

El eje nace en aras de introducir a la Contabilidad y la contaduría, en los desarrollos contables representados en avances teóricos, regulativos, académicos, tecnológicos y normativos en materia contable. El texto que sigue a continuación pretende mostrar los principales aportes en el eje, a partir de los estados del arte y previos avances desde cada una de las líneas de investigación anteriormente mencionadas.

### **Metodología utilizada para la construcción del eje problémico de análisis contable**

La investigación es un motor fundamental para la disciplina y profesión contables, al cual se le debe dar su importancia y ser enriquecida con nuevas visiones y metodologías, debiendo ser propiciada no sólo desde las comunidades académicas, sino también desde la profesional.

Un estado del arte es una apropiación que se hace de lo que se ha investigado en un campo de saber, un inventario de lo que se ha escrito y discutido en una determinada área del conocimiento, se trata de “ir tras las huellas” (Rojas, 2007) que han dejado otros con respecto a lo que se investiga; es examinar en qué van las cuestiones referentes a los problemas o familias de problemas que se pretenden analizar, es visualizar en la medida de las posibilidades, hacia dónde van las tendencias de lo que se investiga.

Esta metodología pretende que los miembros de los grupos de investigación, investiguen, compilen y analicen con un enfoque crítico, la información recolectada en el proceso investigativo, de modo que, obtengan las bases suficientes y competentes para exponer a sus pares académicos, los resultados allegados en la escritura como fruto de sus pesquisas.

Como metodología para construir el eje se plantea la consolidación de las líneas del eje, analizar sus contenidos y abstraer lo común entre estas. Más que una sumatoria de líneas, el eje problémico nace como un espacio integrador, como una abstracción de las aristas de pensamiento en las que convergen los diversos autores y propuestas que conforman las líneas del eje.

El grupo integrador a cargo del eje problémico, desarrolló investigación de tipo documental, bibliográfica e histórica con base en las huellas o aportes de los grupos primarios de cada línea de investigación. Estos a su vez desarrollaron metodologías diversas, las cuales son enunciadas, de manera sintética (ver: Tabla 1), en cuanto a las más utilizadas.

**Tabla 1.** Tipos de investigación utilizados por las líneas del eje Desarrollo Contable.

	<b>Ej eDC</b>	<b>Nuevos desarrollos de la Teoría Contable</b>	<b>Caracterización internacional de la Contabilidad</b>	<b>Educación Contable</b>	<b>Tecnología Contable</b>	<b>Desarrollos Normativos Contables</b>
Investigación descriptiva					SI	
Investigación cualitativa				SI		SI
Investigación cuantitativa				SI		NO
Investigación documental	SI	SI	SI	SI	SI	SI
Investigación bibliográfica	SI	SI	SI	SI	SI	SI
Investigación histórica	SI			SI		

Fuente: autoevaluaciones de las líneas del eje Desarrollo Contable.

## Conceptualización del desarrollo contable

El desarrollo contable es una expresión proveniente de la biología, que representa la dinámica cognoscitiva de la disciplina y práctica contables en sus expresiones teóricas, regulativas, educativas, tecnológicas y normativas.

Según el diccionario de la Real Academia Española<sup>1</sup> cuando se hace referencia al desarrollo se está significando aspectos tales como “**incrementar, agrandar, extender, ampliar o aumentar** alguna característica de algo físico (concreto) o intelectual (abstracto).” De ahí que el concepto sea utilizado desde diversas disciplinas (economía, psicología, demografía, etc.) para representar procesos de crecimiento, en muchos casos, exclusivamente, desde consideraciones cuantitativas.

En términos generales, el desarrollo está precedido por procesos tales como el diagnóstico, el diseño, la simulación o la implementación y es secundado por procesos como el seguimiento y la evaluación. El desarrollo regularmente representa niveles superiores de la creación y se espera con este, el logro de objetivos, metas y fines que prosiguen a las transformaciones emprendidas como acuerdo o desacuerdo, entre los seres humanos.

El desarrollo es un concepto que ha permitido hacer referencia a los procesos de cambio, avance y transformaciones de diverso tipo (económico, político, cultural y social). Podría decirse que es en materia de pensamiento contable, con sus expresiones teóricas, como se expresa el desarrollo contable; igualmente, a través de los acuerdos entre países en materia contable, es que se representan los desarrollos en materia de regulación; los saltos cualitativos en formación contable significan los desarrollos educativos; los avances en herramientas, lenguajes y redes, simbolizan los desarrollos contables tecnológicos y las propuestas e iniciativas de normas, imprimen una dinámica legal a los desarrollos normativos de la práctica y uso de instrumentos contables.

El eje problémico de desarrollo contable, en consecuencia, nace en procura de significar las profundas transformaciones contables que se vienen gestando en materia de conocimiento, regulación, formación, tecnología y normatización del campo contable.

Según la comunidad contable del Departamento de Ciencias contables de la Universidad de Antioquia, el eje problematizador Desarrollo Contable, busca dar respuesta a algunos aspectos de la realidad que demandan las diferentes organizaciones de tipo económico y social como lo son la comunidad, el Estado, la empresa y la familia (Carvalho y otros, 2006). En afinidad con su razón de ser, este eje integra las diferentes temáticas que surgen de las cinco líneas de investigación (enunciadas anteriormente) que nutren su núcleo problémico con el propósito de brindar elementos de aplicación (científicos, teóricos, tecnológicos normativos, formativos y de regulación contable) a los demás ejes integradores y a la disciplina contable.<sup>2</sup>

Dado que el lenguaje y las palabras son determinantes en la construcción de puntos de encuentro (nudos) o desencuentro entre las líneas de investigación del eje problémico, se requiere realizar una aproximación a las que son representativas de cada línea, para ana-

1 Encontrado en <http://www.rae.es/rae.html>. Consultado el 09-09-12

2 Para profundizar ver en CARVALHO, B. J. (2006). Ejes Problemáticos. Recreando el Currículo. Medellín: Universidad de Antioquia.

lizar su familiaridad con las esbozadas desde las restantes líneas del eje y poder concluir de manera integrada.

La identificación de las palabras de tendencia común en todas las líneas de investigación, ha permitido una aproximación al lenguaje que simboliza las problemáticas y temáticas abordadas en los discursos del eje. Tal como lo enuncia Echeverría (2002, p. 102) “La concepción del lenguaje como descriptivo y pasivo ha sido sustituida por una interpretación diferente, que ve al lenguaje como acción y, en tanto tal, como una fuerza poderosa que genera nuestro mundo humano”.

De este ejercicio conceptual, surgen palabras como pertinencia, internacionalización, ética, estandarización, formación contable, pensamiento contable, desarrollos teóricos, investigación, prácticas contables, reportes integrados, aplicaciones, sostenibilidad, información contable, regulación y normatividad contables. En la Tabla 2 se pueden apreciar las palabras clave, que se encuentran inmersas en las diferentes líneas de investigación y que son reiterativas a lo largo de los textos que dan cuenta de los estados de la cuestión de las mismas; es esta presencia conceptual, la que permite demarcar un horizonte de transversalidad entre las líneas de investigación que integran el eje de Desarrollo Contable.

**Tabla 2.** Palabras clave del eje problémico Desarrollo Contable

Líneas de investigación	Palabras comunes en las líneas de investigación
Caracterización internacional de la Contabilidad	Pertinencia, Internacionalización y Ética
Educación en Contabilidad	
Educación en Contabilidad	Aplicación de (TIC's) a los procesos pedagógicos y al desarrollo didáctico
Tecnología Contable	
Caracterización internacional de la Contabilidad	Estandarización
Tecnología Contable	
Educación en Contabilidad	
Educación en Contabilidad	Formación Contable, Interdisciplinariedad, Pensamiento contable, Desarrollos Teóricos e Investigación
Nuevos Desarrollos de la Teoría Contable	
Nuevos Desarrollos de la Teoría Contable	Prácticas Contables
Desarrollos Normativos	
Caracterización internacional de la Contabilidad	
Caracterización internacional de la Contabilidad	Reportes Integrados, Aplicaciones tecnológicas a la regulación contable, Sostenibilidad e Información Contable
Tecnología Contable	
Caracterización internacional de la Contabilidad	Regulación y Normatividad contables
Desarrollos Normativos	

Fuente: Elaboración propia a partir de las líneas

Los conceptos enunciados mediante las palabras clasificadas desde las líneas de investigación que componen el eje problémico de Desarrollo contable, constituyen el discurso (específicamente el texto escrito) que hace posible determinar las interacciones y aspectos que anudan o entrecruzan las mismas y, en este sentido, brindan elementos identitarios de las transformaciones y avances en materia contable.

A partir de estos elementos conceptuales que le dan identidad al eje problémico que integra los desarrollos contables, es preciso resaltar dichos puntos de entronque o nodos que en su abordaje permiten ensanchar el saber contable. En el siguiente acápite, se podrán abstraer y notar estos elementos nodales que han sido identificados como la ética, el pensamiento contable y la estandarización (Ver Tabla 3), construidos a partir de las “palabras comunes” o “palabras clave” identificadas desde las líneas de investigación del eje.

**Tabla 3. Aspectos nodales del eje problémico Desarrollo Contable**

<b>Aspectos nodales</b>	<b>Ética</b>	<b>Pensamiento contable</b>	<b>Estandarización</b>
<b>Líneas de investigación</b>			
Caracterización internacional de la Contabilidad	Pertinencia y Ética		Internacionalización
Educación en Contabilidad			
Educación en Contabilidad	Desarrollo didáctico		Aplicación de (TIC's) a los procesos pedagógicos
Tecnología Contable			
Caracterización internacional de la Contabilidad			Estandarización
Tecnología Contable			
Educación en Contabilidad			
Educación en Contabilidad	Formación Contable, Interdisciplinariedad, Pensamiento contable, Desarrollos Teóricos e Investigación		
Nuevos Desarrollos de la Teoría Contable			
Nuevos Desarrollos de la Teoría Contable	Prácticas Contables		
Desarrollos Normativos			
Caracterización internacional de la Contabilidad			
Caracterización internacional de la Contabilidad	Sostenibilidad	Información Contable Reportes Integrados, Aplicaciones tecnológicas a la regulación contable	
Tecnología Contable			
Caracterización internacional de la Contabilidad			Regulación y Normatividad contables
Desarrollos Normativos			

Fuente: Elaboración propia a partir de las líneas

Lo anteriormente expuesto, indica que en el eje de desarrollos contables se incuban cinco líneas de investigación que fundamentan las transformaciones contables en aspectos de tipo ético, al reconocer el compromiso y la responsabilidad que demandan los actos creativos que involucran el interés social. De igual manera los cambios y las transformaciones, definidas como desarrollos contables, involucran el pensamiento contable como insumo y producto al servicio de la sociedad en un contexto histórico y espacial. Finalmente, la estandarización es una de las alternativas que se definen frente a la diversidad y en procura de eficiencia operativa; sin embargo, no debe estar cegada por la urgencia sino que debe ser guiada por el pensamiento contable y la ética.

## **Avances y tendencias de los desarrollos contables**

El contexto científico-teórico se abarcan temas referentes a la teoría contable (antes, “Nuevos Desarrollos de la Teoría Contable”), línea que podría ser considerada como una base fundamental que nutre a las demás líneas de investigación, proporcionándoles elementos de tipo epistemológico, teórico y metodológico, con los cuales, estas líneas, pueden emprender su propio proceso investigativo para adentrarse en la formación de nuevos conceptos, modelos, sistemas y procesos contables (Carvalho y otros, 2006), que permitan analizar y comprender la realidad de las organizaciones (en sentido amplio) desde diferentes enfoques.

En esta línea de investigación se da lo que los integrantes del grupo primario de la línea denominan “grandes avances”, entre los que se destacan temas contables de trascendencia e importancia a nivel institucional para el desarrollo de las teorías contables. Estos temas son: Modelación y Representación Contable, Reflexiones sobre el Proceso de Regulación Contable, Contabilidad como Ciencia Social, Interdisciplinariedad y, por último, Contabilidad como Sistema de Información y Comunicación.

En cuanto al tema de la modelación y representación contable es destacable el discurso que viene construyendo el profesor Marco Machado, nutriéndose de desarrollos internacionales en el tema de los profesores Mattessich, García Casella y García García, entre otros. Las reflexiones sobre el proceso de regulación contable, pueden ser vistas desde un enfoque normativo deductivo que define las normas que tratan de aproximarse a lo real, donde autores como Jack Araujo<sup>3</sup> afrontan estas reflexiones desde una postura crítica resaltando las falencias normativas en que se interpretan los diferentes hechos económicos.

Por otro lado, la contabilidad como ciencia social puede ser abordada desde la perspectiva del García Cassella<sup>4</sup> quien defiende esta tesis, afirmando que la contabilidad es una ciencia “factual, cultural y aplicada”, que no se reduce a las tecnologías y técnicas conta-

---

3 Para conocer más acerca de las posturas académicas de Jack Araujo véase BARRIOS, A. C. (2010). Enfoque de los Modelos de Decisión y la Capacidad Predictiva. En: Desarrollo de la Investigación Contable en el Centro Colombiano de Investigación Contable. No 231, págs. 164-167. Cali: Pontificia Universidad Javeriana.

4 Videoconferencia inédita maestro Carlos Luis García Cassella (2011)



bles, ni mucho menos, se limita a la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados; defiende García Casella, que la Contabilidad, por el contrario, genera sus propios principios, es factual porque habla de los hechos y, además, es social por la trascendencia que implica el análisis, la interpretación y la revelación de la realidad que, de no aproximarse a lo real, puede impactar negativamente el curso de la sociedad.

Otro tema tratado en esta línea de investigación es la Interdisciplinariedad como característica imprescindible para el cumplimiento de la función social de la contabilidad mediante una “racionalidad controladora de la riqueza social que se produce y adscribe a una propiedad”<sup>5</sup> (Ariza, 2002 citado por Rojas, 2010). Pudiendo ser entendido lo anterior desde el enfoque del comportamiento, bajo una mirada sociológica, donde se “reconoce el carácter social de la disciplina contable” (Ariza, 2002 citado en Rojas, 2010) como una fuente de transformación y sostenimiento de las estructuras sociales.

Otro de los avances contables bajo el contexto científico se centra en la Contabilidad como sistema de información y comunicación, de hechos sociales y económicos, integrado por cuatro elementos: el comunicador (contador), los medios de comunicación, (libros, máquinas, etc), el mensaje (estados e informes) y los usuarios (administración, accionistas, etc)<sup>6</sup>, donde, el profesor Jack Araujo (1996 citado en Rojas, 2010), hace alusión a la función social de la contabilidad.

El mencionado profesor Araujo, puede ser considerado como uno de los autores más representativos a nivel nacional e institucional; sus posturas se caracterizan por su especial interés en especificar el marco interpretativo necesario para fortalecer la mirada epistemológica y metodológica de la contabilidad, su carácter científico, la especificación del objeto de estudio, su metodología y la necesidad de un corpus teórico que guíe el vínculo entre contabilidad y sociedad.

Siguiendo este mismo contexto, pueden considerarse como uno de los aportes más relevantes por parte de la Universidad de Antioquia el llevado a cabo por el profesor John Cardona, quien en sus artículos, relaciona la tecnología, la educación y la teoría contable con un enfoque internacional en cuanto a su normatividad. Adicionalmente, dicho autor ha realizado aportes referentes a la epistemología contable y al desarrollo de la Contaduría como profesión; también ha hecho referencia a los cambios que traerá consigo la aplicación de la normatividad internacional a Colombia. Los profesores Aida Patricia Calvo y Elkin Quiroz, entre otros autores de igual relevancia, han introducido a la problemática circundante en esta línea de investigación, aspectos referentes a la contabilidad social y desarrollos teóricos desde las corrientes heterodoxas.

---

5 Para ampliar ver en BARRIOS, A. C. (2010). Enfoque del Comportamiento desde una Perspectiva Sociológica. En: Desarrollo de la Investigación Contable en el Centro Colombiano de Investigación Contable. No. 231, pg. 260. Tomado de ARIZA, D. (2002). La Interdisciplinariedad Contable como Clave de su Supervivencia Social.

6 Ver en BARRIOS, C. A. (2010). Enfoque de los modelos de decisión y la capacidad predictiva. En: Desarrollo de la investigación Contable en el Centro Colombiano de investigación Contable. N° 231:167. Tomado de: ARAUJO (1996:103) Qué es y qué no es Contabilidad?

Se ha venido cuestionando el carácter filantrópico con el que la Responsabilidad Social Empresarial (RSE) se ha venido aplicando en las organizaciones, pues, diversos estudios han develado la existencia de ciertos intereses subyacentes al interior de estas; razón por la cual, ésta ha tomado gran relevancia en las grandes corporaciones y entes representativos, junto a la ética del profesional contable.

Otro de los temas considerado de gran importancia en esta línea de investigación, es la epistemología contable, cuya tendencia apunta al desarrollo de corrientes heterodoxas de investigación y a la implementación de investigaciones desde un punto de vista crítico-intepretativo, permitiendo de esta forma, un alejamiento de la visión funcional imperante en el momento actual, la cual, limita al investigador.

Las tendencias actuales cobijadas bajo esta línea de investigación, se encuentran marcadas bajo la problemática de la representación contable de los activos intangibles y del capital intelectual, junto con los desarrollos heterodoxos en la investigación contable, donde se propone la implementación de métodos de investigación y temas propuestos por la corriente crítico-interpretativa.

De los anteriores avances en esta línea de investigación, se pueden identificar importantes aportes teóricos, metodológicos y epistemológicos que surgen desde los desarrollos en teoría contable hacia las demás líneas de investigación, específicamente, a la denominada “Caracterización Internacional de la Contabilidad” en cuanto a que brinda elementos para la reflexión, sobre los impactos que tendrá la armonización e internacionalización de la regulación contable en las organizaciones y sus expresiones contables.

La línea de teoría contable, también es tributaria de la línea de Educación en Contabilidad, al introducir propuestas de integralidad en la formación contable y los nexos con otras disciplinas (inter-trans-disciplinarietà), haciendo énfasis en la importancia de la investigación contable a través de los elementos teóricos y metodológicos, con el propósito de disminuir la brecha existente entre práctica y teoría; este aspecto reflexivo ha llevado a defender aspectos de tipo descriptivo que, en muchos casos, se materialización en la realidad como nueva docencia.

Por último, la línea de investigación sobre los desarrollos de la teoría contable, contribuye con los estudios teóricos concernientes a la contabilidad como sistema de información y comunicación, en cuanto a que le permite a la línea de investigación Tecnología Contable, contar con un arraigo teórico que le permite fundamentar sus propios procesos investigativos en esta materia.

Dando continuidad a los nuevos avances en materia de desarrollo Contable, se hace referencia al contexto formativo (Carvalho y otros, 2006, p. 156) del cual se apropia la línea de investigación denominada “Educación en Contabilidad”. Esta línea tiene como orientación, la formación contable que busca satisfacer las demandas de calidad y las

competencias para el trabajo, evidenciándose, además, un requerimiento en la formación humanista del contador y la relación con diversos saberes y expresiones (idem).

En atención a esas preocupaciones existentes en el campo académico y profesional, esta línea de investigación se introduce en los temas concernientes a la didáctica, la pedagogía y el currículo, los cuales marcan el estado actual de la cuestión, tanto en el nivel Internacional como en el nacional e institucional y, por ende, se pueden considerar como los más representativos de esta línea.

Para adentrarse en el marco Internacional, es necesario referir países como los Estados Unidos, Inglaterra y Nueva Zelanda, donde el tema del currículo se orienta, especialmente, al estudio de los elementos mínimos que los planes curriculares deben contener, los enfoques de formación y su estructuración, de forma tal que, el contador y el estudiante de la disciplina contable, puedan dar respuesta a los problemas que se le plantean desde el mercado y la sociedad.

En cuanto a la producción temática en el ámbito latinoamericano en lo referente al currículo, se habla de habilidades y conocimientos, consolidación de programas académicos y, nuevamente, de la satisfacción de las demandas del mercado. De esta manera, se hace un aporte a la problemática desde la necesidad de incluir disciplinas complementarias en la formación del estudiante. En el avance de la línea, pueden destacarse países como Brasil, donde existe una amplia cantidad de publicaciones con respecto a la educación Contable y Venezuela, con una fuerte influencia en los estudios relacionados con la pedagogía, la didáctica y la epistemología.

Bajo las consideraciones de esta línea de educación contable, se ha realizado un exhaustivo recorrido a través de la historia de la contabilidad, identificando aquellos hechos económicos, sociales y políticos que han podido tener un impacto importante en la educación contable, siendo reforzado este análisis con el estudio de las concepciones de los estudiantes de Contaduría concernientes a la enseñanza, la profesión y la disciplina contable.

En el plano nacional, es importante resaltar la producción que aborda la preocupación por la ética, la moral y los valores del Contador, lo cual se ha venido manifestando desde los inicios de la enseñanza en Contabilidad y, recientemente con más ímpetu, se ve reflejada en la necesidad de incluir estos aspectos formativos, en gran parte de los planes de estudio direccionados en las facultades que gestionan los programas de formación contable.

Con lo anterior, se observa una relación directa entre la Educación en Contabilidad y las exigencias del mercado, donde las prácticas contables se han pretendido desarrollar paralelamente con el crecimiento económico y, en concordancia, con la complejidad de los agentes económicos y sociales (especialmente las empresas).

Con la entrada a la Universidad (como institución histórica y cultural), de los programas de Contaduría Pública se eleva a formación universitaria su tradicional enseñanza de carácter técnico-medio para convertirla en una profesión liberal; por tanto, esto implica un cambio tal, que se hace necesario ir más allá de la técnica, a través de los fundamentos epistemológicos, teóricos y metodológicos que se desprenden de la teoría contable, que direccionan la investigación contable desde una perspectiva científica y, que además, aportan una visión panorámica e integral de la realidad.

Entre otros avances se encuentran las inserciones de saberes y expresiones complementarios a los procesos formativos del contador, (ciencia, tecnología, sociología, historia, ciencia política, filosofía, arte, ética, etc) y que fortalecen, por medio de la interdisciplinariedad, el proceso educativo del profesional contable en los claustros universitarios (Carvalho, 2006).

En la línea de educación contable, se evidencia una clara demarcación en los estudios de la pedagogía, la didáctica y el currículo, siendo este último el que vuelve a tomar relevancia en la mayor parte de las discusiones nacionales e institucionales.

Es importante resaltar, bajo este último contexto, los trabajos académicos aportados por los profesores John Cardona y Miguel Ángel Zapata (QEPD), en temas tales como el diseño (rediseño) curricular, estudios sobre normas internacionales en educación contable, educación continuada, evaluación de programas y multidisciplinariedad. Estos autores también se preocuparon por la pedagogía, la didáctica y la integración entre los agentes partícipes del proceso educativo (profesores, estudiantes y área administrativa).

Otros escritos de talante internacional son los llevados a cabo por los profesores Jack Araujo, Marco Antonio Machado y el profesor Carlos Mario Ospina, quienes han enfatizado en temas concernientes a la problemática de la formación contable y la pedagogía para la formación de Contadores. En cuanto al currículo, se han realizado, escritos a cargo de las profesoras María Isabel Duque Roldán, Martha Cecilia Álvarez y Elvia María González.

Hasta aquí se reconoce que los temas referentes a la didáctica, la pedagogía y el currículo, son los que marcan las tendencias actuales en la línea de investigación Educación en Contabilidad desde un “enfoque internacionalista”, específicamente en materia de currículo, donde los estudios sobre su contenido migran de la preocupación por una formación humanista e integral hacia la preocupación por su estandarización e internacionalización.

Al igual que en el tema de la pedagogía, se modifica el propósito de la educación hacia el “deber ser” (normas nacionales e internacionales) y, en la didáctica, se hace una expansión hacia la investigación de nuevas teorías y metodologías para la enseñanza y el aprendizaje (influenciadas por las nuevas tecnologías). En contraposición a este enfoque, se encuentra la visión humanista, que propende por una educación contable que contenga variables educativas centradas en el desarrollo de los seres humanos en contexto.

Analizando estas tendencias se puede vislumbrar una estrecha relación entre los desarrollos tecnológicos en materia contable y los correspondientes a la educación en contabilidad, convirtiéndose el factor tecnológico en el soporte para la implementación de nuevas metodologías en materia educacional, concluyendo así, en una relación de reciprocidad entre las líneas de desarrollo tecnológico y educación contable, que se evidencia en la incorporación de las Tecnología de la información y la comunicación (TIC's) a los procesos pedagógicos y al desarrollo didáctico.

En un contexto de globalización y apertura de las fronteras de las naciones, se ha hecho lógico, y hasta indispensable, referir en los discursos académicos y organizacionales, los procesos de internacionalización de los aspectos operativos que solventan el trabajo profesional; es este el nuevo contexto que caracteriza a las diversas disciplinas y prácticas profesionales. Bajo estas consideraciones, se abre paso la línea de investigación “Caracterización Internacional de la Contabilidad”, y con ella las necesidades de corte regulativo.

Las discusiones actuales que introducen esta línea de investigación, se centran en las opiniones enfrentadas que se inclinan por la adopción, unas, y por la adaptación de *IFRS* (*International Financial Reporting Standards*) emitidas por *IASB* (*International Accounting Standards Board*), otras; igualmente, se centran en la identificación de las deficiencias de dicho modelo y la aplicación de las Normas de Ética Profesional como marco complementario y necesario para la elaboración de información financiera.

Discusiones importantes adicionales a las anteriores, que se abren paso en esta línea de investigación, se orientan a la unificación del modelo contable en el plano internacional, controversia llevada a cabo por autores nacionales como Samuel Mantilla, Eutimio Mejía y Harold Álvarez. Este último autor, junto a Aida Calvo, hace referencia al escenario internacional y propone en la línea otro debate, el cual, se inclina por identificar las deficiencias o limitantes del modelo contable propuesto por *IASB*; cuestionan la existencia de dos bases valorativas (valor razonable y costo histórico) que no se logran conectar dentro del modelo, connotando así, una limitación a la alternativa de generación de la confianza pública en la contabilidad y los productos que con base en sus fundamentos científicos se ofrece a las organizaciones.

Autores Martha Álvarez y Mauricio Gómez, aportan algunos de sus escritos sobre la implementación de informes complementarios por parte de la contabilidad, y se plasma el interés por que la Contabilidad dé cuenta de los aspectos sociales y sus profesionales cumplan con su labor social. Ambos textos son hechos con base en los modelos internacionales y los conceptos de Responsabilidad Social Empresarial (RSE) y desarrollo sostenible.

Estas temáticas abren paso a discusiones sobre la pertinencia del modelo internacional de contabilidad bajo *IFRS* como alternativa normativa de convergencia en Colombia, para lo cual se han realizado análisis de los impactos que dicho proceso ha tenido en otros países. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) emite conceptos con los que se pretende evaluar y planificar el proceso de convergencia hacia *IFRS* en Colombia.

Abel Cano aporta un estudio sobre la armonización del modelo contable *IFRS* en países como México, Chile, Argentina, Brasil y España. Autores como Samuel Mantilla, Harold Álvarez, John Cardona, Javier Carvalho y Daniel Sarmiento, han trabajado estos asuntos desde la óptica de los costos, así como desde los impactos y consecuencias de la convergencia de las regulaciones locales hacia las internacionales.

A partir de estos escritos, se evidencia que Colombia no ha avanzado de manera significativa en los estudios referentes a *IFRS* comparada con México y Chile; adicional a ello, en el país, se está desarrollando de manera incipiente un proceso de convergencia, para algunos de tipo irregular, ya que los cambios en la normatividad contable no han sido graduales ni han guardado consistencia alguna. Desafortunadamente la idea de convergencia, en Colombia, ha sido entendida como adopción o adaptación, sin simulación de escenarios, análisis o evaluación de modelos y propuestas, lo cual desdice mucho de lo que se considera como convergencia y se convierte en un problema simplificado con tratamiento técnico.

En este escenario, son pocos los estudios críticos sobre el denominado “modelo contable internacional” de *IASB* y, solo desde hace pocos años, se han venido analizando los efectos que dichas normas tendrán sobre lo jurídico, lo comercial, lo tributario, lo legal y lo normativo; aun cuando no se desarrollan en la cantidad y calidad necesaria; en ese sentido, se hacen reflexiones sobre los posibles beneficios que traerá la adopción o adaptación de las normas internacionales de contabilidad, por ejemplo, como herramienta para combatir el fraude y la manipulación de la información financiera.

Se ha encontrado, bajo el contexto nacional e internacional, gran cantidad de textos y artículos que trabajan contenidos como Responsabilidad Social Empresarial e Informes de Sostenibilidad, temas que se incorporan al abanico temático de esta línea de investigación, pues son aportes desde el contexto internacional en materia de modelos contables regulativos.

En el plano institucional (Universidad de Antioquia), pueden resaltarse como aportes en esta línea de investigación, los estudios desarrollados por los profesores Javier Carvalho, Miguel Ángel Zapata y John Cardona, quienes han analizado las características e impactos de algunas normas puntuales y, en ese camino, han hecho importantes aportes y recomendaciones al respecto; sin embargo, aún hace falta mucho por profundizar en este tema que aun cuando es coyuntural tendrá consecuencias estructurales en el universo contable.

No obstante, aunque las anteriores discusiones se han desarrollado con gran ímpetu desde las diferentes temáticas abordadas en esta línea de investigación, se ha determinado que, actualmente, uno de los temas que tiene mayor relevancia en la misma, son los impactos tributarios que conlleva la implementación de *IFRS*. Estas discusiones han sido alimentadas por los múltiples desacuerdos generados al momento de alcanzar un consenso acerca de los requerimientos necesarios para satisfacer las necesidades de los usuarios de la información financiera.

A partir de lo anterior, se puede evidenciar que gran parte de las anteriores discusiones confluyen en un mismo punto: la preocupación y la necesidad existente en el mundo académico y profesional, por los impactos que producen los procesos de armonización contable en los países objeto de análisis, problemática introducida mediante los estudios incipientes desde la línea de investigación Teoría Contable.

Finalmente, la línea de investigación que caracteriza internacionalmente a la Contabilidad, brinda los elementos que crean la necesidad de internacionalizar y estandarizar el currículo, con el objetivo de obtener una mejor comprensión desde el proceso formativo en la investigación de nuevas teorías y prácticas a nivel mundial; aspecto que se entrecruza con los estudios que competen a la línea de Educación contable.

Los desarrollos de la sociedad del conocimiento y de la información han dado lugar a nuevos ámbitos de producción del saber y a transformaciones en sus productos tangibles; el mundo de la ciencia y la tecnología ha modificado las costumbres y las relaciones de los seres humanos en sociedad. De este escenario cambiante del conocimiento no se escapan las profesiones ni las disciplinas, razón por la cual la Contaduría y la Contabilidad incorporan los avances tecnológicos y técnicos, dando sentido problematizador a la línea de investigación denominada Tecnología Contable.

En esta importante línea que se ha impuesto como una opción novedosa, se hace posible identificar diversos temas de carácter general como son: la Inteligencia de Negocios (*Business Intelligence*), Computación en la nube (*Cloud computing*), Reportes Integrados (*Integrated Reporting*), Sistemas de Planeación de Recursos Empresariales (ERP) y *eX-tensible Business Reporting Language (XBRL)* o el Lenguaje Extensible de Informes de Negocios.

En cuanto a *XBRL*, este tema ha tenido gran resonancia en el plano internacional, hasta el punto de que ha sido adoptado como estándar en varios países, entre ellos Estados Unidos ya que, como herramienta computacional, puede ser utilizada en las empresas y organizaciones de diferentes tamaños, permitiendo una mayor difusión e interacción con todo tipo de entidades. Además de esto, se está defendiendo, a nivel internacional, la iniciativa para convertir el *XBRL* en un estándar de aplicabilidad generalizada que provee una notable efectividad en el manejo de la información de carácter financiero, no obstante, para que dicha propuesta se materialice, es imprescindible que las normas contables hagan parte de una regulación contable que alcance un nivel de talla mundial.

Esta línea de investigación resalta la utilidad de las redes sociales en la comercialización de bienes y servicios, el uso del comercio electrónico y el almacenamiento masivo de información en archivos virtuales, sin embargo, éstos son avances que aun no han sido ampliamente abordados y profundizados por parte de las empresas, por lo que, se considera que aun hace falta un conocimiento más preciso en las organizaciones en lo referente los temas tecnológicos.

En el contexto nacional sobresalen los estudios sobre la implementación de los Sistemas *Enterprise Resource Planing (ERP's)* y Computación en la Nube, las cuales son herramientas para la administración y el manejo eficiente de los abundantes flujos de información, así como una estrategia de disminución de costos, respectivamente. Por su parte, el uso de ERP's se ha extendido hacia las medianas y pequeñas empresas, por lo que, se viene convirtiendo en un tema que cobra cada vez más fuerza en el campo de los negocios.

Uno de los aportes más relevantes a esta línea de investigación bajo el marco institucional (Universidad de Antioquia) está incluido en el artículo “Era Digital, la Nueva Realidad del Contador Público”, cuya autoría es de Mario Flórez, publicado en la Revista *Adversia* (Facultad de Ciencias Económicas), donde se plantea la nueva realidad en la que se inscribe el contador público, un ambiente cambiante, ante el cual, la profesión y disciplina contables deben adaptarse mediante el uso de los recursos apropiados; es este el camino para dar respuesta oportuna a las exigencias del entorno.

Los anteriores avances en materia tecnológica, han derivado en un importante impacto en el mundo empresarial debido a que facilitan las actividades de control, registro, análisis y elaboración de proyecciones para la toma de decisiones.

Es por esto que, el tema de desarrollo tecnológico al que se ve enfrentado en la actualidad el contador público, se convierte en uno de los asuntos más discutidos en la línea de investigación *Tecnología Contable*; la profesión contable debe procurar por estar siempre a la vanguardia con este tipo de avances en materia tecnológica, haciendo el uso más eficiente de estas herramientas computacionales para lograr una mayor eficacia en la toma de decisiones y, por ende, un logro más disciplinado de los objetivos organizacionales.

En cuanto al tipo de información al que se hace referencia con los avances en la línea de tecnología contable, se plantea que los Informes Integrados (*Integrated reporting*) y de Sostenibilidad (*Con base en Global Report Initiative -GRI-*), igualmente, son parte de la línea de investigación *caracterización internacional de la Contabilidad*. En esta línea de investigación tecnológica, puede evidenciarse una relación de reciprocidad con la línea “*Caracterización Internacional de la Contabilidad*”, la cual se presenta en función de los elementos tecnológicos aplicables al desarrollo de los sistemas contables comparados. En sentido inverso, la línea de investigación “*caracterización internacional de la Contabilidad*”, otorga los elementos regulativos para desarrollar los procesos de la línea de investigación *Tecnología Contable*, pues es en un contexto globalizado en el que se desenvuelve la implementación masiva de los estándares tecnológicos.

En última instancia, en la línea de investigación nominada como *Desarrollos Normativos Contables*, y teniendo en cuenta que esta es una línea de investigación que no está reseñada en el libro recreando el currículo, se debe hacer claridad, con respecto a lo que es y no es Desarrollo Normativo; al respecto, el profesor Andrés Pulgarín (Disertante de la línea-Miembro de GICCO) plantea que los desarrollos connotan el trabajo intelectual sobre las normas más que el proceso en sí de emisión de éstas, al plantear que el “desa-



rollo normativo no es descripción ni ley, no es creación de norma. Desde el punto de vista del desarrollo normativo debe ser más importante el análisis de la norma que decir sí la norma existe”.

Las razones que fundamentan e influyen los desarrollos normativos, radican en la importancia de comprender y analizar la norma y otros factores de tipo político, sociológico y de poder. Este último, juega un papel determinante dentro de los avances de esta nueva línea, debido a que es el poder el que trae consigo la necesidad de establecer normas contables, las cuales deben actuar como reguladoras (inhibidoras) del poder y, a la vez, ser generadoras de información; las normas prescriben la forma de rendir cuentas para permitir informar acerca de cómo va el negocio, a los inversionistas y a los terceros interesados en los hechos económicos que se acontecen dentro de las organizaciones y que podrían afectarlos directa o indirectamente.

La línea de Desarrollos Normativos Contables, introduce un bagaje de discusiones acerca de la profesión, las prácticas contables y el control, se refieren entonces, la contaduría pública, su práctica profesional y la revisoría fiscal (de manera exclusiva), respectivamente. En cuanto a las prácticas contables, se hace hincapié en tres elementos que han repercutido en ellas, a saber: la proliferación normativa, la pluralidad de reguladores y el excesivo ritualismo en su formalización.

Una gran cantidad de normas que han ido apareciendo conforme a las necesidades del momento, sin ningún tipo de hilo conductor que las guíe hacia unas políticas claras en cuestiones contables, pueden generar el efecto contrario al esperado; además, despiertan inseguridad y limitan el ejercicio de los profesionales de la contabilidad. Esta misma situación es posible que se replique con la gran cantidad de entes reguladores que afectan, con sus diferentes conceptos, el quehacer práctico de la disciplina contable.

En Colombia, la normalización contable ha estado siempre enmarcada por las disposiciones normativas que promulga el estado colombiano a través del Poder Legislativo, en un típico caso de regulación contable pública; sin embargo, otras entidades públicas del Poder Ejecutivo también regulan y otras de tipo privado impulsan iniciativas parlamentarias y ejecutivas en procura de sus intereses particulares; aparecen, entonces, diversas instancias e intereses como reguladores de los diferentes planes de contabilidad por los que se rigen los sectores económicos del país, así como el control que desarrolla el revisor fiscal, el cual se regula en materia de las obligaciones y las responsabilidades que se derivan de su ejercicio profesional.

En cuanto a la normatividad que se deriva de los procesos y las necesidades creadas por la globalización, son cuestionados sus desarrollos normativos, pues en ocasiones, es ignorado el entorno social, cultural y económico en el que son aplicados o pretenden ser adoptados, lo cual se agrava en la medida en que tampoco son consideradas las necesidades de cada país, como en el caso de las normas internacionales de contabilidad. En este punto existe un aspecto nodal de la línea desarrollos contables normativos con la línea

de investigación Caracterización internacional de la contabilidad, al preguntarse por los impactos de la implementación de estándares en los países en que han sido puestos en marcha.

Se hace un llamado de atención, desde la línea de investigación desarrollos normativos contables, que propende por el reconocimiento del entorno, antes de la implementación de una norma, lo cual asegura que haya una perdurabilidad de ésta, invocando la seguridad jurídica; al regularse con base en normas y no en reglas, puesto que esta es una de las más impactantes características que llevan a que el Contador Público no sea un simple técnico aplicador de reglas, y que en su práctica social sea un analista crítico de la normatividad contable.

Cuando se hace referencia a la normalización y la regulación de las normas que rigen a la profesión contable, se están involucrando los problemas sociales como elementos del entorno social; la normalización, en tanto identificación de los criterios que hacen que la información sea homogénea y comparable en la presentación de los estados financieros, y la regulación, como la obligación de cumplir con estos criterios, en función del bien colectivo, del bien social y de los intereses de la nación.

La relación de la ética y las prácticas contables que emerge de lo planteado anteriormente, es un aspecto nodal que comparte la línea desarrollos normativos con las demás líneas del eje problémico de Desarrollo contable (más intrínsecamente, con las líneas de investigación Educación en Contabilidad y desarrollos de la teoría contable). Esta relación debe ser objeto de reflexión e investigación sistemática y permanente; de ello depende el futuro contable, pues se ha abierto una brecha entre el Estado, como generador de las normas contables, y la Academia, como interesado en estudiar y participar de los procesos regulativos así como de observarlos desde los avances de la ciencia y la teoría contables.

## Conclusiones

El eje problémico de desarrollo contable integra cinco líneas de investigación que fundamentan sus dinámicas en la ética, el pensamiento contable y la estandarización. El fundamento ético se esgrime como un nodo del eje, al demandar el compromiso y la responsabilidad que deben cimentar los actos creativos que comprometen el interés colectivo y el devenir social; el reconocimiento del pensamiento contable, emerge de ponderar lo cognoscitivo sobre lo instrumental y de demandar el compromiso de la ciencia y las disciplinas con la sociedad, en un tiempo y espacio determinados; en tanto que la alternativa de la estandarización, es una opción que se toma frente a la diversidad, en procura de eficiencia operativa en materia de parámetros para identificar, medir e informar asuntos en tanto hecho contable. Estos nodos o puntos de encuentro entre las líneas de investigación, orientan las transformaciones teóricas, regulativas, educativas, tecnológicas y normativas, para que no sean el resultado de decisiones cegadas por la urgencia.

La línea de investigación Teoría Contable, brinda aportes fundantes de tipo teórico, metodológico y epistemológico que surge desde los desarrollos en teoría contable hacia las demás líneas de investigación.

En la línea de investigación Caracterización internacional de la contabilidad, se destacan los aportes en función de estandarizar las prácticas que conllevan la presentación de reportes financieros; en esta línea se enuncian, las discusiones en torno a la adaptación o adopción de *IFRS (International Financial Reporting Standards)*, la identificación de las deficiencias de dicho modelo y la aplicación de las Normas de Ética Profesional.

La línea de investigación sobre Educación contable, se abordan los procesos de formación contable en busca satisfacer las demandas de calidad y las competencias para el trabajo, emergiendo discursos relacionados con los requerimientos por una la formación humanista del Contador y la relación con otros saberes y expresiones en marco de la denominada inter-transdisciplinariedad. Igualmente, se introducen los temas concernientes a la didáctica, la pedagogía y el currículo, los cuales marcan el estado actual de la cuestión, tanto en el nivel Internacional como en el nacional e institucional

La línea de investigación tecnología contable como canalizadora de las novedades del saber aplicado, presagia cambios en el mundo contable al contextualizar medios como la Inteligencia de Negocios, Computación en la nube, los Reportes Integrados, Sistemas de Planeación de Recursos Empresariales y *XBRL*. Resalta la utilidad de las redes sociales en la comercialización de bienes y servicios, el uso del comercio electrónico y el almacenamiento masivo de información virtual, aspectos que son incipientes, motivan la investigación en la línea y promueven le generación de servicios para las diversas organizaciones, entre las que se destacan las medianas y pequeñas empresas.

La línea de Desarrollos Normativos Contables cuestiona la cantidad de normas contables por la carencia de un hilo conductor que guíe la normatividad hacia unas políticas claras en cuestiones contables, y alerta pues ello puede generar el efecto contrario al esperado, ya que generan inseguridad y limitan el ejercicio de los profesionales de la contabilidad. En esta línea se aportan discusiones acerca de la Contaduría pública (como profesión), las prácticas contables y la revisoría fiscal (como desarrollo del control); en cuanto a las prácticas contables, se hace hincapié en tres elementos que han repercutido en ellas, a saber: la proliferación normativa, la pluralidad de reguladores y el excesivo ritualismo en su formalización.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Barrios, A. C. (2010). Enfoque de los Modelos de Decisión y la Capacidad Predictiva. En: Desarrollo de la Investigación Contable en el Centro Colombiano de Investigación Contable. No 231, págs. 164-167. Cali: Pontificia Universidad Javeriana.
- Carvalho y otros (2006). Recreando el currículo. Medellín: Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia.
- Cerda, G. H. (2004). Construyendo una Línea de Investigación. Bogotá: Universidad Cooperativa de Colombia.
- García, C. C. (2011). La contabilidad como ciencia social. Videoconferencia no publicada
- Echeverría, R. (2002). Ontología del lenguaje, 6ª. Ed.. Santiago de Chile: Dolmen
- Rojas R. S. (2007). El Estado del Arte como Estrategia de Formación en la investigación. Bogotá: Universidad Católica de Colombia.

## 2. EL CAMPO DE LA TEORÍA CONTABLE. Distinciones centrales para subrayar el papel de la Universidad de Antioquia en el contexto colombiano<sup>1</sup>

*Carlos Mario Ospina Zapata*  
*cmospina@economicas.udea.edu.co*  
*Carlos Eduardo Castaño Ríos*  
*carloscontaduria@gmail.com*

*Auxiliares de investigación:*  
*Julieth Sorany Alzate Giraldo*  
*Juan Carlos Fernández Pineda*

### **RESUMEN:**

El estado del arte hace referencia a los diferentes aportes sobre los fundamentos de la contabilidad y la comprensión de algunas prácticas contables en el contexto colombiano, complementado con una aproximación a la perspectiva internacional. Nuestras unidades de análisis fueron los diferentes textos que tratan temas relacionados con la teoría contable. Esta búsqueda permitió resaltar que la Universidad de Antioquia ha tenido una participación relevante en este campo siendo pionera en el orden nacional. Las problemáticas más recurrentes tiene que ver con la epistemología contable, la historia de la contabilidad, regulación contable, estudios interdisciplinarios, la investigación contable, y las relaciones entre contexto económico, contabilidad, poder, dominación y el papel de la contabilidad en la construcción de la sociedad. Del mismo modo, se ha desarrollado una reflexión importante en las materias de contabilidad social y ambiental, y en el sugerente campo de la representación y la modelación contable. Sin duda alguna en estos 50 años los aportes de los profesores Jack Araujo, John Cardona, y Marco Machado han permitido que la Universidad de Antioquia tenga una importante visibilidad en el contexto de desarrollo de la teoría contable a nivel nacional.

**Palabras clave:** epistemología contable, sistema contable, modelación contable, teoría contable, profesión contable.

---

<sup>1</sup> Agradecemos al profesor Marco Antonio Machado por liderar el proyecto “Huellas y devenir contable” con ocasión de la conmemoración de los 50 años del programa de Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia. También agradecemos el apoyo de la estudiante Alejandra Osorio Pérez y de los estudiantes de los proyectos de aula de Teoría contable en las sedes de Medellín y el Oriente Antioqueño (Semestre 2012 – 1) por su complicidad y esmero.

## 2.1. Introducción

La intención de este capítulo es proponer un Estado del Arte del campo de la teoría contable en Colombia resaltando el papel de la Universidad de Antioquia en la dinámica de dicho campo. Esta tentativa se inscribe en la Línea de investigación nuevos desarrollos de la teoría contable<sup>2</sup> definida para el currículo del programa de Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia y extendida a la formación en la Maestría en Ciencias Contables. La pregunta que nuclea el esfuerzo analítico y comprensivo de las fuentes objeto de trabajo es: *¿cuáles son las más importantes distinciones que se han gestado y desarrollado en el campo de la teoría contable que permiten caracterizar la dinámica de lo nacional y lo internacional<sup>3</sup> y resaltar el aporte institucional de la Universidad de Antioquia?*

La unidad de análisis para este propósito está compuesta por los ejemplares de lo que denominamos “literatura contable”. Un ejemplar es un texto que asume la forma de artículo, ponencia, ensayo, libro, documento (...) que desarrolla una tesis que podemos identificar relacionada con el campo de la teoría contable. El documento que guía el diseño curricular del programa de Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia expresa:

La teoría contable ha surgido como un producto intelectual que permite interpretar la práctica contable y la realidad de las organizaciones en un mundo dinámico y complejo. Como una mirada a la realidad, la teoría contable genera visiones que permiten dar cuenta de la compleja realidad manifestada en diversos entornos en los niveles internacional, supranacional, nacional, regional, local y particular de un ente económico, lo cual representa para éste y para los sistemas económicos y sociales la posibilidad de definir mejores alternativas para la disposición de recursos.

Los desarrollos alcanzados en los fundamentos epistemológicos de la contabilidad exigen y permiten la emergencia de nuevas concepciones, modelos, sistemas y procesos contables. Dichos desarrollos tienen que ver con fundamentos contables en historia, epistemología y metodología de la contabilidad, así como con las relaciones con disciplinas como el derecho (fundamentos y normatividad), la economía (principios y teorías), la administración (teorías y tendencias), y la sociología (teorías y contextos), entre otras.

Los desarrollos alcanzados en los fundamentos teóricos y metodológicos se orientan a la comprensión de la compleja realidad de las organizaciones con elementos proveídos desde la contabilidad del capital intelectual, la contabilidad de la responsabilidad social y los desarrollos en materia de balance social, entre otros, en

---

2 Esta línea hace parte del eje problematizador Desarrollo Contable. Vale expresar que el currículo del programa de Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia tiene como una de sus Unidades de Organización Curricular (UOC) las “líneas de investigación” que pretenden articular los grandes campos de la disciplina y la profesión contable que son objeto de problematización (problemas de formación y problemas del conocimiento) en la propuesta educativa de contadores públicos. A su vez, estas líneas guían la investigación formativa, los trabajos de grado y la investigación propiamente dicha que desarrolla el Grupo de Investigaciones y Consultorías Contables (GICCO).

3 Lo internacional, para tener un referente y agregarle valor a la descripción, pero no al nivel de detalle de los componentes nacional e institucional.

profundas relaciones con diversas disciplinas de carácter científico (Carvalho y otros, 2006, p.155-156).

Aventuramos una síntesis de la definición y una clasificación, no agotada, de los subcampos de la teoría contable en el siguiente sentido: *entendemos por teoría contable un conjunto de constructos conceptuales derivados de estudios rigurosos y con carácter científico que tienen por propósito fundamentar la disciplina y la profesión generando distinciones para la comprensión y avance del pensamiento y la praxis contable*. Algunos de los subcampos propuestos que componen la teoría contable pueden ser:

- Modelos contables
- Epistemología de la contabilidad
- Escuelas, doctrinas y enfoques contables
- Naturaleza de la contabilidad: definición, objeto de estudio, método, lenguaje
- Contabilidad social, ambiental, cultural, del capital intelectual
- Formalización contable
- Historia de la contabilidad
- Estudios interdisciplinarios
- Filosofía de la contabilidad
- Contabilidad y contexto
- Innovaciones contables
- Estudios de impacto, empíricos, cuantitativos y cualitativos
- Enfoque de sistemas aplicado a la contabilidad
- Profesión contable en Colombia, entre otros.

En términos metodológicos se procedió tratando de acercarnos al método hermenéutico identificando las descripciones de los autores sobre los temas-problemas y visualizando un poco el contexto de producción y la historicidad atribuible a la unidad de análisis. Lo hermenéutico en la perspectiva Gadameriana nos instala como actores activos dentro del proceso de interpretación y de eso nos hacemos conscientes. Con los mismos materiales otros intérpretes seguramente hubieran construido diferentes expresiones y visibilizarían distinciones alternativas. Todo conocimiento “es intencionado y por tanto no es posible la suspensión del prejuicio ante lo investigado” (Botero, 2001, p.75). Por ello más vale tener presente el prejuicio y tal como lo plantea Gadamer (2003), hacer una suerte de control del mismo para ganar una comprensión dialógica cada vez más rica en posibilidades.

Para el análisis e interpretación de los textos (un poco más de 300) utilizamos una ficha (ver Anexo 1) que comprendía una fase descriptiva y otra conversacional para lograr de un lado especificidad, pero también favorecer la síntesis muy propia de este tipo de productos. La modalidad escritural es narrativa y hemos evitado análisis cuantitativos por asuntos de espacio y por ser más coherentes con el método propuesto. Vale recordar que nuestro interés es identificar distinciones muy sugerentes que permitan caracterizar el campo de la teoría contable nacional e institucional.

## 2.2. La teoría contable en Colombia

### 2.2.1. Contexto

La preocupación por la teoría contable es relativamente nueva en la dinámica contable nacional. Factores institucionales de diversa naturaleza gestados en un ambiente de cambio, de crítica al orden establecido y de revolución cultural y social, sumados al espíritu crítico y valiente de algunos sujetos contables, favorecieron los escenarios para el posicionamiento de la reflexión teórica en el campo de la contabilidad. Este proceso tiene como antecedente el desarrollo de la contabilidad moderna, afianzada por un influjo de necesidades de gobierno y control de las empresas industriales y comerciales lo mismo que las organizaciones públicas, en las que fue preciso superar la expresión más simple de la teneduría de libros por una metodología que involucra cálculos más precisos y revelaciones más completas (Gómez y Ospina, 2009). Esta perspectiva también estuvo jalonada por las dinámicas fiscales que en su afán por establecer con mayor certeza la renta objeto de gravamen generaban un impacto en la concepción contable bajo la égida del modelo del cálculo del beneficio verdadero (Sierra, 2008). Pero de fondo, estas maneras de lo contable se dinamizaban en las coordenadas de la contabilidad financiera, de cuño anglosajón, profundamente emparentadas con lo tecno-legal y con un importante objetivo en materia fiscal. La perspectiva instrumental de la contabilidad despojada de un corpus teórico era el pan de cada día.

La dinámica social de finales de los años 50 y los 60 del siglo pasado estuvo frecuentada por “revoluciones” de países, de universidades, de grupos sociales, en general, movimientos en contra del poder hegemónico presente en las diferentes esferas de la vida social. Allí se gestó un ambiente, un conjunto de imaginarios y de sentires que permearon diversas instituciones<sup>4</sup>, que permitieron crear otras y que promovieron la alternatividad. Para el caso contable, la gremialidad y la Universidad fueron centros de desarrollo de la preocupación por una contabilidad diferente, crítica al modelo financiero - patrimonialista.

La inserción del pensamiento reflexivo de corte científico en la contabilidad se expresó como una combustión de factores relacionados con capitales estructurales y simbólicos. El grado de avance de la teoría contable puede ser auscultado evaluando las tensiones más vívidas entre los discursos proyectados en el seno de la profesión, y por las formas de organización colectiva que surgieron como mecanismo para aunar esfuerzos y contrarrestar las modulaciones ortodoxas de la contabilidad. Es evidente que el papel del Colegio Colombiano de Contadores Públicos, el Centro Colombiano de Investigaciones Contables (CCINCO), la Federación Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública (FENECOP), los grupos estudiantiles de las diferentes universidades del país (en especial las de carácter público), las asociaciones de facultades y programas de contaduría pública, y los esfuerzos institucionales e individuales en algunas universidades del país, dieron

---

<sup>4</sup> En especial este atributo del influjo de la institucionalidad en la dinámica de la concepción y enseñanza de la teoría contable está suficientemente descrito por el profesor Mauricio Gómez Villegas (Gómez, 2010).



forma a un discurso muy particular que reclamaba, entre otras cosas, una contabilidad con corpus teórico y con procesos de investigación científica.

Esta tendencia, que en ningún caso ha sido masiva, tiene dos puntos de anclaje relevantes:

- 1) La distinción entre corriente latina y anglosajona es justamente producto de algún tipo de preocupación por comprender mejor la relación contabilidad y control, así como su papel en los contextos en los que interviene; es esta demarcación la que permite comprender por qué la contabilidad practicada como natural en el contexto colombiano carecía de cuerpo teórico referente: el modelo anglosajón no precisa desarrollos teóricos fuertes porque su esquema de axiomas, principios, reglas e instrumentos de reconocimiento contable se bastan a sí mismos en una suerte de encadenamiento lógico con un marco conceptual (Franco, 2002), que sería lo más fino en términos de fundamentación. Tal como plantea el profesor Araujo (1979b), estos principios contables tenían más de convenciones ideologizadas, que de postulados rigurosos para hacer una representación fidedigna de la realidad socioeconómica. Por supuesto el aura pragmática del modelo anglosajón soslaya los ires y venires que implica un proceso epistémico de mayor calado. En contrario, el enfoque latino de la contabilidad promueve unos elementos que resultaron sintonizados con el momento eferescente de cambio y que fue asumido como marco perceptual para promover una complejización de la disciplina contable y una ampliación de sus alcances. Algunos de estos atributos son: desarrollo de la teoría y epistemología contable, reexpresión de los estados contables, medición de la productividad y diseño de la contabilidad social (Simon, 1983a).
- 2) Próximo a los valores implícitos del enfoque latino de la contabilidad y el control, convivió el proyecto de nacionalización de la Contaduría Pública en Colombia. En la década del 70 y años posteriores, el interés de un sector de la profesión contable por defender condiciones dignas para el acceso al trabajo, el logro de la autonomía, la autodeterminación y la proyección de una disciplina contable en contacto real con las necesidades sociales, demandaba una profunda convicción en concebir la disciplina contable como un espacio de investigación científica (SUE, 1995). La moral nacionalista tenía como rasgo la necesidad de fundamentación y el desarrollo de teorías científicas para la contabilidad (Simon, 1983b). Por ello es apenas natural que la mayoría<sup>5</sup> de trabajos relacionados con la teoría contable y los campos listados en la introducción de este capítulo, sean autoría de profesores, profesionales e investigadores que comparten los atributos epistemológicos y axiológicos del enfoque latino de la contabilidad y el control y el proyecto de nacionalización de la Contaduría Pública. Esto también nos permite comprender por qué el auge, desarrollo y absorción de la teoría contable y su impacto en la praxis social de la profesión no es tan definitivo, dado que la perspectiva más ortodoxa se ha mantenido en el tiempo privilegiando las orientaciones legalistas, instrumentales y fiscales.

---

5 No se desconoce que también existen importantes trabajos en el campo de la teoría contable de personas que pueden estar en una mirada más ecléctica o de menos compromiso ideológico político en la orientación del proyecto de nacionalización de la Contaduría Pública.

Si bien existe una legitimidad ganada a pulso respecto de la importancia de la teoría contable para fortalecer el papel de la contabilidad en la sociedad, aún falta una expansión de mayores proporciones solventando los déficit epistemológicos, metodológicos y de cobertura formativa que persisten en nuestra comunidad académica, educativa y profesional.

## **2.2.2. Los temas más importantes, las preocupaciones, tensiones y discusiones**

### **2.2.2.1. Naturaleza, objeto y método de la contabilidad (Epistemología contable)**

Dada la necesidad de dotar de científicidad al campo de la disciplina contable<sup>6</sup>, los actores comprometidos con esta tarea debieron responderse preguntas fundamentales: ¿cuál es la definición más acertada para “contabilidad”? ¿Qué tipo de ciencia es la contabilidad? ¿Cumple las condiciones atribuibles a un saber científico? ¿Cuál es el objeto de estudio de la contabilidad? ¿Cuál es la metodología de la contabilidad? ¿Qué métodos ha utilizado la contabilidad y cuáles podría utilizar para acercarse a su objeto? ¿Cuál es el papel del sujeto contable en la construcción de conocimiento contable? ¿Qué epistemologías y enfoques desde la filosofía de la ciencia pueden aportar a la construcción de una contabilidad más compleja? ¿Cómo se manifiesta la relación teoría y práctica contable en el contexto nacional?

Estas preguntas orientaron y aún orientan la reflexión de varios académicos, garantizando un acumulado nada despreciable en este subcampo de la naturaleza de la disciplina contable. La generalidad de definiciones atribuibles a la contabilidad tienen como denominador común el asimilarla a un saber de carácter social, aplicado en el mundo de las organizaciones, que trasciende el foco del hecho económico, con unos profundos impactos en las relaciones eco-sociales y en el interés público, lo que implica que en su naturaleza se advierte un sentido ético y moral (Machado, 1991, 1994; Ariza, 2009; Álvarez, 2008; Gracia, 2004; Gómez, 2003b).

Resulta legible que este tipo de definición supera la orientación de la contabilidad como técnica de registro con un único telos de proveer información útil a sus diferentes usuarios. La marcada orientación empírica en los escenarios del ejercicio profesional se convierte en una suerte de obstáculo epistemológico para la contabilidad lo mismo que la dependencia a la economía y el derecho, que hace de los contables meros operadores y no constructores de saber (Franco, 1999-2000; Martínez, 2004b). Las definiciones que ubican el saber contable como de naturaleza económica y/o jurídica se han construido en ausencia de rigurosidad para otear la naturaleza de esta disciplina (Ariza, 1996).

Otra evidencia que deja la definición comentada es la diferenciación entre disciplina y profesión (Simon, 1983a; Gracia, 1998b; Ospina, 2006). Esta distinción tiene bondades en

---

6 Esto se justifica por la ausencia de disciplina científica y rigor en las manifestaciones regulativas de la contabilidad, por los intereses homogenizadores que desvirtúan la realidad socioeconómica, por el alto contenido ideológico de las manifestaciones contables, y por la incompletud y distorsión de la representación contable (Araujo, 1987a; Martínez, 2000b).

tanto permite señalar que la contabilidad es un campo disciplinado que genera el núcleo de sentido de la actuación del profesional de la Contaduría Pública. La contabilidad actúa como una matriz de significado que afecta el actuar de la profesión en función de su rigurosidad y cobertura. La Contaduría depende de su contextura disciplinar y por ello es sustantivo que se refine y robustezca el acervo conceptual de este campo del saber. Una de las dificultades de esta distinción es que se ha asimilado como espejo de la diferencia entre teoría y práctica en el campo contable. La diferencia entre teoría y práctica no es concomitante con el par disciplina-profesión; la teoría contable bien puede construir una explicación sobre la sociología de las prácticas contables, o proponer un modelo de valoración de activos biológicos, o decantar justamente la relación entre contabilidad y profesión contable. En general debilitar la disyunción y la brecha teoría- práctica (González, 2003; Díaz y Satizabal, 2003) como polos de la experiencia cognitiva y operativa, resulta beneficioso para una comprensión más integradora de la relación contabilidad y contaduría pública.

Un tema igualmente importante y que generó producción académica diversa fue el objeto de estudio de la contabilidad, requisito infaltable para definir el carácter científico de este campo de conocimiento en la perspectiva epistemológica. La depuración de esta categoría ha implicado diversas propuestas: las organizaciones (Simon, 1983a), el patrimonio (Burbano, 1989)<sup>7</sup>, la riqueza adscrita a una propiedad (Ariza, 1990), el control (Sarmiento<sup>8</sup>, 1996, 1999-2000, 2003), la riqueza (Machado, 1999)<sup>9</sup>, los recursos (Araujo, 2007). Esta dispersión puede ser vista como sintomática de la lejanía de la contabilidad de ser considerada como ciencia, en tanto ausencia de consenso. En otro sentido es apenas natural que en estas determinaciones proceda la pluralidad de sentido. Lo que importa es comprender que esta tarea de la determinación del objeto de estudio ha sido primordial para explorar el alcance de la contabilidad, sus causas, potencialidades y consecuencias. Más allá de la queja por la ausencia de unidad de criterio, lo relevante de esta empresa académica son las depuraciones, las discusiones y vínculos que ha permitido con otras disciplinas, incluso el surgimiento de posturas en las que la idea de objeto de estudio debe ser trascendida, por corresponder a la forma clásica de entender el conocimiento operado por disciplinas especializadas y fragmentadas afectando la comprensión compleja y holista de la realidad (Romero, 2000). Postular referentes orientadores en remplazo de un objeto de estudio fijo mejoraría la lógica monodisciplinaria propia de las ciencias en su sentido más clásico (Quintero, 2002). En palabras del profesor Gracia (1996), se debe transitar por nuevas epistemes que descentren los viejos núcleos de las disciplinas, hacia posiciones más ecológicas, más comprensivas y bajo otra perspectiva de la verdad.

Si fue preciso definir el objeto, también era menester indagar sobre los métodos para investigar dicho objeto; el análisis, la síntesis, la inducción, la deducción, el método his-

7 Burbano distingue el patrimonio como el objeto material, y las teorías, paradigmas, principios, procedimientos, técnicas (...) como el objeto formal.

8 Sarmiento explicita que debe diferenciarse el control como esencia de la contabilidad de la contabilidad como instrumento de control. Como hemos advertido se trata de un requisito esencial para abonar el terreno de cientificidad de la contabilidad. El que la contabilidad sea usada para ciertos fines hace parte de la comprensión de esta disciplina como saber estratégico.

9 Machado distingue la riqueza como el objeto estático y la circulación de la riqueza como el objeto dinámico.

tórico, el dialéctico, entre otros, fueron opciones estudiadas para establecer cuál resultaba más coherente para abordar el núcleo de la disciplina contable. En el contexto colombiano el método dialéctico fue puesto de relieve como opción sobre todo en la década de los 80 (Araujo, 1983b; Ariza, 1990; Simon 1983a; Burbano, 1989). El auge del método científico de centro positivista, la pretendida objetividad de la ciencia clásica, y el predominio de la investigación empírica en el ámbito internacional, hacía que estos elementos epistemológicos formaran gran parte del discurso contable con pretensiones científicas. Los debates que introduciría la cuestión de las ciencias sociales y las aporías metodológicas evidentes si se les trataba a éstas como ciencias naturales, provocaron que en contabilidad se auscultara esta relación. El sujeto, olvidado por el pretendido objetivismo del positivismo, ocuparía un lugar trascendental en la explicación científica. En palabras de Gracia (2010b), el sujeto forma parte importante en el desarrollo de la teoría contable pues es éste el que crea métodos para representar esa realidad. En la teoría contable se debe pasar de un pensamiento inscrito en la racionalidad de occidente a un pensamiento crítico. Otra importante crítica estaba referida a que el carácter científico de la contabilidad no estaba dado solamente por la determinación de las condiciones epistemológicas (sujeto, objeto, método y lenguaje) sino respecto del éxito empírico que tenía la disciplina para solucionar los problemas del conocimiento que le eran planteados (García, 2004).

En este marco puede ubicarse también el interesante debate que en contabilidad se desarrolló sobre su carácter positivo o normativo (Lara, 1991) preocupación central de importantes pensadores del ámbito internacional, o el sentido, ya fuera apologético o crítico, de la aplicación de categorías de la socio-historia de la ciencia como paradigmas o programas de investigación en materia contable (Araujo, 1981, 1983b, 1994; Lara, 1991a; Franco, 2002; Martínez, 2006; Gracia, 2008). En general, los más interesantes avances que se daban en la filosofía de la ciencia eran aplicados a la contabilidad, bien con un desfase de tiempo casi natural, pero con la pretensión de decantar cada vez más la naturaleza de la disciplina contable (Lemos, 2006).

En términos generales en materia de epistemología contable y en el contexto nacional ha habido importantes ejercicios que favorecen el carácter del pensamiento contable. No puede decirse que sea un denominador común del ambiente profesional, pero tampoco debe menospreciarse el acumulado construido para este campo. El proponer nuevas teorías, revisar las existentes, ratificar la filosofía y la epistemología como piso de desarrollo de nuevo pensamiento contable, el desarrollo de nueva investigación con diversidad metodológica que consulte las realidades concretas que afronta el profesional contable, son vías para mantener una nutrida caja de herramientas conceptuales y metodológicas para enfrentar las nuevas realidades que deben ser atendidas por la contabilidad (Arboleda, 1988; Quintero, 1996, 2002; Machado, 2000b, 2003; García, 2009).

#### ***2.2.2.2. La partida doble como constructo social***

Los lugares teóricos para el abordaje de la categoría “partida doble” en el contexto nacional han sido diversos: materialismo histórico, teorías de la representación, lingüística,

constructivismo, entre otros. Resalta que en ninguno de los casos analizados la partida doble sea precisada o confundida con el principio de dualidad, distinción fundamental para comprender la relevancia de este concepto.

Puede señalarse la partida doble como un criterio metodológico propio de la contabilidad moderna para representar los hechos económicos. Cualquier hecho económico adquiere su identidad en tanto es dúctil a la lógica de la partida doble (Ospina, 2005), es decir, en tanto es incorporado como objeto de revelación de carácter patrimonial con orientación hacia la maximización del beneficio. En este sentido la partida doble es una construcción social (Cortés, 2004, 2005) que nace y se perfecciona en el seno de la tradición clásica y positivista del conocimiento, en una perspectiva de la “medición” como certeza de la sociedad occidental y en el modelo económico del capitalismo, que logra hacer por ejemplo, de la fuerza de trabajo una magnitud calculable con la cual se pueden hacer cuentas (Villa, 2006a, 2006b; Martínez, 2010b). Este constructo resulta altamente potente para reproducir las relaciones sociales al relieves un tipo de racionalidad calculadora, que hace aparecer como legítimo el interés utilitario y pragmático de la época contemporánea (Giraldo, 2007).

Sin embargo, este vínculo estrecho entre capitalismo y partida doble no es tan diáfano, si como precisa el profesor Ariza (2000b), en contextos donde se desarrollaba la forma capital, mas no el capitalismo, aparecía el sistema de contabilidad por partida doble. Más bien, puede acotarse que en entornos de desarrollo fuerte de la propiedad privada (apropiación de medios de producción), en lógicas fabriles y semi-industriales (ya no artesanales) la partida doble se complejiza, refina su función en la medida que evoluciona la entidad y en ella se hacen más patentes las distinciones entre empresa, socio, y gestor, y su misión es la de evaluar y valorar el crecimiento o deterioro patrimonial. La partida doble posibilita el cálculo seguro de la utilidad, y se adapta y ayuda a reproducir las diferentes formas del capitalismo (Ariza, 2000b).

Desde otro enfoque en el que se concibe la contabilidad como un lenguaje con su semántica, semiótica y pragmática, la partida doble es un signo de representación articulado en algo así como la gramática contable (Loaiza, 2005a, 2005b, 2007; Ordóñez, Perdomo y Soto, 2008). Este enfoque, igual, no permite concluir pasividad frente a la realidad “expresada” pues se reconoce en el lenguaje un poder constitutivo. En este nombrar se afecta la comprensión de la realidad al constituirse una semántica del hecho económico por fuera del lenguaje común. Por ejemplo, la expresión de lo contable en la modalidad precio ya es un proceso de connotación complejo y de profundos impactos en las relaciones socio-económicas.

### ***2.2.2.3. Contabilidad ambiental, social, cultural y del capital intelectual, Responsabilidad Social Empresarial (RSE) y sostenibilidad***

La presencia de investigación en el campo de la contabilidad social y ambiental ha sido sistemática en los últimos 25 años (1985 en adelante). Su carácter no ha sido instru-

mental, es decir, no ha sido marcado por la oferta de herramientas y metodologías de reconocimiento contable, a excepción quizás de los trabajos del profesor Jack Araujo, a quien podemos atribuir el desarrollo primigenio de esta problemática particular en el contexto colombiano. Uno de los asuntos más socorridos para ponderar el desarrollo de la contabilidad ambiental y social es la dificultad para postular procesos de medición y valoración de recursos e impactos naturales y sociales (Franco, 2009b). Por supuesto desde la perspectiva financiera el abordaje de lo socio-ambiental es insuficiente (Gómez A., 2009) por las dificultades de valoración monetaria, además por ser contraproducente a los objetivos del desarrollo del capital. En algunos casos se predica la necesidad de resolver este problema utilizando información cualitativa, pero, como plantea el profesor Araujo (1989), el nudo del asunto es respecto del tipo de mensaje que se quiere construir y al usuario al que va destinado.

Dadas estas dificultades persiste, entonces, un aislamiento de la contabilidad de las problemáticas ambientales (Sandoval, 1998a, 1998b), en un contexto en el que la mayoría de las disciplinas asumen la relación con los ecosistemas como nodal en sus derivaciones conceptuales y aplicativas. En el contexto colombiano se postula entonces una mirada compleja para orientar la textura y el papel de la contabilidad social y ambiental:

- La contabilidad debe ser comprendida como un campo que estudia el control como elemento natural de la relación de las organizaciones con su medio ambiente, en los procesos de producción, distribución y acumulación de la riqueza. Por ello deben construirse sistemas de cuentas ambientales micro y macro para dar cuenta de dicha relación (Sarmiento, 2003).
- Esta rama de la contabilidad debe ser autónoma de las pretensiones de vincular lo social y ambiental a los moldes de la contabilidad financiero patrimonialista (Machado, 2003, 2004b). Debe ser una contabilidad que logre escindirse de los presupuestos económicos, que quieren ser reforzados, respecto de la perspectiva financiera y rentista. En este sentido, parece más coherente y cercano a la realidad utilizar la teoría del valor-trabajo como referente para la contabilidad ambiental (Quintero, 1998). De igual forma, la contabilidad ambiental no puede inscribirse en el paradigma de crecimiento ilimitado que promociona la economía ortodoxa (Serna y Tobón, 1999-2000; Gómez, 2006c).
- En este sentido, los problemas de valoración deben ser abordados desde una perspectiva interdisciplinaria, soslayando la forma precio en el contexto de mercado como el marco sociológico para entender la relación con los recursos naturales (Quiroz y Amelines, 2004). La contabilidad social y ambiental tendría entonces que vincularse directamente con los actuales desarrollos de la sostenibilidad y la sustentabilidad (Triana, 2007).

Muy de la mano de esta problemática la comunidad contable nacional ha incursionado en la cuestión de la Responsabilidad Social Empresarial tan de moda aproximadamente desde el año 2000. Aparece como claro y necesario un vínculo entre la RSE y la contabilidad ambiental y social, esta última como mecanismo para reconocer e informar respecto

de las acciones socialmente responsables que emprenden las organizaciones; pero dicha relación debe estudiarse y construirse cuidadosamente pues también es cierto que reside allí una estrategia más del capital para reproducirse o para responder a una presión social sin que se vean afectados sus logros rentistas y de maximización. Una lectura de la relación de estos discursos con el fenómeno de la globalización aclara sentidos e intenciones (Calvo y Gómez, 2004).

En la lectura de la RSE encontramos algunas apuestas a favor de las propuestas institucionales en el sentido de ubicar estándares para asistir los procesos de información y la utilización de lenguajes tipo XBRL como base para los reportes de sostenibilidad (Rodríguez, 2009) o la Global Reporting Initiative (GRI) como guía para la presentación de información voluntaria de carácter ambiental (Maldonado, 2011). Pero en las fuentes analizadas lo que prevalece es una crítica al discurso de la RSE, al postularse como la nueva ética del capitalismo (Vergara, 2009). La RSE aparece como un conjunto de enunciados que se instalan en la lógica del asistencialismo dado el declive del Estado de bienestar; al ser más un discurso, o por resaltar como acciones socialmente importantes las obvias atribuibles al sentido de “empresa”, dichas acciones concretas no logran impactar positivamente los vínculos sociales por desarrollarse desde el ángulo corporativo y patrimonialista (Ariza, Gómez y León, 2008; Ariza, 2011). La RSE se configura entonces como cosmética, como retórica, como negocio, como un eufemismo del lenguaje empresarial (Quijano, 2010a, 2011).

Así las cosas y en su relación con la contabilidad, la RSE sólo puede ser legítima, por ejemplo, frente al elemento trabajo dentro de la organización, si y sólo si la contabilidad muestra el trato psíquicamente lesivo y perverso hacia el trabajador (Ospina y Rojas, 2011), y si muestra las relaciones reales con el entorno no tanto en la lógica de cómo se distribuyen las utilidades, sino en cómo se producen, y si en esa producción hay un trato digno y respetuoso con los ecosistemas circundantes. Por ello el contador debe hacer una lectura compleja de la organización, trascendiendo miradas reduccionistas propias del interés inversionista (Machado, 2007).

En relación con otras representaciones contables de orden simbólico como lo intelectual o lo cultural, encontramos similares discusiones a lo desarrollado en materia ambiental y social. Persiste un ausentismo de metodologías adecuadas para representar el capital intelectual y el capital cultural (Ocampo, 2008, Martínez D., 2006). La asimetría con lo financiero resulta evidente además de la crítica en la pretensión de abordar estas categorías bajo la misma lógica con la que se reconoce contablemente lo material (Ocampo, 2007; Ordóñez, 2008; Ordóñez, 2009). La ruta que parece más coherente es abordar estos atributos de la realidad avanzando en una perspectiva social que supere las tentativas de apropiación y que promueva más bien una estética por el reconocimiento y la preservación del capital inmaterial de las organizaciones empresariales y sociales.



#### **2.2.2.4. *La contabilidad como sistema de información y comunicación***

Una de las definiciones más utilizadas para referirse a la contabilidad la sitúa como un sistema de información y de comunicación. En esta concepción se mezclan tanto la teoría general de sistemas (sus primeras manifestaciones) como los enfoques comunicacionales. De este modo, en la contabilidad podemos distinguir un emisor (contador), unos medios (sistema operativo contable), un mensaje (datos que se transforman en información contable) y un receptor (usuarios de la información) (Araujo, 1979, 1998; Burbano, 1985; Patiño, 1991; Castaño, Prieto y Machado, 1997). El usuario de la información contable decodifica el mensaje y lo utiliza para sus fines, con lo que se desarrolla un proceso semántico que se complejiza, pues la comunicación se produce no en lo informado sino en lo comprendido por el receptor.

El enfoque de sistemas permite ganar en complejidad, en comprender a la contabilidad en un tejido organizacional con un ámbito de relaciones amplio, y facilita la identificación del impacto de la contabilidad en otros sistemas de la organización como la burocracia, la evaluación y la compensación (Díaz y Julián, 2008; Castro y Quinche, 2007). También implica el acercamiento a la noción de control ya que el sistema contable actúa como un proveedor de negaentropía para mejorar las funciones de la entidad (Restrepo, 2004, 2005).

Los retos que propone la concepción de la contabilidad como sistema de información y comunicación tienen que ver, en primer lugar, con la relación contabilidad y derecho; desde la perspectiva legal el contador público es un elemento más en términos de labor, negando de este modo sus motivaciones y su comportamiento frente al medio que actúa (Burbano, 1985) y es evidente que los sistemas contables funcionan mejor si son adoptados por convicción o necesidad que los que son instaurados por mandato legal (Aristarco, 1983). Los sistemas contables deben transitar de la acumulación de información histórico legal hacia la confección de señales que permitan interpretar el futuro, manipulando datos para ambientes de decisión racional pero también en contextos de incertidumbre (Rueda y Arias, 2009). En segundo término, no debe confundirse el sistema contable parametrizado por un conjunto de estándares, con el sistema de información contable que está relacionado más con las prácticas concretas y cotidianas de la contabilidad, que casi siempre se desarrollan en un contexto de negociación política sobre la imagen más conveniente para la organización en función de los agentes más interesados (Gómez, 2007b)

#### **2.2.2.5. *El poder de la contabilidad en la constitución de la sociedad***

La contabilidad desde los enfoques más legalistas y técnicos es concebida como una herramienta para el reconocimiento y revelación (registro e información) de hechos económicos. En esta lógica aparece como un aparato neutral que no impacta o modela la realidad que supone representar. La utilización de los resultados que provee la metodología contable corresponde a los usuarios de la información, por lo que en esta orientación de la contabilidad sólo se cuestiona los medios, mas no los fines del sistema de información.



En el contexto colombiano existe importante literatura que justamente cuestiona esta concepción de la neutralidad contable. En concreto la contabilidad no es comprendida como una técnica pasiva, sino como un campo del saber con poder constitutivo de la realidad. Este horizonte también permite indicar que si se mejoran los instrumentos conceptuales y operativos de la contabilidad y se cuestionan los fines, podemos aportar en la consolidación de otro tipo de relaciones y vínculos sociales.

Algunas de las expresiones desde este enfoque precisan la contabilidad como una manifestación social de la racionalidad controladora, en tanto se convierte en un instrumento estratégico de predicción del comportamiento y las expectativas más que de simple registro de operaciones (Gracia, citado por Barrios, Fúquene y Lemos, 2010). La contabilidad tiene un profundo contenido ideológico que defiende las condiciones de desarrollo de la propiedad privada (Simon, 1983a) y de esta manera se ha afianzado como una técnica que da cuenta pero que a su vez fortalece las economías dominantes que la utilizan (Martínez, 1996).

La contabilidad se materializa entonces como un saber estratégico, poderoso, como un discurso que produce ciertos disciplinamientos (Ortega, 2007; Quintero, 2010) y genera profundos impactos socio-culturales (Suárez, 2001a, 2001b), dada su capacidad de palear comportamientos organizacionales. No obstante, se le sigue interpretando en las versiones más generalizadas como una especie de microcosmos aislado y extraño a la vida de las organizaciones, incapaz de afectar las relaciones sociales; justamente esta mirada es institucionalizada para legitimar y dar un aura de modernización y racionalización a la organización con finalidades tan encomiables como el bien común (Gómez, 2006c, 2011).

Observemos los siguientes enunciados que ejemplifican este poder constitutivo de la contabilidad:

- No es casual que el modelo contable anglosajón tenga una relación tan directa con los escándalos financieros recientes (Franco, 2007), ni tampoco es casual el predominio de la investigación empírica con énfasis funcional en los vínculos entre información contable e inversiones bursátiles a la luz de la hipótesis de eficiencia del mercado (Ariza, 2009). Estas estructuras contables al favorecer el reconocimiento de ciertas actividades que gravitan en lógicas especulativas de materialidad incierta y al mantener un esquema laxo de control, promovieron que las empresas administraran como realidad, expectativas que vulneraban claramente principios como los de imagen fiel, prudencia, realización y continuidad. Esto como puede colegirse fue insostenible en el tiempo y produjo la debacle de varias organizaciones.
- En lo público hoy en día es fácil constatar cómo la misión actual de la tecnoestructura contable consiste en trasladar a este sector (gubernamental) la racionalidad particular del sector privado, de modo que el capital corporativo colonice y privatice segmentos y funciones concebidas como de carácter público (Ariza, 2009).

- Los Sistemas Contables Administrativos (SCA) pueden ser interpretados como estructuras que permiten anclar ciertas relaciones espacio-temporales de los sujetos que integran la organización dado que contienen esquemas interpretativos, comunican normas y actúan como facilitadores del control (Rivera y Barrios, 2008). En otros términos, muchas de las herramientas contables hacen que las personas sean dóciles a los objetivos de la organización al insertar como verdades, estándares y mediciones que provienen de un saber entendido colectivamente como riguroso y altamente tecnificado.

En atención a que el campo contable no es aséptico frente a la realidad, es válido reivindicarle como una disciplina de contenidos y resultados relativos al devenir y bienestar de las organizaciones humanas, cuyo comportamiento es susceptible de exigencias ético-morales (Álvarez, 2008; Ariza, 2009); la confianza pública tan predicada como atributo de la profesión contable emerge como un resultado de la adecuada relación entre información, control y decisión en las coordenadas propias de la riqueza social y la calidad de vida. La teoría contable debe iluminar los caminos para avanzar en este propósito de favorecer la confianza pública (Rojas, 1999; Gracia, 2004). Por ello debe definirse con sumo cuidado la relación entre información contable y desarrollo social (Gracia, 2004), privilegiar la fundamentación, la normalización como centro de la regulación y fomentar una gremialidad comprometida y activa, en el camino de preservar y orientar el interés público (Franco, 2009a).

#### *2.2.2.6. Enfoques interdisciplinarios para leer la contabilidad*

En los últimos años ha surgido la convocatoria para desarrollar las denominadas perspectivas heterodoxas en contabilidad, las cuales se han caracterizado por fundamentar sus elaboraciones a partir del diálogo con otras disciplinas, especialmente filosofía, sociología, economía política, entre otras. La incursión en estas corrientes fija una revisión profunda de las características e implicaciones ontológicas, epistemológicas y metodológicas atribuibles al conocimiento y a la investigación en la disciplina contable. En especial estudios interpretativos y críticos enriquecerían las descripciones de los fenómenos contables y organizacionales que tienen profundos impactos en los relacionamientos sociales (Gómez, 2004a; Gómez y Ospina, 2009).

Desde sus manifestaciones primitivas la ortodoxia ha estado presente en la configuración de lo que hoy se conoce por contabilidad; por ello no se puede desconocer su importancia; pero si la contabilidad en la comunidad de las ciencias se considera tardía, ha de ser porque ha sido fiel a la doctrina hegemónica y no se ha arriesgado a entrar en campos menos matematizados y más cualitativos (Martínez, 2009). Algunas expresiones sobre vínculos interdisciplinarios que podemos apreciar son:

- La contabilidad y la sociología ha sido uno de los vínculos que se han generado en Colombia en la última década, principalmente, como producto de la formación post gradual de diversos investigadores del área contable en el país en campos

de las ciencias sociales como la educación y la sociología. Esta relación ha dado como resultado trabajos de tipo reflexivo e investigaciones cualitativas básicas que buscan comprender la influencia que tiene la contabilidad en la sociedad, específicamente, en el problema que se genera por su visión instrumental (Calvo, 2004a; Calvo, 2004b; León, 2005; Calvo, 2006; León, 2006), lo cual implica un reto para comprender mucho mejor la contabilidad en su contexto y las posibilidades de que aporte al mejoramiento de la sociedad como dispositivo moral (Gómez, 2007a, Ariza, 2009).

- Se registran estudios literarios, la relación contabilidad y literatura (Cuevas, 2010), y la contabilidad como lenguaje. En especial una mirada de cómo es vista la figura del contador en algunas novelas representativas (Grajales, 2007), la contabilidad como retórica que construye sentidos sobre todo en la validación de la orientación económico financiera (Quinche, 2011; Salazar, 2011) o la contabilidad como lenguaje, como la psique o estado de conciencia del mundo de las organizaciones que configura una especie de subjetividad muy característica de lo postcultural y lo postmoderno (Cuevas, 2011).
- La característica del presente es la ruptura de las relaciones sólidas o de largo aliento. La condición contemporánea hace apología de lo fugaz, de lo efímero y de lo evanescente, descentrando el mundo factual. Estos atributos resultan muy importantes para comprender la forma en que el actual capitalismo financiero y el ultraliberalismo diseña un mercado justamente para satisfacer estas exigencias con ciclos de obsolescencia cada vez más rápidos. El mundo deja de ser sólido y se convierte en líquido y la contabilidad sufre un desfase al ser incapaz de capturar estas nuevas lógicas de corte simbólico e inmaterial (Martínez, 2008).

De modo que la contabilidad gana mucho si logra hacer esfuerzos realmente interdisciplinarios, inscribiéndose en el pensamiento complejo y trascendiendo la mirada cartesiana muy propia de la ciencia clásica (Salgado, 2011).

#### ***2.2.2.7. La regulación contable y la preocupación por el uso de los estándares internacionales de información financiera***

La característica de comparabilidad de la información contable en el marco de un mundo globalizado ha sido usada como el argumento más señero para postular la necesidad de la convergencia a estándares internacionales bajo el modelo IASB. La inversión fluye a un mejor ritmo y se disminuyen los costes de transacción si la información contable en cualquier contexto geográfico se desarrolla siguiendo criterios universales. Si bien en el país existe literatura que hace apología de este proceso de convergencia, también se ha desarrollado una pertinente y aguda crítica a las dificultades e implicaciones que tiene tal tentativa. Las normas contables que se producen bajo el modelo del organismo IASB agencian un conjunto de intereses cercanos a las lógicas financieras, y descuidan atributos fundamentales en la organización como la productividad al relieves el valor razonable como metodología de valoración y al utilizar otras prácticas de reconocimiento que afectan la realidad económica percibida de la entidad (Gómez, 2004; Álvarez, 2007).

La Ley 1314 de 2009 plantea las bases para el proceso de convergencia a IFRS que hará Colombia. Varios actores han desarrollado reflexiones que postulan algunos perjuicios para las empresas y la improcedencia de aplicar ciertas normas teniendo en cuenta la capacidad, tamaño y contexto de las empresas colombianas (Álvarez y Gómez, 2008; Álvarez, 2009a, 2009b; Álvarez y Álvarez, 2010). Iguales bases comprensivas en materia contable no garantizan comparabilidad. La finalidad de esta unificación de criterios contables es mantener y proyectar los elementos de la arquitectura financiera que resulta más funcional para los estados poderosos y las corporaciones (Rueda, 2010a).

#### 2.2.2.8. *Sobre la investigación contable*

Sin duda alguna la investigación contable fue promovida por personajes de la profesión y la academia contable en la década de los 70. Destaca el papel del profesor Jack Araujo de quien hablaremos en extenso en el capítulo relacionado con lo institucional. El carácter de disciplina de la contabilidad demanda procesos de investigación. En el contexto colombiano no podemos afirmar que haya un convencimiento absoluto de esta necesidad pero es evidente que en las últimas décadas se ha promovido como escenario obligatorio para los saberes con pretensiones científicas y como indicador de calidad de los centros universitarios.

Sin embargo, y descontada su importancia, la investigación contable en Colombia ha sido en un porcentaje muy alto desarrollada bajo la metodología reflexiva a priori (ver anexo 2) y a partir de literatura contable existente. Por ejemplo, en esta pesquisa sobre la teoría contable más de un 95% de las fuentes son trabajos derivados de la reflexión de sus autores sin contacto empírico con las realidades, ya sea desde enfoques positivos, hermenéuticos o críticos. En palabras del profesor Gómez (2003a), hemos confundido indagación bibliográfica con investigación y por ello adolecemos de un déficit metodológico y de trabajo empírico<sup>10</sup> esencial para comprender los impactos de la contabilidad y explicar los contextos de operación de la praxis contable.

Es factible encontrar estudios que podríamos llamar críticos (Giraldo, 2008) pero no en coherencia absoluta con lo que Chua (1986/2009) denomina la corriente crítica del pensamiento contable. También son escasos los trabajos que apelan a la utilización de metodologías de investigación cualitativa (Ospina, 2010). Estas carencias señalan la necesidad de virar el desarrollo de la investigación contable proponiendo estudios endógenos e interpretativos de los contextos locales, lo que implica reorientar los presupuestos ontológicos, epistemológicos y metodológicos de la producción de conocimiento (Gómez, 2004a, Rueda, 2007, Gómez y Ospina, 2009). Una investigación más rigurosa, interdisciplinaria y coherente con las necesidades nacionales (Machado, 2001; Quintero, 2002; Ospina, 2005) abonaría también el terreno para mejorar la visibilidad de nuestras publicaciones

---

<sup>10</sup> Es preciso aclarar que en el entorno de la contabilidad es muy común asimilar investigación empírica con investigación positivista. La investigación empírica tiene como fundamento el contacto con realidades concretas, y es en la forma de este acercamiento que podemos hablar de investigaciones más de corte cuantitativo si lo que importa es el dato y la descripción, o de corte cualitativo si lo relevante es la comprensión e interpretación del hecho social.

en las que es palmaria la ausencia de estudios de impacto y la débil, casi nula, participación en revistas indizadas (Macías y Moncada, 2011).

## **2.3. La teoría contable en la Universidad de Antioquia**

### **2.3.1. Contexto**

El caso de la Universidad de Antioquia se inscribe en el marco contextual descrito para Colombia; esta institución fue el primer centro universitario que demostró preocupaciones tangibles por los asuntos de la teoría de la contabilidad. En principio por inquietudes personales de personajes como Lázaro de Greiff, Fabio Alfonso, Jack Araujo, John Cardona y Carlos Fredy Martínez, que impulsaron una mirada menos instrumental de la contabilidad e introdujeron en el ambiente académico las discusiones de autores internacionales como Richard Mattessich, A. C. Littleton, Eldon S. Hendriksen, Paul Grady, Vincenzo Masi, Chatfield, José M. Fernández Pirla, Stephen Zeff, entre otros. Desde el punto de vista de los temas y problemas el papel del profesor Jack Araujo es central, como lo muestran sus inquietudes en los 70's y 80's. Desde un foco más institucional el papel del profesor John Cardona es fundamental pues fue un impulsor de espacios como el Simposio de Contaduría y la Revista Contaduría Universidad de Antioquia, escenarios que consolidaron el compromiso del Departamento de Ciencias Contables por vincularse a las discusiones más de frontera en los temas de investigación y fundamentación de la contabilidad y con el ánimo de servir de referente para la comunidad contable nacional. Estas iniciativas fueron apoyadas por la planta profesoral del programa en la que destacan el rol jugado por profesores como María Eugenia Upegui, Javier Carvalho Betancur, Miguel Ángel Zapata (Q.E.P.D.) y más recientemente el profesor Marco Antonio Machado, prolífico en el desarrollo de materiales derivados de investigación en plurales temas de la disciplina y la profesión contable, quien se vincula con la Universidad de Antioquia en el año de 1998.

No puede negarse el papel que el Grupo de Estudiantes de Contaduría de la Universidad de Antioquia (GECUA) ha jugado en el desarrollo de problemas relacionados con la teoría contable. Varios de los estudiantes que pertenecieron al grupo, hoy son profesores investigadores que sirven en diversas universidades de la ciudad de Medellín estas asignaturas, y recurrentemente publican trabajos en revistas de circulación nacional e internacional. Del mismo modo, en su calidad de estudiantes, ha habido una muy interesante participación reflexiva y escrita en los diferentes eventos de carácter nacional que promueven el pensamiento y la investigación contable.

La propuesta del Encuentro Nacional de Ensayo, de los cuales a la fecha (2012) se han desarrollado cinco versiones, ha favorecido el que se mantenga un interés por temáticas que están emparentadas con el campo de la teoría contable. En un sentido similar el proyecto estudiantil de revista virtual Adversia ha publicado 10 números, espacio en el que es innegable la participación de la teoría contable como objeto escritural. Estos espacios

son acciones concretas que explican el compromiso del programa de Contaduría Pública por garantizar medios para que se maximice la reflexión, la investigación y el pensamiento contable.

Destacamos un par de expresiones que nos permiten ubicar el sentido de la Universidad de Antioquia en la dinámica de construcción de pensamiento en relación con la teoría contable:

La investigación como fuente del saber es el soporte de la actividad docente y tiene como finalidad la generación y comprobación de conocimientos orientados al desarrollo de la ciencia, los saberes y de la técnica y la generación y adaptación de la tecnología para la búsqueda de soluciones a los problemas de un país o región (Cardona, 1998, p. 39). Hoy la madurez de la profesión contable está vinculada sin duda al progreso de la teoría contable (p. 47).

En otras palabras, trabajar en el terreno de la teoría y de la investigación es una actividad enriquecedora y deseable, razón por la cual pienso que este tiempo que le he dedicado a este estudio, no ha sido en vano y los resultados serán de buen recibo para quienes comprenden la importancia de esta labor (Araujo, 1987, p.5).

Por su parte el profesor Machado ha insistido en la necesidad de alfabetización contable y de cualificación de la fisionomía y axiología de la comunidad académica y profesional, lo mismo que el tipo de problemas que deben ser estudiados y las metodologías que deben ser utilizadas, para mejorar la relación de la contabilidad con las necesidades nacionales (Machado, 2001).

### **2.3.2. Los temas más importantes, las preocupaciones, tensiones y discusiones**

#### ***2.3.2.1. El poder de la contabilidad en el proceso de construcción de la sociedad***

En busca de la dignificación de la profesión contable, el profesor Jack Alberto Araujo (1976) publica su primer libro, en el cual se propone un movimiento nacionalista de los contadores públicos colombianos en contra de las grandes multinacionales de contabilidad y auditoría que provenían de los Estados Unidos. Esta propuesta tuvo un importante eco a nivel nacional que hoy por hoy se mantiene, como antecedente para poder comprender las relaciones ideológicas entre contabilidad, regulación contable y mercado de servicios profesionales.

Este poder de la contabilidad también es presentado como oportunidad si comprendemos la representación contable en el marco del constructivismo (Machado, 2011) o si cambiamos el paradigma contable incluida la tradicional ecuación contable (Araujo, 1981, 1987b, 1994), para entregar un relato de la realidad que amplifique valores, no tanto en el terreno de la maximización del beneficio como si en la productividad, la sostenibilidad y la relación fraterna y digna con los seres humanos.

Una lectura bastante crítica de la relación contabilidad y relaciones económicas, en sus manifestaciones de poder y dominación, ha sido desarrollada por algunos estudiantes de Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia. Destacan las reflexiones sobre la actual contabilidad de costos y su complicidad con los atributos del sistema económico capitalista, los problemas de valoración que presenta la contabilidad al escoger como unidad de medida única el precio-dinero, y la necesidad de una contabilidad más comprometida con el cambio social partiendo de la noción de que ella es un producto socio-histórico (Cardona, 2007, 2008, 2010; Fernández y Cardona, 2010).

### *2.3.2.2. Caracterización de la investigación contable*

La preocupación del profesor Araujo acerca de la falta de escritura sobre la investigación en contabilidad en la década de los 70's, lo llevó a estudiar diversos autores extranjeros como Paul Grady, Eldon Hendricksen, R. F. Salmonson, Roberto Dutilly, Federico Gertz Manero, Fernando Boter, Antonio Goxéns y Joseph Vlaemminck, lo cual le permitió plantear que era necesario fundamentar la contabilidad a nivel teórico centrado en el objetivo de la contabilidad como sistema informativo (Araujo, 1979). Este trabajo despertó el interés de diversos investigadores en contabilidad del país que empezaron el camino hacia la fundamentación epistemológica de la contabilidad.

Dicha necesidad por la investigación en la disciplina contable continuó, tal como lo evidencian los trabajos del profesor Machado (1998, 2000b, 2001), para quien es necesario que el contador público aborde los procesos de investigación para aportar en el desarrollo del país y del mundo y mejorar la calidad de vida de los seres humanos.

Por su parte, el profesor Ospina (2005) dejó al descubierto algunos vacíos que subyacen en la investigación contable y que es necesario subvertir para que se pueda trascender en el accionar contable. Estos planteamientos se hacen en torno al problema de la objetividad en la investigación, la carencia de la diversidad metodológica y la necesidad de la transdisciplinariedad en contabilidad, para abordar problemas mucho más complejos como los que realmente posee la sociedad, en la cual tiene presencia el pensamiento y la praxis contable.

### *2.3.2.3. Naturaleza, objeto y método de la contabilidad (Epistemología contable)*

Desde las primeras reflexiones elaboradas por el profesor Jack Araujo era manifiesta su preocupación por la naturaleza del saber contable. Para él, era preciso entender que la contabilidad exige ser pensada no simplemente en el marco de los problemas particulares, sino en el plano del conocimiento, que ve a la contabilidad en sentido universal, y justamente desde esa visión poder examinar con el fondo del caso los problemas particulares (Araujo, 1979). Del mismo modo, la teoría de la contabilidad debía trascender la mirada superficial que siempre hacía descripciones del “qué” y “cómo hacer” y no las preguntas más relevantes de las causas de los fenómenos y hechos sociales y de las consecuencias de los mismos (Araujo, 1979). Por lo tanto, cuando se habla del pensamiento,



de las ideas contables dominantes en un momento determinado, debemos utilizar el método histórico para dar cuenta de la dinámica y las condiciones en que interactuaban los contadores de esa época objeto de estudio. En esto la dialéctica es nodal para comprender las relaciones y contradicciones sociales que dan origen y explican la manifestación de la contabilidad en un contexto histórico determinado (Araujo, 1983b).

Como parte del interés por evidenciar una definición de contabilidad más abarcativa de su complejidad, el profesor Araujo (1998), realiza un trabajo de análisis de algunas acepciones sobre contabilidad que se utilizaban en el ámbito de formación del contador público colombiano, en el cual se incluyó la definición de la *American Accounting Association*. Dicha reflexión lo llevó a proponer que la definición de la contabilidad debía estar en el campo de su reconocimiento como sistema de información y comunicación.<sup>11</sup>

Además de este interés por los elementos constitutivos de la contabilidad, la discusión por el método (Araujo, 1983b), el objeto de estudio (Araujo, 2007),<sup>12</sup> también el profesor Araujo hacía advertencias sobre lo incompleta que resultaba la representación contable de raíz financiero patrimonialista:

Esta información está viciada por completo, por cuanto sólo le interesan determinados aspectos unilaterales de los fenómenos de que se ocupa (la contabilidad) y por otro es distorsionada ya que no considera ciertos fenómenos que afectan seriamente los hechos estudiados desvirtuando su análisis y por ende su síntesis en los estados financieros que elabora (Araujo, 1987a, p.7).

El profesor Machado (1999) en el marco de la contabilidad como una ciencia social, propone como objeto de estudio de la contabilidad en el nivel formal las relaciones del hombre con la sociedad y sus productos, compartiendo de esta forma el objeto de estudio de las ciencias sociales en general. A nivel del objeto material estático expresa que es la riqueza, y como objeto material dinámico la circulación de la riqueza, generando un precedente bastante importante para la fundamentación de la contabilidad en Colombia. Esta propuesta surge a través de una metodología denominada constructiva que implica la articulación de la argumentación a partir de la conjunción de las vías históricas, empíricas, analíticas e histórico-empíricas.

#### 2.3.2.4. *La historia de la contabilidad*<sup>13</sup>

Algunos interesantes aportes se han realizado desde la Universidad de Antioquia en torno a la historia de la contabilidad, particularmente en Colombia. El primer trabajo del que se tiene referencia es del profesor John Cardona (1984), quien compila información

---

11 Vale la pena señalar que este trabajo es de la década de los 70's, sólo que vio la luz en una fuente más formal para el año citado, 1998.

12 Del mismo modo este trabajo publicado en el año 2007, lo venía desarrollando el profesor Araujo desde la década de los 90.

13 En general, en el país los trabajos sobre historia de la contabilidad son muy pocos. Evidenciamos un trabajo del profesor Ariza (1999-2000) sobre la contabilidad en el modo de producción precolombino.



sobre el reglamento de contabilidad de la compañía minera de Antioquia del año 1877, trabajo que continúa posteriormente con una revisión de la profesión contable en Antioquia para el periodo 1850-1900 en cual se observa la teneduría de libros, la figura del inspector y la del revisor fiscal (Cardona, 1988).

La profesora Fabiola Gómez (1985) señala que para el año 1864 la asamblea constituyente del Estado soberano de Antioquia crea una oficina de contabilidad en la administración general con el fin de examinar y fenecer las cuentas del erario durante el periodo anterior. Esta función luego es emulada para lo que sería más adelante en el orden nacional la Contraloría General de la República.

Los profesores Pulgarín y Cano (2000) realizan una compilación de la historia de la contabilidad pública en Colombia que va desde el descubrimiento de América en 1492 hasta la década de los 90's, trabajo que aún se puede observar como referente en las distintas actividades que ejecuta la Contaduría General de la Nación.

Igualmente, en esta línea de estudio, el profesor Machado (2006) elabora un artículo en cual deja en evidencia la historia de la representación contable en Colombia, a través de normativa emitida en el país, en la cual destaca tres imaginarios: información, certificación y control.

Y, por último, se observa el trabajo de los estudiantes García, Vásquez y Zapata (2011) quienes interesados por la historia de la contabilidad en Antioquia, desarrollan su trabajo de grado centrado en las características de la contabilidad de principios del siglo XX en el Ferrocarril y en la gobernación de Antioquia; este artículo permitió evidenciar que las prácticas de aquella época se fundamentaban en la adecuada teneduría de libros.

### *2.3.2.5. Representación y modelación contable*

En especial la noción de representación y modelación contable ha sido explorada en diversas aristas por el profesor Marco Machado. El centro de esta preocupación tiene que ver con si la contabilidad presenta un correlato adecuado de la realidad financiera, administrativa, económica y social (FAES). Las primeras manifestaciones de los trabajos en este campo apoyaron la idea de la necesidad de un isomorfismo entre contabilidad y realidad económica; sin embargo, el avance de las investigaciones fue mostrando que lo representante y los modelos terminan siendo una esquematización parcial y muchas veces incompleta y tergiversadora de lo real.

Una forma de abordar el tema coloca en la palestra la capacidad de representación y las limitaciones de la tradicional partida doble para captar la complejidad de la realidad socioeconómica (Machado y Zapata, 2000; Machado 2000a; Machado, 2009b) que en la contemporaneidad enfrenta el fenómeno de la globalización y la lógica de la sociedad del conocimiento.

Lo particularmente interesante del abordaje de la problemática por la vigencia de los modelos de representación contable, es el detallado trabajo que era menester para caracterizar lo que hace la contabilidad y para señalar distinciones que sirven a la disciplina incluso por fuera del tema objeto de discusión. En este particular el profesor Machado ha sido incisivo en advertir el conjunto de malentendidos que hay en materia contable, por ejemplo, al confundir modelo contable, con sistema de información contable, con metodología contable, con proceso contable e incluso con información contable. Estas precisiones permiten ubicar con un mayor rigor epistemológico los lugares desde donde se pueden entender las limitaciones de la representación contable.

Visto desde el horizonte de la complejidad, donde los eventos se producen por causas múltiples, el conocimiento avanza a velocidades insospechadas, y la realidad se comporta caóticamente o con pautas de orden indeterminadas, la contabilidad debe superar sus propios preconceptos: en palabras del profesor Machado superar y adaptar las nociones comunes sobre la técnica, lo temporal, lo dimensional, lo cognoscitivo, lo empresarial, entre otros, es el soporte para transitar en contabilidad de lo empírico a lo formal, de lo estático a lo dinámico, de lo elemental a lo holístico, de lo financiero a lo ambiental, de lo inductivo a lo científico, de lo simbólico a lo gráfico, de lo aritmético a lo sistémico, de lo dual a lo multidimensional y de lo simple a lo complejo (2000, p. 31-33). Mejorar el papel de la representación contable requiere como condición *sine qua non* trascender las posturas reduccionistas de la contabilidad, sobre todo las provenientes de la doctrina financiero – patrimonialista.

En este sentido se requiere, entonces, formular nuevos modelos contables soportados en coordenadas distintas de lo ontológico y lo metodológico, por ejemplo en la tensión realismo y construccionismo, y en la exploración de la relación modelo contable, nuevos servicios profesionales y necesidades nacionales (Machado, 2002, 2004a, 2009a, 2009b, 2009c, 2011), sin perder de vista las consecuencias que tiene el proceso representacional en una época “del mundo como imagen” donde lo real casi siempre es percibido como lo representado para poder “disponer” y moldear la realidad. Representar contablemente genera consecuencias en la construcción de la realidad (Ospina, 2001)

Este enfoque ha servido de medio para que algunos estudiantes y profesores de la Universidad de Antioquia emprendan diversos aportes en torno al debate de la realidad que representa la contabilidad; trabajos como los de Gómez, Ospina y Bustamante (2000), Castaño (2007) y Flórez (2008)<sup>14</sup>, dan cuenta de la necesidad de replantear los fundamentos de la contabilidad para que se realicen representaciones adecuadas de la realidad, modelación y simulaciones, que permitan la evolución de la disciplina contable.

---

14 El trabajo del estudiante Juan Gabriel Flórez fue merecedor del primer puesto en el Tercer Encuentro Nacional de Ensayo Contable, llevado a cabo en la Universidad de Antioquia en noviembre del año 2008.

### 2.3.2.6. *La regulación contable y la preocupación por el uso de los estándares internacionales de información financiera*

Una referencia especial merece la discusión que se ha realizado a nivel regulativo de la contabilidad en Colombia por parte de los integrantes de la comunidad contable de la Universidad de Antioquia. En primer lugar, llama la atención el interés desde los profesores del programa por un mejoramiento en las normas de contabilidad a fin de lograr los objetivos de utilidad y que los usuarios de la información fueran beneficiados. Esta situación llevó a la reflexión en torno a las normas de contabilidad (Cardona, Upequi y Aguiar, 1986; Cardona, 1987a), así como del adecuado cumplimiento por parte de las organizaciones colombianas (Cardona, 1986, 1987b).

Adicionalmente, se promovió la discusión sobre la necesidad de distinguir entre regulación contable y teoría contable, dado que se estaba generalizando un reduccionismo a la contabilidad a través de los procesos regulativos (Cardona, 1989).

Con la llegada del decreto reglamentario 2649 de 1993 y la introducción de la inflación en la contabilidad también se propició la discusión sobre los procesos regulativos y su relación de la teoría contable, pues tal como lo manifiestan los profesores Araujo (1994) y Cardona (1995), la inclusión de los ajustes por inflación dieron luz verde a la entrada en Colombia del paradigma de la utilidad de la información para la toma de decisiones.

En relación con el tema de los fundamentos de la regulación contable, la evaluación del marco conceptual era una tarea obligada en la que se requería que este proceso de estandarización estuviera soportado en una potente fundamentación filosófica y en un conjunto de atributos que proveyeran unidad de criterio para la actuación del contador público (Cardona, 1996).

Posteriormente, algunos estudiantes del programa, abordaron a través de una investigación cuantitativa básica el problema de la uniformidad contable en Colombia y evidenciaron la confusión existente entre los conceptos de uniformidad y consistencia (Duque, Delgado y Muñoz, 1996).

En torno a los procesos de regulación internacional direccionados por la discusión de la pertinencia del uso de los estándares internacionales de contabilidad (o normas internacionales de información financiera), los profesores Carvalho y Cardona (2003), desarrollaron un estudio comparativo del marco conceptual del IASB con las normas contables colombianas, evidenciando que el modelo propuesto para la estandarización internacional era mejor y que por ende debían implementarse medidas en Colombia para acercarse a esta propuesta. Adicionalmente, esta reflexión continuó con el trabajo de comparación de estos mismos modelos pero ya a nivel general desarrollado por Álvarez, Sepúlveda, Muñoz y Londoño (2005), donde se describen las características de uno y otro, frente al proceso de adopción que ya se discutía en el país con mayor fuerza desde 1999 cuando la Ley 550 de ese año propuso la revisión de las normas contables y la armonización de las

normas del país con las internacionales, para un mayor acceso de las empresas colombianas a recursos en el exterior.

No obstante, la forma en que se venía discutiendo en el país sobre un proceso de adopción o armonización de las normas contables llevó a las estudiantes Ocampo y Echavarría (2004), a realizar una crítica sobre la principal posición de adopción, debido a que esta situación impedía comprender el contexto en el cual se iban a utilizar las normas, sin posibilidad de observar estudios de impacto que previnieran perjuicios para la revelación económica financiera de las empresas, siempre que era plenamente identificado que toda norma contable genera un efecto económico.

Adicionalmente, el profesor Machado (2005) expresó que era necesario asumir una postura planificadora de las políticas de contabilidad para diseñar sistemas contables acordes al entorno, lo cual involucra que no se trata simplemente de adoptar normas internacionales de información financiera por moda sino que se debe realizar un análisis de las implicaciones en la práctica de un proceso de regulación que posiblemente no esté acorde a las necesidades nacionales. De esto se infiere que en el escenario contable moderno más valdría hablar de planificación que de regulación contable.

### ***2.3.2.7. Los vínculos de la contabilidad con otras disciplinas - Interdisciplinariedad***

La contabilidad social y la contabilidad medioambiental también han sido objeto de discusión en la Universidad de Antioquia. Los aportes en este sentido provienen de los profesores Araujo (1989, 1995), Martínez (1998), y Machado (2003, 2004b), quienes consideran que es necesario que la contabilidad busque el bienestar social y ambiental a través del diseño de nuevas herramientas para revelar hechos de carácter social y ambiental que faciliten la interacción de los diferentes agentes sociales en temas que los implican. Adicionalmente, en esta discusión se busca aumentar el estatus de la profesión contable en pro del mejoramiento de la calidad de vida, el desarrollo de la confianza pública y la defensa del interés público.

Asimismo, la exploración de los distintos vínculos que tiene la contabilidad con otras áreas del conocimiento y sus significaciones en la práctica contable fueron analizados por el profesor Ospina (2005, 2006) quien entiende que no se trata sólo de hacer relaciones sumativas, sino que cada lazo que se genera en el conocimiento a través de la interdisciplinariedad llena de nuevos sentidos a la disciplina contable y tiene un impacto en el accionar del contador público. En palabras de la estudiante Alzate (2011) la teoría contable debería ser producto del pensamiento intersubjetivo no sólo entre contables sino en su relación con otros actores sociales.

Los estudiantes de la Universidad de Antioquia también han señalado la posibilidad de abrir las fronteras del saber contable; planteamientos como los realizados por Salazar, Londoño, Guevara y Vergara (2005) y Ocampo, Lastra y Gómez (2008) desarrollan a través de la relación contabilidad y cultura, nuevos caminos para la discusión y la redefini-

ción conceptual de la Contabilidad, esbozando además la necesidad de vincular las cuestiones y preocupaciones sociales con el saber contable, permitiendo superar las posturas reduccionistas manejadas desde la lógica contable ortodoxa. Por ejemplo, los estudiantes Gaviria, Higueta, Seguro y Giraldo (2010), proponen el modelo Bohemia, para acercarse a la realidad de la manifestación artística teatral utilizando variables de orden cualitativo que logren captar los atributos simbólicos de este campo de las artes.

#### 2.3.2.8. *Responsabilidad social empresarial y transparencia de la información contable*

En medio de las discusiones sobre la información que se debe presentar a los diversos usuarios y la dinámica empresa-sociedad surge el concepto de responsabilidad social empresarial (RSE) o responsabilidad social corporativa (RSC). Frente a este tema, el profesor Machado (2007) expresa la necesidad que se fue creando a nivel de las organizaciones para que los contadores públicos emitan información referente a la responsabilidad social de las mismas, asunto que implica la necesidad de contar con visores macro y micro de responsabilidad social corporativa puesto que la sociedad cada vez le exige más este tipo de información.

Asimismo, con el fin de identificar prácticas de responsabilidad empresarial, las profesoras Medina y Álvarez (2011) aplicaron el instrumento diseñado por la *Global Reporting Initiative (GRI)* conocido como la guía G3 en algunas de las grandes empresas manufactureras del Valle de Aburrá, evidenciando que algunos hechos que deben ser cumplidos por ley se presentan como RSC. Al parecer las empresas al presentar información según la guía GRI logran mejorar su gestión social, el impacto en el talento humano y en su relación con el medio ambiente.

## 2.4. Algunos temas de la teoría contable en la perspectiva internacional

En un breve repaso por los últimos aportes en la línea de nuevos desarrollos de la teoría contable a nivel internacional, se analizaron algunos textos de revistas reconocidas mundialmente como *Accounting, Organizations and Society*, *The Accounting Review*, *Journal of Accounting Research*, *Journal of Accounting and Economics* y *Critical Perspectives on Accounting*, privilegiando aquellos que aparecían como artículos top o los más citados, y que tuvieran un vínculo directo con la temática de la línea de investigación, teniendo, además, como límite de antigüedad, el año 2007. Adicionalmente, en torno al trabajo que se desarrolló, se encontró un trabajo significativo del profesor español Esteban Hernández Esteve<sup>15</sup> frente a la historia de la contabilidad, el cual recoge el estado del arte de la investigación de esta temática en el periodo 2000-2007, considerando como las revistas especializadas en la historia de la contabilidad a la *Accounting Historians Journal*, *Accounting, Business and Financial History*<sup>16</sup>, *Accounting History*, *Contabilità e Cultura*

15 Actual presidente de la Comisión de Historia de la Contabilidad de la Asociación Española de Contabilidad y Administración (AECA). Este autor lleva más de 30 años investigando acerca de la historia de la contabilidad.

16 A partir de 2011 *Accounting History Review*.

*Aziendale y De Computis*, lo cual se complementó con una entrevista del mismo autor realizada en 2011 en la cual menciona las cuatro grandes fases para la investigación en este tema.

Con la información recolectada, se clasificaron los artículos en siete grupos, teniendo como referencia algunos ejes temáticos en los cuales los trabajos de los investigadores en el área contable coincidían. A continuación se presenta una descripción de los atributos más importantes.

#### **2.4.1. La regulación contable y la preocupación por el uso de los estándares internacionales de información financiera**

En los últimos diez años, con el importante aumento de la estandarización contable a nivel global, se han generado diversas investigaciones que dan cuenta de algunas preocupaciones por los intereses que subyacen a esta implantación del modelo internacional y, además, los efectos que esto trae para los mercados y, en general, para la toma de decisiones a nivel microeconómico. Es así como aparecen investigaciones destacadas donde se analiza la influencia de las cuatro grandes organizaciones de contabilidad en el mundo y su injerencia en el ámbito de la regulación internacional de la contabilidad, tal como lo explican Suddaby, Cooper y Greenwood (2007). Asimismo, surge el interés por investigar, desde distintos enfoques, el proceso de armonización o convergencia hacia estándares internacionales de contabilidad (Rodrigues y Craig, 2007) y el papel de las organizaciones multilaterales en el proceso de implantación de prácticas de contabilidad (Neu y Ocampo, 2007). Se han realizado estudios sobre la regulación contable y su impacto en las organizaciones como se evidencia en el trabajo de los profesores Gao, Shuang y Zimmerman (2009).

En medio de estos procesos regulatorios, aparece en el mapa de la investigación uno de los grandes dilemas que se posee en la representación contable, que tiene que ver con los modelos para la medición y valoración. Es por ello que se resaltan investigaciones en el tema del valor justo (o valor razonable) y la crisis en la que se encuentra inmersa la contabilidad para su reconocimiento, principalmente por los hechos que suceden en la contabilidad a valor razonable en medio de las crisis financieras (Ramanna, 2008 y Laux y Leuz, 2009). Sumado a ello, continúa un debate que lleva muchos años en el ámbito académico y profesional sobre la valoración contable a precios de mercado versus el costo histórico y sus implicaciones en distintos contextos (Allen y Carletti, 2008).

#### **2.4.2. Los vínculos de la contabilidad con otras disciplinas - Interdisciplinariedad**

La investigación en contabilidad ha permitido evidenciar, fortalecer, criticar o crear, relaciones entre la contabilidad con otras áreas del conocimiento, como producto de los distintos esfuerzos interdisciplinarios para fortalecer su base conceptual y con ello, la forma de comprender los resultados que de la misma se derivan y su interacción con la realidad.

De estas relaciones, la que más se destaca, y que adicionalmente posee una representativa cantidad de aportes, es la relación entre el medio ambiente y la contabilidad, que ha sido denominada contabilidad ambiental o contabilidad medioambiental, en la cual la contabilidad se presenta como herramienta para el activismo al interior de las organizaciones (Ball, 2007) o como herramienta de legitimación de prácticas de las empresas que atentan contra el medio ambiente (Cho y Patten, 2007; Clarkson, Li y Richardson, 2008; Mackenzie, 2009; Hopwood, 2009; Lohmann, 2009; Aerts y Cormier, 2009).

En sintonía, la contabilidad social ha aparecido en escena debido a las críticas que se han hecho sobre la forma en que viene siendo utilizada para el servicio de intereses particulares de algunas organizaciones sin que en el fondo cumpla su cometido social (Spence, 2009), donde adicionalmente surge una preocupación integral por los resultados de la contabilidad social y la contabilidad medioambiental para las organizaciones bajo la concepción actual (Spence, Husillos y Correa, 2010).

Se observan algunos aportes en cuanto a la contabilidad dialógica (Brown, 2009), contabilidad del capital intelectual (Gowthorpe, 2009) y contabilidad y religión (McGuier, Omer y Sharp, 2012), en los cuales predomina un interés por investigar acerca de cómo entender de una forma diferente el concepto de contabilidad, debido a los elementos que están detrás de su concepción y los efectos que esto conlleva sobre las representaciones que la misma realiza.

### **2.4.3. Los distintos esfuerzos por comprender la práctica contable en su contexto**

La comprensión del contador público y la forma en que él se relaciona en sociedad, también ha sido objeto de estudio para los investigadores a nivel internacional. De este modo, se encuentran artículos de investigación que aportan en esta temática desde diferentes enfoques tales como: el análisis de la contaduría desde la sociología de las profesiones (Annisette y Kirkham, 2007), el impacto de la ideología política sobre la configuración de la profesión contable (Sian, 2007) y, en general, se han aportado diversos estudios sobre el contador público y su comportamiento en la sociedad (Briggs, Copeland y Haynes, 2007; Boyce, 2008; Haynes, 2008; Jeacle, 2008). Se utilizan nuevas teorías para comprender al profesional contable y la forma en que se desempeña, como por ejemplo, el trabajo de Lounsbury (2008) relacionado con la teoría institucional y su impacto en la práctica contable.

A partir de estos autores, se puede comprender cómo la práctica contable viene siendo analizada a fin de que los profesionales de la contabilidad entiendan cómo su función tiene efectos importantes en la sociedad de la cual hacen parte y por ende, se requiere profesionales que no estén ajenos a la realidad que vive el mundo sino que sean proactivos debido al impacto que tienen sus actividades sobre las organizaciones y, en general, en la comunidad.

#### 2.4.4. ¿Cómo se investiga en contabilidad?

La metodología de la investigación en contabilidad, también ha sido objeto de estudio; por ejemplo, existe una oposición hacia la investigación contable basada en métodos con variables instrumentales (Larcker y Rusticus, 2010) y por otro lado, aparece el trabajo de los profesores Clive, Francis y Wang (2012), donde se cuestiona el uso indiscriminado de modelos en investigación contable sin tener en cuenta las implicaciones que esto trae sobre los resultados. Asimismo, se encuentra un grupo importante de investigadores del área contable que estudian el futuro de la investigación interpretativa como una alternativa frente a la corriente principal de investigación en contabilidad (Ahrens, Becker, Burns, Chapman, Granlund y otros, 2008; Armstrong, 2008). Kim (2008) sugiere utilizar el método de historia oral para estudios de raza, género y etnia vinculados con la evolución de la contabilidad.

En esta misma línea, Merchant (2008) se cuestiona acerca del uso de la investigación interdisciplinaria en contabilidad (Interdisciplinary accounting research [IAR]) y su poco impacto en la comunidad investigativa en Norteamérica, principalmente porque en estos países está fundada la corriente principal de investigación en contabilidad, la cual encuentra falencias en este tipo de investigación.

#### 2.4.5. El problema de las prácticas de accountability (rendición de cuentas) y la responsabilidad social corporativa

Las diversas crisis financieras que se han dado en el mundo a través de su historia no sólo han impulsado la creación de normas que tratan de subsanar los errores del pasado, sino que también han generado propuestas en torno a la creación de nuevas herramientas de las organizaciones para ser mucho más transparentes frente a la sociedad en la cual están inmersas. Sin embargo, a nivel de la contabilidad, algunas estrategias como la rendición de cuentas, vinculada a la responsabilidad social corporativa, no han podido ser lo suficientemente creíbles en la práctica, puesto que los informes revelan situaciones diferentes a las que se evidencian en la sociedad (Cooper y Owen, 2007). Por otro lado, Lehman (2007) evalúa la rendición de cuentas de las entidades de la sociedad civil como las ONG como posibilidad de cumplir con el objetivo de dicha práctica, para el mejoramiento de la sociedad desde las mismas entidades denominadas sociedades civiles, dado que las organizaciones habituales con ánimo de lucro han fallado en este intento.

Se han realizado investigaciones en torno al problema en la revelación de las prácticas de buen gobierno en las empresas familiares (Ali, Chen y Radhakrishnan, 2007), la efectividad de las tecnologías de la información y comunicación para mejorar la rendición de cuentas (Pina, Torres y Acerete, 2007), la relación entre el discurso administrativo de los informes de gestión y el desempeño financiero de la empresa (Li, 2008) y la manipulación de la información contable (Badertscher, 2011 y Zang, 2012), incluso de los flujos de efectivo (Fen, 2012).



#### 2.4.6. El poder de la contabilidad en el proceso de construcción de la sociedad

Hace parte de la investigación en contabilidad a nivel internacional, el interés por comprender cómo la contabilidad tiene influencia no sólo en los procesos de toma de decisiones de los usuarios de la información, sino en la misma evolución de la sociedad y la forma en que se estructura. Por esta razón, aparecen investigaciones como la de Chiapello (2007), donde se evidencia la influencia de la contabilidad por partida doble en el nacimiento del capitalismo. Asimismo, se analiza el comportamiento de los usuarios de la información según las políticas de contabilidad, como la relación de la contratación de deuda y el conservadurismo contable (Gigler, Kanodia, Sapra y Venugopalan, 2009; Zhang, 2008; Beatty, Weber y Yu, 2008), del conservadurismo y la reducción de costos de agencia (Ahmed y Duellman, 2007), la relación de los incentivos y la manipulación contable (Armstrong, Jagolinzer y Larcker, 2010), el poder dominante de la lógica contable (cuantitativa) para la toma de decisiones (Broadbent, Gill y Laughlin, 2008).

También, es de interés general de los investigadores del área contable, el efecto de los indicadores de desempeño sobre los gerentes desde el punto de vista de la motivación (Hall, 2008) o de los mismos empleados de la empresa a nivel operacional tal como lo muestra el estudio de Wouters y Wilderom (2008). Otra de las perspectivas abordadas ha sido la contabilidad como sistema de información integrado y herramienta de control para el ejercicio de la gestión sobre la organización (Charpman y Kihn, 2009).

Biddle, Hilary y Verdi (2009) realizaron una investigación acerca de la relación entre la calidad de la información contable y su posterior efecto en una inversión eficiente, lo cual permite entender el interés permanente para que la contabilidad posea capacidad predictiva para los usuarios de la información, en este caso, de potenciales inversionistas.

#### 2.4.7. Historia de la contabilidad

Según Hernández (2008), quien realizó una investigación sobre los artículos publicados en el área de historia de la contabilidad en el período 2000-2007, los trabajos que tienen más participación son los que refieren a contabilidades específicas de distintas organizaciones con un 31% del total de trabajos publicados. Entre este tipo de contabilidades, se encuentran las del sector privado con un 62% de trabajos, las del sector público con un 27% y las de las instituciones eclesíásticas 11%.

A renglón seguido se encuentran las publicaciones sobre el estado del arte de la historia de la contabilidad e ítems epistemológicos, donde según Hernández (2008) se resalta la discusión entre la tradicional historia de la contabilidad y la nueva historia de la contabilidad. Los trabajos en esta sublínea aglutinan el 16% de los trabajos estudiados.

En tercer lugar se posicionan los estudios sobre educación contable, formación de la profesión contable y las asociaciones de contadores con un 11% de trabajos, lo cual se considera por parte de Hernández como uno de los temas favoritos de los nuevos historiados

de la contabilidad. Y por último, resalta los trabajos que tienen como objeto textos y autores de la contabilidad con un 9% de los estudios realizados.

Otros temas que aparecen en el trabajo de Hernández (2008) y que tienen menor representatividad porcentual trabajan tópicos acerca de la auditoría y control, contabilidad de costos, regulación contable y armonización, estudios sobre especialidades de contabilidad (diferentes a contabilidad de costos), contabilidad en tiempos antiguos y sociedades primitivas, estudios generales sobre la contabilidad en la cultura occidental, sistemas de contabilidad en la Edad Media e inicios de la Edad Moderna diferentes a la partida doble, y origen y significancia de la partida doble en la teneduría de libros.

En términos de la investigación de la historia de la contabilidad el profesor Esteban Hernández Esteve distingue cuatro fases:

1. Se estudian, de forma casi exclusiva, los tratados de Contabilidad. El interés se centra en la evolución de las técnicas, prácticas e ideas contables.
2. Comienza en 1937. Se generaliza el estudio directo de los libros de cuentas.
3. Aborda la influencia que la Contabilidad tiene en el contexto.
4. Inicia en 1980, aproximadamente. Se aplica un planteamiento posmodernista-relativista que introduce elementos ideológicos. (Olivera, 2011, p. 34)

Esta forma de clasificación permite evidenciar la evolución que ha tenido la investigación de la historia de la contabilidad a nivel mundial y abre las puertas para seguir avanzando sobre la misma.

## Epílogo

Por definición creemos que un estado del arte es conclusivo. Es decir, en él se consignan síntesis de universos temáticos, en este caso, la teoría contable. Cualquier conclusión que se nos ocurre no es una síntesis sino que termina en el terreno de lo redundante.

Visto en conjunto nos parece que en Colombia ha habido buena producción en la línea de Teoría contable; la dispersión de los trabajos nos dejaba, previo a este análisis, una sensación diferente. También confirmamos que mucho de este material procede de espíritus inquietos más que del trabajo comprometido de la mayoría de las instituciones, esto teniendo en cuenta que en Colombia hay más de 150 programas de Contaduría Pública. Otra característica a resaltar es que la teoría contable está muy atizada por la necesidad de la crítica permanente para ejercer una suerte de fuerza sísmica que provoque movimiento conceptual.

Intuimos que en Latinoamérica algunos de los horizontes temáticos abordados encuentran mayor eco en Colombia; es el caso de los estudios epistemológicos, los trabajos interdisciplinarios, y la noción de la contabilidad como poder constitutivo de la realidad.

Aunque este texto hace parte de un proyecto mayor con ocasión de la conmemoración de los 50 años del programa de Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia, no es un juicio parcializado el que subrayemos la importancia y relevancia de esta institución para el desarrollo de la teoría contable en Colombia. Los trabajos de los profesores tratados en el capítulo sobre lo institucional han sido inspiradores para mantener estos esfuerzos por la fundamentación contable y el desarrollo de la teoría y la investigación contable en Colombia. A los profesores John Cardona Arteaga y Jack Alberto Araujo, quienes hoy disfrutan de su merecida pensión, les debemos un fuerte agradecimiento por su trabajo plural y decidido por una disciplina y una profesión más robusta y consciente de su papel social.

Algunos retos que quedan si se nos permite hacer una invitación a la comunidad académica nacional:

- **RETO 1:** consolidar la investigación contable enriqueciendo y diversificando las metodologías de investigación utilizadas. Hacer investigación empírica tanto cuantitativa como cualitativa, ortodoxa (rigurosa) como heterodoxa.
- **RETO 2:** Insistir en la necesidad de que el ejercicio profesional debe ser guiado por poderosos constructos conceptuales y teóricos. Esto implica un profundo acercamiento a la regulación contable y al ejercicio profesional. Debemos tener presente que contabilidad no es igual a producir estados financieros y que como contables podemos ofrecer otras rutas comprensivas para que las organizaciones sean más productivas y más responsables con el desarrollo de la confianza pública y el interés público.
- **RETO 3:** Es urgente que reconozcamos los desarrollos en materia de teoría contable y los demás campos disciplinares y profesionales, en el contexto internacional. Esto para poder entender si la comprensión endógena que hacemos de nuestros procesos puede ser enriquecida.
- **RETO 4:** Desarrollar el campo de la historia de la contabilidad. Para algunos autores en este segmento de la disciplina se esconden valiosos tesoros para comprender el presente. En Colombia esta línea de trabajo está casi desterrada del contexto académico y por ende de los programas curriculares.
- **RETO 5:** Mancomunar esfuerzos para visibilizar los trabajos de los profesores, investigadores y profesionales en el campo de la teoría contable. En Colombia se desarrollan muchos eventos y existen muchas revistas que podrían mejorar su calidad si se dosifican en número pero se potencian en trabajo interinstitucional.

## BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- Aerts, W. y Cormier, D. (2009). Media legitimacy and corporate environmental communication. *Accounting, Organizations and Society*, 1(34), 1-27.
- Ahmed, A. S. y Duellman, S. (2007). Accounting conservatism and board of director characteristics: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Economics*, 2-3(43), 411-437.
- Ahrens, T.; Becker, A.; Burns, J.; Chapman, C. S.; Granlund, M. y otros. (2008). The future of interpretive accounting research-A polyphonic debate. *Critical Perspectives On Accounting*, 6(19), 840-866.
- Ali, A.; Chen, T. Y. y Radhakrishnan, S. (2007). Corporate disclosures by family firms. *Journal of Accounting and Economics*, 1-2(44), 238-286.
- Allen, F. y Carletti, E. (2008). Mark-to-market accounting and liquidity pricing. *Journal of Accounting and Economics*, 2-3(45), 358-378.
- Álvarez, H. (2007). Contabilidad, valoración y distribución de la riqueza. Una visión crítica. *Lúmina*, 8, 172-204.
- Álvarez, H. (2008). Contabilidad, juicios ético-morales y desarrollo humano: una reflexión en la perspectiva de la interdisciplinariedad. *Lúmina*, 9, 8-19.
- Álvarez, H. (2009a). La dicotomía valorativa en el modelo contable NIC-NIIF: una reflexión a la luz de la teoría económica del valor. *Lúmina*, 10, 59-97.
- Álvarez, H. (2009b). Los problemas de la valoración en el modelo contable IASB. *Revista Internacional Legis de contabilidad & auditoría*, 40, 49-98
- Álvarez, H. y Álvarez, 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.
- Álvarez, H. y Gómez, M. (2008). Adopción de la normativa internacional: ¿es el camino correcto? Análisis del proyecto de Ley 165 del 2007. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 35, 99-126.
- Álvarez, M. C. (2002). El contador público y su responsabilidad social. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 41,145-164.
- Álvarez, M. C.; Sepúlveda, L. M.; Muñoz, L. M. y Londoño, M. (2005). Descripción del modelo contable colombiano y del modelo contable internacional. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 46, 111-157.
- Alzate, J. S. (2011). Apuntes sobre teoría contable: Sus avances, obstáculos, tendencias y retos [Versión electrónica]. *Adversia*, 8, 1-9.
- Annisette, M. y Kirkham, L. M. (2007). The advantages of separateness explaining the unusual profession-university link in English Chartered Accountancy. *Critical Perspectives On Accounting*, 1(18), 1-30.
- Arango, M. D.; Pérez, G. y Gil, H. (2008). Propuestas de modelos de gestión de capital intelectual: una revisión. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 52, 105-130.
- Araujo, J. A. (1976). *Contaduría pública, monopolio yanqui en Colombia*. Medellín: Lealon.
- Araujo, J. A. (1979). Elementos necesarios para una investigación en contabilidad. *Tecnología administrativa*, 2 (1), 93-97.
- Araujo, J. A. (1981). Un nuevo concepto de contabilidad. Teoría J. En: *libro de ponencias del III Congreso de Contadores del Pacto Andino*.
- Araujo, J. A. (1983a). Ciencia y tecnologías contables (o la verdad en contabilidad). *Colegio Colombiano de Contadores Públicos*, 13.

- Araujo, J. A. (1983b). El método científico en el estudio de la evolución del pensamiento contable. *Investigación Contable*, 1, 16-29.
- Araujo, J. A. (1987a). Por una epistemología para la contabilidad. *Investigación Contable*, 5-6, 4-21.
- Araujo, J. A. (1987b). Una nueva ecuación para la contabilidad:  $A = P + C + O$ . *Investigación Contable*, 3, 4-17.
- Araujo, J. A. (1987c). El concepto de utilidad. *Investigación Contable*, 4, 4-11.
- Araujo, J. A. (1989). El balance social: su análisis e interpretación. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 15, 105-128
- Araujo, J. (1994). Un nuevo paradigma contable para Colombia: la utilidad de la información –o el Decreto 2649 de 1993-. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 24-25, 127-137.
- Araujo, J. A. (1995). *La contabilidad social: la contabilidad del recurso humano, la contabilidad del balance social, la contabilidad ambiental*. Medellín: Centro Colombiano de Investigaciones Contables.
- Araujo, J. A. (1998). Qué es y qué no es contabilidad. *Lúmina*, 2, 101-104.
- Araujo, J. A. (2007). Los recursos: objeto de estudio de la contabilidad. *Contaduría universidad de Antioquia*, 50, 177-186.
- Araujo, J. (2008). Una mirada General a los efectos sociales de un fenómeno llamado globalización. En *Libro de ponencias del XX Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública*, 93-112.
- Arboleda, E. (2006). Ideas preliminares para la problematización contable del ámbito económico de lo público. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 48, 255-287.
- Arboleda, L. C. (1988). Conversación sobre la historia de las técnicas contables. *Cuadernos de Administración*, 14 (10), 70-79.
- Arias, S. J. (2010). El aporte de la planificación contable microempresarial al desarrollo social y económico [Versión electrónica]. *Adversia*, 7, 19-31.
- Aristarco [seudónimo] (1983). El enfoque de sistemas y los sistemas de información. En *libro de ponencias del VI Congreso Colombiano de Contadores Públicos*.
- Ariza, E. D. (1990). Una aproximación dialéctica de la contabilidad. *Libro de ponencias del I Simposio de Investigación Contable y Docencia*, 1-51.
- Ariza, E. D. (1996). Una aproximación a la naturaleza de la contabilidad. *Lúmina*, 1,4-16.
- Ariza, E. D. (1999-2000). La Contabilidad en el modo de producción precolombino. *Lúmina*, 3, 65-75.
- Ariza, E. D. (2000a). Una perspectiva para captar la inserción contable en la problemática medio ambiental. *Revista Legis del Contador*, 4, 161-191.
- Ariza, E. D. (2000b). Las relaciones de producción y la partida doble. *Revista Legis del Contador*, 2, 97-132.
- Ariza, E. D. (2002). La interdisciplinariedad contable como clave de supervivencia social. *Cuadernos de Contabilidad*, 28, 67-86.
- Ariza, E. D. (2007). Luces y sombras en el “poder constitutivo de la contabilidad ambiental”. *Revista facultad de ciencias económicas: investigación y reflexión*, 2(XV), 45-60.
- Ariza, E.D. (2009). Una aproximación a la problemática de la ética contable en la globalización. *Contaduría universidad de Antioquia*, 54,29-54.
- Ariza, E. D. (2011). Una aproximación crítica a la Responsabilidad Social Corporativa y la Globalización Financiarizada. En *Perspectivas Críticas de la Contabilidad Contemporánea*, 2, 23-51.

- Ariza, E. D., Gómez, M., y León, F. (2008). Surgimiento, evolución y expansión de la responsabilidad social empresarial. Una propuesta de comprensión crítica. En *Libro de ponencias VII Simposio Nacional de Investigación Contable y Docencia*, 191-212.
- Armstrong, C.; Jagolinzer, A. y Larcker, D. (2010). Chief Executive Officer Equity Incentives and Accounting Irregularities. *Journal of Accounting Research*, 2(48), 225-271.
- Armstrong, P. (2008). Calling out for more: Comment on the future of interpretive accounting research. *Critical Perspectives On Accounting*, 6(19), 867-879.
- Badertscher, B. (2011). Overvaluation and the Choice of Alternative Earnings Management Mechanisms. *The Accounting Journal*, 5(86), 1491-1518.
- Ball, A. (2007). Environmental accounting as workplace activism. *Critical Perspectives On Accounting*, 7(18), 759-778.
- Barrios, C., Fúquene, T. y Lemos, J. E. (2010). Desarrollo de la investigación contable en el Centro Colombiano de Investigación Contable. En *Contaduría y Administración*. 231, 151-177.
- Barrios, D., Alzate, J. S., Fernández, J. C. y Cardona, J.D. (2011). La contabilidad, instituciones y legitimación: Un intento por repensar la contabilidad desde las corrientes heterodoxas. En *libro de ponencias del XXIII Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública sobre el horizonte de Barranquilla*, 91-120.
- Barrios, S. M. y Valero, G. M. (2011). Hitos de la historia de la Contabilidad a través del cine. En *libro de ponencias del II Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública*, 1-14.
- Beatty, A; Weber, J. y Yu, J. J. (2008). Conservatism and Debt. *Journal of Accounting and Economics*, 2-3(45), 154-174.
- Benítez, E. (2010). Texto y contexto de la nacionalización de la contaduría pública en Colombia. *Teuken Bidikay*, 1, 148-164.
- Benítez, J. Y. y Rosero, C. (2003). El método en Contabilidad. Una aproximación para el análisis. *Porik An*, 7 y 8 (5), 167-179.
- Biddle, G.C.; Hilary, G. y Verdi, R. S. (2009). How does financial reporting quality relate to investment efficiency? *Journal of Accounting and Economics*, 2-3(48), 112-131.
- Boyce, G. (2008). The social relevance of ethics education in a global(ising) era: From individual dilemmas to systemic crises. *Critical Perspectives On Accounting*, 2(19), 255-290.
- Briggs, S. P.; Copeland, S. y Haynes, D. (2007). Accountants for the 21st Century, where are you? A five-year study of accounting students' personality preferences. *Critical Perspectives On Accounting*, 5(18), 511-537.
- Botero A. (2001). El modelo investigativo en la hermenéutica gadameriana. *Uni-pluri/versidad*, 3(1), 65-77.
- Broadbent, J.; Gill, J. y Laughlin, R. (2008). Identifying and controlling risk: The problem of uncertainty in the private finance initiative in the UK's National Health Service. *Critical Perspectives On Accounting*, 1(19), 40-78.
- Brown, J. (2009). Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies: Taking pluralism seriously. *Critical Perspectives On Accounting*, 3(20), 313-342.
- Burbano, J. (1985). Unidad de análisis para el estudio del sistema de información contable. *Cuadernos de Administración*, 12, 3-20.
- Burbano, J. E. (1989). Contabilidad: análisis histórico de su objeto y método. *Serie pliegos administrativos y financieros, No. 12*, Universidad del Valle.
- Bustamante, H. (2011). La tensión Racionalidad Económica y Responsabilidad Social en Organizaciones Productivas: Una aproximación. *Teuken Bidikay*, 2, 113-129.

- Calderón, A. E. (2008). El principio de esencia sobre forma y sus limitaciones en el ordenamiento jurídico colombiano: ¿tendencia a las normas internacionales de información financiera? *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 33, 89-117.
- Calvo, A. P. (2004a). Investigación y contabilidad: una mirada hacia lo internacional. *Revista facultad de ciencias económicas: investigación y reflexión*, 2(12), 54-59.
- Calvo, A. P. (2004b). La contabilidad en el escenario internacional: campo de estudio estratégico. *Revista facultad de ciencias económicas: investigación y reflexión*, 1(12), 24-33.
- Calvo, A. P. (2006). La globalización y su relación con la contabilidad. *Revista facultad de ciencias económicas: investigación y reflexión*, 1(14), 203-215.
- Calvo, A. P. (2007). Sociología de la profesión contable en Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 50, 77-91.
- Calvo, A. P. y Gómez, M. (2004). Globalización, desarrollo sostenible y empresa: mirando hacia la responsabilidad social. *Lúmina*, 5, 209-235.
- Cano, A. M.; Ramírez, L. M. y Zapata, M. A. (2005). Un acercamiento histórico a la contabilidad y su relación con algunos modelos matemáticos. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 46, 17-49.
- Cano, V. y Monsalve H. F. (2010). Pasado y Legado: la contabilidad frente a la medición, valoración y control del patrimonio cultural de la nación. En *Libro de ponencias del XXII Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública*, 95-125.
- Cano, V. y Monsalve H. F. (2012). La contabilidad al rescate del patrimonio cultural como una alternativa para la defensa de la riqueza nacional: una propuesta para defender lo propio y valorar lo nuestro. En *libro de ponencias del XXIII Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública*, 51-84.
- Carbal, A.E. (2011). Una redefinición de la contabilidad socio ambiental a partir del paradigma de la complejidad: consideraciones teóricas básicas. *Lúmina*, 12, 280-299.
- Cardona, J. (1984). Compañía Minera de Antioquia: reglamento año 1877. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 5, 95-119.
- Cardona, J. (1986). La revelación contable: un estudio exploratorio. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 8, 77-112.
- Cardona, J. (1987a). La contabilidad a través del derecho comercial colombiano. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 11, 17-42.
- Cardona, J. (1987b). Evolución de la información contable estudio comparativo. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 10, 13-29.
- Cardona, J. (1988). La profesión contable en Antioquia 1850-1900. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 12, 21-47.
- Cardona, J. (1989). Estructura básica de la contabilidad para Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 14, 43-111.
- Cardona, J. (1995). Los ajustes integrales por inflación: ruptura con un viejo paradigma contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 26-27, 47-64.
- Cardona, J. (1996). Marco conceptual de la contabilidad financiera, el caso colombiano. *Perspectivas y aplicación de la contabilidad en Colombia*, 1.
- Cardona, J. (1998). Reflexiones en torno a la relación docencia- investigación en materia contable. *Contaduría universidad de Antioquia*, 32, 37-53.
- Cardona, J.; Upegui, M. E. y Aguiar, H. (1986). Las normas y técnicas contables en el proyecto de reglamentación del código de comercio: un comentario académico. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 8, 25-41.



- Cardona, J. D. (2007). Los costos y la ideología capitalista. En *libro de ponencias del XIX Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública*, 185-201.
- Cardona, J. D. (2008). El fetichismo de la mercancía en contabilidad [Versión electrónica]. *Adversia*, 3, 52-65.
- Cardona, J. D. (2010). La parcelación de la realidad por las ciencias sociales y la necesidad de apertura del saber social y contable [Versión electrónica]. *Adversia*, 7, 32-42.
- Cardona, L. M. (2006). Visión e imágenes del antioqueño desde el punto de vista de los viajeros extranjeros del siglo XIX. Enfoque al empresarismo, el dinero y la propiedad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 49, 127-151.
- Carvalho, J. A. y Cardona, J. (2003). Armonización de la contabilidad financiera: comparación de modelos. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 43, 17-64.
- Carvalho y otros (2006). Recreando el currículo. *Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia*.
- Castañeda, C. (2005). La crisis de pensadores contables: entre la disciplina y la técnica, entre lo social y lo individual. *Visión Contable*, 5, 107-120.
- Castaño, C. E. (2007). Cambio del modelo mental contable para la construcción de los nuevos contables [Versión electrónica]. *Adversia*, 2,1-3.
- Castaño, O. L.; Prieto, E. y Machado. M. A. (1997). La información contable frente a las necesidades del usuario. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 30, 123-138.
- Castillo, C. A., Bucheli M. S. y Villareal J. L. (2009). Medir el patrimonio cultural: un desafío para la contabilidad. En *Libro de ponencias I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública*, 719-736.
- Castillo, D. y Dávila, G. C. (2011). Una mirada del pasado hacia el futuro de evolución del pensamiento contable. *Lúmina*, 12, 300-311.
- Castro, F. y Quinche, P. M. (2007). Funcionalidad organizacional de los sistemas de información contable y su trasfondo económico. *Cuadernos de Contabilidad*, 23, 107-135.
- Castro, S. (2009). NIC en Colombia: Alegoría a un pulpo. En *libro de ponencias del XXI Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública*, 129-160.
- Charpman, C. S. y Kihn, L. A. (2009). Information system integration, enabling control and performance. *Accounting, Organizations and Society*, 2(34), 151-169.
- Chiapello, E. (2007). Accounting and the birth of the notion of capitalism. *Critical Perspectives On Accounting*, 3(18), 263-296.
- Chicangana, J. R. (1998). Referentes históricos en la comprensión de la expresión contable. *Porik An*, 1, 49-58.
- Cho, C. H. y Patten, D. M. (2007). The role of environmental disclosures as tools of legitimacy: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, 7-8(32), 639-647.
- Chua, W. (1986 / 2009). Desarrollos radicales en el pensamiento contable. En: M. Gómez y C.M. Ospina (Ed.) *Avances Interdisciplinarios para una Comprensión Crítica de la Contabilidad: Textos Paradigmáticos de las Corrientes Heterodoxas* (37-78). Medellín: Universidad Nacional de Colombia – Universidad de Antioquia.
- Clarkson, P.M.; Li, Y. y Richardson, G.D. (2008). Revisiting the relation between environmental performance and environmental disclosure: An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 4-5(33), 303-327.
- Clive, L.; Francis, J. y Wang, Z. (2012). Selection Models in Accounting Research. *The Accounting Review*, 2(87), 589-616.



- Colectivo Nosotros. (2010). Comentarios a la Huella Ecológica: una mirada contable desde su potencial, para el reclamo de la Deuda Ecológica. En *libro de ponencias del XXII Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública*, 77-94.
- Colmenares, L. A. (2003). El ámbito subjetivo de la contabilidad pública en Colombia y su efecto en el marco conceptual. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 43, 205-227.
- Cooper, S. M. y Owen, D. L. (2007). Corporate social reporting and stakeholder accountability: The missing link. *Accounting, Organizations and Society*, 7-8(32), 649-667.
- Córdoba, J. X. (2011). Hacia una nueva cultura contable en Colombia: los desafíos de la contaduría pública en el siglo XXI, En *libro de ponencias del II Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública*.
- Coronel, J., Holguin, E., Bolaños, G. y otros. (2003). Segunda ley de la termodinámica a partir del análisis de una ecuación contable. *Porik An* 7 y 8, 143-149.
- Cortés, J. H. (2004). La partida doble perspectiva crítica de una propuesta paradigmática para la disciplina contable. *Lúmina*, 5, 77-92.
- Cortés, J. H. (2005). Reflexiones teóricas entorno a la contabilidad por partida doble. *Lúmina*, 6, 122-141.
- Cortés, J. H. (2009). Investigación y pensamiento crítico. En *libro de ponencias del Primer Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública*, 565-584.
- Cortés, Y. Y. (2010). Contabilidad y Medición de los recursos hídricos. En *libro de ponencias del XXII Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública*, 200-219.
- Cuevas, J. J. (2009). Consideraciones en torno a la comprensión de la contabilidad literaria. En: C-Cinco (Ed.) *VIII Simposio Nacional de Investigación Contable y Docencia*. 98-110.
- Cuevas, J. J. (2010). La Organización: un otrarse a partir de lo contable. Una aproximación desde lo poscultural y posmoderno. En *libro de ponencias del Primer Encuentro Internacional de Investigadores en Ciencias Contables*, 243-257.
- Días, A. (1996). Contabilidad Social y Estratégica. Espacio de proyección para el profesional de la Contaduría. *Lúmina*, 1, 45-52.
- Díaz, O. y Julián, J. L. (2008). ¿Qué aporta el enfoque de sistemas a la contabilidad en la "era del conocimiento"? Cambio de paradigma. *Revista Internacional de Contabilidad y Auditoría Legis*, 38, 169-198.
- Díaz y Satizabal. (2003). Obstáculos epistemológicos en contabilidad: una aproximación interpretativa. *Revista Porik An*, 7- 8, 181-195.
- Curvelo, J. (2010). Teorías y praxis de los modelos contables para la representación de la información financiera, *Cuadernos de contabilidad*, 11 (29), 395-412.
- Dueñas, N. J. (2007). La teoría subjetiva del valor en contabilidad: comentarios sobre la valoración con base en las emociones. *Innovar*, 30 (17), 145-152.
- Dueñas, N. J. (2010). La influencia de la ideología moderna en la formación de la disciplina contable: contabilidad como herramienta de control en entidades del tercer sector. *Cuadernos de Contabilidad*, 29 (11), 493-508.
- Duque, M. I.; Delgado, O. A. y Muñoz, C. A. (1996). Uniformidad contable en Colombia. En *libro de ponencias del X Congreso de Estudiantes de Contaduría Pública*.
- Farfán, M. A. (2010). Análisis de la vigencia del paradigma de utilidad en la contabilidad moderna. *Lúmina*, 11, 242-263.
- Fen, L. (2012). Incentives to Inflate Reported Cash from Operations Using Classification and Timing. *The Accounting Review*, 1(87), 1-33.

- Fernández, J. C. y Cardona J. D. (2010). Contabilidad y cambio social: un estudio desde la teoría del cambio social para la comprensión de los procesos regulatorios nacionales e internacionales. En *libro de ponencias del XXII Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública*, 155-194.
- Figueroa, A. Y. (2008). Breve estudio del efecto mariposa para entender el impacto del ejercicio de la profesión contable (Un énfasis de lo que significa e implica exigir la responsabilidad social) [Versión electrónica]. *Adversia*, 3, 86-97.
- Figueroa, A. Y. (2009). Influencia de la lógica del interés del capital financiero en la empresa y contabilidad. En *Libro de ponencias del XXI Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública*, 165-186.
- Flórez, J. G. (2007). Relación Teoría-Praxis en Contabilidad: Una Visión De Su Estado Actual [Versión electrónica]. *Adversia*, 2, 1-9.
- Flórez, J. G. (2008). El mundo a partir de lo contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 53, 243-256.
- Franco, R. (1998). *Contabilidad Integral. Teoría y Normalización*. Pereira: Investigar Editores.
- Franco, R. (1999-2000). Conocimiento contable, megatendencias y cambio. *Lúmina*, 3, 87-100.
- Franco, R. (2002). De la crisis del paradigma de utilidad a la emergencia del enfoque integral. *Cuadernos de Administración*, 28, 181-221.
- Franco, R. (2007). La profesión contable y los escándalos empresariales. *Lúmina*, 8, 58-107.
- Franco, R. (2009a). Contador Público: siete plagas que amenazan. *Visión Contable*, 7 (4), 131-145.
- Franco, R. (2009b). Contabilidad y control ambiental. *Lúmina*, 10, 33-58.
- Gadamer, H. (2003). *Verdad y Método*. España: Ediciones Sígueme Salamanca.
- Gao, F; Shuang, J. y Zimmerman, J. (2009). Unintended Consequences of Granting Small Firms Exemptions from Securities Regulation: Evidence from the Sarbanes-Oxley Act. *Journal of Accounting Research*, 2(47), 459-506.
- García, C. E. (2004). Una discusión crítica sobre el carácter científico de la contabilidad. *Lúmina*, 5, 61-75.
- García, C. E. (2009). ¿Qué significa hacer “pensamiento contable”? Elementos para una comprensión de algunos problemas teóricos involucrados en tal actividad. *Lúmina*, 10, 98-114
- García, J. F; Vásquez, A. y Zapata, E. M. (2011). La práctica contable de principios del siglo XX en el ferrocarril de Antioquia y la gobernación de Antioquia [Versión electrónica]. *Adversia*, 9.
- García, M. D. (1998). Formulación conjuntista de los fundamentos contables. *Lúmina*, 2, 11-18.
- Gaviria, A. M., Higuaita, N. A., Seguro, Y. y Giraldo, S. (2010). Bohemia y el Escriba: Representación contable de la realidad cultural. En *libro de ponencias del XXII Congreso de Estudiantes de Contaduría Pública*.
- Guerrero, V. R., Vargas, F. J. y Macías, I. Y. (2004). La contabilidad: ¿Programa de investigación o paradigma científico? Una reflexión sobre el asunto. *Porik An*, 9,78-97.
- Gigler, F; Kanodia, C; Sapro, H. y Venugopalan, R. (2009). Accounting Conservatism and the Efficiency of Debt Contracts. *Journal of Accounting Research*, 3 (47), 767-797.
- Giraldo, G. A. (2004). Reflexión sobre el paralelo Explicación - Comprensión en la disciplina contable. *Lúmina*, 5, 113-127.

- Giraldo, G. A. (2007). La cosificación de la contabilidad a través de la racionalidad instrumental de la lógica empresarial. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 50, 133-154.
- Giraldo, G. A. (2008). Repercusión de la Teoría Crítica en la investigación contable. En *libro de ponencias del VII Simposio de Investigación Contable y Docencia*, 77-94.
- Gómez, A. L. (2009). Los pecados ambientales de la contabilidad. *Visión Contable*, 7 (4), 93-107.
- Gómez, C. E. (2003). Aproximación sistémica al concepto de orden, como objeto de estudio de la contabilidad. *Lúmina*, 4,101-114.
- Gómez, F. (1985). Un modelo de contabilidad oficial para el Estado Soberano de Antioquia en el siglo XIX. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 6,125-145.
- Gómez, J. L. (2008). Dificultades epistémicas de la contabilidad ortodoxa ante la crisis medio ambiental: declive de la paradójica visión neoclásica de crecimiento al infinito [Versión electrónica]. *Adversia*, 3,10-11.
- Gómez, J. L. (2009). Partiendo de un análisis del comportamiento de los mercados de valores: ¿Es adecuado la implementación de información financiera en nuestro país? *Libro de ponencias XXI Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría*, 111-128.
- Gómez, J. L. (2010). La trampa de las patentes: El saqueo de la vida y del conocimiento [Versión electrónica]. *Adversia*, 7,65-74.
- Gómez, L. S.; Ospina, C. M. y Bustamante, H. C. (2000). Representación, modelación y simulación una articulación necesaria en contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 37, 49-84.
- Gómez, M. (2003a). Algunos comentarios sobre la potencialidad de la investigación en Contabilidad. *Innovar*, 21, 138-144.
- Gómez, M. (2003b). Contabilidad: comentarios sobre el discurso científico y los determinantes morales. *Innovar*, 22 (13), 108-120.
- Gómez, M. (2004a). Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica en la disciplina contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 45, 113-132.
- Gómez, M. (2004b). Una evaluación del enfoque de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desde la teoría de la contabilidad y el control. *Innovar*, 24, 112-131.
- Gómez, M. (2006a). Comentarios sobre el aprendizaje-construcción de la teoría contable. *Lúmina*, 7, 129-153.
- Gómez, M. (2006b). La teoría de los stakeholders y la emisión de información para todos los interesados: ¿discurso o transparencia informativa? *Contaduría Universidad de Antioquia*, 49, 95-102.
- Gómez, M. (2006c). Una reflexión sobre la contabilidad como racionalidad instrumental en el capitalismo. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 49, 87-94.
- Gómez, M. (2007a). Pensamiento único y contabilidad: la posibilidad de la contabilidad como disciplina moral. *Revista facultad de ciencias económicas: investigación y reflexión*, 2 (XV), 29-43.
- Gómez, M. (2007b). Comprendiendo las relaciones entre los sistemas contables, los modelos contables y los sistemas de información contables empresariales. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 32, 83-113.
- Gómez, M. (2009) Los informes contables externos y la legitimidad organizacional con el entorno: estudios de un caso en Colombia. *Innovar*, 34, 147-166.
- Gómez, M. (2010). Dinámica de la concepción y la enseñanza de la teoría contable en Colombia (1970-2000): Una exploración institucional. En *Ponencias del Primer encuentro de Perspectivas críticas de la contabilidad contemporánea*, 127-159.

- Gómez, M. (2011). Pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica. *Lúmina*, 12, 120-150.
- Gómez, M. y Ospina, C. M. (2009). Ampliando las fronteras en la disciplina contable: una introducción para la contextualización de los ejemplares heterodoxos. En M. Gómez y C.M. Ospina (Ed.) *Avances Interdisciplinarios para una Comprensión Crítica de la Contabilidad: Textos Paradigmáticos de las Corrientes Heterodoxas* (13-35). Medellín: Universidad Nacional de Colombia – Universidad de Antioquia.
- Gómez, S. (2008). Contabilidad en perspectiva áurea [Versión electrónica]. *Adversia*, 3, 66-77.
- González, L. A. (2000). Modernidad y postmodernidad contable. *Revista Legis del Contador*, 1, 9-30.
- González, L. A. (2003). Fundamentación conceptual de la crisis contable: investigación, teoría y práctica desde la crítica epistemológica. *Contaduría universidad de Antioquia*, 43,135-178.
- González, M. E. (2009). Desmotivación de los estudiantes de contaduría pública: un problema de los futuros profesionales [Versión electrónica]. *Adversia*, 4, 94-104.
- González, O. E. (2004). Consideraciones de un admirador del patrimonio; Vincenzo Maci: un debate permanente de la disciplina contable. *Visión Contable*, 4, 51-62.
- González, O. E. (2006). En búsqueda del proyecto científico; la cruzada de la contabilidad. *Visión Contable*, 5, 59-70.
- Gowthorpe, C. (2009). Wider still and wider? A critical discussion of intellectual capital recognition, measurement and control in a boundary theoretical context. *Critical Perspectives On Accounting*, 7(20), 823-834.
- Gracia, E. (1996). A propósito del contexto económico y los escenarios - primera parte. *Lúmina*, 1, 53-59.
- Gracia, E. (1998a). El Contexto Internacional de la Contaduría Pública. *Porik An*, 1, 33-47.
- Gracia, E. (1998b). Sobre las profesiones y las disciplinas. *Lúmina*, 2, 35-38.
- Gracia, E. (2002). El contexto de la Contabilidad de productividad. *Cuadernos de Administración*, 28,49-66.
- Gracia, E. (2004). Contabilidad, Control y Sociedad: Un Asunto para re-pensar. *Lúmina*, 5, 237-251.
- Gracia, E. (2007). Economía política y contabilidad. Un asunto para repensar en el marco de las ciencias sociales. *Lúmina*, 8, 157-171.
- Gracia, E. (2008). Programa de investigación formalizado. *Lúmina*, 9, 168-185.
- Gracia, E. (2009). Contabilidad, gestión y productividad. *Lúmina*, 10, 224-244.
- Gracia, E. (2010a). Problemáticas de la teoría e investigación contables (algunos aspectos). En, C. Barrios y W. Rojas (Comp.). *Perspectivas críticas de la contabilidad contemporánea. Conjunciones y disertaciones: pensando la contabilidad en el s. XXI*. Cali: Universidad del Valley Pontificia Universidad Javeriana (Cali).
- Gracia, E. (2010b). Apuntes sobre pensamiento contable. En *libro de ponencias del VIII Simposio Nacional de Investigación Contable y Docencia*, 16-24
- Grajales, J. S. (2007). Prejuicios hacia la contaduría pública: una mirada a la realidad desde la ficción literaria. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 51,183-189.
- Guio, L. (2009). Valoración económica de los recursos naturales. En *Libro de ponencias del XXI Congreso Nacional de Estudiantes De Contaduría Pública*, 61-81.

- Gutiérrez, J. (1995). Reflexiones sobre la Contabilidad Privada y Contabilidad Nacional. *Innovar*, 5, 66-74.
- Hall, M. (2008). The effect of comprehensive performance measurement systems on role clarity, psychological empowerment and managerial performance. *Accounting, Organizations and Society*, 2-3(33), 141-163.
- Haynes, K. (2008). Transforming identities: Accounting professionals and the transition to motherhood. *Critical Perspectives On Accounting*, 5(19), 620-642.
- Hernández, E. (2008). Some reflections on the orientations and volume of accounting history research in the 21st century. *De computis*, 9, 97-135.
- Hernández, I. Y. (2007). Al César lo que es del César [Versión electrónica]. *Adversia*, 2, 1-4.
- Hopwood, A. G. (2009). Accounting and the environment. *Accounting, Organizations and Society*, 3-4(34), 433-439.
- J. R. [seudónimo] (1991). Contaduría: ciencia social. En *Ponencias XX Congreso Colombiano de Contadores Públicos Primer Encuentro Colombo-Venezolano De Contadores Públicos*.
- J. R. [seudónimo] (1983a). Contaduría disciplina social. En *Libro de ponencias del VI Congreso Colombiano de Contadores Públicos*.
- J. R. [seudónimo] (1983b). Axiomas: principios fundamentales de contabilidad. En *Libro de ponencias del VI Congreso Colombiano de Contadores Públicos*.
- Jeacle, I. (2008). Beyond the boring grey: The construction of the colourful accountant. *Critical Perspectives On Accounting*, 8(19), 1296-1320.
- Jiménez, R. (2003). Empresa, Globalización e Información en Contabilidad. *Lúmina*, 4, 73-82.
- Jiménez, R. (2007). Aproximación a la teoría de la decisión: organizaciones y contabilidad. *Lúmina*, 8, 108-123.
- Kim, S. N. (2008). Whose voice is it anyway? Rethinking the oral history method in accounting research on race, ethnicity and gender. *Critical Perspectives On Accounting*, 8(19), 1346-1369.
- Lara, J. (1989). La nueva contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 17-18, 95-104.
- Lara, A. C., Vergara, J. J. y Espinosa, A. E. (2008). Espíritu capitalista, responsabilidad social empresarial y contabilidad: aproximación crítica. En *libro de ponencias del XX Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública*, 53-72.
- Lara, J. A. (1991a). Teoría contable y estructuras paradigmáticas. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 17-18, 231-250.
- Lara, J. A. (1991b). Enfoques positivos en contabilidad: la nueva investigación empírica. *Innovar*, 1 (1), 20-31.
- Lara, J. A. (1991c). Normalización y planificación contable. *Innovar*, 1, 36-46.
- Lara, J. A. (2002). Verdad, responsabilidad social y ética en contabilidad. *Cuadernos de Contabilidad*, 16 (3), 83-93.
- Lara, J. A. y Gutiérrez, E. L. (1992). La contabilidad socio-económica y la metodología del excedente de productividad global, como respuesta de la contabilidad a los objetivos socio-económicos de la gran empresa. En *libro de ponencias del X Congreso Colombiano de Contadores Públicos, 1 Encuentro Colombo-Venezolano de Contadores Públicos*, 127-137.
- Larcker, D. F. y Rusticus, T. O. (2010). On the use of instrumental variables in accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, 3(49), 186-205.
- Laux, C. y Leuz, C. (2009). The crisis of fair-value accounting: Making sense of the recent debate. *Accounting, Organizations and Society*, 6-7(34), 826-834.

- Lehman, G. (2007). The accountability of NGOs in civil society and its public spheres. *Critical Perspectives On Accounting*, 6(18), 645-669.
- Lemos, J. E. (2004). La contabilidad un saber sin medición. *Cuadernos de Administración*, 31, 9-27.
- Lemos. (2006). Filosofía de la ciencia y contabilidad. Relación necesaria. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 49, 57-70.
- León, E. F. (2005). Roles y contradicciones funcionales de la contabilidad: una nota en torno a la relación de planificación y control. *Revista facultad de ciencias económicas: investigación y reflexión*, 2(8), 129-149.
- León, E. F. (2006). Reconociendo relaciones complejas: prueba piloto de la captura de representaciones sociales de la contabilidad y la contaduría. *Revista facultad de ciencias económicas: investigación y reflexión*, 2(14), 105-122.
- León, E. F. (2009). Delineando complejos cognitivos: la producción científica de las disciplinas económicas en América latina. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 54, 79-115.
- Li, F. (2008). Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*, 2-3(45), 221-247.
- Loaiza, F. (2005a). La partida doble como signo en el sistema y entorno organizacional. *Porik An*, 10, 39-64.
- Loaiza, F. (2005b). Signo y razón exploración semiótica de la partida doble. *Lúmina*, 6, 55-72.
- Loaiza, F. (2007). El papel de la partida doble en la representación contable. *Lúmina*, 8, 8-23.
- Lohmann, L. (2009). Toward a different debate in environmental accounting: The cases of carbon and cost-benefit. *Accounting, Organizations and Society*, 3-4(34), 499-534.
- López, L. I. y Llantén, H. (2003). Acercamiento conceptual a la problemática epistemológica de la contabilidad. *Porik An*, 7 (5), 151-163.
- Los Fogoneros C-CINCO [seudónimo] (1991). Los fantasmas que rondan una época. En *libro de ponencias del X Congreso Colombiano de Contadores Públicos, I Encuentro Colombo-Venezolano de Contadores Públicos*.
- Lounsbury, M. (2008). Institutional rationality and practice variation: New directions in the institutional analysis of practice. *Accounting, Organizations and Society*, 4-5(33), 349-361.
- Machado, M. A. (1991). La contabilidad: una nueva ciencia social. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 17-18, 269-278.
- Machado, M. A. (1994). Un nuevo concepto de contabilidad para el avance científico. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 24-25, 113-125.
- Machado, M. A. (1998). Tendencias de los servicios profesionales del contador público. En *IX Simposio Contaduría Universidad de Antioquia* [pp. 181-209]. Medellín: Departamento de Contaduría Universidad de Antioquia - ACUDA.
- Machado, M. A. (1999). El complejo objeto de estudio de la contabilidad por la vía constructiva. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 35, 17-47.
- Machado, M. A. (2000a). Tendencias de modelación para el análisis contable: hacia una responsabilidad integral. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 37, 15-47.
- Machado, M. A. (2000b). Desarrollo científico de la contabilidad y calidad de vida. *Revista Legis del contador*, 3, 127-166.
- Machado, M. A. (2001). Estado actual y tendencias de la investigación contable. *Visión contable*, 2, 127-153.
- Machado, M. A. (2002). Prospectiva de la representación contable: hacia un modelo de representación neuronal. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 40, 115-136.



- Machado, M. A. (2003). Contabilidad y realidad social. *Asfacop*, 7, 103-123.
- Machado, M. A. (2004a). Modelos contables y realidad: una aproximación conceptual a su relación. *Lúmina*, 5, 93-112.
- Machado, M. A. (2004b). Dimensiones de la contabilidad social. *Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría*, 17, 173-218.
- Machado, M. A. (2005). De la regulación a la planificación: un tránsito necesario para construir pensamiento contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 46, 51-72.
- Machado, M. A. (2006). Una aproximación histórica a las representaciones contables en Colombia. *De Computis*, 5, 166-192.
- Machado, M. A. (2007). La responsabilidad social corporativa como resultante de un cambio en los imaginarios del contador público: del mecanicismo a la complejidad de las organizaciones. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 51, 65-88.
- Machado, M. A. (2009a). Crisis de la contabilidad: contexto y dimensiones. *Lúmina*, 10, 161-174.
- Machado, M. A. (2009b). Contabilidad y realidad: una relación crítica bajo el enfoque de la representación. *Actualidad contable FACES*, 19, 38-55.
- Machado, M. A. (2009c). La representación contable del mundo real. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 54, 189-203.
- Machado, M. A. (2011). Representación contable: de la revelación de los hechos a la construcción de la realidad. *Lúmina*, 12, 152-171.
- Machado, M. A. y Zapata, M. A. (2000). Modelación e información contable para entornos competitivos. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 36, 149-168.
- Macías, H. A. y Cortés, J. R. (2009). El campo de la investigación contable: oportunidades para los investigadores colombianos. *Cuadernos de Contabilidad*, 26 (10), 21-50.
- Macías, H. A. y Moncada, T. (2011). El campo científico de la contabilidad: panorama internacional de las revistas. *Lúmina*, 12, 260-278.
- Mackenzie, D. (2009). Making things the same: Gases, emission rights and the politics of carbon markets. *Accounting, Organizations and Society*, 3-4(34), 440-455.
- Malagón, L. E. (2010). ¿Contabilidad comunitaria? Potenciador de desarrollo de una comunidad [Versión electrónica]. *Adversia*, 7, 1-18.
- Maldonado, J, J. (1995). Vigencia de Luca Pacioli en el siglo XXI. *Cuadernos de Contabilidad*, 1, 11-57.
- Maldonado, S. (2011). El Global Reporting Initiative (GRI): una revisión crítica desde la Teoría de la Economía política y su aplicación en América Latina. En *Perspectivas Críticas de contabilidad*, 2, 81-113.
- Martínez, C. F. (1998). La contaduría y el desarrollo Sostenible. En *IX Simposio Contaduría Universidad de Antioquia*. Medellín: ACUDA-Universidad de Antioquia.
- Martínez, D. E. (2006). Decadencia de la contabilidad por la no contabilización y presentación del capital intelectual [Versión electrónica]. *Adversia*, 1, 1-8.
- Martínez, G. L. (1993). Aproximación histórica al desarrollo de la profesión en Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 23, 65-82.
- Martínez, G. L. (1996). El devenir de la práctica contable en la era del capitalismo. Una mirada diferente. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 28, 151-181.
- Martínez, G. L. (2000a). El entorno y el seudomorfismo conceptual de la regulación contable. *Revista Legis del Contador*, 3, 68-83.

- Martínez, G. L. (2000b). Imperio transnacional: Transplante y adopción de normas y modelos contables. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 36,133-147.
- Martínez, G. L. (2001a). La economía de la empresa: Motor de desarrollo de la práctica y disciplina contables. *Asfacop*, 6, 9-34.
- Martínez, G. L. (2001b). El Estatuto de Confidencialidad de la Contabilidad: Un Debate Inconcluso. *Porik An*, 5-6, 41-70.
- Martínez, G. L. (2004a). El devenir contable: Un incesante paso por la historia del capital. *Porik An*, 9, 15-51.
- Martínez, G. L. (2004b). Los vaivenes teórico - epistemológicos de la disciplina contable. *Lúmina*, 5, 33-60.
- Martínez, G. L. (2006). Los paradigmas contables: la borrosa impronta de una interpretación epistemológica. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 48, 117-154.
- Martínez, G. L. (2008). De la «contabilidad sólida» a la «contabilidad líquida»: crisis o muerte de la conmensurabilidad. *Colombian Accounting Journal*, 2(2), 293-311.
- Martínez, G. L. (2009). Los arquetipos conceptuales de la ortodoxia contable. *Lúmina*, 10, 175-206.
- Martínez, G. L. (2010a). La Cientificidad de la Contabilidad: La dictadura de una gramática totalizadora. *Libro de ponencias del I Encuentro Internacional de Investigadores en Ciencias Contables*, Universidad de Antioquia, 1-14.
- Martínez, G. L. (2010b). El discurso de la verdad única en contabilidad: un relato desde la razón indolente. En *libro de ponencias del VIII Simposio Nacional de Investigación Contable y Docencia*, 36-49.
- McGuier, S.; Omer, T. y Sharp, N. (2012). The Impact of Religion on Financial Reporting Irregularities. *The Accounting Journal*, 2(87), 645-673.
- Medina, A. M. y Álvarez, M. C. (2011). Balance en términos de responsabilidad social empresarial en las grandes empresas manufactureras del área metropolitana del Valle de Aburrá. *Visión contable*, 9, 11-31.
- Mejía, E. (2004). Visión crítica de la armonización o estandarización contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 20, 145-179.
- Mejía, E. (2005). Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich. *Poriki An*, 10 (7), 65-88.
- Mejía, E., Montes C. A. Montilla, O. J. (2007). La contabilidad internacional y su implicación en las relaciones empresariales. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 32,41-82.
- Merchant, K. A. (2008). Why interdisciplinary accounting research tends not to impact most North American academic accountants. *Critical Perspectives On Accounting*, 6(19), 901-908.
- Molina, J. E. (1988). Los contadores deben ser los guardianes éticos de las naciones. En *libro de ponencias del X Congreso Colombiano de Contadores Públicos, I Encuentro Colombo-Venezolano de Contadores Públicos*.
- Montes, C. A. y Mejía, E. (2009). Enfoque crítico de la orientación socioambiental en la profesión contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 40, 147-177.
- Montoya, J. D. (2010). La excepción de inconstitucionalidad y la armonización del bloque de constitucionalidad en Colombia. Art. 4 y art. 93 C.P. En *libro de ponencias del XXII Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública*, 221-249.
- Mosquera, M. V. (2009). El consumismo: una mirada desde el actuar contable [Versión electrónica]. *Adversia*, 4, 50-60.



- Muñoz, C. A. (1997). El postulado de entidad y la justicia distributiva. En *libro de ponencias del XV Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública*. 107-119.
- Muñoz, S. M. (2007). Control social: una perspectiva socio-política de la contabilidad. *Lúmina*, 8,133-154.
- Naranjo, O. (2009). Técnicas de recolección de datos de la metodología cualitativa aplicables a la investigación contable. [Versión electrónica]. *Adversia*, 5, 1-14.
- Neu, D. y Ocampo, E. (2007). Doing missionary work: The World Bank and the diffusion of financial practices. *Critical Perspectives On Accounting*, 3(18), 363-389.
- Niño, C. L. y Gracia, I. M. (2003). Algunas consideraciones para la reconstrucción del concepto de contabilidad para el presente siglo. *Innovar*, 21, 127-138.
- Ocampo, C. A. (2007). Lo cultural: una mirada desde la diversidad para la construcción de un nuevo enfoque en contabilidad. En *Libro de Ponencias del XIX Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública*, 69-83.
- Ocampo, C. A. y Echavarría, R. Y. (2004). Armonización contable: más allá de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 45, 133-152.
- Ocampo, C. A., Lastra, C. y Gómez, J. C. (2008). Algunas relaciones entre contabilidad y cultura. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 52, 215-258.
- Olivera, A. (2011). Entrevista al Dr. Esteban Hernández Esteve. Dedicación y aportaciones. *Veritas*, 1678(LV), 34-35.
- Ordóñez, S. L. (2008). Límites de la representación contable inmaterial y simbólica. En: C-Cinco (Ed.) *VII Simposio Nacional de Investigación Contable y Docencia*. 101-113.
- Ordóñez, S. L. (2009). Representación contable de lo inmaterial. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 54, 205-223.
- Ordóñez S.L., Perdomo, L. E. y Soto G. A. (2008). Aproximación a la semántica contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 53, 225-242.
- Ortega, F. (2007). La Contabilidad como Mecanismo Anatómico y Bio-político del Poder. *Porik An*, 9, 179-204.
- Ortiz, C. M. (1987). El contador y la investigación. *Cuadernos de Administración*, 14,62-69.
- Ospina, C. M. (2001). Representación Contable (Primera Aproximación). En *libro de memorias del XV Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública*, 162-190.
- Ospina, C. M. (2005). Sobre la investigación en contabilidad: algunos apuntes. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 46, 73-110
- Ospina, C. M. (2006). Las tramas de la contabilidad: trazos para quienes empiezan su formación en Contaduría Pública. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 48, 155-186.
- Ospina, E. D., Ruíz, A. M. y Sotelo, M. F. (2011). La responsabilidad social: un valor agregado a la sociedad, al contador y a las organizaciones de hoy [Versión electrónica]. *Adversia*, 8, 44-54.
- Ospina, J. E. (2010). La investigación Cualitativa de Contabilidad: Un enfoque alternativo para comprender las prácticas contables en Colombia. En *Libro de ponencias del I Encuentro Perspectivas críticas de la contabilidad contemporánea*.
- Ospina, J. y Rojas, W. (2011). La representación contable de lo inhumano en las organizaciones: ¿Una dimensión posible de la Responsabilidad Social Empresarial? En *libro de ponencias del II Encuentro de Perspectivas Críticas de la Contabilidad Contemporánea*.
- Ospina, L. E. (1991). El Contador y la ética. *Visión contable*, 1, 23-30.
- Parra, B. (1991). Fabricato: de la estrategia del capital al capital de la estrategia. *Innovar*, 1, 32-40.

- Patiño, N. A. (1991). Comunicación y Contabilidad. *Visión Contable*, 1, 37-42.
- Pérez, J. (1982). El contador público profesional. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 1, 43-60.
- Pérez, J. G. (2008). Contabilidad creativa: desde José Asunción Silva hasta nuestros días. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 34, 73-88.
- Pérez, L. Y. y Curvelo, A. (2009). Contabilidad y responsabilidad social, memoria historia y vivencias actuales: Retos para el contador público. *Ponencias del I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública*.
- Pérez, M. F. (2009). Contabilidad ambiental: una aproximación desde la economía ecológica [Versión electrónica]. *Adversia*, 5, 31-41.
- Pérez, M. F. (2010). Externalidades en el sector energético: la contabilidad como herramienta al servicio del bienestar [Versión electrónica]. *Adversia*, 6.
- Perilla, E. y Valderrama, M. A. (1996). Realidad económica contable en Colombia. *Cuadernos de contabilidad*, 2, 1-57.
- Pina, V.; Torres, L. y Acerete, B. (2007). Are ICTs promoting government accountability?: A comparative analysis of e-governance developments in 19 OECD countries. *Critical Perspectives On Accounting*, 5 (18), 583-602.
- Pulgarín, H. y Cano, J. A. (2000). Historia de la contabilidad pública en Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 37, 87-125.
- Quijano, O. (2001). Contexto, contabilidad e investigación: una lectura preliminar. *Asfacop*, 6 (5), 109-130.
- Quijano, O. (2010a). La responsabilidad social en el ámbito empresarial y contable. Notas sobre otro eufemismo del capitalismo corporativo contemporáneo. En *libro de ponencias del Primer Encuentro Internacional de Investigadores en Ciencias Contables*, 1-25.
- Quijano, O. (2010b). Totalidad, ontologización, proliferación y potencia de la multiplicidad. Señales para profanos y contraconductuales en el contexto del pensamiento único. En *libro de ponencias del VIII Simposio Nacional de Investigación Contable y Docencia*, 25-34.
- Quijano, O. (2011). La Responsabilidad Social en el ámbito empresarial y contable. Notas sobre otro eufemismo del capitalismo corporativo contemporáneo. En *Ponencias del II encuentro de Perspectivas críticas de la contabilidad contemporánea*, 109-130.
- Quinche, F. L. (2011). Perspectivas de investigación, retórica y contabilidad: una invitación. *Lúmina*, 12, 216-239.
- Quintero, H. (1996). Hacia una escuela de investigación científica en la contabilidad. *Lúmina*, 1, 22-31.
- Quintero, H. (1998). Contabilidad ambiental en el umbral de la modernidad. *Lúmina*, 2, 113-116.
- Quintero, H. (2002). Perspectivas de la investigación contable. *Cuadernos de Administración*, 28 (18), 119-136.
- Quintero, H. (2009). La perspectiva Foucaultiana y la Contabilidad: Una mirada a las relaciones de poder en las organizaciones. *Perspectivas Críticas de la Contabilidad Contemporánea*, 1.
- Quiroz, E. y Amelines, L. F. (2004). La contabilidad ante la problemática de la valoración ambiental. *Visión Contable*, 4, 13-31.
- Ramanna, K. (2008). The implications of unverifiable fair-value accounting: Evidence from the political economy of goodwill accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 2-3(45), 253-281.

- Rendón, F. J. y Cardona, J. D. (2007). Una Mirada Al Desarrollo Del Conocimiento Contable Desde El Materialismo Histórico. En *Libro de ponencias del XIX Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública*, 204-214.
- Restrepo, C. M. (2001). Los sistemas contables en la teoría general de sistemas. *Visión Contable*, 2, 65-89.
- Restrepo, C. M. (2004). La información contable y las teorías de la información. *Visión Contable*, 4, 161-181.
- Restrepo, C. M. (2005). La naturaleza del control la información contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 47, 109-124.
- Restrepo, F. J. (2010). Contaduría y contadores frente a la responsabilidad social corporativa. En *Ponencias del Primer Encuentro Internacional de Investigadores en Ciencias Contable*.
- Restrepo, J. C. (1986). La información en el mercado de valores y los principios contables de aceptación general. *Contaduría universidad de Antioquia*, 8, 11-24.
- Reyes, N. M. y Chaparro, F. (2010). Propuesta de publicación de información para las instituciones prestadoras de servicios de microcrédito. *Cuadernos de Contabilidad*, 29 (11), 367-393.
- Rivera, Y. A. y Barrios, C. (2008). El papel de los sistemas contables administrativos (SCA) en la ordenación espacio temporal de las prácticas sociales en las organizaciones modernas. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 52, 61-82.
- Rodríguez, L. L. y Craig, R. (2007). Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. *Critical Perspectives On Accounting*, 6(18), 739-757.
- Rodríguez, B. (2009). Los reportes de sostenibilidad en XBRL: una realidad para el profesional contable. En *Libro de ponencias del I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública*.
- Rojas, J. C. (2008). La contabilidad en la gestión medioambiental bajo el concepto de sostenibilidad fuerte. En *Libro de Ponencias del XX Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría*, 73-91.
- Rojas, W. (1999). Intramuros: La contabilidad y la organización. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 34, 101-117.
- Roldán, G. E. (1991). Responsabilidad Social del Contador. *Visión Contable*, 1, 43-46.
- Romero, H. (2000). Hacia una crítica de la racionalidad contable. *Revista Legis del contador*, 3, 9-65.
- Rueda, G. (2007). La investigación contable: vínculos ontológicos y las posibilidades de la investigación interpretativa. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 50, 119-132.
- Rueda, G. (2010a). Neoliberalismo y convergencia contable. Orígenes, características y propuestas. *Lúmina*, 11, 264-278.
- Rueda, G. (2010b). El papel de la contabilidad ante la actual realidad económica, social y política del país. Más allá de la convergencia de prácticas mundiales. *Cuadernos de Contabilidad*, 28 (11), 149-169.
- Rueda, G. y Arias, M. L. (2009). Los sistemas de información contable en la administración estratégica organizacional. *Cuadernos de Contabilidad*, 27, 247-268.
- Salazar, N. A., Londoño, M., Guevara, S. M. y Vergara, H. E. (2005). El patrimonio cultural desde una nueva perspectiva. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 46, 158-168.
- Salazar, R. A. (2011). Ideología y discurso contable: algunas estrategias discursivas. *Teuken Bidikay*, 2, 53-71.

- Salcedo, J. (2009). Simbolismo de la figura de autoridad de la profesión contable [Versión electrónica]. *Adversia*, 5, 91-109.
- Salgado, J. A. (2011). Contabilidad y su entramado disciplinar: aportes del pensamiento complejo. En *libro de ponencias del II Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública*.
- Sánchez, J., Torres, M. S. y Vargas N. (2009). Normativismo y positivismo en contabilidad: propuesta de un acuerdo a una tensión histórica [Versión electrónica]. *Adversia*, 4, 25-35.
- Sandoval, O. R. (1998a). Factores principales para el aislamiento de la disciplina contable en el estudio de la problemática ambiental colombiana. *Porik An*, 1, 95-110.
- Sandoval, O. R. (1998b). Hacia la Gestión Ambiental del Contador Público. *Lúmina*, 2, 61-69.
- Santos, G., Duran, M., y Urquillo, W. (1997). Acerca de los “paradigmas contables”. *Innovar*, 9, 141-150.
- Santos, G., Durán, M. y Urquijo, W. (1998). El Hombre y la auto - organización en los enfoques Sistémicos de la Contabilidad. *Lúmina*, 2, 47-60.
- Sarmiento, H. J. (1996). La Urdimbre del Quipus, Elementos para un abordaje crítico al objeto de estudio de la contabilidad. *Lúmina*, 1, 31-44.
- Sarmiento, H. J. (1999-2000). La Urdimbre del Quipus, una división taxonómica acerca del concepto de control como objeto de estudio de la Contabilidad. *Lúmina*, 3, 101-116.
- Sarmiento, H. J. (2003). Hacia una línea de investigación en Contabilidad y Medio Ambiente. *Lúmina*, 4, 93-100.
- Sarmiento, H. J. (2007). Retorno a la idea. Elementos metodológicos para la construcción de conceptos propedéuticos de investigación contable. *Lúmina*, 8, 43-57.
- Serna, H. y Tobón, L. M. (1999-2000). Contabilidad y medio ambiente. los retos de la contabilidad frente a los procesos de medición, valoración, y control del medio ambiente y los recursos naturales. *Lúmina*, 3, 31-42.
- Serrano, L. A. (2006) El acercamiento agónico a las ciencias humanas y a las ciencias sociales: y el desencanto de la profesión contable [Versión electrónica]. *Adversia*, 1.
- Sian, S. (2007). Reversing exclusion: The Africanisation of accountancy in Kenya, 1963-1970. *Critical Perspectives On Accounting*, 7(18), 831-872.
- Sierra, E. M. (2008). Análisis de la relación entre contabilidad y fiscalidad en Colombia. *Innovar*, 31, 117-134
- Silva, L. E. (2007). Propuesta para desarrollar un estudio a las empresas y sus stakeholders. En *Libro de ponencias XXI Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública*, 83-106.
- Simon [seudónimo] (1983a). Objeto y método de la contabilidad y su papel en las organizaciones. En *libro de ponencias del VI Congreso Colombiano de Contadores Públicos*.
- Simon [seudónimo] (1983b). Moral Nacionalista. En *libro de ponencias del VI Congreso Colombiano de Contadores Públicos*. 1-63.
- Spence, C. (2009). Social accounting's emancipatory potential: A Gramscian critique. *Critical Perspectives On Accounting*, 2 (20), 205-227.
- Spence, C.; Husillos, J. y Correa, C. (2010). Cargo cult science and the death of politics: A critical review of social and environmental accounting research. *Critical Perspectives On Accounting*, 1(21), 76-89.
- Suárez, J. A. (2000). Educación contable: corazón, cabeza y manos de la cultura contable. *Revista Legis del Contador*, 1, 231-257.
- Suárez, J. A. (2001a). Filosofía De La Contabilidad: Cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica. (Parte 1). *Revista Legis del Contador*, 5,136-194.

- Suárez, J. A. (2001b). Cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica (parte 2 y 3). *Revista Legis del Contador*, 6, 141-198.
- Suárez, J. A. (2001c). Lineamientos para la construcción del campo contable: un enfoque social – histórico. *Lúmina*, 10, 8-32.
- Suárez, J. A. (2010a). El campo contable en el proceso de la independencia de Colombia (1780-1830). *Lúmina*, 11, 194- 241.
- Suárez, J. A. (2010b). En torno a tres orígenes de la contabilidad en la antigüedad. *Teuken Bidikay*, 1, 53-71.
- Suddaby, R.; Cooper, D. J. y Greenwood, R. (2007). Transnational regulation of professional services: Governance dynamics of field level organizational change. *Accounting, Organizations and Society*, 4-5(32), 333-362.
- SUE [seudónimo] (1995). Estado y nacionalización de la contaduría pública. En *libro de ponencias del Ponencia X Congreso Colombiano de Contadores Públicos, 1 encuentro colombiano-venezolano de contadores públicos*, 78-93.
- Talero, S. (2007). Razón, necesidad y utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad (sustainability accounting): aproximaciones teóricas. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 50, 155-176.
- Triana, L. (2007). La contabilidad social, una estrategia para la conservación del medio ambiente. *Asfacop*, 10, 87-117.
- Trujillo, J. A. (1991). Las relaciones industriales para el contador público. Que éstas y él, se nutran del humanismo. *Visión Contable*, 1, 7-12.
- Vargas, L. A. (2009). El concepto de Contabilidad Ambiental: una reflexión desde diferentes enfoques y visiones. En *libro de ponencias del Primer Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública*, 694-708.
- Vaquero, C. A. (2008). Inclusión contable [Versión electrónica]. *Adversia*, 3, 20-32.
- Velandia, G. J. (2009). Un concepto sobre la científicidad de la contabilidad [Versión electrónica]. *Adversia*, 5, 110-127.
- Velandia, G. J. (2010). Técnicas argumentativas para el procesamiento de la información [Versión electrónica]. *Adversia*, 6, 123-142.
- Vergara, J. (2009). La responsabilidad social del contador público: Un rol necesario para la construcción de una nueva ética capitalista. En *Libro de ponencias XXI Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría*, 37-60.
- Villa, O. (2006a). Apuntes para una introducción a la historia de la contabilidad en la época moderna. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 48, 187-253.
- Villa, O. (2006b). La Edad Media y la contabilidad. El paso de una cultura cualitativa a una cuantitativa. *Visión Contable*, 5, 121-178.
- Wouters, M. y Wilderom, C. (2008). Developing performance-measurement systems as enabling formalization: A longitudinal field study of a logistics department. *Accounting, Organizations and Society*, 4-5(33), 488-516.
- Zang, A. (2012). Evidence on the Trade-Off between Real Activities Manipulation and Accrual-Based Earnings Management. *The Accounting Journal*, 2(87), 675-703.
- Zhang, J. (2008). The contracting benefits of accounting conservatism to lenders and borrowers. *Journal of Accounting and Economics*, 1(45), 27-54.

## Anexo 1 - Ficha de contenido

<b>Nivel 0</b>	<b>Breve explicación</b>
Código	Alfanumérico Asignado previamente. Debe ser consignado exactamente igual por nivel para poder cruzar la información.
Revista	Nombre completo de la revista en mayúscula sostenida. Se puede omitir la expresión revista al principio del nombre
Número	El que corresponda según los datos bibliográficos del documento
Volumen	El que corresponda según los datos bibliográficos del documento. Muchos artículos proceden de revistas que no utilizan el nomenclador Volumen. En estos casos se consigna la expresión NA (NoAplica)
Año	El de la publicación del texto o la revista. Se deben consignar los cuatro números que lo componen
Título	El que aparece en el documento. Completo.
Autores	En mayúscula sostenida / Nombres y apellidos completos / separados por punto y coma (;) sí son varios
Calidad	Elegir la opción EST si es estudiante y la opción PROF si es profesor o profesional
Resumen	Transcribir el resumen que aparece en el artículo. Si no aparece un resumen, construir uno, no superior a 150 palabras que de cuenta de los temas centrales abordados, sucedido de la expresión RP (Resumen Propio)
Palabras Clave	Consignar las palabras clave que en principio expresa el autor. Si por alguna razón el documento no tiene palabras clave, consignar la expresión NA (No aplica).
Vínculo Institucional	En mayúscula sostenida consignar la institución que declara (n) los autores. Si la institución es la Universidad de Antioquia, resaltar la celda con color verde.
<b>Nivel 1</b>	
Tema	Indicación del tema central que desarrolla el documento. No basta con enunciarlo se debe explicar en qué sentido se aborda.
Problema	Indicación de la pregunta central a que da respuesta el documento. Es probable que no esté declarada expresamente. Debe ser construida entonces.
Delimitación	Identificar si el texto reconoce una espacialidad especial (geografía) y una temporalidad objeto de trabajo
Objetivos	Consignar los objetivos que persigue el documento. También se debe indicar una apreciación sobre el logro de los mismos
Metodología	Identificar la metodología, según documento construido para tal fin por parte del profesor Carlos Mario Ospina Zapata. Si resulta que es necesario reconocer otra metodología no inventariada, el investigador está en libertad de expresarlo.
Conclusiones	Consignar las principales conclusiones a que llega el texto objeto de análisis, ya sean declaradas por el autor, o inferidas por el investigador
<b>Nivel 2</b>	
Palabras clave - validación	Identificación de las palabras clave del texto si éstas no habían sido diseñadas. Validación de las palabras clave expresadas por el autor. Complementación si es del caso
Enfoque teórico	Identificación del marco perceptual, enfoque conceptual que despliega el texto. Por ejemplo: teoría de la regulación, economía política, teoría institucional, enfoque sociológico, teoría del derecho natural, teoría contractual, formalización contable, teoría crítica (...)
Qué aporte hace	Al desarrollar una lectura analítica se puede identificar cuál es el logro más importante del texto: puede ser una crítica a un modelo, a una metodología o una teoría pre - existente; puede ser el desarrollo de un nuevo modelo, teoría o metodología; puede ser una complementación, un refinamiento, una adaptación, una crítica concreta, una aplicación, una tecnología. El aporte puede ser declarado por el autor, puede ser inferido por el investigador, e incluso puede ser un diálogo entre autor e investigador

Qué es lo más novedoso del texto	Quizá este punto en consonancia con lo anterior. Pero lo novedoso también puede ser la aplicación de una metodología o la estructura del texto, o la capacidad que tiene de englobar un tema o de hacer una síntesis. En todo caso es el investigador el que siente e identifica tal novedad
Corriente / Escuela / Paradigma	Si es declarada por el autor debe consignarse. Si se puede inferir debe consignarse. Cuando hablamos de corrientes en contabilidad podemos quizá estar pensando en corriente principal, interpretativa o crítica. Cuando hablamos de escuelas, patrimonialista, materialista, contrarista. Cuando hablamos de paradigmas, pensamos en ganancia líquida realizada, utilidad de la información para la toma de decisiones, economía de la información, legalista, económico, formalizado, o combinaciones de los anteriores. Pero también de otros paradigmas de las disciplinas con los que se dialoga: escuelas clásicas, neoclásica, marginalista, en economía; racionalidad instrumental, humanismo o humanismo radical en administración. (...)
Enunciados textuales más importantes	En este campo se transcriben los fragmentos del texto que a juicio del intérprete resultan más importantes, más impactantes, mejor concebidos, más sintéticos, más aportantes (en la lógica de un estado del arte). Se trata de elegir con mucha fineza y agudeza aquello mejor decantado del texto. Si sirve la metáfora, es una suerte de mazamorro del texto, hasta que queda lo más selecto, lo más vistoso pero esencial. Al final de cada fragmento se debe colocar la página o páginas exactas en las que se encuentra en el documento fuente
Disciplinas dialogantes	Se deben señalar las disciplinas con las cuales dialoga la contabilidad o el área objeto de análisis.
En qué sentido el texto no avanza en estado del arte	Si es posible y ocurre que el texto no avanza, o se queda en un estadio meramente descriptivo, señalarlo y justificar porqué
Postura ideológica	Si es posible hacer una alusión a una postura ideológica del texto. Sobre todo en el sentido de establecer si el autor o los autores están de acuerdo con lo establecido (valoran positivamente el status quo) o alternativamente presentan una distancia de los discursos más hegemónicos y oficiales.
Referentes teóricos más fuertes	Sobre todo si podemos identificar teorías de base. Casi siempre ocurre que los autores asumen un pensador como guía o una teoría como ente. Debemos entonces señalarlo. Ejemplo: el materialismo histórico de Carlos Marx, La teoría de la acción comunicativa de Jurgen Habermas, las formaciones de saber - poder de Foucault, la dualidad de la estructura de Giddens, la teoría de simulacros de Baudrillard, los sistemas sociales de Niklas Luhmann, la sociedad líquida de Bauman, la postmodernidad descrita por Lipovetski, la fenomenología de Hegel, o la fenomenología de Husserl (...). Estos enfoques de base son declarados por los autores, o pueden ser inferidos a partir de los horizontes expositivos en los que se enuncia repetitivamente una formación discursiva particular.
Subcampo o sublínea	Seleccionar, uno o varios, o proponer un campo nuevo que alimente la línea de investigación nuevos desarrollos de la teoría contable: Modelos contables / Estudios interdisciplinarios / Filosofía de la contabilidad / Innovaciones contables / Epistemología de la contabilidad / Naturaleza de la Contabilidad: definición, objeto de estudio, método, lenguaje / Escuelas, doctrinas y enfoques / Contabilidad social, ambiental, cultural, del capital intelectual / Estudios de impacto, empíricos, cuantitativos y cualitativos / Formalización contable / Enfoque de sistemas / Historia de la contabilidad / Contabilidad y contexto / Profesión contable en Colombia / (...)

#### **Nivel 4 - Fase comprensiva - Conversacional**

Cómo aparece / qué valoración podemos hacer de lo institucional en el contexto nacional y / o internacional
En términos generales [datos] cuál es el diagnóstico: indicadores, cuadros, tablas, (...) [Bibliometría]
Qué temas, subtemas, enfoques, han tenido más presencia - Cómo podemos explicar esta tendencia
Cuáles han sido las discusiones más vitales
A qué metodologías de ha recurrido con mayor frecuencia - Investigación
Cuáles han sido los aportes más contundentes a la línea
Qué retos pone de manifiesto el estado de la cuestión - Prospectiva.
Los textos resultan meramente descriptivos / proponen reflexión / generan nuevo conocimiento
Cuáles son las debilidades evidentes en el abordaje de los temas, subtemas y problemas de la línea



## Anexo 2. – Sobre Metodologías de Investigación

### Breve y genérico. Sobre posibles metodologías de investigación implícitas o explícitas en las fuentes analizadas para la construcción de los estados del arte de las líneas de investigación.

Preparado por: *Carlos Mario Ospina Zapata*

**Intro:** Una de las conclusiones a la que hemos llegado varios amigos de la contabilidad, es que en nuestra producción académica e investigativa se evidencia un déficit metodológico tanto en la perspectiva cuantitativa como cualitativa. Nuestra investigación acusa una débil cercanía con las realidades concretas (contadores, comunidades, organizaciones, estado) y se ubica más en el plano de las inquietudes y preocupaciones conceptuales en las áreas que militan los profesores, académicos e investigadores.

- 1) Nuestra comunidad académica no se caracteriza por utilizar diversidad de metodologías de investigación, o por lo menos una exploración más variopinta de este terreno sólo empieza a despuntar en los últimos años. La mayoría de los textos en contabilidad en el contexto nacional son construidos desde la investigación documental (en sentido reducido al utilizar como únicas fuentes artículos, ponencias y libros), la reflexión y en gran medida el apriorismo conceptual. Digamos que los autores desarrollan un conjunto de inquietudes a partir de sus marcos perceptuales, de las escuelas en que han sido formados, y de una cierta tradición escrita sobre los temas que es analizada previamente al acto de escritura. A esta forma de aproximación la podemos denominar **IRA (Investigación Reflexiva A priori)**. También podemos encontrar investigaciones que utilizan fuentes documentales diversas; es decir, no solo se concentran en los antecedentes bibliográficos de sus objetos de estudio. En estricto estas son **investigaciones documentales (ID)** que trabajan con archivos notariales, prensa histórica, archivos históricos, documentos familiares, y todo aquello que revistiendo el carácter de documento, se convierte en fuente de información para problematizar un campo de trabajo.
- 2) **La investigación empírica cuantitativa básica IECB**, también es utilizada por algunos autores contables en nuestro contexto. Se dice básica porque los instrumentos de recolección no son tan sofisticados (encuestas con preguntas cerradas), y los análisis no implican la utilización de sofisticados modelos de procesamiento de datos. Sobre todo se utilizan diseños probabilísticos para determinar el tamaño de la muestra objeto de aplicación de instrumentos, medidas de tendencia central (estadística descriptiva) para el análisis de los datos (mediana, moda, promedios) y algunos diseños visuales para la presentación de información como tablas de frecuencia, gráficos de barras, tortas, histogramas y relación de variables estableciendo tendencias y / o dependencias. Algunos de estos trabajos son acompañados por información de fuente secundaria como bases de datos gremiales, información de tendencia económica, es-



tadísticas nacionales, comparativos internacionales, etc. Es probable que encontremos investigaciones o artículos que mezclen alguna exploración teórica validada y complementada con marcos empíricos en sintonía con el modelo aquí explicado. En este caso son investigaciones mixtas de los tipos 1 y 2.

- 3) Quizá encontremos algunas **Investigaciones Empíricas Cuantitativas IEC** que ya no resulten tan básicas por varias razones: 1) los instrumentos utilizados son complejos (escalas diferenciales, triangulación de preguntas, relaciones con otros estadísticos); también podemos encontrar experimentos o cuasi - experimentos con variables de control, 2) utilización de métodos cuantitativos y estadística avanzada para el análisis de la información (estadística inferencial, regresión y correlación, análisis de varianza, análisis multivariado), 3) utilización de programas computarizados para el tratamiento de la información (SAS, SPSS, STAGRAPHICS, etc). Es probable que encontremos investigaciones o artículos que mezclen alguna exploración teórica validada o complementada con marcos empíricos en sintonía con el modelo aquí explicado. En este caso son investigaciones mixtas de los tipos 1 y 3.
- 4) Como otra posibilidad está la **investigación social cualitativa ISC**. Este tipo de investigación está más comprometida con la interpretación de los hechos, situaciones o fenómenos, centrando su atención en el lenguaje, el comportamiento, el sentido. En este tipo de estudios el dato es trascendido por la interpretación y la comprensión. Por ello las metodologías buscan tener un contacto directo con la cotidianidad de los actores o grupos estudiados, indagando en sus discursos, sus rituales, sus culturas. Importa por supuesto el texto (lo que los actores dicen, sienten y expresan), pero además el contexto de producción de sentido: las coordenadas en las que se justifica la acción y la construcción simbólica. Las metodologías de investigación social, también denominada cualitativa, son diversas: entrevista, entrevista en profundidad, historia oral, etnometodología, observación participante, grupo focal, grupos de discusión, estudios de caso<sup>17</sup>, teoría fundada interaccionismo simbólico<sup>18</sup> (...). Los investigadores declaran en sus trabajos la metodología utilizada, las poblaciones o escenarios estudiados, el alcance del trabajo y las consideraciones éticas de la investigación. Los *papers* derivados de esta investigación proponen una narrativa que privilegia la composición, teniendo como ingredientes, testimonios, relaciones categoriales, tablas y gráficos de relaciones conceptuales, casos típicos, casos atípicos. La hermenéutica que permite unir texto y contexto es fundamental para señalar el sentido de la acción, y favorecer la comprensión del objeto de estudio. Aunque muy pocas de este tipo en

---

17 En especial los estudios de caso no pueden ser entendidos como trabajos superficiales en empresas o en grupos específicos. En nuestra disciplina solemos encontrar trabajos con apellidos como: "el caso de la empresa X". Realmente esos no son estudios de caso. Probablemente sean investigaciones empíricas o documentales, que toman como referente un escenario particular. Los estudios de caso son de una profundidad importante. En ellos impera el uso de múltiples metodologías para comprender las situaciones con un nivel de complejidad mayor. Lo que se pierde en extensividad al no abordar otras organizaciones o grupos, se gana en profundidad, al recabar en la realidad objeto de estudio con agudeza y con diversas herramientas y técnicas de investigación.

18 En cada unidad de análisis evaluada debemos señalar cuál de estos enfoques fue utilizado para abordar la investigación. Por ejemplo: ISC - **Historia Oral**, ISC - **Etnometodología**.

materia contable, quizá contadas con los dedos de la mano, puede augurarse un des-punte de esta modalidad de investigación si realmente la contabilidad puede definirse como una disciplina social y si las corrientes interpretativa y crítica de la contabilidad logran tener un eco importante en la comunidad académica. También es probable que encontremos la aplicación de una metodología como las inventariadas acompañada de su modalidad documental, e incluso al lado de sendos estudios cuantitativos.

\*\*\*\*\*

**Nota:** la construcción del estado del arte también nos dará pistas, en el sentido de reconocer otras metodologías o técnicas que deban ser especificadas o inventariadas.

### 3. INFORMACIÓN CONTABLE Y FINANCIERA: de la normatividad local a la regulación internacional

*Lina María Muñoz Osorio*

*linamunoz@economicas.udea.edu.co*

*Martha Cecilia Álvarez Osorio*

*mcalvarez@economicas.udea.edu.co*

*Belky Esperanza Gutiérrez Castañeda*

*bgutierrez@economicas.udea.edu.co*

*Auxiliares de Investigación:*

*Natalia Andrea Higuera Ortega*

*Tatiana Andrea Vanegas Ruda*

#### RESUMEN

La línea de investigación de Caracterización de la Contabilidad Internacional, es una línea que viene trabajando de tiempo atrás, en el estudio del modelo contable internacional y de los estándares internacionales de educación, trabajo que se ve reflejado en los diferentes eventos académicos y en las publicaciones de los profesores del Departamento. Hoy con la entrada en vigencia de la Ley 1314 de 2009, es cuando se ve la necesidad de establecer el estado de Arte o el inventario de conocimiento que permita determinar las tendencias en cuanto a las corrientes de pensamiento en esta materia y poder visualizar temas de investigación en el futuro, dado el desarrollo que ha tenido en nuestro país el proceso armonizador o de convergencia al modelo de contabilidad internacional, con este estudio se dejan las bases para continuar la discusión y el análisis del mismo y contribuir así con el desarrollo de la profesión en Colombia.

**Palabras clave:** contabilidad internacional, Normas Internacionales de Contabilidad, normas internacionales de ética, modelo de contabilidad internacional, armonización contable, información contable.

## Introducción

*“Lo importante es no dejar de hacerse preguntas.”  
Albert Einstein*

La línea de Caracterización Internacional de la Contabilidad nace como respuesta al interés por el desarrollo de los procesos de armonización contable en el mundo, consecuencia de la globalización y de la era multinacional como es llamada por algunos autores. El tener un comercio sin fronteras es el escenario propicio para la proliferación de empresas multinacionales, sus negocios y actividades, que hoy son de vital importancia en la economía mundial. La necesidad de ser eficientes; poder vender las mercancías que se producen por encima de las tasas de absorción local; la posibilidad de encontrar en otro país tecnología, recurso humano y materias primas económicas; posibilidades de transportes, entre otras, hacen que las empresas se desplacen o busquen relaciones comerciales con otros entes en diferentes países. Estas relaciones pueden darse entre entidades privadas, públicas o ambas.

Para poder llevarse a cabo estas actividades, requieren que las empresas, los inversionistas y demás participantes de los mercados de capitales, necesiten información que les permita mantener dichas relaciones y, es en este contexto, donde las normas o los estándares de contabilidad e información financiera toman importancia, ya que permiten la comparabilidad de las cifras presentadas por las empresas sin importar el país de origen, facilitando la toma de decisiones a los diferentes *stakeholders*.

Es importante resaltar que dicha armonización contable también incluye la armonización de las normas de auditoría. Episodios como los de las empresas ENRON, WORLDCOM e PARMALAT, no solamente acentúan la necesidad de una profunda reflexión sobre el papel del contador y del auditor independiente, como también indica que la armonización de las normas contables y de auditoría, a escala mundial, son un factor decisivo para un mercado de capitales confiable. De esa manera, la armonización se convirtió en una tarea urgente para la propia salvaguardia y credibilidad de los mercados de capitales y de la profesión contable. En ese sentido, organismos internacionales como la ONU (Organización de las Naciones Unidas); OMC (Organización Mundial del Comercio); IOSCO (International Organization of Securities Commissions); IFAC – (International Federation of Accountants); AIC (Asociación Interamericana de Contabilidad), entre otros, han resaltado la necesidad de la armonización de las prácticas contables y de auditoría a escala mundial, destacando así lo anterior, como un medio eficaz de controlar y de vigilar el origen de información útil para los usuarios externos de las empresas.

Considerando lo anterior, la línea de investigación tiene como objetivo conocer el estado en el que actualmente se encuentran las discusiones científicas en torno a los procesos armonizadores y lo concerniente a la contabilidad internacional, tanto en el contexto local como en el internacional, para lo cual se listaron las revistas más reconocidas en el país en temas de ciencias económicas, así como las principales en Latinoamérica y en habla

inglesa. Por otro lado, también se propone identificar en ellas los artículos que abordan el tema de la caracterización internacional de la contabilidad, identificando en ellos los problemas abordados, las metodologías y las tendencias con el fin de tener un punto de partida para avanzar en la propuesta de investigación en este sentido. El estudio también busca definir una línea de tiempo que permita hacer relaciones entre las épocas y los procesos de armonización y las discusiones en los diferentes países con la producción en el tema hasta ahora.

Lo anterior se justifica dado el momento histórico que atraviesa Colombia con su proceso armonizador, el cual se ha definido como de convergencia a normas internacionales de contabilidad y de aseguramiento de la calidad de la información, el cual, valga aclarar, apenas comienza.

## Desarrollo metodológico

Todo proceso metodológico en una investigación debe iniciar por conocer y por entender aquello que se quiere investigar. En este sentido, era necesario saber primero que la caracterización internacional de la contabilidad no solo abarca las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el *International Accounting Standards Board* -IASB-, puesto que hay organismos privados de contadores públicos de varios países que estudian y discuten todos aquellos aspectos que influyen en la profesión contable con miras a construir estándares que permitan el mejoramiento de la calidad del quehacer contable y la información que suministra.

Es por ello que la base inicial para la búsqueda y clasificación de la información de esta investigación fueron las categorías planteadas por el *International Federation of Accountants* -IFAC-: Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento; Normas Internacionales de Ética para Contadores; Normas Internacionales de Educación Contable; Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público; así como, las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por IASB, teniendo en cuenta el contexto y los estudios y artículos publicados a nivel institucional, nacional e internacional. Sin embargo, posteriormente, se delimitó la clasificación únicamente a las IFRS emitidas por el IASB y a las Normas Internacionales de Ética para Contadores que emite la IFAC, puesto que las Normas de Auditoría y Aseguramiento, de Educación Contable y del Sector Público son abordadas en otras líneas de investigación de la presente publicación.

Institucionalmente no hubo delimitación temporal, por lo cual se seleccionó la mayor cantidad de registros posibles de la Revista *Contaduría de la Universidad de Antioquia*, la *Revista Virtual Adversia*, las Memorias de Simposios y Congresos en los que hayan participado docentes o estudiantes del Departamento de Ciencias Contables y las Tesis de Grado, tanto del Pregrado de Contaduría Pública como de los diferentes Posgrados que ofrece el Departamento de Ciencias Contables, acumulando así un registro de 24 textos, referentes a esta línea.

**Tabla 1:** Textos encontrados a nivel institucional clasificados por categoría.

CATEGORÍA	IFRS	Normas de Ética para Contadores	TOTAL
Revista Contaduría	10	1	11
Revista Virtual Adversia	2	0	2
Ponencias en Congresos y Simposios	4	0	4
Trabajos de Grado - Pregrado	2	0	2
Trabajos de Grado - Posgrado	5	0	5
<b>TOTALES POR CATEGORÍA</b>	<b>23</b>	<b>1</b>	<b>24</b>

Respecto al contexto nacional, se delimitó en el tiempo la búsqueda bibliográfica entre los años 2006 y 2012, en las 14 revistas contables más representativas del país (ver la Tabla 2), entre las cuales se incluyó la Revista Internacional, Legis de Contabilidad y Auditoría que, aunque es una publicación en la cual participan autores de varios países latinoamericanos, la presencia de los autores colombianos ha sido significativa. En este contexto y en la delimitación temporal establecida, se lograron acumular 78 textos referentes a esta línea.

**Tabla 2:** Textos encontrados a nivel nacional clasificados por categoría.

CATEGORÍA	IFRS	Normas de Ética para Contadores	TOTAL
Revista Internacional, Legis de Contabilidad y Auditoría	22	1	23
Cuadernos de Contabilidad (Pontificia Universidad Javeriana)	8	1	9
Lúmina (Universidad de Manizales)	6	2	8
Apuntes Contables (Universidad Externado de Colombia)	5	2	7
Visión contable (UNAUULA)	6	1	7
Porik An (Universidad del Cauca)	4	1	5
Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión (Universidad Militar Nueva Granada)	4	0	4
Cuadernos de Administración (Universidad del Valle)	3	1	4
Estudios Gerenciales (Universidad ICESI)	4	0	4
Revista Asfacop	2	1	3
Revista INNOVAR (Universidad Nacional de Colombia)	2	0	2
Universidad & Empresa (Universidad del Rosario)	1	0	1
Revista Colombian Accounting Journal (Universidad de Medellín)	1	0	1
<b>TOTALES POR CATEGORÍA</b>	<b>68</b>	<b>10</b>	<b>78</b>

Para abarcar el contexto internacional se establecieron dos criterios de búsqueda, sumados a la delimitación temporal efectuada para el nacional, buscando que el alcance fuera muy selectivo. El primer criterio fue iniciar la búsqueda bibliográfica en las cinco revistas contables más citadas en el país, según el artículo “*Ranking accounting journals using dissertation citation analysis: A research note*” publicado en la revista *Accounting, Organizations and Society* N° 34 del 2009. El segundo criterio, la búsqueda bibliográfica en las revistas contables más representativas de México, Argentina, Chile y Brasil, cuatro países iberoamericanos que experimentaron un proceso de estandarización contable, recientemente, así como la revista contable más representativa de España para abarcar el contexto europeo, según el artículo “Referentes para la investigación contable latinoamericana: Una mirada al campo científico anglosajón”, presentado en el XVI Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática celebrado en México en el 2011.

En los anteriores criterios establecidos para abarcar el contexto internacional, se lograron acumular 53 textos referentes a esta línea (ver Tabla 3). Sin embargo, es importante aclarar que la búsqueda bibliográfica en las revistas elegidas según los criterios ya mencionados, se editó en los números que estaban disponibles de forma digital y virtual en diferentes Bases de Datos Bibliográficas a las que se tuvo acceso, por lo cual no se revisaron los artículos publicados en la *Revista CEPAL Review* de Chile y en la *Revista Journal of Accountings and Economics*, puesto que estas publicaciones no estaban disponibles en la web.

**Tabla 3:** Textos encontrados a nivel internacionalmente, clasificados por categoría.

CATEGORÍA	IFRS	Normas de Ética para Contadores	TOTAL
The Accounting Review	10	0	10
Journal of Accounting Research	12	1	13
Journal of Accounting and Economics	-	-	-
Accounting, Organizations and Society	3	3	6
Contemporary Accounting Research.	3	0	3
Revista Española de Financiación y Contabilidad (España)	6	0	6
Contabilidade e Finanças (Brasil)	7	0	7
Contabilidad y Administración (México)	5	0	5
Contabilidad y Auditoría (Argentina)	3	0	3
CEPAL Review (Chile)	-	-	-
<b>TOTALES POR CATEGORÍA</b>	<b>49</b>	<b>4</b>	<b>53</b>

Al sistematizar la información encontrada, se pudo observar que institucionalmente, las publicaciones referentes a la caracterización internacional de la contabilidad han sido muy pocas, quedando rezagados frente a las publicaciones nacionales, a pesar de que el Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia, ha sido altamen-

te reconocido por participar y abrir discusiones en torno al proceso de estandarización contable que viene viviendo Colombia desde hace aproximadamente una década (ver la Figura 1).

Puede notarse también que el volumen de publicaciones en el exterior era alto entre los años 2006 y 2009, mientras que en Colombia las publicaciones aumentaron significativamente a partir del año 2009. Esta situación está muy relacionada con la adopción de la Unión Europea de las Normas Internacionales de Información Financiera en el año 2005, lo cual influenció las investigaciones académicas de varios países, que evaluaban las características de este modelo internacional y los impactos que comenzó en el sistema económico de Europa. Igualmente, se resalta el atraso temporal en abordar dichas temáticas nacionales en relación con los principales mercados latinoamericanos y algunos europeos.

En contraste con lo anterior, la discusión respecto a la estandarización de normas contables tuvo como punto de auge la aprobación de la Ley 1314 del 13 de julio de 2009, con la cual se regularon los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información que se aplicarán en Colombia, mediante un proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por IASB. Este acontecimiento provocó muchas discusiones y estudios entorno a la conveniencia de dicho proceso de estandarización, los beneficios y perjuicios que traería para la profesión y los impactos que tendría en algunas normas tributarias.

**Gráfico 1:** Textos encontrados clasificados por contexto y por año.



Es importante resaltar que en el análisis de la información se encontró que la mayoría de los artículos eran producto de investigaciones documentales, mientras que otros eran estudios de caso que se enmarcaban en diversas temáticas referentes al modelo contable, emitido por el IASB, donde no había un centro específico de estudio que permitiera identificar un tema actual o tendencia homogénea. Asimismo, se encontró que los autores tanto nacionales como institucionales más significativos en cuanto a esta línea, solo participaban en máximo tres o cuatro artículos, mostrando que las temáticas que abarcan



en esta área de la investigación contable han sido abordadas por muchos autores pero no sobresalen por su alta producción sobre el tema.

## Antecedentes históricos y legales

Teniendo en cuenta el desarrollo del proceso de convergencia en nuestro país, se cree importante establecer una línea de tiempo que permita abordar relaciones del proceso de internacionalización, el desarrollo científico y las discusiones planteadas en ese lapso. Colombia vive hoy un momento histórico en cuanto al acontecer contable, el proceso que se ha denominado de *Convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad y de Información Financiera*, es fundamental y de trascendencia para la profesión contable, ya que no solo es el cambio de unas normas por otras, es el cambio de filosofía, de política frente a la participación en cuanto a la forma como se vienen concibiendo las normas y los principios generalmente aceptados en el país.

El proceso de convergencia se viene gestando de tiempo atrás; de hecho, el Decreto 2649 de 1993 tuvo como referencia el modelo planteado en ese tiempo por la *International Federation of Accountant* – IFAC o lo que conocemos como el Modelo Internacional. En la década de los 90 se comenzó con fuerza en Colombia, lo que en ese tiempo se denominó la “Apertura Económica”; es decir, nuestro país se empezaba a preparar para ingresar al mercado global a competir en el exterior. Esta decisión se presentó y se reafirmó con la Ley 7 de 1991 o de Apertura Económica, criticada en su momento por algunos y alabada por otros.

En el año 1999, se emitió la Ley 590 conocida como la Ley de Restructuración Económica, la cual fue prorrogada por la Ley 922 de 2004 hasta diciembre de 2006. Esta Ley se creó con el fin de “*establecer un régimen que promueva y facilite la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes territoriales para asegurar la función social de las empresas y lograr el desarrollo armónico de las regiones y se dictan disposiciones para armonizar el régimen legal vigente con las normas de esta ley*”. En esta oportunidad el legislador estimó conveniente incluir un artículo referente al proceso armonizador, es así como se incluye el Artículo 63: Armonización de las Normas Contables con los usos y reglas internacionales “*para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes*”.

Este artículo de la Ley abrió la puerta a la discusión, en Colombia de cuál sería el camino a seguir, el de la convergencia, la armonización, la adopción o la adaptación. Los escritos de la época reflejan que los autores se preocuparon por desarrollar discursos en cuanto a la conveniencia de adoptar o adaptar el Modelo Internacional, en Colombia y las posibles implicaciones que ese proceso traería al país; también, se ocuparon de encontrar

definiciones para los términos de armonización, adopción, adaptación y convergencia y de hacer comparaciones entre los marcos conceptuales de los modelos en cuestión. De estas discusiones se comenzó a observar dos líneas de pensamiento, una en favor de los procesos de internacionalización y otra en contra, esta última, conocida en la Academia como la línea nacionalista. Vale la pena decir que, en Colombia, poco se ha avanzado en la discusión más allá del análisis de modelos y el estudio de la conveniencia de llevar o no a cabo un proceso armonizador en el país; en contraste con otros países como México, Chile y Brasil que ya dan muestra de avanzar en el análisis de impactos del proceso armonizador, aprendizajes significativos en las estructuraciones de los sectores económicos y casos aplicados concretos a ellos.

Posteriormente, el legislador expediría la Ley 1116 de 2006, *“Por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia y se dictan otras disposiciones”*. En esta Ley también se hace referencia al proceso armonizador en Colombia en su Artículo 122: Armonización de Normas Contables y Subsidio de Liquidadores. *“Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de Contabilidad, Auditoría, Revisoría Fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso, las modificaciones pertinentes.*

*En aquellas liquidaciones en las cuales no existan recursos suficientes para atender gastos de archivo y de remuneración de los liquidadores; sus honorarios serán subsidiados con el dinero proveniente de las contribuciones que sufragan las sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, de conformidad con la reglamentación que expida el Gobierno. El subsidio no podrá ser en ningún caso superior a veinte (20) salarios mínimos legales mensuales, pagaderos, siempre y cuando el respectivo auxiliar cumpla con sus funciones y el proceso liquidatorio, marche normalmente.*

*En el proceso de liquidación judicial, tramitados ante la Superintendencia de Sociedades que no existan recursos suficientes para atender gastos de archivo y los honorarios de los liquidadores, serán subsidiados con el dinero proveniente de las contribuciones que sufragan las sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, hasta por veinte (20) salarios mínimos”.*

Después de la lectura del artículo queda un sinsabor sobre la forma cómo el legislador reafirma lo expresado en la Ley de Reestructuración Económica, pero que se incluye de una manera tan simple, inclusive adhiriendo un tema totalmente ajeno al proceso de armonización, como es el caso de los liquidadores en una sociedad. Lo cierto es que, aunque tímidamente, no era la primera vez que se mencionaba el tema, era ya una preocupación, porque no se avanzaba en el proceso, a pesar de estar definido en una ley de la República. Es por eso que el 11 de octubre de 2007 se presentó a la Cámara de Representantes el Proyecto de Ley 165 de 2007, por el cual el Estado Colombiano adoptaría las Normas Internacionales de Información Financiera, para la presentación de informes

contables. Este Proyecto avanzó una primera discusión en la Cámara de Representantes y luego fue archivado. Posteriormente, se presentó el Proyecto de Ley 203 de 2008, de cuyas discusiones y debates surge lo que hoy conocemos como la Ley 1314 de julio 13 de 2009. *“Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento”*.

La Ley 1314 de 2009 se caracteriza por: La relevancia en función del interés público; denominación del proceso como de *convergencia* de normas con estándares internacionales; exclusión de la contabilidad pública y la de costos; esto último originó un debate importante por la inconsistencia que eso significa, razón por la cual el grupo cree que la intención era excluir la contabilidad de gestión, puesto que la contabilidad de costos depende o está interrelacionada con la contabilidad financiera; define los obligados a llevar a contabilidad; determina la independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las normas contables y de información financiera; marca como referentes de la convergencia los estándares internacionales, las mejores prácticas y la evolución de los negocios; define como autoridades del proceso al Gobierno, desde los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, y de Comercio, Industria y Turismo como autoridades de regulación, al Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como autoridad de normalización y a las superintendencias como, exclusivamente, autoridades de vigilancia.

En ese sentido, la Ley 1314 de 2009 definió no solo el ente que sería el líder en el proceso sino que determinó unas condiciones o criterios que debían ser tenidos en cuenta para garantizar el éxito del mismo; en particular, en el Artículo 6 - Autoridades de Regulación y Normalización Técnica:

“Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información”.

Asimismo, en el Artículo ocho estableció los criterios a los cuales debe sujetarse el Consejo Técnico de la Contaduría Pública:

“En la elaboración de los proyectos de normas que someterá a consideración de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, de Industria y de Turismo, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública aplicará los siguientes criterios y procedimientos:

1. Enviará a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, al menos una vez cada seis (6) meses, para su difusión, un programa de trabajo que describa los proyectos que considere emprender o que se encuentren en curso. Se entiende que un proyecto está en proceso de preparación desde el momento en que se adopte la decisión de elaborarlo, hasta que se expida.
2. Se asegurará de que sus propuestas se ajusten a las mejores prácticas internacionales, utilizando procedimientos que sean ágiles, flexibles, transparentes y de público conocimiento, y tendrá en cuenta, en la medida de lo posible, la comparación entre el beneficio y el costo que producirían sus proyectos en caso de ser convertidos en normas.
3. En busca de la convergencia prevista en el artículo 1º de esta Ley, tomará como referencia para la elaboración de sus propuestas, los estándares más recientes y de mayor aceptación que hayan sido expedidos o estén próximos a ser expedidos por los organismos internacionales reconocidos a nivel mundial como emisores de estándares internacionales en el tema correspondiente, sus elementos y los fundamentos de sus conclusiones. Si, luego de haber efectuado el análisis respectivo, concluye que, en el marco de los principios y objetivos de la presente ley, los referidos estándares internacionales, sus elementos o fundamentos, no resultarían eficaces o apropiados para los entes en Colombia, comunicará las razones técnicas de su apreciación a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, para que estos decidan sobre su conveniencia e implicaciones de acuerdo con el interés público y el bien común.
4. Tendrá en cuenta las diferencias entre los entes económicos, en razón a su tamaño, forma de organización jurídica, el sector al que pertenecen, su número de empleados y el interés público involucrado en su actividad, para que los requisitos y obligaciones que se establezcan resulten razonables y acordes a tales circunstancias.
5. Propenderá por la participación voluntaria de reconocidos expertos en la materia.
6. Establecerá Comités Técnicos ad honórem conformados por autoridades, preparadores, aseguradores y usuarios de la información financiera.
7. Considerará las recomendaciones que, fruto del análisis del impacto de los Proyectos sean formuladas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica, por las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, de vigilancia o de control y por quienes participen en los procesos de discusión pública.
8. Dispondrá la publicación, para su discusión pública, en medios que garanticen su amplia divulgación, de los borradores de sus proyectos. Una vez finalizado su análisis y en forma concomitante con su remisión a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, publicará los proyectos definitivos.
9. Velará porque sus decisiones sean adoptadas en tiempos razonables y con las menores cargas posibles para sus destinatarios.
10. Participará en los procesos de elaboración de normas internacionales de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información, que

- adelanten instituciones internacionales, dentro de los límites de sus recursos y de conformidad con las directrices establecidas por el Gobierno. Para el efecto, la presente ley autoriza los pagos por concepto de afiliación o membresía, por derechos de autor y los de las cuotas para apoyar el funcionamiento de las instituciones internacionales correspondientes.
11. Evitará la duplicación o repetición del trabajo realizado por otras instituciones con actividades de normalización internacional en estas materias y promoverá un consenso nacional en torno a sus proyectos.
  12. En coordinación con los Ministerios de Educación, de Hacienda y de Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, así como con los representantes de las Facultades y Programas de Contaduría Pública del país, promoverá un proceso de divulgación, conocimiento y comprensión que busque desarrollar actividades tendientes a sensibilizar y socializar los procesos de convergencia de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información establecidas en la presente ley, con estándares internacionales, en las empresas del país y otros interesados durante todas las etapas de su implementación”.

Los anteriores criterios muestran o dan una idea de cómo se ha venido desarrollando este proceso en el país.

Es así como el Consejo Técnico de la Contaduría Pública hoy tiene tres funciones fundamentales como son: Proposición de las normas aplicables en Colombia; ejecución de los procesos de divulgación, conocimiento y comprensión de las mismas y; participación en los organismos internacionales. Para cumplir con estas funciones, y llevar a cabo el encargo que el Gobierno Nacional le hizo, se expidió el Decreto 691 de 2010 “*Por el cual se modifica la conformación del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y se dictan otras disposiciones*”. El CTCP es un organismo permanente de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, el cual está conformado por cuatro (4) miembros, de los cuales por lo menos tres (3) deben ser contadores públicos.

Asimismo, se expide el Decreto 1955 de 2010 “*Por el cual se modifica parcialmente la estructura de la Junta Central de Contadores y se dictan otras disposiciones*”. La Junta Central de Contadores es una Unidad Administrativa Especial con personería jurídica, adscrita al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, que continuará actuando como tribunal disciplinario y órgano de registro de la profesión contable. El Tribunal está integrado por siete (7) miembros, los cuales tendrán un periodo de cuatro (4) años, pero podrán ser reelegidos consecutivamente, por una sola vez.

En junio de 2011 el Gobierno Nacional expide la Ley 1450 de 2011, conocida como el Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014 con el lema *Prosperidad para todos*, el cual presenta su voluntad o compromiso con el proceso de convergencia en su Artículo 240 - Sistema Administrativo Contable:

“En desarrollo de los principios de transparencia, eficiencia, eficacia, participación, publicidad, seguridad jurídica e igualdad, el Gobierno Nacional establecerá un sistema de coordinación institucional que persiga el logro de los objetivos de la Ley 1314 de 2009 de expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad dirigido hacia la convergencia con estándares internacionales de aceptación mundial.

El desarrollo de este sistema tendrá en cuenta los roles de cada una de las autoridades que participen en la creación de normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información según el esquema fijado en las Leyes 298 de 1996 y 1314 de 2009 que distingue entre autoridades de regulación, supervisión y normalización técnica.

En concordancia con el artículo 16 de la Ley 1314 de 2009, las entidades que hayan adelantando o estén adelantando procesos de convergencia con normas internacionales de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información no podrán exigir su aplicación hasta tanto el Consejo Técnico de la Contaduría Pública las revise, para asegurar su concordancia con las normas expedidas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de Comercio Industria y Turismo a las que hace referencia la Ley 1314 de 2009”.

Con las directrices dadas y el espaldarazo del Gobierno Nacional, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública – CTCP ha comenzado su tarea para cumplir con su función principal, la de proponer las Normas de Contabilidad e Información Financiera que serán aplicables en nuestro país. Debido a lo anterior, el CTCP ha editado una serie de documentos que han sido publicados con el ánimo de lograr la participación activa de la comunidad profesional y académica, alrededor de los temas contables.

Uno de estos documentos es el de Direccionamiento Estratégico presentado el 22 de junio de 2011, el cual había sido puesto a consideración de la opinión pública como documento borrador desde el 22 de diciembre de 2010 hasta el 28 de febrero de 2011. A partir de esa fecha y hasta el 20 de junio de 2011 se revisaron los comentarios y se hicieron ajustes al texto. La convocatoria del CTCP logró la opinión de 48 participantes, que corresponden a personas naturales, universidades, sociedades del sector real, sociedades de contadores públicos, firmas de auditoría, bancos, asociaciones de contadores públicos, entidades de vigilancia y control, ministerios, asociaciones gremiales y asociación de estudiantes de contaduría pública.

Por lo tanto, teniendo en cuenta los comentarios a este documento y con el objeto de lograr el desarrollo oportuno y efectivo del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información con estándares internacionales, el CTCP, preparó el texto definitivo del direccionamiento estratégico que se constituye en el referente que tiene como meta común la mencionada convergencia, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas.

En este documento de direccionamiento estratégico, las empresas del país han sido clasificadas en tres grupos, a los cuales les corresponde unas normas y fechas diferentes de aplicación. Se tiene como propuesta que algunas empresas comiencen la aplicación de las normas en el año 2014, para otras sería el año 2016. Se esperaría que alrededor de estas fechas se tengan los suficiente elementos para empezar la implementación de las normas, a crecer en los producidos en torno a las experiencias significativas de los sectores económicos, en cuanto a su implementación, que se den discusiones conjuntas de elementos jurídicos, comerciales y tributarios y que se puedan realizar análisis de impactos propios de la normatividad y sus efectos en Colombia.

Por otro lado, con el fin de cumplir con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, se expide el Decreto 3048 de 2011 *“Por el cual se crea la Comisión Intersectorial de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información”*. Esta Comisión tendrá por objeto coordinar las entidades públicas con competencias sobre entes públicos o privados y autoridades públicas de supervisión, para que las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información de quienes participan en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables. La Comisión estará integrada por diez (10) miembros. Asimismo, se emite el Decreto 3567 de 2011 *“Por el cual se dictan disposiciones en materia de organización y funcionamiento del Consejo Técnico de la Contaduría Pública”*, en donde se modifican las funciones del CTCP, teniendo en cuenta que es un organismo permanente de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, estableciendo un total de 11 funciones. Además, se reglamenta sobre su quórum decisorio y representación, sesiones, programas de trabajo y propuestas.

Por último, el 30 de diciembre de 2011 se emite el Decreto 4946 *“Por el cual se dictan disposiciones en materia del ejercicio de aplicación voluntaria de las normas internacionales de contabilidad e información financiera”*, estableciendo lo siguiente:

**Artículo 1°.** Definición de los siguientes conceptos: Emisores de valores, entidades de interés público, aplicación integral, etapa de prueba, estados financieros de propósito especial e impactos.

**Artículo 2°.** Ámbito de aplicación, para las empresas pertenecientes a los grupos 1 y 2 establecidos en el Documento de Direccionamiento Estratégico.

**Artículo 3°.** Condiciones para la aplicación voluntaria de las NIIF, envío de una comunicación radicada por el organismo que vigila a la empresa dirigida a la DIAN hasta el 13 de enero, en donde se manifiesta la intención de comenzar la aplicación integral y voluntaria de las NIIF. La DIAN tendría 5 días para responder dicha comunicación.

**Artículo 4°.** Aplicación simultánea de normas colombianas y Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF.

**Artículo 5°.** Informes requeridos para la etapa de prueba, los cuales solo se utilizarán para medir los impactos de la aplicación de las normas internacionales.

**Artículo 6°.** Adecuación de las entidades.



**Artículo 7°.** Período de prueba, el cual se estableció desde el 1 de enero al 31 de diciembre de 2012.

Hoy, el CTCP avanza en su trabajo mediante diferentes Mesas que tienen objetivos específicos. La Universidad de Antioquia desde su línea de investigación de “Caracterización de la Contabilidad Internacional” y su comité de “Normas Internacionales”, ha venido aportando a la discusión de los documentos propuestos por el CTCP y ha liderado una de las Mesas conformadas, la Mesa Nacional del Sector Educativo, la cual tiene como objetivo ejecutar a cabo el proceso de difusión, divulgación y formación en estándares internacionales para lograr la convergencia que se anuncia en la Ley 1314 de 2009.

Actualmente, esta Mesa viene discutiendo sobre las estrategias que deben aplicarse para lograr este objetivo, presentando un proyecto para la consecución de recursos y lograr así la difusión, divulgación y formación en el tema, lo cual se cumplirá en el mediano plazo. Todos los documentos y actas que se originen en cada una de las Mesas conformadas por el CTCP se encuentran publicadas en la página web de este organismo.

## Desarrollo

Al hablar de la caracterización de la Contabilidad Internacional y al analizar lo que ha sido este proceso en Colombia, es obligatorio revisar lo desarrollado por otros países que comparten nuestro contexto en Latinoamérica para tener referentes no solo del proceso armonizador, sino de las discusiones y del producido por aquellos en torno al tema; especialmente, en países que han dado el paso a la internacionalización o armonización contable, como son México, Chile, Argentina, Brasil, entre otros.

Por consiguiente, ante un contexto donde se discute de la pertinencia de la estandarización de las normas contables y donde aparecen retos y exigencias para la profesión contable y para los gobiernos de cada país, se pueden distinguir y clasificar los estudios e investigaciones académicas recientes relacionadas con el tema en cuatro grupos: Modelo contable IFRS propuesto por IASB, Modelo contable español, Modelos contables latinoamericanos, y Comparación de modelos.

En Colombia, al igual que en otros países, se ha optado por seguir dentro del proceso armonizador la línea del Modelo Internacional (IFRS) *International Financial Reporting Standards* propuesto por la *International Accounting Standards Board* (IASB).

### Modelo contable IFRS propuesto por IASB

El *International Accounting Standards Board* -IASB-, organismo privado que formula y publica normas contables encaminadas a la presentación de estados financieros, actualmente desarrolla y actualiza el modelo contable *International Financial Reporting*



*Standards -IFRS-* que está en constante crecimiento y promueve la homogenización internacional de la contabilidad financiera, como mecanismo para otorgar transparencia y la comparabilidad a la información suministrada por las empresas que se orientan a los mercados internacionales.

A pesar de que actualmente en más de 100 países del mundo se aplica el modelo IFRS y Colombia se encuentra en proceso de armonización, los estudios académicos recientes han abarcado desde diferentes ópticas y posturas algunos rezagos e inconsistencias del modelo; principalmente, de la base de valoración predominante conocida como *fair value* o valor razonable.

Harold Álvarez Álvarez, autor destacado dentro del ámbito de la contabilidad internacional, plantea que la presencia de dos bases valorativas dentro del modelo IASB, como lo son el valor razonable y el costo histórico, uno basado en el criterio neoclásico del valor y el otro basado en la teoría clásica del valor, respectivamente, *"genera una dicotomía contradictoria en la aplicación de la hipótesis básica del "devengo", lo que reduce la transparencia de los datos, tales como los de los resultados del período y los del valor patrimonial empresarial informados por el modelo contable"* (Álvarez Álvarez, H., 2009. p. 51).

Esta situación contradictoria le resta racionalidad y utilidad a la información contable que sirve de apoyo para la toma de decisiones de los diferentes usuarios de la contabilidad y se convierte en una estrategia poco recomendable para la gestión empresarial. Para ello, el autor anteriormente mencionado, recomienda estrategias que protejan el patrimonio empresarial, incrementen la racionalidad de la información y disminuyan las asimetrías contables como la contabilidad de coberturas, puesto que los resultados del instrumento de cobertura se comportan de forma diferente a los resultados del instrumento cubierto.

Por otra parte, se ha criticado el modelo contable internacional propuesto por el IASB, por su mirada simplificada de la información contable, enfocándola primordialmente a la valoración y presentación de información, y dejando de lado la capacidad e importancia que tiene la contabilidad, en la construcción de procesos y de estructuras de control interno.

Mauricio Gómez Villegas concluye que dicha simplificación del modelo contable repercute en la conformación de estructuras débiles de gobierno corporativo, que no tendrían claridad en cuanto a la utilidad de la información, hace que la contabilidad retorne a la teoría del propietario donde solo priman los beneficios producidos sobre un capital invertido por los propietarios y, además, hace que se desligue el objetivo de control público, que tiene la contabilidad para dar cabida a la homogeneización de los criterios de valoración.

Puede notarse pues la importancia del estudio de las bases conceptuales y valorativas del modelo contable propuesto por el IASB, en las cuales los autores nacionales se han destacado, además de estudiar cada norma que compone el modelo IFRS y sus impactos, en casos específicos.

## Modelo contable español

El modelo contable español es un modelo que está encaminado a satisfacer los requerimientos del sistema legal y reglamentario; es decir, las necesidades del gobierno en el ámbito fiscal y de políticas macroeconómicas. Las prácticas contables tienen un carácter conservador y el sistema bancario es quien cubre las necesidades de capital.

En este ámbito, se ha estudiado y se ha escrito sobre el proceso de armonización de las normas contables que se presentó en España, que en el 2005 decidió, al igual que toda la Unión Europea, acercar su normatividad contable al modelo IFRS propuesto por el IASB para lograr la estandarización de los principios aplicables a la presentación de información financiera entre las empresas cotizantes de la Unión Europea. España, en busca de esa armonización contable, inició en 2001 un proceso de reformas legislativas que incluyeron normas como la Ley 62 de 2003 y la Ley 16 de 2007 que fueron los fundamentos del actual Plan General de Contabilidad Español.

Después de la armonización de las normas contables españolas con las normas internacionales emitidas por IASB, diversos autores de ese país han estudiado los impactos de algunos conceptos o normas específicas dentro del contexto y realidad del mundo empresarial que se vive en el país ibérico. Se han dado discusiones en cuanto a la adaptación del valor razonable a la normativa contable y a la valoración de activos y pasivos financieros.

En cuanto al valor razonable, la autora española, Aurora Rodríguez Rodríguez plantea que la falta de armonización entre el “Plan General de Contabilidad Español” y las “Normas Internacionales de Valoración”, han dificultado la implementación a cabalidad de esta base de valoración dentro de las empresas españolas, por lo cual surge la necesidad de adecuar dichas normas, incluyendo métodos de estimación y elementos susceptibles de tasación que no sean inmuebles, que puedan mejorar el cálculo del valor razonable y su revelación en los estados financieros.

La valoración de activos y pasivos financieros es otra temática que se ha venido trabajando en el gremio contable español, puesto que la Norma de Valoración, 9º del Plan General de Contabilidad, integró el tratamiento de los activos y pasivos financieros y los clasificó dependiendo de la forma como la empresa los gestiona. Para el autor español Richard Monclús, este hecho fue un gran avance puesto que se aclaró la base de valoración que debía usarse para estos instrumentos financieros, concluyendo que *“los activos financieros en el momento inicial se valoran por el valor razonable, salvo en el caso de la categoría de “Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas”, que se valorará al coste. Además, la valoración de los créditos con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, pueden realizarse por su valor nominal. Los pasivos financieros se valoran en el momento inicial por su valor razonable, excepto en el caso de los débitos por operaciones comerciales con vencimiento inferior al año, que se pueden valorar por su valor nominal”* (Monclús Guitart, R. y Vidal Blasco, M., 2008. p. 99).

## Modelos contables latinoamericanos

Los modelos contables latinoamericanos se destacan por la utilización de los ajustes contables a causa de la inflación; además, responden a las necesidades del gobierno y, usualmente, se utiliza la contabilidad fiscal para propósitos financieros.

En países como Brasil, Argentina, Chile y México, recientemente, se efectuaron procesos de armonización, a normas internacionales de contabilidad. En Argentina el proceso fue relativamente sencillo, pero se originaron muchos errores que obligaron al gobierno a retroceder en decisiones que ya se habían tomado y a definir medidas para corregirlos.

En México, en cambio, el proceso fue extenso pero satisfactorio. Después de todo un proceso de estudios y ejercicios de análisis de cambios, ventajas y desventajas de cada una de las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, se logró la formulación de las Normas de Información Financiera de México -NIF-, marco normativo que se adecuó a las necesidades y el contexto propio del país, sin alejarse de los estándares mínimos exigidos por el modelo IFRS propuesto por IASB.

Para ilustrar, en el caso de Brasil, el proceso de convergencia tuvo su inicio en el año de 2005, por medio del *Conselho Federal de Contabilidade - CFC* mediante la Resolución 1.055 de 2005, creando el *Comitê de Pronunciamentos Contabeis - CPC* que tenía como objetivo, estudiar, preparar y emitir pronunciamientos técnicos basados en los procedimientos de la contabilidad internacional para la emisión de normas. Así, continuando con el proceso de convergencia, la CFC el 28 de septiembre de 2007 a través de la Resolución 1.103 creó el Comité Gestor de Convergencia en el Brasil, teniendo como miembros al *Banco Central do Brasil - BACEN*, *Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON* y la *Comissão de Valores Mobiliários - CVM*, siendo más viables las modificaciones para la convergencia, ya que estaban incorporados varios organismos de distintas áreas económicas; por último el 28 de diciembre de 2007 con la Ley 11.638, se adecuaron varias normas de contabilidad vigentes y se dio vía libre para su aceptación y convergencia a las normas internacionales.

## Comparación de modelos

Cada sistema o modelo contable contiene información específica, concebida a partir de unos principios contables aceptados y acordes al contexto que cada país vive desde el ámbito económico, jurídico-político, socio-cultural y religioso. Si bien, actualmente, todos los países latinoamericanos han adoptado, adaptado o armonizado su normatividad contable con el modelo internacional propuesto por IASB, es importante resaltar que cada proceso fue diferente y, precisamente, algunos estudios académicos recientes han tratado el tema de la comparación de los modelos contables presentes en algunos países de Latinoamérica, y el proceso de convergencia que está viviendo Colombia.

El proceso de internacionalización de la contabilidad es un proceso que se volvió necesario para muchas economías, y el debate se centra en cuanto a cómo encausar esta internacionalización, si ajustando, armonizando, adoptando o adaptando los estándares internacionales. Para Guillermo Reyes este *"es un problema técnico, con un trasfondo mayor en los campos social, económico y comercial, puesto que en un sistema de libre empresa, capitalista, competitivo a nivel global y conformado por bloques económicos con intereses de cada bloque, no se ve muy claro cómo funcionaría la implantación mundial de estándares"*. (Reyes, G. y Roa, N., 2007. p. 107).

Sumado a lo anterior, se ha discutido que el proceso de convergencia contable que está enmarcado en contextos sociales, políticos y económicos limita la contabilidad a una herramienta de cálculos neutrales desprovista de juicios de valor y sesgos, separándola de hechos que no son netamente contables como los impuestos, el control interno y el aseguramiento de la información, pero sobre los cuales la representación contable tiene un impacto significativo.

Con las posiciones sobre la inconveniencia de converger a estándares internacionales, la agilidad con la que muchos países del mundo han adoptado el modelo IFRS propuesto por IASB, crea la necesidad en el corto plazo de que los países que aún no han iniciado este proceso, se empiecen a mover por la misma línea, ya que el uso y difusión de este marco contable es muy amplio a escala mundial y los usuarios de la información exigirán que la información contable sea preparada desde estos estándares.

Para el caso de algunos modelos contables actuales, Abel María Cano, de su exploración panorámica de algunos de los procesos de internacionalización en Latinoamérica, concluye que *"todavía hay mucho trabajo por hacer en países como Venezuela, Perú, Brasil y Costa Rica, pues a pesar de haber sido abanderados de la adopción, adaptación o armonización en unos casos particulares, muchas de las empresas de estos países aún no aplican dichas normas internacionales, y aducen la resistencia a dicho proceso, a que por abastecer sólo el mercado local en sus países, no ven la necesidad de aplicarlas, pues no creen que en un futuro próximo puedan llegar a ser proveedores o mantener negociaciones con empresas del exterior; además, prefieren vender sus empresas a compañías multinacionales, que cambiar sus sistemas de información contable y financiero según lo han manifestado algunos empresarios venezolanos, especialmente"*. (Cano, A., 2010. p. 224).

De igual forma, se agrega que la formación y la regulación contable, el desarrollo profesional y la participación de firmas consultores internacionales, son las principales características que hacen comparables los actuales modelos contables de Argentina, Brasil y Chile, el autor Fernando Morales Parada indica que en los tres países, la regulación contable, generalmente aceptada, proviene de cuerpos colegiados privados y en términos de revelación se exige que divulguen el Balance General o Estado de Situación Financiera, Pérdidas y Ganancias o el Estado de Resultado Integral, y las respectivas notas explicativas, así como el informe anual de la administración. Respecto a la formación contable,

las similitudes son amplias, excepto en Chile, donde el Contador Público no es exclusivamente universitario, como en Argentina y en Brasil.

Por consiguiente puede notarse cómo evidentemente la contabilidad se encuentra en una dinámica cambiante en la cual se apunta a la estandarización de normas, y por lo tanto, Colombia debe estudiar y plantear metodologías de convergencia que tengan en cuenta las experiencias vividas por países latinoamericanos como México, Argentina, Chile y Brasil, aplicando análisis de impactos y de costo-beneficio en los que participen todos los grupos de interés del país, sean públicos o privados, para que más allá de acoger un marco normativo contable internacional, se logre armonizar junto con las normas colombianas, un conjunto de normas que respondan a las necesidades y a la realidad de la economía colombiana, y se logre darle un papel estratégico y flexible a la información contable, para que esta pueda adaptarse a las dinámicas actuales de la economía mundial.

## Contexto internacional

En el contexto internacional se pudo observar un crecimiento de artículos o de producción alrededor del tema de la contabilidad internacional entre los años 2005 y 2010, dado que fue un periodo importante en lo que a procesos de armonización se refiere, pues varios países de América Latina y España consolidaron sus procesos en este tiempo. Algunos de los tópicos más representativos encontrados se pueden agrupar en los siguientes temas:

- Impactos y críticas al Modelo IFRS, sobre todo en lo referente al valor razonable
- Impacto de las Normas Internacionales para PYMES, caso español
- Asimetría de la Información
- La importancia de acoplar las normas de ética en el modelo contable internacional con el objetivo principal de prevenir crisis financieras.

Al revisar hacia dónde se están dirigiendo las discusiones actuales, se pudieron identificar los siguientes tópicos:

- Impactos y reacciones en los mercados financieros después de la implementación de las IFRS en Europa.
- El modelo contable como punto de apoyo para mitigar el impacto en las empresas de la crisis financiera en Europa.
- Formalización de los reportes integrados de información, como punto de partida para la estandarización mundial
- La información complementaria a los estados financieros, como medidas de aseguramiento de la calidad de la información.

De la sistematización de la información se ha podido observar cuáles son las principales revistas y las que presentan mayor número de artículos sobre el tema de las normas

internacionales de contabilidad y ética profesional, siendo la *Journal of Accounting Research* la más representativa con trece artículos, seguida de la revista *The Accounting Review* con diez artículos, la revista *Contabilidade e Finanças* de Brasil con siete artículos y las revistas *Accounting, Organizations and Society* y *Revista Española de Financiación y Contabilidad* de España, con seis artículos.

Los autores más representativos en este contexto internacional son:

- Leandro Cañibano Calvo
- Ana Gisbert Clemente
- Fernando Morales Parada
- Mary E. Barth
- Michael Welker
- Rodrigo S. Verdi

En el gráfico que se presenta a continuación se puede observar la relación de los textos publicados en las revistas internacionales objeto de análisis en la línea de tiempo trazada de 2006 a 2012, siendo el periodo 2006 a 2010 el mas prolijo en producción.

**Grafico 2.** Número de artículos escritos en revistas internacionales por año.



En el ámbito internacional es importante destacar que la mayoría de los artículos encontrados sumaron 32 en idioma inglés, en español se obtuvieron 15 y seis en idioma portugués, para un total de 53 artículos revisados.

## Contexto local

Se destaca que en las últimas décadas, en nuestro país se ha fortalecido la discusión en torno al desarrollo de la contabilidad internacional, producto de la tendencia de la globalización de la economía, a la cual Colombia no ha sido ajena.

Al revisar los artículos de producción nacional se encontró que los autores manifiestan su interés por resolver preguntas que indagan por la utilidad o los beneficios que pueden traer la aplicación de las normas internacionales de contabilidad a nuestro país; se cuestiona si es cierto que la aplicación de las normas internacionales ayudan a disminuir los fraudes, la contabilidad creativa y demás prácticas que desvirtúan u propician diferencias en la presentación de la información, ocasionando con eso caos en el mercado.

De ahí que otra preocupación de los autores son los efectos o las consecuencias de tipo jurídico, legal y tributario que traería la aplicación de los estándares internacionales, y se han dado a la tarea de revisar cuáles podrán ser esos posibles efectos.

En el contexto nacional se revisaron 79 artículos de revistas, los cuales se pueden agrupar en los siguientes temas de discusión:

- El proceso de convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad
- Comparación de modelos contables IFRS Vs. Colombia, US-GAAP
- Aplicación de NIC – NIIF en casos específicos
- Análisis de los procesos de armonización contable, en países latinoamericanos

Se destacan por números de artículos publicados la *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, con 23 artículos, la sigue la *Revista Universidad de Antioquia* con 11, *Cuadernos de Contabilidad* de la Pontificia Universidad Javeriana con nueve y la *Revista Lúmina* de la Universidad de Manizales, con ocho artículos.

En la actualidad se viene dando una tendencia a escribir sobre temas como:

- Costos y beneficios de la implementación de IFRS en MIPYMES e impactos futuros.
- La relación y conexión entre las IFRS con las IES, NIAS, Ética e IVS.
- Reportes integrados de información
- Información complementaria a los informes contables

En el ámbito nacional se destacan algunos autores por el número de artículos escritos, como son:

- Harold Álvarez Álvarez
- Samuel Alberto Mantilla
- Eutimio Mejía Soto
- Aida Patricia Calvo

**Grafico 3.** Número de artículos por año en revistas nacionales



Del Grafico tres, se observa que a escala nacional, la producción académica, en el marco de la contabilidad internacional, ha crecido en forma sostenida desde el año 2006 hasta el año 2010, siguiendo un paralelismo con la producción internacional mostrada en el Grafico 2; sin embargo, a partir de dicho año, la producción sobre dicha temática comienza a decaer, probablemente, por una pérdida progresiva de interés en la temática abordada dentro del marco de la contabilidad internacional, la cual puede estar dirigida a nuevas áreas, como los impactos que acarrearán los nuevos acuerdos de Libre Comercio suscritos por Colombia, en los últimos años.

### Contexto institucional

Inicialmente, hay que hacer la claridad que la Línea de Investigación Caracterización de la Contabilidad Internacional, es una línea nueva que viene desarrollándose, razón por la cual se considera de vital importancia este trabajo, ya que es el punto de partida para el desarrollo de un proceso investigativo.

Es imperativo, entonces conocer qué dicen nuestros pares en el exterior y en el ámbito local es fundamental en este momento histórico para la profesión contable, como consecuencia del proceso armonizador o de convergencia a estándares internacionales.

Dentro de los exponentes más representativos se tiene a los profesores John Cardona Arteaga, Javier Carvalho Betancur, y Miguel Ángel Zapata Monsalve, con cuatro, dos y dos escritos respectivamente, en temas relacionados con los estándares internacionales de contabilidad y de educación.

Hoy, vienen escribiendo sobre el tema profesores del Departamento, quienes han participado con un artículo: María Isabel Duque Roldán, Jair Albeiro Osorio Agudelo, Fernan-



do Gómez Montoya, Martha Cecilia Álvarez Osorio, Lina María Muñoz Osorio, Carlos Eduardo Castaño Ríos y Jaime Andrés Correa García.

Para la revisión Institucional se tuvieron en cuenta 13 artículos de revista, siete tesis de grado y cuatro ponencias para un total de 24 escritos.

## Conclusiones

Colombia no ha sido ajena a los procesos de Globalización y de Internacionalización que se vienen gestando desde tiempo atrás, comenzó su pasos hacia su proceso armonizador con la Ley 550 de Reestructuración Económica, donde por primera vez se expuso el tema. Desde ese momento se ha venido adelantando una serie de actividades de orden jurídico y legal que le permitieran llegar al objetivo que cada vez está más cerca: establecer las normas en materia contable basados en los estándares internacionales que promueve la IFAC.

El proceso de armonización o de convergencia a estándares internacionales en Colombia ha tenido seguidores y detractores, los cuales dejan constancia de su postura en sus escritos, de estos se logra identificar dos puntos de vista, uno que está de acuerdo con la armonización y otros que no, estos últimos reconocidos como la corriente nacionalista.

A pesar de que la discusión ha venido en crecimiento en nuestro país, que la mayoría de las universidades están estudiando alrededor del tema, se puede observar que el mismo es reciente en el ámbito nacional y que apenas en estos momentos lo estamos haciendo propio como consecuencia del proceso de convergencia que se está viviendo.

Los textos en el contexto nacional e institucional redundan en la comparación de modelos, el proceso de convergencia y estudio de normas específicas. Es importante en este momento empezar a trascender en temas de impactos y efectos de la aplicación de estándares en los diferentes sectores de la economía, para poder comenzar a aportar elementos de discusión y resolver las problemáticas que pueden originarse como consecuencia de la aplicación de los estándares internacionales, en una economía como la nuestra.

En el contexto internacional la convergencia o armonización de las normas locales a las internacionales ya fueron temas tratados hace varios años, ahora se preocupan más por escribir y analizar acerca de los efectos o impactos que traen para su país este proceso de armonización y en realizar estudios de caso aplicados.

La Universidad de Antioquia, si bien es cierto que desde hace algunos años se ha preocupado por los temas de internacionalización, lo que queda evidenciado en las temáticas abordadas en los simposios y eventos académicos que ha presentado y en los que ha participado, dentro y fuera del país y en las líneas de educación continua, con temas re-

lacionados, tiene que decir que esta es una línea de investigación que está en desarrollo y que apenas comienza su trabajo investigativo.

Finalmente, es importante expresar que una de las tendencias encontradas en los rastreos es la de estandarizar informes y presentar información complementaria que permita tener un entendimiento mayor y más complejo de la organización. Dentro de ésta se encuentran la información relacionada con indicadores, sostenibilidad y gobierno corporativo, entre otros.

## BIBLIOGRAFÍA

- <http://www.ifrs.org/The-organisation/Pages/IASCF-and-IASB.aspx> revisado agosto 10 de 2012.
- Álvarez Álvarez, Harold. (2009). Los problemas de valoración en el modelo contable IASB. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* N° 40, págs. 49-98.
- Álvarez Álvarez, Harold y Álvarez Yepes, Juan Sebastián. (2011). El valor razonable y la eficiencia del mercado: el caso de Colombia. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* N° 46, págs. 101-135.
- Gómez Villegas, Mauricio. Una evaluación del enfoque de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desde la teoría de la contabilidad y el control. *Revista INNOVAR* N° 24, págs. 112-131.
- Cañibano Calvo, Leandro y Gisbert Clemente, Ana. (2007). El proceso de armonización contable internacional, la estrategia europea y la adaptación de la normativa contable en España. *Revista Contaduría* N° 51, págs. 11-40.
- Monclús Guitart, Richard y Vidal Blasco, María Arántzazu. (2008). Los activos y pasivos financieros en la nueva economía. Adaptación contable en el caso español. *Revista Contaduría* N° 53, págs. 81-101.
- Rodríguez Rodríguez, Aurora. (2008). Reflexiones en torno a la adaptación en la normativa contable española del criterio del valor razonable: pasos futuros a seguir. *Revista Contaduría* N° 53, págs. 103-120.
- Fuentes Gómez, Helda María; Castiblanco Pinto, Yudy Yamile; Ramírez, Maricela. (2011). Formulación de las NIF en México: referente de convergencia a NIIF. *Revista Cuadernos de Administración* N° 45, págs. 11-30
- Gil, Jorge José. (2009). Adopción de NIIF/IFRS en América Latina: el plan de Argentina. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* N° 38, págs. 13-66.
- Calvo, Aida Patricia. (2006). La globalización y su relación con la Contabilidad. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y reflexión* N° 2 Vol. 14, págs. 203-215
- Cano, Abel María. (2010). Algunas experiencias exitosas en Latinoamérica relacionadas con la estandarización contable. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y reflexión* N° 2 Vol. 18, págs. 207-226.
- Morales Parada, Fernando. (2009). Estudio sobre los sub-sistemas contables de Argentina, Brasil y Chile frente a la armonización contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* N° 39, págs. 75-100.

Reyes, Guillermo y Roa, Natalia. (2007). Internacionalización de la contabilidad. Apuntes contables N° 10. págs. 87-110.

Rueda Delgado, Gabriel. (2010). El papel de la contabilidad ante la actual realidad económica, social y política del país. Más allá de la convergencia de prácticas mundiales. Cuadernos de Contabilidad N° 28. Vol. 11. págs. 149-169.

#### 4. LA UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA Y SU APOORTE A LA CONSTRUCCIÓN DE PENSAMIENTO CONTABLE: a propósito de la educación contable como línea de investigación<sup>1</sup>

*Sindy Giraldo Giraldo*

*sindygg989@hotmail.com*

*Andrés Mateo Martínez Gaviria*

*andres\_martinez9027@hotmail.com*

Con la asesoría de:

*Yuliana Gómez Zapata*

*yuliana\_gomez1@yahoo.com*

*Siendo una práctica estrictamente humana, jamás pude entender la educación como una experiencia fría, sin alma, en la cual los sentimientos y las emociones, los deseos, los sueños, debieran ser reprimidos por una especie de dictadura racionalista.*

*Paulo Freire*

#### **RESUMEN:**

En este escrito se presenta el Estado del Arte en la línea de *Educación Contable*, a partir del análisis de las publicaciones de la comunidad contable académica de la Universidad de Antioquia, en referencia con las publicaciones más representativas en el contexto nacional e internacional. Se utilizó una metodología cualitativa, de tipo documental, reflejada en la construcción de un Estado del Arte. Los instrumentos utilizados para la recolección de la información han sido las fichas y documentales, además de las matrices de identificación, de descripción y de análisis.

Se puede encontrar entonces, un recorrido por la literatura anglosajona y latinoamericana, contrastada con la literatura colombiana, para ello se resaltan los autores más representativos en cada contexto, las corrientes de pensamiento seguidas por éstos y las metodologías aplicadas para la reflexión y la investigación; se toma especial consideración sobre el contexto institucional y se establecen tendencias y conclusiones sobre los principales hallazgos de la revisión, en todos los niveles.

---

<sup>1</sup> Agradecemos a la profesora Yuliana Gómez por su asesoría para la realización de este Estado del Arte y sus importantes aportes en la contextualización del mismo.

Se destaca que, a pesar de que los actores a nivel institucional no han contado con una participación contundente en el ámbito nacional, la Universidad de Antioquia ha contado con una participación importante en la línea de investigación *Educación Contable*, con una producción académica enfocada al tratamiento del currículo como temática central, y la exploración en las áreas de la pedagogía y de la didáctica.

**Palabras clave:** Educación contable, Estado del arte, Educación y formación, Universidad de Antioquia, Proceso educativo.

#### **4.1. Texto y contexto de la *Educación Contable*: una introducción a la situación problémica**

Las Ciencias Sociales, Humanas y Contables, además de otras disciplinas, han aportado significativamente a lo largo de la historia soluciones a los distintos problemas que, desde la vida social se suscitan dentro de éstos. La educación, como proceso social que aporta a la construcción de sujetos con sentido, reviste gran importancia de tratamiento desde la contabilidad, más allá de los aspectos que articulan la empresa como único núcleo de desarrollo y de práctica contable.

La supremacía de lo técnico respecto de otros componentes formativos en contabilidad, ha sido una preocupación constante de académicos, profesionales, directivos y estudiantes de la Contaduría Pública, en el mundo y desde sus diferentes denominaciones profesionales, puesto que tanto las agremiaciones profesionales como las Facultades de Contaduría, deben propender por una disciplina que contenga un acervo de conocimientos menos regulativo y más epistemológico, de tal forma que aquella logre resolver los problemas de la sociedad, de los cuales debe ocuparse.

A partir de estas inquietudes, los actores contables en las diferentes partes del mundo, han evidenciado la necesidad de problematizar y plasmar en el papel sus discusiones epistemológicas, cognoscentes y pragmáticas, de tal forma que se propicie una discusión sensata y comprometida sobre la educación contable, sus metodologías, la didáctica, la enseñanza y, por supuesto, la pedagogía.

Estas discusiones se han trazado en el campo teórico, dado que es la teoría quien delinea el camino que recorre el ejercicio profesional, es decir, no puede considerarse una fundamentación disciplinal contable únicamente en el ámbito del hacer, como se explica en palabras de Ortega y Gasset<sup>2</sup> “las técnicas se pueden enseñar mecánicamente, pero las técnicas viven del saber, y si éste no se puede enseñar, llegará una hora en que también las técnicas sucumbirán”.

---

<sup>2</sup> La referencia está tomada del texto “Congoja por una educación contable fútil” del profesor William Rojas (Universidad del Valle – Colombia). Para mayor comprensión contextual, revisar el texto guía.

Ahora bien, es importante hacer claridad en las consideraciones problemáticas y metodológicas que han impulsado el desarrollo de este estudio, puesto que, desde las necesidades que se han identificado en el Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia, el cual cumple 50 años de existencia, para el mundo académico-contable, se interpone la obligatoriedad ética e histórica de contextualizar y de ahondar en las discusiones que se han desarrollado a lo largo de este período, y por supuesto poner en la palestra pública la producción académica y profesional que se ha desarrollado desde el Alma Máter de Antioquia.

La educación y la formación contable, constituyen entonces una de las líneas de trabajo académico que, desde el Departamento de Ciencias Contables se ha venido abordando a lo largo de estos 50 años, la cual ha dejado un sinnúmero de reflexiones y de hallazgos que han servido para el mejoramiento de las prácticas académicas contables, las formas a partir de las cuales se enseña y se educa en contabilidad y, por supuesto, para la formación de sujetos que aporten significativamente a la construcción de una mejor sociedad.

Este trabajo de investigación, constituido en un *Estado del Arte*, está interesado en aportar elementos de análisis para categorizar el aporte desde la Universidad de Antioquia, a la construcción de conocimiento contable particularizado en la línea de Educación Contable.

Ahora bien, se ha precisado la utilización de una metodología cualitativa que permite comprender los contextos, los intereses y los aportes hechos desde el Departamento de Ciencias Contables y en cabeza de diversos académicos, estudiantes y egresados, en favor de la problematización acertada y comprometida de la educación contable, como eje fundamental de desarrollo contable.

Finalmente, debe aclararse que el presente Estado del Arte está enfocado a la referenciación de los temas y subtemas donde se enmarcan las discusiones, la descripción de las metodologías, las corrientes desde las cuales se abordan, y la identificación de los autores más representativos en cada uno de los contextos definidos. Es este el propósito último y resulta importante aclarar que el objeto no es retomar las discusiones y las posturas, pues esto supera el alcance del proyecto individual y, además, se considera que una mejor comprensión de estos temas puede darse desde el contacto del lector con las fuentes referenciadas.

También resulta oportuno aclarar que las metodologías se establecen según el alcance que puede tener una investigación científica cualitativa, distinguiendo entre estudios exploratorios, descriptivos, correlacionales y explicativos. Las corrientes de pensamiento se han establecido de acuerdo con los planteamientos de la profesora Chua (1986), de ahí la diferencia entre corriente principal o positiva, corriente crítica y corriente interpretativa.

## 4.2. Algunas consideraciones preliminares

El desarrollo de la presente investigación requiere de algunas precisiones conceptuales que presenten al lector una forma más comprensible para el abordaje de la discusión que aquí se plantea; para ello, es necesario problematizar sobre el concepto de Educación Contable, la línea de investigación, el eje en el cual se inscribe y las corrientes teóricas de Pensamiento Contable, en educación.

Teniendo en cuenta lo anterior, el eje problemático *Desarrollo Contable* se fundamenta en el reconocimiento de la necesidad de una disciplina y de una profesión en capacidad de responder a las problemáticas de la sociedad y las organizaciones, y a las nuevas realidades que emergen en cada una de ellas. Esto se busca mediante nuevas visiones, propuestas teóricas y modelos que deben surgir de las diferentes agremiaciones de la disciplina contable, pero, principalmente del ambiente académico, ya que corresponde a la Universidad, la educación y la formación de personas que desarrollen, discutan y piensen esas nuevas formas; finalmente el desarrollo está ligado a la educación y a la formación en cuanto éstas se convierten en motor del mismo.

Dentro de este eje se circunscribe la línea de investigación *Educación Contable*, cuyas preocupaciones giran en torno a los procesos de formación del profesional contable, nacidas estas de la necesidad de superar el tecnicismo y el bajo nivel de respuesta a los problemas del entorno, dando paso así a exploraciones que abarcan las fricciones entre Estado, Universidad y Sociedad y que requieren de un abordaje de la evaluación de las Ciencias Sociales y Humanas, en la educación del Contador.

Desde el Departamento de Ciencias Contables, adscrito a la *Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Antioquia*, el concepto de educación, en la línea de investigación *Educación Contable*, abarca lo instructivo, lo formativo y lo desarrollador, sobre lo cual, Cañedo Iglesias plantea que, aunque lo formativo y lo instructivo no son categorías idénticas y no pueden sustituirse, existen puntos de contacto, dado que:

(...) no puede existir formación de una conducta sin los conocimientos, aunque en algunos momentos predomine una de ellas. Este principio demanda que al desarrollar el contenido, se seleccionen aquellos métodos que por su grado de activación hagan pensar al alumno y desarrollar hábitos, habilidades y capacidades de forma tal que, se formen además sus convicciones, con un pensamiento flexible e independiente que le permita transformarse a sí mismo y a su entorno y construir así una orientación de su personalidad activo-transformadora y no pasivo-descriptiva (2008, p. 13).

La educación y la formación, conceptos usados indiscriminadamente en determinados contextos, guardan importantes diferencias de fondo, sobre todo, en cuanto a la participación que reconoce al sujeto. Al respecto, Quijano Valencia (2006) retoma en uno de

sus artículos tal distinción, desde la cual se asocia la educación a la institución, mientras la formación se presenta en una relación más íntima con el sujeto.

Cuando se habla de Educación Contable se entiende el proceso educativo como “(...) la acción social por medio de la cual se comunican modelos cognoscitivos (cuerpos de conocimiento) y modelos comportamentales (actitudes, juicios, comportamientos) socialmente determinados como justos o apropiados” (Quiroz, 1998, p. 68), y de los diferentes elementos que este proceso involucra.

En el desarrollo del presente trabajo, la Educación es abordada desde el estudio de la pedagogía, el currículo y la didáctica,<sup>3</sup> mediante los cuales puede darse respuesta al qué, al cómo y al para qué de la educación. Así, puede establecerse entonces que “(...) la pedagogía representa un intento por reflexionar, teorizar o sistematizar en un cuerpo lógico de enunciados los hechos vividos durante la educación” (Quiroz, 1998, p. 68), que se materializa en el Currículo, el cual constituye un espacio, una construcción conceptual y de aplicación, que no reviste un producto final en sí, sino un proceso de investigación y participación de los actores que involucra.<sup>4</sup> Finalmente, la pedagogía y la materialización del currículo, se complementan con la didáctica, que representa “(...) la teoría que estudia los procesos formativos en su singularidad, durante el desarrollo específico del proceso, haciendo énfasis en el modo de ese desarrollo. Su objeto de estudio es el proceso docente-educativo” (Universidad de Medellín, 2006, p.16).

Además, se pueden establecer entre estos las siguientes relaciones, según lo planteado por la Universidad de Medellín (2006):

La relación compleja y dialéctica entre lo pedagógico, lo didáctico y lo curricular se establece a partir de que los tres estudian el proceso formativo: el primero, como ideal en su generalidad; el segundo, en su desarrollo; y el tercero, en su diseño y proyección, a partir del mundo real, el mundo de la vida. Lo didáctico hace énfasis en el método, lo curricular en el contenido y lo pedagógico en los objetivos. La Pedagogía se desarrolla en la escuela a través de la didáctica y se regula a través del diseño curricular (p.16).

Aquí debe precisarse que, aun cuando se presenta este marco conceptual, cada modelo educativo elige una pedagogía, una didáctica y una estructura curricular particular, en función de los fines y de los objetivos que persigue. En la combinación de estos elementos y en las concepciones de persona, profesional, universidad y sociedad surgen una serie de alternativas de educación y de formación del sujeto.

3 Es necesario aclarar que se ha evidenciado a lo largo del desarrollo del Estado del Arte, a partir de la búsqueda de fuentes secundarias de investigación, que los conceptos de *currículo*, *pedagogía* y *didáctica*, constituyen los principales temas de reflexión abordados por los diferentes autores que se han tratado en este artículo. Dicha diferenciación permite identificar y clasificar las discusiones y tendencias que se presentan en los diferentes contextos académicos que tienen que ver con la problematización de la educación contable.

4 Para mayor comprensión, revisar el texto “Recreando el Currículo”, publicado por el Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia, en el cual se hace una conceptualización interesante respecto del tema particular tratado en este escrito.



Es esta conceptualización la que permitirá entonces, determinar qué reflexiones, discusiones e investigaciones aportan en el desarrollo de la línea de investigación *Educación Contable* en el contexto internacional, nacional e institucional.

### 4.3. Contexto Internacional

En el presente estudio, la revisión de literatura, en el plano internacional ha sido dividida en dos contextos diferentes: el contexto anglosajón y el contexto latinoamericano.

El contexto anglosajón incluye aportes y discusiones que se desarrollan en los países de habla inglesa, como son los Estados Unidos de América, Inglaterra y Australia; mientras que el contexto latinoamericano se concentra en lo presentado en México, Venezuela, Brasil, Argentina y Chile, como principales exponentes de la producción académica contable en América Latina.

A continuación se relacionan las formas de acción, los hallazgos y las consideraciones de dichos contextos.

#### 4.3.1. Contexto anglosajón

La revisión de la literatura en el contexto anglosajón se efectuó con base en el trabajo, *La educación contable en el contexto anglosajón: una mirada a los años de construcción de comunidad* por el profesor Edison Fredy León-Paime (2009), como resultado de la investigación *Historiografía de la Educación Contable en Colombia*, y el trabajo adelantado por los profesores Barbara Apostolou, Stephanie Watson, John Hassell y James Rebele (2010).

La producción del profesor León-Paime, presenta los resultados de una revisión documental que tenía como propósito la identificación de “los enfoques y las líneas más representativas de la producción académica, en Educación Contable, en el contexto anglosajón en su fase de construcción de comunidad académica” (León-Paime, 2009, p 220), de manera que se complementan los estudios del grupo encabezado por la profesora Apostolou (2010), orientado a la fase de consolidación de comunidad y concentrado en la revisión empírica y descriptiva de gran cantidad de documentos agrupados en cuatro categorías: 1) Currículo, Evaluación y Enseñanza, 2) Tecnologías educativas, 3) Problemas en las facultades y 4) Estudiantes.

Tal como lo plantea el profesor León-Paime (2009), en el campo de la Educación Contable puede plantearse la diferenciación entre dos etapas de producción académica: la etapa de construcción y la etapa de consolidación de comunidad. En la construcción de comunidad, la producción académica se presenta como una producción dispersa enfocada en la búsqueda de identidad disciplinar y las discusiones se concentran en el qué enseñar; mientras que en la etapa de consolidación “la especialización, los monopolios de saber y oficio profesional se empiezan a separar y, asimismo, los miembros que jalonan cada

proceso empiezan a experimentar nuevas y divergentes experiencias” (León Paimé, 2009: 223).

En el contexto anglosajón, se destacan por su alto nivel de publicación autores como Fogarty, T. J. y Jackling, B., que cuentan con más de seis artículos de investigación en las publicaciones del medio académico en este contexto. Debe destacarse que internacionalmente, se cuenta con revistas especializadas en el trabajo sobre educación contable con amplia trayectoria, como son *Journal of Accounting Education*, *Accounting Education: An international journal*, *Advances in Accounting Education*; *Global Perspectives on Accounting Education*, *Issues in Accounting Education* y *The Accounting Educator's Journal*.

Dada la consolidación existente de la Comunidad Científica y Académica, la investigación se ha diversificado y las líneas de trabajo en Educación Contable abarcan una gran variedad de temáticas, desde las cuales se abordan los elementos que componen el espectro del proceso educativo.

Según el estudio adelantado, entre las categorías planteadas por Apostolou et al (2010), el área temática de mayor trabajo en el contexto anglosajón es Currículo, Evaluación y Enseñanza, compuesto en su mayor proporción por artículos de tipo descriptivo, es decir, producto de la revisión de literatura o la descripción de diferentes asuntos; pero se cuenta también con fuerte presencia de artículos de tipo empírico, producto de la recolección y del análisis de datos. Los contenidos, las formas de evaluación, los programas de posgrado, las competencias básicas, los métodos de enseñanza y la educación aplicada a las ramas de la contabilidad, son las líneas abordadas en esta área temática.

Ahora bien, al hablar de *Tecnologías Educativas*, las discusiones se han centrado en la educación asistida mediante la tecnología y la educación a distancia, se enfatiza en el mejoramiento de los procesos educativos. Por otra parte, los *Problemas de las Facultades* implican el abordaje de asuntos como la productividad, el desempeño, la acreditación y el mercado laboral; y finalmente, *la Investigación Acerca de los Estudiantes* ha puesto sus preocupaciones en este contexto sobre la llegada de los mismos al programa, las oportunidades, las habilidades y sus características.

El contexto anglosajón ha aportado entonces de manera significativa a las discusiones a nivel internacional; debe destacarse aquí que en dicho contexto la producción académica en esta línea de investigación ha aumentado con respecto a períodos de análisis anteriores (Apostolou et al, 2010), lo que resulta un aporte importante en la consolidación de una Comunidad Académica Contable.

En la línea de investigación *Educación Contable* se destaca la aplicación de investigaciones empíricas sobre las investigaciones descriptivas. Puede encontrarse la aplicación de investigación histórica, documental y bibliográfica, se utiliza la revisión de literatura, el levantamiento de datos, la modelación, e igualmente, investigación correlacional, cuantitativa y exploratoria, complementada con herramientas como la bibliometría y la sociometría.

### 4.3.2. Contexto latinoamericano

Las líneas de trabajo en América Latina, presentan particularidades que deben tomarse en consideración al momento de analizar las dinámicas de la investigación en Educación Contable. En la revisión, se identificó que cada país analizado presentaba características únicas.

Para la revisión de la literatura en el contexto latinoamericano se partió de la ponencia *Referentes para la investigación contable latinoamericana: Una mirada al campo científico anglosajón*, presentada al XVI Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática, por Hugo Macías y Tatiana Moncada (2011). En dicha ponencia se relacionan las principales revistas de investigación contable por país, a partir de lo cual se efectuó una exploración de las revistas planteadas en los países estudiados en el contexto latinoamericano. Tal exploración fue adelantada a partir de las páginas web de las universidades y revistas, cuya información estuviese disponible para el público en general.

Los hallazgos que se presentan a continuación, representan las observaciones desde la información recolectada, aplicando una lectura panorámica a los textos estudiados, que consiste en la revisión del resumen o introducción del artículo analizado, las palabras clave, el contenido temático y las consideraciones finales.

En el contexto latinoamericano, Brasil se ha destacado, en el período de análisis del presente Estado del Arte, por el alto nivel de publicación en esta línea de investigación, y desde este escenario pueden destacarse autores como Edgard Cornachione Jr, Vilma Geni Slomski, Ernani Ott y Antonio Carlos Ribeiro da Silva, quienes cuentan con más de cuatro artículos de investigación en las diferentes revistas del medio académico brasileño.

En la República Bolivariana de Venezuela, pueden destacarse de las profesoras Norka Viloría Ortega y Aura Rosa Casal de Altuve, cuya producción académica ha estado enfocada en el desarrollo epistemológico de la Educación Contable, la didáctica y la pedagogía. Igualmente, puede destacarse el trabajo del profesor argentino Mario Biondi, quien a pesar de no contar con artículos publicados en el período de análisis, ha representado una fuerte influencia en autores de diferentes países.

En el contexto latinoamericano, como en otros contextos, el currículo es la temática de mayor tratamiento y publicación, sin dejar de lado los ejes temáticos de la pedagogía y la didáctica.

Frente a la temática de la *Pedagogía*, ha sido importante el análisis sobre la evolución histórica de la contabilidad y su influencia sobre las prácticas pedagógicas en los diferentes espacios, igualmente, se ha explorado sobre los diversos impactos de los hechos económicos, políticos y sociales en la evolución de la educación contable. Se debe destacar el esfuerzo importante impreso en la caracterización de los proyectos pedagógicos de los programas universitarios, especialmente de los programas de Doctorado. También ha sido abordado el problema de las percepciones de los estudiantes de los programas de

contabilidad en los diversos niveles académicos, frente a la enseñanza, la disciplina y la profesión.

En este campo, pueden destacarse trabajos como *Projetos pedagógicos dos cursos de ciências contábeis: depositários ou criadores de conhecimento?*, por Sachuk y Shinzaki (2007), quienes plantean que el mercado laboral se ha visto fuertemente afectado por los procesos de internacionalización y globalización de la economía, lo que ha dado como resultado el cuestionamiento sobre la capacidad de respuesta de los proyectos pedagógicos a las necesidades y a los intereses de los estudiantes y de la sociedad. También, se destaca la caracterización de las prácticas pedagógicas del docente, por parte de Geni, Procópio, Pimentel, Da Silva y Ribeiro (2009) en su trabajo *Saberes que fundamentam a prática pedagógica do professor de Ciências Contábeis de IES brasileiras*, donde se establece que los saberes del docente son consecuencia de la experiencia profesional, de la formación escolar, de las influencias del contexto, de las condiciones del trabajo universitario, entre otros factores, donde se destacan las capacidades y las concepciones personales.

Los problemas abordados en el eje temático *Didáctica* giran en torno a la caracterización de los docentes y de los estudiantes, los procesos de formación, los métodos de enseñanza-aprendizaje de los integrantes del proceso educativo y las relaciones establecidas entre los mismos.

En el abordaje de la *Didáctica*, es importante dar lectura al trabajo de Mendes y Dutra (2010) *O impacto dos estilos de aprendizagem no ensino de contabilidade*, donde se presenta que los estilos de aprendizaje predominantes en los alumnos son activo, sensorial, visual y secuencial, mientras que en los profesores son reflexivo, intuitivo, visual y secuencial; complementado con el trabajo *O conceito de professor investigador: os saberes e as competências necessárias à docência reflexiva na área contábil* de Geni y De Andrade (2008), donde las reflexiones promueven una cultura de investigación en las aulas de clase, que transforman al profesor en miembro de la Comunidad Científica.

Frente al *Currículo*, han sido estudiadas diversas líneas que abarcan desde la formación de competencias, habilidades y conocimiento en los estudiantes, la consolidación de programas académicos y la satisfacción del mercado laboral, por parte de estos. En este sentido, se ha investigado sobre los grados de inserción de diferentes disciplinas en la formación de los estudiantes, explorando las posibilidades y retos de la educación contable frente a la interdisciplinariedad.

Para el análisis del *Currículo*, el trabajo *Representações do ensino, pesquisa e interdisciplinariedade dos cursos de ciências contábeis no Estado de Minas Gerais* de Carneiro, De Brito y Camarano (2010) representa un esfuerzo importante por identificar las limitantes al desarrollo de la investigación en las universidades y la relación existente entre la formación interdisciplinar, con la actualización de las mallas curriculares. En *Perspectivas dos formandos do curso de ciências contábeis e as exigências do mercado do trabalho* de Araujo, Alves y Godói (2008), se retoma el análisis sobre el mercado laboral, comparando el perfil

de los egresados de los programas universitarios y el perfil deseado por las organizaciones, donde se han presentado divergencias frente a las competencias y las habilidades.

Debe destacarse en este apartado la alta producción en Brasil y el desarrollo alcanzado en la formación de la comunidad académica y de la consolidación de la investigación en este país.

## 4.4. Contexto Colombiano

Para efectuar el análisis presentado en este contexto, fueron revisadas las revistas académicas con producción en el área Contable de las diferentes universidades colombianas, que ofrecen entre sus pregrados, Contaduría Pública, en las publicaciones comprendidas entre el año 2006 y 2012, disponibles en su página web o cuya información estuviese referenciada en los sistemas de información de la Biblioteca de la Universidad de Antioquia. Además, se incluyen estudios presentados en eventos académicos de estudiantes y profesores, que se consideran representativos de las discusiones en el país<sup>5</sup>.

### 4.4.1 Contextualización histórica de la educación contable en Antioquia

Antes de analizar los resultados obtenidos se considera pertinente un recorrido histórico que permita una comprensión más amplia del origen y la evolución de las discusiones en Educación Contable. Este tiene en cuenta las dinámicas del panorama nacional, pero se encuentra centrado en el contexto más inmediato a la Universidad de Antioquia.

Durante el siglo XIX, la contabilidad se encontraba en el centro de los intereses de las personas e instituciones relacionadas con el fomento a la actividad mercantil. La enseñanza de la contabilidad se impartía entonces en diferentes Escuelas y para gran diversidad de oficios, como muestra de que dicho aprendizaje representaba una “(...) necesidad de primer orden en el pujante desarrollo comercial que presentó Antioquia en el siglo pasado” (Cardona y Zapata, 2005, p. 276). El crecimiento económico estuvo apoyado de instituciones de educación que ayudaron a establecer las bases de la estructura económica y a impulsar el desarrollo de las organizaciones.

La formación de un contador implicaba el conocimiento en diferentes áreas que le permitían el desarrollo de capacidades artísticas mediante el dibujo y la caligrafía, y el aprendizaje de saberes como la historia y la geografía; además del conocimiento de las áreas contables, que incluían cursos de Aritmética Comercial, Práctica Mercantil, Cálculos Mercantiles y Contabilidad, en diferentes ramas de la misma. Igualmente, paralela a esta formación, se inculcaba en los contadores la importancia del comportamiento moral, que implicaba la interiorización de la norma y el orden, la claridad, la exactitud y la honradez como valores que guiaban su actuación profesional.

---

5 Para mayor comprensión, se recomienda revisar el anexo 1, donde se amplía la caracterización indicada.

Cabe resaltar que, en materia de Educación Contable, esta ha respondido siempre a las necesidades presentes en el entorno relacionadas particularmente con las actividades de comercio. Las prácticas contables han evolucionado a medida que las actividades de comercio se han hecho cada vez más complejas, exigiendo a Escuelas y programas de educación en general la producción de nuevos conocimientos que faciliten el procesamiento de la información producto del desarrollo económico.

Ya para finales del siglo XX, la Contaduría Pública tiene entrada a la universidad como objeto de enseñanza y titulación, aunque basada en el “desempeño” o “ejercicio del oficio” (Gómez, 2009); y con esta se ponen en cuestión el rol de la contabilidad y el contador, frente a los diferentes procesos socioeconómicos y se plantea la necesidad de trascender la enseñanza de la técnica; en este contexto surge entonces la investigación contable como una forma de explorar el contexto en el cual se desempeña la profesión contable.

Para las décadas del 70, 80 y 90, los desarrollos en Educación Contable giraron en torno a la impresión de un carácter científico a la Contabilidad y la integración de la teoría contable, como parte integrante de la formación del contador, desde la enseñanza de la contabilidad, desde la epistemología, desde las discusiones metodológicas y una visión de la disciplina que integra saberes como la sociología, la historia, la ciencia política y la filosofía, impulsando de esta forma la interdisciplinariedad (Gómez, 2009).

Así, finalmente, para el siglo XXI, la influencia de la globalización y de los procesos de internacionalización impulsan las relaciones entre los campos sociales, culturales y académicos, lo que logra manifestarse e impactar en la universidad, a través del “(...) surgimiento de regulaciones estatales que realizan exigencias a las instituciones para emular las tendencias internacionales de producción académica en Colombia al amparo de la *Política de Evaluación de la Calidad*” (Gómez, 2009, p.13).

Ha sido en este contexto y a lo largo de estos procesos como la Educación Contable ha encontrado sus principales conflictos y discusiones en Colombia, dado que han sido estos los alicientes para los cuestionamientos del papel del Contador en la sociedad y sobre todo, la formación que debe tener éste para desempeñarse en dicha sociedad.

#### **4.4.2 Panorama actual**

Con los criterios definidos se identificaron un total de 115 títulos e, inicialmente, se clasificaron 79 en el contexto nacional y 36 en el contexto institucional, referido este último a las discusiones en la Universidad de Antioquia. Después de revisar la rigurosidad y la disponibilidad de los textos, y de una reclasificación, teniendo en cuenta la vinculación histórica del autor con la Universidad de Antioquia, se llegó a un total de 55 textos en el contexto nacional y 20 en el contexto institucional<sup>6</sup>. A pesar de que las discusiones

<sup>6</sup> En el anexo 2 puede encontrarse una relación del número de textos analizados en los contextos aquí planteados clasificados en los subtemas aquí trabajados.

se dieron similares, los hallazgos se presentan a continuación discriminados por cada contexto<sup>7</sup>.

#### 4.4.2.1. Contexto Nacional

En el contexto nacional, los textos analizados pueden clasificarse en las siguientes líneas de trabajo<sup>8</sup>:

- **Discursos sobre currículo en Contaduría.**

Se analizan las teorías e intereses que subyacen a las propuestas curriculares y las reformas universitarias, planteadas desde diferentes tipos de instituciones nacionales e internacionales. En esta línea se inscribe el trabajo *Currículum en Contaduría Pública: una visión panorámica de un fenómeno complejo*, del profesor Barragán Díaz (2009), en el cual plantea la necesidad de una argumentación sólida en Educación Contable que evidencie su situación actual y proyecte su futuro, para evitar la proliferación de discursos que partan de los actos administrativos y reforme las instituciones educativas, para favorecer la satisfacción de necesidades del “mundo globalizado”. Igualmente, se encuentra el trabajo *La educación contable: una fuga hacia la incertidumbre: de la tranquilidad a las ignorancias sacudidas*, del profesor Martínez Pino (2007), donde se propone la recontextualización y transformación del sistema educativo para reconocer las nuevas visiones que emergen, de manera que este sea incluyente y no continúe respondiendo a las lógicas ilustradas e industriales. Corresponde a este período y temática el trabajo *La educación contable en el nuevo contexto de significación*, también del profesor Martínez Pino (2007).

- **Educación aplicada a ramas de la contabilidad.**

Se debate sobre los contenidos asociados a áreas específicas de la contabilidad como costos, gestión, auditoría, finanzas, entre otros. Donde se circunscribe el trabajo *Reflexiones sobre la formación en contabilidad financiera en la Pontificia Universidad Javeriana – Bogotá*, del profesor Rodríguez Castro (2009), en la cual se aborda la conceptualización del área de Contabilidad Financiera, de la Universidad y se caracteriza su estructura, metodología y orientación. Se circunscribe también en esta línea de trabajo, el texto *Una reflexión sobre la actualización curricular y literaria en contabilidad gerencial, el caso: “Lean Accounting”*, de la profesora Ortega (2009).

- **Estructura del currículo.**

Aquí se da tratamiento a los diferentes planes de estudios que presentan las instituciones universitarias del país. El profesor Martínez Gómez (2006), en su artículo *El deber ser la*

7 Dado que este Estado del Arte fue abordado desde las temáticas Currículo, Pedagogía y Didáctica, se presenta en el anexo 3 del mismo, la clasificación de las líneas de estudio bajo dichas temáticas generales.

8 En el anexo 4 se relacionan los subtemas trabajados en el contexto nacional, clasificados estos en los años de publicación de los textos y agrupados por las temáticas generales planteadas en la contextualización de este Estado del Arte.

*contaduría pública en Colombia*, analiza los planes de estudio de diferentes Facultades de Contaduría, para proponer cómo debería ser la distribución de asignaturas, orientada a la formación integral basada en tres ejes fundamentales: el ser (lo axiológico y ontológico), el pensar (lo epistemológico) y el hacer (lo praxeológico). Han aportado también en esta línea los profesores Reyes y Gómez (2009), con su trabajo *Determinación de competencias y reformulación del sistema de créditos académicos en el plan de estudios de la Facultad de Contaduría Pública, de la Universidad Externado de Colombia*.

- **Formación de pensamiento crítico.**

Se plantean los contenidos necesarios para propiciar en los estudiantes un pensamiento crítico y reflexivo sobre su entorno. El estudiante Salcedo Mosquera (2010), abordó esta línea con su ensayo *Formación integral en la construcción y estimulación del pensamiento crítico en estudiantes y docentes universitarios*.

- **Formación para la investigación.**

En la cual se destaca la necesidad de formar espíritu investigador en los estudiantes y docentes. Donde se presenta el trabajo *Retos y transformaciones en la investigación formativa, contable. Una reflexión en la reciente experiencia de la Pontificia Universidad Javeriana*, de los profesores Rueda Delgado y Pinzón Pinto (2009), cuyos planteamientos establecen la necesidad de vincular a los estudiantes, a espacios no curriculares que fortalezcan los procesos de formación en los pregrados y posgrados universitarios. El profesor Ordoñez (2006) aporta igualmente, en esta línea con el texto *¿Contribución de la investigación contable a la formación del contador público en Colombia?*

- **Interdisciplinariedad en la Educación Contable.**

Desde la cual se discute la importancia de la integración disciplinar en la formación y educación del profesional. Cuyo abordaje se fundamenta en trabajos como *Elementos para una discusión a propósito de la formación en finanzas en contaduría pública*, de Franco Galvis (2009), donde la necesidad de un acercamiento de los estudiantes a los conceptos que dan origen a los procedimientos e instrumentos técnicos de las finanzas de manera que pueda hablarse de desarrollo del conocimiento y, además, sea más comprensible la relación entre las finanzas y lo contable.

Esta sugerencia implica que el currículo deba pensarse con mayor consistencia conceptual y epistemológica, lo que puede derivar en una formación contable más crítica, reflexiva y propositiva. También, el trabajo *Programas de servicios para la facultad de Contaduría Pública* de las profesoras Nuñez y Téllez (2009). El profesor Bejarano (2009) establece en *Sobre la validez de la formación actual en economía para un contador público profesional: una reflexión personal*, las relaciones existentes entre la economía y lo contable desde áreas de formación como las finanzas, el aseguramiento, los sistemas de información y contabilidad financiera. Adicionalmente, reflexiona sobre la manera cómo



se da actualmente la formación económica en las Facultades de Contaduría y hace propuestas sobre cómo debería ser.

- **Internacionalización de la Educación Contable.**

En la cual surgen las discusiones sobre currículos internacionales y estandarización de la educación. En esta línea pueden encontrarse producciones como *La educación contable con énfasis en lo internacional ¿es una moda o necesidad?*, del estudiante Cortés Cueto (2006), donde concluye que dicho énfasis no constituye una moda, sino una necesidad, como consecuencia de los cambios económicos y tecnológicos en las organizaciones y su fuerte influencia en los procesos de formación, en Contaduría Pública.

- **Propósitos de formación.**

Se evalúan la Misión, la Visión y los diferentes propósitos que deben encaminar la formación del profesional contable, según con las expectativas sobre el tipo de persona y profesional. Los profesores Barrera, Matheus, González y Benítez (2009) presentan en *Proyecto académico educativo bajo la perspectiva de un fenómeno complejo una propuesta de restructuración del currículo de la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia (UPTC)*, a partir de la identificación de la fragmentación de los contenidos de las asignaturas de los planes de estudio en contaduría y la percepción de que esto impide un proceso de enseñanza-aprendizaje de forma más transversal e interdisciplinaria.

- **Caracterización del docente.**

Cuyas reflexiones están enfocadas en describir las características del docente contable como actor del proceso educativo. En esta línea de trabajo, el profesor León-Paime (2011), en su artículo *Ser y comprender al docente contable: exploraciones autoetnográficas*, indaga sobre la dimensión generacional, la dimensión profesional, la trayectoria y el historial propio de cada docente, en un intento por dar comprensión al ser del mismo y plantea el método autoetnográfico como un camino para abordar la caracterización del docente. En esta línea de acción también pueden encontrarse los trabajos *La educación contable: una reflexión ética de Mendoza Ossa (2006)* y *Reflexiones en torno del pensamiento y el conocimiento del profesor de Gualteros Garnica (2009)*.

- **Caracterización del estudiante.**

En este caso, la reflexión se encuentra centrada en el estudiante, como complemento a la línea de trabajo anterior. En el artículo *Inteligencias múltiples y estilos de aprendizaje en los estudiantes de primer semestre de contaduría pública de la Universidad de la Salle*, la profesora Buchelli (2009) expone los resultados de la investigación que aplicó a sus estudiantes y propone promover el aprendizaje con el diseño e implementación de estrategias pedagógicas y didácticas, a partir de los tipos de inteligencia. Adicionalmente, en esta

línea se encuentra *Desmotivación de los estudiantes de Contaduría Pública: un problema de los futuros profesionales*, de González Aragón (2009).

- **Didácticas específicas.**

Se refiere a la aplicación de formas específicas de enseñanza, provenientes de otras áreas del conocimiento. En esta línea, el profesor Cano Morales (2006), en su trabajo, *Preámbulo histórico de la contabilidad y su analogía directa con la modelación matemática*, propone hacer uso de la fundamentación científica de la matemática para construir cientificidad de la disciplina contable, replanteando la necesidad de formar pensamiento lógico, analítico y sistemático, en el estudiante de Contaduría.

- **Investigación como estrategia didáctica.**

En la que la investigación aparece como una metodología para formar y tiene el potencial, en sí misma, de permitir el avance en la comprensión del entorno y la solución de problemas. Pueden encontrarse aquí los textos *La formación científica dentro de la carrera de Contaduría Pública*, de Velandia Pacheco (2010) y *Reflexiones en torno a las experiencias en el ejercicio profesional y el proceso investigativo en la enseñanza de la contaduría*, de Bucheli Campiño y Villota Duarte (2009).

- **Proceso de enseñanza y de aprendizaje.**

Se discute alrededor del objeto de estudio de la didáctica misma. La profesora Heredia Rodríguez (2009), en su artículo *Estrategia integradora: apoyo para el proceso de enseñanza-aprendizaje* presenta una propuesta, en la que el estudiante aparece como actor principal y el profesor como orientador, y que incluye cuatro componentes: fundamentación conceptual, desarrollo instrumental, análisis de la información y síntesis de la información.

- **Tecnologías aplicadas a la Educación Contable.**

Se refiere a la aplicación de desarrollos tecnológicos en el apoyo a los procesos educativos. En el texto *Aplicación de las tecnologías de la información y la comunicación a la formación del contador público* del investigador, Cuéllar Mejía (2006) se explica las formas en las cuales la educación ha sido mediada por las Tecnologías de la Información y la Comunicación, y el diseño de entornos virtuales de enseñanza-aprendizaje permite su aplicación eficiente a la formación de los contadores públicos. Igualmente, *La educación online en la profesión contable colombiana* del profesor Gómez Meneses (2009) intenta visualizar el panorama actual al presentar una caracterización de los estudiantes, pedagogía, dificultades y facilidades que implica este tipo de educación en las facultades de contaduría pública colombianas. También trabaja sobre esta línea, Agudelo Henao (2006) con *Actividades multimediales para el desarrollo de competencias en contabilidad, una mirada desde los modelos pedagógicos constructivista y conceptual*.

- **Didáctica aplicada a ramas de la contabilidad.**

Desde la cual se analizan las formas de enseñanza aplicables a los contenidos específicos. En esta línea se circunscriben los trabajos *Perspectivas de la didáctica no parametral, el caso de la enseñanza de la contabilidad ambiental* de Loaiza Robles (2009), *Reflexiones en torno al proceso de aprendizaje frente a las nuevas tendencias de la contabilidad gerencial*, de Giraldo Ávila (2009) y *Retos de la educación contable relacionada con la contabilidad pública*, de Trompa Ayala (2009).

- **Formación en habilidades comunicativas.**

Donde se destaca la necesidad e importancia de la formación en la lectura y escritura en el profesional contable. En esta línea de trabajo se inscribe el texto *Fundamentación en el diseño de estrategias de enseñanza de la escritura en el campo contable: hacia una pedagogía de la escritura*, en el cual, el profesor Cárdenas Londoño (2009) reconoce la escritura y el texto como elementos fundamentales de las comunidades académicas, trata de entender y explicar cómo se da el proceso escritural en la comunidad contable y la incidencia en la pedagogía de la escritura. Se inscribe igualmente en esta línea, el trabajo *La importancia de enseñar a los estudiantes de contaduría pública a leer y a escribir*, de Grajales (2009).

- **El pensamiento crítico en la educación contable.**

Desde la cual se exige a los diferentes actores del proceso educativo una actitud crítica frente a los fenómenos que en él se dan. En esta línea, se destaca el texto *El pensamiento crítico: algunas reflexiones en torno a la educación contable* preparado por Cortés J. (2006), que establece el pensamiento crítico como un elemento clave que debe fortalecerse para lograr una educación que resulta emancipadora de la sociedad. Adicionalmente, se encuentra en esta línea el estudio *¿Cuál es la importancia de la capacidad de pensamiento crítico en la enseñanza contable?*, de González Uribe (2008).

- **El rol del estudiante en la formación contable.**

Aquí se originan discusiones sobre la participación de los estudiantes en los procesos educativos y el compromiso que deberían asumir respecto a su formación y a su entorno. En *Experiencias pedagógicas en contabilidad: Relaciones y caracterizaciones*, donde el profesor Salgado Castillo (2009) pone en consideración la pedagogía como crítica a la educación, compartiendo la experiencia específica de un curso de Teoría contable y presentándola como medio para promover la discusión y la reflexión y, por ende, el desarrollo de la investigación y la Educación Contable en general; una de las estrategias pedagógicas que considera, es el interés del profesor por caracterizar al estudiante, de manera que lo ayude a reflexionar sobre sus prácticas.

El profesor Giraldo Garcés (2009) aborda en *La formación del estudiante de contaduría pública: la pertinencia de la actitud crítica e interpretativa*, el proceso de formación de los estudiantes, identificando elementos como la actitud hacia la ciencia y a la teoría y otros elementos del contexto inmediato que identifica como claves para proponer alternativas de mejora en la calidad de la formación que estos reciben. Hacen parte también de estas discusiones Rojas Rojas (2008), con *Congoja por una educación contable fútil*, Cuevas y Grajales (2007) con *El pensamiento único y su relación con la formación del estudiante de contaduría pública en el área de teoría contable*, Alvear Montoya (2010) con *Es ineludible decidir: ¿Cambio de mentalidad o inerte sin final?* y Cuevas Mejía (2006) con *Responso por el estudiante de contaduría pública: un pretexto para pensar la idea de ser universitario*.

- **Historia de la Educación Contable.**

Se ha presentado como aspecto importante el análisis de la historia como orientadora de las discusiones en educación. Puede destacarse en esta línea el artículo *Las facultades de la modernización: contexto de aparición de los programas de contaduría pública en Colombia*, del profesor León-Paime (2008), en el cual se plantea que la institucionalización de la enseñanza contable en el sistema universitario colombiano es resultado de las políticas de modernización económica y del movimiento de excedentes de capital económico y cultural, donde la profesionalización y la institucionalización educativa solo reproducen el rol que el contador, venía ejerciendo en la empresa.

El profesor León-Paime (2009) también aporta a esta línea, con *La educación contable en el contexto anglosajón: una mirada a los años de construcción de comunidad*, así como Ruíz García (2009), con *Referentes históricos sobre la formación y rol del escriba en Mesopotamia y Egipto Antiguo*, donde presenta un acercamiento a dichas culturas y ubica en ellas al escriba, con el fin de dar una idea del contexto donde la profesión se desarrollaba y, aportar así a la mejor comprensión de la situación actual.

- **Prácticas pedagógicas.**

Se reflexiona sobre las dinámicas y lineamientos de la educación en los diferentes contextos. La profesora Restrepo Sánchez (2006), en su texto *Alternancia en la formación profesional del contador público*, indica que es requerida la construcción de espacios que propicien la investigación en torno a la formación y a las prácticas pedagógicas pertinentes, para lo cual, las discusiones deben trascender, de la reflexión a la conceptualización y a la construcción de conocimientos. Aparecen también Viera, Pérez y Paredes (2008), con *La pedagogía crítica y las competencias de emprendedurismo en estudiantes universitarios*.

- **Propósito de la educación y de la formación.**

Desde las cuales se plantean posibles respuestas al paraqué de estos dos procesos. El profesor Ariza Buenaventura y la investigadora Soler Castillo (2006), abordan esta línea de trabajo, con su texto *Aproximación a los cambios socio-contextuales y disciplinares de la*

*contabilidad*, en donde plantean que, en la conceptualización de las problemáticas contables y de sus soluciones debe abordarse el interés público y el fondo ético de la responsabilidad social, los cuales constituyen los factores disciplinares esenciales que orientan los desarrollos teóricos y metodológicos de la teoría contable. Aportan en esta construcción autores como Quijano Valencia (2006), con *En mi juventud interrumpí mi formación para estudiar contaduría pública: a propósito de la (de)formación contable*, Bermudez Gómez (2009), con *Los retos que la profesión contable colombiana le plantea a su academia* y, el estudiante Daza Londoño (2010), con *La educación contable alternativa: entre la urgencia del adiestramiento instrumental y la emergencia de la formación disciplinal*.

- **Sociología de las profesiones, aplicada a la Educación Contable.**

La formación del profesional se presenta como vía de construcción y reconstrucción del mercado laboral. En esta línea puede inscribirse la ponencia *Las profesiones en el mundo del trabajo: una mirada desde la formación*, del profesor Jurado Salgado (2006), en la cual plantea, desde una perspectiva de acción, una reflexión sobre las profesiones y lo importante que resultan en la construcción o reconstrucción del mundo laboral, y se establece la necesidad de alcanzar acuerdos y razones de formación que comprometan las asociaciones gremiales y las instituciones educativas, en el desarrollo profesional.

- **Discursos detrás de los modelos pedagógicos.**

Donde las discusiones giran en torno a los intereses que influyen en la construcción y la consolidación de los programas de Contaduría Pública, en Colombia. El profesor Cuevas Mejía (2009), presenta en *Educación y poscultura: a propósito de la relación contabilidad y lenguaje*, la contabilidad como lenguaje y su influencia en los métodos de enseñanza y el papel que históricamente ha tenido la contabilidad. También aborda esta línea, la profesora Loaiza Robles (2006), con su texto *Hacia la estructuración del discurso pedagógico contable* y Gómez Restrepo (2010), con *Una sugerencia para deconstruir la formación del Contador Público Colombiano*, en el marco de la Ley 1314 de 2009.

- **Educación desde la interdisciplinariedad.**

Desde ella se reconoce que la realidad debe estar comprendida desde la interacción entre disciplinas y se aplica esta visión a la Educación Contable. El profesor Rojas Rojas (2006), en su texto *Contribución de las Ciencias Sociales y Humanas a la formación del contador público*, plantea la necesidad de formación de profesionales críticos capaces de reconstruir los paradigmas imperativos en el mundo empresarial, para lo cual propone la incorporación de las Ciencias Sociales y Humanas, en los programas de Contaduría Pública.

#### 4.4.2.2. *Contexto Institucional.*

Dado que en el contexto institucional se cuenta con líneas de acción que convergen con las líneas de trabajo a nivel nacional, en este apartado solo se procede a la descripción

de las líneas surgidas en este contexto específico. En el contexto institucional, los textos analizados pueden clasificarse en las siguientes líneas de estudio<sup>9</sup>:

- **Educación aplicada a las ramas de la contabilidad.**

La profesora Duque Roldán y el profesor Gómez Montoya (2009), en el texto *La didáctica de los costos en modelos curriculares alternativos*, socializan una nueva propuesta didáctica para la enseñanza de costos, enmarcada en la propuesta curricular del *Departamento de Contaduría de la Universidad de Antioquia*, se presenta los fundamentos de este currículo que plantean la necesidad de una pedagogía de procesos conscientes en la que no se transmitan conceptos, sino que se oriente al estudiante a pensar y a buscar soluciones. Además, justifican la importancia de la Universidad de Antioquia en las áreas de Costos y Contabilidad de gestión, dada la sólida fundamentación que hace que sus egresados puedan ejercer consultorías y aportar al desarrollo de la economía. También trabajan en esta línea, los estudiantes Velásquez Cardona y Álvarez Ossa (2008) con su trabajo de grado, *Pertinencia de la formación en derecho tributario del contador público impartida desde el pregrado de la Universidad de Antioquia*.

- **Ética en la educación contable.**

Se trata la ética como componente clave y se discute la pertinencia de su inclusión en los planes de estudio. Aparece en esta línea el trabajo de grado *Importancia de la ética en la educación contable*, de Montes Herrera, Estrada Osorio y Montoya Diosa (2008).

- **Evaluación y autoevaluación curricular.**

Los mecanismos y los tipos de evaluación acordes con cada modelo curricular. La profesora Upegui (2003), con su artículo *Otra vez las competencias*, plantea la necesidad de reorientar los currículos hacia la formación de competencias junto con el diseño de estrategias y la implementación de métodos de evaluación apropiados. Adicional a esto y con un enfoque diferente, las profesoras González Agudelo, Duque Roldán y Álvarez Osorio (2007), con su trabajo *Un modelo de evaluación curricular alternativo y pertinente con el diseño curricular basado en la solución de problemas para la formación de profesionales: caso programa de Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia*, plantean la necesidad de evaluar el currículo del programa con un modelo alternativo que trascienda las estrategias tradicionales, que permita una valoración de los aspectos, participantes y particularidades del modelo curricular universitario particular.

- **Internacionalización de la educación contable.**

Esta línea de trabajo fue ampliamente abordada por Cardona y Zapata, en *Estándares internacionales para la formación del contador público* (2004), *Habilidades y prácticas de*

<sup>9</sup> En el anexo 5 se relacionan los subtemas trabajados en el contexto institucional, clasificados estos en los años de publicación de los textos y agrupados por las temáticas generales planteadas en la contextualización de este Estado del Arte.

*estudio en la educación contable: El enfoque de habilidades en la formación del contador público* (2003), *La educación continuada como requisito para el ejercicio profesional en el siglo XXI* (1997) y *La formación para un ejercicio profesional multidisciplinario* (2002).

- **Mercado laboral.**

En este aspecto las discusiones giran en torno al análisis de las ventajas competitivas de los profesionales egresados de las diferentes instituciones universitarias del país. Se encuentra en esta línea el trabajo de grado, *Ventajas competitivas del contador público colombiano para acceder al mercado laboral de países como Estados Unidos, Venezuela y España*.

- **Proceso de enseñanza y aprendizaje.**

Aquí se circunscribe el trabajo de los estudiantes González Salazar, Medina Tamayo y Moncada (2008) *Sistema de evaluación integral para el proceso de enseñanza y aprendizaje: Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia*.

- **Tecnologías aplicadas a la Educación Contable.**

La tesis de grado *En busca de los elementos financieros y tributarios que pueda contener un software didáctico de enseñanza contable a modo de business game* por los estudiantes Ciro Jaramillo y Beltrán Álvarez (2010), se inscribe en esta línea.

- **Discursos detrás de los modelos pedagógicos.**

En, *Intereses subyacentes de las propuestas de estandarización de la educación contable*, los egresados Pineda y Calderón (2004) plantean que el currículo debe responder al contexto social y debe formar un tipo de profesional que esté en capacidad de solucionar los problemas que plantea la sociedad, en su conjunto y no partes de ella, como el sector productivo, que por su importancia social y la concentración de poder, logran permear los procesos educativos de tal forma que estos atiendan a sus intereses particulares, con lo que desvían la educación, de su compromiso social.

- **Educación desde la interdisciplinariedad.**

El profesor Ospina Zapata (2006) socializa en, *Las tramas de la contabilidad: trazos para quienes empiezan su formación en contaduría pública*, la relación de la contabilidad con otras disciplinas, las demandas desde los campos de acción y la investigación como principal creador de conocimiento, en el entendimiento de que estos temas se han definido como contenidos de la formación del contador, obedeciendo a criterios intencionados, pero esto no se hace manifiesto, de manera que los estudiantes no logran comprender el sentido del mismo.



- **El rol del estudiante en la Formación Contable.**

El estudiante Fernández Pineda (2010), en su ensayo *De la grandeza de ser estudiante de Contaduría Pública*, ganador del IV Encuentro Nacional de Ensayo Contable organizado por la Universidad de Antioquia, problematiza sobre el papel de la Universidad en la sociedad y el lugar que, en ese contexto ocupa el estudiante y plantea la necesidad de una formación alternativa para los estudiantes de Contaduría Pública.

- **Prácticas pedagógicas.**

El profesor Ospina Zapata (2009) expone en, *Educación contable en Colombia. Sentires de algunos actores y perspectivas para la construcción de sentido*, los resultados iniciales del proyecto de investigación “Fundamentación en educación contable en Colombia” desarrollado en su momento con profesores como Miguel Ángel Zapata; en este –en palabras del autor- se tiene la intención de “avanzar en la comprensión de las dinámicas que caracterizan la educación contable colombiana. Parte de reconocer algunos sentires de profesores y de directores de programa sobre variados atributos educativos como lo pedagógico, lo didáctico, la flexibilidad, la pertinencia, la investigación, la evaluación de aprendizajes, entre otros” (Ospina: 2009, 307). Igualmente, el mismo autor aporta sobre esta línea con su texto *Sobre la investigación en contabilidad: algunos apuntes*.

#### 4.4.2.3. *Algunas reflexiones sobre los autores, corrientes de pensamiento y metodologías*

Puede establecerse entonces que en el contexto nacional, durante el período de análisis establecido para este Estado del Arte, las líneas de trabajo con mayor abordaje fueron *El rol del estudiante en la formación contable*, *Caracterización del docente*, *Didácticas aplicadas a ramas de la contabilidad*, *Discursos detrás de los modelos pedagógicos*, *Discursos sobre currículo en Contaduría*, *Historia de la educación contable*, *Interdisciplinariedad en la educación*, *Propósito de la educación y Tecnologías aplicadas a la educación contable*. Mientras que, en el contexto institucional, las líneas de trabajo con mayor abordaje fueron *Evaluación y autoevaluación curricular* e *Internacionalización de la educación contable*.

Un análisis de los autores encontrados en la revisión de la literatura de Educación Contable, permite concluir que en el contexto nacional, aquellos autores con mayor producción académica han sido Luis Fernando Agudelo Henao, Efrén Danilo Ariza Buenaventura, Abel María Cano Morales, John Jairo Cuevas Mejía, Edison Fredy León-Paime, Gregorio Giraldo Garcés, Jhony Grajales, Fabiola Loaiza Robles, Guillermo León Martínez Pino, Sergio Ordóñez y William Rojas Rojas. En el contexto institucional, se encuentra que aquellos autores destacados por su nivel de publicación son: Horacio Aguiar, Martha Álvarez, John Cardona, María Isabel Duque, Elkin Quiroz, Carlos Mario Ospina, María Eugenia Upegui y Miguel Ángel Zapata.

Históricamente se han destacado en el contexto institucional, los profesores Miguel Ángel Zapata y John Cardona, quienes publicaron un volumen significativo de artículos



entre 1994 y 2005, sosteniendo sus discusiones y producciones durante dicho período sobre el mismo programa de investigación.

A partir de 2005, se ha comenzado a evidenciar la participación de los profesores del Departamento de Ciencias Contables en las discusiones sobre educación contable. Martha Álvarez y María Isabel Duque, con la participación de Elvia María González, han desarrollado publicaciones que abordan el tema del Currículo; así como Carlos Mario Ospina, quien ha participado, igualmente en estas discusiones, con el abordaje de la Pedagogía.

Igualmente, ha habido otros profesores que si bien han sido partícipes en la Universidad de Antioquia, han estado también vinculados a otros procesos académicos en distintas universidades del país, los cuales han aportado a la discusión citada anteriormente. Profesores como Elkin Quiróz, Hernán Carlos Bustamante y un sinnúmero de estudiantes preocupados por la excelencia educativa, han dejado en alto el nombre de la Universidad y de la calidad de su programa académico.

En el contexto colombiano, desde las corrientes crítica e interpretativa el tema más trabajado es la Pedagogía, y desde la corriente positiva, el Currículo. Ahora bien, al analizar cada contexto de forma independiente, se encuentra que en el contexto nacional se conserva la tendencia de las corrientes frente a la Pedagogía, sin embargo, desde la corriente crítica se ejerce un mayor trabajo sobre el tema de Didáctica; mientras que el contexto institucional conserva la tendencia del panorama nacional.

En el contexto colombiano, las corrientes positiva y crítica presentan un volumen de producción académica homogénea, mientras la corriente interpretativa presenta un nivel más bajo de producción. Las discusiones desde las corrientes positiva y crítica tienen mayor trayectoria en Colombia, pero en años recientes se ha presentado la corriente interpretativa como una nueva opción de reflexión e investigación en el país, con la incursión en la temática de Pedagogía.

Frente a las metodologías de acción en Colombia, la producción académica es, en su mayoría, resultado de la reflexión y la investigación descriptiva, con una mínima proporción producto de investigaciones correlacionales y exploratorias, con un fuerte apoyo fuerte, en ambos casos, de la aplicación de encuestas para el levantamiento de datos. Al analizar las metodologías con respecto a las temáticas, es importante resaltar que la aplicación de las investigaciones correlacionales y exploratorias se ha producido particularmente en el trabajo sobre el Currículo. Separando el contexto nacional y el contexto institucional, no se presentan diferencias importantes en las formas de trabajo.

Al comparar el contexto colombiano y el contexto internacional, puede encontrarse que ambos, se hallan en puntos diferentes de la discusión en Educación Contable. Siguiendo los planteamientos del profesor León-Paime, se puede afirmar que, mientras el contexto anglosajón se encuentra en una etapa de consolidación de comunidad, el contexto co-

lombiano aún se encuentra en su etapa de construcción, caracterizada por una producción académica, basada en la reflexión y con tendencias a la discusión sobre el currículo.

Por lo tanto, no puede establecerse un punto de comparación entre ambos contextos, debe destacarse que dadas las diferencias entre los procesos sociales y económicos presentes en cada uno de ellos, las dinámicas académicas se presentan aún muy heterogéneas; pero, a pesar de ello, se puede resaltar que la producción académica en educación, en Colombia, ha permitido el comienzo y el avance en construcción de Comunidad Contable en un entorno que aún se presenta adverso a los cambios.

Es importante aclarar que las discusiones abordadas, tanto en el ámbito nacional como internacional, tienen una naturaleza similar, dado que trabajan sobre temáticas homogéneas, pero difieren en cuanto a las metodologías que se utilizan para acercarse a dichos temas; se observa que aquéllas a nivel internacional, presentan mayor rigor investigativo, mientras que a nivel nacional éstas se presentan más descriptivas y reflexivas.

#### **4.5. La Universidad de Antioquia frente a las discusiones en educación contable**

Adicional al análisis de la producción académica en el contexto institucional, se reconoce, *Recreando el currículo*, como un esfuerzo de los profesores del Departamento de Ciencias Contables, de la Universidad de Antioquia por evaluar y socializar la propuesta curricular materializada en la versión seis del pensum del pregrado de Contaduría.

Se exponen allí los principios curriculares y las teorías sobre las que este, está construido, efectuando un contraste entre lo diseñado y las prácticas del programa, e intentando un diagnóstico del estado de avance de los componentes.

Dicho producto está pensado con la idea central de comunicar; se compone de una serie de documentos producto de reflexiones de los profesores del programa en un intento por comprender y por facilitar el entendimiento de otros actores, de lo que implica e implicará, la propuesta curricular.

Como se ha mencionado, el proceso de diseño curricular es un proceso complejo que integra diferentes actores, difícilmente se podrá concebir como un “producto final”, pues éste, se halla en constante evolución. Por esto, se entiende que el impacto de este texto radica en el proceso de construcción colectivo y en la explicación de las particularidades de la propuesta curricular implementada.

Igualmente, se reconoce la intención de integrar a los estudiantes, de manera que estos puedan tomar conciencia crítica del proceso que están siguiendo para lograr una comprensión más amplia, que le permita cumplir con los propósitos de formación y crear transformaciones.

También, debe destacarse en este contexto, la fuerte participación e influencia de los profesores, John Cardona Arteaga y Miguel Ángel Zapata Monsalve, quienes centraron su producción académica en la reflexión y problematización de la Educación Contable.

Entre sus artículos, pueden destacarse *Enseñanza de la contabilidad en el siglo XIX – Estudio de caso en Antioquia* (1998), *Algunas reflexiones sobre la formación, enseñanza y pedagogía en la disciplina contable* (1994), *Reflexiones en torno a la relación docencia – investigación en materia contable* (1998), *Interdisciplinariedad en la formación integral del contador público* (1999), *Habilidades y prácticas de estudio en la educación contable* (2003), *Educación contable: una nueva cultura* (2001), *Prospectivas de la educación contable internacional* (1998), *Educación continuada como requisito para el ejercicio profesional en el siglo XXI* (1997), *Paradojas en las propuestas de rediseño curricular* (1999), *Estándares internacionales para la formación del contador público* (2004), *Formación para un ejercicio profesional multidisciplinario. Actuales tendencias en procesos curriculares* (2002) y *Modelos de evaluación de calidad de los programas de formación profesional* (2003), integrados en el libro *Educación contable: Antecedente, actualidad y prospectiva* publicado en el año 2005, como una compilación de sus aportes a los procesos de mejoramiento de la calidad y a la transformación curricular de los programas de Contaduría Pública.

Su producción abarcó los antecedentes, la actualidad y la prospectiva de la educación, con la definición de tendencias curriculares en el ámbito nacional e internacional y de mecanismos de evaluación de la calidad de los programas académicos; a pesar de que su temática central fue el Currículo, su hacer también abordó asuntos pedagógicos y didácticos, propendiendo siempre por la integración del docente, el estudiante y la administración universitaria en pro del mejoramiento de los procesos educativos.

Debe destacarse, igualmente, el análisis de estos autores sobre el proceso de internacionalización del currículo, con especial énfasis en las propuestas de organismos multilaterales, sin dejar atrás su particular interés sobre la interdisciplinariedad y la formación integral del profesional contable.

John Cardona y Miguel Ángel Zapata dedicaron importantes esfuerzos en su trayectoria académica y profesional a reflexionar e investigar asuntos que resultaban trascendentales para la Educación Contable, lo que representó un aporte importante desde la universidad, a las discusiones a nivel nacional.

#### **4.6. Tendencias de las discusiones, en educación contable**

Tal como fue planteado anteriormente, las discusiones sobre los temas comprendidos en la Línea de investigación de Educación Contable en Colombia se encuentran aún en la etapa de construcción de Comunidad, dado que la producción académica es aún difusa en esta línea y es resultado de procesos de reflexión y de descripción de los fenómenos educativos en el panorama nacional. Aún así, es posible identificar en este escenario la

división por ejes temáticos y la formación de líneas de trabajo que se circunscriben en dichos ejes.

En el presente período de análisis, se evidencia un cambio en la orientación de las discusiones, sobretodo en cuanto a la perspectiva del currículo, descentralizándose el contenido como tema central de las discusiones en educación. En el mismo sentido, se producen cambios en la visión de lo pedagógico, problematizando el propósito de la Educación con una alta influencia del “deber ser” establecido por los organismos nacionales e internacionales que normalizan en materia de Educación Contable y han definido de forma clara sobre el porqué y paraqué educar. Igualmente, en el campo de la didáctica, debe considerarse que dados la exploración de nuevas teorías y los cambios en las condiciones tecnológicas han llevado al abordaje de nuevas metodologías de enseñanza y aprendizaje, ampliándose el horizonte de investigación en esta área.

Dependiendo del tipo de abordaje desde las corrientes de pensamiento, pueden identificarse claramente dos tendencias diferentes que dan respuesta, a partir de sus reflexiones, al qué, para qué y por qué, de la Educación Contable.

En una primera tendencia se ubican quienes plantean que el sentido y contenido de la Educación debe estar orientado a la satisfacción de las necesidades del mercado, siendo, por tanto, una postura internacionalista en la que se promueve la estandarización de los parámetros de educación por parte de instituciones al margen del proceso académico, como tal. En ella, generalmente no se hace la distinción entre persona y profesional, la formación humanista se concibe como un componente adicional en la formación y la formación integral se refiere a la agregación de contenidos de diferentes áreas temáticas y a la formación continuada del profesional.

En una segunda tendencia se dimensiona el sentido y el contenido desde las dinámicas y necesidades de todos los sectores sociales, y con la participación activa de todos los actores del proceso educativo. Se hace la diferenciación entre la persona y el profesional, y se enfoca en la primera por considerarla la base de la formación. Asimismo, se concibe la Universidad como espacio de convergencia de saberes y de construcción de visiones críticas de la sociedad, de su profesión y de sí mismo. Esta se presenta como una posición crítica frente a los planteamientos de la primera tendencia.

Históricamente, las discusiones estaban limitadas a un análisis de las dinámicas internas, pero el surgimiento de tendencias que propenden por la internacionalización y estandarización de los currículos de Contaduría, favorecen el cambio en la comprensión de los fenómenos educativos, ampliando el espectro en el cual se enmarcan las reflexiones y la investigación en el campo de la educación, y propiciando la necesidad de explorar y de considerar nuevos referentes en dicho proceso de reflexión e investigación.

## 4.7. Consideraciones finales

La temática del currículo ha sido abordada ampliamente en Colombia y se ha destacado el tratamiento de la misma, desde diferentes enfoques, que han incluido líneas de trabajo como son su estructuración, problematización y los contenidos en el proceso educativo, desarrolladas estas por actores que van desde las asociaciones estudiantiles hasta los gremios profesoriales. Dichas características son consecuencia de la preocupación generalizada sobre el tipo de persona y profesional contable que desea formarse, relacionado esto con el tipo de educación y formación que debe brindarse para alcanzar dicha persona y profesional; aquí puede identificarse que las concepciones sobre el educar y el formar en contabilidad han estado ligadas a las corrientes de pensamiento desde las cuales se originan las discusiones.

Adicional a las discusiones sobre el qué enseñar, en Colombia ha comenzado a tomar fuerza la discusión sobre el cómo hacerlo, abordando desde allí el estudio del proceso de enseñanza y aprendizaje, y al estudiante y al profesor como actores principales de dicho proceso. Entre las tres temáticas abarcadas desde este Estado del Arte, la didáctica ha sido la temática con menor nivel de producción académica en el panorama nacional, sin carecer por esto de importancia y preocupación en las discusiones, siendo, hasta ahora, dicha preocupación propia de las agremiaciones profesoriales.

Luego del Currículo, es Pedagogía el tema sobre el que se ha concentrado más la discusión en Educación Contable; se reflexiona y problematiza en torno al sentido de la educación misma, buscando respuesta al para qué educar y para qué formar. Esto se apoya en discusiones que resultan complementarias a la cuestión principal, enfocadas a aspectos como la participación de los actores, sus actitudes frente al proceso de formación y al sentido detrás de las propuestas pedagógicas.

La primera tarea en el avance del proceso de construcción de comunidad es el diagnóstico de la situación actual de la Educación; en el caso colombiano dicha tarea ha venido ejecutándose y en algunos casos, han devenido en cursos de acción, pero hace falta visibilizar y viabilizar esas propuestas, de manera que dejen de ser aisladas y aporten a dicha construcción con procesos investigativos fuertes que impacten en las decisiones oficiales.

En este punto de discusión, al comparar el contexto colombiano con el contexto internacional, debe entonces preguntarse sobre el sentido en el que habrá de consolidarse las tendencias y si la dirección de las mismas está en concordancia con las discusiones que, actualmente se están dando internacionalmente.

Finalmente, una vez hecho el reconocimiento de la etapa de construcción de Comunidad y trascendido el período actual de reflexión, deberá plantearse un camino a seguir hacia la consolidación de la misma; dicho proceso implicará entonces, no solo en el contexto institucional, sino también en el contexto nacional, que se participe activamente en la discusión e investigación, mediante el establecimiento de redes académicas que promue-

van dicha participación y la difusión de la misma; no podrá dejarse atrás la búsqueda de agremiación, para procurar con ello, consensos que permitan a la Comunicad Contable, avanzar y evolucionar en las discusiones en Educación.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### CONTEXTO INTERNACIONAL

- Apostolou, B., Hassell, J., Rebele, J. y Watson, S. (2010). Accounting education literature review (2006 – 2009). *Journal of Accounting Education*, 28, 145 – 197.
- Araujo Leal, E., Alves Soares, M. y Gódoí de Sousa, E. (2008). Perspectivas dos formandos do curso de ciências contábeis e as exigências do mercado de trabalho. *Revista Contemporânea em Contabilidade*, 1 (10), 147 - 159.
- Assaf Andare, M. y Procópio de Araujo, A. M.. (2008). Aspectos da formação do professor de ensino superior de ciências contábeis: uma análise dos programas de pós-graduação. *Contabilidade e Finanças*, 19 (48), 91 - 102.
- Barbosa Pires, Ch., Ott, E. y Damacena, C. (2010). A formação do contador e a demanda do mercado de trabalho na regio metropolitana de Porto Alegre (RS). *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 7 (4), 315 - 327.
- Calixto, L. (2006). O ensino da contabilidade ambiental nas universidades brasileiras: um estudo exploratório. *Revista Universo Contabil*, 2 (3), 65 - 78.
- Carneiro dos Reis Bernardo, D., De Brito Nascimento, J. P. y Camarano Nazareth, L. G. (2010). Representações do ensino, pesquisa e interdisciplinaridade dos cursos de ciências contábeis no Estado de Minas Gerais. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 21 (3), 111 - 133.
- Carvalho Lira, M. M. (2011). O ensino da contabilidade em Portugal no século XVIII: a aula do comércio. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5 (1), 50 - 72.
- Ciryno de Freitas, A., Diehl, C. A. y Macagnan, C. B. (2011). A percepção sobre ética de estudantes de curso de graduação em ciências contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5 (1), 21 - 49.
- Cornachione Jr, E. B. y Guerreiro, R. (2007). Tempo de realização de prova e performance dos alunos: Aspectos do processo de avaliação formal com base em instrumentos objetivos. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 4 (3), 223 - 232.
- Cornachione Jr, E. B., Veneroso Alves Da Cunha, J. y Martins Mendes de Luca, M. (2010). O bom é meu, o ruim é seu: perspectivas da teoria da atribuição sobre o desempenho acadêmico de alunos de graduação em Ciências Contábeis. *Contabilidade e Finanças*, 21 (53), 1 - 24.
- Cornachione Jr., E. B., Duncan, J. R. y Johnson, S. D. (2007). Habilidades de raciocínio crítico de alunos de contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 1 (2), 43 - 70.
- Cosenza, J. P. y Costa Laurencel, L. (2007). A importância da capacitação do contabilista para o uso de novas tecnologias da informação. *Pensar Contábil*, 9 (35), 11 - 19.
- Dal-Ri Murcia, F., Ambrósio, G. y Borba, J. A. (2007). Ensino e pesquisa nos Estados Unidos: Algumas características dos principais programas de doutorado em contabilidade. *Contabilidade e Finanças*, (Edição 30 Anos de Doutorado), 108 - 119.

- De Souza, A. A., Avelar, E. A., Machado Boina, T. y Teixeira Rodrigues, L. (2008). Ensino da contabilidade gerencial: Estudo dos cursos de ciências contábeis das melhores universidades brasileiras. *Revista Contemporânea em Contabilidade*, 5 (10), 69 - 90.
- De Souza, M. A. y Diehl, C. A. (2007). Formação, certificação e educação continuada: um estudo exploratório do profissional contábil sob a óptica das empresas Head Hunters. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 4 (3), 233 - 248.
- De Souza, M. A., Gomes Machado, D. y Bianchi, M. (2011). Um perfil dos programas brasileiros de pós-graduação stricto sensu em contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5 (2), 67 - 95.
- Farias de Oliveira, A., Gubiani, C. A. y Carvalho de Souza Domingues, M. J. (2011). Inteligências múltiplas e o método de ensino: um Estudo como discentes e docentes em uma universidade do sul de Brasil. *Pensar Contábil*, 13 (50), 23 - 391
- Freire de Moraes Jr, V., Oliveira Araujo, A. y Oliveira Araujo, M. I. (2009). Percepção sobre a atitude interdisciplinar dos professores no curso de ciências contábeis: um estudo nas universidades norte rio-grandenses. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 3 (7), 127 - 144.
- Geni Slomski, V. y De Andrade Martins, G. (2008). O conceito de professor investigador: os saberes e as competências necessárias à docência reflexiva na área contábil. *Revista Contemporânea em Contabilidade*, 4 (4), 6 - 21.
- Geni Slomski, V., Ribeiro Da Silva, A. C., Da Silva Gomes, S. M. y Pimentel Guimaraes, I. (2010). Mudanças curriculares e qualidade de ensino: ensino com pesquisa como proposta metodológica para a formação de contadores globalizados. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4 (8), 160 - 188.
- Katsumi Niyama, J., Dos Santos Mendonça, A. C. y Regis Botelho de Aquino, D. (2007). Estudo empírico da percepção dos alunos de graduação em ciências contábeis do distrito federal quanto às causas das diferenças internacionais no financial reporting das empresas. *Revista Contemporânea em Contabilidade*, 3 (2), 22 - 38.
- Katsumi Niyama, J., Régis Botelho de Aquino, D., Moreira Santana, C. y Marra Côrrea, B. (2008). Conhecimento de contabilidade internacional nos cursos de graduação em ciências contábeis: estudo da oferta nas instituições de ensino superior das capitais brasileiras. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2 (2), 100 - 117.
- Limongi, B. y Bisca Miguel, M. A. (2010). O impacto da atividade lúdica no desempenho de alunos que cursam a disciplina "perícia contábil" em cursos de graduação em contabilidade oferecidos por IES de Grande Florianópolis - SCr. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 21 (3), 73 - 110.
- Maia de Siquiera, J. R., Siquiera-Batista, R., Borges Morch, R. y Siquiera-Batista, R. (2009). Aprendizagem Baseada em Problemas: O que os médicos podem ensinar aos contadores. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 20 (3), 101 - 125.
- Mendes Da Silva, D. y Dutra de Oliveira Neto, J. (2010) O Impacto dos estilos de aprendizagem no ensino de contabilidade. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 21 (4), 123 - 156.
- Mendes Vieira, K., Huppés, D. y Tavares Milach, F. (2008). Equações estruturais aplicadas à satisfação dos alunos: um estudo no curso de ciências contábeis da Universidade Federal de Santa Maria. *Contabilidade e Finanças*, 19 (48), 65 - 76.
- Miranda, G. J. (2010). Docência universitária: uma análise das disciplinas na área da formação pedagógica oferecidas pelos programas de pós-graduação stricto sensu em ciências contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 4 (2), 81 - 98.



- Miranda, G. J., Araujo Leal, E. y Rodrigues de Oliveira Medeiros, C. (2010). Interdisciplinaridade no curso de ciências contábeis: os desafios e as possibilidades de aprender a ensinar a partir de uma experiência. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 4 (3), 1 - 22.
- Moraes Junior, V. F. y Oliveira Araujo, A. (2009). A interdisciplinaridade no curso de ciências contábeis: práticas docentes nas universidades do estado do Rio Grande do Norte. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 3 (1), 87 - 105
- Nunes, A. C. (2006). A contabilidade, os avanços tecnológicos e a educação profissional continuada. *Pensar Contábil*, 8 (31), 12 - 19.
- Ott, E. y Barbosa Pires, C. (2010). Estrutura curricular do curso de ciências contábeis no Brasil versus estruturas curriculares propostas por organismos internacionais: uma análise comparativa. *Revista Contemporânea em Contabilidade*, 6 (1), 28 - 45.
- Ott, E. y Gomes Barbosa, M. A. (2011). Uma contribuição à historiografia do ensino contábil no estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5 (Ed. Especial), 77 - 99.
- Peleias, I. R., Peres da Silva, G., Bosco Segretti, J. y Russo Chiroto, A. (2007). Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: Uma análise histórica. *Contabilidade e Finanças (Edição 30 Anos de Doutorado)*, 19 - 32.
- Pereira Kraemer, M. E. (2006). A educação inclusiva e a contabilidade. *Pensar Contábil*, 8 (31), 8 - 11.
- Raimundini, S. L., Bianchi, M., De Araújo Santos, N., Lopes Fávero, L. P. y Schmidt, P. (2009). Percepções sobre o ensino da contabilidade introdutória para não contadores: a perspectiva dos discentes das universidades federais do estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 3 (3), 85 - 105.
- Ribeiro Filho, J. F., De Gusmao Lopes, J. E., Macedo Pederneiras, M. M. y De Barros Ribeiro, I. (2006). Habilidades de comunicação oral de estudantes de ciências contábeis: uma análise baseada em percepções de integrantes de corpo docente, corpo discente e profissionais liberais. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 2 (3), 24 - 33.
- Sachuk, M. I. y Shinzaki, K. (2007) Projetos pedagógicos dos cursos de ciências contábeis: depositários ou criadores de conhecimento?. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 18 (4), 105 - 128.
- Silva Martins, O., Fernandes de Vasconcelos, A. y Aguiar do Monte, P. (2009). IES Pública X IES Privada: Uma investigação sobre o mito da influência do tipo de IES na atuação profissional do contador. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 20 (2), 39 - 64.
- Silva Palavecino, B. (2010). El aprendizaje de los fundamentos contables basado en el enfoque del proceso primario. *Revista Contemporânea em Contabilidade*, 6 (1), 119 - 141.
- Sousa Cavalcante, D., Pereira de Aquino, L. D., Martins Mendes de Luca, M., Rodrigues Ponte, V. M. y Cavalcante Bugarim, M. C. (2011). Adequação dos Currículos dos Cursos de Contabilidade das Universidades Federais Brasileiras ao Currículo Mundial de Contabilidade e o Desempenho no Enade. *Pensar Contábil*, 13 (50), 42 - 52.
- Sucupira de Alencar Machado, V. y De Castro Casa Nova, S. P. (2008). Análise comparativa entre os conhecimentos desenvolvidos no curso de graduação em contabilidade e o perfil do contador exigido pelo mercado de trabalho: uma pesquisa de campo sobre educação contábil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 2 (1), 1 - 23.
- Tavares Borges Leal, D. y Cornachione Jr, E. B. (2006). A aula expositiva no ensino da contabilidade. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 17 (3), 91 - 113.



- Vellani, C. L. Y Marques Maciel, A. (2011). Ensinar contabilidade: tradicional ou balanços sucessivos?. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5 (2), 1 - 20.
- Veneroso Alves Da Cunha, J., Cornachione Jr, E. B. y De Andrade Martins, G. (2008). Pós-graduação: O curso de doutorado em ciências contábeis da FEA/USP. *Contabilidade e Finanças*, 19 (48), 6 - 26.
- Zubal Valente, N. T., Brecailo Abib, D., Kunik, L.F. (2007). Análise dos estilos de aprendizagem dos alunos e professores do curso de graduação em ciências contábeis de uma universidade pública do Estado do Paraná com a aplicação do inventário de David Kolb. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 18 (1), 51 - 74.

## CONTEXTO NACIONAL

- Agudelo, L. F. (2006). *Actividades multimediales para el desarrollo de competencias en contabilidad, una mirada desde los modelos pedagógicos constructivista y conceptual*. Trabajo presentado en el IV Foro nacional de educación contable, Manizales, 13 y 14 de octubre.
- Ariza, E. D. y Soler, E. (2006). *Aproximación a los cambios sociocontextuales y disciplinares de la contabilidad*. Trabajo presentado en el IV Foro nacional de educación contable, Manizales, 13 y 14 de octubre.
- Barragan, D. M. (2009). *Currículum en contaduría pública: una visión panorámica de un fenómeno complejo*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Barrera, L. M., Matheus, A., González, P. y Benítez, D (2009). *Proyecto académico educativo bajo la perspectiva del pensamiento complejo*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Bejarano, D. F. (2009). *Sobre la validez de la formación actual en economía para un contador público profesional: una reflexión personal*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Bermúdez, H. (2009). *Los retos que la profesión contable colombiana le plantea a su academia*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Buchelli, E. (2009). *Inteligencias múltiples y estilos de aprendizaje en los estudiantes de primer semestre de contaduría pública de la Universidad de la Salle*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Buchelli, M. S. y Villota, I. (2009). *Reflexiones en torno a las experiencias en el ejercicio profesional, y el proceso investigativo en la enseñanza de la contaduría*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Calderón, C.P., Pineda, J.M. (2004). Intereses subyacentes de las propuestas de estandarización de la educación contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 45, 89-111.
- Cárdenas, R. (2009). *Fundamentación en el diseño de estrategias de enseñanza de la escritura en el campo contable: hacia una pedagogía de la escritura*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Cardona, J. (1997). La educación continuada como requisito para el ejercicio profesional en el siglo XXI. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 31, 14-48
- Cardona, J. (2001). La educación contable: una nueva cultura. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 38, 71-98.

- Cardona, J., Zapata, M.A. (2004). Estándares internacionales para la formación del contador público. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 44, 149-179.
- Cardona, J., Zapata, M.A. (2002). La formación para un ejercicio profesional multidisciplinario. Actuales tendencias en procesos curriculares. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 40, 37-69.
- Castañeda, C. (2009). La crisis de pensadores contables: entre la disciplina y la técnica, entre lo social y lo individual. *Visión contable*, 5, 107-120.
- Cortez, J. R. (2006). *La educación contable con énfasis en lo internacional ¿es una moda o necesidad?*. Trabajo presentado en el IV Foro nacional de educación contable, Manizales, 13 y 14 de octubre.
- Cortez, J. H. (2006). *El pensamiento crítico algunas reflexiones en torno a la educación contable*. Trabajo presentado en el IV Foro nacional de educación contable, Manizales, 13 y 14 de octubre.
- Cuéllar, G. A. (2006). *Aplicación de las tecnologías de la información y la comunicación a la formación del contador público*. Trabajo presentado en el IV Foro nacional de educación contable, Manizales, 13 y 14 de octubre.
- Cuevas, J.J. (2005). Reponso por el estudiante de contaduría pública: un pretexto para pensar la idea de ser universitario. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 49, 153-156.
- Cuevas, J.J (2009). *Educación y poscultura: a propósito de la relación contabilidad y lenguaje*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Departamento de contaduría. (2006). *Recreando el currículo: contaduría pública, Universidad de Antioquia*. Medellín: Universidad de Antioquia.
- Duque, M. I. (2009). *La didáctica de los costos en modelos curriculares alternativos*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Fernández, J.C. (2010). De la grandeza de ser estudiante de contaduría pública. *Adversia*, 7. Recuperado de <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/adversia/issue/view/795>
- Franco, C. E. (2009). *Elementos para una discusión a propósito de la formación en finanzas en contaduría pública*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Giraldo, G. A. (2006). *Problemáticas de la formación del estudiante de contaduría pública: la pertinencia de la actitud científica y epistemológica*. Trabajo presentado en el IV Foro nacional de educación contable, Manizales, 13 y 14 de octubre.
- Giraldo, G. A. (2009). *La formación del estudiante de contaduría pública: la pertinencia de la actitud crítica e interpretativa*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Giraldo, N. A. (2009). *Reflexiones en torno al proceso de aprendizaje frente a las nuevas tendencias de la contabilidad gerencial*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Gómez, M. (2009). Dinámica de la concepción y la enseñanza de la teoría contable en Colombia (1970-2000): Una exploración institucional. Portal de publicaciones. FCE Universidad Nacional de Colombia.
- González, M.E. (2009). Desmotivación de los estudiantes de contaduría pública: un problema de los futuros profesionales. *Adversia*, 4. Recuperada de <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/adversia/article/view/2034/1683>

- González, E.M. y Duque M.I. (2007). Un modelo de evaluación curricular alternativo y pertinente con el diseño curricular basado en la solución de problemas para la formación de profesionales: Caso programa de Contaduría pública de la Universidad de Antioquia. *Colombian Accounting Journal*, 2, 233-253.
- Gómez, F. E. (2009). *La educación online en la profesión contable colombiana*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Gómez, M. (2006). *Comentarios sobre el aprendizaje-construcción de la teoría contable*. Trabajo presentado en el IV Foro nacional de educación contable, Manizales, 13 y 14 de octubre
- Grajales, J. (2009). *La importancia de enseñar a los estudiantes de contaduría pública a leer y a escribir*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Gualteros, W.F. (2009). *Reflexiones en torno del pensamiento y el conocimiento del profesor*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Hasley, B. (2009). *Enfoque de la competencia comunicativa como una alternativa de solución al problema de la incomunicación en el proceso contable*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Heredia, L. (2009). *Estrategia integradora: apoyo para el proceso de enseñanza-aprendizaje*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Jurado, J. I. (2006). *Las profesiones en el mundo del trabajo: una mirada desde la formación*. Trabajo presentado en el IV Foro nacional de educación contable, Manizales, 13 y 14 de octubre.
- León-Paime, E.F. (2009). La educación contable en el contexto anglosajón: una mirada a los años de construcción de comunidad. *Cuadernos de contabilidad*, 10 (27), 219 - 245.
- León-Paime, E.F. (2008). Las facultades de la modernización: contexto de aparición de los programas de contaduría pública en Colombia. *Revista Facultad de Ciencias económicas: Investigación y reflexión*, XVI (001), 41 - 58.
- León-Paime, E.F. (2011). Ser y comprender al docente contable: exploraciones autoetnográficas. *Cuadernos de contabilidad*, 12 (30): 179 - 210.
- Loaiza, F. (2006). *Hacia la estructuración del discurso pedagógico contable*. Trabajo presentado en el IV Foro nacional de educación contable, Manizales, 13 y 14 de octubre.
- Loaiza, F. (2009). *Perspectiva de la didáctica no parametral, el caso de la enseñanza de la contabilidad ambiental*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Macías, H. y Moncada, T. (2011). *Referentes para la investigación contable latinoamericana: Una mirada al campo científico anglosajón*. Trabajo presentado en el XVI Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática, Ciudad de México, 5, 6 y 7 de octubre.
- Martínez, C. F. (2006). *El deber ser de la contaduría pública en Colombia*. Trabajo presentado en el IV Foro nacional de educación contable, Manizales, 13 y 14 de octubre.
- Martínez, G.L. (2007). La educación contable: una fuga hacia la incertidumbre «de la tranquilidad a las ignorancias sacudidas». *Colombian Accounting Journal*, 1, 271-299.
- Martínez, G.L. (2007). La educación contable en el nuevo contexto de significación. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 50, 43-76.

- Mendoza, M. L. (2006). *La educación contable: una reflexión ética*. Trabajo presentado en el IV Foro nacional de educación contable, Manizales, 13 y 14 de octubre.
- Neira, M. V. (2009). *El estudio de las demandas sociales en la construcción del currículo en contaduría pública- énfasis en auditoría y control*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Núñez, A y Téllez, M. F. (2009). *Programas de servicios de inglés para la facultad de contaduría pública*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Ortega, C. (2009). *Una reflexión sobre la actualización curricular y literaria en contabilidad gerencial, el caso: "Lean Accounting"*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Ospina, C. (2006). Las tramas de la contabilidad: trazos para quienes empiezan su formación en contaduría pública. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 48, 155-186.
- Ospina, C. (2009). *Educación Contable en Colombia: Sentires de algunos actores y perspectivas para la construcción de sentido*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Ospina, C.M. (2005). Sobre la investigación en contabilidad: algunos apuntes. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 46, 73-110.
- Ordoñez, S. (2006). *¿Contribución de la investigación contable a la formación del contador público en Colombia?*. Trabajo presentado en el IV Foro nacional de educación contable, Manizales, 13 y 14 de octubre
- Pérez, J. (1982). El contador público profesional. *Revista contaduría Universidad de Antioquia*, 1, 61-67.
- Quijano, O. (2006). *En mi juventud interrumpí mi formación para estudiar contaduría pública*. Trabajo presentado en el IV Foro nacional de educación contable, Manizales, 13 y 14 de octubre.
- Quiróz, E. H. (2006). *Confianza pública, responsabilidad social y educación contable*. Trabajo presentado en el IV Foro nacional de educación contable, Manizales, 13 y 14 de octubre
- Reyes, G. y Gómez J. (2009). *Determinación de competencias y reformulación del sistema de créditos académicos en el plan de estudios de la Universidad Externado de Colombia*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Restrepo, F. (2006). *Alternancia en la formación profesional del contador público*. Trabajo presentado en el IV Foro nacional de educación contable, Manizales, 13 y 14 de octubre.
- Rodríguez, B. (2009). *Reflexiones sobre la formación en contabilidad financiera en la Pontificia Universidad Javeriana - Bogotá*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Rojas, W. (2006). *Contribución de las ciencias sociales y humanas a la formación del Contador Público*. Trabajo presentado en el IV Foro nacional de educación contable, Manizales, 13 y 14 de octubre.
- Rojas, W. (2008). Congoja por una educación contable fútil. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 52, 259-273.
- Rueda, G. y Pinzón, J. E. (2010). *Retos y transformaciones en la investigación formativa, contable. Una reflexión en la reciente experiencia de la Pontificia Universidad Javeriana*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.

- Ruíz, R. (2010). *Referencias históricos sobre la formación y el rol del escriba en Mesopotamia y Egipto antiguos*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Salgado, J. A. (2009). *Experiencias pedagógicas en contabilidad: relaciones y caracterizaciones*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Salsedo, J.D. (2009). Formación Integral en la construcción y estimulación del pensamiento crítico en estudiantes y docentes universitarios. *Adversia*, 5. Recuperado de <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/adversia/article/view/4773/4187>
- Sandoval, O. R. (2006). *Realidad social y actitud contemplativa: desde la indolencia profesional a la (i)rresponsabilidad social del contador público*. Trabajo presentado en el IV Foro nacional de educación contable, Manizales, 13 y 14 de octubre
- Trompa, F. R. (2009). *Retos de la educación contable relacionada con la contabilidad pública*. Trabajo presentado en el I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública, Bogotá, 19, 20 y 21 de marzo.
- Universidad de Medellín. (2006). *Documento de trabajo: Proyecto educativo del programa de contaduría pública*. Medellín: Universidad de Medellín
- Upegui, M.E. (2003). Otra vez las competencias. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 42, 73-86.
- Velandia, J.G. (2009). La formación científica dentro de la carrera de contaduría pública. *Adversia*, 5. Recuperado de <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/adversia/article/view/4775/4188>
- Zapata, M.A. (2003). Habilidades y prácticas de estudio en la educación contable- el enfoque de las habilidades en la formación del contador. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 43, 93-112.
- Zapata, M.A. (2003). Modelos de evaluación de calidad de los programas de formación profesional. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 42, 37-72.
- Zapata, M. A. (2005). *Educación contable: antecedentes, actualidad y prospectiva*. Universidad de Antioquia, Departamento de Contaduría.

## ANEXOS

### Anexo 1. Relación de fuentes y títulos.

Fuentes de información	Institucional	Nacional	Total general
Apuntes contables		8	8
Biblioteca Central UdeA – Libro	2		2
Biblioteca Central UdeA - Tesis/Informe de práctica	1		1
Colombian Accounting Journal (Medellin)	1	2	3
Cuadernos de contabilidad (Bogotá)		3	3
Departamento de Ciencias Contables - Trabajo de grado	8		8
I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública	2	24	26
IV Foro Nacional de Educación Contable		18	18
IX Congreso Nacional	1		1
Libre Empresa		1	1
Pensamiento y gestión	1	1	2
Revista ASFACOP		1	1
Revista Contaduría	18	3	21
Revista Criterios: Revista de investigaciones de la Universidad Mariana (Pasto)		1	1
Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión		3	3
Revista Virtual Adversia	1	6	7
Visión contable		1	1
XII Congreso Nacional	1		1
XIX Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría		2	2
XX Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública		1	1
XXI Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública		2	2
XXII Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública		2	2
<b>Total general</b>	<b>36</b>	<b>79</b>	<b>115</b>

## Anexo 2. Relación de subtemas y títulos por contextos.

Subtema	Institucional	Nacional	Total general
Caracterización del docente		3	3
Caracterización del estudiante		2	2
Didáctica aplicada a ramas de la contabilidad		3	3
Didácticas específicas		1	1
Discursos detrás de los modelos pedagógicos	1	3	4
Discursos sobre currículo en Contaduría		3	3
Educación aplicada a ramas de la contabilidad	2	2	4
Educación desde la interdisciplinariedad	1	1	2
El pensamiento crítico en la educación contable		2	2
El rol del estudiante en la formación contable	1	7	8
Estructura del currículo		2	2
Ética en la educación contable	1		1
Evaluación y autoevaluación curricular	4		4
Formación de pensamiento crítico		1	1
Formación en habilidades comunicativas		2	2
Formación para la investigación e investigación para la formación		2	2
Historia de la educación contable		3	3
Interdisciplinariedad en la educación contable		3	3
Internacionalización de la educación contable	4	1	5
Investigación como estrategia didáctica		2	2
Mercado laboral	1		1
Prácticas pedagógicas	2	2	4
Proceso de enseñanza y aprendizaje	1	1	2
Propósito de la educación		3	3
Propósitos de formación	1	2	3
Sociología de las profesiones aplicada a la educación contable		1	1
Tecnologías aplicadas a la educación contable	1	3	4
<b>Total general</b>	<b>20</b>	<b>55</b>	<b>75</b>

### Anexo 3. Clasificación de subtemas por temáticas generales.

Temática	Subtema	Título
Currículo	Discursos sobre currículo en Contaduría	3
	Educación aplicada a ramas de la contabilidad	4
	Estructura del currículo	2
	Ética en la educación contable	1
	Evaluación y autoevaluación curricular	4
	Formación de pensamiento crítico	1
	Formación para la investigación e investigación para la formación	2
	Interdisciplinariedad en la educación contable	3
	Internacionalización de la educación contable	5
	Mercado laboral	1
	Propósitos de formación	2
<b>Total Currículo</b>		<b>28</b>
Didáctica	Caracterización del docente	3
	Caracterización del estudiante	2
	Didáctica aplicada a ramas de la contabilidad	3
	Didácticas específicas	1
	Formación en habilidades comunicativas	2
	Investigación como estrategia didáctica	2
	Proceso de enseñanza y aprendizaje	2
	Tecnologías aplicadas a la educación contable	4
<b>Total Didáctica</b>		<b>19</b>
Pedagogía	Discursos detrás de los modelos pedagógicos	4
	Educación desde la interdisciplinariedad	2
	El pensamiento crítico en la educación contable	2
	El rol del estudiante en la formación contable	8
	Historia de la educación contable	3
	Prácticas pedagógicas	4
	Propósito de la educación	3
	Propósitos de formación	1
	Sociología de las profesiones aplicada a la educación contable	1
<b>Total Pedagogía</b>		<b>28</b>
<b>Total General</b>		<b>75</b>



**Anexo 4. Relación de temáticas y subtemas por años en el Contexto Institucional.**

Temática	Subtema	1997	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Total general
<b>Currículo</b>	Educación aplicada a ramas de la contabilidad									1	1		2
	Ética en la educación contable									1			1
	Evaluación y autoevaluación curricular				2				1			1	4
	Internacionalización de la educación contable	1		1	1	1							4
	Mercado laboral										1		1
	Propósitos de formación		1										1
<b>Total Currículo</b>		1	1	1	3	1			1	2	2	1	13
<b>Didáctica</b>	Proceso de enseñanza y aprendizaje									1			1
	Tecnologías aplicadas a la educación contable											1	1
<b>Total Didáctica</b>										1		1	2
<b>Pedagogía</b>	Discursos detrás de los modelos pedagógicos					1							1
	Educación desde la interdisciplinariedad							1				1	1
	El rol del estudiante en la formación contable												1
	Prácticas pedagógicas						1				1		2
<b>Total Pedagogía</b>					1	1	1	1			1	1	5
<b>Total general</b>		1	1	1	3	2	1	1	1	3	3	3	20

**Anexo 5. Relación de temáticas y subtemas por años en el Contexto Nacional.**

Temática	Subtema	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Total general
<b>Currículo</b>	Discursos sobre currículo en Contaduría		2		1			3
	Educación aplicada a ramas de la contabilidad				2			2
	Estructura del currículo	1			1			2
	Formación de pensamiento crítico					1		1
	Formación para la investigación e investigación para la formación	1			1			2
	Interdisciplinariedad en la educación contable				3			3
	Internacionalización de la educación contable	1						1
	Propósitos de formación				1			1
	<b>Total Currículo</b>		<b>3</b>	<b>2</b>		<b>9</b>	<b>1</b>	
<b>Didáctica</b>	Caracterización del docente	1			1		1	3
	Caracterización del estudiante				2			2
	Didáctica aplicada a ramas de la contabilidad				3			3
	Didácticas específicas	1						1
	Formación en habilidades comunicativas				2			2
	Investigación como estrategia didáctica				1	1		2
	Proceso de enseñanza y aprendizaje				1			1
	Tecnologías aplicadas a la educación contable	2			1			3
	<b>Total Didáctica</b>	<b>4</b>			<b>11</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	
<b>Pedagogía</b>	Discursos detrás de los modelos pedagógicos	1			1	1		3
	Educación desde la interdisciplinariedad	1						1
	El pensamiento crítico en la educación contable	1		1				2
	El rol del estudiante en la formación contable	2	1	1	2	1		7
	Historia de la educación contable			1	2			3
	Prácticas pedagógicas	1		1				2
	Propósito de la educación	2			1			3
	Propósitos de formación					1		1
	Sociología de las profesiones aplicada a la educación contable	1						1
<b>Total Pedagogía</b>	<b>9</b>	<b>1</b>	<b>4</b>	<b>6</b>	<b>3</b>			<b>23</b>
<b>Total general</b>	<b>16</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>26</b>	<b>5</b>	<b>1</b>		<b>55</b>

## 5. CONTABILIDAD Y TECNOLOGÍA: una relación sinérgica

*Luis Fernando Gómez Montoya*  
*fernandogomez@economicas.udea.edu.co*

*Auxiliares de investigación:*  
*Mayestty Nagles Vergara*  
*Yesenia Seguro Metaute*

### RESUMEN

En la actualidad, la tecnología se ha convertido en uno de los principales elementos mediante el cual las empresas logran desarrollar ventajas competitivas; esta evoluciona a ritmos muy acelerados, solo basta con apreciar la evolución de las computadoras, la internet y las comunicaciones, para evidenciar dicha situación, hoy nos enfrentamos a grandes avances que en este mundo globalizado, están disponibles en cualquier parte del mundo casi de manera simultánea. La Contabilidad por su parte, siempre ha hecho uso de las diferentes tecnologías que emergen permanentemente, por lo cual en la actualidad es difícil concebir aquella sin el apoyo de la tecnología, por ello, la línea de investigación que se desarrolla en este capítulo se ha denominado, *Tecnología Contable*, en este se muestran los principales avances y retos futuros que tiene esta línea, fundamentalmente en lo referente a reportes corporativos, reportes integrados, herramientas computacionales que apoyan el procesamiento de la información contable al interior de la empresa o en espacios virtuales.

**Palabras clave:** Inteligencia de Negocios, ERP, XBRL, Integrated Reporting, IR, Cloud Computing.

### Introducción

La tecnología, en la actualidad está inmersa en todas las actividades que desarrolla el ser humano, en este sentido se puede afirmar que todas las profesiones se benefician de sus avances, por lo tanto, siempre se debe establecer la forma en que dichos avances se pueden aprovechar para el mejoramiento de los servicios, productos o actividades, de tal forma que se pueda estar siempre a la vanguardia y se utilicen procedimientos, equipos y herramientas de última generación.

La connotación de la palabra tecnología es muy amplia, inclusive desde un análisis epistemológico, pudiera llegar a decirse que todos los avances que hay a nuestro alrededor son tecnología, entendiendo por este concepto “el conjunto de conocimientos técnicos, ordenados científicamente, que permiten diseñar y crear bienes y servicios que facilitan la adaptación al medio ambiente y satisfacer tanto las necesidades esenciales como los deseos de las personas”, en este sentido la tecnología ha estado presente en la historia, con algunos inventos tan antiguos como las armas, las herramientas, la rueda, el carro y el computador entre otros. Para ceñirnos específicamente al tema de los desarrollos tecnológicos, aplicados a la contabilidad, pudiera realizarse un análisis a través de la evolución de la misma y hablar del papiro, el papel, los primeros libros contables, la aparición de los computadores, de los teléfonos móviles y su incorporación a las actividades contables y su respectiva evolución, así muchos de estos avances en materia contable pudieran verse como un tema transversal con las otras líneas de investigación.

En el campo contable, dichos avances tecnológicos son más notorios y a la vez más necesarios, ya que las empresas, independientemente de su tamaño, razón social o naturaleza jurídica que se queden relegadas de la tecnología y por ende los contadores que no se adapten a esta, se expondrán a la ineficiencia operativa, a la desactualización o a la pérdida de eficiencia y de competitividad.

Por lo anterior, la aproximación al Estado del Arte de la línea de investigación, Tecnología Contable, se centra en las tecnologías de la información y de la comunicación como apoyo al quehacer de las Ciencias Contables, y que dicho sea de paso, han significado una evolución muy importante, en las actividades de registro, control, operación y divulgación de la información contable, por esto, el presente escrito se centra en el análisis de los retos actuales y futuros que enfrentan los contadores en este mundo, donde el conocimiento evoluciona a ritmos mucho más acelerados que antes y en el cual, tanto información como tecnologías, están disponibles en todas las latitudes con una inmediatez sorprendente.

Algunos de los grandes impactos en la contabilidad se han producido por avances en la tecnología informática y de comunicaciones, ya que han facilitado de manera sustancial el desarrollo de las actividades más operativas del Contador, en algunos casos, se ha llegado incluso a la eliminación de actividades y se ha propiciado más el análisis y participación en la toma de decisiones en la empresa, solo con mirar la incorporación del computador, los programas contables, las telecomunicaciones y la Internet, se puede evidenciar como todos estos avances han contribuido al desarrollo de las diferentes áreas contables. Temas como el reporte corporativo, la inteligencia de negocios, los sistemas integrados y la computación en la nube, entre otros, que son de gran actualidad, serán desarrollados y a la vez planteados como una oportunidad futura de contribución mediante la investigación al desarrollo futuro de la actividad contable.

## 5.1. Caracterización de la línea tecnología contable

Antes de iniciar la investigación se dieron varias discusiones en relación con el alcance que puede tener la línea, dado que su nombre puede prestarse para análisis o interpretaciones tan profundas que la hicieran ver cómo algo transversal que está presente en todas las demás líneas, por lo tanto, para tener una claridad respecto a la línea de investigación Tecnología Contable, se hace necesario una delimitación de lo que se abordará en esta, ya que el término “tecnología” es demasiado amplio y pudiera caerse en la tentación de analizar todo tipo de avances tecnológicos y de paso trabajar en temas propios de las otras líneas de la Ciencia Contable.

Dado lo anterior, el grupo delimitó lo que se establecería como los temas a abordar en la línea, los cuales se orientaron específicamente a las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones que tengan relación o impacto en las Ciencias Contables, entendiendo por estas como lo expresa María del Carmen Rodríguez:

... conjunto de desarrollos tecnológicos relacionados con la captación, almacenamiento, manipulación, presentación y transmisión de datos que, basados en la utilización de procesamiento electrónico y de redes de difusión, se aplica a las actividades de cálculo, procesamiento, control, producción y comunicación de información.

Con la anterior definición queda claro que lo contable requiere permanentemente de dichas tecnologías y que los grandes avances que se han logrado en esta materia, siempre han buscado garantizar la integridad, la seguridad y la disponibilidad de la información, además la disminución del trabajo operativo.

## 5.2. Metodología

El análisis con un enfoque cualitativo está basado en un estudio exploratorio, que persigue analizar los detalles que diferentes autores han planteado en cada tema relacionado con la tecnología contable, para el levantamiento de información se recopiló la más relevante, utilizando como estrategia metodológica la recolección, interpretación y posterior construcción del estado del arte con la ayuda de matrices de identificación y resumen de cada publicación.

Para el desarrollo del presente estudio se seleccionaron 16 universidades del País, con programas de Contaduría, con el fin de revisar las publicaciones y medios de divulgación de trabajos académicos con los que cuentan y cuyas revistas son conocidas, incluyendo en estas, las revistas Universidad de Antioquia. Además se incluyeron las revistas de Asfacop, asimismo se revisaron ponencias del Primer Encuentro de Nacional de Profesores de Contaduría Pública, también se tuvo en cuenta publicaciones de algunas revistas de circulación nacional, libros y capítulos de libros del área contable. En el ámbito interna-

cional se revisaron publicaciones de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), la Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, la revista Partida Doble y otras publicaciones disponibles en Internet.

Con respecto a las fuentes consultadas, la información nacional e institucional obtenida es escasa, pues este tema es relativamente nuevo como fuente de investigación en las líneas de las Ciencias Contables, en parte, porque muchos de estos temas, son abordados desde las áreas de ingeniería. Por último, se indaga el panorama internacional, donde se encuentra un mayor hallazgo.

En el campo internacional se toman los países de habla hispana y en algunos casos se recurre a bibliografía en inglés. Dada la connotación tan comercial que existe en este campo, se evidencia que no hay varias posiciones entre autores, más bien se identifican escritos relacionando la importancia, con implementaciones específicas y sus respectivas experiencias, lo que en parte sustenta la poca proliferación de estudios académicos al respecto.

### **5.3. Aportes y presencia en la línea tecnología contable**

Como se ha mencionado, hacer un recuento de la incursión de la tecnología en las Ciencias Contables, nos remontaría a años atrás y en nuestro concepto no es relevante recrear la historia en este escenario, por esto, los análisis se enfocaron a los escritos posteriores a 2006, sin desconocer que en esta línea todos los avances e innovaciones son de gran impacto, porque siempre están orientados a facilitar las actividades de registro, de control, de análisis y de proyecciones orientadas a la toma de decisiones.

Lo anterior se concibe porque la tecnología evoluciona rápidamente y quien no se adecue a esta condición quedará relegado, y usando soluciones que disminuyen la eficiencia y pueden hacer que la empresa pierda competitividad, en este sentido es necesario entender que el contexto en el que operan hoy las empresas, es mucho más global y con la necesidad de administrar grandes volúmenes de información, y para operar en un mundo como este, es imperante el uso de la tecnología de punta, que posibilite gran número de consultas en línea, disponibilidad de datos en tiempo real e intercomunicación entre diferentes empresas vinculadas.

Después de analizar la información recopilada, se establecieron unos temas generales, sobre los cuales se ha venido trabajando en diferentes latitudes y que si bien, algunos pueden tener varios años desde su primera incursión en países desarrollados, en la actualidad están atrayendo todo tipo de miradas en pro de la actividad de los contables, bien sea por lo novedoso del tema o por los cambios en la forma tradicional cómo se venían ejerciendo, precisamente mediante los avances tecnológicos. Son ellos: Inteligencia de Negocios (*BI* por sus siglas en inglés de *Business Intelligence*), Lenguaje Extensible de Informes de Negocios (*XBRL* por sus siglas en inglés de *Extensible Business Reporting*

*Language*), Reportes Integrados (*IR* por sus siglas en inglés de *Integrated Reporting*), Planeación de Recursos Empresariales (*ERP* por sus siglas en inglés de *Enterprise Resource Planning*) y Computación en la nube (*Cloud Computing*).

### 5.3.1 Avances Internacionales

El análisis de la información internacional, muestra que las principales publicaciones relacionadas con la Tecnología Contable se centran en temas como el Reporting Corporativo haciendo énfasis en el *XBRL*, los sistemas de planeación de recursos empresariales *ERP*, la Inteligencia de negocios – *Business Intelligence*, el *Cloud Computing* y con algunos desarrollos en la el tema de Reportes Integrados, *Integrated Reporting*, adicionalmente la facturación electrónica ha sido planteada en relación con los aspectos legales y operacionales de la misma.

A continuación se detallan los principales escritos detallados por temas, para facilitar su análisis posterior:

- **Información Corporativa desde XBRL**

En cuanto al *XBRL*, desde 1998 Charles Hoffman mientras investigaba sobre el lenguaje *XML* (eXtensible Markup Language), se adentró en el planteamiento del *XBRL*, como una de las posibilidades de usar un lenguaje común para el suministro de información por parte empresas, tema que fue acogido de inmediato por el Aicpa, pero que se ha ido implementado en gran cantidad de países en el mundo, lo cual lo ha convertido en un estándar de clase mundial.

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, publicó en el año 2003 el documento “*XBRL: Un Estándar para el Intercambio Electrónico de Información Económica y Financiera*” cuyos ponentes, Jaime de Andrés y Enrique Bonson plantearon los conceptos básicos del estándar, una visión general de la taxonomía *XBRL* - IASCF como base de los futuros desarrollos en España y el marco de trabajo para los Estado Financieros en *XBRL*.

Posteriormente se han planteado en torno a la expansión internacional y las perspectivas futuras, cuales son los avances producidos y el papel facilitador del *XBRL* en las *IFRS* y de estándares de calidad *GRI*, *RSC* (Bonson & Flores, 2011), el análisis del modelo orientado a la responsabilidad social por (Suarez Kimura & Escobar, 2010), donde analiza el uso de esta herramienta en la emisión, la transmisión y la posibilidad de análisis de la información económica, social y ambiental establecida en las Directrices del *Global Reporting Initiative* (*GRI*), igualmente se han trabajado temas relacionados como la Expansión del *XBRL* en las empresas españolas, (Lorca, Suárez, & Rodríguez, 2007) donde analizan los trabajos en la jurisdicción Española y las normativas que han emitido por diferentes organismos relativas *XBRL*, adicionalmente la adopción que han desarrollado entidades cotizadas, entidades financieras y empresas no supervisadas.

(Bonson, Boixo, Escobar, & Flores, 2007) escriben en la revista *Partida doble*, el artículo “XBRL, acercando las PYMEs a los mercados del futuro”, donde manifiestan que “Las pequeñas y medianas empresas (pymes) se ven inmersas en un nuevo marco competitivo, en el que la informática y las comunicaciones juegan un papel vital. Este hecho incrementa su capacidad de ampliar clientes y proveedores, participar en cadenas de valor añadido más amplias y afrontar nuevos retos”, en él se sustenta que el XBRL, no solo es para las grandes empresas, sino que este se convierte en una oportunidad para que estas empresas puedan hacer una mayor difusión e interacción con diferentes entidades como las instituciones financieras y el gobierno. En el Artículo Lenguaje XBRL: Ventaja para todos, (Domínguez, 2011) sostiene que “Utilizar el lenguaje XBRL no es más complicado que intercambiar una fotografía digital por correo electrónico y, sin embargo, supone múltiples ventajas para las empresas, que pueden, entre otras, reducir el tiempo y esfuerzo de solicitar y obtener un crédito en una entidad bancaria y publicar sus datos financieros para atraer así a inversionistas y mejorar sus condiciones de financiación.”

Es importante resaltar que AECA ha desarrollado múltiples trabajos en torno al tema, en el cual se destaca el diseño de La Taxonomía XBRL de Responsabilidad Social Corporativa, (AECA, 2007), la cual el 11 de abril de 2008, fue aprobada oficialmente por XBRL España, y que pocos meses después obtuvo el reconocimiento internacional por parte de la red XBRL International. Posteriormente en 2009 se publicó el respectivo documento (Bonson, Flores, & Lizcano, 2009).

A parte de todas las publicaciones existentes en relación con el tema de XBRL, se pueden mencionar los avances significativos que han tenido algunos países en relación con la adopción de este estándar y su respectiva divulgación y desarrollo, como es el caso de Estado Unidos con la U.S. Securities and Exchange Commission –SEC-, que tiene un portal específico con toda la información y desarrollos al respecto. (U.S. Securities and Exchange Commission) (<http://xbrl.sec.gov/>), igualmente la Superintendencia de Valores de Chile (<http://www.svs.cl/sitio/xbrl/html/index.php>).

#### • **Sistemas ERP**

Por su parte lo relacionado con Sistemas ERP, se puede remontar el estudio a sus orígenes en los años 90, tiempo en el que dichas herramientas surgieron como mecanismo para facilitar la administración de la información en las empresas, en busca de la integridad, la disponibilidad y como solución a los problemas de manejo de grandes volúmenes de datos y dispersos en diferentes bases de datos; como tal estas soluciones no se prestan para establecer múltiples puntos de vista académicos acerca de ellas, sino que se convierten en una necesidad inminente para cualquier tipo de organización y que como tal, se fundamentan en un enfoque muy comercial, por esto los principales artículos se encuentran en revistas más orientadas a la parte práctica y de gran renombre.

Los principales artículos en este tema se relacionan con la importancia de la implementación y sus características, como es el caso del artículo titulado: Los sistemas ERP y la importancia de la contabilidad analítica, (Ballestero, 2008), en el cual se manifiesta: “El mer-



cado español de software ERP se encuentra en pleno proceso de transformación, tanto en lo que respecta al ámbito de la oferta como al de la demanda. Los módulos financieros siguen siendo las herramientas más populares, sobre todo en el área de la Contabilidad. Sin embargo, la contabilidad analítica sigue permaneciendo como la gran desconocida para la mayoría de las *Pymes* españolas, que ignoran las ventajas que les puede aportar toda la información económica, facilitada por las adecuadas herramientas financieras.” En este escrito se sustenta que este tipo de empresas deben apropiarse y ver la real importancia de estos sistemas y al respecto dice: “El desconocimiento de herramientas y el prejuicio que se tiene de la contabilidad, no como disciplina económica, sino como un sistema enfocado a la fundamentación de cuentas anuales, como un mero trámite legal, es lo que provoca que la mayoría de las pymes solo dispongan de un programa básico que se limita a ayudarles a cumplir con sus obligaciones fiscales y registrales, olvidando que las herramientas tecnológicas contables permiten un mejor aprovechamiento de la información de la empresa.”

Igualmente se encuentran escritos en los que se plantean los elementos para la implementación de un sistema ERP en las empresas, como el artículo titulado “Cómo Implantar un ERP en la Práctica” (Romero, 2011) en el que destaca que estos son una herramienta de gestión implementada en las empresas por encima de otras, como el Datawarehouse o data mining, los sistemas CAD/CAM y los CRM, plantea la implementación en dos empresas la cual fue motivada por su crecimiento y resalta que las ventajas alcanzadas con estos sistemas, destacan la homogenización de tareas y procedimientos, la automatización en la exportación de reportes y la coordinación de los flujos de trabajo.

En el año 2008 se publicó el artículo “Impacto de XBRL en aplicaciones ERP para la *Pyme*” (Andujar & Ortega, 2008) en el que dan:

... una visión de cómo se relacionan entre sí las aplicaciones informáticas ERP, con el estándar XBRL y las pequeñas y medianas empresas. Haciendo hincapié en la taxonomía asociada al nuevo Plan General de Contabilidad de 2007 (PGC2007), como medio de comunicación de las *Pymes* con terceros para presentar y recoger información financiera; así como en la integración de XBRL en las aplicaciones ERP.

Se puede resaltar el Documento 6 emitido por AECA (Sierra & Escobar, 2010), en el cual muestran como todos estos sistemas empezaron a implantarse en grandes empresas y después en las *Pymes* y que por tanto afirman que se han convertido en “parte del paisaje empresarial cotidiano”; dicho escrito contiene como lo manifiestan:

... la naturaleza y composición de los sistemas ERP encuadrándolos en el proceso de gestión empresarial, donde juegan un importante papel. Además hemos analizado la situación del mercado de los ERP y hemos comentado sus principales tendencias. Por último, tras abordar el proceso de implantación del sistema ERP, prestando especial atención al papel de los contables en cada una de sus fases, hemos

tratado el cambio que produce en la organización, en general, y en la Contabilidad y en la Auditoría, en particular.

Finalmente, se publicó el artículo “La evolución de los sistemas ERP en España en el periodo 2006-2009” (Estébanez, 2012) donde resalta la presencia en todo tipo de empresas de este tipo de sistemas y muestra cómo ha sido ese esfuerzo en las empresas en función de su tamaño, sector de actividad y situación de crecimiento o crisis económica.

- **Business intelligence**

La evolución de los negocios, ha buscado por años una nueva forma de estar actualizados con el medio, permitiendo así una gran cantidad de posibilidades que permitan expansión y crecimiento de los mismos. De este modo, para el año de 1989, se propone el término “inteligencia de los negocios” por parte del Howard Dresner, y este lo define como “los conceptos y métodos para mejorar la toma de decisiones empresariales, mediante el uso de sistemas basados en hechos de apoyo”, pero solo hasta finales del año 1990, el uso de este comienza a extenderse.

En múltiples países se ha tratado el tema, de forma mundial, solo unos cuantos son los pioneros en el tema, por ejemplo en Bruselas - Bélgica, comienza su tratado sobre este tema alrededor del año 2000, para el año 2006 se tiene, no solo conocimiento del tema, si no también, se crea un ambiente que permite tener bases para lanzarse a utilizar *Business Intelligence*, siendo este tema, trabajado por Emiliano Peña Fernández, quien pertenecía en aquel entonces a la comisión europea para la tecnología, publicó el artículo. ¿Porqué lanzarse a una plataforma BI? (Peña Fernandez, 2006).

España es el abanderado de este tema en cuanto a países de lengua hispana se refiere, para el año de 2007 se tiene, no solamente un amplio conocimiento del tema, sino que también se tiene implementado y se busca, que las empresas pudieran hacer un uso adecuado que les permitiera posicionarse por encima de otros competidores. Al respecto (Cano J. L., 2007) en su libro *Business Intelligence: Competir con Información*, expone la necesidad de tener claro el objetivo básico del negocio, adherido al objetivo básico de *Business Intelligence*.

Por último, en Latinoamérica uno de los países iniciadores ha sido Chile, dando alto grado de relevancia, teniendo siempre presente la necesidad de la información, es por esto que este tema toca las universidades, las cuales buscan darle impulso, en el año 2003, Virginia Andrea Scheihing, de la Universidad Austral de Chile, centra su trabajo de grado en este tema, titulado “Diseño e implementación de una solución de Business Intelligence sobre información de Transacciones bancarias electrónicas de la Empresa Redbanc” (Scheihing, 2003).

- **Cloud Computing**

Sobre este concepto, no existe un espacio de tiempo exacto al cual asignarle su aparición, este concepto aparece desde que los vendedores de los diferentes servicios de internet, ta-

les como Google, investigan , desarrollan y ofrecen este espacio a las diferentes personas. Algunos pioneros en el tema son Estados Unidos, Hong Kong , España, México y Chile.

En cada uno de estos países, se desarrolla el tema a partir del año 2009, teniendo pocos exponentes específicos, y dando el espacio a que diversas corporaciones u organizaciones que ofrecen comercialmente este servicio, den a conocer el tema de manera poco académica.

Al respecto encontramos que en Hong Kong, John (Sedgwick, 2010), hace un énfasis importante sobre el tema dado el uso actual de la tecnología: “todos los equipos y dispositivos en el hogar y en el trabajo estarán conectados en red y vinculados a una nube.” Es allí donde el tema toma relevancia frente a la necesidad de manejar la información de forma casi que inmediata.

En Latinoamérica, en la Universidad Técnica Federico Santa Marta – Chile (Fernández & Leyton, 2010), retoman desde otro punto de vista la propuesta que se vive en Hong Kong , y dicen: “El Cloud Computing, o “computación en la nube”, es la tendencia en boga en el mundo tecnológico, y consiste en eliminar la dependencia de equipos computacionales, discos duros o pendrives, para trabajar y almacenar información directamente en Internet”, ya no solo se habla de que todos tendremos acceso a la conexión de internet, sino también de trascender frente al ámbito de como archivar información que es de vital importancia, como en el caso de la información contable, para tomar decisiones.

Finalmente en 2009 se publica el libro “La Administración Electrónica y el Servicio a los Ciudadanos” (Ministerio de Economía y Hacienda de España, 2009), como respuesta a los retos planteado por la Ley 11 de 2007 de acceso electrónico a los ciudadanos, que si bien no está directamente relacionado con la Computación en la Nube, desde la perspectiva empresarial, si se puede asimilar como tal en el sentido de la disponibilidad de diferentes herramientas a los ciudadanos en la Web, lo que cambia la perspectiva donde se inscribe la Administración Pública, este documento es de mucha importancia, dado que muestra cómo se aborda el tema de la Administración Electrónica desde diferentes frentes, tales como servicios de certificación electrónica, intercambio de datos financieros, elaboración y publicación de presupuestos y medios electrónicos en la contratación pública entre otros.

- **Reportes Integrados (Integrated Reporting –IR-)**

En relación con los reportes integrados, son pocos los estudios que se han efectuado, ya que es uno de los temas que más recientemente se ha planteado como una necesidad para el mundo empresarial, apenas en 2010, se creó en Londres el *International Integrated Reporting Comitee* (IIRC), luego cambió su nombre por el de *International Integrated Reporting Council*, conservando sus siglas, en esta entidad se ha planteado un nuevo enfoque al que se le venía dando a la información en las empresas (preferentemente financiero), con el ánimo de buscar unos reportes más integrales que muestren los vínculos entre la estrategia de una organización, la gestión y el desempeño financiero y el contexto social, ambiental y económico en el que opera, con el fin de garantizar la toma de decisio-

nes orientadas a la sostenibilidad. En octubre de 2011 fue lanzado un programa piloto en el que participan más de 70 organizaciones de 22 países diferentes, entre los que se encuentran por los Países de habla Hispana, Chile, España además de Brasil.

En España se han realizado múltiples trabajos en relación con los Reportes Integrados y AECA ha asumido un papel activo mediante la traducción del documento de discusión de IR, Hacia la Información Integrada, la comunicación de valor en el siglo XXI (AECA, 2011), así mismo vienen desarrollando el “Proyecto de Investigación Sobre Información Integrada”, en el cual se destacan un sinnúmero de actividades tales como la formación de grupos de trabajo, elaboración del estudio empírico “El informe integrado. Primeras aproximaciones de aplicación. El caso español” (Lizcano, Flores, & Rejón, 2011), respuesta al documento de discusión de IR y realización de reuniones trabajo con las empresas del Programa Piloto del IIRC, entre otras.

Lo anterior muestra la participación muy activa de AECA en conjunto con varias empresas, lo que sin duda garantizará que la adopción y difusión del tema sea mucho más ágil que en otros países.

### 5.3.2. Avances Nacionales

En los temas abordados nacionalmente relacionados con la tecnología contable, es importante mencionar que si bien los artículos académicos con escasos, en algunos campos de la tecnología se ha avanzado mucho en cuanto a su implementación, como con los ERP y soluciones de Computación en la Nube, las primeras como necesidad de manejo de grandes volúmenes de datos y de optimización de la información, que garantiza a las empresas ser más competitivas y eficientes y las segundas como estrategia de disminución de costos, en la mayoría de los casos.

En los temas relacionados con ERP, las grandes empresas han sido las pioneras en la implementación de estas herramientas, sin embargo cada vez más se ha venido trabajando en las Pymes con este tipo de soluciones, debido a que estas se han convertido en una necesidad primordial para administrar mejor los recursos, en la actualizada gracias a las dinámicas de las tecnologías de la información se ha venido incrementando la oferta de ERP de código abierto, lo que ha facilitado su implementación para empresas de bajos recursos, sin embargo, son escasos los artículos en este tema, ya que la mayoría solo se orientan a las experiencias en su implementación, en diferentes empresas.

En el tema del XBRL, quien más representatividad ha tenido es la revista *Cuadernos de Contabilidad* que en 2004 publicó el Vol.5 Nro 20, dedicado exclusivamente a este tema con artículos: XBRL: Tecnología contable para el mundo digital, de Marcos Ancisar Valderrama Prieto, El futuro del reporte corporativo, de Jorge Mario Áñez, Auditoría continua, de Ángelica María Barón Ubaque y Metodología para la implementación en Colombia del lenguaje digital de reportes de negocios (XBRL), de María Isabel Velasco Gómez y Edwin Gustavo Castañeda (Mantilla, 2004), este fue el primer acercamiento que se

tuvo para conocer las principales características y bondades del XBRL, y porqué no, para plantear cuáles eran las posibilidades futuras que se tienen al respecto, en nuestro País.

Posteriormente se publicó el artículo XBRL, IFRS y EBR: Los pilares de un modelo de reporting universal en la Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría (Bosson & Cortijo, 2007) estudian como la utilización del XBRL ayuda a que la información financiera sea más útil, pero para que esto sea posible, es necesario que se estandarice a nivel mundial, como lo plantean en su escrito, "...es necesario que este estándar sea aplicado globalmente, hecho que solo puede ocurrir si las normas contables sobre las que se basa tienen también un alcance mundial", para lo cual plantean, además, que se deben desarrollar nuevos modelos de reporting que conduzcan a un estándar de información económico-financiero universal, mediante la conjunción de todos estos elementos. En ese mismo sentido encontramos que el artículo "la comunicación de la información contable en un entorno digital", hace hincapié en que "El desarrollo de las redes de telecomunicaciones para el suministro de la información contable, crearon la necesidad de contar con una estandarización que facilite el procesamiento automático de datos", surgiendo así el XBRL basado en el vocabulario estándar XML" (Lorca, De Andrés, & García, 2004).

Por otra parte se publica el artículo: El uso del Datawarehouse y el XBRL en la información, donde se "analiza herramientas útiles para que la información contable pueda obtenerse desde distintas ópticas y sea de fácil acceso e intercambiable por diferentes software de análisis, y disponible en Internet; así como la función del Contador frente a estas herramientas" (Gil, 2003).

Una aplicación que puede tener el *XBRL*, fuera del campo para el que fue concebido, está en la preparación de los reportes de sostenibilidad, como lo plantea (Rodríguez, 2009) en: Los reportes de sostenibilidad en *XBRL*: Una realidad para el profesional contable, donde dice que la manera en que las empresas preparan y generan sus reportes de RSE, son variados y en muchos de los casos se dificulta su comparación y análisis. Por esto, los datos interactivos *XBRL* son una oportunidad de tener una taxonomía de RSE que permita un lenguaje común y de fácil acceso para todos los interesados (como se planteó en los avances internacionales, AECA diseñó una Taxonomía *XBRL* para RSE).

En el año 2008, se publicó en la Revista Cuadernos de Contabilidad No. 24 el artículo: "Elementos teóricos y empíricos para la implementación del XBRL en las mipyme antioqueñas: los casos de MedeModa y C.I. Codelin S.A." (Agudelo, Rendon, & Herrera, 2008) en el cual plantean:

... hay tres dimensiones desde las que se puede analizar. En primera instancia, es un ámbito de poder que requiere la concertación política suficiente para la creación de una jurisdicción que siga unas reglas de técnica contable y de desarrollo tecnológico, que permitan intercambiar información de acuerdo con el estándar. A partir de ello, este trabajo muestra que el XBRL no constituye un cambio en los

rasgos fundamentales de la disciplina tomando como base una mirada multidisciplinar desde el enfoque comunicacional de la contabilidad, los sistemas contables y la disciplina de los sistemas de información. Todo ello con el fin de establecer los factores positivos y negativos de la implementación del XBRL en las mipyme (micro, pequeñas y medianas empresas) antioqueñas ...

Finalmente, lo que se puede destacar es que la mayoría de los autores coinciden en que el XBRL trae grandes ventajas en su uso, tal como se afirma en el artículo Lenguaje XBRL: ventajas para todos, (Cano C. , 2011):

La tendencia a la eliminación del papel en todos los parámetros empresariales dio lugar a la aparición del XBRL (eXtensible Business Reporting Language), un lenguaje que permite el intercambio electrónico de información contable y financiera que han de realizar las empresas. Sus ventajas se extienden eficazmente tanto a las grandes empresas como a las Pymes, analistas financieros, sector bancario y administraciones públicas.

En lo planteado en XBRL, es importante mencionar que desde las entidades públicas se ha venido trabajando en múltiples escenarios con el fin de instaurar la herramienta como una solución para múltiples fines, como es el caso de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –Dian-, que está utilizando lenguaje XML, para temas relacionados con el reporte de información que las empresas deben enviar, en lo que respecta a la información exógena, por su parte la Contaduría General de la Nación ha abordado el análisis en relación con el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF, que en el pasado VI Congreso Nacional de Contabilidad Pública presentó la conferencia “CHIP – XBRL: Desarrollos tecnológicos en la Contaduría General de la Nación de Colombia”.

Igualmente, el Ministerio de Hacienda ha realizado múltiples esfuerzos por desarrollar el tema de XBRL y ha desarrollado algunas taxonomías entre ellas, la del Presupuesto General de la Nación, y desde el 2006 ha trabajado en planes piloto, y organizando eventos, pero hasta el momento no se le ha dado completa difusión y en realidad no se ha avanzado en el tema, como una política de Estado.

Por su parte, la Computación en la nube ha sido desarrollada como una estrategia empresarial y con publicaciones en revistas comerciales, al ser ofrecida como una solución para minimizar costos, facilitar el acceso y garantizar la seguridad de los datos, de las empresas.

Sin embargo algunas Universidades han iniciado labores de investigación con pruebas de escenarios de Cloud Computing, con el ánimo de demostrar la facilidad de migración de las bases de datos, hacer mediciones y evaluar impactos que tiene el estudio con este tipo de soluciones, como es el caso del Departamento de Sistemas Computación, de la Universidad de los Andes.

Respecto al tema de *Integrated Reportig*, que se viene trabajando internacionalmente, no se encontraron artículos, es más, existe desconocimiento del tema por cuanto no se ha dado divulgación en comunicaciones cortas, ni se ha visto participación de Colombia en las discusiones del tema, ni en las pruebas piloto coordinadas por *International Integrated Reporting Council* (IIRC).

### 5.3.3 Avances Institucionales

En el desarrollo de los temas de la línea de investigación, no hay mucha documentación relacionada con el tema, ya que desde la Universidad de Antioquia en su Departamento de Ciencias Contables, no se han emprendido trabajos sobre estos temas, sin embargo desde hace varios años se ha manifestado la importancia de las Tecnologías de la Información y de la Comunicación en el quehacer contable, en el primer número de la revista de estudiantes *Adversia* se publicó el artículo “Era Digital, la Nueva Realidad del Contador Público” (Flórez M. A., 2006), donde se muestra como el profesional de la Contaduría debe adecuarse a las nuevas tecnologías en las organizaciones, dado que esta es cada vez más virtual, por lo que los procesos transaccionales automatizados en las organizaciones, la implementación de software contables, la revelación de la información en la Web, los nuevos medios de transporte de la información y el desarrollo del lenguaje general de los negocios, son cada vez más asequibles y necesarios para cualquier tipo de empresa.

Posteriormente, en 2007 se publicó el artículo “XBRL: Una Redefinición de la Forma en que se Intercambia la Información Financiera” (Correa, 2007), y reflexiona acerca de la situación de la contabilidad en Colombia, especialmente en términos de comunicación, y de las posibilidades e implicaciones de implementar las Tecnologías de la Información y de la Comunicación (TIC), como un medio que ayude a solucionar los problemas y obstáculos de la contabilidad colombiana para llegar a una contabilidad del conocimiento, esto fundamentado en las posibilidades del XBRL como mecanismo para mejorar la calidad, la oportunidad, la confiabilidad, la comparabilidad y la difusión de la información financiera.

Como una aplicación específica del XBRL, se presentó en el XI Congreso Internacional de Costos y Gestión en Trelew Argentina 2009, la ponencia “El Rol de las Ontologías en la Definición de Taxonomías XBRL en el Área de Costos” (Duque, Gómez, Hernández, & Quintero, 2009), la cual fue publicada en la Revista del Instituto Internacional de Costos. Se entiende por Ontología como la que: “...define los términos básicos y relaciones que conforman el vocabulario de un área específica, así como las reglas para combinar dichos términos y las relaciones para definir extensiones de vocabularios” (citada por Duque et al, 2009). En este trabajo se muestra la Ontología ABC Ontology (ABCO: Activity Based Costing Ontology), cuyo potencial se evidencia dado que

Las plataformas de los productos para el Costeo Basado en Actividades presentan una gran diversidad, van desde robustos procesos de distribución de costos implementados en procedimientos almacenados en la base de datos, hasta macros en Excel para la manipulación y carga masiva de información estadística y contable.

Adoptar una ontología como la propuesta en ABCO, posibilitaría que los productos de Costeo Basado en Actividades compartieran tanto arquitectura lógica como física a nivel tecnológico.

## 5.4. Especificidades de los temas relevantes

Según los principales temas planteados en los diferentes ámbitos, Internacional, Nacional e Institucional, y considerando que la característica técnica de estos, no se prestan para diferentes puntos de vista, desde de su tratamiento académico e investigativo, sino que dichos trabajos giran en torno al conocimiento, importancia, formas de implementación, experiencias en diferentes países, y mejoramientos logrados, hechos que sustentan que estos temas de Tecnología Contable son de amplia aplicación en este ambiente Globalizado y que gracias a ello, precisamente se puede tener acceso a estos con inmediatez y por ende su propagación y estandarización son más expeditas.

Por lo anterior se presenta a continuación una descripción de los principales elementos correspondientes, con los temas de mayor relevancia:

### 5.4.1. Extensible Business Reporting Language (XBRL)

Hoy, hablar de nuevas tecnologías y de la aplicación de estas en la contabilidad es cada vez más normal y de hecho, imprescindible, igualmente en la presentación de reportes financieros, se requiere más rapidez, mayor disponibilidad y transparencia, lo cual puede hacerse con el apoyo de herramientas como el *XBRL*, que fortalecen la preparación de la información de la empresa de una forma ágil, útil y segura, cualidades esenciales para todo tipo de usuarios de la información, que fundamente una acertada toma de decisiones. Ya que, el *XBRL* precisa una estructura, el contenido y la forma que tendrá cada dato, permite comparar la información suministrada por cada empresa con otras similares de ese sector, sin importar el idioma en que sea ingresado, presentar reportes y tener un lenguaje financiero común.

El *XBRL*, como lo afirma Federico Flórez, “es la forma de hacer fluir la información financiera en este mundo marcado por el fenómeno Internet, como conjunción de informática y de comunicaciones” pues este es un instrumento que permite intercambiar información, tratarla y almacenarla posteriormente, “sin provocar un cambio en las normas contables. Tampoco requiere que una empresa muestre cualquier información adicional de la que normalmente presenta en sus estados financieros.” (Gil, 2003, pág. 196).

El *XBRL* (eXtensible Business Reporting Language) surge del lenguaje *XML*, idea que desarrolló en 1998 Charles Hoffman, experto contable y auditor, buscó simplificar la automatización del intercambio de información financiera mediante el uso del lenguaje *XML* (eXtensible Mark-up Language), por eso entonces, el *XBRL* se configuró como la adaptación de la información financiera y empresarial del *XML*.



Este lenguaje se fundamenta en el uso de taxonomías, tal como lo plantea (Rodríguez, 2009):

Una taxonomía es el conjunto de etiquetas, campos atributos, correspondientes a una información concreta. Las taxonomías XBRL, consisten en esquemas de clasificación que definen etiquetas específicas para cada elemento específico de la información a reportar, además de describir un conjunto de información financiera, por ejemplo un balance; y lo describe en un lenguaje informático, que los programas pueden entender. Por tanto, el XBRL es la capa de presentación para que la información, por ejemplo reportes de sostenibilidad, basados en estándares aceptados, no sólo sean comprensibles y comparables cuando los lea una persona, sino cuando los lee un ordenador. (pág. 679)

De esta forma las aplicaciones que se pueden dar al *XBRL* son variadas, pues este lenguaje es accesible en casi todos los campos de la contabilidad, no solo en el financiero, donde nació. La utilización de este lenguaje se ha extendido a otros campos de la contabilidad; esta aserción se concibe ampliamente en el siguiente apartado:

Pasando por el campo de la auditoría donde el XBRL se usa para la automatización del trabajo de los auditores y la estandarización del producto de su trabajo, es decir, del informe de auditoría. Además, en la contabilidad de gestión ofrece grandes ventajas para la comunicación interna de información para la toma de decisiones, incluso la contabilidad pública no se ha quedado por fuera, pues con el XBRL se puede conseguir una evaluación casi automática de la gestión de los organismos públicos. Otros ámbitos de la empresa como las relaciones con la administración tributaria o la presentación de información no financiera también se verán afectados, porque los sistemas de información no se deben contemplar como algo autónomo, sino como una parte sustancial de la organización, cuya modificación afecta a todo el esquema de información empresarial. (Lorca, De Andrés, & García, 2004)

Por lo anterior, su práctica se ha extendido para los reportes que las empresas preparan y presentan sobre Responsabilidad Social Empresarial, donde se espera “mejorar la comparabilidad entre empresas y el incremento de la transparencia informativa sobre Responsabilidad Social Corporativa”. (Rodríguez, 2009, pág. 673).

La diversificación de este lenguaje en los diferentes campos de la contabilidad es vital, ya que, gracias a las taxonomías comunes y compartidas, permite generar informes, cuyos datos se anotan y estructuran en un sistema conceptual común. Gracias al uso de estas taxonomías consensuadas, los datos pueden ser etiquetados de manera que se explicita su significado exacto. Esto permite que posteriormente, cuando el documento sea interpretado, pueda obtenerse el significado de cada uno de los datos de una forma precisa, a partir de los conceptos establecidos en la taxonomía XBRL y razonen sobre ella, teniendo en cuenta el significado e interrelaciones de cada uno de los datos.

De esta forma las entidades que emitan información contable que hagan uso de esta herramienta, solo deben introducir los datos una sola vez, como lo explica Berkeley (2001, citado en Bonsón, 2007) reduciendo el riesgo de cometer errores en el procesamiento de los datos y, asimismo se consiguen importantes ahorros en costo y tiempo. Lo fascinante de esta herramienta es que da confiabilidad en la extracción de la información, además provee eficiencia en la preparación de la misma, pues al estar ingresados los datos en este formato, los documentos que requiera el ente económico serán de forma automática, satisfaciendo las necesidades que tenga cada usuario de manera personalizada, así se mejora la comunicación y se fortalecen las relaciones con los usuarios.

Hoy, se evidencia que el mundo está cambiando y cambiará mucho más, conocimientos que van en ascenso, tecnologías en desarrollo que mejoran procesos, expectativas de vida, que al igual que lo demás se duplican con los avances. La profesión contable, no es ajena a estos cambios, pues las exigencias del mundo tanto económico como empresarial obedecen a que estos cambios se gesten. Al respecto, señala Castilla (1996) que:

La contabilidad como lenguaje de los negocios, es parte del mundo de la información para la comunicación. El uso de la tecnología, hoy tiene una importancia estratégica. En el pasado la tecnología existente se utilizaba porque se asumía que sería de beneficio para la empresa. Hoy priman las necesidades del negocio, de manera que si ella no existe, hay que crearla o inventarla. (p. 231)

Por lo anterior, vale la pena precisar, de forma general, que cada vez se hace más necesario estos avances tecnológicos en la contabilidad, pues el uso de éstos es un hecho y una obligación, ya que se debe estar a la vanguardia con las ventajas que herramientas como estas traen, ventajas que van más allá de la eficiencia en la preparación de la información, sino que dan mayor confiabilidad para los usuarios, siendo vital para la toma de decisiones.

#### **5.4.2 Business Intelligence (BI)**

La información es de vital importancia en las organizaciones, dado que ella puede convertirse en el instrumento que permite el crecimiento de las mismas, a pesar de esto, también puede convertirse en un factor de riesgo que no agrega valor; de este modo lo anterior conlleva la búsqueda de elementos que permitan tener el máximo aprovechamiento de información, con el fin de mejorar la toma de decisiones en las diferentes áreas, como la administrativa, la financiera, la técnica y la operativa.

Al analizar las organizaciones se observa que existen elementos fundamentales que posibilitan su continuidad, y cada una ahonda en diferentes conceptos, como son la competitividad, la productividad y la toma de decisiones. Dentro de lo mencionado, la administración debe buscar una correcta gestión de la información, de modo que al momento de tomar decisiones, se efectúe sobre bases sólidas y con datos reales, por ello se debe crear una adecuada estrategia para el manejo apropiado de aquella.

Con los avances en la tecnología informática que presenciamos día a día, además de avances en las telecomunicaciones, se administra gran cantidad de datos, que en algunos casos se encuentran dispersos en diferentes fuentes, desde las tablas de manejo manual, hasta los diferentes programas informáticos que almacenan información de tipo, contable, de producción, de ventas entre otros, por lo tanto, se hace necesario desarrollar herramientas que permitan tomar toda la información relevante del negocio, unificar su presentación, la cual debe ser lo más clara y sencilla posible, con el fin de que los usuarios en la organización, tengan un fácil acceso a la información, y además, puedan realizar una correcta interpretación de lo que se encuentra allí plasmado.

Como consecuencia, se desarrolla el *Business Intelligence*, herramienta que no es exclusiva de las grandes empresas, y que también provee a las micro, pequeñas y medianas empresas de resultados efectivos, con dos fines, crear valor y proporcionar información que permita la adecuada toma de decisiones, en busca de crecimiento y de desarrollo.

La gestión, administración y control de la información, forman parte del *Business Intelligence*, apoyándose en herramientas analíticas e informáticas que permiten a las organizaciones maximizar su rendimiento, tanto en sentido monetario, como productivo, originando así crecimiento y posicionamiento. La gestión del conocimiento también permite un entendimiento del entorno y de las experiencias de las personas u otras organizaciones.

El *Business Intelligence*, permite observar la información de diferentes áreas de las organizaciones para analizar su estado y tomar decisiones, con mayor precisión, Virginia Andrea Scheihing Matamal (2003), define Business Intelligence como “conjunto de tecnologías que permite a las empresas utilizar la información disponible en cualquier parte de la organización para hacer mejores análisis, descubrir nuevas oportunidades y tomar decisiones más informadas”, esto se logra con aplicaciones computarizadas capaces de extraer información de diferentes sistemas en la empresas y a partir de allí, generar reportes predefinidos, reportes a la medida de los usuarios, consultas de múltiples dimensiones y presentar pronósticos entre otros, todo esto orientado a mejorar la toma de decisiones.

Dado lo anterior, el *Business Intelligence*, se convierte en una herramienta importante de análisis, según Josep Lluís Cano (2007) “El objetivo básico de Business Intelligence es apoyar de forma sostenible y continuada a las organizaciones para mejorar su competitividad, facilitando la información necesaria para la toma de decisiones”, las cuales pueden ser de diversos tipos como, elección de nuevos mercados, decisión de precios, descuentos, en general orientadas posicionamiento o crecimiento de la empresa en el mercado.

Según Peña Fernández (2006), se tienen algunas necesidades en las organizaciones que pueden ser resueltas por *Business Intelligence*:

1. “La Necesidad de información muy específica y/o elaborada pero en tiempo real,
2. Menor tiempo de reacción ante cambios (ya sean previstos o imprevistos),

3. Mayor transparencia en los datos y procesos
4. Legislación nueva o la adecuación a normativas
5. Búsqueda de nuevas oportunidades en un mercado extremadamente competitivo, analizando mayores volúmenes de datos de una forma más intuitiva y sencilla por parte de todas las capas de la organización (usuarios, suministradores, analistas, auditores, clientes, empleados, directivos).
6. Cambios empresariales, fusiones, etc.
7. Adaptación a nuevos estándares: La necesidad de bajar costos por medio de estándares y soluciones globales ya integradas o fáciles de integrar en nuestros departamentos de TI, eliminando sistemas aislados con soluciones ad-hoc e incompatibles entre sí.
8. Cuestión de imagen empresarial, discutible, pero válida en algunos casos. ”

Continuando con este autor, se espera frente a las anteriores necesidades que *BI* tenga soluciones, y como se ha mencionado, sea una herramienta con los siguientes componentes:

1. “Que disponga de una amplia cobertura de funcionalidades
2. Que tenga una arquitectura orientada a servicios (SOA) o que incluya servicios Web (esto facilita la integración), o al menos que sea fácil de integrar en una infraestructura existente.
3. Escalabilidad, que podamos crecer o decrecer sin necesidad de grandes cambios ni desembolsos económicos.
4. Que nos dé Posibilidad de acceso a múltiples fuentes de datos heterogéneos (basándose en metadatos centralizados)
5. Que nos dé facilidades para crear modelos e informes de cada fuente de datos
6. Que tenga una seguridad a prueba de todo (aunque a mayor nivel de seguridad puede que mayor complejidad y en algunos casos menor rendimiento global)
7. Que incluya todas las herramientas (sin necesidad de incorporar elementos adicionales) y sin sorpresas, es decir una solución estable.”

Por último, como se ha mencionado antes, el entorno cambiante nos exige tomar decisiones rápidas, pero siempre basadas en buenos criterios, los cuales surgirán después del análisis de la información que se tenga sobre la organización y su entorno; de nada servirá tener información que se no pueda analizar en el momento preciso, es por esto que *BI* debe ser implementada por las organizaciones, y a su vez, debe ser investigada desde lo académico, dada su importancia y las diferentes organizaciones existentes. ¿Cómo llevarlo a una Pymes? ¿Qué otros elementos se pueden incluir para mejorar la toma de decisiones en las organizaciones?, ¿Qué herramientas existen para su implementación?, ¿Qué experiencias han tenido diferentes empresas?, son preguntas que el ámbito académico deben surgir.

### 5.4.3. Cloud Computing

Comenzaremos por definir que es *Cloud Computing*. Según Cloud Computing América se define como “el desarrollo y la utilización de capacidad de procesamiento computacional basado en Internet.”

Cuando se habla de nube, en inglés Cloud, se hace referencia a internet, frente a esta forma de procesar la información se debe tener presente que:

El concepto es un cambio de paradigma, a través del cual los usuarios ya no necesitan contar con conocimientos, experiencia o control sobre la infraestructura tecnológica que se encuentra “en la nube”, la misma que soporta sus actividades. Este concepto involucra típicamente la provisión de recursos fácilmente escalables y casi siempre virtualizados, tratados como servicios sobre Internet. (Cloud Computing America).

Las empresas disponen de una gran cantidad de información, la cual es relevante al momento de tomar decisiones de todo tipo, desde cómo mejorar los diversos procesos que se tienen, hasta decisiones específicas en las áreas de finanzas, nuevos mercados, entre otros, esta información no solo requiere que este en un lenguaje entendible, es decir información que se pueda utilizar en el momento adecuado, también que tenga un orden y una disposición inmediata al momento de la necesidad, y allí, se encuentra la utilidad que puede tener Cloud Computing o computación en la nube, ya que ofrece más disponibilidad y permite una mayor movilidad, de quienes están accediendo a ella.

El mayor paradigma por vencer, especialmente en América Latina frente a este tema, corresponde al miedo que se tiene de que la información allí almacenada pueda ser sustraída, alterada o pueda perderse, al respecto, (Sánchez, 2010) citando a Moises Navarro plantea “la importancia de contar con un socio de confianza”, es decir el proveedor del espacio en la nube, “al momento de abordar esta transformación, sin comprometer aspectos tan críticos como, por ejemplo, la confidencialidad de los datos.”

Está claro que la red ha evolucionado de tal modo que se han sobrepasado limitaciones, tales como la falta de plataformas que estandaricen la información y lo más importante, todas las personas, en primer lugar, sin un conocimiento especializado pueden tener acceso a ellas y segundo, actualmente es fácil y común tener computadores que permitan el ingresar a la red.

Al respecto (Sedgwick, 2010) dice: “all computers and devices at home and at work will be networked and linked to a cloud.”<sup>1</sup> Esto da claridad y visualiza, que en el futuro no solo las corporaciones u organizaciones estarán accediendo a esta herramienta, sino también las personas naturales, que como profesionales ejerzan de forma independiente, tienen acceso a esta herramienta, con el fin de utilizar de una forma más eficiente la información que posean.

1 “Todos los equipos y dispositivos en el hogar y en el trabajo estarán conectados en red y vinculados a una nube.”

Adicionalmente, centrándonos en el campo de las organizaciones, sabemos que se tienen grandes volúmenes de información, la cual llega de las diferentes áreas como de producción, finanzas y comercial, entre otras, dicha información debe conservarse con el fin de que al momento de ser utilizada para hacer análisis o tomar decisiones, esté disponible en el momento justo. Dentro de las organizaciones se pueden manejar discos duros especiales, o servidores donde se almacene la información, además de un software que permita darle un tratamiento especial a la misma, en este caso puede entenderse *Cloud Computing*, como una herramienta donde se almacene toda la información, o solo la referente a una o varias áreas, al respecto, Lola Sánchez nos dice: “Navarro : no todas las cargas de trabajo se moverán a entornos cloud”, por lo tanto, se convertirá en una herramienta que permita procesar, únicamente la información que desee suministrar.

Además, al hablar de Cloud Computing también debe tenerse presente que no se requiere tener un mínimo o máximo de espacio, puede accederse a la cantidad que se requiera y esto no será un impedimento para tomar estos servicios, John Sedgwick aclara: “The size of a cloud system can be scaled up or down according to a company’s requirements and priced accordingly. New users, updates or storage space can be easily added to cope with changing workloads as a business grows.”<sup>2</sup>

Por último, y después de estas aclaraciones es importante tener presente que en el campo contable, donde se maneja un gran volumen de información, hacer uso de Cloud Computing, puede facilitar el manejo de la misma y conlleva menos costos, dado los servicios que se ofrecen, como lo son software, plataformas o infraestructuras, además de la necesidad de la información para que aquellos interesados en la misma puedan conocerla y tomar decisiones, de nuevo, John Sedgwick nos aclara: “cloud computing has many benefits for accounting firms, such as the ability to link offices around the world, making it easier to access and transfer information securely among them.”<sup>3</sup>

#### 5.4.4 Integrated Reporting (IR)

Así como día a día el mundo está en constante dinamismo y para responder a nuevas condiciones del entorno, la forma como las empresas presentan sus informes también deben cambiar, pues se necesita que estos reflejen de una forma más completa varias perspectivas que van desde lo ambiental, hasta lo económico, pasando por el social. El *Integrated Reporting* (Informe Integrado) es un concepto sobre como presentar la información de la empresa de una forma integral, es un nuevo enfoque, como lo propone el *International Integrated Reporting Council* (IIRC) “...El objetivo principal es ayudar al desarrollo de una información más comprensiva y comprensible acerca de las organiza-

---

2 El tamaño de un sistema en la nube, puede escalarse hacia arriba o abajo según las necesidades de una empresa y a un precio convenido. Los nuevos usuarios, actualizaciones o espacio de almacenamiento pueden ser fácilmente añadidos para hacer frente a las cargas de trabajo cuando el negocio crece

3 El Cloud Computing tiene muchos beneficios para las empresas de contabilidad, tales como la capacidad de vincular las oficinas de todo el mundo, por lo que es más fácil de acceder y de transferir información de forma segura, entre los ellos.

ciones, tanto de carácter prospectiva como retrospectiva, con el fin de cubrir las necesidades de una economía más sostenible y global.” (IIRC).

La creación del IR se debe, como lo explican (Lizcano, Flores, & Rejón, 2011) en su estudio “El informe integrado. Primeras aproximaciones de aplicación. El caso español” a la:

Creciente demanda de transparencia y de una información corporativa integrada, no solo centrada en aspectos financieros y de corto plazo, sino también en el largo plazo y la sostenibilidad y que en cierta medida ayude a dar respuestas a las consecuencias de la peor crisis económica de los últimos tiempos, en agosto de 2010 se anuncia formalmente la creación del International Integrated Reporting Committee (IIRC). Durante 2009 distintas iniciativas, organizaciones e individuos convergen en la idea de fundar una organización que propicie el desarrollo e implantación del denominado Integrated Reporting a nivel mundial.

Es así que con el IR se cuenta con una información más completa en los informes de las empresas, así todos los usuarios interesados en la empresa pueden tener un sentido claro de los riesgos y oportunidades que enfrenta la empresa; facilita una acertada toma de decisiones y la comprensión de la organización, ayudando a los inversores a gestionar los riesgos y a asignar los recursos más eficientemente.

Como lo explican (Lizcano et al, 2011):

El Informe Integrado debe ser el informe principal de la organización, equivalente al Informe Anual de muchas jurisdicciones, centrado en la creación y en la conservación de valor en el corto, medio y largo plazo. Cada elemento del Informe Integrado debe proveer información sobre el comportamiento presente y futuro de la empresa.

El IR busca unificar la información financiera y no financiera que presenta la compañía, es decir, el “IR refleja lo que podría denominarse *Integrated Thinking* en el que se consideran los distintos capitales interrelacionados: capital productivo, capital humano, capital intelectual, capital natural y capital social.” (Lizcano et al, 2011)

Se debe destacar el aporte que ofrece el XBRL y las taxonomías y el internet al IR, ya que estos introducen elementos de innovación tecnológica, el IR aprovecha estas tecnologías nuevas y emergentes para enlazar los informes y facilitar el acceso, estas herramientas estandarizan y mejoran los procesos. Asimismo se debe destacar esa gran relación que existe entre dos grandes herramientas tecnológicas, el XBRL e IR, pues como se sabe el *Integrated Reporting*, es un nuevo concepto sobre como presentar la información corporativa. El XBRL es un lenguaje informático o soporte tecnológico que se utiliza para tratar y divulgar información (datos) de forma automática y fiable, aunque son cosas distintas, la segunda al servicio de la primera, convirtiéndose en un gran apoyo.

## 5.5. Tendencias de la línea

Según los avances logrados en el ámbito internacional, nacional e institucional, se pueden evidenciar varios temas que marcaran la tendencia de la línea, pero que para el caso de Colombia se convierten en un desafío ya que es muy poco el trabajo desarrollado y publicado al respecto, en este sentido se puede destacar lo siguiente:

### **Reporting Corporativo desde XBRL:**

Cultura y difusión del tema

Beneficios de reportar desde este estándar.

Diseño de diferentes taxonomías

Vinculación de los diferentes organismos de regulación, inspección, control y vigilancia gubernamentales.

Diseño de portales para la publicación de información financiera en internet.

### **Sistemas ERP**

Capacitación de estudiantes en este tipo de herramientas

Beneficios de su implementación en las Grandes empresas y en las Pymes

Estudios de impacto y de experiencias en la implementación de ERP

Análisis de los sistemas *ERP* de código abierto

Preparación de reportes bajo estándares como *XBRL* a partir de sistemas *ERP*.

### **Business Intelligence BI**

Estudios de beneficios en la implementación de BI y difusión de los mismos.

Análisis de herramientas de BI y su implementación en las empresas.

Estudio de oportunidades de mejora en la toma de decisiones a partir de BI.

### **Integrated Reporting IR**

Reporte de características, beneficios y difusión del tema

Análisis de los avances internacionales

Conformación de grupos de trabajo para discusión (Universidad, Empresa, Estado, Comunidad)

Promoción y creación de portales para almacenar Reportes Integrados

Integración de *XBRL* con *IR*

Responsabilidad Social y Reportes Integrados.

### **Otros Temas**

Teniendo en cuenta el contexto donde actualmente se mueven las empresas, se requerirá trabajar temas relacionados con el almacenamiento y procesamiento electrónico de datos, tales como la Factura Electrónica, los Libros Electrónicos de Contabilidad y contabilidad digital, aspectos que sin duda serán de gran relevancia en el futuro cercano.

En cuando al Cloud Computing planteado como uno de los principales desarrollos en materia de Tecnología Contable, se puede concluir que este se ve reflejado en gran



parte las tendencias futuras, toda vez que esta plataforma se ha venido convirtiendo en una posibilidad para que las empresas utilicen, equipos, plataformas computacionales compartidas y hasta adquieran hardware y software exclusivo, pero soportado mediante la Red.

Una tendencia que pronto se convertirá en elemento para tener en cuenta en el análisis de la Tecnología Contable, corresponde a las redes sociales y a las soluciones móviles que han ido tomando cada vez, más fuerza.

## Conclusiones

La palabra tecnología puede analizarse desde su propia descomposición como el conjunto de saberes o conocimientos relacionados con una arte técnica u oficio, sin embargo en la estructuración de la línea “Tecnología Contable”, se delimitó el alcance de esta, a todos los aspectos relacionados con las Tecnologías de la Información y la Comunicación, que están al servicio de las Ciencias Contables, de tal forma que los temas relacionados con otros avances tecnológicos en esta materia, sean abordados por las líneas de investigación en las cuales sea pertinente analizar dichos aspectos.

En la actualidad, se puede decir que todas las actividades que desarrolla el ser humano se benefician de la tecnología, específicamente los principales beneficios que se evidencian en este tema y aplicables en las Ciencias Contables, están relacionados con la eliminación de actividades manuales, la integridad en el registro de la información en las empresas, la trazabilidad, la disponibilidad en línea y la eliminación de gran cantidad de actividades manuales. Lo anterior sugiere que el Contador, cada día se ve abocado a incrementar sus competencias en el análisis de información, dejando en un segundo plano las actividades mecánicas y rutinarias.

La tendencia mundial en relación con la información que suministran las empresas, está muy orientada a garantizar la disponibilidad a las partes interesadas, mediante plataformas de fácil acceso, con el fin de fomentar la transparencia en la rendición de cuentas y la lectura desde cualquier sistema de información, sin que existan barreras técnicas.

Hoy alcanzamos a evidenciar los beneficios que los nuevos avances tecnológicos han hecho para posibilitar y dinamizar la profesión contable, herramientas como el XBRL, el IR que permiten preparar, presentar y difundir la información contable de una forma distinta a la que tradicionalmente se venía haciendo, imprimiéndoles agilidad, seguridad y una mayor difusión. Como se ha resaltado anteriormente, el Contador Público no puede ser ajeno a estos avances, ya que no solo agilizan su trabajo, sino que le permiten una mayor comunicación con los usuarios, ya que herramientas como estas, estandarizan y mejoran los procesos de generación de reportes, posibilitando una información más comprensiva y comprensible acerca de la empresa.

En el ámbito internacional son muchos los avances y estudios que se realizan en torno a la Tecnología Contable, el en cual el Reporting Corporativo, es uno de los principales temas tratados y que ha tenido un desarrollo importante desde lo académico y desde lo aplicado. En este sentido se debe resaltar que los esfuerzos por instaurar dichos avances, han tenido el interés no solo de las Universidades y las Asociaciones, sino el apoyo fundamental de las entidades de regulación, de inspección, de control y de vigilancia.

En Colombia el XBRL, ha tenido muy poco desarrollo, en contraste con los grandes avances logrados por otros países, al respecto se deben aumentar los esfuerzos por parte del gobierno, de tal forma que se impulse el tema de Reporting Corporativo en aras de la transparencia y divulgación oportuna de la información.

La tendencia mundial orientada a los aplicativos de código abierto, los cuales se han venido imponiendo cada vez con mayor fuerza, por tal motivo en el futuro cercano se incrementará el desarrollo de sistemas ERP, bajo estas características y de paso estarán disponibles como aplicativos de Computación en la Nube, en este sentido los contadores deberán desarrollar las competencias necesarias para desarrollar sus actividades en convivencia, con estas nuevas soluciones.

La movilidad, la web 2.0 y las redes sociales, se han convertido en un tema de gran avance, ya que están trascendiendo del entretenimiento o de soluciones puntuales de comunicación o de información, a una instancia en la cual, todos estos avances serán más relevantes en el quehacer contable.

La transparencia, la responsabilidad social empresarial y sostenibilidad futura de las empresas, son temas que se impondrán con mayor fuerza en el futuro, por esto, los Reportes Integrados, que se están trabajando en varios Países y de los cuales no se encontraron trabajos localmente, deben ser tema de estudio en las Universidades y de promoción por parte de las diferentes entidades estatales, de tal forma que no nos quedemos relegados frente a este tema.

## BIBLIOGRAFÍA

- AECA. (2007). *Taxonomía de Responsabilidad Social Corporativa (RSC)*. Recuperado el 18 de agosto de 2012, de XBRL España: <http://www.xbrl.es/informacion/rsc.html>
- AECA. (2011). *IR, Hacia la Información Integrada, la Comunicación de Valor en el Siglo XXI*. España. Recuperado el 18 de agosto de 20012 de <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2011/12/Towards-Integrated-Reporting-DP-Spanish-Translation-by-AECA.pdf>.
- Agudelo, L., Rendon, N., & Herrera, L. G. (2008). Elementos teóricos y empíricos para la implementación del XBRL en las mipyme antioqueñas: los casos de MedeModa y C.I. Codelin S.A. *Cuadernos de Contabilidad No. 24*, 132-167 Recuperado el 18 de agosto de 2012 de [http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos\\_contab/vol9\\_n\\_24/vol9\\_24\\_5.pdf](http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos_contab/vol9_n_24/vol9_24_5.pdf).

- Andujar, J., & Ortega, S. (2008). Impacto de XBRL en las Aplicaciones ERP para la Pyme. *Revista Partida Doble No. 204*, 28-35- Recuperado el 18 de agosto de 2012 de <http://pdfs.wke.es/3/1/8/7/pd0000023187.pdf>.
- Ballester, I. (2008). Los Sistemas ERP y la Importancia de la Contabilidad Analítica. *Revista Partida Doble No. 204*, 24-27.
- Bonson, E., & Cortijo, V. (2007). XBRL, IFRS y EBR : Los Pilares de un Modelo de Reporting Universal. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría No. 29*, 43-62.
- Bonson, E., & Flores, F. (2011). XBRL: Expansión Internacional y Perspectivas Futuras. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. Nro. 46*, 19-40.
- Bonson, E., Boixo, I., Escobar, T., & Flores, F. (2007). XBRL, acercando las PYMEs a los mercados del futuro. *Partida Doble Nro 194*, 30-35.
- Bonson, E., Flores, F., & Lizcano, J. (2009). *La Taxonomía XBRL de Responsabilidad Social Corporativa*. Recuperado el 18 de agosto de 2012, de Aeca: [http://www.aeca.es/pub/documentos/rs6\\_nt7.htm](http://www.aeca.es/pub/documentos/rs6_nt7.htm)
- Cano, C. (2011). Lenguaje XBRL: ventajas para todos. *Estrategia Financiera*, 26-31.
- Cano, J. L. (2007). *Business Intelligence: Competir con Información*. España: Esade. Recuperado el 18 de Agosto de 2012 de [http://www.iwith.org/pdf/Libro\\_BI\\_Competir\\_con\\_Informacion.pdf](http://www.iwith.org/pdf/Libro_BI_Competir_con_Informacion.pdf).
- Castilla, A. (1996). La Formación del Contador Público para el Siglo XXI. En U. d. Antioquia, *VIII Simposio Contaduría Universidad de Antioquia*. Medellín.
- Cloud Computing America. (s.f.). Recuperado el 18 de 08 de 2012, de [http://cloud-america.com/ca/?page\\_id=257](http://cloud-america.com/ca/?page_id=257)
- Correa, A. (2007). XBRL, Una redefinición de la forma en la que se intercambia la información. *Revista Online Adversia No. 2*. Universidad de Antioquia.
- Domínguez, C. C. (2011). Lenguaje XBRL: Ventaja para todos. *Estrategia Financiera No. 286*, 26-31.
- Duque, M. I., Gómez, L. F., Hernández, D. M., & Quintero, J. B. (2009). El rol de las ontologías en la definición de taxonomías XBRL en el área de costos. *Revista del Instituto Internacional de Costos, No. 5*, julio/diciembre, 527- 542.
- Estébanez, R. P. (2012). La evolución de los Sistemas ERP en España 2006 -2009. *Revista Partida Doble No. 242*, 102-107.
- Fernández, V., & Leyton, J. (14 de 07 de 2010). *Cloud Computing*. Recuperado el 18 de agosto de 2012, de <http://profesores.elo.utfsm.cl/~agv/elo322/1s10/project/reports/cloudcomputing-10s01.pdf>
- Flórez, F. (s.f.). *XBRL España*. Recuperado el 18 de agosto de 2012, de [http://www.xbrl.es/que\\_es/art1.html](http://www.xbrl.es/que_es/art1.html)
- Flórez, M. A. (2006). Era Digital, la Nueva Realidad del Contador Público. *Revista Online Adversia No. 1*. Universidad de Antioquia.
- Gil, J. (2003). El Uso del Datawarehouse y el XBRL en la Información Contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría No. 14*, 177-203.
- IIRC. (s.f.). *International Integrated Reporting Council*. Recuperado el 18 de agosto de 2012, de <http://www.theiirc.org>
- Lizcano, J., Flores, F., & Rejón, M. (2011). *El Informe Integrado. Primeras Aproximaciones de aplicación. El Caso Español*. España. Recuperado el 18 de mayo de 2012 de [http://www.aeca.es/comisiones/rsc/estudio\\_empirico.pdf](http://www.aeca.es/comisiones/rsc/estudio_empirico.pdf): Aeca.

- Lorca, P., De Andrés, J., & García, J. (2004). *La Comunicación de la Información Contable en un Entorno Digital: El Papel de XBRL*. Recuperado el 18 de agosto de 2012, de Revista Partida Doble: <http://www.asepelt.org/ficheros/File/Anales/2003%20-%20Almeria/asepeltPDF/102.PDF>
- Lorca, P., Suárez, J., & Rodríguez, E. (2007). La Difusión de XBRL en las Empresas Españolas. *Partida Doble*, Nro 185, 94-105.
- Mantilla, S. (2004). XBRL. *Revista Cuadernos de Contabilidad No. 20*. Pontificia Universidad Javeriana.
- Ministerio de Economía y Hacienda de España. (2009). *La Administración Electrónica y el Servicio a los Ciudadanos*. España: Real Casa de la Moneda.
- Peña Fernández, E. (May - Jun de 2006). *Puzzle Revista Hispana de Inteligencia Competitiva*. Recuperado el 18 de mayo de 2012, de <http://www.revalladolid.es/contenido/art/BI-Zaragoza.pdf>
- Rodríguez, B. (2009). Los Reportes de Sostenibilidad en XBRL: Una Realidad para el Profesional Contable. En *Memorias I Encuentro Nacional de Profesores de Contaduría Pública* (pág. 673 692). Bogotá D.C. Colombia.
- Romero, M. C. (2011). Cómo Implantar un ERP en la Práctica. *Estrategía Financiera No. 281*, 46- 50.
- Sánchez, L. (07 de mayo de 2010). *Computing.es*. Recuperado el 18 de agosto de 2012, de <http://www.computing.es/cloud-computing/informes/1033102003601/no-cloud.1.html-no-cloud.1.html>
- Scheihing, V. A. (2003). *Tesis Electrónicas UACH, Diseño e implementación de una solución de Business intelligence sobre información de Transacciones bancarias electrónicas de la Empresa Redbanc*. Recuperado el 18 de agosto de 2012, de <http://cybertesis.uach.cl/tesis/uach/2003/bmfcs318d/doc/bmfcs318d.pdf>
- Sedgwick, J. (2010). Moving to the Clouds. *A Plus. Hong Kong*, 34-37. Recuperado el 18 de agosto de 2012 de <http://app1.hkicpa.org.hk/APLUS/1003/p34-37.pdf>.
- Sierra, G., & Escobar, B. (2010). *Aeca*. Recuperado el 18 de agosto de 2012, de <http://www.aeca.es/pub/documentos/nt6.htm>
- Suarez Kimura, E. B., & Escobar, D. S. (2010). *Facultad de Ciencias Económicas UBA*. Recuperado el 18 de agosto de 2012, de [http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/trabajos2010/T\\_Kimura\\_Escobar\\_XBRL\\_GRI.pdf](http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/trabajos2010/T_Kimura_Escobar_XBRL_GRI.pdf)
- SVC, C. (s.f.). *Superintendencia de Valores de Chile*. Recuperado el 18 de agosto de 2012, de Portal XBRL: <http://www.svs.cl/sitio/xbml/html/index.php>
- U.S. Securities and Exchange Commission. (s.f.). Recuperado el 18 de agosto de 2012, de <http://xbml.sec.gov>.

## 6. DESARROLLOS NORMATIVOS: un camino por recorrer en contabilidad

*Andrés Felipe Pulgarín Arias*  
*andrespulga80@gmail.com*

### RESUMEN

Este texto pretende dar inicio al estado del arte de los desarrollos normativos en el Departamento de Contaduría de la Universidad de Antioquia, línea con la que se pretende identificar las interpretaciones y posibles corrientes de pensamiento que han existido frente a la norma contable como acto de poder político. Metodológicamente se procedió con la selección de textos que trataran algún tipo de descripción normativa. Partiendo de las lecturas seleccionadas, se encontraron descripciones de tres sub-líneas o temas, que fueron: *prácticas contables, profesión, y control*. A partir de allí, se procedió a identificar los diferentes análisis y la pluralidad de interpretaciones que se han hecho a estas normas. Finalmente, se presentan algunas conclusiones tendientes al análisis sobre fenómenos como la seguridad jurídica, proliferación normativa y la distancia entre las políticas de gobierno y los postulados académicos.

### Introducción

El presente texto tratará de presentar las descripciones, análisis, cronologías o interpretaciones que el Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia ha hecho de algunos desarrollos normativos contables; motivo por el cual se justificó el inicio de la línea de investigación denominada “*Desarrollos Normativos*”, que pretende dar cuenta de la relación existente entre derecho y contabilidad desde las interpretaciones que se le pueden hacer a las normas en el contexto social, económico, político y cultural, propuesta interpretativa que se distancia de la visión meramente exegética, “*dura es la ley, pero es la ley*”. Por tal razón este texto tratará de evidenciar otro tipo de lecturas que no necesariamente legitiman la necesidad del desarrollo normativo para la contabilidad, pues es menester hacerle algún tipo de juicio axiológico a la norma como acto de poder cuyo punto de partida sea el interés general.

El bien común ha sido un discurso imbricado en todo desarrollo normativo, pero esto dista mucho de la realidad, máxime cuando ha sido una constante de los Estados aca-

parar todo acto, hecho o conducta con el propósito de definir los derechos, como por ejemplo los derechos económicos, sociales y culturales, y en esa medida, los estados de los derechos pululan entre tensiones más o menos benefactoras del derecho de propiedad a partir del interés público y privado, tensión en la que juega un rol determinante la contabilidad como disciplina que da cuenta de estos fenómenos.

Las razones que convocan el surgimiento de los desarrollos normativos contables en la Universidad de Antioquia, se centran pues, en la posibilidad de avanzar en el entendimiento y análisis de las razones normativas, los factores de poder que conducen su necesidad, sus razones sociológicas, políticas, de gobierno, económicas, entre otras.

Para el análisis realizado, fue necesario acudir en primera medida al antecedente histórico; y encontramos que la contabilidad como exigencia legal en Colombia es de principios del siglo pasado, aclarando que la mayor regulación (Estado - Nación - Norma) del deber de llevar contabilidad se construye a partir de los años 70 con el devenir del Código de Comercio (Jiménez, 1996).

Por tal condición histórica, el estado del arte propuesto se pregunta *¿qué análisis se ha hecho desde la Universidad de Antioquia (Departamento de Ciencias Contables) a los desarrollos normativos contables en sus diferentes áreas?*.

El objetivo al hacer la pregunta, ausculta una necesidad metodológica para la respuesta, razón por la cual acudimos a la delimitación de las áreas reguladas desde las *prácticas contables, el control, y la profesión*; y desde ahí poder describir y analizar algunas de las perspectivas que los autores de la Universidad han asumido en términos académicos a este devenir normativo.

Los resultados encontrados permitieron observar que si bien los desarrollos normativos se tipifican en las tres áreas anteriormente enunciadas, la realidad encontrada es que la mayor concentración o trabajo está en el área de las prácticas contables, resultado que se hizo necesario reconocer en este texto con su extensión.

Por último, y con miras a no ser meramente descriptivos o compiladores de los imperativos normativos y exposiciones teóricas, el trabajo abordó la norma contable a partir del proyecto constitucional, y por razones metodológicas, el texto inicia con este capítulo por ser un fundamento teórico de la línea de investigación.

## **6.1. La norma contable desde una perspectiva constitucional**

La norma ha tenido y tendrá como constante el presupuesto del poder, facultad de hecho o de derecho que regula las relaciones entre unos sujetos; en donde uno impone su dominio, su imperio, su facultad y su competencia por medio de mandatos (Pérez Liño, 2011) con los que se dispone mandar o ejecutar con coerción su voluntad sobre los otros,

o como lo indica Antonio Enrique Pérez parafraseando a Austin “el mandato, que como idea es la llave para la comprensión de la Ciencia del Derecho, es la expresión de un deseo de quien lo enuncia, acompañado de la amenaza de un hipotético mal para el caso que sus destinatarios no lleven a cabo la conducta mandada” (Pérez Liño, 2011). En este caso es preciso aclarar que esa coerción puede ser física o síquica, pues la sustracción de la voluntad media ambos factores.

El poder puede ser de hecho o de derecho. El de hecho presupone la negación del derecho en la medida en que su sustento es perceptivo y fáctico, a base de fuerza ilimitada, propio del estado de naturaleza. El poder como facultad de derecho, por el contrario, presupone una delegación, un pacto, un acuerdo, un límite, una razón; motivo por el cual difiere de las razones del poder y aboca por el poder de la razón como acto político.

El poder como facultad de hecho, visualiza una mirada ideológica con el propósito de sobreponer el interés particular sobre el general, lo individual sobre lo colectivo, la subjetividad sobre la objetividad; en donde media una mirada sensitiva, perceptiva y representativa, dejando de lado un elemento esencial del derecho que es el análisis epistemológico desde el juicio y la reflexión; para así brindarle categoría valorativa al sistema jurídico cuyo valor central es la justicia.

En este orden de ideas se piensa que la norma contable debe ser reguladora del poder (económico, de revelación de información, de requerimientos, entre otras funciones), mas no un simple instrumento de concentración del ejercicio del poder (capital); pues sin importar si es bajo, un poder de hecho o de derecho, la realidad es que ella busca cohesión social, autoridad, sanciones, orden, información, es decir, regula.

Creemos que desde el derecho, no se debe interpretar la contabilidad con una simple técnica dimensionadora de la riqueza y de la propiedad, sino como un instrumento contributivo de la materialización de la función social de la propiedad (Ariza, 2009), como principio económico político de nuestra Constitución.

Desde lo contable, la norma como expresión soberana de regulación, es acto jurídico político; en la medida que incuba el interés público como *neutralizador* de las expresiones de poder abstractas que son inherentes al derecho propiedad. Pero si por el contrario la norma contable lo que hace es externalizar los intereses meramente privados, es acto ideológico y por consiguiente está desprovista de la catalización del derecho, razón por la cual se piensa que la norma per se no es expresión de derecho ni acto político, pero siempre será acto de poder.

Según lo planteado, lo que se quiere dejar como interrogante es precisamente el análisis que se debe hacer de la norma contable en términos constitucionales; es decir, que la propuesta normativa de regulación y normalización debe ser atada en términos materiales al proyecto político económico constitucional, con miras a que ésta sea un instrumento

de información en los términos de la Constitución como lo preceptúan, entre otros, los siguientes artículos:

Preámbulo: Orden económico Justo, Art. 1: prevalencia del interés general, Art. 2: facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, Art. 8: proteger las riquezas culturales, Art. 13: promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, Art. 15: para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley, Art. 20: se garantiza a toda persona la libertad de expresar y difundir su pensamiento y opiniones, la de informar y recibir información veraz e imparcial, Art. 34: no obstante, por sentencia judicial, se declarará extinguido el dominio sobre los bienes (...) con grave deterioro de la moral social, Art. 48: no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella, Art. 58: el interés privado deberá ceder al interés público o social. La propiedad es una función social que implica obligaciones. Como tal, le es inherente una función ecológica.

En Colombia se ha tenido como constante que los fenómenos contables han sido reglamentados y normalizados por el Estado, en la medida que la información es una necesidad de las personas y de las instituciones desde diferentes aristas, frente al tema indicó el profesor Jhon Cardona que deben tenerse presentes los impactos que éstas pueden tener en el aparato productivo, y a su vez requiere de normas encaminadas a la consecución de una actuación común entre todos los implicados en ella (1986), es decir, que la norma contable es reguladora de información con la que se puede evaluar la marcha de los negocios por su titular, como también comunicar a terceros ajenos o con intereses indirectos o directos, reales o potenciales (Sentencia C-062, 2008).

Ahora bien, el hecho de que sean de gran impacto estos fenómenos, no implica que su regulador y normalizador tenga que ser el Estado Nación por regla general, ya que desde el punto de vista orgánico, la normalización ha sido llevada a cabo desde entidades privadas o públicas según las condiciones típicas de cada Estado. Sumado a lo anterior, las metodologías para los desarrollos normativos en ocasiones pueden o no tener presente el entorno para el que van dirigidas, vale decir las necesidades nacionales. Y en tal sentido se ha considerado factor determinante de perdurabilidad, el reconocimiento del entorno; y una forma de hacerlo es regulando las normas contables y no las reglas, pues en éstas últimas el contable se puede ver ensimismado y distante del criterio y el análisis del proceso, y por el contrario se debe propender por una regulación cuya hermenéutica este orientada por unos principios generales. (Cardona, Upegui, & Aguiar, 1986)

Para el caso colombiano, se puede afirmar que el normalizador y regulador por excelencia siempre ha sido el Estado, situación que no ocurre en otros países. A modo de ilustración se presenta un cuadro que esboza la pluralidad de reguladores públicos desde el poder ejecutivo con los planes únicos de cuentas en Colombia:



Tipo de Plan de Cuentas	Entidad Responsable
Comerciantes	Ministerio de Comercio Ind. y Turismo.
Sector Financiero, Fogacoop, Fogafin y Fondo Nal. de Garantías	Superintendencia Financiera
Sector asegurador	Superintendencia Financiera
Fondo de Pensiones y Cesantías	Superintendencia Financiera
Fondo de Reserva para Pensiones de Régimen Solidario de Prima Media con Prestación Definida	Superintendencia Financiera
Fondos de Pensiones administrados por la Asoc. Col. Aviadores Civiles	Superintendencia Financiera
Banco de la República	Superintendencia Financiera
Vigiladas por Superfinanciera distintas de sociedades titularizadoras	Superintendencia Financiera
Para sociedades titularizadoras	Superintendencia Financiera
Promotoras de salud de carácter público	Superintendencia Nacional de Salud
Instituciones prestadoras de servicios de salud de naturaleza privada y empresas que prestan servicios de transporte especial de pacientes	Superintendencia Nacional De Salud
Cajas de Compensación Familiar	Superintendencia de Subsidio Familiar
Para secciones especializadas de ahorro y crédito de las Cajas de Compensación Familiar.	Superintendencia Financiera de Colombia
Para entidades públicas	Contaduría General de la Nación
Para entidades de servicios públicos domiciliarios.	Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios
Para Clubes de fútbol con deportistas profesionales – primera A y primera B.	Instituto Colombiano del Deporte
Entidades Vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria	Superintendencia de Economía Solidaria
Promotoras de Salud y Entidades Prepagos privadas, entidades que administran planes adicionales de salud y servicio de ambulancia por demanda	Superintendencia Nacional de Salud

\* Tomado de: <<http://www.actualicese.com/normatividad/2012/05/03/ponencia-para-primer-debate-al-proyecto-de-ley-187-de-2011-senado-de-03-05-2012/>> (revisada el 21 de julio de 2012)

Si se mira la Constitución Nacional en su artículo 354, se puede observar que la normalización y regulación contable del sector público está en cabeza de la Contaduría General de la Nación, mandato que se materializa con la Ley 298 de 1996 y que se reglamenta en el Plan General de Contabilidad Pública al indicar:

68. La **normalización contable** es la identificación de criterios homogéneos, transversales y comparables para la preparación, presentación y conservación de

la información contable de un sector, industria, región o país. En este caso, para el planteamiento de los criterios y prácticas contables que deben aplicar las entidades del sector público y los agentes que controlen o administren recursos públicos, a fin de consolidar la información para la medición de la masa patrimonial pública y permitir su comparabilidad, para efectos de control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia.

69. La **regulación** es el acto de autoridad por el cual se exige la aplicación y observancia de un criterio dado o un conjunto de criterios o prácticas de acción, en aras de conseguir o salvaguardar el bienestar general y el interés público (Contaduría General de la Nación, 2008)

Desde esta perspectiva, los desarrollos normativos deben propender por construir un sistema que desde la normalización y la regulación procure los intereses nacionales, fines que no admiten discusión si partimos de los principios constitucionales como la soberanía nacional, la prevalencia del interés general sobre el particular, la función social de la propiedad y la función ecológica de la propiedad.

En este orden de ideas concluimos que la norma contable debe ser en derecho; es decir que debe ser fruto del control jurídico y político, para así enmarcarse en una nueva mirada cualitativa y cuantitativa de interpretación y creación, para así hilar la pobreza con la desigualdad, y no con el estado de naturaleza, cuya base es la imposibilidad de la igualdad como discurso ideológico de mantenimiento de *estatus quo*.

## 6.2. Prácticas contables

El estudio de las prácticas contables puede abordarse desde diferentes antecedentes históricos, pero para este caso el texto se circunscribirá a la regulación posterior a la Independencia, ya que se entiende a partir de acá como un proceso soberano del Estado nación de la modernidad.

Desde esta perspectiva se evidenció que la regulación como obligación “*vínculo jurídico*” es relativamente nueva en nuestro país, pues si bien pueden encontrarse diversas fuentes históricas de procesos contables, como las prácticas voluntarias por intereses internos de los comerciantes, lo cierto es que ésta no era una obligación, un vínculo de hacer o no hacer externo, coercitivo y devenido del Estado como regulador de los actos y hechos económicos, sino que era una práctica o costumbre de los comerciantes.

Desde el sector público, los antecedentes son aún más recientes, ya que sólo con la Constitución de 1991 se incorpora la figura del Contador General de la Nación bajo el entendido que la Contraloría General de la Nación no debía tener al mismo tiempo el control fiscal y la orientación de la contabilidad de las entidades públicas (Nieto, 2011).

Como se intentó mostrar en el capítulo anterior, la regulación contable no ha sido una política homogénea ni coherente como proyecto de Estado, motivo por el cual existen multiplicidad de normas y reguladores estatales que se han referido de una u otra forma al proceso contable, trabajo del que se han ocupado diversos autores (Jiménez Ramírez, 1996) mediante compilaciones cronológicas que han tratado de explicar algunas causas de la pluralidad normativa. En tal sentido, y buscando explicar la contabilidad como proceso de neutralización de las subjetividades (intereses meramente particulares), el profesor Ariza indicó que “(...) la contabilidad como control social contable, en su misión representativa, evaluará permanentemente que los acuerdos sociales (personales – institucionales) no sean adulterados, alterados o remplazados para beneficiar unos intereses particulares”. (2009, pág. 35)

Según las lecturas encontradas, se podría afirmar que las prácticas contables se han movido bajo unos ámbitos o constantes históricas de la regulación, y las denominaremos así: a) *proliferación normativa, es decir, excesiva producción de normas*; b) *pluralidad de reguladores*; y por último, c) *excesivo rito a la formalidad*.

#### **a) Proliferación normativa**

Se considera como primer antecedente normativo la Ordenanza de Bilbao del año 1737 propia de la Colonia. Del período republicano independentista no antecede norma, dado que se le da vigencia a la Ordenanza hasta el año 1853 fecha en la que entra en vigencia el Código de Comercio con el reconocimiento del patrimonio del comerciante y su asociación con el impuesto de renta en 1918 (Sierra, 2001).

Desde 1923 hasta la fecha, la promulgación de normas encargadas de regular la contabilidad es exorbitante, máxime porque se trata de regulaciones apartadas, sin ilación estructural, y lo que se hace es ir creando normas reactivas a las necesidades del momento por sectores económicos o tipos de personas. Esto se evidencia con la aparición de la Ley 45 de 1923 sobre Establecimientos Bancarios y el Decreto Reglamentario 2521 de 1950, que reglamentó las sociedades anónimas. Paralelo a la reglamentación de la contabilidad, se reguló el ejercicio de la profesión con la Ley 145 de 1960 y la Ley 43 de 1990, “por la cual se adiciona la Ley 145, y se reglamenta la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones”.

Ya en el año 1971 se expide el Decreto 410 denominado nuevo Código de Comercio; norma con la que se intenta incorporar una regulación más homogénea en materia contable, en la medida que se estatuye en el título IV lo siguiente:

Art. 48: Todo comerciante conformará su contabilidad, libros, registros contables, inventarios y estados financieros en general, a las disposiciones de este Código y demás normas sobre la materia. (...) Asimismo será permitida la utilización de otros procedimientos de reconocido valor técnico-contable, con el fin de asen-

tar sus operaciones, siempre que facilite el conocimiento y prueba de la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios.

Para darle valor probatorio a los libros del comerciante la exigencia se centra en la forma de llevar esos libros, y una de ellas es con base a los principios generales de la contabilidad dado que si una de las partes lleva libros ajustados a la ley y la otra no lleva contabilidad o no la presenta, se decidirá conforme a los de aquélla, sin admitir prueba en contrario, sumado a que sus libros y papeles sólo tendrán valor en su contra.

La importancia de los desarrollos normativos no daba espera, razón por la cual, el profesor Cardona y otros plantearon que “la definición de normas de contabilidad es una necesidad impostergable en el país (...) porque se requiere de una actuación común de los implicados con la información financiera”. (1986, pág. 40) Como se puede observar, no es nueva la problemática actual sobre la homogenización y calidad de la información. En el mismo sentido, se indicó en su momento la importancia de la normalización pública, y otras invitaciones como la aclaración en la definición de las normas básicas, la reglamentación del Código de Comercio sobre normas básicas y el papel de la Universidad en el quehacer de la profesión.

En comparación con Colombia, en el siglo XIX, los países desarrollados tuvieron la organización empresarial por acciones, lo cual trajo como consecuencia tres desarrollos contables a destacar: sistema por partida doble, profesionalización de la contabilidad y la importancia en las cuentas de resultado. Por otra parte, la Revolución Industrial llevó a que surgieran nuevas actividades y, con ello, nuevas necesidades en la información de los procesos productivos. El caso de EEUU como país desarrollado por los impulsos de la mencionada Revolución Industrial y país abanderado por excelencia en el desarrollo de normas contables, muestra la estrecha relación entre la regulación contable con la legal y, además, que tanto la experiencia como la aceptación generalizada son la base para determinar los “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)”. En España, se ha dado el caso opuesto a lo ocurrido en EEUU, no han sido las grandes empresas las que han presionado la emisión de normatividad contable. La falta de grandes empresas se debió a la tardía implementación de la Revolución Industrial en dicho país, además, estas empresas en su mayoría eran del Estado; en suma, el caso concreto de España en cuanto al desarrollo normativo contable ha estado marcado por la intervención del Estado, explicado esto en que la función de la contabilidad era servir de soporte a las operaciones que se relacionaban con el pago al fisco y medio de prueba de justicia, en conclusión, necesidades del Estado (Mejía, 2004).

Colombia no está ajena a los procesos hegemónicos de la legislación internacional y menos la disciplina contable, ya que es una de las disciplinas con mayor desarrollo normativo, tanto a nivel institucional, como nacional e internacional; en la medida que la globalización obra como un potente factor unificador y de normalización de los sistemas jurídicos, bajo el pretexto de la existencia de necesidades globales, alejadas de las con-

diciones locales; hasta el punto que terminan siendo en ocasiones una imposición de modelos jurídicos por los sujetos económicos dominantes.

Teóricamente, el énfasis de la regulación contable internacional está en la confianza pública tanto de las organizaciones como en los mercados; distanciándose potencialmente de los intereses nacionales, dado que es de la esencia de dicha regulación, el adecuado establecimiento del control social sobre las aplicaciones e incrementos de la riqueza sin analizar el problema de la concentración. De ahí que sea de gran importancia para la investigación contable precisar los hechos histórico-contables por país o por áreas similares en el desarrollo de los procesos contables.

La excesiva producción normativa en vez de ser una garantía para el generador de la información como para el receptor, ha pasado a ser una limitante al ejercicio de los derechos, en la medida que produce inseguridad jurídica en el sistema contable, al hacer del proceso una técnica basada en el sistema jurídico positivo de producción normativa, es decir, el contador es actualización jurídica.

## **b) Pluralidad de reguladores**

En Colombia todos los agentes de la economía privada, sin importar el sector en el que se encuentren, puede estar en contravía del Decreto 2649 de 1993; a pesar de existir pluralidad de reguladores (cuadro anexo en el Capítulo II). Esto hace que todas las acciones propias de cada agente regulador versen sobre algún grado de autonomía sobre el Plan de Cuentas, y por supuesto, sobre la interpretación de algunas prácticas contables concretas de su sector, lo que no significa que estén en contravía de la normativa general.

A pesar de esto, los receptores deben adaptar su información contable a cada una de las normas que éstos emiten, lo que refleja la falta de homogenización de la norma contable. Esta situación puede interpretarse como una flexibilización del sistema de normas haciéndolo manipulable, ya que el profesional contable puede ver en el sistema una vía de escape para los intereses meramente particulares, dejando de lado la realidad económica y los intereses públicos. Un ejemplo de esto, es la interpretación de algunos autores sobre la contabilidad creativa, que si bien no tiene una definición universal, tratan de definirla como: “el proceso de manipulación de la contabilidad para aprovecharse de los vacíos de la normativa contable y de las posibles elecciones entre diferentes prácticas de valoración y contabilización que ésta ofrece, para transformar las cuentas anuales de lo que tienen que ser a lo que, quienes las preparan, prefieren que sean en lugar de reflejar estas transacciones de forma neutral y consistente” (Naser, 1993 citado en Salas & Oliveras, 1993/2004).

Esta pluralidad de autoridades para regular, afecta la técnica y la coherencia unificadora de la contabilidad, y trae como efecto una alta inseguridad jurídica dada la existencia de varios entes conceptuados sobre una misma materia, la diversidad de criterios sobre un mismo tema, la inseguridad económica para el sujeto al cual va dirigida la norma, y la ilegitimidad del sistema jurídico en cuanto a la regulación.

La contabilidad es una disciplina que tiene un estatus social de alto interés general, y necesita que se jerarquice en nuestro ordenamiento jurídico por medio de una congelación de rango legislativo, al ser la rama legislativa el órgano que por naturaleza le atañe el control político. Es la ley indiscutiblemente el límite a la potestad reglamentaria del ejecutivo (superintendencias) y por ende a la pluralidad de reguladores.

### **c) Excesivo rito a la formalidad**

La regulación contable refleja las expresiones del Estado con la norma y en este contexto histórico se tienen dos grandes corrientes del derecho. Por un lado, el anglosajón, que es consuetudinario, propio de los ingleses; y por otro lado, el napoleónico, inspirado por el derecho romano basado en el antiguo Código del Emperador Romano de Oriente Justiniano I El Grande y que fue el de mayor influencia latina.

El rito, la forma, lo procedimental es uno de los fundamentos del derecho romano, de ahí que nuestros desarrollos normativos hayan sido concebidos así. A pesar de esto, desde 1991 con el cambio constitucional las miradas del derecho exigían un cambio estructural desde lo orgánico y lo dogmático, razón por la cual se desata un ajuste a la nueva estructura, y con él devienen normas como el decreto 2150 de 1995 que suprime trámites de la administración pública y delega a las Cámaras de Comercio el registro de la entidades sin ánimo de lucro de derecho privado, para la obtención de la personería jurídica y los libros y sus registros; la ley 222 de 1995 creadora de las Empresas Unipersonales y presentación de estados financieros, y que entró a ser parte del proceso de normalización contable que se estaba desarrollando desde la expedición del decreto 2649 de 1993; la adaptación del Código de Comercio en materia de presentación de estados financieros los cuales a partir de dicha ley se basan en: “las sociedades deberán cortar sus cuentas y preparar y difundir estados financieros de propósito general, debidamente certificados. Tales estados se difundirán junto con la opinión profesional correspondiente, si ésta existiera” (Art. 34). Según ésta norma no es necesaria la firma del revisor fiscal en la certificación de los estados financieros, pues le delegó la responsabilidad exclusivamente al representante legal y al contador público.

El profesor Luís Alberto Cadavid, ha sido pionero en el análisis de los desarrollos normativos desde diferentes aristas. Sus aportes se han centrado no solo en las prácticas contables sino que se extienden al ejercicio de la profesión contable. El trabajo desarrollado por él incorpora análisis, críticas, reconocimientos, ventajas, desventajas, aciertos y desaciertos en este devenir normativo y su relación con lo contable.

Para ejemplificarlo, encontramos aportes como los análisis a la Ley 1258 de 2008, artículo 46:

Sin perjuicio de las ventajas y beneficios establecidos en el ordenamiento jurídico, una vez entre en vigencia la presente ley, no se podrán constituir sociedades unipersonales con base en el artículo 22 de la Ley 1014 de 2006. Las sociedades unipersonales constituidas al amparo de dicha disposición tendrán un término

máximo improrrogable de seis (6) meses, para transformarse en sociedades por acciones simplificadas.

El profesor Cadavid indicó que:

Dichas sociedades quedan disueltas si no recurren a la transformación dentro del plazo que ordena la ley, pero procedente es tener en cuenta que ellas, según lo dispuesto por el artículo 180 del Código de Comercio podrán utilizar la denominada fusión impropia, para la cual dispondrán de otros seis meses contados a partir de la disolución, en este caso 6 de junio de 2009. No es dable afirmar que las sociedades unipersonales anteriores a la entrada en vigencia de la Ley 1258 de 2008 no existan actualmente, pues ellas se constituyeron con autorización de la Ley 1014 de 2006 y lo procedente es que queden disueltas transcurridos los seis meses que se les concede para transformarse en sociedades por acciones simplificadas, sería curioso que la ley le otorgara un plazo a una persona que no existe, el plazo lo que busca es que la sociedad se transforme si no quiere entrar en proceso de liquidación de su patrimonio para dejar de existir o extinguir su personalidad jurídica. (Cadavid Arango, Algunos comentarios a la ley 1258 de 2008 (SAS), 2008).

Es dicente el texto presentado, en la medida que hermenéuticamente convoca a brindarle sentido a la norma y sus efectos impactan en lo contable en los casos planteados, como es la disolución, la transformación, la fusión impropia, la existencia e inexistencia de personas; pues para todos los casos enunciados los estados financieros tendrán cada uno un propósito especial y será allí donde la universidad analiza la concurrencia de soluciones contables y jurídicas a un único problema.

Por otra parte en el tema de los fenómenos societarios, el profesor Javier Carvalho en su texto Contabilidad de los Fenómenos Societarios ha analizado los procesos de disolución, liquidación, transformación, escisión, grupos empresariales y fusión, incluidos los aspectos contables y legales desde lo laboral y tributario. Frente a la escisión y su manejo laboral expresó lo siguiente:

“dicha sustitución patronal es parte de la transmisión de patrimonio (s) que se da en la escisión de empresas y brinda la posibilidad de la estabilidad en los contratos de los trabajadores ya que en el artículo 68 del Código Sustantivo de Trabajo se señala que la sola sustitución de patronos no extingue, suspende, ni modifica los contratos de trabajo existente, de donde se deduce que el cambio de titularidad en la empresa no es justa causa para la terminación de la relación laboral, subsistente al tiempo de la transmisión, tanto del lado del trabajador como de los titulares sucesivos de las sociedades participantes en la escisión (...)” (2007, pág. 320).

Al respecto, se han hecho otro tipo de aportes relacionados con otras prácticas contables que tienen que ver con los procesos concursales, las facturas de venta como soportes contables y fiscales, las formas asociativas y los títulos valores en general cuando se tiene la calidad de avalista o codeudor o coaceptante. (Pulgarín, Correa, & Castaño, 2010).

De estos desarrollos se han hecho interpretaciones dicotómicas en la medida en que han sido planteadas como demostrables en idoneidad en un universo con dos esferas, es decir, que los intereses de los actores pueden ser definibles de forma independiente positiva o negativamente, y desde esta perspectiva se han tratado de describir ciertos procesos, bajo el principio de la prevalencia del interés general. A modo de ejemplo, se ilustra que en los análisis de la ley de las Sociedades por Acciones Simplificadas se destacó como positivo el tipo de responsabilidad, pero a su vez se cuestionan realidades sociales que la norma no tuvo presente, y fue que ese límite de responsabilidad se centró en los pasivos laborales y fiscales, pero no en los créditos generales, cuando era lo natural, tal es el caso de los socios que actúan como codeudores o fiadores de las sociedades, por contratos de adhesión.

A modo de ejemplo, en el caso de las leyes 1258 de 2008, 1116 de 2006, 1429 de 2010, 1231 de 2010 los análisis se centraron en la dicotomía existente entre deudor vs. acreedor, factura de venta como título valor vs. Soporte contable de un hecho económico, Sociedades Por Acciones vs. Derechos de los acreedores, la creación de empresa vs. la formalización del comerciante, entre otros (Pulgarín, 2001).

En los casos planteados las dicotomías existen en la medida en que son definibles los intereses de cada uno de forma independiente y es así como se han estado interpretando los desarrollos normativos. Ejemplo: Estado civil vs. Estado natural, paz vs. guerra, revisor fiscal obligatorio vs. voluntario, deber de llevar contabilidad vs. no obligados, el imperio de la ley vs. el imperio de derecho.

### **6.3. Control. Únicamente la revisoría fiscal**

El profesor Oscar López frente a la Revisoría Fiscal explicó en un concepto que se le pidió sobre el tema: “podría indicarse que el inicio normativo de la Revisoría Fiscal en Colombia es con la ley 58 de 1931, con la que se normativizó una práctica que los comerciantes venían aplicando de tiempo atrás” (López, 2012).

Seguidamente, en 1935, con la ley 73 se definieron las funciones del revisor fiscal que se resumen en la protección de los intereses de los acreedores, el Estado, los trabajadores, la competencia, los clientes y los consumidores, además, la propia administración, y la comunidad en general, cuya esencia era la detección de irregularidades. Con esta ley, igualmente las Sociedades Anónimas tuvieron la obligación de tener revisor.

Para 1956 con el decreto 2373 se exigió la calidad de contador para quienes desempeñaran el cargo de revisor fiscal, según el Consejo Técnico de la Contaduría (1992), ya que se consideró como una actividad profesional en la medida que exigió de conocimiento técnicos para la evaluación de la gestión de la administración.

Para 1971, con el Código de Comercio artículo 215 se exige la calidad de contador público o sociedad de contadores públicos para desempeñar la función, requiriendo además el



registro del contador o de la sociedad de contadores e introdujo la figura de la revisoría fiscal para cierto tipo de entes jurídicos.

De 1931 a 1990 la revisoría era para ciertos sectores económicos, y con la ley 43 de 1990 extiende los obligados y hace presencia en un gran número de sectores de la economía.

Al ser una figura muy propia del Estado colombiano, la norma le estatuye unos deberes altamente intervencionistas que dan cuenta de lo parroquial en comparación con otras formas de control, en especial porque la institución obliga al revisor a cerciorarse de que las operaciones se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a dar oportuna cuenta por escrito de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios, colaborar con las entidades gubernamentales, velar porque se lleve regularmente la contabilidad de la sociedad, entre otros.

En Colombia las normas legales les han asignado a los revisores fiscales deberes y funciones muy claras en el ámbito del control interno, entendido bajo los parámetros del informe COSO, como quiera que es el referente sugerido a los revisores fiscales por el Consejo Técnico de la Contaduría, según el pronunciamiento No. 7 (Aguiar, 2001, pág. 34).

A pesar de la exigencia legal, esta institución ha sido mirada según se dijo en el XV Congreso de Estudiantes de Contaduría en la ponencia, acercamiento crítico al proyecto de ley estatuto de revisoría fiscal año 2004, como una carga para las empresas, obviando su importancia como generadora de valor, seguridad y control de las mismas.

Ha sido estigmatizada como un mal necesario, como un aporte parafiscal a la que se le aplican multiplicidad de funciones y legislaciones, que en vez de hacerla, certera, o segura tanto para el usuario como para el prestador del servicio, por el contrario la pone en aprietos y la vuelve insegura es el caso de la gran cantidad de funciones que le incorpora (Aguiar, 2001).

Por otra parte, el profesor Jaime Obando refiriéndose a la revisoría fiscal indicó:

La organización como un escenario de confrontación de poderes, donde las relaciones se guían por un interés común, deberá ser entendida como un elemento del gran sistema social y que, por ende, en ella misma, se mirará el poder como un efecto de conjunto, un espacio inmanente hecho de sistemas internos, donde el poder produce, a través de una transformación técnica de los individuos: normalización, donde la ley se debe entender como una batalla perpetua: el ejercicio actual de unas estrategias (Obando, 2001, pág. 131).

Así ha sido vista la revisoría fiscal, como una institución de control que se desarrolla a partir del poder y los intereses de los agentes sociales que interactúan en la organización.

Por otra parte, el profesor Marco Machado, refiriéndose a ésta dijo:

El control fiscal en Colombia atraviesa por una etapa de duras críticas, que se configuran en elementos que le otorgan a las contralorías un alto grado de incredulidad por parte de los ciudadanos comunes y de quienes, de alguna manera, tuvieron nexos con la nueva etapa, a partir de 1991. Las críticas, luego de diez años, confluyen en el alto costo y sus bajos beneficios, en su falta de iniciativa frente a la corrupción, así como en su continuismo en la práctica mecánica y acrítica, aun cuando los sistemas de control se enriquecieron en el papel (Machado, 2001, pág. 43).

Tales críticas venían cuajando en la realidad social, hasta que jurídicamente tuvo una apropiación en la iniciativa legislativa, y con la ley 1258 de 2008 se elimina la revisoría fiscal para las Sociedades por Acciones Simplificadas, norma que causó grandes interrogantes, dado que el Código de Comercio traía como regla general la obligatoriedad de la Revisoría Fiscal para toda Sociedad por Acciones.

El artículo 28 de dicha ley indica:

En el caso que por exigencia de la ley se tenga que proveer el cargo de revisor fiscal, la persona que ocupe dicho cargo deberá ser contador público titulado con tarjeta profesional vigente.

En todo caso las utilidades se justificarán en estados financieros elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y dictaminados por un contador público independiente.

Y frente a esta norma el profesor Luis Alberto Cadavid expresó que “presenta una pésima redacción, pues lo que tal vez quisieron decir no lo dicen, o como se expresa en forma coloquial “por hacer bonito hicieron feo” (Cadavid Arango, 2008)

En ese mismo sentido, de la lectura del segundo inciso del artículo 28, da la impresión que lo que quisieron manifestar era similar a lo dispuesto por el artículo 78 de la Ley 222 de 1995, referido a la empresa unipersonal, cuyo contenido es el siguiente: “las utilidades se justificarán en estados financieros elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y dictaminados por un contador público independiente”. Este mismo texto debió ser el del artículo 28 de la Ley 1258 de 2008, aclarando la no obligación de la revisoría fiscal de acuerdo al artículo 203 del Código de Comercio, numeral 1, ya que en el artículo 78 de la Ley 222 se dice en forma escueta lo que se quiso decir y son pocas las expresiones que sobran. Pero cuando en la norma primeramente citada se manifiesta que en caso que por exigencia de la ley se tenga que proveer el cargo de revisor fiscal, simplemente se está reconociendo que en el Código de Comercio, artículo 203, numeral 1, se obliga a tener revisor fiscal a las sociedades por acciones, y la sociedad por acciones simplificada es, sin que quepa la menor duda, una sociedad por acciones, por lo tanto, estará obligada a la revisoría fiscal mientras conserve su vigencia el artículo 203

del Código de Comercio, numeral 1. No es argumento de recibo decir que el Código de Comercio no es una ley sino un decreto, pues bien sabido es que dicho decreto (Decreto 410 de 1971) tiene fuerza de ley y lo único que lo diferencia de ésta es su proceso de formación, además, el término ley está colocado en el texto del artículo 28 de la Ley 1258 de 2008 con la acepción de norma jurídica y no del tipo de esta clase de normas, únicamente, que tuvo su proceso de formación en el Congreso de la República, pues debemos traer a colación que la revisoría fiscal también puede ser obligatoria por estatutos. Sobra en la disposición el término, titulado, hoy en día los contadores públicos no se diferencian entre titulados y juramentados como ocurrió hace algunos años. Para mayor sorpresa el inciso segundo del ya aludido artículo 28 trae las expresiones tajantes: “en todo caso las utilidades se justificarán en estados financieros elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y dictaminados por un contador público independiente”; no sale uno del asombro, sin necesidad de ser contador público, de que si la S.A.S. tiene revisor fiscal, de todas maneras, las utilidades deberán justificarse en estados financieros dictaminados por un contador público independiente o sea que será necesario recurrir a los servicios de otro contador o auditor externo para que dictamine los mencionados estados financieros, hasta aquí podemos hablar, entonces, de tres contadores, como mínimo, en una sociedad por acciones simplificada, a saber: el contador de la sociedad, quien participa en la preparación de los estados financieros; el revisor fiscal y un contador público independiente.

El texto del artículo 28 para dar a entender que la revisoría fiscal en las S.A.S. no siempre es obligatoria, debió tener un contenido como el siguiente: “las sociedades por acciones simplificadas no están obligadas a tener revisor fiscal conforme a lo dispuesto por el artículo 203 del Código de Comercio, numeral 1, pero si otras leyes o los estatutos lo ordenan, el cargo de revisor fiscal deberá ser desempeñado por un contador público con tarjeta profesional vigente. Cuando una sociedad por acciones simplificada no esté obligada a tener revisor fiscal, los estados financieros por medio de los cuales se justifiquen utilidades deberán ser dictaminados por un contador público independiente”.

Es importante destacar que la iniciativa legislativa propuesta con las S.A.S. era que el revisor fiscal fuera voluntario y que la persona que ocupara el cargo no tuviera que ser contador, planeamiento que se enmarcaba en lo que hoy plantea la Superintendencia de Sociedades mediante el Concepto 220-039060 del 11 de febrero de 2009, según el cual la revisoría fiscal en las S.A.S. está en contra de ser simplificada, es costosa por los honorarios y el registro, y afecta el capital de trabajo.

Así pues, podría indicarse que esta institución, que es muy nacional, está inmersa en muchas vicisitudes que la ponen en contraste con ciertas realidades sociales, y los desarrollos normativos apuntan a darle un cambio estructural, pues si con la ley 1258 de 2008 se eliminó para las S.A.S., es posible que las nuevas normas que frente a ésta se emitan se enmarquen más en una forma de control más aperturista a los mercados internacionales.

## Conclusiones

Existe una tendiente desarticulación entre los desarrollos normativos y los procesos académicos contables. Este fenómeno se puede visualizar en diferentes aclaraciones que han hecho los profesores del Departamento de Ciencias Contables, cuando al tratar de darle una interpretación coherente a la norma, se encuentran con falta de técnica legislativa, inapropiada regulación de ciertos procesos o inconvenientes en la regulación. Esto sin analizar la forma de composición y nombramiento del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y la Junta Central de Contadores, pues al respecto el profesor Cardona desde 1986 advirtió que:

Existía un problema latente de la polarización de la normalización contable. En este esquema se impone el principio o norma de quien tenga el mayor poder de negociación; a la vez que hay que tener el suficiente poder para reformar la norma, convirtiéndose a la contabilidad y a los contadores en mejor observadores de las nuevas normas o de las reformas respectivas (pág. 91).

La contaduría pública como profesión al igual que las prácticas contables y el control, han estado atados a la normatividad como producto del poder del Estado de regular las relaciones sociales, económicas, sistemas de información, etc. A pesar de esto, no se observa una política de Estado (Estado – Nación) para regular; sino que han sido las políticas de gobierno con la potestad reglamentaria las que han marcado el quehacer de la contabilidad y sus fines, entre las altas tensiones de lo público y lo privado, de los derechos de propiedad, información, educación, libertad de profesión u oficio, trabajo, redistribución de la riqueza, función social de la propiedad, etc. Estas tensiones hoy están más marcadas con la mundialización del derecho mercantil, la contabilidad (Pisarello, 2011) y el debilitamiento del Estado Nación, en la medida en que se parte del paradigma económico que las democracias se fundamentan en las instituciones financieras y transnacionales, como punto de enlace con la concentración de la riqueza. Lo afirmado podría ejemplificarse con las tensiones existentes con la ley de convergencia y lo ocurrido con el Acto legislativo de 1999 que modificó la expropiación por motivos de equidad, cuyo fundamento fue “blindar las inversiones extranjeras, sobre todo en materia petrolera” (Pisarello, 2011, pág. 191) y la ley de convergencia está inmersa en paradigmas similares.

Las constantes históricas de la regulación contable que denominamos *proliferación normativa, pluralidad de reguladores, excesivo rito a la formalidad* no logran cumplir sus fines, y por el contrario revierten los propósitos buscados. Como se indicó anteriormente, estas constantes generan mayor inseguridad jurídica, mayor dificultad del proceso contable, hasta el punto de convertirlo en una técnica centrada en el manejo de la norma.

Esta línea de investigación deja las puertas abiertas al estudio nacional e internacional de los desarrollos normativos como actos de poder, y propende construir un espacio académico de análisis y comprensión frente a las tensiones existentes con el proceso contable y sus intereses públicos y privados desde la producción normativa como acto de poder para

saber hasta dónde llega el Estado y hasta dónde llega el mercado. Pensar la norma desde el Estado Nación no puede interpretarse como un obstáculo para el desarrollo; sino como punto de partida, que debemos ser partes y partícipes del proyecto de país y sociedad por mandato constitucional.

## BIBLIOGRAFÍA

(s.f.).

- Ariza Buenaventura, E. D. (2009). Una aproximación a la problemática de la ética contable en la globalización. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 29 - 54.
- Aguar Jaramillo, H. (1997). Revisoría Fiscal: Mirada académica de las principales normas legales. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 30.
- Aguar, H. (2001). Control Interno y Revisoría Fiscal. *Contaduría Universidad de Antioquia*(39), 31-40.
- Cadavid Arango, L. A. (1996). Algunos planteamientos sobre el decreto que suprime trámites en la Administración Pública, relacionados con las entidades sin ánimo de lucro. *Contaduría Universidad de Antioquia*(29), 63 - 113.
- Cadavid Arango, L. A. (2008). *Algunos comentarios a la ley 1258 de 2008 (SAS)*. Medellín.
- Cardona, J. (1989). El Decreto 2160 de 1986 frente a los efectos de la inflación. *Contaduría Universidad de Antioquia*(15), 69 - 93.
- Cardona, J., Upegui, M. E., & Aguiar, H. (1986). Las normas y técnicas contables en el proyecto de reglamentación del Código de Comercio. Un comentario académico. *Contaduría Universidad de Antioquia*(8), 25- 41.
- Carvalho Betancur, J. A. (1995). Las contingencias de las normas contables en Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia* (26-27)
- Carvalho Betancur, J. A., & Cardona Arteaga, J. (2003). Armonización de la contabilidad financiera: comparación de modelos. *Contaduría Universidad de Antioquia*(43).
- Carvalho, J. A. (2007). *Contabilidad de los Fenómenos Societarios* (Segunda ed.). Medellín: Sello editorial Universidad de Medellín.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (1992). Pronunciamiento 7 sobre Revisoría Fiscal. República de Colombia.
- Contaduría General de la Nación. (2008). Resolución 354, 355 y 356. *Plan General de Contabilidad Pública*.
- García, J., & Lorca, P. (2002). La Aceptación de las Normas Internacionales de Contabilidad: Un Proceso no Exento de Dificultades. *Legis del Contador*(10).
- Gonzalo Angulo, J. A. (2003). Armonización de los estándares contables en Europa: El caso Español. *Contaduría Universidad de Antioquia*(42).
- Jimenez Ramirez, E. (1996). Antecedentes de las normas contables 1972 - 1996. En E. Jimenez Ramirez y otros, "*Marco Conceptual de la contabilidad financiera. Caso colombiano*" *Perspectivas y Aplicación de la Contabilidad en Colombia* (págs. 11 - 82). Bogotá: Departamento De Publicaciones Camara De Comercio De Bogota.
- Lopez, O. R. (mayo de 2012). Revisoría Fiscal. Medellín.

- Machado, M. (2001). Nuevo control fiscal: ¿Sin visión en Colombia? *Contaduría Universidad de Antioquia*(39), 41-74.
- Mejía, E. (2004). Visión Crítica de la Armonización o Estandarización Contable. *Legis del Contador*(20).
- Nieto, E. F. (2011). *Proyecto de Transparencia*. Bogotá: Siglo del Hombre Editores.
- Obando, J. (2001). Nuevos paradigmas de la Revisoría Fiscal. *Contaduría Universidad de Antioquia*(39), 131-142.
- Pérez Liño, A. E. (2011). *Teoría del Derecho* (Décima ed.). Madrid, España: Tecnos.
- Pisarello, G. (2011). *Un largo terminador. La ofensiva del constitucionalismo antidemocrático*. Madrid: Trotta.
- Pulgarín Arias, A. F., Correa García, J. A., & Castaño, C. E. (2009). Elementos jurídicos para la constitución de empresas en Colombia: Generalidades y el caso especial de las sociedades por acciones simplificadas. *Contaduría Universidad de Antioquia*(53).
- Pulgarín, A. F., Correa, J. A., & Castaño, C. E. (2010). La factura de venta, una herramienta jurídico-financiera de las empresas. *Revista internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*(41), 75-93.
- Salas, O., & Oliveras, E. (1993/2004). Propuestas para Combatir la Contabilidad Creativa. *Universia Business Review*, 10-17.
- Sentencia C-062, C - 062 (Corte Constitucional 2008).
- Sierra, E. M. (2001). Evolución de la Norma Contable en Colombia. *INNOVAR*. (17).





**PARTE IV**

EJE PROBLÉMICO  
DE CONTROL  
ORGANIZACIONAL





# 1. EL CONTROL EN LAS ORGANIZACIONES: confluencia de esfuerzos en procura de credibilidad

*Marco Antonio Machado Rivera*  
mmachado@economicas.udea.edu.co

*Auxiliar de investigación:*  
*Luisa María Rosero Vergara*

*“El ser humano está destinado, por su capacidad única de autorreflexividad, a la búsqueda de aquello que lo libere, lo emancipe de todas las formas de coerción que harían de él un ser-objeto; a la búsqueda de aquello que lo regrese a sí mismo, y lo conduzca hacia la realización de lo que él es por vocación: un ser dotado de conciencia, de juicio propio y de libre albedrío, que aspira a su propia elevación, en lo que lo diferencia respecto del resto de los seres vivos. Por este hecho, el hombre debe ser considerado como un ‘ser genérico’, creador de lo que constituye su medio, su sociedad y en consecuencia, de sí mismo.”*

*Omar Aktouf, La estrategia del avestruz, p. 223*

## RESUMEN

Este escrito introductorio al eje problematizador “control organizacional”, se desarrolla con el fin de generar conocimiento alrededor de la problemática que integran el Control Interno, los procesos de Auditoría y la Revisoría Fiscal; ello implica que se ha recurrido al proceso investigativo para integrar el eje con base en las líneas que se inscriben en él y se articulan a partir de asuntos comunes.

Para realizar la investigación se acude a una metodología basada en un trabajo hermenéutico, esto es, desarrollado a partir del análisis a los discursos orales y escritos, tomados de los avances y los resultados obtenidos por cada una de los grupos primarios (o líneas de investigación) en el transcurso y conclusión del proyecto.

Se defiende la idea de que en el control organizacional confluyen múltiples dinámicas al igual que diversos intereses, que propugnan por generar credibilidad con base este constructo social en un marco de internacionalización.

**Palabras clave:** control interno, auditoría, revisoría fiscal, riesgo, ética profesional, responsabilidad social.

## **Introducción al estudio del eje de control organizacional**

Las líneas de investigación del Departamento de Ciencias Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Antioquia, se encuentran agrupadas en tres ejes problémicos, a saber: análisis contable, desarrollo contable y control organizacional. En el transcurso del presente capítulo se abordará específicamente el eje de control organizacional, cimentado en las líneas de investigación que lo agrupan. Se parte de una aproximación al concepto de control organizacional, a partir de los objetivos que este debe cumplir en las organizaciones, para realizar una aproximación a la discusión que se realiza en torno a éste en el contexto académico.

La discusión de este eje problematizador, se escenifica a partir de reconocer las líneas de investigación, partiendo de la definición de cada una de ellas, así como de reconocer los puntos de convergencia (tales como el riesgo, el fraude y la ética profesional) y de observar los asuntos sobre los cuales el control se abordan y discute hoy con mayor resonancia (por ejemplo, la responsabilidad social y el asunto de la internacionalización de los sistemas contables). Por último, los temas que se identifican como tendencias, es decir, contenidos que se vislumbran a futuro son, a modo de ejemplo, el autocontrol y la relevancia del capital social en las organizaciones, entre otros. Todos ellos (asuntos y temáticas) serán abordadas a lo largo del capítulo con el fin de darles solidez y confirmar la existencia del eje control organizacional.

### **Metodología utilizada para la construcción del eje control organizacional**

Luego de un primer esfuerzo heurístico por ubicar diversos documentos en cada una de las líneas de investigación del eje problémico de “control organizacional”, se desarrolla un trabajo hermenéutico, es decir, de interpretación de los discursos (escritos y orales) recibidos desde cada una de las líneas de investigación (control interno, procesos de auditoría y revisoría fiscal) para tener una visión integradora del eje en cuestión.

Los discursos escritos para construir el eje, se obtuvieron en el transcurso del proyecto de investigación, por medio de avances desarrollados por cada uno de los grupos primarios de las líneas de investigación, la realización de actividades eco-académicas y sociales (salidas a pueblos vecinos), con la finalidad de crear comunidad investigativa. Los discursos orales, por su parte, fueron adquiridos en reuniones programadas con cada una de las líneas de investigación (Cafés GICCO), para que compartieran el estado de avance de sus investigaciones y la situación final (en la exposición final) de las líneas y del eje problémico o integrador.

A partir del análisis realizado sobre los discursos de línea de investigación, se procede a la búsqueda e identificación de los elementos que les sean comunes a todas las líneas

de investigación, para de este modo asegurar la construcción de un eje que sea capaz de articularlas, el eje de control organizacional.

Como materia prima para el desarrollo de este capítulo, además de los discursos recibidos por las líneas de investigación, se hizo una búsqueda más específica y detallada sobre los temas identificados como transversales, con el fin de darles mayor profundidad y, en algunos casos, dicha profundidad permitió generar inquietudes sobre la profesión contable.

### **Fogeo temático en materia de control**

Inicialmente el eje problémico se encontraba compuesto por dos líneas de investigación (“Revisoría fiscal” y “procesos de contabilidad, auditoría y control”), posteriormente, uno de los ejes se dividió en lo que hoy son las líneas de “procesos de auditoría” y “control interno”. A partir de las descripciones dadas por el personal docente del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia, se establecen algunos elementos comunes que permiten al lector reconocer la existencia de identidades en el eje de control organizacional. Partiendo de que el eje problémico no es la suma de conceptos ni de contenidos de las diversas líneas de investigación que lo componen, a continuación se enuncian las conceptualizaciones de las dos líneas primigenias del eje, a saber:

- **Procesos de contabilidad, auditoría y control:** Como lo exponen Carvalho, Cada-vid, Zapata, & otros (2006), para dar solución a las problemáticas organizacionales, son esenciales los procesos contables, pues permiten la generación de productos y la prestación de servicios ese mismo tipo. Es entonces, de la calidad de esos procesos contables que dependerá, el grado de satisfacción de los stakeholders de las organizaciones y de las mismas, en las que es básica la búsqueda de la erradicación de flagelos como la corrupción, la imprevisión y el mal uso de recursos.
- **Revisoría fiscal:** Según lo enunciado por Carvalho, Cadavid, Zapata, & otros (2006) con el interés de promover la confianza pública hacia las compañías y de dar respuesta a las necesidades de control organizacional surge la revisoría fiscal en Colombia. Adicionalmente, debido a la crisis generada por los cambios en el entorno, nacional e internacional, de las organizaciones, actualmente se demanda integridad en los procesos de control y medidas más puntuales sobre los objetos controlados en las organizaciones.

Dada la complejidad de las organizaciones y la identidad que han ido generando la Revisoría fiscal y los procesos de auditoría en los diversos objetos a controlar, surge la necesidad de darle a cada uno una espacialidad investigativa y crear una línea de investigación para cada una de éstas.

Con la comprensión de estas primeras formulaciones, se pueden extraer elementos comunes y esenciales para las tres líneas de investigación (antes agrupadas en dos), a saber:

el fraude, la integridad en los procesos y el sujeto que los ejecuta (haciendo especial mención a la ética profesional del Contador público); además el hecho de sostener la mirada en ellos, permite evidenciar los intereses en las organizaciones por el control, la necesidad de aminorar los riesgos y la disposición a permitir la permanencia de diversas formas de control en el espacio y tiempo de las organizaciones.

## Conceptualización del control organizacional

El control surge como alternativa para asegurar el desarrollo armónico de las relaciones que se desenvuelven en las diversas manifestaciones de entes organizados. Tratándose de control organizacional, específicamente, además “de permitir la armonía en las relaciones, posibilita el cumplimiento de planes, metas y objetivos propuestos para ser alcanzados con la asignación de los recursos de que dispone una organización.” (Carvalho, Cadavid, Zapata & otros, 2006, p. 153).

De lo complejo de las organizaciones y sus interrelaciones, para regular su funcionamiento y como alternativa orientadora surge la necesidad de analizar, diseñar e implementar medidas, políticas y prácticas (sistemas de control), para que posteriormente sean evaluadas y retroalimentadas. De este modo y dependiendo del nivel de desarrollo de tales sistemas de control depende, en gran medida, el éxito y la continuidad de las organizaciones.

Como lo menciona Arango (2007), el control organizacional debe ordenar, ajustar, medir y evaluar las acciones del ente, las cuales están encaminadas al cumplimiento de los múltiples propósitos que éste tiene, por medio del mantenimiento de la coherencia y la consistencia en sus actividades. Lo anterior supone para las organizaciones, una cadena que se retroalimente y que le agregue valor constantemente, es decir, que el control en una organización no debe apuntar únicamente a la evaluación de los hechos, sino a la prevención y en menor medida a la corrección.

El control organizacional además de la búsqueda de reducir riesgos y su materialización, para evitar el impacto en lo organizacional (financiero, económico y social), debe propender, como lo expone Arango (2007), por mantener unos valores corporativos en los que cobre fuerza el sentido de pertenencia, por asegurar el buen trato a los empleados, lo cual puede ser evidenciado en la calidad de la producción o servucción del producto o servicio que se presta y, por consiguiente, la satisfacción del cliente; igualmente, el control organizacional debe relacionar las obligaciones y compromisos adquiridos con los proveedores, el cumplimiento de las obligaciones legales y el desarrollo de las comunidades o sociedades con los que la organización interactúa. A partir de esto se pueden atribuir al control organizacional, propiedades, características y objetivos que están relacionados con todas las responsabilidades que debe cumplir el ente, desde las que están enmarcadas en su objeto social hasta las que refieren compromisos sociales, comerciales y legales; de ahí que resulte indispensable entender que, aunque las organizaciones desde su interior están estructuradas como ellas lo crean conveniente y trabajan en pro de su beneficio, en

lo externo a ellas, hay un orden (dado por normas, leyes, etc.) ya establecido que les exige ese compromiso.

A continuación y en lo extenso del capítulo se expondrán cada uno de los temas enunciados como comunes y esenciales para las tres líneas de investigación del eje problémico que versa sobre el control organizacional. En primer lugar, se abordarán las temáticas que les son transversales y que fueron sustraídas a partir de las definiciones presentadas; en segunda instancia se hará referencia a los asuntos tratados usualmente, en una época específica, debido a situaciones de contexto; en tercer lugar, se hará hincapié a los aspectos que se están discutiendo actualmente y, finalmente, se hará referencia a lo que se identifica como tendencia temática.

### **Temáticas transversales**

Las temáticas transversales contienen asuntos problematizadores que han sido extraídos a partir de las descripciones detalladas anteriormente para cada una de las líneas de investigación, razón por la cual son temáticas que persisten en el tiempo y deben orientar los esfuerzos investigativos en materia de control.

Una de las principales temáticas que se abordan al momento de referirnos al control en las organizaciones, es la del fraude, dado que es un flagelo que se puede llegar a presentar en cualquier tipo de organización, sea grande o pequeña, perteneciente al sector público o al privado; que tenga o no, un sistema de control interno o de vigilancia externa. Un condicionante importante es que el fraude puede ser cometido por cualquier tipo de persona, tal como lo ejemplifica Aguiar (1996) para el caso específico de Colombia, desde la década de los 80's el fraude se empezó a presentar inclusive en empresarios con alto poder económico, es decir, a pesar de que ellos contenían grandes riquezas, esas ya no les eran suficientes y debían recurrir a estos hechos para incrementarla; de igual manera, refiere Aguiar, que éste no es un tema de unos o de otros agentes o de unos u otros estratos sociales, sino de un tipo de persona con ausencia de valores éticos y de una organización incapaz de implementar una cultura de control, que ayude a reducir los delitos a unos niveles aceptables.

Tal vez las realidades del control se comprendan desde lo vulnerable que puede ser un sistema, debido a las fugas que se puedan presentar y a la posibilidad para que se generen fraudes, pero es realmente la implementación de diversas dinámicas como métodos, técnicas y herramientas, la que posibilitará la erradicación o la posibilidad de reducir la permanencia de unos niveles mínimos de riesgo o de neutralizar los esfuerzos para transgredir los sistemas empresariales. Tal vez no sean los sistemas los que necesiten ser evaluados y reevaluados, tal vez sea el potencial humano, que está en constante interacción con ese sistema, el que necesite reevaluarse a través de mecanismos que proporcionen seguridad a cada persona, entendida en referencia a los procesos mentales con los cuales el empleado o funcionario tenga programada su posición, acción o proceso en la empresa.

El concepto de conciencia que permita atribuirle la importancia de trabajar colectiva y mancomunadamente en pro de beneficios mutuos (organización), en labores y trabajos, en apariencia no comunes, es un asunto que debe motivar el diario vivir de los empleados, del factor humano en las organizaciones de manera individual y colectiva, como individuos y como organización. En ese sentido Rowan Gibson (citado por López, 2001), plantea que los modelos de organización deben innovarse, para darle una mayor importancia a la operación basada en procesos de alto rendimiento y para tener como prevalente el capital humano.

A partir de lo anterior es necesario insistir en el modo de actuar de quien comete el fraude, para referencia (entre otros aspectos) la ética profesional, tanto de auditores y revisores fiscales, como de contadores, los cuales al momento de cometer o cubrir un fraude, regularmente dejan de lado el principio ético que antepone el bien general sobre el particular. Aunque si se realiza un análisis del problema ético aquí esbozado, desde una mirada antropológica, se podría manifestar, sin que se justifique la acción fraudulenta, que la naturaleza humana tiene inmerso el hecho de la acumulación material como sinónimo de la felicidad, y a partir de ello, la historia está plagada de imágenes con acontecimientos agresivos y egoístas, que redundan en el dominio y la expansión de algunas organizaciones (inclusive naciones), sin importar las consecuencias en cuestión de respeto por el prójimo.

Si trasladamos este asunto a un contexto más reducido, la condición hedonista no desaparece en el plano individual y esto pasa a convertirse en algo más complejo que afecta no solo las cualidades de la información contable, sino también la operación de las compañías, la estabilidad laboral de los empleados y, en general, el bienestar social; se afecta negativamente el interés colectivo en favor de los intereses y ganancias de algunos cuantos.

A partir de las consecuencias que genera la falta de ética de los profesionales contables, se presentan algunos interrogantes alrededor de los principios y las personas en formación, tales como ¿es el contexto (la situación o realidad) social el que está llevando a que con mayor frecuencia, se estén presentando los fraudes y actos de corrupción? o ¿son las ciencias contables apetecidas (como alternativa formativa o profesional) por personas con tendencia a cometer fraudes? En este sentido, Cressey (1961) enuncia que si una persona cuenta con niveles altos de moralidad, probablemente tenga dificultades para cometer un fraude, sin asegurar que no lo haga, mientras que aquellos que no tienen tales principios, simplemente encuentran una excusa y se justifican a sí mismos, diciendo que no hay nada malo en lo que están haciendo.

Cressey, igualmente, propone el triangulo del fraude, el cual puede responder a tres circunstancias: la primera es la existencia de debilidades en el control interno, las cuales son aprovechadas por el participante en el ilícito; la segunda sugiere que el implicado (que labora como administrador, operario o como Contador) está respondiendo a presiones, tanto internas como externas, que lo obligan a actuar de ese modo, y la tercera es la racionalización o manejo de un proceso mental en el que el implicado se convence a sí mismo, de no estar haciendo algo incorrecto.

Sin dejar de lado lo anterior, la organización también debe iniciar un trabajo que permita la disminución de los riesgos que posibilitan la materialización del fraude, esto como medida preventiva, no correctiva; tal como lo expone Aguiar (1996), no es conveniente esperar a que la organización pase por una fuerte experiencia de fraude para decidir implementar políticas. Es más conveniente para la organización, inclusive a nivel de costos, tener un equipo articulado, que se retroalimente constantemente para la búsqueda de mejoras en tiempo real y no que después de haber existido un fraude se busquen las causas y se evalúe si el impacto del mismo permitirá la sostenibilidad o el funcionamiento de la empresa en el tiempo.

La revisoría fiscal, los procesos de auditoría y el control interno, en cierta medida, le brindan a los entes, confianza sobre su permanencia en el mercado; como lo expresa Aktouf (2001), a diferencia de lo que ocurre con los sistemas vivos, los sistemas artificiales, como lo son las empresas, no tienen un ciclo de vida definido, es decir, no se crean para que crezcan, produzcan y mueran, el objetivo de una organización es permanecer en el tiempo, estar en constante crecimiento y para cumplir con ese fin el control organizacional le brinda diversas herramientas que así lo permiten.

### **Asuntos más cuestionados en el eje de control organizacional**

Con base en un análisis que vincula el texto y su contexto, es posible sustentar que las líneas de investigación del eje problémico de control organizacional, históricamente, han tratado temáticas o asuntos muy similares.

En la época demarcada por los años 1995 y 2008 se identifica la preferencia por escribir acerca del fraude, quizás debido a los grandes (y más mencionados) escándalos financieros que tuvieron cabida en compañías de importante envergadura, como Enron y Parmalat, por citar un par de ejemplos. Esta situación ha generado inconvenientes a los Contables (especialmente los practicantes), hasta el punto de poner en tela de juicio su actuar como personas, como profesionales; esta situación desencadenó una crisis general de la confianza, en una sociedad en la cual la palabra fraude implica una condena a la acción humana.

La importancia del control, sus aciertos y desaciertos, radica en que involucra la acción humana, la intervención del ser humano (en su ejecución y detección), pues la identificación, medición y evaluación de resultados depende de la astucia, experticia y pericia de las personas (controladores y controlados); a ello se le agregan los diversos recursos mentales que, en su expresión creativa, pueden llegar a generar o manejar situaciones con trasfondos indetectables o “invisibles” en apariencia. Como consecuencia de los hechos fraudulentos, se toma la iniciativa de proponer soluciones a la crisis de confianza, una de las cuales fue la del Buen Gobierno o Gobierno Corporativo.



En el contexto de la crisis del control figuran la globalización, que permite la primera apertura de mercado y supone mejoras en las oportunidades empresariales, así como la era computacional, que propende por mejoras en la eficiencia en el trabajo; sin embargo, globalización y desarrollo tecnológico, son igualmente, elementos de riesgo para las entidades, dado que representan, en cierta medida, la pérdida del control físico de la organización. La sistematización debe ser vista como las dos caras de la moneda, si se desean analizar de manera objetiva, los diversos aspectos a tener en cuenta en el mejoramiento de las posibles falencias de estos sistemas.

Se requiere innovación, nuevas búsquedas y prácticas que permitan mejorar el control a través de sistemas impecables de trabajo interconectado. Es así como Castro y Cano (2004, p. 18) señala que “el marco del buen gobierno corporativo debe tener en cuenta que los cambios generados especialmente por la tecnología en comunicaciones facilitan la dispersión de la propiedad de la empresa y por ello su control tiende a ser virtual, esta realidad demanda nuevas prácticas ajustadas a canales de información sistémicos y en tiempo real, apoyados por software para detección oportuna de fraudes.”

El análisis de estos “asuntos más cuestionados” tiene una importancia relevante porque es lo que sirve de base para realizar futuras investigaciones sobre el quehacer y la formación contable (desde sus diversos agentes: los practicantes, los que forman y quienes se están formando). Estos asuntos se derivan de una considerable cantidad de escritos y de discursos (escritos, artículos y ponencias presentados en publicaciones, revistas y congresos) que proponen aproximaciones a labores diagnósticas que permitan describir qué ocurrió y cuál fue la falencia, pero que realmente poco es lo que aportan desde un punto de vista explicativo y propositivo, especialmente en cuanto a la formación; ello indica, que se evidencia la preocupación general por el control, aun cuando no se percibe un abordaje profundo en tales asuntos.

### **Lo que se está discutiendo en el eje: urgencias y emergencias**

Las temáticas transversales (fraude, ética profesional, integridad en los procesos y trabajo por la continuidad de los entes) mencionadas con anterioridad, se constituyen en los asuntos urgentes del discurso y de la discusión de los contables en los contextos nacional e internacional. Las temáticas que emergen en las líneas de investigación del eje problemático, a partir del discurso de la comunidad contable de la Universidad de Antioquia, se refieren a la responsabilidad social y al contexto internacional en el que el control se desenvuelve.

La información contable elaborada y supervisada en su elaboración por el Contador, auditada y dictaminada por auditores y revisores, sirve de base para la toma de decisiones empresariales de los agentes que saldrán beneficiados o afectados con su uso (comunidad en general, la sociedad o la empresa), lo que hace suponer la asunción de responsabilidades por parte de todos los generadores de la misma, por dichas decisiones. Se debe

tener en cuenta que en el proceso de tomar las decisiones adecuadas, la información contable no está separada de otros aspectos importantes, tal como el aseguramiento de que la fuente para su elaboración ha sido la realidad representada en los hechos financieros, económicos y sociales, es decir, que la información contable revela la realidad de la organización. La responsabilidad social ligada al acto moral presume, en términos de Ariza (2009), la respuesta del individuo consigo mismo, con lo social y con lo regulativo, es decir, en la primera instancia actuar bajo su responsabilidad, en la segunda intervenir entendiendo que otro puede resultar afectado por ese accionar y, en tercer lugar, actuar comprendiendo que existe un sometimiento a ciertas normas para todos los miembros de la sociedad. La responsabilidad social, a pesar de presentarse como un hecho en el que las organizaciones desean distribuir parte de su riqueza, directa o indirectamente, con la sociedad, también sugiere inquietudes que dejan en entredicho las razones por las que realmente una organización es socialmente responsable. La responsabilidad social vista desde otra perspectiva, se puede interpretar como un velo con el que se pretenden disimular las repercusiones que tiene el actuar de las empresas en la sociedad y en las comunidades.

La situación de contexto se refiere a la globalización e internacionalización de los sistemas contables de información y control, un escenario dinámico donde el cuestionamiento al trabajo del Contador (como auditor, revisor fiscal o parte integrante de la organización) es un asunto de recurrencia en los textos referidos desde las líneas de investigación en referencia al control organizacional. El contexto referido desemboca en una problemática que conlleva la desaparición del trabajo del revisor fiscal, la desaparición o transformación de la institución Revisoría fiscal arraigada desde 1930 en la historia colombiana; dicho contexto parece conllevar el reemplazo o asimilación del revisor fiscal por la figura del auditor, interno o externo. Como es sabido el Revisor fiscal tiene funciones similares, por ejemplo, a las de un comisario (antiguamente en Francia o Venezuela) o censor jurado de cuentas (antiguamente en España), siendo una figura legal que con el tiempo ha pasado a existir en muy pocos países, entre los cuales se encuentra Colombia.

La Revisoría fiscal (para algunos institución, para otros una figura de control) ha tenido su justificación en Colombia en función del papel que cumple en las empresas en la tensión que representa la relación dueños del capital-administradores del capital; igualmente, en función pública de salvaguardar el patrimonio público como garante del pago de los impuestos. Aún así, el inconveniente es que desde la perspectiva del sustento de la regulación internacional y de las normas internacionales, dicha figura no está contemplada y la cuestión que asalta a diversos autores es si seguirá o desaparecerá para ser sustituida por la auditoría, así como si los profesionales que la ejercen y la ejercería a futuro (como auditores) podrían ser reemplazados por profesionales de otras áreas que forman en el ejercicio de la auditoría (de la calidad, resultados, de procesos, etc.).

En estos textos y contextos, es posible identificar los aportes de profesores e investigadores de la Universidad de Antioquia, desde las diversas líneas de investigación, a la comunidad contable nacional e internacional, en la dinámica de asegurar que la profesión

contable sume esfuerzos para asegurar la credibilidad y solventar la crisis del control, representada en la pérdida de credibilidad en los agentes e instancias controladoras.

### **Algunas tendencias temáticas en materia de control**

Una de las temáticas que emerge del diálogo o atravesamiento de las líneas de investigación comprometidas en el eje de control organizacional, es el autocontrol; aunque el autocontrol no sea fácil de introducir en una cultura organizacional como la colombiana, se debe invertir en la formación del capital humano e intelectual si se quiere propiciar un buen clima organizacional, el buen gobierno y darle, al control desde el agente que ejecuta, la importancia adecuada.

Dentro de la organización el aspecto de mayor relevancia debe ser el capital humano y social, dada la importancia que los valores y la cultura representan como factor productivo; tal como lo menciona Martínez (1998, p. 129) “corresponde al compartir normas morales de comportamiento de una comunidad, a la adquisición de virtudes, como son la lealtad, la honestidad y la confianza.” Desde el momento en que haya claridad respecto a este punto, los beneficios resultantes contribuirán al cumplimiento del objeto social de la compañía, lo cual deberá impactar al recurso humano y se convertirá en un ciclo que generará o agregará valor al interior de la organización.

Para el manejo del capital social, los seres humanos deben ser incluidos en la organización, vale decir, que los individuos deben hacerse sentir responsables, no aludiendo a la culpabilidad sino, entendiéndola como un elemento integrador de la organización, que le admite al agente (trabajador, empleado o directivo) sentirse imprescindible y perteneciente a un todo. En el mismo sentido, se identifica la necesidad de definir valores corporativos, que sean realmente conocidos y desarrollados al interior de las compañías, valores que faciliten la confianza desde los trabajadores hacia la empresa y en el sentido contrario (por ejemplo: el sentido de pertenencia).

Surgen varios interrogantes y todos van direccionados a la naturaleza humana y la labor de los entes contables por lograr comprender las complejas construcciones de la mente individual, así como todas las posibles situaciones que se puede crear a partir de un hecho en particular; bajo este precepto la idea de objetividad queda en un segundo plano.

La historia de los seres humanos, no evidencia la buena voluntad de estos, considerados individualmente; las inclinaciones altruistas pueden ser recurrentes cuando se tratan de aglomerados, de masas dolidas por la injusticia o la tragedia, pero cuando el ser humano se encuentra en su condición individual (cuando “nadie lo ve” ¿puede ser considerado como un ser realmente altruista? De sabido es que la “delgada línea” entre lo propio (individual) y lo ajeno (colectivo o del otro) es franqueada en decisiones que comprometen la ética profesional.

Sobrepasando el enfoque de la personalidad, en la exploración de posibilidades de abordaje de la problemática del control, puede plantearse que las teorías, modelos y las técnicas se han desarrollado por años mostrando cómo se deben montar un sinnúmero de estrategias encaminadas a fortalecer las organizaciones en materia de control o a disminuir los errores que propiciaron sus fallos.

Se cuestiona que aun cuando existían controles, la situación fue aprovechada por individuos que, incluso actuando colectivamente, dejaron un profundo vacío en las estrategias de defensa y detección de irregularidades. Surge entonces la posibilidad de endurecer las normas (caso: Ley Sarbanes-Oxley), de pasar de reglas a principios, de generar procesos formativos de mayor calidad y de fomentar una formación ética, entre otros, como alternativas a la crisis del control y sus diversas formas y manifestaciones en las organizaciones. En esta crisis debe darse crédito nuevamente a la mente humana, pues es la que sigue condicionando el éxito del control, es la mente la que todo el tiempo inventa nuevas maneras de violentar las barreras protectoras, los mensajes encriptados, los derroteros marcados.

Otras alternativas para bloquear la subjetividad (lazos emocionales, dependencias, interpretaciones condicionadas, etc.) y la crisis de valores que redundan en la crisis del control, son los desarrollos tecnológicos; la tecnología probablemente en su desplazamiento del ser humano puede permitir que operaciones repetitivas y comprometedoras puedan ser resueltas sin consideraciones personales. El comienzo de estas tecnologías del ser estarían dadas desde ese primer contacto, donde se realizan una serie de pruebas que generan una apreciación del individuo, pero que no lo inscriben como parte esencial de la comunidad en la cual se iniciará como miembro y a través de la cual se empezarán a generar unos beneficios recíprocos.

La tecnología es una posibilidad, pero puede desviar la atención del ser humano como agente de los procesos de control, cuando lo que se requiere es que el manejo de las lógicas laborales, se desenvuelvan en condiciones diferentes a la precariedad en la remuneración de los controladores basada en la poca importancia que se le da a las actividades y sistemas de control; podría decirse que una tendencia *sine qua non* para que el control surta procesos de resiliencia es el mejoramiento de condiciones para el ejercicio del control y la dignificación de las actividades controladoras a partir del gestor o persona que desarrolla la actividad controlada en la organización.

En ese sentido, las tendencias apuntan no sólo a la formación sino a la actuación en un marco ético, autónomo y responsable; es el autocontrol “el actuar con un pensamiento solidario frente a las demás personas sin importar el beneficio económico que resultare de haber escogido una decisión contraria o amañada a los intereses del sujeto obligado” (Montaño, 2002, p. 234). En un marco de internacionalización de los controles, el Contador público, el Auditor y el Revisor fiscal (agentes sociales del control), así como los sistemas de control internos, las Auditorías y la Revisoría fiscal (instancias sociales de control), demandan no sólo conocimiento y tecnologías, si no verdaderas posibilidades

de desarrollo basadas en la autonomía y en la construcción de un sistema de valores compartidos que comiencen en el respeto por el otro y redunden en la credibilidad de quien respeta, sabe y ama profundamente su trabajo.

## Conclusiones

- Las líneas de control interno, procesos de auditoría y revisoría fiscal, desde sus dinámicas propias, permiten evidenciar la existencia del eje problémico de control organizacional, debido a que posee elementos transversales que les permiten compartir un discurso y coexistir en las organizaciones. Estos elementos comunes y esenciales son el fraude, la integridad en los procesos y de quien los ejecuta (relacionado directamente con la ética profesional), así como el aporte a la permanencia de la empresa en el tiempo y espacio. El fraude es un aspecto importante es el punto de partida para definir y cumplir los objetivos de una organización, detectarlo, corregirlo y, ante todo, prevenirlo.
- La ética en general, no solo profesional, figura como una de las falencias más difíciles de contrarrestar o de controlar en las organizaciones y en el ejercicio del control, porque la falta de valores agenciada por una persona en la vida personal se extiende a la profesional, al campo laboral.
- El control de las organizaciones debe asegurar la protección no solo de las cuestiones financieras, sino además de las relacionadas con lo humano, por medio de la implementación de una cultura que promueva el valor al capital social, infunda el sentido de pertenencia hacia la organización y permita obtener beneficios comunes para los empleados y la empresa. El control organizacional como herramienta administrativa permite a las entidades, en gran medida, tener confianza sobre su permanencia en el mercado, dado que los elementos que lo conforman (auditoría, revisoría fiscal y control interno) tienen como fin la búsqueda, aseguramiento y preservación de los bienes (no solo materiales) tanto públicos como privados, así como asuntos financieros, económicos y sociales.
- Como temáticas presentes en materia de control organizacional, se reconocen la crisis de confianza generada a raíz de los escándalos financieros de Enron; World Com y Parmalat; esta situación influyó, como contexto del control, en los escritos que buscaban aprender sobre lo sucedido con estas grandes organizaciones de escala internacional.
- Se postulan los modelos de control ofrecidos internacionalmente (por ejemplo, por IFAC), como herramientas que pretenden incrementar la credibilidad de la sociedad en los auditores y en los sistemas de control (verificación) organizacional; se pretende, en otras palabras, enfrentar directamente la crisis de la confianza pública sobre la información contable de interés público.

- En el contexto de internacionalización emerge la inquietud sobre el desplazamiento de los revisores fiscales por los auditores; igualmente, surgen inquietudes en referencia a los auditores debido a la insatisfacción de las compañías, con su trabajo.
- En la actualidad la comunidad contable nacional e internacional, está abordando temas relacionados con la globalización y los sistemas de información, los cuales están disminuyendo las posibilidades de las organizaciones de aminorar los riesgos, desembocando en la imposibilidad de tener el control sobre ellas.
- Uno de los temas que se evidencia como tendencia es el autocontrol, el cual consiste en generar una cultura que le reconozca, al encargado de desarrollar una labor, la capacidad de auto-regularse. Para ello, se requiere de un trabajo previo fundamentado en valores corporativos, principalmente en la confianza y el sentido de pertenencia.

## BIBLIOGRAFÍA

- Aguiar, H. (1996). El fraude en las organizaciones. *Revista Contaduría UdeA*, 193-208.
- Aktouf, O. (2001). *La estrategia del avestruz racional: post globalización, economía y organizaciones*. Cali: Universidad del Valle.
- Arango, M. (2007). Control organizacional: ¿sistema o agregado de elementos? *AD-MINISTER*, 80-96.
- Ariza, E. (2009). Una aproximación a la problemática de ética contable en la globalización. *Revista Contaduría UdeA*, 29-54.
- Carvalho, J., Cadavid, L., Zapata, M., & otros. (2006). *Recreando el currículo: Contaduría Pública Universidad de Antioquia*. Medellín: Universidad de Antioquia.
- Castro, R., & Cano, M. (2004). Buen gobierno corporativo, solución a la crisis de confianza: cambios en la contabilidad y la auditoría, aporte de los estándares internacionales, apuntes de la comparación de los casos Parmalat-Enron. *Revista Contaduría UdeA*, 17-51.
- Cressey, D. (1961). *The prison: studies in institutional organization and change*. New York: Rinehart and Winston.
- Leal, L., Rodríguez, E., & González, R. (2010). Auditoría forense: los procedimientos del contador público en la investigación del fraude corporativo. *Gestión y sociedad*, 141-160.
- López, O. (2001). ¿Hacia dónde va el control? *Revista Contaduría UdeA*, 96-104.
- Martínez, C. (1998). El autocontrol. *Revista Contaduría UdeA*, 122-142.

## 2. SISTEMAS DE CONTROL INTERNO: ¿instrumento gerencial u obligación legal?

*Jaime Alberto Guevara Sanabria*  
*jguevara40@gmail.com*

*Auxiliares de investigación:*  
*Kenia Mileth Gómez Lobo*  
*Geison Alejandro Bustamante Zuleta*  
*Steven Espinoza Montoya*

### RESUMEN

Este capítulo tiene como objetivo presentar el estado del Arte de la línea de Control Interno (en adelante C.I.), del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia, el cual servirá como instancia básica de consulta para futuras investigaciones en esta área.

La característica principal del estudio desarrollado fue la identificación de modelos de Sistemas de Control Interno (en adelante SCI) de aceptación mundial y nacional, encontrando que uno de los más destacados es el modelo propuesto por el “Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission” (en adelante COSO), el cual es aplicado como instrumento de Control Organizacional de la gerencia y es un elemento indispensable para el cumplimiento de los objetivos y desarrollo de éxito de las empresas, asimismo y, debido a las exigencias del mercado, y especialmente a los requerimientos legales de información financiera de alta calidad, se reconoció una marcada tendencia de regulación del C.I. sobre el reporte de la información financiera, especialmente sobre aquellas que tienen sus instrumentos de patrimonio en mercados públicos de valores, de esta forma C.I. paso de un apoyo para el beneficio de las empresas a una exigencia de tipo legal de obligatorio cumplimiento para las organizaciones.

**Palabras Clave:** control interno, Sistema de Control Interno, COSO, MECI, Proceso de reporte de la información financiera, Códigos de Buen Gobierno, Estado del Arte.

## Introducción

Iniciar la recopilación del Estado del Arte de la línea de investigación de C.I. y de Procesos Contables, se convirtió en un reto para los autores, especialmente por el amplio espectro de documentos relacionados sobre este tópico, sin embargo, muchas de las lecturas se referían solamente a aplicación de los modelos de C.I. a uno u otro sector de la economía o a un área puntual dentro de la organización, por ello y para efectos del presente trabajo se instaló un filtro previo, el cual consistió en seleccionar artículos de revistas consideradas referentes en la línea de C.I. tanto nacional como internacionalmente y fue complementado con lecturas de normatividad, que son obligatorias para la presentación de reportes de la información financiera en los diferentes países, para el caso de la producción literaria sobre la línea investigada, en la Universidad de Antioquia, se incluyeron capítulos de libros y tesis de grado.

Se empezará entonces con el concepto de la línea de investigación de C.I. y Procesos Contables del departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia, para posteriormente centrarnos exclusivamente en el C.I., por considerarlo fundamental dentro de la línea mencionada anteriormente, para lo cual se inició con una breve reseña de la evolución del C.I., para analizar las tendencias, conceptos, autores y metodologías desarrolladas tanto a nivel nacional como por la Universidad de Antioquia.

Se analizarán los modelos de C.I., mundialmente aceptados, por considerarlos el enlace entre la parte teórica y la práctica, los cuales son de aplicación no solamente por las grandes corporaciones, sino en general, por cualquier tipo de empresa que quiera mejorar en el cumplimiento de sus objetivos organizacionales.

Tanto en la parte nacional e institucional, como en el plano internacional han sido tenidos en cuenta las recientes tendencias que se tiene sobre el SCI, en cuanto al cumplimiento legal, el cual está definido por medio de normas, Decretos o Leyes, emitidos por los diferentes países. Esta tendencia es igualmente identificada en autores como Ramírez (2001), Vilorio, (2005) y Cañibano y Pedroza (2008), que hacen referencia a la importancia del C.I. por parte del Estado, ya que es fundamental que se cuente con un mínimo de reglas para garantizar la seguridad razonable, en la ejecución de diversos procesos dentro de las organizaciones, que conducen a la emisión de reportes de su información financiera de carácter pública, por parte de las entidades vigiladas.

## Línea de Control Interno

El Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia (2006) define la línea de investigación de C.I. y de Procesos contables, como un instrumento fundamental para que la Contabilidad contribuya al crecimiento de las organizaciones por medio del desarrollo de bienes y de servicios contables, para poder ayudar a las entidades al logro de



sus objetivos empresariales, el C.I. y los Procesos Contables deben ser creados y desarrollados eficientemente, de tal forma que cumpla con las expectativas de las organizaciones y de personas interesadas. La línea de investigación integra también aspectos relevantes del C.I., como lo es su concepción, evolución y desarrollo en el tiempo, sus tendencias y aplicaciones, su normatividad y sus actuales discusiones.

Para propiciar el aporte sobre el Estado del Arte del C.I., es necesario de ante mano conocer lo que significa la palabra “Control”, que viene del francés “*contre role*”, es decir, contra el rollo. Rollo se refería al papel que era un duplicado del original. En tiempos medievales, este segundo rollo era usado para comprobar la autenticidad del original. Este método era llamado contra “*rotulus*” en latín<sup>1</sup>. Se entiende entonces por control el hecho de comprobar una serie de resultados obtenidos, a partir de unos objetivos planteados, de esta manera es importante diferenciar el término control del C.I. (Cordovés, 2001) pues en la realidad dichos conceptos suelen ser confundidos por las organizaciones, ocasionando que no se contemple la importancia de estos en la empresa. Por una parte, el control es una etapa del proceso administrativo en las organizaciones, el cual está enfocado a la vigilancia y la observación, con el objetivo de mantener o mejorar los resultados en cada uno de sus procesos; mientras que por otra, el C.I. es una estrategia diseñada por la gerencia con la cual se puede proteger los activos, disminuir los riesgos y crear confianza en la información financiera.

El C.I., a nivel administrativo y organizacional es visto como un sistema, (Johansen, 2004), es decir, como un conjunto de principios y de elementos que interactúan y que mantienen una interrelación constante, proporcionando sinergia en los logros alcanzados. En este sentido, el SCI en las empresas se enfoca, igualmente en la consecución de resultados, según con los fines de la administración desde mecanismos cualitativos, como el factor de la calidad, cuantitativos relacionados con indicadores financieros y de gestión, que miden el impacto en diferentes etapas o ciclos de dichos efectos en una organización (Amat, 2003).

Actualmente, existen múltiples definiciones de C.I. concebidas en diferentes contextos, tanto a nivel nacional como a nivel internacional, las cuales definen de forma semejante el SCI en las organizaciones, variando en detalles simples, pero siempre enfocados en una sola dirección, el logro de los objetivos empresariales.

## **Evolución**

Según Franco (2001) el C.I. se viene desarrollando desde tiempos remotos, sin embargo en la evolución del C.I. se identifican dos corrientes importantes que tuvieron un hito en el desarrollo del mismo y son la corriente latina con origen en el Estado y en su acción de intervención, orientada al cuidado de los bienes públicos, fuertemente ligado al derecho de carácter permanente y autoritario y como actividad básica de vigilancia y de control y

<sup>1</sup> Etimología de Control. Extractado el 24 de julio de 2012 desde <http://www.etimologias.dechile.net/?control>.

de la vertiente denominada anglosajona, surgida de las doctrinas del liberalismo clásico, en sus ideas de Estado mínimo y de la libertad extrema de mercado, en esta vertiente se define el control como una guía, como un impulso correctivo, donde subyace la idea de acción correctiva inmediata, siendo pues una inclinación más positiva, (Laski, 2006). De la vertiente anglosajona se identifican adicionalmente dos corrientes: el modelo clásico, el cual, tiene origen en Holanda aproximadamente en el siglo XV con la creación de empresas navieras, donde se da la separación de la administración del capital y la propiedad, como dos factores independientes al momento de administrar una empresa (Franco, 2001). Y el modelo neoclásico que se desarrollo en el siglo XIX cuando los sistemas de información y las técnicas contables tuvieron su apogeo y al mismo tiempo se inició la denominada administración científica, en la corriente neoclásica presenta la división entre C.I. financiero y C.I. operacional y observa la segregación del trabajo, por medio de las funciones asignadas y la relación con la jerarquía organizacional.

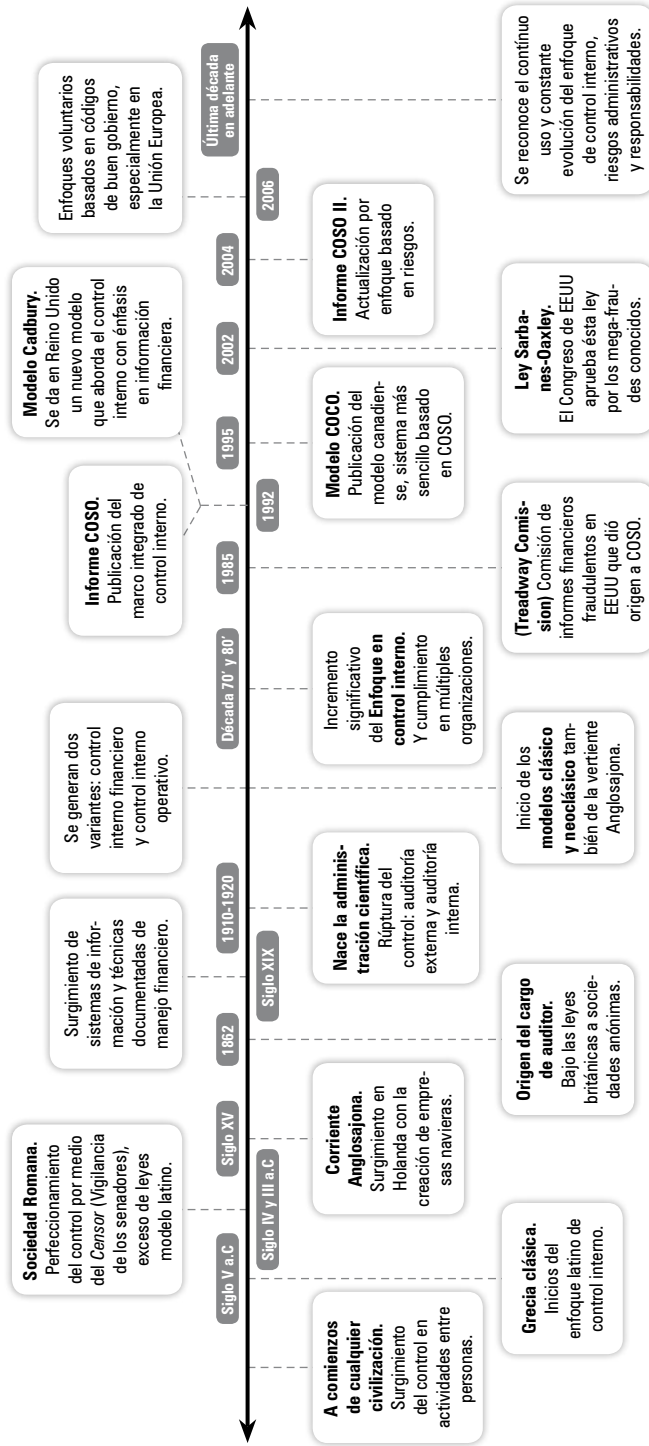
En suma, la vertiente anglosajona ha tenido gran aceptación en el modelo empresarial vigente, debido principalmente a cualidades como la independencia, acción correctiva, estructura definida, entre otras y ha tenido significativa influencia sobre la economía mundial y la administración empresarial.

Siguiendo la línea del tiempo, a principios de la década de los 90 aparecen los modelos de SCI que marcaron el desarrollo empresarial y se convirtieron en verdaderos referentes de cualquier teoría o aproximación de esta línea de investigación, es indudable el aporte para las teorías organizativas los modelos de SCI, como COSO, COCO, y Cadbury, entre otros, los cuales y debido a su importancia, serán analizados en detalle más adelante.

A principio del siglo XXI y debido a efectos coyunturales como los grandes mega fraudes, en donde se volvió evidente la necesidad de tener un reporte de información financiera con altos estándares de calidad, aparecen los conceptos de SCI sobre el reporte de información financiera basado en normas legales, siendo uno de los primeros ejemplos la ley Sarbanes Oxley en los Estados Unidos e igualmente se desarrollo el enfoque basado en los riesgos administrativos denominado COSO II o COSO ERM.

Finalmente, aparecen los enfoques voluntarios basados en códigos de buen gobierno, especialmente en el contexto de la Unión Europea, en este enfoque lo más importante es que cada empresa decida si integra en su organización sistemas apropiados de administración denominados “Buen Gobierno”, estos estándares de administración incluyen, entre otros, un adecuado SCI sobre el reporte financiero, Comités de Revelaciones y Comités de Auditoría. Véase cronología de la evolución en la (figura 1).

**Figura 1. Evolución cronológica**



Fuente: Diseño propio

La evolución de C.I. desde el punto de vista de la auditoría, ha evolucionado en tres etapas, según Mantilla y Cante (2005) estas etapas son: la generación de los esquemas de revisión que viene de la edad media a 1880, en donde el C.I. era netamente empírico y se enfocaba en asuntos contables, como en la verificación de la partida doble; la atestación de 1880 a 1990, la cual se caracterizó por tener un marco legal extenso debido a la importancia adquirida del C.I. y por último, el aseguramiento desde 1990 hasta la actualidad, donde se evidencian el SCI más estructurado y con fuertes bases conceptuales.

Para sintetizar, es posible afirmar que el SCI ha ido evolucionando a medida que se transforman los mercados, surgen tecnologías de la información, cambia la estructura organizacional y se van presentando nuevas situaciones de las realidades empresariales, que requieren tratamientos diferentes. Es preciso hacer hincapié en que los SCI en un principio no eran regulados por los Estados; el C.I. pasó de una perspectiva liberal, donde las empresas lo implementaban porque querían mejorar sus procesos y en general para la ejecución de sus objetivos empresariales, y concluir en una perspectiva necesaria y reglamentada, para su cumplimiento, es de anotar que los códigos de buen gobierno aunque son de carácter voluntario, finalmente, terminan convirtiéndose en elementos obligatorios para las organizaciones por ser un referente importante en las dinámicas del mercado.

## **Control Interno en Colombia y en la Universidad de Antioquia**

En Colombia autores como Peña (2007); Guerrero (2011) Y Ramírez (2001) hablan sobre las bondades del SCI, en donde este proporciona elementos de información financiera confiable, detección y prevención del fraude y en general facilita el cumplimiento de los objetivos organizacionales, tanto en las entidades privadas como públicas.

Dentro de las contribuciones al desarrollo del C.I. en el País, están las relacionadas con las metodologías de autocontrol planteadas por López (2001), Peña (2007), Mejía (2005) y Estupiñán, (2006). Este concepto se enmarca a un SCI bien estructurado, donde todas las personas que integran la organización conozcan la importancia de cada una de sus labores y creen un ambiente de confianza, lo que origina el autocontrol, esto depende en su mayor parte del nivel de cultura hacia el control que exista en las organizaciones. Por su parte Cepeda (1997), dirige su trabajo hacia el logro de mecanismos diligentes de evaluación o auditoría del C.I. cuyos efectos, sean útiles para que el auditor proyecte y fije un alcance, la naturaleza y la extensión de los procedimientos de auditoría por aplicar.

Otro de los aportes está dado por Mejía (2002), a los problemas identificados en la aplicación de SCI en las pequeñas y medianas empresas en Colombia, el cual consiste en proponer un SCI definido por tres componentes o subsistemas: sistema de diagnóstico, sistema preventivo y sistema ejecutivo. La pertinencia de este modelo se basa en el análisis del costo-beneficio, asociado a las Pymes y que, realmente se adecue a sus necesidades y a sus objetivos empresariales que, definitivamente son distintos a los objetivos de las grandes corporaciones.

Es posible afirmar que el porvenir del C.I., según el autor Colombiano Sánchez (2006), será acorde con las redefiniciones de los antiguos paradigmas que está haciendo la sociedad y a nuevos escenarios que marcan la era de la revolución tecnológica y que permite vislumbrar nuevos ideales, nuevas reglas e incluso nuevos estilos de vida propios de un mundo globalizado, donde los riesgos y las oportunidades cambian de manera permanente, el C.I. no es ajeno a estos sucesos, también se ha redefinido.

Por otro lado el Departamento de Ciencias Contables, de la Universidad de Antioquia, desde hace varios años tiene inmerso en su andamiaje académico una línea de investigación dedicada al C.I. y procesos contables. En el desarrollo de diversos proyectos de aula, principalmente los que se fundamentan en el saber contable, existe un hilo transversal en los procesos organizacionales explicados a los estudiantes de Contaduría Pública, dicho hilo es el C.I.

Entre los autores Institucionales, Flórez, Cano y Ruiz (2009) concuerdan en que el C.I. en las entidades ha sido construido desde la Teoría de Sistemas, concebido como un conjunto de elementos seleccionados e implementados por la administración, que interactúan y están relacionados entre si, con el objetivo de brindar seguridad razonable a todas las operaciones efectuadas en la organización, a su vez Montilla, Montés y Mejía (2007) ponderan en que la columna vertebral de los Sistemas de Información Contable es la planeación de las actividades desarrolladas en un modelo de C.I., también Restrepo (2001), plantea que el C.I. se ve obligado a evolucionar, integrando nuevos elementos o adecuando subsistemas que permitan una mayor inspección y vigilancia sobre la realidad económica de la organización, en cada uno de sus procesos y macro procesos, por su lado, Obando (2001) indica que tanto las organizaciones de carácter privado, como las públicas deben tener implementados SCI, para el cumplimiento de sus necesidades.

A su vez, López (2001), actual profesor de la Universidad de Antioquia, plantea que el C.I. ha evolucionado a raíz del progresivo incremento de la incertidumbre en las organizaciones, esto ha sucedido tanto en Colombia, como en el resto del mundo, pero dicha situación sirve de justificación para interrogarse sobre el papel que juega la Revisoría Fiscal y como esta debe adecuarse al entorno actual y proyectarse hacia el futuro. En los trabajos de grado del departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia, como los de Angulo, Quiroz y Sánchez (2008); Bilbao, García y Ríos (2009); Gómez, Londoño y Salazar (2011) y Álvarez y Cardona (2008) se resalta la importancia de un SCI para la salvaguarda de activos, minimización de riesgos y sustentabilidad del proceso contable, entre los más destacados.

Es de resaltar que de los 21 artículos o tesis de grado consultados tanto en el contexto nacional como de la Universidad de Antioquia, el tema más desarrollado es el relacionado con el C.I. como instrumento de la administración con el 52% de los trabajos, le siguen el 23% de trabajos que desarrollan el tema del C.I. como marco aplicativo de cumplimiento legal, el 19% de los estudios hacen referencia al C.I. como fundamento para la evaluación de las compañías e instrumento del auditor interno y solo se identificó un 6%

de trabajos que desarrollan una alternativa para el SCI aplicable a las pequeñas empresas en Colombia.

Por lo anterior, la metodología escogida por la mayoría de los autores colombianos y de la Universidad de Antioquia es la Investigación Reflexiva a Priori (IRA) con el 48% de los estudios, esta metodología, en breves términos, se refiere a estudios de casos, aplicaciones de modelos y en general sobre reflexiones y comparaciones de lo que significa el C.I., el 29% de las producciones se llevaron a cabo con una metodología Empírica Cuantitativa Básica, el 14% de las referencias son investigaciones documentales, los cuales se basan en análisis riguroso de los textos, concluyen a partir de la observación y presentan la debida conclusión, finalmente se encontró un 8% de trabajos los cual utilizan otro tipo de metodología. Es de anotar que no se identificaron estudios con la metodología de Investigación Empírica Cuantitativa, basada en modelos estadísticos complejos.

Muchas de las producciones analizadas están basadas en los lineamientos teóricos de los modelos de C.I. internacionales, es decir, análisis o conceptos basados en COSO, con variaciones en su aplicación o implementación, a pesar de que en Colombia la característica de las compañías son Mipymes o Pymes, cuyas estructuras no son aptas para aplicación de modelos de referencia internacional, infortunadamente la propuestas de nuevas tendencias aplicables a este tipo de empresas no han tenido el suficiente eco en la actividad empresarial y en la académica.

Se resalta que tanto institucionalmente, como en el país, fue difícil la consecución de los artículos publicados en revistas reconocidas, base para el desarrollo del presente análisis, ya que la mayoría de escritos están publicados en internet mediante Blogs o similares, de ponencias expuestas en los diferentes eventos nacionales, que en algunos casos no están autorizados para ser publicados, lo que indica que en Colombia y en la Institución y a pesar de la experiencia y del saber de los profesionales y autores en el tema de C.I. no se publican los diferentes trabajos o disertaciones. La causa posiblemente es que en este tema el componente teórico está siendo superado por la parte pragmática ya que los profesionales y los autores se destacan en los temas de implementación de los modelos, tanto ordenados por la ley, como es el caso de MECI o de los modelos ya reconocidos, internacionalmente.

## **Marco Legal en Colombia**

De acuerdo a la Circular Externa 014 de 2009 emitida por la Superintendencia Financiera de Colombia, es necesario que las compañías que tienen instrumentos de financieros en la Bolsa de valores de Colombia implementen SCI basados en el informe COSO (Prada, 2009), no obstante, mediante la Circular Externa 038 de 2009 de la misma Superintendencia Financiera, se delimitó el alcance, exclusivamente para las entidades vigiladas por ella.

Para las sociedades que no sean públicas, vigiladas por otras Superintendencias, no hay obligatoriedad de un SCI, sin embargo podemos asociarla al trabajo que en Colombia ejerce el Revisor Fiscal, en donde, desde el punto de vista del trabajo de auditoria nos hablan de que “se debe obtener un entendimiento suficiente del C.I., con el fin de planear la auditoría y para determinar la naturaleza, en oportunidad y en extensión de las pruebas por ser desempeñadas” (Art 7 ley 43 de 1990), esto presupone que las compañías deben implementar un SCI, sin embargo no se especifica cual.

Para el sector público en Colombia, el SCI se reglamentó por medio del decreto 1599 de 2005, mediante la adopción del modelo MECI, obligatorio para las entidades cobijadas por la ley 87 de 1993; este modelo es un SCI cuyo propósito es orientar a las entidades, al cumplimiento de los objetivos institucionales y a su vez a los fines esenciales del Estado. Es una respuesta que nació de la investigación de la Agencia de Cooperación Internacional USAID y la Universidad Eafit (Montilla, Montes y Mejía, 2007); que adopta varios elementos de gestión, tomados de estándares internacionales como el COSO, CAD-BURY, COCO y la estructura Cobit. La obligatoriedad de estas prácticas se asume según la Universidad EAFIT (2003), cuando La Asamblea Nacional Constituyente convocada para introducir transformaciones decisivas en el Estado Colombiano, estipuladas en la Constitución de 1991 en los artículos 209 y 269, crea la necesidad de establecerla en las entidades del estado como un dispositivo esencial para su administración.

El MECI cuenta con tres subsistemas: de control, de gestión y de evaluación. Cada uno de estos contiene tres componentes y a su vez cada componente enmarca algunos elementos que se convierten en guía para la instalación de dicho sistema; la evaluación independiente y objetiva del desarrollo, mantenimiento y mejoramiento continuo del Modelo Estándar de C.I. estará a cargo del Jefe de la Oficina de C.I., Auditor Interno o quien haga sus veces en la respectiva Entidad (Decreto 1599, 2005). Con el MECI se busca unificar SCI en las entidades estatales, dando flexibilidad también para adaptarlo según las características propias de cada ente y creando cultura organizacional, de igual forma pretende facilitar la evaluación por parte de los organismos de control del Estado.

Como declara Carmona (2008) En el C.I. del sector público es indispensable la Intervención General de la Administración del Estado, ya que este como ente encargado de la fiscalización del gasto público, debe de contribuir a su eficacia y evidenciar medidas por tomar en caso de que no se produzca el gasto público. Es importante tener claras las condiciones que existen para cumplir con lo establecido en las leyes y los esfuerzos aplicados para una oportuna modificación. Así, que es imprescindible examinar todos los temas relacionados con el control como el presupuesto, la transparencia, el gasto público, entre otros, con el objeto de aumentar su autonomía funcional como Estado.

## Desarrollo internacional del Control Interno

Autores internacionales, como Tanarro, (2003) dicen que el SCI tiene como fin cuidar los activos de la organización y ayudar a cumplir con las estrategias diseñadas por esta misma, de igual manera Durand, (2005) hace alusión a objetivos del C. I. entre los que está el cumplimiento normativo, salvaguarda de activos, eficacia y eficiencia de las operaciones y fiabilidad de la información financiera. Por otra parte, algunos autores como Hernández y Hernández (2005), Hernández y Anton (2008) y Varela, Verini y Scarabino (2009) señalan las aplicaciones específicas de C.I., en áreas operativas de la Organización como el departamento de compras, la sección de nómina y el mercado asegurador.

Para efectos de identificación de una metodología internacional sobre los temas relacionados con el C.I., se tomaron 27 trabajos extractados de revistas reconocidas, encontrando diferentes metodologías, la más común en la Investigación Reflexiva a Priori, con el 32% de las fuentes referenciadas, llama la atención los artículos escritos por el autor DE-LOITTE (2004), en la enlaza entre los modelos metodológicos con la práctica empresarial.

La segunda metodología utilizada es la Investigación Documental con un 11 %. En ella se destaca el trabajo del español Dorta (2005) quien presenta un profundo análisis de las teorías organizativas relacionadas.

Se identificaron otras metodologías, entre ellas, la Investigación Empírica tanto Cuantitativa como Cualitativa, Investigación Socio Cualitativa y la utilización del método Delphi, de este grupo se subraya el trabajo de Cañibano y Pedroza (2008) donde se utilizó una metodología Delphi, es una variación de la Investigación Empírica Cualitativa basada en la opinión de expertos.

Sobre los temas identificados de las lecturas abordados, se encuentran que el 33% de los estudios desarrollan el C.I. como estrategias administrativa, el 25 % abordan como marco aplicativo para el cumplimiento legal, el 22% hablan del mismo como complemento a la Auditoría y, finalmente otro 20% señalan nuevas tendencias y otros temas relacionados con el Control.

En el mundo surgen tendencias para que las organizaciones comiencen a originar sistemas de información de alta calidad, fundamentales para crear confianza entre los inversionistas, prevenir elementos de fraude, tener bases razonables para liquidación de impuestos, entre otros factores relevantes (Cañibano y Pedroza, 2008). Es así como los países preocupados por la calidad de la información financiera por las compañías en su jurisdicción han optado por implementar SCI, enfocados en mejorar el proceso de reporte de la información financiera, con mecanismos, ya sea de tipo legales o exhortando a las organizaciones, para que mediante sistemas de gobierno corporativo y de forma voluntaria, se implementen las medidas adecuadas de Control sobre la información financiera y no financiera, que emiten al público en general (Durand, 2005).



Una de las novedades observadas en el desarrollo del C.I. es la inscrita en el estudio de Henri y Marc (2010) en la cual se examinan diversas consideraciones ambientales dentro del mismo y se proponen sistemas de medición basados en desarrollo ambiental y económico, este método es identificado como Eco-control.

Por otro lado, se referencia a Durand (2005), quien hace una propuesta adicional a lo descrito por COSO, proponiendo un modelo en donde se tengan en cuenta la parte obligatoria y una voluntaria la cual se debe basar en los informes de la Auditoría Externa como insumo para su sistema.

Sin embargo, dentro de las tendencias de C.I., no se han visto grandes desarrollos desde el año 1992 con la aparición del informe COSO y la posterior evolución a COSO ERM, en el año 2004, evidenciando que los autores corporativos son los que predominan y los que originan en cada momento actualizaciones y nuevas interpretaciones de sus modelos, para facilitar su aplicación en el ámbito organizacional. Se anota que COSO, ha tenido un impacto mundial al ser aceptado e implementado en un sin número de entidades, ya que representa la satisfacción de los objetivos corporativos, en cuanto a su ambiente operativo, de sistemas de información y de requerimientos legales de empresas de todo tipo de características, a nivel mundial (Dorta, 2005).

## **Modelos de Control Interno**

Cada modelo de C.I. propuesto por una organización o persona, que es aceptado en el medio para el cual fue desarrollado, en palabras de (Franco, 2001) poco a poco se convierte en una institución independiente, con una estructura de técnica con procedimientos. Cada país, organización, o entidad posee o desarrolla un SCI según diferentes factores y necesidades, como el entorno en el que interactúa, su base cultural, el sector económico, su ámbito político y social, entre otros, para ofrecer una respuesta teórica a las necesidades de administración y gestión de las compañías, de igual forma ofrecen marcos de referencias obligatorios para los auditores al momento de aplicar sus respectivas evaluaciones independientes sobre su eficacia operativa. A continuación se describen algunos modelos que han tenido gran trascendencia en el mundo, escogidos según numerosas citas que se observaron en la recopilación de este Estado del Arte.

### **Modelo COSO (Committee of Sponsoring Organization)**

En septiembre de 1992 la comisión nacional sobre reportes financieros fraudulentos, de los Estados Unidos (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) COSO (1992), emitió su modelo de estructura del C.I. en su informe COSO I (ver figura 2), cuyo objetivo es promover la creación de una cultura organizacional, a partir de un cambio en el pensamiento del cuerpo administrativo, en donde todos los elementos de la compañía deben tener el mismo enfoque hacia el mejoramiento de los fines de la organización, integrando así a la compañía, con una misma dirección. COSO pretende demostrar la importancia de ejecutar un adecuado SCI y para ello, plantea cinco compo-

nentes: Ambiente de Control, valoración de riesgos, actividades de Control, información, comunicación, y monitoreo. Se desarrollan a lo largo de la organización para cumplir con los objetivos empresariales, que son de cumplimiento legal, operativo y de reporte de la información financiera. La correcta implementación de los cinco componentes crea una armonía en el sistema empresarial, favoreciendo el buen desarrollo de las empresas

**Figura 2. Componentes del modelo COSO**



Fuente: Diseño propio basado en el informe COSO.

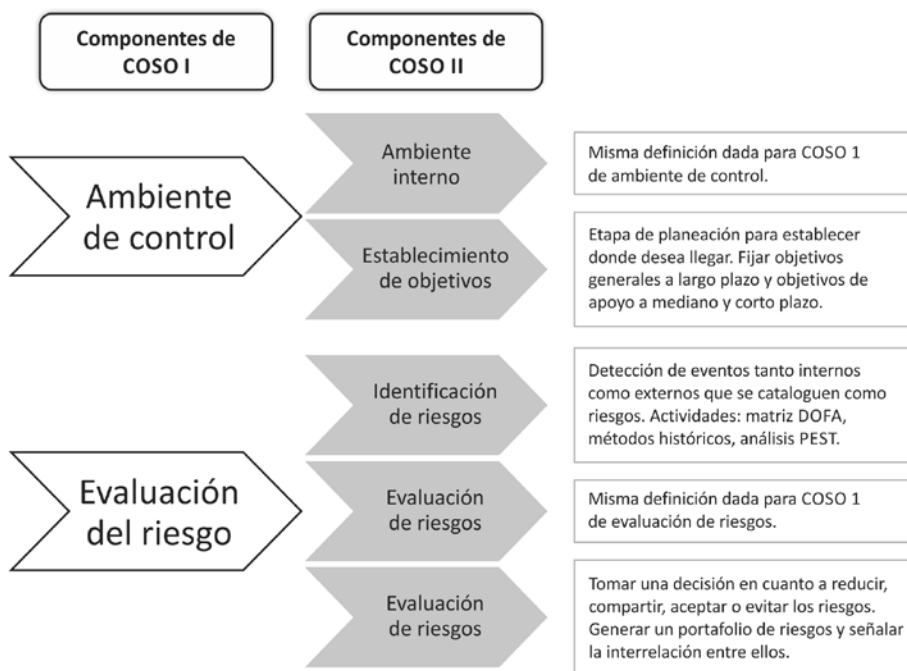
Una de las ventajas de COSO es el rompimiento con los antiguos conceptos de C.I. Administrativo y C.I. Contable, ya que da un status al segundo que cubre toda la organización (Dorta, 2005)

### Modelo COSO II – ERM (Enterprise Risk Management)

COSO II es el resultado de la evolución del modelo COSO, el cual se efectuó en el año de 2004, este informe se generó en razón a una serie de hechos que afectaron el mundo organizacional, como escándalos e irregularidades que trajeron consigo la pérdida de confianza por parte de los inversionistas y el público en general, (Castroman y Porto, 2005).

Este informe además de complementar las particularidades del COSO I, está basado en la administración de riesgos empresariales o corporativos, ya que como se puede observar en la figura 3, COSO II profundiza y desglosa en elementos nuevos, los componentes de evaluación de riesgos y actividades de Control presentes en COSO I, para brindarle un concepto más amplio a la gestión de riesgos sobre el sistema de información financiera, como se define a continuación: La gestión de los riesgos empresariales es ejercida por el personal administrativo, donde intervienen todos los miembros de la organización. Su objetivo es encontrar situaciones que puedan afectar el funcionamiento de la empresa y en consecuencia, garantizar una seguridad razonable relacionada al cumplimiento de los fines corporativos. (COSO II, 2004).

**Figura 3. Relación de componentes entre COSO y COSO II**



Fuente: Diseño propio basado en el informe COSO II

### Modelo CADBURY

Emitido por el CADBURY Committee de Reino Unido, en noviembre de 1992. Su sistema propuesto de C.I. es un modelo similar al de COSO, en cuanto a sus objetivos, elementos y componentes. Sin embargo, la diferencia radica en dar más importancia al uso adecuado de la información financiera, es decir, pretende que la información sea confiable y presente altos índices de objetividad y con esto llevar a la empresa a la toma de decisiones de una manera acertada y transparente. Los componentes que se encuentran

en este informe son cuatro: ambiente de Control, actividades de Control, mayor evaluación de riesgos y vigilancia. Estos en su conjunto, ayudan a las entidades, interponiendo un escudo contra el mal manejo de la información y los posibles riesgos o eventos que puedan distorsionar el giro normal del negocio (CADBURY, 1992).

De igual manera, este modelo le da importancia a las políticas de gobierno y al código ético en las organizaciones, por lo cual plantea que los valores éticos en una entidad deben ser seleccionados de una manera justificada, basados en los objetivos de la administración, para crear un ambiente laboral adecuado, una sólida estructura corporativa, bajas tendencias al fraude y a revelar de manera fidedigna, la realidad económica de la empresa.

### Modelo COCO

Este modelo es el resultado de una investigación y un análisis del modelo COSO por parte del *Canadian Criteria of Control Committee COCO* (1995), consejo que hace parte del Instituto Canadiense de Contadores Certificados (CICA). Esta investigación fue desarrollada con el objetivo de simplificar la aplicación del SCI por aplicar en Canadá.

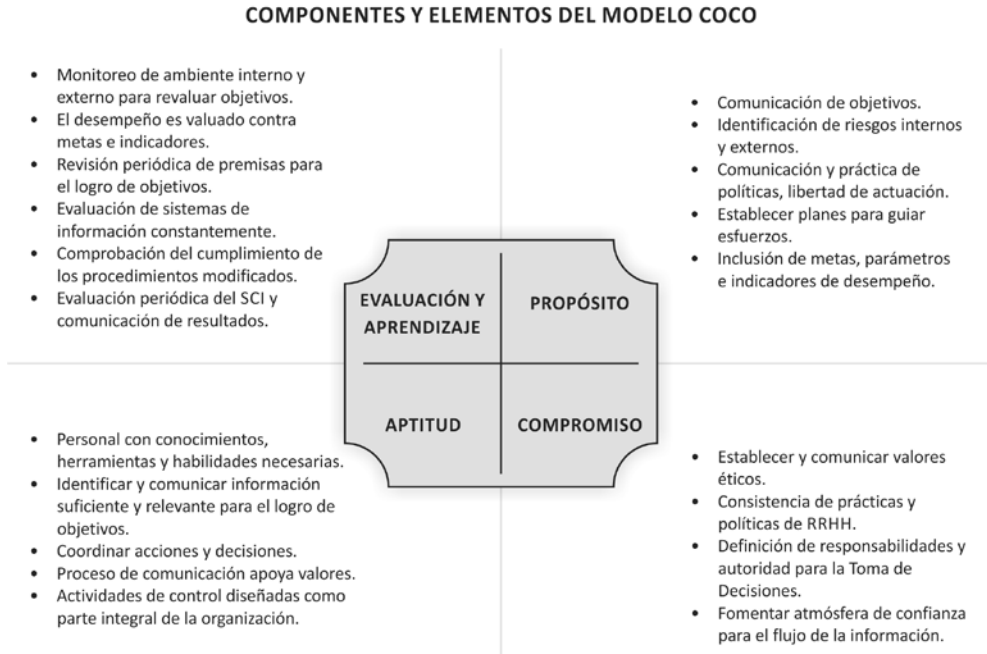
El propósito del COCO se fundamenta en otorgar una guía u orientación a la entidad para diseñar y evaluar el C.I., y a partir de esto proveer reportes o informes que determinen si, realmente existe una seguridad razonable en los procesos y analizar en qué punto se encuentra la empresa en cuanto al cumplimiento de los objetivos.

Precisamente el COCO nace cuando el mundo comienza a discutir sobre la globalización, las tecnologías de la información y la economía del conocimiento. Por ello, pretende medir las consecuencias del uso o no, de las tecnologías emergentes y del impacto sobre el recurso humano, ya que se requiere menos personal y menos estructura organizacional, pues crea una sencillez en los niveles jerárquicos de la empresa y los procesos operativos se tornan más tecnificados, automáticos y especializados con la llegada de la tecnología. COCO le da una importancia mayor al accionista o propietario, al posible inversionista y a los terceros en general, que estén interesados en conocer y comprender una determinada compañía.

COCO plantea 20 criterios generales en vez de componentes interrelacionados como los usados en el COSO y el CADBURY. Estos criterios evidenciados en la figura cuatro, deben de ser utilizados por todos los miembros de la organización y son compilados en cuatro grupos o etapas que están divididas en cuanto al propósito, el compromiso, o la aptitud y en cuanto a la evaluación al aprendizaje, últimos términos que conforman un solo grupo.

El informe COCO se diferencia de COSO por el aumento de las necesidades de la sociedad y tiene un eje novedoso basando el C.I. en la teoría del comportamiento (Dorta, 2005).

**Figura 4. Componentes y elementos del modelo COCO**



Fuente: Diseño propio basado en el modelo COCO.

Los criterios mencionados en cada uno de los grupos, conforman un ciclo lógico de acciones por cumplir, para el logro de los objetivos organizacionales que también proporcionan en su conjunto, sinergia para cada uno de los procesos del negocio.

### Modelo COBIT

Surge en 1996 ante la necesidad de una estructura que ayude a las organizaciones a liberar eficientemente en sistemas informáticos, responsabilidades relacionadas con el control. El COBIT (*Control Objectives for Information and Related Technology*), nace al igual que varios modelos de C.I., basándose en el informe COSO, con un enfoque dirigido a las tecnologías de la información, es decir, busca relacionar todos los sistemas informáticos que posee una compañía, de manera que contribuyan a la eficiencia del sistema y administrados de tal forma que aporten información veraz, confiable y oportuna para la toma de decisiones y por ende contribuya en el logro de los objetivos. (ISACA, 2012).

### Marco legal a nivel internacional

A continuación se iniciará un análisis de lo que sucede en algunos países en lo relacionado con los SCI sobre el reporte financiero de obligatorio cumplimiento.

## Estados Unidos

Este país se convierte en un referente importante, debido a que en su normatividad local exige que cualquier empresa foránea que desee que sus acciones coticen en la bolsa de Nueva York debe implementar medidas especiales de Control, de acuerdo con las leyes locales.

Estados Unidos ha tenido una evolución en cuanto a las normas de C.I. en los últimos años, las cuales se empiezan a desarrollar a raíz de los grandes mega-fraudes ocurridos en ese país entre los años 1998 y 2002, lo anterior con el fin de recuperar la confianza de los inversionistas y del público en general, por ello se creó la ley Sarbanes Oxley conocida como “Ley SOX” la cual fue sancionada en julio de 2002, esta ley resalta la importancia de los estándares éticos en la ejecución de los estados financieros y sus revelaciones.

Dentro de los alcances de la mencionada ley se encuentra la sección 302, en la cual se asigna al CEO (Presidente) y CFO (V.P. Financiero) la responsabilidad para establecer, mantener, evaluar e informar la efectividad de los controles del proceso de reporte de la información financiera, comunicando a la Junta Directiva y al Comité de Auditoría las deficiencias significativas en controles a fraudes. En la sección 404 se exige al CEO y CFO, anualmente, declarar su responsabilidad para establecer, mantener y evaluar la estructura del C.I. en los procedimientos del reporte de información financiera basados en el mismo (DELOITTE, 2008).

La evaluación de la administración respecto del riesgo de una declaración equivocada, debe incluir la consideración de la vulnerabilidad que tiene la entidad frente al fraude.

Igualmente se creó la *Public Company Accounting Board* (PCAOB<sup>2</sup>), organismo encargado básicamente de vigilar a los auditores externos, quienes tienen una especial importancia, debido a que son los encargados de dictaminar la eficiencia operativa del SCI y a su vez dictaminan la razón de la información financiera emitida por las organizaciones. La PCAOB también emitió ciertas normas de procedimientos de Auditoría de obligatorio cumplimiento por parte de los auditores externos, y la más referenciada el “AS5”<sup>3</sup>.

## España

En España, según Solís (2006), desde 1997 se ha trabajado en códigos de buen gobierno, uno denominado código Olivencia, el cual era de carácter voluntario, se encargaba básicamente de proporcionar pautas administrativas a las juntas directivas de las sociedades

---

2 Es un organismo regulador en los Estados Unidos que supervisa los auditores y firmas de auditoría. El PCAOB tiene la autoridad para registrar y regular las empresas públicas de contabilidad y de investigarlas, para asegurarse de que cumplen con las leyes aplicables, fue creado posterior a la ley SOX . Parafraseado de <http://financial-dictionary.thefreedictionary.com/PCAOB>

3 “An audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements”, la traducción al español como Auditoría de Control Interno, a la información financiera, integrada con la auditoría de estados financieros.

anónimas, posteriormente en el año 2003 se creó la comisión *Aldama*, la cual instó a crear un sistema normativo relacionado con el C.I., basado en la identificación de riesgos por parte de la administración y supervisado por el comité de Auditoría. Finalmente, y para armonizar con los conceptos de la Unión Europea se aceptó el código común de buen gobierno que aunque es de carácter voluntario, incluye el principio de cumplimiento o de explicación, por parte de las compañías en su reporte financiero, es decir sustentar las razones para la no implementación de dicho código, debido a que dicha situación es castigada por el mercado según las encuestas aplicadas.

Lo ideal en España es la implementación de un sistema de información fiable que no sea tan costoso como el estándar de los Estados Unidos.

## **Holanda**

En Holanda se presentó la discusión sobre qué tipo de SCI se debería implementar, tomando finalmente la decisión de seleccionar como referencia el modelo COSO, con algunas modificaciones, especialmente en lo referente al Comité de Auditoría, este modelo se denominó “*the Peters committee*” y su aplicación era de carácter voluntario (Deumes, 2008), es importante mencionar que muchas de las principales compañías holandesas tienen sus acciones en negociación, en la Bolsa de Nueva York, razón por la cual, estas deben implementar en forma obligatoria el SCI sobre el reporte financiero basado en la ley SOX y con las reglas de auditoría del estándar AS5 emitidas por la PCAOB de los Estados Unidos. Sin embargo, para las empresas que solo cotizan en Holanda, su modelo de C.I., no incluye la obligatoriedad del Auditor Externo, la cual es la razón para que la aplicación de estos modelos sea más económicos que las aplicadas por la ley SOX (Van de Poel y Vanstraelen, 2007). Finalmente y según el trabajo de Deumes (2008) se concluyó que entre más dificultades tenían las empresas, las revelaciones asociadas a su C.I. eran mucho más optimas en comparación de aquellas empresas que no tenían conflictos o problemas internos, esta situación está asociada, posiblemente con temas culturales y de ética que inherentes a Holanda.

## **Conclusiones**

A partir de 1992 con la aparición del informe COSO y la posterior evolución de este modelo a COSO ERM en 2004, no se han visto nuevos desarrollos de aceptación mundial sobre C.I. La mayoría de los estudios consultados tanto a nivel nacional como internacional son trabajos de aplicación del modelo COSO o con variaciones o modificaciones basados en el mismo modelo. Son pocos los que proponen críticas constructivas sobre los modelos de C.I. existentes o desarrollan nuevas teorías para la creación de sistemas, que permitan a las compañías cumplir con sus objetivos empresariales.

Como novedades distintas de COSO encontramos algunos como el del Eco-control, en donde se examinan diversas consideraciones ambientales dentro del Control de Gestión y C.I.; y se proponen sistemas de medición basados en desarrollo ambiental y económico. Por otro lado se tienen las metodologías de autocontrol entre las nuevas directrices del C.I. y específicamente para el caso colombiano se encontró un modelo de aplicación para las pequeñas empresas.

A nivel mundial y ante la necesidad de tener información financiera real por parte de las organizaciones se han venido creando nuevas leyes o regulaciones relacionadas con el C.I. del reporte de la información financiera y de sus revelaciones, esta normatividad se viene generalizando en diferentes medios, incluyendo los códigos de Buen Gobierno, que aunque son de carácter voluntario, se convierten en elementos de obligación implícita que influyen indirectamente en las organizaciones, para el cumplimiento de estos marcos normativos.

Colombia no es la excepción, ya que el C.I. para las entidades públicas esta regulado por el modelo MECI y el C.I. sobre el reporte financiero de las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera, por la circular 014 de 2009.

En Colombia en términos generales y mayoritarios existe una actitud apática hacia la escritura y más hacia la investigación en el tema de C.I., lo anterior trae consigo que muchos de los tópicos que se puedan desarrollar, no encuentren capital humano suficiente que quiera abordarlos, ni se encuentra apoyo por parte del Estado.

A pesar de todos los modelos desarrollados sobre el SCI., finalmente es la parte humana quien efectúa los diferentes procesos de Control, porque crea un ambiente de confianza y de evaluación, que va desde la persona hacia todos los ciclos y subsistemas que conforma las organizaciones. Por lo anterior es necesario integrar dentro de las dinámicas del C.I. factores sociológicos que cubran el principal elemento de la organización: las personas.

En la actualidad son muchas las tareas por desarrollar, para crear modelos de C.I. eficaces, que sirvan para el cumplimiento de los objetivos de los diferentes tipos de organizaciones y que suplan las necesidades de los usuarios, este proyecto, ha de tener en cuenta las características de la empresa colombiana, la idiosincrasia de la gente y en general todos los temas culturales propios del país. Además debe ser desarrollado entre la teoría y la práctica, con el fin de estandarizar estas mejores prácticas de C. I., para que este se convierta, en un referente mundial.



## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Álvarez Garzón, F. A., & Cardona Chalarca, D. M. (2008). *Metodologías de Análisis de Riesgos en la Auditoría de Procesos*. Medellín: Universidad de Antioquia.
- Angulo Valdelamar, D. S., Quiroz Restrepo, O. Y., & Sánchez Giraldo, F. J. (2010). *Metodología de Control Interno para las Pequeñas Empresas "CIPE"*. Medellín: Universidad de Antioquia.
- Amat, J. M. (2003). *Control de Gestión*. GESTION 2000.
- Asamblea Nacional Constituyente. (1991) *Constitución política de Colombia de 1991*. R. Recuperado el 21 de Julio de 2012, de Secretaría del senado: [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/cp/constitucion\\_politica\\_1991.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/cp/constitucion_politica_1991.html)
- Bilbao Corrales, A. E., García Ramirez, B. A., & Rios López, Y. A. (2009). *El fraude Contable: Un Enemigo que Convive con las PYMES*. Medellín: Universidad de Antioquia.
- Cañibano Calvo, L., & Pedrosa Alberto, F. (2008). El Control Institucional de la Información Financiera. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 140, 795-830.
- Castroman Diz, J., & Porto Serantes, N. (2005). Responsabilidad Social y Control Interno. *Revista Universo Contabil*, Vol. 1. 2, 86-101
- Carmona Ibañez, P. (2008). Internal Control Risk Influence When Planning an Audit: An Empirical Study of COSO Conceptual Framework. *Spanish Accounting Review*, 10, 11-32.
- Cepeda, G. A. (1997). Auditoría y Control Interno. *Santafe de Bogotá : McGraw-Hill Interamericana*, 5-6.
- Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission. Coso (1992). *Internal Control - Integrated Framework*. United States.
- Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission COSO II- ERM. (2004). *Enterprise Risk Management — Integrated Framework*. United States.
- Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance and Gee and Co CADBURY (1992). *The financial Aspects of Corporate Governance* London.
- Congreso De Colombia. (s.f.). Ley43 de 1990. R. Recuperado el 21 de Julio de 2012, de Secretaría del senado: [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley/1990/ley\\_0043\\_1990.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley/1990/ley_0043_1990.html)
- Congreso de Colombia. (s.f.). *Ley 87 de 1993*. R. Recuperado el 21 de Julio de 2012, de Secretaría del senado: [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley/1993/ley\\_0087\\_1993.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley/1993/ley_0087_1993.html)
- Congress of the United States of America. (2002). Recuperado el 12 de Junio de 2012, de Ley Sarbanes Oxley: <http://www.interamericanusa.com/articulos/Leyes/Ley-Sar-Oxley.htm>
- Cordovés, G. C. (2001). El control Interno y el Control. *Economía y Desarrollo*, 129, 11-19.
- Criteria Control Board of the Canadian Institute of Chartered Accountants. COCO (1995). *Guidance on control*. Toronto,Ontario.
- Deloitte Development LLC. (2004). *Programas & Controles Antifraude*.
- Deloitte Development LLC (2008). *Una guía para mejorar la gobernabilidad corporativa mediante un control interno eficaz: una respuesta a Sarbanes oxley*
- Departamento Administrativo de la Función Pública. (s.f.). *Decreto 1599 del 20 de mayo de 2005*. Recuperado el 12 de junio de 2012, de Mineducación: <http://www.mineducacion.gov.co/1621/article-103223.html>
- Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia. (2006). *Recreando el Currículo*. Universidad de Antioquia. Medellín.

- Deumes, R., & Knechel, R. (2008). Economic Incentives for Voluntary Reporting on Internal Risk Management and Control Systems. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 27, 35-66.
- Dorta Velázquez, J. (2005). Teorías Organizativas y los Sistemas de Control Interno. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 22, 9-55.
- Durand Baquerizo, E. (2005). El Diseño de un Modelo Integrado de Información sobre Control Interno. *Universia Business Review*, 6, 88-101.
- Estupiñán Gaitán, R. (2006). *Control Interno y Fraudes* (2 ed.). ECOE.
- Flórez, Y. A., Cano Galindo, L. Á., & Ruiz Vásquez, A. M. (2009). *Metodología práctica y sencilla para evaluar e implementar el sistema de control interno en las pequeñas y medianas empresas*. Universidad de Antioquia, Medellín.
- Franco Ruiz, R. (2001). Evolución Histórica del Control. *Revista Legis del Contador*, 5, 195-222.
- Gómez González, R. V., Londoño Valencia, E. L., & Salazar Loaiza, V. (2011). El Control Interno como solución a las prácticas fraudulentas en las pequeñas empresas del sector de confecciones de la ciudad de Medellín. *Adversia*, 1-32.
- Guerrero Jiménez, J. M. (2011). Informe de Tendencias del Componente de Control y Auditoría. *Apuntes Contables*, 15, 225-236.
- Henri, J. F., & MARC, J. (2010). Eco-control: The influence of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 63-80.
- Hernández Fernández, J., & Hernández Mora, J. A. (2005). El Control Interno Operativo del Área de Compras. *Partida Doble*, 164, 42-57.
- Hernández Mora, J. A., & Anton Renart, M. (2008). El Control Interno en el Área de Personal. *Partida Doble*, 196, 60-75.
- Information Systems Audit And Control Association (ISACA) (2012). *Control Objectives for Information and Related Technologies [COBIT]: for information security*. 5th Edition. United States of America, 2012, 220 p.
- Johansen, O. (2004). *Introducción a la Teoría General de Sistemas* (1 ed.). LIMUSA.
- Laski, J. P. (2006). El Control Interno como Estrategia de Aprendizaje Organizacional: El modelo COSO y sus alcances en América Latina. *Gestión y Estrategia*, 30, 9-24.
- López C., O. (2001). Hacia Dónde va el Control? *Contaduría Universidad de Antioquia*, 39, 95-104.
- Mantilla, S. & CANTE, S. (2005). Auditoría del Control Interno. *Bogotá. Ecoe Ediciones*
- Mejía Quijano, R. C. (2002). Sistema de Control para pequeñas y medianas empresas (SI-COP). *Revista Universidad EAFIT* No. 125, Medellín, Pag. 73 - 86.
- Mejía Quijano, R. C. (2005). Autoevaluación del Sistema de Control Interno. *Ad-Minister*, 6.
- Montilla, O., Montes, C., & Mejía, E. (2007). Análisis de la Fundamentación del Modelo Estándar de Control Interno, MECI 1000:2005. *Estudios Gerenciales*, 47-75.
- Obando Cárdenas, J. O. (2011). *Control Interno y Plan de Gobierno 2010 - 2012*. GICCO, Medellín.
- Peña Bermúdez, J. M. (2007). *Control, Auditoría y Revisoría Fiscal* (3 ed.). ECOE.
- Prada Mancilla, E. (2009). Nuevo Enfoque Internacional del Sistema de Control Interno Colombiano como Elemento de Gobierno Corporativo. *Revista Internacional Legis de Auditoría y Contabilidad*, 39, 11-74.
- Ramírez Arboleda, L. O. (2001). El Control Interno como Elemento Fundamental de Gestión en las Entidades Estatales. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 39, 17-30.

- Restrepo Pineda, C. M. (2001). El Control en el Pensamiento Sistémico. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 39, 173-196.
- Sánchez, W. (2006). *Control Interno: Conceptual y Práctico*. Pereira: INVESTIGAR EDITORES.
- Solís, J. (2006). Control Interno Financiero: Ley Sarbanes - Oxley, primer año de aplicación y situación actual en España. *Partida Doble*, 180, 86-93.
- Superintendencia Financiera De Colombia. (s.f.). *CIRCULAR EXTERNA 014 DE 2009*. Recuperado el 1 de Julio de 2012, de Superfinanciera: [www.superfinanciera.gov.co/NormativaFinanciera/Archivos/ce014\\_09.doc](http://www.superfinanciera.gov.co/NormativaFinanciera/Archivos/ce014_09.doc)
- Superintendencia Financiera De Colombia. (s.f.). *CIRCULAR EXTERNA 038 DE 2009*. Recuperado el 13 de Junio de 2012, de Superfinanciera: [www.superfinanciera.gov.co/NormativaFinanciera/Archivos/ce038\\_09.doc](http://www.superfinanciera.gov.co/NormativaFinanciera/Archivos/ce038_09.doc)
- Tanarro Nemiña, F. (2003). Evolución y Práctica del Informe de Control Interno Contable. *Técnica Contable*, 658, 18-26.
- Universidad Eafit. (2003). Sistema de Control Interno para entidades del Estado. *Medellín: Universidad EAFIT*, 1-55.
- Van De Poel, K., & Vanstraelen, Ann. (2007) Management reporting on internal control and earnings quality: Insights from a “low cost” internal control regime. *Recuperado el 21 de junio de 2012, de American Accounting Association: www.aahq.org/audit*
- Varela, E. R., Verini, A. A., & Scarabino, J. C. (2009). Normas sobre Procedimientos Administrativos y de Control Interno de la Superintendencia de Seguros de la Nación y su Impacto en el Mercado Asegurador. *INVENIO*, 23, 65-79.
- Vásquez Valencia, L. A., & Fernández Pineda, J. C. (2011). Empresa y Control Interno: Reflexiones para el entendimiento desde los mecanismos disciplinarios. *Adversia*, 8, 67-81.
- Viloria, N. (2005). Factores que inciden en el Sistema de Control Interno de una Organización. *Actualidad Contable Faces*, 11, 87-92.

### 3. EVOLUCIÓN DE LOS PROCESOS DE AUDITORÍA: causas, impactos y tendencias

*Lina María Ochoa Bustamante*

*linaochoab@hotmail.com*

*Julián Esteban Zamarra Londoño*

*julianzamarra@hotmail.com*

*Auxiliares de investigación:*

*Leidy Marcela Correa Osorio*

*Sandra Marcela Agudelo García*

*Luisa María Rosero Vergara*

#### RESUMEN

El trabajo tuvo como objetivo identificar la huella que ha dejado la investigación en la línea de Procesos de Auditoría, al igual que su devenir, revelando los aportes más significativos realizados por la Universidad de Antioquia y por autores tanto nacionales como internacionales; al igual que los temas que aún faltan por explorar.

Metodológicamente es un trabajo descriptivo y reflexivo, llevado a cabo bajo un método de investigación tanto deductivo (se adquiere un conocimiento a partir de la observación del marco teórico) como inductivo (a través de la realización de fichas de lectura se realizan conclusiones sobre las huellas y el devenir de la auditoría).

Los resultados evidencian una estrecha relación entre las temáticas investigadas y los sucesos que acontecían en el momento, que fueron los que dieron forma a los cuestionamientos de los autores y motivaron sus investigaciones, generándose así una gran variedad temática en este estado del arte.

**Palabras clave:** Auditoría, fraude, crisis de confianza, normas internacionales de auditoría y calidad de la auditoría.

## Introducción

Un estado del arte permite determinar cómo ha sido investigada un área del saber, específicamente en tres momentos, evidenciando lo que se investigó, lo que actualmente se está investigando y cuáles son las tendencias para nuevas propuestas de investigación.

Considerando las bondades que ofrece un estado del arte para la comunidad investigativa, académica y profesional, surge la motivación por construir el estado del arte del área del saber relacionada con los procesos de auditoría, de tal forma que permita conocer la huella que ha dejado la investigación en este campo al igual que su devenir y tendencias para la profesión auditora.

Construir el estado del arte de cualquier ciencia o disciplina y compilar lo que se ha publicado al respecto se puede tornar un poco difícil, ya que inicialmente hay que limitar la búsqueda a una muestra representativa que sirva de base para reconstruir la huella que ha dejado la investigación e identificar su devenir próximo.

En el caso específico que ocupa este capítulo, procesos de auditoría, se diseñó una metodología que consiste en listar las palabras clave para guiar la búsqueda del material investigativo (dejando por fuera lo relacionado con revisoría fiscal y control organizacional, que corresponden a otras líneas de investigación); identificar y seleccionar las principales publicaciones en tres niveles, institucional (Universidad de Antioquia), nacional e internacional; realizar la lectura de las mismas y construir fichas bibliográficas; realizar discusiones en grupo para reflexionar y concluir sobre las lecturas, y finalmente realizar el proceso de escritura del estado del arte.

Los resultados encontrados se presentan en los tres niveles antes mencionados y se realiza un análisis por temáticas y décadas, el cual permite concluir sobre las causas de los temas investigados, su relación con el entorno empresarial vigente en el momento de cada publicación, las propuestas, críticas, reflexiones y/o conclusiones de los autores, para finalmente evidenciar que se ha escrito, que se está escribiendo y hacia dónde va la tendencia de lo que se seguirá escribiendo.

### Estado del arte a nivel institucional

#### Un poco de historia

A partir de los años ochenta se empiezan a conocer los primeros escritos sobre auditoría, que se caracterizaron por ser resultado de experiencias de la práctica y expresan como fue la vivencia del auditor al desarrollar sus funciones en las empresas del pasado.

Upegüi (1982) relata que la manera básica de llevar a cabo una auditoría en 1904 era evaluando los libros contables, como se habían registrado los asientos diarios y como se habían corregido los errores; también menciona que el auditor tenía grandes dificultades cuando el contador no había realizado bien su trabajo; el relato termina mostrando el informe emitido por un auditor empírico, el cual solo encontró problemas para llevar a cabo su auditoría.

Para mediados de la década de los ochenta, y dado que se empiezan a evidenciar cambios importantes en los sistemas de información producto de ambientes más computarizados, Aguiar (1984, p. 1), opina que este es “un mundo en el cual los negocios se han volcado, indefectiblemente, sobre los computadores”; y Cuervo (1984), señalan como este cambio impacta las técnicas que tiene el auditor para llevar a cabo sus funciones e indica que ahora la manera más efectiva de llevar a cabo la auditoría es a través de sistemas de información computarizados.

Aguiar (1984) señala que los instrumentos utilizados por el auditor en su proceso de revisión no deben desconocer el impacto de la computación y que su uso más que sustitutivo es complementario a las técnicas tradicionales utilizadas en esta época; y por lo tanto, se requiere que el auditor posea conocimientos en procesamiento electrónico.

De igual forma, Aguiar, Cuervo y Pérez (1987) indican que los sistemas de información de una organización deben ser conocidos no solo por el contador y por el auditor sino también por:

La gerencia definiendo los objetivos del sistema y facilitando los recursos necesarios para su desarrollo; el usuario planteando al personal de sistemas sus necesidades y requerimientos; el personal de sistemas definiendo las políticas del procesamiento electrónico de datos y desarrollando el software que responda a las necesidades de los usuarios; y la auditoría de sistemas, participando efectivamente en el desarrollo de las aplicaciones y evaluado la validez de los procedimientos. (Aguiar et al., 1987, p. 80)

De lo anterior, se evidencia el temprano desarrollo de la auditoría de sistemas, indispensable, sobre todo cuando:

Hay complejidad de las transacciones y los sistemas; amplia delegación de autoridad y responsabilidad; grandes volúmenes de datos y de informes que requieran exactitud, confidencialidad y seguridad; cantidad importante de usuarios internos y externos del sistema; una inversión importante en recursos de hardware y software; considerables riesgos involucrados; entre otros. (Aguiar et al., 1987, p. 90)

Se concluye que esta primera década (años 80) estuvo marcada por el desarrollo de la auditoría y por nuevas prácticas generadas a partir del desarrollo tecnológico.

## **El fraude y la auditoría**

Para los años 90, donde se empiezan a conocer casos fraudulentos, el fraude se constituye en la temática de investigación institucional. Aguiar (1996) presentó algunos casos de fraude y realizó una diferenciación entre fraude, hurto, robo, desfalco y malversación como los métodos más usuales para defraudar.

Determinar cuáles son las causas que impulsan el actuar de los defraudadores es algo que se torna complejo, por tal razón, y como lo pone de manifiesto Aguiar (1996), la exposición al fraude se vuelve cada vez mayor, por eso es necesario que las empresas inviertan más en la prevención y detección del fraude, concluyendo que la mejor forma de reducir la exposición al mismo, es a través de un adecuado sistema de control interno.

### **Evidencia de auditoría y gestión del control como herramienta de la auditoría**

La investigación institucional en la década del 2000 giró alrededor de la evidencia de auditoría y del control, esto derivado de los escándalos de fraude, donde se identificó que: por un lado, los auditores no siempre contaban con evidencia suficiente y confiable; y por otro, las compañías no contaban con un adecuado sistema de control interno para mitigar el riesgo de fraude.

Tobón (2000) indica que la auditoría permite lograr un juicio objetivo para el informe del auditor, pero que para ello es necesario que el auditor conduzca la obtención de evidencia y no que la evidencia conduzca al auditor. Por su parte, Aguiar (2001) explica lo que constituye la evidencia para el trabajo del auditor y la necesidad de su obtención para sustentar y argumentar cada resultado presentado en su informe.

Los auditores de la época tenían dificultades para obtener dicha evidencia, dado la falta de capacidad o de interés, o por la falta de colaboración de la empresa para proporcionarla. Es así como Aguiar expresa:

Las evidencias constituyen el eje de la opinión de los auditores, por lo cual es necesario conocer sus potencialidades y sus limitaciones, y adoptar una actitud crítica en su evaluación. La objetividad que se reclama en los informes de los auditores debe fundamentarse en sus evidencias relevantes, creíbles, suficientes y obtenidas dentro de criterios de oportunidad. Los compromisos de la administración con relación a las evidencias deben estar definidos claramente por escrito. (Aguiar, 2001, p. 122).

Respecto a la gestión del control como herramienta de la auditoría, se observa que en la década del 2000, algunos autores plantean sus investigaciones desde el control y el autocontrol como respuesta a la disminución del riesgo de fraude o error que tienen las organizaciones respecto a su información financiera. Es así como Machado indica que “El control, bajo la concepción humanística, tiene sus orígenes en la desconfianza, la su-

pervivencia, la expresión del poder, al igual que en la necesidad de conocer, de reducir la incertidumbre y lograr que se cumpla una prescripción” (Machado, 2006, p. 85).

Para responder a la necesidad de las organizaciones de disminuir este riesgo, Machado (2006) plantea que es necesario tomar medidas desde la administración, tales como implementar sistemas de gestión, información y control integrados, que le permitan a la organización disminuir y/o evitar dificultades como el despilfarro, la manipulación de la información, entre otros. El autor destaca que estas medidas administrativas deben ser ejecutadas luego de crear un ambiente empresarial que apunte al autocontrol, a la autorregulación, evitando que la imposición genere mayores problemáticas internas.

Las investigaciones relacionadas con esta temática permiten evidenciar una tendencia clara de dar respuesta a los riesgos de fraude o error en la información financiera, a través de la cultura organizacional basada en el autocontrol, además de los sistemas de control y contabilidad formales; esto beneficia no solo a la organización sino también a la labor auditora, porque permite confiar en los procesos luego de obtener la evidencia de la eficacia operativa del sistema de control y de dicha cultura organizacional.

## **Estado del arte a nivel nacional**

### **Contextualización de la auditoría**

A nivel nacional, autores como: Yamey (1905), Pérez (1982) y De la Peña (1999), publican sobre conceptos y teorías que fundamentan la práctica de la auditoría, dando una contextualización más amplia de lo qué es y para qué sirve. Esto se dio debido a que la profesión estaba entrando en su época de auge, pero se encontraba poco reglamentada y no era de conocimiento de todos la gran utilidad que el auditor pudiese prestar a los usuarios de la información financiera.

A través de la historia, la auditoría ha sido utilizada como un mecanismo de fiscalización, anteriormente los propietarios solo veían la necesidad de conservar su patrimonio que se encontraba en manos de terceros, por lo que tenían que recurrir a una figura fiscalizadora que les ayudara a preservar dicho patrimonio. Esta manera de salvaguardar sus bienes fue tomando forma y avanzando cada vez más, tratando de responder a las necesidades de los mercados modernos.

Pérez (1982) plantea que el desarrollo de una auditoría se ve impactado por la personalidad del auditor, cada auditor puede tener un enfoque diferente, aunque todos busquen un objetivo común, el cual es dar respuesta a un grupo de personas con intereses diferentes sin dejar de lado la objetividad de su trabajo, es así como “la auditoría debe ser una función asesora que permita el desarrollo armónico de la empresa, para la obtención de las metas y objetivos. Es por ello que su enfoque requiere de la aplicación de las ciencias de la conducta, sus técnicas y sus procedimientos” (Pérez, 1982, p. 88).



Con mayor frecuencia, la sociedad concentra su interés en temas económicos y financieros, por lo que el papel del contador y el auditor toman importancia, sin embargo, el problema radica en la confiabilidad de la información y en la diversidad de principios para la preparación de estados financieros. Si la auditoría logra universalizar su lenguaje, el campo de acción del auditor incrementaría notablemente, ya que estaría dando respuesta a todos los usuarios de la información empresarial. De la Peña (1999) expresa que la auditoría trasciende en la actualidad el ámbito empresarial para insertarse en otro de mayor dimensión como es el ámbito económico y social, debido a la importancia adquirida por la información contable para la sociedad, al ser esta en última instancia, la que va a sufrir las consecuencias de los éxitos y de los fracasos empresariales.

En conexión con lo anterior, el autor Yamey (1905) expone:

Los enfoques de auditoría contemporáneos incorporan numerosos avances. En la medida que la economía global, las organizaciones de negocios que operan dentro de ella, y las estrategias de negocios de las organizaciones se tornan crecientemente complejas e interdependientes, consideramos que se debe prestar mayor atención al desarrollo de métodos y procedimientos de auditoría que se centren en las aserciones a nivel de la entidad- métodos y procedimientos que prometen mayor poder para detectar los errores materiales en la medida que le permiten al auditor basarse en juicios clave en un entendimiento más crítico y holístico de la dinámica de los sistemas del cliente. (Yamey, 1905, p. 31).

Pero de la misma manera que avanza y se amplía el campo de acción del auditor, también aumenta su responsabilidad, teniendo este que dar respuesta a todos los usuarios de la información de una manera adecuada y confiable, es por esto que el auditor debe realizar un trabajo de calidad para evitar cuestionamientos frente a la fiabilidad de la información emitida por este, y tomar conciencia que no solo da respuesta a los directivos sino también a la sociedad.

De esta manera fueron publicados varios artículos que servían como guía al auditor y le ayudaban a otras personas a conocer acerca de la auditoría.

Tobón (2000) plantea que una manera adecuada de comenzar la auditoría es con el conocimiento del cliente y todos los factores tanto internos como externos que pueden llegar a afectar el funcionamiento del negocio, se propone entonces realizar una planeación adecuada que oriente las bases y los pasos a seguir para el desarrollo de la auditoría:

La planeación de auditoría, toda una estrategia desarrollada por el auditor para conducir la auditoría hacia los fines previstos, a diferencia, entonces, de una auditoría que se ejecuta sobre la base de la obtención de evidencia en forma indiscriminada [...] debe darse respuesta en el sentido de que la necesidad básica, aquella sin la cual nada funciona, es que exista plena conciencia del auditor de que planear su trabajo es asegurar en gran proporción el éxito del mismo. (Tobón, 2000, p.106).

A la par del desarrollo de guías y procedimientos que orientaban el actuar de los auditores, se presentaron una serie de fraudes que fueron atribuidos al dudoso actuar profesional.

## **Fraude y evolución de la auditoría**

Aún con la contextualización anteriormente mencionada, a medida que fueron tomando fuerza nuevos fraudes y con el recuerdo constante de los millonarios desfalcos provocados por Parmalat y Enron entre 1993 y 2005, surge la necesidad de una evolución en las prácticas de auditoría.

Castro y Cano (2004) realizaron un estudio de caso de estas compañías cuyo fracaso financiero repercutió en muchos países y cuestionó la ética y la confianza en los auditores, surgiendo la necesidad de abordar el tema de la responsabilidad social, la ética y el profesionalismo de los auditores. Castro y Cano (2004) plantean el interrogante “¿Y dónde están los auditores?” dejando en evidencia el deterioro de confianza en las prácticas contables y en la profesión auditora.

Los autores plantean que la materialización de los fraudes también ocurrió por las deficiencias de control interno y las conductas poco morales y éticas de los directivos y administradores de las organizaciones.

El deterioro de confianza conlleva a un cambio hacia el autocontrol como nueva solución en la era de la información. Martínez (2000) explica que es pertinente evolucionar para que los problemas organizacionales del siglo XXI no sean resueltos con las mismas soluciones planteadas en la era de la industrialización.

La pertinencia del cambio es evidente, tanto a nivel de las organizaciones que presentan el riesgo de fraude o error, como a nivel del Contador Público cuyo trabajo ha sido fuertemente criticado. Ambos, empresa y auditor, deben evolucionar en pro de cumplir con su responsabilidad de reflejar la realidad empresarial, de modo que los diferentes grupos de interés puedan tomar decisiones correctas.

Para dar respuesta a los nuevos retos de las organizaciones, Guevara & Mora (2007), plantean un nuevo modo de administrar, basado en la gestión del riesgo y en el apoyo de los auditores internos. Lara (2007), trata la constante preocupación de la administración frente a la incertidumbre que generan los riesgos que afectan los objetivos operacionales y estratégicos organizacionales; y como la auditoría contribuye a mitigar dicha incertidumbre, con apoyo del sistema de control interno.

Otro cambio planteado en la profesión, es el sugerido por Rico (2005), relacionado con la rotación obligatoria de los auditores con el propósito de evitar conflictos de interés de tipo económico. Otros autores plantean cambios relacionados con la implementación de

otras clases de auditoría, tales como: la auditoría forense, la integral, la tributaria, entre otras; así:

- **Auditoría forense:** A partir del año 2000 y según lo planteado anteriormente, se torna importante la investigación en auditoría forense, la cual actualmente sigue siendo tema de estudio. Lo que se busca con este tipo de auditoría es capacitar a los profesionales en prácticas de prevención y detección de fraude.

Autores como Sandoval (2009), Castro y Cano (2003), y Ayala (2003), plantean definiciones muy similares, enfatizan en la detección del fraude corporativo, muestran como la corrupción cada vez es mayor y que para lograr la ocurrencia de un delito o fraude corporativo también es necesaria de la actuación de miembros administrativos, como el contador o el auditor, en los cuales recae la mayor responsabilidad, ya que es precisamente a estos quienes se les está confiando la transparencia de la información financiera de la empresa; además de estar directamente relacionados con la detección y prevención del fraude, dado su conocimiento técnico.

- **Auditoría integral:** Para la década del 2000, se observa que los requerimientos de las organizaciones y el mercado son cada vez mayores, la auditoría financiera tradicional deja de cumplir las expectativas a cabalidad y surge la necesidad de que el contador público se enfoque en una auditoría integral para evitar ser remplazados por otros profesionales. Hernández (2000) y Pérez (2002) desarrollan este tema. Hernández expone que:

El alcance de la auditoría integral comprende al ente económico incluido el entorno que lo rodea, su labor por lo tanto tiene una cobertura general o de amplio espectro, que nace de un proceso continuo a través de los ciclos de actividad. Las auditorías tradicionales han dejado de ser consideradas importantes por su estructura segmentada, por su corta capacidad de cobertura y por la falta de compromiso con los resultados obtenidos para cada ente productivo” Hernández (2000, p. 23)

Resulta llamativa la manera como estos autores exponen la auditoría integral como la base de las garantías de seguridad que las empresas necesitan, dejando de lado otras auditorías u otras formas de control, que aún son relevantes o funcionan bien para los sistemas o procesos (específicos) de las empresas.

- **Auditoría tributaria:** Las actuaciones alejadas de los principios y normas por parte de algunos profesionales contables también motivaron a que se diferenciara entre fraude y error; Vásquez (2009) y Castro (2011) diferenciaron sobre estos términos y apoyándose en el estándar internacional 240 y en la normatividad local, aún vigente, profundizan sobre las técnicas utilizadas por algunos profesionales para engañar a la autoridad tributaria.

Dicha actuación indebida, sea por desconocimiento u omisión de la norma, junto con la inevitable convergencia de las normas internacionales, fueron factores que sirvieron de referencia a Vásquez (2009) para la realización de su escrito sobre el sistema integral de aseguramiento y auditoría tributaria -SIAAT- y la desactualización en el marco de referencia local, visto como una barrera para el cambio.

Nuevamente y dado los factores anteriores (desactualización, desconocimiento), se reduce la confianza en la actuación contable. Aunque el objetivo no sea defraudar o robar al Estado, el desconocimiento conlleva a ello. Dado que dicho desconocimiento no libera de las obligaciones, para evitarlo Castro (2011) recomienda que, aunque no es obligación del contador o del comité de auditoría, se deberían utilizar y revisar las cuentas de orden, ya que en algunas oportunidades son utilizadas para ocultar o eludir derechos u obligaciones futuras que impactarán positiva o negativamente la empresa.

De igual manera, Alfonso (1987) expresa que sería de gran ayuda para el auditor seguir las técnicas de auditoría de impuestos y llevar a cabo el respectivo dictamen, que sean muestra de confianza hacia la profesión.

De acuerdo con lo anterior, se podría plantear que los casos de fraude y la actuación indebida de algunos profesionales, pusieron de manifiesto las falencias de las teorías y/o prácticas que soportaban la profesión. Para algunos autores la mejor forma de mitigar estas falencias es desarrollando cambios desde la formación del profesional auditor.

### **Una propuesta a la formación en auditoría**

Tratando de dar respuesta a todas las situaciones que han puesto en duda la eficacia y la calidad de los trabajos de auditoría, aparecen artículos de diferentes autores con propuestas para la creación de programas universitarios de auditoría, que preparen auditores con capacidades suficientes para responder a un medio que es cada vez más exigente y requiere de mayor confiabilidad de la información económica – financiera.

El profesor Guerrero (2008) plantea que debe haber un cambio radical en el currículo de los futuros profesionales en auditoría, aunque él centra su atención hacia la formación en auditoría forense, reconoce la importancia de una adecuada preparación en los demás temas.

Para cerrar este nivel nacional del estado del arte, se puede concluir sobre una tendencia muy marcada a producir textos relativos a la contextualización de la auditoría hasta alrededores de los años 2000, a partir de allí se observan publicaciones sobre tipos de auditoría (auditoría forense, la auditoría integral y la auditoría tributaria), evolución de prácticas de auditoría y propuestas de cambios en la formación del auditor, para dar respuesta a la realidad del entorno alrededor de diferentes riesgos en la información financiera.

## Estado del arte a nivel internacional

### Normas Internacionales de Auditoría: ¿Adopción, convergencia o armonización?

Las normas internacionales de auditoría han sido un tema de amplia investigación desde inicios del año 2000 y hasta la actualidad, es así como diversos autores y organismos profesionales en el ámbito internacional y local, tales como Barrantes (2000), Voss (2005), CTCP (2006), Martínez, Montoya y Fernández (2006), Martínez, Montoya, Fernández y Ramírez (2008 y 2010), han analizado este marco normativo (que guía a los profesionales de la auditoría) junto con la decisión de una adopción, convergencia o armonización.

Existen varias situaciones que han motivado la investigación de este tema, algunas de ellas son:

- Determinar las consecuencias de la adopción de las normas internacionales de auditoría, tal es el caso de las discusiones generadas en Argentina respecto a la adopción o armonización de las mismas, donde Voss (2005) argumenta que aunque la globalización exige unificar a todas las naciones para que la normativa mundial sea posible, esto requeriría que los países renuncien a su soberanía en favor de organismos supranacionales, lo cual se convierte en un obstáculo para los procesos de adopción de normatividad internacional.
- Reflexionar sobre cuál de los dos grandes enfoques del control es más útil a la profesión auditora y a las necesidades del entorno. Estos modelos se ubican en extremos contrarios, dado que el enfoque Latino supone total intervencionismo del Estado y va más allá de la auditoría financiera; mientras que el enfoque Anglosajón prefiere la libre actuación bajo el principio de autocontrol y se enfoca en la auditoría financiera.

A nivel mundial, existen países donde el modelo que predomina difiere de otros países, esto hace que las organizaciones sean auditadas bajo diferentes criterios y/o prácticas, generando falta de uniformidad en el grado de confianza de tales auditorías. Tal es el caso de la Unión Europea, donde hasta antes de la emisión de la Octava Directiva en 1984, por la cual se regula la auditoría de cuentas, sus países miembro tenían diferentes modelos de operación pasando desde el más estricto intervencionismo hasta el modelo Anglosajón; sin embargo, tal como lo expone Barrantes (2000), la Octava Directiva no ha solucionado completamente estas diferencias, pues esta tuvo en cuenta los diferentes tipos de legislación de los países miembro y esto provocó que no tuviera la precisión necesaria ni suficiente para constituir una normativa completa ante las necesidades de normalización de la profesión.

Barrantes (2000) expone que esta situación junto con el hecho de que la función del auditor legal ha sido muy criticada por los grandes fracasos financieros presentados a nivel mundial, hacen que, por lo menos en la Unión Europea, no exista un punto de vista unificado sobre la función, posición y responsabilidad civil del auditor legal, lo

cual afecta la calidad de las auditorías y la libertad de establecimiento y prestación de servicios en este sector.

- Dar respuesta a la crisis de confianza en la auditoría provocada por los escándalos financieros de grandes organizaciones en todo el mundo, tales como Banco Británico Barings (Singapur, 1995), Parmalat (Italia, 1997), Enron (Estados Unidos, 1999), Worldcom (Estados Unidos, 2002), entre otros. De estos escándalos se han derivado cuestionamientos hacia la profesión del auditor y el marco normativo bajo el cual este opera, y que en muchos casos, como ya se mencionó, difiere de un país a otro. Adicionalmente, es por esto que no es coincidencia que los más grandes escándalos financieros corporativos se hayan presentado a finales de la década de los noventa y principios de la década del 2000, y sea en esta última década donde el tema de normatividad internacional en la auditoría ha sido estudiado, revaluado y, en general, investigado con mayor énfasis.

En este sentido, Martínez et al. (2006), exponen que la mayoría de escándalos financieros se dieron en entidades donde el modelo ha sido de corte anglosajón y esto ha dejado en evidencia que los sistemas de contabilidad y auditoría de este corte no son tan fiables y efectivos, indicando que el abuso de algunos vacíos en la normatividad de la auditoría ha contribuido a que los directivos de estas grandes corporaciones materialicen la manipulación contable, haciendo que la misma o sea consentida o no detectada oportunamente por los auditores. Lo cual a su vez incrementa la crisis de identidad y de confianza de los auditores y replantea su responsabilidad frente al fraude, al principio de negocio en marcha y la efectividad de los informes que emite.

Esta situación ha originado la tendencia actual que se observa frente a un fortalecimiento de la regulación aplicable a la profesión, tal es el caso del proyecto de claridad de las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IFAC y la emisión de normatividad adicional como son los estándares de información financiera, de control de calidad o el código de ética. Esta tendencia de fortalecer el marco normativo profesional busca mejorar la calidad de sus servicios, especialmente el de auditoría, de tal forma que se contrarreste la crisis de confianza y se logre retomar la credibilidad en el trabajo de los auditores.

- Conocer los nuevos retos que impone la información financiera y la auditoría internacional, dada la actual inminencia de la aplicación de las normas internacionales de auditoría en más de 100 países. Es así como el CTCP plantea que:

Los procesos de internacionalización de la información, el enfoque regulatorio internacional y los significativos problemas de control y verificación de la información financiera, como base de la confianza en nuestro contexto y en el ámbito global, justifican el abordaje crítico y evaluativo del modelo local de control y de las Normas Internacionales de Auditoría, NIA” (CTCP, 2006, p. 304).

Luego de entender de donde nace la fuerte presencia de investigaciones relacionadas con las NIA, es necesario revelar las principales conclusiones a las que han llegado diversos investigadores, de tal forma que se pueda cerrar este capítulo con una idea clara de la conveniencia de su aplicación y de si esta temática continuará siendo objeto de estudio, por lo menos en un corto plazo.

- En el caso europeo, Barrantes (2000) indica que existe consenso frente a una armonización contable, y que la Octava Directiva junto con la doctrina, las normas internacionales de auditoría y las propuestas del libro verde, permitirán llevar a cabo una armonización eficiente y eficaz de la auditoría en la Unión Europea.
- En el caso argentino, Voss (2005) considera que las diversas problemáticas derivadas de la armonización en temas de auditoría y contabilidad conllevan a la reflexión sobre los efectos que generan los procesos de adopción o armonización en los sistemas contables de los países latinoamericanos.
- En el caso colombiano, el CTCP (2006) ha concluido que las condiciones actuales de la auditoría en Colombia requieren una revisión de las funciones que la ley colombiana asigna a este ejercicio. La importancia de un dictamen independiente, sugiere la utilización del contenido técnico de las NIA en el ámbito internacional, que garantice la confianza pública, con alto nivel y generador de valor, para las empresas y la sociedad en general.

De igual forma en el Evento internacional "información financiera y auditoría internacional - nuevos retos", realizado por la Universidad Externado de Colombia en 2008, en el Foro "El rol del auditor en el nuevo entorno mundial", charla: "La convergencia internacional de estándares de auditoría y el papel del auditor en el nuevo contexto mundial" se concluye que:

1) El contexto actual presenta serios desafíos a la gobernabilidad de las organizaciones, ligados no sólo al delito de cuello blanco, sino también al crimen organizado. 2) Las empresas deben establecer fuertes sistemas de control interno y aseguramiento: comités de auditoría, auditorías externas, auditorías internas y programas de prevención de fraudes. 3) Las auditorías internas se fortalecen certificando a sus integrantes, implementando programas de calidad y sometiendo a revisiones externas de dichos programas. (2008, p. 223).

- En el caso español, Martínez et al. (2006) consideran que las NIA clarificadas constituyen una medida para superar la crisis de confianza de los auditores y esto impone los retos que afrontarán los auditores a partir de las novedades internacionales relacionadas con la aplicación de la materialidad en la auditoría de estados financieros. Consideran que una vez terminado el proyecto de claridad de la IFAC, el parlamento Europeo traducirá las normas de acuerdo con lo establecido en la Octava Directiva y con ello se dará un paso decisivo para la adopción de las NIA.

- En el caso mexicano, Martínez et al. (2008), indican que con la adopción de las NIIF en México, se ha dejado claro su posición respecto a la proximidad de sus normas de auditoría en relación con las emitidas por la IFAC. Las normas de auditoría mexicanas son ampliamente comparables con las NIA.

Algunas de las perspectivas planteadas en el Evento internacional "información financiera y auditoría internacional - nuevos retos" realizado por la Universidad Externado de Colombia en 2008, y que permiten llegar a conclusiones sobre la conveniencia de una convergencia o adopción, son:

- La convergencia internacional de las normas debe ser idónea para servir y proteger el interés público, que se establezcan normas de estándares superiores en el formato de calidad que faciliten la convergencia internacional. (2008, p. 216)
- La convergencia refuerza la credibilidad de normas nacionales, incrementa la comparabilidad de los reportes de los auditores, incrementa la eficiencia de los mercados y capitales, reduce los costos para aquellos que necesitan y usan las declaraciones de información financiera y reduce la complejidad al informar en múltiples jurisdicciones [...] La adopción tiene todas las ventajas de la convergencia, es la manera más rápida de eliminar y minimizar las diferencias, evita las diferencias culturales, filosóficas y ayuda a que las reglas que se creen no estén en contra de los principios y objetivos de la información financiera local. (2008, p. 217)
- Las normas seleccionadas para la convergencia son las del IAASB de la IFAC por su amplia aceptación, porque ha logrado la reconstrucción de la confianza pública. (2008, p. 217)
- Los accionistas establecen diversas funciones de aseguramiento para garantizar que la organización continúe orientada a cumplir con su misión, haciendo que la Junta Directiva para supervisar a la gerencia, Auditoría externa para asegurar que los estados contables sean fidedignos; y Auditoría Interna para asegurar que se presta debida consideración a los riesgos. (2008, p. 217).

En general, se puede concluir que la tendencia en investigación en torno a las normas internacionales de auditoría tiene su fundamento en evitar que se repitan los casos de fraude, en mitigar la crisis de confianza y mejorar la función de la auditoría externa, elevando su nivel de calidad y homogeneidad a nivel mundial.

Existen otras temáticas propias de la investigación en auditoría a nivel internacional, que también han sido motivadas por las situaciones de fraude conocidas, algunas de ellas corresponden al cuestionamiento ético de los profesionales contables, a la evolución de las prácticas en auditoría, y al nivel de calidad de la auditoría. Cabe anotar que estas temáticas también han sido investigadas a nivel institucional y nacional.



## **Fraude, crisis de confianza**

Como ya se ha mencionado, los casos de fraude han llevado a una reflexión sobre la ética, la fe pública y la confianza pública de los auditores, es por esto que los autores Dos Santos y Guevara (2003), Casal (2003) y Rubinska (2008), plantean sus escritos en torno a una crisis de confianza existente en la profesión auditora.

Adicional a la crisis de confianza en la profesión y en el mercado financiero, durante el período 1990-2000 se observan fuertes cambios que imponían retos competitivos a las empresas, tales como los expresados por Dos Santos y Guevara (2003): velocidad de la globalización, evolución tecnológica y progreso de los negocios; las cuales que exigían modificar sus formas de control ante nuevas formas de fraude.

Con el interés de reducir la crisis de confianza y atender los nuevos retos, toma importancia el tema del autocontrol. Según Casal (2003), las empresas norteamericanas buscaban la forma de regularse y controlarse por sí mismas sin necesidad de la intervención del Estado, implementando medidas que les permitieran auto-controlarse y aumentar la conciencia sobre la necesidad de implementar una gestión empresarial más adecuada, evitando ser víctimas de fraude y dar cumplimiento a las expectativas de los mercados financieros y demás usuarios de la información.

## **Fraude, impulsor de la evolución en las prácticas de auditoría**

Para el autor Del Cid (2003), el proceso de globalización, la desregulación de los sistemas financieros y la reducción del control fronterizo impulsaron la aparición de nuevas formas de fraude, las cuales a su vez evidenciaron la necesidad de la evolución en las prácticas de auditoría y el fortalecimiento de la regulación.

Se observa que para el período 2000-2012 algunos autores empiezan a sugerir nuevas prácticas de auditoría o cambios en el trabajo de campo del auditor. Es así como Bedard y Johnstone (2004), argumentan que se deben mitigar las deficiencias de la figura del gobierno corporativo para contribuir a la solución de la crisis de confianza y disminuir el riesgo de manipulación de beneficios o de contabilidad creativa en general, que afectan la planeación de la auditoría y las decisiones sobre los precios que cobran los auditores por la prestación de sus servicios.

De igual forma, Dos Santos y Guevara (2003), indican que dado que la contabilidad creativa es vista por algunos, no como una forma de fraude, sino como el aprovechamiento de la indefinición técnica y normativa, que deja vacíos o da una doble opción de procedimiento para un mismo hecho; es necesario que también se fortalezca la regulación. Aparece entonces una tendencia hacia los estándares internacionales que guíen la actuación del profesional contador y auditor.

Con todos estos antecedentes (fraudes, crisis de confianza, deficiencias de control y del gobierno corporativo), también toma fuerza el desarrollo de la auditoría forense, como el mejor mecanismo no solo para detectar el fraude, como fue definida inicialmente por Dueñas (2009), sino también para la prevención del mismo.

En la mayoría de las situaciones, la auditoría forense se aplica cuando el fenómeno ya ha ocurrido y entra a convertirse en una medida de detección, pero se considera vital conocer bajo qué medidas se da el fenómeno para prevenirlo y evitar que el mismo vuelva a ocurrir. (Dueñas, 2009, p. 342).

La auditoría forense se encuentra orientada a evaluar que las empresas cumplan las normas y procedimientos establecidos y a examinar el sistema de control interno que se relaciona con la prevención y detección de cada una de las formas del fraude. El conocimiento de los auditores respecto a este tipo de auditoría, permitirá identificar claramente los factores de riesgo fraude a los que está expuesta la organización auditada.

En conclusión, se podría decir que la existencia de un buen gobierno corporativo, la evolución de las prácticas de auditoría y el mejoramiento de los marcos normativos, contribuirá a solucionar la crisis de confianza en los mercados financieros y en la profesión que podrá demostrar el mejoramiento de la calidad de su servicio.

### **Calidad de la auditoría, factores que la impactan**

Bajo el mismo propósito de otras investigaciones, el de contribuir a la solución de la crisis de confianza generada por los escándalos financieros, otros autores se han centrado en investigar herramientas para medir la calidad de la auditoría en términos de ofrecer información oportuna y confiable sobre la situación financiera de las empresas auditadas.

Geiger y Rama (2007) plantean que los legisladores y los medios normalmente critican los informes de los auditores porque no advierten oportunamente sobre empresas que están en riesgo de no continuar en marcha; adicionalmente, Callao, et al. (2004) indican que la importancia de la auditoría externa radica en que esta se convierte en garante de la veracidad de la información financiera empresarial para un gran número de agentes, por lo tanto, surge el requerimiento de que su labor posea un nivel de calidad adecuado y permita obtener informes de auditoría coherentes con la realidad empresarial.

Callao et al. (2004) desarrollan una serie de indicadores cuantitativos en términos de tres variables: relevancia, fiabilidad y oportunidad, los cuales aplicaron de manera comparativa en 19 países (Canadá, Estados Unidos, Australia, Japón y 15 de la Unión Europea), permitiendo concluir sobre características comunes de los informes de auditoría en estos países, tales como: que el mismo es posterior a los estados financieros, normalmente entre 60 y 90 días después del cierre anual contable; su alcance se limita a la información contable del último ejercicio cerrado; corresponde a formas estándar; en países anglosajones no hace apreciaciones más específicas sobre secciones de estados financieros u

otros aspectos puntuales de la empresa; normalmente es exigido en empresas de mayor tamaño o que cotizan títulos de la sociedad en los mercados bursátiles. Los hallazgos relacionados con aspectos de divergencias en los índices de calidad entre países indican que Estados Unidos, Canadá y Australia presentan niveles de calidad más elevados, mientras que Grecia, Suecia, Alemania y Australia son los países con los niveles más bajos.

Los autores realzan una inconsistencia entre los niveles de calidad de auditoría en Estados Unidos y los escándalos financieros surgidos allí (Xerox, WorldCom, o Enron), lo cual afecta la validez de las prácticas de auditoría desarrolladas, pero explican que el estudio se centra en el marco en el que se estructura la auditoría en los distintos países y no en actuaciones individuales que sobrepasan los controles de la legislación y las normas contables y de auditoría.

En el escrito de Callao, Hernández, Jarne y Laínez (2004) se observan dos posturas con las que concluyen su investigación, la primera se refiere a que la normativa debe ampliar la exigencia de llevar a cabo auditorías externas en un mayor número de empresas; y la segunda, la de implementar medidas para recuperar la confianza en la información financiera de las empresas por parte de los distintos usuarios, y paralelamente, mejorar la calidad de la auditoría empresarial.

Como principales medidas proponen aumentar: las exigencias de revelación de la información financiera; el control de las actuaciones corporativas – fortalecimiento del gobierno corporativo; la independencia y capacidad de actuación de los comités de auditoría; la supervisión sobre los auditores y su independencia, entre otras.

Por su parte, Geiger y Rama (2007) también desarrollan un análisis comparativo del nivel de calidad de auditoría, pero no a nivel de países ni por indicadores sino a nivel de firmas de auditoría considerando la correcta previsión o no del principio de negocio en marcha que impacta el tipo de informes que estas emiten. Para ello, los autores revisaron alrededor de 1.800 opiniones de empresas durante 11 años y señalaron dos posibles errores en los mismos (error tipo I: informes modificados para empresas en marcha que posteriormente no fracasan, es decir, calificar un informe erróneamente; y error tipo II: informes de auditoría sin salvedad para empresas en marcha que posteriormente entran en quiebra, es decir, dejar de calificar un informe erróneamente).

Frente a estos tipos de errores, concluyeron que las cuatro grandes firmas de auditoría muestran de manera significativa menor número de errores versus las demás firmas de auditoría (firmas nacionales de segundo nivel y firmas regionales y locales de tercer nivel). Por lo tanto, estas demuestran mayor nivel de calidad en sus informes, contradiciendo la creencia de que suelen adoptar una posición conservadora calificando informes con mayor frecuencia de lo necesario (Menon y Williams 1994; Reynolds & Francis 2000); y evidenciando como argumento del resultado, que las grandes firmas realizan mayor inversión en capacitación y tecnología para que sus profesionales puedan identificar de manera más asertiva aquellas empresas con riesgo de quiebra.

La calidad de la auditoría se puede medir con diferentes factores, no solo desde la legislación que tiene cada país para orientar la práctica de auditoría como se observa en el trabajo de Callao et al., (2004), o según el tamaño de la firma de auditoría y el principio de negocio en marcha como lo exponen Geiger y Rama (2007); sino también con factores como el nivel de experiencia del auditor con el cliente, su conocimiento de la industria o sector, las relaciones de independencia con el cliente, y otros de los que depende la probabilidad de que el auditor emita un informe oportuno y confiable, y que podrían constituir nuevos temas por investigar.

### **La opinión del auditor y su impacto frente a los usuarios de la información financiera**

La opinión del auditor externo constituye un producto tangible que debe tener un adecuado nivel de calidad y que según su usuario presenta varios propósitos: para el auditor es el resultado de su trabajo guiado por un marco normativo de auditoría y por el cumplimiento de las disposiciones legales relacionadas con su función; para la empresa es el visto bueno de su información financiera; y para el usuario final (inversionistas, entidades financieras, gobierno, clientes, proveedores, empleados, etc.) es la garantía de la validez de información financiera sobre la cual tomar decisiones.

Biondi (1986) expone que los estados financieros deben reflejar con equidad los distintos intereses alrededor de una empresa, de acuerdo con esto, el informe del auditor, sobre dichos estados financieros, debe tener igual propósito. Es el auditor quien a través de su informe, da fe pública de las afirmaciones que estos contienen permitiendo que los demás grupos de interés puedan confiar en los mismos, dado que estos generalmente no tienen acceso a información privilegiada o de fuente primaria y/o no tienen el conocimiento técnico para concluir sobre su razonabilidad. De esta forma, Biondi (1986) plasma la responsabilidad social del auditor en Argentina e indica las implicaciones de tipo sancionatorio que conlleva su incumplimiento.

Otros autores como Barrantes (2005 y 2006), Janvrin y Jeffrey (2008), desarrollan sus investigaciones sobre la opinión, tratando situaciones que tienen impacto en la misma, tales como la limitación de evidencia, frente a la cual Barrantes (2005) opina que uno de los problemas con mayor efecto en la opinión es la imposibilidad de realizar pruebas que permitan obtener evidencia suficiente sobre la correcta aplicación de los principios y/o estimaciones contables de la empresa auditada. De igual forma, Barrantes (2006) adiciona que en el caso español, la normativa contable relacionada con los hechos posteriores al ser insuficiente, también impacta la opinión, pues la revelación y/o reconocimiento de los hechos posteriores contribuye a que la información financiera sea más fidedigna, cualitativa y cuantitativamente. En igual sentido, Janvrin y Jeffrey (2008) exponen que la limitación de la disponibilidad de evidencia de eventos posteriores, ante la reducción de tiempo entre la fecha de cierre y la fecha de opinión, puede reducir la calidad de los juicios u opiniones en la auditoría y la de los informes financieros.

Respecto a los tipos de opinión, Barrantes (2005) realiza una serie de aclaraciones sobre el tipo de opinión que debe emitir el auditor, basadas en las normas internacionales de auditoría, y según las situaciones y limitaciones a las que se enfrenta en su trabajo de campo, puntualizando en los casos específicos de limitación en el alcance, de errores o incumplimiento de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, de cambios en principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, y otras inconsistencias y de incertidumbre. Lo cual permite concluir que las normas internacionales dieron una guía específica sobre los eventos que implican la modificación del informe del auditor. De igual forma, se observa un análisis de cada una de estas situaciones, en qué consisten los lineamientos relacionados de las NIAs, expone el efecto sobre la conducta y el informe del auditor y realiza propuestas para superar tales efectos, aclarando que esto solo se puede lograr en la auditoría contable, financiera o externa, pero no en la auditoría operativa o interna.

Se observa que Barrantes (2005) apoya la armonización de los modelos contables en el ámbito mundial pues expresa que esta ayudará a los usuarios de la información contable y financiera para tomar decisiones económicas bien fundamentadas, y que adicionalmente “esto significa que hay que incurrir en un enorme coste adicional no solamente para preparar los estados financieros, sino también para auditarlos en los diferentes países en que opera” (p. 54); permitiendo concluir que hay una posición en favor de la adopción de las normas internacionales de auditoría para incrementar el grado de confianza en la información financiera y emitir una opinión adecuada en cada caso.

Respecto a la auditoría de eventos posteriores, Barrantes (2006) cita la NIA 560, en la cual se menciona que es necesario:

Establecer reglas y suministrar criterios sobre la responsabilidad del auditor en relación con los hechos posteriores al cierre de los estados financieros, entendiendo por tales hechos, tanto los ocurridos entre el cierre (de los estados financieros) y la fecha del informe de auditoría, como los descubiertos posteriormente a tal fecha (la del informe de auditoría). (2006, p. 20).

El texto de Barrantes (2006) explica que la obligación del auditor frente a la revelación de hechos posteriores significativos procede, según Taylor y Glezen (1987, p. 171), de la auditoría de la empresa estadounidense Yale Express Systems Inc., en la que los auditores, realizaron un servicio de asesores administrativos y descubrieron que después de haber emitido el informe de auditoría, existían hechos que ponían de manifiesto que el activo de los estados financieros examinados estaban sobrevalorados. Partiendo de esto, el AICPA emitió una declaración en 1972, que impone la obligación (SAS 1 - AU 561) de revisar hechos posteriores. Entonces, “la norma contable ha surgido como consecuencia de la actividad auditora, y posterior a la norma de auditoría” (Barrantes, 2006, p. 14).

Barrantes (2006) precisa sobre los diferentes momentos en que pueden ser conocidos los eventos posteriores por parte del auditor y el efecto de los mismos en su informe, con-

cluyendo que lo importante será siempre que el auditor lleve a cabo las actuaciones pertinentes, no solo para preservar su buen nombre sino también para evitar que los usuarios de la información financiera tomen decisiones con información imprecisa o errónea.

En igual sentido, Janvrin y Jeffrey (2008), a partir de un estudio realizado con 106 auditores de Estados Unidos de las cuatro grandes firmas y de una firma nacional, realizan una crítica a la postura de la SEC cuando en el año 2005 redujo de 90 a 60 días el intervalo de retraso entre la fecha del balance y la fecha de reporte financiero anual a la SEC, argumentando que esto puede reducir la calidad de los juicios u opiniones en la auditoría y la de los informes financieros, dado que la búsqueda de eventos posteriores solo puede ocurrir después de la fecha del balance y hacia la finalización del trabajo de campo del auditor, y los auditores tienen una mayor probabilidad de encontrar dicha evidencia cuando el período de búsqueda es más prolongado.

Esta situación es ambigua, pues el propósito de acortar el tiempo entre la fecha de balance y la fecha de reporte es proporcionar información oportuna a los diferentes grupos de interés, sin embargo, este menor tiempo disminuye la probabilidad de encontrar y opinar sobre eventos posteriores. En el estudio de Janvrin y Jeffrey (2008), se observa que los participantes identificaron que la evidencia a partir de eventos posteriores es más importante que la necesidad de entregar los informes oportunamente, concluyendo que "la reducción en la disponibilidad de evidencia a partir de eventos posteriores podría implicar que los auditores dependan de evidencia menos convincente, reduciendo la efectividad de la auditoría" (2008, p. 15).

### **El creciente uso de los sistemas en los procesos de auditoría**

Dado el dilema entre oportunidad y calidad del informe del auditor, aparece el uso de la tecnología y los sistemas de información como una solución o herramienta para hacer el trabajo del auditor de manera más eficiente y confiable. De igual forma, durante los años 1990 a 2000 se ha presentado un importante incremento en las negociaciones, producto de intercambios de bienes y servicios entre diversos países, por lo tanto, el flujo de operaciones de carácter internacional se han incrementado y a su vez el uso de sistemas que permitan una comunicación más ágil entre los diversos comerciantes, como lo menciona Casal (2009).

### **Normatividad en los sectores público y privado**

En la década del 2000, donde la coyuntura estaba marcada por el fraude, también se investigaba sobre la normatividad entre el sector público y el privado, y cómo esta podría afectar la independencia de los auditores que no actuaban bajo un libre criterio, sino sujetos a cumplir ciertos lineamientos establecidos por la ley. Es así como Sunder (2003) y Barrantes, Molero y Prado (2001) hacen sus aportes en el tema:

El auditor del sector público deberá tener la formación técnico-profesional exigida para el sector privado, y además conocimientos de: contabilidad pública, principios, normas y procedimientos presupuestarios (públicos), derecho administrativo y financiero, funcionamiento, organización y características del sector público; Los estudios de campo comparativos requieren competencia entre normas alternativas, pero el monopolio global de un conjunto único de normas hace prácticamente imposible la recolección de datos empíricos que apoyen una selección informada de las normas. La existencia de una entidad permanente que establece normas contables de obligatorio cumplimiento debilita la capacidad y disposición de los auditores para usar su juicio profesional. (p. 54).

Este es un tema de profunda relevancia, dada la actualidad de la convergencia normativa, y que podría explicar porque las Normas Internacionales de Auditoría corresponden a principios que guían la actuación de los auditores y que deben ser complementadas con el juicio profesional del auditor, en lugar de corresponder a reglas que limiten dicha actuación.

## Conclusiones

- De manera general, se observa una marcada diferencia entre el estado del arte a nivel institucional y a nivel nacional e internacional, ya que la investigación institucional ha sido escasa en auditoría porque la misma se ha centrado en temas de control interno y revisoría fiscal.
- En cada uno de los niveles presentados en este trabajo, se pudo establecer una relación directa entre los acontecimientos del mercado y las temáticas de investigación y reflexión.
- En los tres niveles, institucional, nacional e internacional, se observan publicaciones sobre el fraude y los cuestionamientos éticos.
- Las temáticas de investigación coinciden en su mayoría: en principio corresponden a la definición, contextualización de la auditoría, evidencia y opinión del auditor; luego y derivado de los casos de fraude, las temáticas giran alrededor de la crisis de confianza, la evolución de las prácticas de auditoría, auditoría forense, la calidad de auditoría y las normas internacionales, entre otras.
- La mayoría de autores coinciden en que el fortalecimiento de la norma para recuperar la credibilidad; la implementación de nuevas prácticas de auditoría para prevenir y detectar formas de fraude y atender exigencias empresariales; y la adopción, convergencia o armonización de las normas internacionales de auditoría, son los cambios más importantes que giran alrededor de la auditoría para poner fin a la crisis de confianza en la profesión.

- A nivel institucional, en la primera línea de tiempo delimitada entre los años 1980-1990, la investigación se centra en narraciones sobre experiencias prácticas de auditores empíricos. En este espacio temporal a nivel nacional se investiga sobre temas que contextualizan la práctica de la auditoría en el país. A nivel internacional, se habla de la responsabilidad social del auditor y su opinión como objetivo último de llevar a cabo la auditoría.
- En la siguiente década, 1990-2000, se presentan grandes escándalos financieros en el mundo, lo que genera una crisis de confianza que motiva la investigación en los tres niveles.
- Finalmente, en la línea de tiempo 2000-2012 se observa que la tendencia de investigación ha estado relacionada con las normas internacionales de auditoría, tanto a nivel nacional como internacional. Sin embargo, a nivel institucional no se observa que se atienda esta temática, surgiendo el reto de que a nivel institucional se desarrolle la temática y se dé respuesta a la tendencia actual de investigación del área.
- Se podría concluir que la auditoría ha dejado su huella en la definición y contextualización de la misma, y en cómo responder a la crisis de confianza en la profesión a través de la evolución de las prácticas y tipos de auditoría, del fortalecimiento de la formación profesional, de la claridad y mejora normativa, de la evaluación de calidad en los servicios, del mejoramiento de la emisión de opiniones, de la cultura del autocontrol y del fortalecimiento de sistemas de gestión por riesgos, sistemas de control interno y otras herramientas administrativas (gobierno corporativo, comités de auditoría, entre otros). Su devenir parece estar guiado por el desarrollo de propuestas de investigación relacionadas con las normas internacionales de auditoría.

## BIBLIOGRAFÍA

- Aguiar, H. (1984). Auditando los programas y los informes computarizados. *Revista Contaduría* N° 5, 76-93.
- Aguiar, H. (1996). El fraude en las organizaciones. *Revista Contaduría* N° 28, 193-208.
- Aguiar, H. (2001). Buscando la evidencia: una carrera de obstáculos. *Revista Contaduría* N° 38, 111-122.
- Aguiar, H., Cuervo, J., & Pérez, C. (1987). El personal que participa en los sistemas de información computarizados. *Revista Contaduría* N°11, 77-104.
- Alfonso, F. (1987). Auditoría Tributaria. *Revista Contaduría* N° 10, 31-50.
- Ayala, H. (2003). La contaduría forense. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N°15, 45-92.
- Bareño, S. (2009). Mecanismos de contabilidad para prevenir y detectar el lavado de activos en Colombia. *Revista Cuadernos de Contabilidad* Vol. 10, N° 27, 341-357.



- Barrantes, A. (2000). La armonización contable y de la auditoría en la Unión Europea. *Innovar, revista de ciencias administrativas y sociales*, 22-40.
- Barrantes, A. (2005). Circunstancias con posible efecto en la opinión del auditor. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad & Auditoría N°21(21)*, 41-82.
- Barrantes, A. (2006). Los hechos posteriores en contabilidad y en auditoría. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad & Auditoría N°26(26)*, 9-63.
- Barrantes, A. (2006). Los hechos posteriores en contabilidad y auditoría. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad & Auditoría N°26*, 9-95.
- Barrantes, A., Molero, J., & Prado, A. (2001). Auditorías financiera y operativa en los sectores público y privado. *Revista LEGIS del Contador N° 8*, 11-61.
- Bedard, J., & Johnstone, K. (2004). Efectos de los riesgos de manipulación de beneficios y gobierno corporativo en la auditoría. *Revista Internacional LEGIS de contabilidad y auditoría N°19*, 9-51.
- Beer, S. (2002). El proceso de medición de negocios de KPMG. *Revista Cuadernos de Contabilidad N°13*, 57-92.
- Biondi, M. (1986). Los estados financieros reexpresados y la opinión de los auditores. *Revista Contaduría UdeA(9)*, 11-45.
- Bonsón, E., & Escobar, T. (2004). Certificación de la información contable digital. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría N°17*, 9-23.
- Callao, S., Hernández, B., Jarne, J., & Láinez, J. (2004). Análisis internacional de la calidad de la auditoría empresarial. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad & Auditoría N°17(17)*, 25-65.
- Capra, F. (2002). Valoración del riesgo de auditoría mediante una perspectiva estratégica de sistemas. *Revista Cuadernos de Contabilidad N°13*, 33-46.
- Casal, G. (2003). Auditoría de calidad de las ganancias. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría N°15*, 9-45.
- Casal, G. (2009). Uso de software de análisis de redes sociales en los procedimientos de auditoría forense. *Revista Internacional LEGIS de contaduría & Auditoría N° 15*, 13-47.
- Castro, O. (2011). Fraude y manipulación en cuentas de orden de los estados financieros "forma de prevenirlo". *Revista ASFACOP N°14*, 91-94.
- Castro, R., & Cano, M. (2003). Auditoría Forense. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría N°13*, 155-185.
- Castro, R., & Cano, M. (2004). Buen gobierno corporativo, solución a la crisis de confianza: Cambios en la contabilidad y la auditoría, aporte de los estándares internacionales, apuntes de la comparación de los casos Parmalat-Enron. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia N°44*, 17-51.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTC. (2004). Análisis de la adopción en Colombia de los estándares de contabilidad, auditoría y contaduría. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría N°19*, 53-139.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTC. (2006). Análisis de la aplicación de las normas internacionales de auditoría en Colombia. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad & Auditoría N°27*, 303-308.
- Cuervo, J. (1984). La función de auditoría en el ciclo de vida de un sistema computarizado. *Revista Contaduría N°5*, 41-59.
- De la Peña, A. (1999). El marco conceptual de la auditoría. *Revista Contaduría N° 35*, 101-142.

- Del Cid, J. (2002). Algunas notas sobre la responsabilidad de los auditores de cuentas en la Unión Europea y en España. *Revista LEGIS del contador* N°9, 181-191.
- Del Cid, J. (2003). El papel de la profesión contable en la lucha contra el blanqueo de capitales. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N°14, 131-145.
- Del Cid, J. (2010). La quiebra de Lehman: errores no aprendidos del caso Enron. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N°43, 71-92.
- Dos Santos, A., & Guevara, I. (2003). La contabilidad creativa y la responsabilidad de los auditores. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N°16, 11-37.
- Elvira, O., & Amat, O. (2007). Manipulación contable: Tipología y prácticas utilizadas. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N°31, 11-43.
- Fischbacher, U., & Stefani, U. (2000). Errores estratégicos y calidad de la auditoría: una investigación experimental. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad & Auditoría*, 17-68.
- Fonseca, Á. (2009). Auditoría forense aplicada a la tecnología. *Revista Adversia*, 15-30.
- Forrester, J. (2002). Una estructura conceptual propuesta de adquisición de conocimiento para la auditoría estratégica de sistemas basada en riesgos. *Revista Cuadernos de Contabilidad* N°13, 53-55.
- Galindo, R., & Mir, C. (2007). Gobierno corporativo, transparencia y auditoría. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N°30, 147-169.
- Geiger, M., & Rama, D. (2007). El tamaño de la firma de auditoría y la precisión en los informes sobre empresas en marcha. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad & Auditoría* N°29(29), 9-42.
- Gracia, E. (2004). Control, contabilidad y sociedad. Un asunto para re-pensar. *Revista Lúmina*, 237-251.
- Guerrero, J. (2008). Especialización en auditoría forense. *Revista Apuntes Contables* N° 13, 13-21.
- Guevara, P., & Mora, E. (2007). Un nuevo enfoque de administración: "Auditoría interna basada en riesgos... gerenciando la continuidad del negocio". *Revista ASFACOP*, 58-76.
- Hernández, J. (2000). La auditoría integral: un nuevo arquetipo de ejercicio profesional. *Revista LEGIS del Contador* N°3, 167-203.
- Janvrin, D., & Jeffrey, C. (2008). Una investigación sobre las percepciones de los auditores en cuanto a eventos y factores posteriores que influyen sobre la labor de auditoría. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad & Auditoría* N°33(33), 13-50.
- Lara, J. (2007). El auditor interno en la gestión de riesgos del negocio. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N°32, 11-39.
- López, M. (2006). La responsabilidad civil de los auditores. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N°26, 69-95.
- Machado, M. (2006). Sistemas de información para el control fiscal orientado a resultados. *Revista Contaduría* N°48, 80-116.
- Mantilla, S. (2002). De los riesgos de auditoría a los riesgos de negocio. El cambio de modelo. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N°12, 11-115.
- Mantilla, S. (2007). Diferencias entre la auditoría de información PCGA y la auditoría de información IFRS. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N°31, 123-167.
- Martínez, F. J., Montoya, J., & Fernández, A. (2006). Normativa internacional de auditoría sobre materialidad: un nuevo reto para los auditores. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad & Auditoría* N°28, 11-34.

- Martínez, F. J., Montoya, J., Fernández, A., & Ramírez, S. I. (2008). Nueva normativa sobre materialidad y su repercusión en las normas de Colombia, España y México. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad & Auditoría* N°35, 11-38.
- Martínez, F. J., Montoya, J., Fernández, A., & Ramírez, S. I. (2010). Las normas internacionales de auditoría y el Proyecto de Claridad de la IFAC. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad & Auditoría* N°41, 13-26.
- Martínez, J. (2000). La teoría detrás de los servicios de seguridad razonable. *Revista Cuadernos de contabilidad*, 13-45.
- Mejía, R. (2008). Fundamentación de un sistema de evaluación a la gestión integral de los procesos universitarios, sobre la base de la auditoría como proceso, para la Universidad Católica de Oriente. *Revista Ciencias Estratégicas Vol 16 - N°19*, 33-45.
- Montaño, E. (2002). El control más allá de la norma. *Revista Cuadernos de Administración* N°28, 223-234.
- Mora, E., & Guevara, D. (2007). Un nuevo enfoque de administración: "Auditoría interna basada en riesgos... gerenciando la continuidad del negocio". *Revista ASFACOP* N°9, 59-76.
- Niño, J. (1997). Visión estratégica y control de gestión. *Revista Contaduría* N°30, 29-48.
- Ortiz, C. (2010). Mi experiencia como auxiliar de investigación en el proyecto gestión y auditoría ambiental. *Revista Apuntes Contables* N°14, 197-200.
- Pérez, H. (2002). Auditoría integral ¿Qué es integral? *Revista Apuntes Contables* N°1, 13-25.
- Pérez, R. (1982). La auditoría un fenómeno transaccional. *Revista Contaduría* N°1, 1-89.
- Pinilla, D. (1994). Las normas de auditoría informática. *Revista Innovar*, 31-34.
- Ramírez, A. (2000). El papel de la auditoría social. *Revista Cuadernos de Contabilidad* N°10, 97-112.
- Reynolds, K., Deis, D., & Francis, J. (2005). Honorarios de servicios profesionales y objetividad del contador público. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N°23, 9-52.
- Rezaee, Z., McMickle, P., Sharbatoghile, A., & Elam, R. (2004). Auditoría continua: construyendo capacidades para una auditoría automatizada. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N°18, 9-40.
- Rico, C. (2005). Globalización, 'audit expectation gap' y rotación obligatoria de auditores. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N°24, 9-47.
- Rodríguez, M., Castaño, C., Osorio, V., Zuluaga, H., & Duque, V. (2006). La auditoría ética: herramienta para fortalecer la integridad del carácter organizacional. *Revista Innovar* N°27, 25-46.
- Rubinska, R. (2008). Las responsabilidades penal del auditor externo. El caso de las facturas apócrifas. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N°34, 11-48.
- Ruiz, G. (2008). Las normas internacionales de contabilidad y la contabilidad creativa. *Revista Cuadernos de contabilidad*, 251-301.
- Ruiz, M. (2005). La auditoría operativa de gestión pública y los organismos de control externo (OCEX). El caso español. *Revista Innovar Enero-Junio*, 120-137.
- Sánchez, J. (2005). Análisis comparativo preliminar de escándalos contables. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N°23, 53-78.
- Sandoval, E. (2009). La auditoría forense como resultado de la mala práctica de la ética y la moral. *Revista ASFACOP*.
- Sandoval, E. (2010). Auditoría forense: Paso a paso. *Revista ASFACOP* N° 13, 104-110.

- Solano, O. (2004). La auditoría de sistemas de información como elemento de control. *Revista Cuadernos de Administración* N°31, 122-136.
- Sunder, S. (2003). La estructura de la contabilidad y la auditoría: un replantamiento. *Revista Innovar* N°22, 85-96.
- Tobón, F. (2000). Serie de documentos "guías de auditoría" diseño y ejecución de una auditoría. *Revista Contaduría* N°36, 101-107.
- Tua, J., & Gonzalo, J. (1989). La responsabilidad social del auditor. *Revista Contaduría* N°15, 9-43.
- Upegüi, M. (1982). El informe de auditoría al estilo de 1904. *Revista Contaduría* N°1, 69-74.
- Valencia, H. (2001). Control Tributario. *Revista Contaduría* N°39, 197-216.
- Vásquez, G. (2009). Sistema integral de aseguramiento y auditoría tributaria, SIAAT. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N°38, 155-207.
- Vásquez, R. (2009). Sistemicidad del gobierno, la gestión y el aseguramiento en el contexto del riesgo. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N°37, 45-75.
- Voss, J. (2005). El futuro de las normas contables y de auditoría en Argentina. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría* N°22, 123-148.
- Werner, L., & Mahncke, M. (1997). Nuevos enfoques metodológicos en la enseñanza de las carreras de administración, contabilidad y auditoría. *Revista Contaduría* N°30, 13-27.
- Yamey, B. (1905). Panorama sobre la evolución de las practicas de auditoria. *Revista Cuadernos de Contabilidad* N°13, 27-46.

## 4. LA REVISORÍA FISCAL: aspectos que han dejado huella

*Oscar Ramón López Carvajal*  
orlopez@economicas.udea.edu.co

*Auxiliares de investigación:*  
*Juan Camilo Cardona Montoya*  
*Gloria Omaira Muñetón López*

*La investigación representa una más de las fuentes de conocimiento, por lo que, si decidimos ampliar sus fronteras, será indispensable llevarla a cabo con responsabilidad y ética.*  
*Hernández*

### RESUMEN

El objetivo de esta investigación es brindar una serie de conocimientos que permitan el desarrollo y avance de aspectos trascendentales de la línea de investigación en Revisoría Fiscal, en conmemoración de los 50 años del programa de Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia, mediante la elaboración de un Estado del Arte en dicha línea. De acuerdo con la evolución que se ha registrado en la producción académica relacionada con la Revisoría Fiscal y de la cual se ha hecho una extensa referencia en este escrito, podría deducirse que cinco temas vertebrales serán objeto de reflexión en libros, revistas de diferentes instituciones, simposios, congresos, foros y otros, en los próximos años: la vigencia de la Revisoría Fiscal frente al nuevo escenario internacional, la Responsabilidad Social del Revisor Fiscal (que aunque ya se ha venido trabajando en estos años, se nota que su vigencia trasciende a nuevos períodos), la función preventiva de la Revisoría Fiscal frente al fenómeno de la corrupción, la figura de la Revisoría Fiscal frente a la Reforma Tributaria, y el desarrollo de nuevas tecnologías soportes para la revisoría fiscal.

**Palabras claves:** control interno, responsabilidad social, fraude, riesgos del negocio, dictamen e informes del revisor fiscal

## Introducción

La Revisoría Fiscal se encuentra reconocida dentro del marco legal del Estado colombiano y en su desarrollo ha sido objeto de grandes preocupaciones que hoy constituyen un marco de referencia para el análisis de su situación actual, en la cual se evidencia una situación expectante por el devenir de las nuevas prácticas de control dentro de las organizaciones a causa de la aplicación de las Normas Internacionales.

Esta institución ha surgido en Colombia como una necesidad de control por parte del Estado colombiano, con el propósito de defender el interés público y servir de garante ante los diferentes grupos de interés en cuanto a la razonabilidad y transparencia de la información, eficiencia en los procesos y cumplimiento de la normas, lo cual se ve reflejado en el bienestar social.

El objetivo de esta investigación es brindar una serie de conocimientos que permitan el desarrollo y avance de aspectos trascendentales de la línea de investigación en Revisoría Fiscal, en conmemoración de los 50 años del programa de Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia. Una línea de investigación es “el resultado de la vinculación de varios elementos como las áreas de interés, los trabajos y artículos publicados, las investigaciones realizadas y divulgadas, las ponencias desarrolladas y la vinculación con grupos de trabajos” (Suing, 2008, p. 2).

El presente texto está estructurado en cuatro partes principales: la primera de ellas comprende un análisis de los aspectos metodológicos de la investigación, allí se explica la selección de la información y el tipo de investigación; el segundo apartado está conformado por un marco teórico que consta de las categorías temáticas que sobresalieron en las fuentes consultadas, como la formación del revisor fiscal, informes y dictamen, control interno y la revisoría fiscal, los riesgos del negocio, procedimientos que adopta la revisoría fiscal, responsabilidad social de la revisoría fiscal, entre otros; en tercer lugar, se presenta el Estado del Arte en la línea de investigación de la Revisoría Fiscal, el cual contiene una recopilación cronológica de toda la producción de escritos a nivel institucional y nacional sobre diferentes temáticas de la Revisoría Fiscal; y por último las conclusiones, en donde se da cuenta del estado actual de las investigaciones en la Universidad de Antioquia y el resto de Instituciones del país y la tendencia de las producciones académicas a futuro.

### 4.1. Aspectos metodológicos de la investigación

#### 4.1.1 Metodología de aproximación al campo de estudio

##### Selección de la información

La metodología implementada consistió en seleccionar los escritos publicados en revistas de universidades donde existiesen programas de Contaduría Pública acreditados con

registro de alta calidad (se trabajó con una muestra de 17 universidades), revistas contables de circulación nacional, monografías, memorias de simposios de las universidades, encuentro nacional de profesores de revisoría fiscal y libros sobre el tema revisoría fiscal, escritos por académicos de la profesión.

Las fuentes de información obtenidas de la Universidad de Antioquia contienen artículos de la revista Contaduría y la revista virtual Adversia, las monografías de la especialización en Revisoría Fiscal y trabajos de grado del programa de Contaduría Pública. Con respecto a las fuentes halladas en las demás universidades de la muestra, se tuvo en cuenta solo los artículos publicados en las revistas propias de cada universidad.

## **Tipo de investigación**

Esta investigación sobre el estado del arte en la línea de Revisoría Fiscal es de enfoque cualitativo basado en un estudio de tipo exploratorio y se acudió a la técnica de investigación documental, que “consiste en seleccionar y recopilar información por medio de la consulta crítica de documentos, materiales bibliográficos de bibliotecas, hemerotecas, centros de documentación e información” (Araúz, 2010, p.10), puesto que el objetivo que se pretende desarrollar, consiste en indagar sobre los trabajos académicos producidos por diferentes autores, a partir de 1991 hasta la fecha en las diversas fuentes seleccionadas, con miras a evaluar el desarrollo del conocimiento y la evolución de la problemática en la figura de Revisoría Fiscal y a partir de allí visualizar las tendencias de investigación a futuro. El método empleado en dicha investigación fue el de la Teoría fundamentada en datos, enfocándose en trabajos realizados previamente por otros autores apoyados en el marco legal de dicha institución. La herramienta metodológica utilizada para la recolección, interpretación y posterior construcción del estado del arte, fue una matriz de identificación y resumen de cada publicación.

## **4.2. Marco teórico**

En la medida en que todo trabajo académico aborda dos dinámicas intrínsecamente relacionadas: el modelo de entender (conceptualizar o teorizar) y el estudio de una realidad (investigar); la elaboración de este marco teórico está fundamentado en las siguientes categorías temáticas que sobresalieron en las fuentes consultadas, tales como: procesos de formación, los procedimientos que adopta, la relación con el control interno, dictamen e informes y la responsabilidad social de la revisoría fiscal. La confrontación de estos conceptos teóricos con la realidad percibida, permitirá una construcción lógica del conocimiento lo cual se visualizará en las conclusiones al final del trabajo.

### **4.2.1 Los procesos de formación del revisor fiscal**

Hablar de un proceso de formación es referirse a una tarea que desde las aulas universitarias debe abordarse con todo rigor y responsabilidad, como quiera que en el caso concre-

to de la formación de contadores públicos, las facultades deben implementar estrategias académicas que permitan la actualización de los currículos, la formación de las destrezas necesarias para actuar con competitividad en su vida profesional y, algo muy importante, la inclusión del tema ético en la formación del contador. Con el cumplimiento de este objetivo, la Universidad responde ante la sociedad por la entrega de un recurso humano debidamente preparado.

En consecuencia, el profesor Horacio Aguiar, afirma que “analizar la formación del revisor fiscal es tocar uno de los problemas más álgidos de la contaduría colombiana” (Aguiar, 1994, p. 3), dado que si existen problemas en la formación de los revisores fiscales, estos están directamente relacionados con debilidades en la formación de los profesionales contables. Existe una estrecha relación entre el objeto de la contabilidad y la revisoría fiscal, por lo cual, el estudiante de contaduría pública debe tener un amplio conocimiento en cuanto a control, área que agrupa temas como: modelos o sistemas de control interno, auditoría y revisoría fiscal, ya que esta última surge como respuesta a la necesidad social de salvaguardar los recursos, como lo afirma Marulanda (2006): “la riqueza de una Nación o persona se debe controlar y, por tanto, se podrá vigilar, fiscalizar e inspeccionar en sus procesos de producción y conservación” (p. 3).

De lo anterior se fundamenta el hecho de que la legislación colombiana haya otorgado a la Contaduría pública esta función primordial de ejercer control, para ser ejercida a través de la Revisoría fiscal como una herramienta especial de intervención de la contaduría pública en la sociedad, la cual espera de este profesional “que sea una persona independiente, idónea, íntegra, libre de conflictos de interés, competente, que juzgue y obre en forma efectiva, equitativa, veraz y diligente, y actúe en forma personal y directa” (Ramírez, 2002, p. 167).

Además de los factores antes mencionados, “las nuevas condiciones impuestas por la internacionalización de la economía y la apertura de los mercados, obliga a considerar y presentar al mundo empresarial un revisor fiscal con un nuevo perfil, mas estratégico, gerencial, posicionado en su rol de evaluador de la gestión global y de la actuación de los administradores” (Ramírez, 2002, p. 175). Ello implica cambiar muchas cosas y a su vez dar origen a muchas transformaciones de fondo en la revisoría fiscal, por lo cual los estándares internacionales serán el punto de referencia, sin que ello sea lo único en lo que se deban sustentar, situación que supone una obligación en el sentido de efectuar autoevaluaciones que propendan a encontrar debilidades y así encaminarse hacia la formación con calidad, relacionándola con el desarrollo de los mercados económico, del conocimiento, de habilidades y valores.

De todo lo anterior, se deduce que el papel que juegan las universidades en la formación de los revisores fiscales es muy importante, ya que de ello dependerá el futuro de la profesión y sus diferentes campos de aplicación. Por tal motivo:



Es importante que la universidad y el gremio profesional contable colombiano, comiencen a dar los pasos necesarios para lograr una armonización futura de la regulación nacional conforme a los estándares internacionales relacionados con la educación contable y la práctica en los ámbitos de la contabilidad y de la auditoría. (Ramírez, 2002, p. 180).

En consecuencia, las universidades que cuentan con programas de Contaduría pública deberán comprometerse a:

- Mantener actualizados los programas de pregrado y posgrado, en relación con el mercado nacional e internacional.
- Enfocar las enseñanzas contables de acuerdo con los estándares internacionales de contabilidad y de auditoría.
- Evaluar los programas académicos y a los docentes.
- Adoptar técnicas, métodos y tecnologías nuevas, apropiados para la comunicación y el aprendizaje.
- Explorar nuevas áreas del conocimiento para la profesión, necesarias para enfrentar los cambios que van surgiendo.

Por lo tanto, es prioritario que los estudiantes de Contaduría pública desde ya, se estén familiarizando con los estándares internacionales de contabilidad y auditoría, al igual que docentes y egresados, ya que de lo contrario, “serán los profesionales foráneos y de otras disciplinas los que entren a prestar servicios profesionales de contabilidad y de auditoría” (Ramírez, 2002, p. 181), puesto que las organizaciones empresariales, y la comunidad en general, siempre buscan encontrar profesionales cuyo desempeño sea el más adecuado conforme a las exigencias propias y a las exigencias regulativas, pues las expectativas que tienen los empresarios y accionistas respecto a la revisoría fiscal van más allá de un simple dictamen o informes de recomendación en relación con el cumplimiento de los preceptos legales y sobre el funcionamiento del sistema de control interno.

En consecuencia, los usuarios mencionados se vuelven cada vez más exigentes, y esperan nuevas propuestas por parte de estos profesionales. Por ello, los revisores fiscales modernos deben llevar a cabo “su labor de control con un enfoque de control integral de evaluación de procesos y no de cuentas o transacciones aisladas” (Ramírez, 2002, p. 179), sin perder de vista su función fiscalizadora, de control y de vigilancia, establecida por la legislación colombiana.

De igual manera, una gran falencia dentro de los procesos de formación de la revisoría fiscal está centrada en que no se ha establecido claramente la relación entre valores éticos y el pensamiento crítico que debería contener el proceso educativo; por lo cual el compromiso de las universidades no consiste solo en repensar los modelos de estudio tradicionales, sino que debe avanzar en el establecimiento de un enfoque de pensamiento crítico y autónomo en el cual los estudiantes de Revisoría fiscal encuentren posibilidades de investigación en temáticas que se relacionen con su profesión y que contribuyan al de-

sarrollo laboral y empresarial. Así, el revisor fiscal moderno tendrá otra forma de brindar valor agregado a las organizaciones y a la comunidad social y educativa.

En conclusión, en el tema de formación del revisor fiscal, los aportes de los distintos académicos hablan sobre el tema de la ética como elemento vital de la integridad del profesor como persona, la actualización de los currículos acordes con las necesidades del mundo actual, y la adquisición de destrezas en los diferentes campos, a fin de actuar competitivamente.

#### **4.2.2 Procedimientos que implementa la revisoría fiscal**

Durante largos años se ha cuestionado las técnicas utilizadas en la revisoría fiscal para dar cumplimiento a sus funciones, sin embargo, el uso de estas técnicas se han simplificado notoriamente a un solo tipo, la auditoría financiera, en donde no se da cuenta sobre las funciones sociales que tiene encomendado la revisoría fiscal y sobre aquellos aspectos de la organización que tienen un enfoque humano, sobre la efectividad de los procesos, la satisfacción del cliente, entre otras, incluso dicha herramienta se ve limitada por la baja disponibilidad de tecnología que poseen los contadores públicos que ejercen la Revisoría fiscal de un modo independiente. Existen varias percepciones de diferentes autores sobre la revisoría fiscal, dichas percepciones definen, implícitamente, las técnicas a utilizar por dicha institución.

La siguiente apreciación establece las exigencias en cuanto al amplio conocimiento que debe tener la figura de la Revisoría fiscal, para cumplir con estos intereses por parte del Estado, esta figura deberá tener una amplia disponibilidad de recursos y el uso de la herramienta definida como la auditoría integral, la cual no es entendida como simplemente la auditoría financiera:

El Estado tiene un doble interés en la Revisoría Fiscal, uno relacionado con sus obligaciones de vigilancia y control de los entes económicos y dirección general de la economía y otro con la financiación del gasto público a través de impuestos y contribuciones. (Rodríguez, 2006, p. 1).

Según Patiño, Pérez y Henao (2012), los profesionales contables en el ejercicio de la Revisoría fiscal, con el uso de la herramienta de auditoría financiera, ni siquiera verifican la procedencia y legitimidad de los hechos económicos; y el aspecto de más baja participación es el cuidado y vigilancia de los bienes de la organización siendo este uno de los aspectos que más atención debería consumir por parte del revisor fiscal, puesto que los recursos definen la continuidad de las compañías.

Por otra parte, Zea, Rave y Acevedo (2011), argumentan que:

El alcance de las funciones existentes, depende del criterio profesional, basado en herramientas e instrumentos propios de cada profesional o firma, debido a la no

estandarización de instrumentos, técnicas y procedimientos. Dada la forma general como se enuncian las normas, se dan diversas posibilidades de interpretación. (pp. 82-83).

Se alude que la norma enuncia los elementos generales, por tal razón los revisores fiscales seleccionan las herramientas que pueden contribuir en el cumplimiento de las principales funciones, escogidas de acuerdo con su criterio profesional y los recursos de los cuales disponen. Aunque generalmente los revisores fiscales escogen la auditoría de estados financieros como la principal herramienta para vigilar las actuaciones profesionales de los administradores, conforme a las normas generales y específicas que le aplican al ente y a los estatutos de la misma.

Por su parte, Martínez (2006) aclara que existe una amplia gama de herramientas que, integradas, permitirá manejar diferentes contextos, no solo el financiero sino también la productividad, el recurso humano, la satisfacción del cliente y valor agregado del ente, en el empleo de herramientas tales como: técnicas de revisión de cuentas, tableros de control, normogramas, evaluación del cuadro de mando integral, entre otros. Y llegar a la conclusión, tal y como lo plantea este autor, de que “hay que hacer alusión a que no es la auditoría la que permite, o la única que permite el logro de los objetivos” (Martínez, 2006, p. 18).

En relación con las herramientas, la interventoría de cuentas está regulada en la orientación profesional de la Revisoría Fiscal (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2008) y el objetivo que persigue es el de “la fiscalización de forma integral de las operaciones y procesos contables y financieros de un ente económico” (p. 11). Esta fiscalización se realiza a través de las cuentas, sin embargo, los revisores fiscales tienen una concepción de las cuentas solo desde un enfoque financiero, sin tener en cuenta que las cuentas son el resultado de todo un proceso de operación en donde intervinieron un conjunto de procesos, recursos, factores cualitativos, y es por esta concepción que solo enfocan su ejercicio en la auditoría de estados financieros.

En conclusión, en este concepto de procedimientos implementados por el revisor fiscal se encuentran posturas académicas que reflejan una gran preocupación por las técnicas utilizadas por el revisor fiscal, sin una debida planeación del trabajo que asegure un trabajo de vigilancia y control eficiente.

### **4.2.3 La revisoría fiscal y su relación con el control interno**

A lo largo del tiempo, los riesgos del negocio, han sido motivo de estudios y preocupaciones por una alta cantidad de empresarios e instituciones administrativas y de control, hasta el punto de ser hoy en día uno de los principales tópicos de responsabilidad de identificar, aceptar y mitigar a través del diseño y operación eficaz de controles internos, siendo un compromiso por parte de la administración, delegado en un grupo de personas encargadas de dichas funciones, puesto que la materialización de algún riesgo puede

afectar fuerte o levemente la operación de la empresa; en pocas palabras, el control interno se concibe como: “el que se da la misma empresa para que los procesos y las personas conduzcan hacia el logro de los objetivos organizacionales” (Aguilar, 2001, p. 2).

Dado este nuevo sistema, inmerso en toda la organización y los riesgos involucrados en cada tipo de negocio, es necesario que el revisor fiscal posea la suficiente capacidad, experticia y conocimiento en cuanto al manejo de riesgos de negocio para poder tener un buen alcance y confianza en los resultados de la auditoría del control interno, siendo esta auditoría una de las principales responsabilidades del revisor fiscal.

El compromiso de los Revisores Fiscales con el estudio, evaluación y emisión de la opinión sobre el control interno obliga a efectuar una auditoría de él, conduciéndola con el cuidado de un profesional prudente que sabe que está frente a uno de los aspectos más difíciles de su trabajo y que tiene la obligación de informar las fallas que encuentre para que los usuarios se formen un juicio recto sobre la forma como la gerencia ha realizado el encargo administrativo. (Aguilar, 2001, pp. 9-10).

Ampliando las palabras claves de dicha definición, se puede agregar que el revisor fiscal, para realizar la auditoría de control interno, previamente debe de planearla con el objetivo de identificar los riesgos de negocios mencionados, su alcance, oportunidad de las inspecciones y tipos de procedimientos a realizar.

En cuanto a la evaluación del sistema de control interno, el revisor fiscal no simplemente tendrá un papel independiente de fiscalización, sino que se integrará en las operaciones del ente con un conocimiento más profundo de dichas operaciones, teniendo presente sus principios de independencia y objetividad con el propósito de ser un agente asesor y brindar un buen acompañamiento a la administración en la identificación, evaluación y diseño de controles para mitigar los riesgos; esta aserción se concibe ampliamente en el siguiente apartado:

El Revisor Fiscal y la empresa, se han olvidado de las responsabilidades que tiene la Revisoría Fiscal dentro de la organización; que no sólo es dictaminar unos estados financieros, sino que también debe estar inmerso en todas las operaciones de la empresa, manifestando sus opiniones y recomendaciones a la junta de socios o asamblea, que conduzcan al sostenimiento y mejoramiento continuo de la organización. Este es el nuevo valor agregado que le dará la Revisoría Fiscal a un ente económico. Es allí donde la Revisoría Fiscal entra a ser uno de los principales responsables en la contribución del desarrollo y monitoreo de un proceso de gestión del riesgo” (Restrepo, Ramírez & Duque, 2008, p. 8).

En este orden de ideas, es posible establecer una dependencia implícita entre dos de las múltiples funciones que debe cumplir el revisor fiscal, estas son el conocimiento y acompañamiento en la administración del riesgo y la evaluación objetiva del sistema de control interno, tal y como lo presenta Arboleda, Gallón y Ríos (2004) en su obra: *La Revisoría*

*Fiscal y los riesgos del negocio*, el revisor fiscal debe enfocarse, en su auditoría, en verificar el desempeño de la gerencia en cuanto a la administración del riesgo y cuantificar su impacto con el propósito de contrastarlos con los atributos de los controles internos y poder determinar, el grado en que esos controles apuntan a atenuar dichos riesgos (eficiencia), actividades necesarias para emitir un dictamen de dicho sistema.

Sin embargo, Pinilla (2008) congrega una nueva concepción de las funciones del revisor fiscal en cuanto al control interno:

El Revisor fiscal actúa sobre los sistemas de control de las organizaciones, evaluándolos frente a los mapas potenciales de riesgos y a los modelos de control reconocidos por la comunidad internacional de administración de organizaciones. De ahí que el Revisor fiscal deba ser un experto en administración del riesgo y en sistemas de control organizacional. (p. 4).

De acuerdo con las anteriores propuestas académicas, el revisor fiscal no solo deberá tener un conocimiento amplio en el manejo integral de riesgos sino también en los modelos de control a nivel internacional o que por ley le apliquen a la organización, como es el caso del sistema MECI en las entidades pública colombianas. Se puede aludir, entonces, que los sistemas de control interno de las empresas son auditados por el revisor fiscal, confrontándolos con los modelos de control interno reconocidos, verificando la existencia, operación y funcionalidad de cada componente del modelo.

En cuanto a la función de informar, Pinilla (2008) plantea, con respecto al sistema de control interno, un debido proceso en el cual se le hacen las recomendaciones a la administración, si al cabo de un tiempo la administración no implementa dichas recomendaciones, el revisor fiscal se dirigirá hacia la junta directiva para informarles de dicha situación; de no obtener respuesta convocará a la asamblea general para informar sobre su posición y recomendaciones de mejoramiento al sistema de control interno; y de no tener una acción, se dirigirá a las entidades de control y vigilancia, siendo este proceso el que amparará la función de informar del revisor fiscal, junto con la implementación de sus recomendaciones.

Es igualmente importante mencionar que una correcta evaluación del sistema de control interno trae al revisor fiscal, la posibilidad de identificar riesgos de fraude y materialización de los mismos para emprender, junto con la administración, planes, acciones y controles con el objetivo de que estos últimos puedan identificar y reducir la ocurrencia del fraude, así como otros aspectos relevantes, tal como lo plantea González (2009):

El Revisor Fiscal debe evaluar la estructura de control interno de las organizaciones para establecer si dicha estructura logra identificar comportamientos empresariales relacionados con el incumplimiento del pago oportuno de sus obligaciones salariales, fiscales, si se impide la utilización de la empresa en actos de soborno, corrupción dentro y fuera de la organización, lavado de dinero, esquemas de produc-

ción no ajustados a lineamientos legales, acciones de competencia desleal y actos de deshonestidad administrativa en la elaboración y presentación de presupuestos, informes financieros y de costos, así como de los estados contables (p. 6).

De igual forma, González (2009) plantea la importancia del resultado obtenido de un buen alcance en la auditoría del control interno, siendo dicho producto el insumo que definirá la oportunidad, selección y tamaño de la muestra en los procedimientos de la auditoría financiera, puesto que si en la auditoría del control interno se observa efectividad en los controles contables, brindará una seguridad razonable de que los estados financieros probablemente estén libre de errores de importancia.

En conclusión, el revisor fiscal deberá ser un agente proactivo, con un amplio conocimiento en administración de riesgos y en modelos internacionales de control interno, dándole la facultad para evaluar ampliamente no solo los riesgos potenciales del negocio y sus controles implementados, sino también la existencia y efectividad de cada componente del modelo de control utilizado, y como valor agregado el revisor fiscal deberá informar y asesorar oportunamente a la administración en cuanto a debilidades encontradas y acciones a emprender con el propósito de que la gerencia alcance sus objetivos misionales, y sirviéndole esta evaluación y resultados obtenidos, a dicha figura de control, para definir su alcance en la auditoría financiera.

#### **4.2.4 Dictamen e informes del revisor fiscal**

El trabajo del revisor fiscal puede ser considerado como todo un proceso en el cual a partir de unas entradas (información de las operaciones del ente, políticas de la empresa, normatividad, evaluación del sistema de control interno, etc.), y unas actividades de análisis e interpretación de dichas entradas, se obtiene finalmente unas salidas u *outputs*, que para este caso, están conformadas por los informes y el dictamen, los cuales finalmente son la expresión del revisor fiscal.

Los informes de los revisores fiscales a los que se ha hecho referencia en párrafos anteriores, a modo general, deben rendir informe sobre: las irregularidades que se presentan en el desarrollo y funcionamiento de las operaciones del ente; la información sobre el debido respaldo de las transacciones registradas en los estados financieros; el concepto acerca del funcionamiento del sistema de control interno; la opinión sobre el grado de eficiencia de las políticas trazadas para dar cumplimiento de los objetivos definidos. Acerca de la funcionalidad de los informes, desde los inicios de la revisoría fiscal, se ha notado una diversidad de preocupaciones relacionadas con la naturaleza, los alcances y las responsabilidades de los informes y dictamen.

De acuerdo con la percepción anterior de lo que constituye un informe, surgen algunas opiniones de expertos, por ejemplo, “juicio profesional de un proceso de fiscalización previo” (Martínez, 2009, p. 1), cuyo objeto es garantizar la confianza de los usuarios sobre las diversas actividades que realiza un ente económico. Así como también busca, intrin-

secamente, generar confianza en el ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia, como lo afirman Arbeláez y Gutiérrez (2011).

Respecto a la mencionada posición académica, se hace pertinente considerar que la confianza depositada por los usuarios del ente económico en el actuar y en el criterio del revisor fiscal, le impone a este una responsabilidad profesional y social que debe cubrir más que las necesidades de un cliente en particular, es decir, que debe prevalecer el interés general con respecto a la información financiera. En tal sentido, Ramírez (2002) aclara que el interés público apunta a la obtención del bienestar colectivo que involucra tanto a la comunidad como a las instituciones a las que sirve este profesional de la Contaduría pública. Además, el revisor fiscal debe velar por el cumplimiento de los estatutos y de la normatividad a la que está sometida la empresa, “rindiendo informes oportunos y veraces a las entidades de vigilancia y control sobre las irregularidades del ente” (Marulanda, 2006, p. 6)

De acuerdo al tema de informes, Bermúdez (2003) afirma que las finalidades de los informes del revisor fiscal que impone la ley se pueden agrupar en tres grandes aspectos: el control interno, las operaciones sociales, y la contabilidad (soportes, libros, comprobantes y estados financieros), de los cuales el revisor fiscal debe hacer una interpretación exhaustiva en aras de cumplir con sus responsabilidades, ya que “el escrito que presenta un Revisor Fiscal a título de informe o dictamen, conlleva la determinación de su trabajo, alcance, logros y dificultades, constituyéndose en un medio de verificación en cuanto al cumplimiento de sus funciones y responsabilidades” (Martínez, 2009, p. 14), que, como lo afirma este mismo autor, debe estar basado en el precepto filosófico de la verdad.

Hasta aquí, se han precisado que aspectos deben incluirse en un informe, pero conviene señalar, además, que no basta con que el revisor fiscal informe de las irregularidades o errores detectados, “sino que es necesario que se asegure de que se han tomado las acciones y correctivos necesarios, so pena de ser culpado, posteriormente, de complicidad o encubrimiento” (Aguar, 1991, p. 45). Esta precisión permite abordar el tema de la utilidad de los Comités de Auditoría, desde cuya instancia se evalúa permanentemente la respuesta a un informe de uno cualquiera de los agentes de control.

Además de lo anterior, Martínez (2009) afirma que en el dictamen del revisor fiscal, se debe expresar que en su ejercicio, “no es responsable de los actos de los administradores y que, de presentarse irregularidades, se efectuaron las comunicaciones pertinentes” (p. 3) y de manera oportuna, con el fin de no incurrir en omisión de sus funciones o de ser culpado de colusión con la administración del ente económico.

Con base en todas las posiciones académicas anteriormente mencionadas, se deduce que el revisor fiscal no solo cumple con las disposiciones legales, sino que estos se convierten a su vez en una evaluación y seguimiento de sus funciones por parte de quienes lo contrataron, así como de los organismos de vigilancia y control de la profesión y del Estado, en tanto se cumple con una función social, ya que:

Los usuarios de los informes de la Revisoría Fiscal y cualquier otra persona que, además confíe en la objetividad e integridad de los revisores fiscales, en conjunto tienen presente como uno de sus intereses el de mantener el adecuado funcionamiento de la actividad económica de una localidad, región o país” (Ramírez, 2002, p. 168).

Lo anterior indica, que en la emisión de dictámenes y demás informes, el revisor fiscal crea, fortalece o destruye la confianza de un ente económico, de los administradores y del profesional mismo. De esta manera, existen penalidades claramente señaladas en la ley para tratar de garantizar el principio de la confianza pública, y que deben ser conocidas:

No para coaccionar la actuación del Revisor Fiscal; por el contrario se pretende significar el alto sentido de la responsabilidad social que debe fundamentar la construcción de los dictámenes y sus implicaciones para los usuarios y, especialmente, para la profesión del contador” (Martínez, 2009, p. 4).

Esto es importante considerarlo en la medida en que la confianza pública es el respaldo que la comunidad le otorga al revisor fiscal y es en función a ella que se desarrolla su trabajo.

Para una adecuada presentación de informes es preciso tener una formación apropiada en este aspecto y sobre este tema Aguiar (1991) en su texto “los informes del revisor fiscal” resalta la importancia de la presentación de informes por parte de los revisores fiscales, dentro del cual hace una crítica referente a la preparación académica que reciben los revisores fiscales en sus procesos de formación, distorsionando así el logro de los objetivos y del reporte que se quiere transmitir. Por ello, el profesional de la Contaduría pública, en el cumplimiento de sus funciones como revisor fiscal debe desplegar sus habilidades para comunicarse tanto de manera escrita como verbal, ya que este es el principal medio para formalizar su desempeño y transmitirlo a los usuarios, así como para demostrar el cumplimiento de las normas legales. “Pero además es una de las formas como los revisores fiscales proyectan su imagen de personas cultas que proceden con diligencia en sus evaluaciones y con objetividad en sus juicios” (Aguiar, 1991, p. 44).

De otro lado, se habla de una crisis de la credibilidad en los informes de los revisores fiscales no solo por vacíos y debilidades teóricas de la profesión, “sino también por la crisis social, política, de seguridad, de corrupción y económica que padece el país” (Marulanda, 2006, p. 7), ya que el revisor fiscal se ha mostrado con una imagen de una figura de *Certificaduría*, que consiste en la obtención de un dictamen del revisor fiscal sin una revisión adecuada a un bajo precio. Igualmente, esta crisis se debe a que los países subdesarrollados como Colombia, no están a la vanguardia de los avances tecnológicos, lo que a la vez genera un retraso en la aplicación de técnicas y sistemas de apoyo a las funciones del revisor fiscal.



Como conclusión, para garantizar el cumplimiento de las finalidades de los informes y el dictamen del revisor fiscal, los contadores públicos en ejercicio de la revisoría fiscal deben necesariamente tener en cuenta dos aspectos primordiales: el interés público y la confianza pública, puesto que la institución de la revisoría fiscal esta diseñada para otorgar seguridad a quienes interactúan con el ente económico y a la comunidad en general, con relación a la eficacia y eficiencia de las operaciones, confiabilidad y pertinencia de la información, el cumplimiento de las disposiciones legales, y la protección de los intereses de los individuos. La confianza pública se basa en la fe pública y es por ello que los contadores públicos están facultados por las leyes “para dar fe pública en todos sus dictámenes y garantizar que vela por el cumplimiento de las normas dispuestas por el Estado, para el control eficaz de las actividades económicas que desarrollen las empresas en el país” (Daza, 2008, p. 43).

#### **4.2.5 La responsabilidad social de la revisoría fiscal**

Las organizaciones contemporáneas transforman permanentemente el enfoque administrativo de sus negocios y ello conlleva responsabilidades con todos los grupos de interés que deben ser atendidos, pues, desde una mirada ética de las acciones emprendidas, las decisiones han de tomarse desde una perspectiva del bien común, en tanto es en el entorno (la comunidad) donde se ven reflejados los efectos de las decisiones tomadas.

Estas acciones, han de ser monitoreadas por una instancia de control que asegure que las organizaciones respondan ante terceros en la forma oportuna debida. Tal instancia es representada por la Revisoría Fiscal, que constituye la figura de control y vigilancia encargada de generar confianza pública

En relación a lo anterior, la siguiente definición intenta aclarar la vinculación del revisor fiscal con la responsabilidad social:

Existen dos formas de entender la responsabilidad social. La primera tiene que ver con el daño que determina en su víctima un efecto social, como la vulneración de la confiabilidad y la credibilidad de las personas. Una segunda forma de responsabilidad social es aquella en que el daño trasciende a las personas y genera efectos colectivos, como la contaminación, o efectos masivos determinados por las características de los productos, o la que causa un revisor fiscal que no defiende el interés público (CTCP, 2008, p. 127).

Cabe anotar que en esta definición se aborda el concepto de credibilidad como un elemento muy fundamental en el quehacer del revisor fiscal quién debe generar confianza a los usuarios de la información.

### **4.3. Construcción del estado del arte en la línea de investigación de la revisoría fiscal**

Para desarrollar una aproximación al Estado del Arte en la línea de investigación de Revisoría Fiscal, fue preciso definir el escenario en el cual se realizó la exploración de información analizada para este trabajo académico, el cual incluyó los períodos 1991-2000, 2001-2009 y 2010 en adelante para trabajos realizados en la Universidad de Antioquia, en la revista Contaduría (donde regularmente publican los profesores o egresados), revista Adversia (estudiantes de pregrado) y monografías (de los estudiantes del posgrado de Revisoría Fiscal). También se tuvo en cuenta instituciones como: Universidad Externado de Colombia, Javeriana y Autónoma de Medellín, Mariana, y Autónoma de Bucaramanga (en sus respectivas revistas); las publicaciones de la revista Asfacop (Asociación Colombiana de facultades de Contaduría Pública), revistas Legis (publicación del Instituto Nacional de Contadores Públicos): “El Contador Público” y “Contabilidad y Auditoría”; Ponencias de los simposios de Revisoría Fiscal realizados por Fedecop (Federación de Contadores Públicos de Colombia), publicaciones de los cinco encuentros de profesores de Revisoría Fiscal, y finalmente, libros publicados por algunos destacados profesionales de la Contaduría Pública en el país.

El período anterior a 1991 está excluido de la búsqueda exploratoria de la información, sin embargo, se consideró importante hacer algunas reflexiones relacionadas con hechos nacionales que impactaron las décadas de los 70 y 80, sobre lo cual los académicos de la época generaron sus escritos. En el caso concreto de la primera década, el tema obligado lo constituyó el fenómeno de la tendencia monopolista de las firmas extranjeras de auditoría en nuestro país, “Contaduría Pública Monopolio Yanqui”, el cual fue liderado por el contador público Yack Araujo Ensuncho y de quien se conocieron importantes escritos sobre el tema.

Por los años 80 el tema de la crisis en la revisoría fiscal constituyó el tema central de los académicos en sus escritos, al presentarse en nuestro país los casos de intervención por parte de la Superintendencia Bancaria del momento a entidades como la Financiera Furatena, donde resultaron afectados 38.653 ahorradores con la desaparición de \$2.000 millones de pesos (El Colombiano, agosto 31 de 1985, p. 8A), y el caso del Banco (El Colombiano, octubre 4 de 1985, p. 7A.), sin que la revisoría fiscal hubiese advertido con anterioridad tal hecho.

#### **4.3.1 Análisis de la información de la Universidad de Antioquia**

En el período de los años 90, pudieron evidenciarse varios escritos en la revista Contaduría de la Universidad de Antioquia, entre los cuales se destacan: “La historia de la actividad contable en Antioquia” por el profesor John Cardona; de otro lado, el profesor Horacio Aguiar escribió una reflexión sobre la crisis en la credibilidad de los informes y la formación del revisor fiscal, lo cual se atribuye a la debilidad del contador público; así

como los aportes de la revisoría fiscal en los sistemas de control interno. La responsabilidad social del revisor fiscal también constituyó un problema a resolver y fue abordado por el contador público Juan Carlos Manco, defendiendo la idea de que al revisor fiscal le corresponde defender la verdad contra la norma.

Para el siguiente período, 2001-2009, a través de la revista *Contaduría*, el profesor Oscar López, escribe su artículo “¿Hacia dónde va el control?”, en donde se defiende la idea de que el control ha ido experimentando cambios y el revisor fiscal ha de estar atento. De igual forma el mencionado autor, se refiere en otro artículo al papel preventivo de la revisoría fiscal en las organizaciones. De nuevo aparece el profesor Aguiar, en esta ocasión analiza el control interno y la revisoría fiscal, sobre lo cual aclara la idea de que el revisor fiscal en su responsabilidad de evaluar y emitir una opinión del mismo, debe llevar a cabo una auditoría de control interno, y más adelante, en otro documento, trabaja el tema de la globalización y la revisoría fiscal, en el cual advierte los problemas que traerá en el futuro la adopción de los estándares internacionales de auditoría.

En un nuevo escrito, el profesor Jaime Obando Cárdenas aborda como problema de análisis la función fiscalizadora de la revisoría fiscal y defiende la idea de que el revisor fiscal debe mirar la organización como un todo para derivar de allí la fiscalización integral. También el contador público Wilmar Ramírez, escribe sobre la revisoría fiscal frente a los nuevos enfoques empresariales, en donde sostiene la idea del bien común como bienestar de la comunidad. Por su parte, los profesores Marco Machado y Oscar López presentan como resultado de su investigación en revisoría fiscal, un documento donde se refleja la incidencia del modelo contable y la revisoría fiscal. Igualmente, el profesor Machado presentó ponencias sobre responsabilidad social y otros temas afines con la revisoría fiscal en eventos tanto nacionales como internacionales.

A partir del 2010 se registran dos ponencias presentadas por el profesor Oscar López en el marco del XXVII y XXVIII Simposio de Revisoría Fiscal, con los dos trabajos relacionados con responsabilidad social empresarial, así: “La responsabilidad Social desde el control” y “Control Organizacional una decisión importante para la Responsabilidad Social Empresarial”, ambos direccionados hacia el que hacer del revisor fiscal.

También al nivel de escritos a partir de monografías, elaboradas por estudiantes del Posgrado de Revisoría Fiscal de la Universidad de Antioquia y para la época que se viene analizando, vale la pena destacar los temas de los riesgos del negocio, las funciones de un revisor fiscal en una empresa en proceso de liquidación, las características de la revisoría fiscal en el sector solidario, la responsabilidad civil, penal y tributaria de este agente de control y vigilancia, la fe y confianza pública, la auditoría integral soporte de un proceso de revisoría fiscal, las razones de trascendencia de un informe del revisor fiscal, el papel de la revisoría fiscal frente a la auditoría social, y la revisoría fiscal en la sociedad por acciones simplificadas. Puede observarse, que todos estos temas fueron coyunturales para la época y, en esta medida, fueron objeto de análisis en los trabajos que los estudiantes deberían presentar para optar su grado de especialistas.

Por su parte, los estudiantes de pregrado de la Universidad de Antioquia de ese período aportaron producción académica en la revista *Adversia* con artículos de reflexión crítica como: ¿Qué se ejerce en Colombia, Revisoría Fiscal o auditoría externa?; Revisoría Fiscal: mito o realidad colombiana, entre otros; y como producción académica en trabajos de grado, se destacaron los siguientes temas -que al igual que en el caso anterior fueron seleccionados por su vigencia para el momento-: “Impacto de las normas de aseguramiento en la revisoría fiscal”, “La revisoría fiscal una institución que agrega valor en las empresas colombianas” y “Estrategias que podría adoptar la revisoría fiscal para garantizar la preservación del interés público”.

La exploración de información para realizar esta aproximación al estado del arte en la línea de investigación de Revisoría Fiscal del programa de Contaduría pública de la Universidad de Antioquia, también incluyó la producción académica realizada en diferentes universidades del país, de lo cual amerita, en principio, resaltar tres artículos, de los años 90, de la revista *Contaduría* de la Universidad Autónoma de Bucaramanga, del contador público Samuel Alberto Mantilla, relacionados con “La informática en la gestión de la Revisoría Fiscal”, aspecto del cual apenas se empezaba a hablar por aquella época, “¿Qué es la Revisoría Fiscal?” y “Revisoría Fiscal: auditoría integral o servicio de seguridad razonable” sobre temas álgidos del momento.

#### **4.3.2 Análisis de la información resto del país**

Para el período 2001-2009, la Universidad Externado de Colombia en su revista *Contaduría Pública - Apuntes Contables*, trabajó el tema de la revisoría fiscal, destacándose los siguientes trabajos: “La Contaduría Pública y la Revisoría Fiscal en arenas movedizas”, en donde se cuestiona si la revisoría fiscal merece ser eliminada del ambiente de control empresarial; “Reflexiones sobre la Responsabilidad penal frente a la Revisoría Fiscal”, en donde el contador público Edgar Ortiz Ricaurte defiende la idea de que la responsabilidad abarca temas jurídicos, doctrinales y jurisprudenciales; “La Revisoría Fiscal en el sector público colombiano”, del contador público Luís Alonso Colmenares, en donde se planteó que el éxito de una buena gestión depende de un buen control interno y de unos indicadores de gestión.

La revista *Cuadernos de Contabilidad* de la Universidad Javeriana, también contribuyó por esta época con escritos del abogado Hernando Bermúdez, en los cuales se hace un breve resumen sobre el trabajo del revisor fiscal; y del contador público Jesús Iván Castillo en el tema “El control fiscal y la Revisoría Fiscal en las entidades públicas, frente al dictamen de los estados contables”.

También se incluyó en la muestra seleccionada para la exploración de información, las universidades Mariana, Libre de Bogotá, Autónoma Latinoamericana de Medellín y Autónoma de Bucaramanga, de cuyas participaciones se extractaron los siguientes trabajos académicos: “Planeación para una Revisoría Fiscal” (Célimo Arias); “La Revisoría Fiscal en la reforma tributaria: un tema de investigación de los contadores públicos”; “¿Ha cam-

biado la Revisoría Fiscal?"; y "Revisoría Fiscal: Auditoría Integral o servicio de Seguridad razonable" (Samuel Alberto Mantilla).

Se hizo igualmente un análisis de las publicaciones hechas por la revista *Asfacop* de la Asociación de facultades de Contaduría Pública, de las cuales los siguientes dos artículos corresponden a 1995: "Enfoques y Tendencias de la Revisoría Fiscal", en donde se defiende la idea de que la Revisoría Fiscal es diferente a la auditoría externa (Samuel Alberto Mantilla); "Revisoría Fiscal un tema polemizante" de Jesús María Peña, quien defiende la idea de que la revisoría fiscal es exportable y es la mejor garantía de defensa de la comunidad. Para el año 2011, aparecen otros escritos como: "La responsabilidad del revisor fiscal: uniformidad en la profesión" (Martha Liliana Hurtado); "Importancia de la Revisoría Fiscal" de Carlos Alfredo Chamorro.

En cuanto a libros sobre el tema de la revisoría fiscal, fueron consultados: "Revisoría Fiscal ¿Interventoría o Auditoría?" y "La Revisoría Fiscal" de Jesús María Peña; "Manual de Auditoría y de Revisoría Fiscal" de Yanel Blanco Luna (2006); "La Revisoría Fiscal una garantía para la empresa, la sociedad y el Estado" de Jesús María Peña (2011). Se nota una gran participación del contador público Jesús María Peña.

## Conclusiones

### ¿Sobre qué temas se está escribiendo en la actualidad?

#### *En la Universidad de Antioquia*

Los años 90 constituyeron un período de producción académica importante, ya que se generó interés por la investigación contable y por la revisoría fiscal concretamente. Trabajos como el del profesor John Cardona Arteaga sobre la historia de la profesión contable en Antioquia, arrojan como resultado hallazgos bien interesantes en cuanto a los inicios de la Revisoría Fiscal en el siglo XIX. Este trabajo aún hoy constituye todo un referente para quienes se interesen por la investigación en la revisoría fiscal.

Otros temas en los años 90, en los que académicos de la Universidad de Antioquia se interesaron, fueron los de control interno, riesgos y responsabilidad social. El interés por el control específicamente, se entiende en una época en la cual el control interno organizacional entró a formar parte de la agenda de muchos estudiosos y eventos académicos, puesto que fue a partir de la Constitución de 1991, donde se dio vida al control y fue en esta época también cuando el *Committee Of Sponsoring Organization* entregó a la comunidad universal el resultado del estudio del Control Interno (COSO).

Al surgir tal importancia por el control interno, también es entendible que se derivara interés en los riesgos, pues es precisamente para su mitigación que una organización requiere del control. De otro lado, empieza a hablarse en esta época de un concepto que

en las siguientes décadas ocupará las agendas de los estudiosos en entender cuál es la participación que un revisor fiscal puede tener en la responsabilidad social empresarial.

En la década siguiente, 2001-2009, los temas de investigación trascendieron al aspecto de la formación del contador público, también el tema de los informes del revisor fiscal fue objeto de publicación en la revista de Contaduría pública de la Universidad de Antioquia; Revisoría fiscal y globalización. Otro tema que ocupó esta década fue el relacionado con la supervivencia de la revisoría fiscal frente a la adopción de las normas internacionales de contabilidad y auditoría, cuando el panorama que allí se reflejaba era de inminente desaparición de la revisoría fiscal; reflexiones sobre los nuevos paradigmas de la revisoría fiscal en temas como la ética, la confianza pública, nuevas relaciones en la función de fiscalización frente a los otros agentes de la organización, la incidencia del modelo contable en la auditoría: caso revisoría fiscal.

Nuevamente en esta época surge interés por los riesgos de las organizaciones como paso previo para fortalecer los sistemas de control interno en las organizaciones, de igual manera fue objeto de preocupación de los académicos la reciente ley de intervención económica (Ley 550 de 1999) mediante la cual se definía la reactivación de las empresas en proceso de liquidación y los escritos publicados daban cuenta de las incidencias de estos hechos en el papel del revisor fiscal. Se escribió también sobre el papel de la revisoría fiscal frente a la auditoría social, un nuevo concepto que empezaba a darse a conocer.

A partir de 2010, los trabajos académicos de los docentes de la Universidad de Antioquia y demás contadores públicos comprometidos con la profesión, se vienen produciendo en temas relacionados con la participación del revisor fiscal en la responsabilidad social empresarial, también, por obvias razones se empezó a escribir sobre el fenómeno de la corrupción en Colombia y la responsabilidad del revisor fiscal en este fenómeno, dado el panorama sombrío por los recientes hechos ocurridos en el sector en la DIAN, sector de la salud, contratos de obras públicas. Además, continúa la preocupación por el devenir de la aplicación de las normas internacionales.

### *Resto del país*

En lo que corresponde a escritos de otras universidades e instituciones diferentes a la Universidad de Antioquia, por la época 1991-2000, se observó que la producción académica se direccionó hacia temas como la informática en el trabajo del revisor fiscal, la pertinencia del concepto de la auditoría integral, manejado por la disposición N° 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (hoy Orientación profesional de 2008). También se abordaron temas por esta época relacionados con la diferenciación entre los conceptos de auditoría externa y revisoría fiscal, y la defensa esta como garante de la comunidad en general.

En la década del 2001-2010, se manifestó la gran preocupación por el efecto producido por el proyecto de intervención económica, la revisoría fiscal en el sector público como

medio para controlar las entidades públicas y evaluar su efectividad, el control fiscal y la revisoría fiscal del 2011 en adelante, entran otros temas novedosos a ser estudiados y debatidos en los eventos de la profesión contable como por ejemplo, la revisoría fiscal y los gobiernos corporativos, el capital intelectual frente a la revisoría fiscal, preguntas sobre si ¿Ha cambiado la revisoría fiscal? Para el nuevo entorno internacional.

## Tendencias de la producción académica a futuro

De acuerdo con la evolución que se ha registrado en la producción académica relacionada con la Revisoría Fiscal y de la cual se ha hecho una extensa referencia en este escrito, podría deducirse que cinco temas vertebrales serán objeto de reflexión en libros, revistas de diferentes instituciones, simposios, congresos, foros y otros, en los próximos años: la vigencia de la revisoría fiscal frente al nuevo escenario internacional, la responsabilidad social del revisor fiscal (que aunque ya se ha venido trabajando en estos años, se nota que su vigencia trasciende a nuevos períodos), la función preventiva de la revisoría fiscal frente al fenómeno de la corrupción, la figura de la revisoría fiscal frente a los cambios de la Reforma tributaria y el desarrollo de nuevas tecnologías soportes para la revisoría fiscal.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aguiar Jaramillo, H. (1991). Los informes del Revisor Fiscal. *Revista Contaduría U de A*, 19-20, 39-54.
- Aguiar Jaramillo, H. (1994). La formación del Revisor Fiscal. *Revista Contaduría U de A*, 24-25, 149-157.
- Arbeláez Gutiérrez, A. P. & Gutiérrez Ramírez, G. S. (2011). Necesidades y expectativas en el dictamen del revisor fiscal. Medellín, Colombia: Monografía Esp. Revisoría Fiscal. Universidad de Antioquia.
- Aguiar Jaramillo, H. (2001) Control interno y Revisoría Fiscal. *Revista Contaduría U de A*, 39. 31-40.
- Araúz- Rovira, José. (2010). Metodología de la investigación científica: Guía práctica para desarrollar investigación científica y trabajos de grado. Imprenta Universidad del Istmo
- Arboleda Cardona, C., Gallón Cruz, S. & Ríos, L. (2004) *La Revisoría Fiscal y los riesgos del negocio*. Medellín, Colombia: Monografía R.F. U de A.
- Bermúdez Gómez, H. (2003). Breve resumen sobre el trabajo del revisor fiscal. *Revista Cuadernos de Contabilidad*, 18l, 1-249. Universidad Javeriana.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2008). *Orientación Profesional de la Revisoría Fiscal*. Recuperado el 26 de Marzo de 2012 en: [Actualícese.com/actualidad/2008/06/27/ultima-orientacion-profesional-revisororia-fiscal](http://Actualícese.com/actualidad/2008/06/27/ultima-orientacion-profesional-revisororia-fiscal)
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2008). *Pronunciamento sobre la Revisoría Fiscal*. Recuperado el 26 de Marzo de 2012 en: [www.cijuf.org.co/CTCP/pronunciamentos/PRONUNC7.pdf](http://www.cijuf.org.co/CTCP/pronunciamentos/PRONUNC7.pdf)

- Daza Londoño, H. (2008). Revisoría Fiscal: Heridas de muerte para el último defensor de la vida. *Revista Adversia U de A*, 3, 42-51.
- González Garzón, R. (2009). La responsabilidad del Revisor Fiscal en la evaluación del control interno. *Encuentro de profesores de Revisoría Fiscal III*. Recuperado el 15 de Marzo de 2012 en: [http://www.javeriana.edu.co/fcea/eventos\\_rev\\_fiscal/III\\_revisoría\\_fiscal/ponencia\\_raul\\_gonzalez\\_u\\_externado.pdf](http://www.javeriana.edu.co/fcea/eventos_rev_fiscal/III_revisoría_fiscal/ponencia_raul_gonzalez_u_externado.pdf).
- López Carvajal, O. R. (2004). La Revisoría Fiscal: su papel preventivo en las organizaciones. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, 45, 153-169.
- Martínez Gómez, C. (2006). La responsabilidad del Revisor Fiscal ¿rendición de cuentas al capital financiero? *Simposio de Revisoría Fiscal XXIII*. En: CD-ROM ASFACOP.
- Martínez Salinas, E. S. (2009). La construcción discursiva en el dictamen e informes del revisor fiscal. *Encuentro de profesores de Revisoría Fiscal*. Universidad Cooperativa de Colombia.
- Marulanda Marín, D. P. (2006). ¿Qué se ejerce en Colombia: revisoría o auditoría? *Revista Adversia Universidad de Antioquia*.
- Patiño Idarraga, C., Pérez Posada, L. & Henao Bustamante, J. (2012). *El cumplimiento de las funciones del Revisor Fiscal según el Código de Comercio VS valor agregado para las empresas obligadas a tener Revisor Fiscal*. Medellín, Colombia: Monografía R.F. U de A.
- Pinilla Forero, J. (2008). Revisoría Fiscal: sistema de fiscalización integral, permanente, preventivo e independiente. *Encuentro de profesores de Revisoría Fiscal II*. Recuperado el 07 de marzo de 2012 en: [http://www.javeriana.edu.co/fcea/eventos\\_rev\\_fiscal/ponencias\\_2\\_\\_rev\\_fiscal/ponencia\\_militar.pdf](http://www.javeriana.edu.co/fcea/eventos_rev_fiscal/ponencias_2__rev_fiscal/ponencia_militar.pdf)
- Ramírez Vargas, W. d. J. (2002). La Revisoría Fiscal frente a los nuevos enfoques empresariales. *Revista Contaduría U de A*, 41, 165-189.
- Restrepo, A., Ramírez, A. & Duque Vásquez, E. (2008). *La Gestión de riesgo operativo como rol de la Revisoría Fiscal: estudio de caso COOPRUDEA*. Medellín, Colombia: Monografía R.F. U de A.
- Rodríguez, P. (2006). *La auditoría integral, soporte fundamental del proceso de Revisoría Fiscal*. Medellín, Colombia: Monografía R.F. U de A.
- Zea Cárdenas, A., Rave Agudelo, M., Acevedo Tejada, W. (2011). *Funciones de la Revisoría Fiscal: la orientación Profesional frente a la práctica, a la realidad y al desempeño profesional*. Medellín, Colombia: Monografía R.F. U de A.





## EPÍLOGO: Entre la alegría y la tristeza, una promesa...

*Por: C. P. Marco Antonio Machado Rivera*

Director del Proyecto de investigación

“Huellas y devenir contable”

Un epílogo es un texto que se posa en la antípoda espacial de un libro para ratificar su esencia como constructo social que tiene un inicio en la expectativa y un fin en la cultura; como contrapeso al prólogo que abre puertas, señala que la senda ha terminado momentáneamente, que hay un derrumbe y un alto en el camino. Esta sección es una forma de cerrar con la esperanza de volver a abrir, como un adiós en el cual los pasos se acortan y la puerta se deja entreabierta con pretextos que convocan, incitan e invitan a caminar juntos.

Cuenta una historia que un caminante, antes de cruzar un espeso bosque, se encontró con un mago que le aconseja recoger todas las piedras que pudiera, y le presagia que una vez que cruce el bosque va a tener una alegría muy grande, seguida de una tristeza muy profunda. El caminante se quedó atónito con ese consejo y ese presagio, y recogió algunas piedrecillas que introdujo en uno de sus bolsillos, por si acaso. Efectivamente, luego de cruzar el bosque, siente alegría porque las piedrecillas que recogió se le han convertido en unos gramos de oro y siente tristeza porque piensa que pudo haber recogido más.

Dar el punto final a un proyecto, a un compromiso o una relación, mueve las fibras que nos hacen sentir más humanos, por que generan sentimientos encontrados de tristeza y alegría. Algunos con el paso del tiempo, sentirán nostalgia pero entre todos quedarán esos sentimientos de alegría y tristeza por lo que fue y pudo ser.

Estas piedras recogidas por algunos de los miembros (estudiantes investigadores en formación y algunos profesores investigadores) de GICCO en desarrollo del proyecto “Huellas y devenir contable”, son tesoros que ya hacen parte del inventario de activos intelectuales con cargo al capital social de nuestras vidas y a la vida de nuestro programa de Ciencias contables (de la Universidad de Antioquia) en sus primeros cincuenta años. Estas piedras se han agregado en cuatro categorías de familiaridad, a saber: motivación, convivencia, descubrimiento e impactos.

A continuación presentaremos cada una de estas categorías para escenificar un alto en el camino, aportando estos elementos que hacen de la investigación (como proceso y resultado) una vivencia extraordinaria.

En primera instancia, los “oros” de la motivación son fundamentales para emprender, desarrollar y culminar un proceso de construcción colectiva de conocimiento. Para Kenia Mileth Gómez L. (Grupo primario-Línea de investigación “Control interno”)

Pertenecer al grupo de investigación y consultorías contables GICCO fue una experiencia enriquecedora para mi vida ya que por medio de éste pude acercarme más al ámbito de la investigación y conocer más sobre las líneas de investigación del Departamento de ciencias contables de la universidad de Antioquía. Hacer parte del proyecto Huellas y Devenir Contable me dejó la motivación para seguir creciendo y adelantando proyectos investigativos con el Grupo. ...

La motivación es el insumo que se necesita para superar la adversidad y asumir con humildad los logros alcanzados. La investigación permite alcanzar logros en materia de conocimiento y relaciones con los seres humanos, aspecto esencial para dejar huella. El tesoro que en ese sentido, aporta Sandra Marcela Agudelo García (Grupo primario-Línea de investigación “Procesos de auditoría”) plantea que “... escribir e investigar en la carrera que te apasiona, que será tu vida de ahora en adelante, tratando de encontrar las huellas que ha dejado a lo largo del tiempo y el devenir que nos espera en el tema, se torna muy interesante y nos abre la puertas para seguir buscando y quizá ser nosotros los nuevos motivados para dejar la huella en nuestra profesión.”

La motivación te permite proyectarte en el tiempo y en el espacio, comprendiendo la trascendencia del trabajo creativo en contexto. En esos términos, Ferney López Villa (Grupo primario-Línea de investigación “Contabilidad y recursos públicos”) plantea que

Ser parte del proyecto huellas y devenir contable, fue un regalo materializado en aprendizajes, tanto como investigadores, lectores, escritores y compañeros que, unidos en líneas, ejes y proyecto, tenemos el gusto de brindarle a nuestro Departamento y profesión el aporte, frente al estudio y análisis de circunstancias que convergen en la vida que nos apasiona, nos da ese impulso y combustible, que en muchas ocasiones nos trasnocha, dando sentido a la vida apasionada de un Contador.

En segunda instancia, los “oros” de la convivencia aportan al proceso investigativo, la posibilidad de desarrollar trabajo en grupo (o trabajo como equipo) para perseverar en el logro de los ideales compartidos. El desarrollo de un proceso investigativo demanda el compartir con otros seres humanos y para ello se requiere partir de ese encuentro consigo mismo a fin de reconocer las potencialidades que se tienen. Para Shirley Arrieta Suarez (Grupo integrador-Eje problémico “Análisis contable”)

La experiencia que me deja el Proyecto Huellas y Devenir Contable es perseverar y aprender a trabajar en equipo. Cuando supe del proyecto me llamó mucho la atención y no dude en participar en él, tuve mi primer tropiezo al ser rechazada para pertenecer a uno de los grupos primarios, pero inmediatamente me dieron la oportunidad de pertenecer al EJE INTEGRADOR una responsabilidad mayor puesto que era agrupar el conocimiento resultado de todas las líneas de investigación; en ello tuvimos muchos tropiezos pero de ahí lo importante que es contar con un excelente equipo de trabajo en el que nos hemos apoyado y nos hemos dado la mano cuando alguien tendía a desvanecer.

El trabajo en equipo trae como consecuencia la posibilidad de construir una comunidad académica (que se cimenta en la Universidad) o comunidad investigativa (que se solventa en los Grupos de investigación), para aunar esfuerzos en procura de nuevos horizontes para nuestras naciones y sociedades. En palabras de Sindy Giraldo y Mateo Martínez (Grupo primario-Línea de investigación “educación contable”)

Alcanzado este punto del proyecto de investigación, nos parece importante destacarlo como un esfuerzo que contribuye a la construcción de una comunidad académica contable, demostrando que sólo se requiere un acuerdo de voluntades para avanzar sobre ese camino. La construcción de estados del arte nos permite conocer el punto sobre el cual nos encontramos como comunidad y la dirección en la que deben apuntar los nuevos esfuerzos de los diferentes actores de dicha comunidad. Esta fue una oportunidad para entender que una suma constante de esfuerzos permitirá entonces, una consolidación de la Contabilidad como disciplina y la Contaduría como profesión. ...

La investigación como proceso implica convivencia, construir relaciones, acuerdos, sentimientos, valores y, en general, aspectos materiales e inmateriales que nos permiten trascender como seres humanos. Dando importancia a los valores que se fortalecen con la investigación, Julieth Sorany Alzate Giraldo (Grupo primario-Línea de investigación “Teoría contable”) comenta que

La participación en el proyecto Huellas y Devenir Contable en la línea de Teoría Contable, me significó ahondar en la producción escrita desde la modalidad de estado del arte; representó aventurarnos en las metodologías para la consulta del material y para el análisis del mismo, significó acuerdos con el equipo de la línea, siempre en pro de la armonía del texto a construir; significó convivencia con el grupo GICCO, así como alegrías, angustias, creación, diversión, canción, creatividad, recursividad, amistad, diálogos de camino con compañeros del proyecto y foráneos a él. Igualmente, satisfacción. Sin intención de concluir, la experiencia equivalió a resiliencia. ... El trabajo aquí consignado no es más que una muestra de tenacidad de los investigadores, de los coinvestigadores, del grupo integrador, de la dirección del proyecto, así como de la voluntad y el depósito de confianza del Departamento de Contaduría de la Universidad de Antioquia para la ejecución de este PROYECTO.”

En tercera instancia, los “oros” del descubrimiento componen uno de los aspectos más relevantes de la investigación, especialmente en estas épocas en que se exige materialidad a los procesos investigativos; el universo se transforma con los aportes del pensamiento y la emoción, el descubrimiento y la construcción de ideas e invenciones son la energía que diferenciará a los países felices de los infelices. Daniela María Barrios González (Grupo primario-Línea de investigación “Contabilidad y finanzas”) escribe que

El proyecto Huellas y devenir contable ha significado una integración de las diversas facetas de las ciencias contables, representadas no solo en las líneas de conocimiento sino en las diferentes personas que participan; cada uno aporta desde su perspectiva e imaginario que ha construido de la Contabilidad. Con todo esto, se da la oportunidad de descubrir relaciones, de develar gran parte del pasado académico y vislumbrar el porvenir de las ciencias contables. Es muy gratificante sentir un trabajo tan dispendioso en torno al encuentro con nuestra disciplina.

El descubrir como el construir, representan instantes de inspiración que parten de un descubrimiento interior para conectarse con lo exterior, en términos ser-sociedad y Universidad-Comunidad. El profesor Carlos Eduardo Castaño (Co-Investigador del Grupo primario-Línea de investigación “Teoría contable”) recoge una piedra que se convierte en el oro de sentirse orgullosos con lo alcanzado, con lo descubierto, al decir que

Sin duda alguna todos los días emprendemos proyectos, pero el de ‘huellas y devenir contable’ tiene la característica especial de dejar al descubierto momentos clave en la historia de la contabilidad en Colombia y además, de reconocer de dónde surgen muchos enfoques que hoy por hoy hacen parte de un aparente normal día a día. Adicionalmente, ... logramos evidenciar el papel que ha jugado nuestro Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia en el desarrollo de la disciplina y profesión contable en el país, lo cual nos hace sentir más orgullosos de hacer parte del mismo.

Ese agregado descubridor que agregan los procesos de investigación es descrito por Yessenia Seguro Metaute (Grupo primario-Línea de investigación “Tecnología contable”) en los siguientes términos,

La investigación es eso a lo que muchos le huyen y que trae a sus hombros el avance para todo aquello que toca; sin duda, investigar es como llenar la vida de colores, caminar por otros lugares, volar e imaginar cosas que no se creían posible y, ante todo, materializarlas. GICCO es esa experiencia que abre caminos, no solo generando interés por nuevos desarrollos para nuestra profesión, sino también llevándonos a lugares nunca imaginados, a la cima, esa que todos buscamos, y no hablo solo del Cerro Tusa sino también de la cima de nuestro desarrollo profesional. ‘El trabajo del pensamiento se parece a la perforación de un pozo: el agua es turbia al principio, mas luego se clarifica’.

Finalmente, los “oros” del impacto refieren aspectos tales como el aporte, la construcción, la conciencia, la constancia y la comprensión; son riquezas que permiten a quienes emprendan el reto de la investigación, trascender del texto al mensaje (como aporte y construcción social), del entendimiento a la conciencia, del trabajo a la constancia, y del acuerdo a la comprensión.

La investigación con sus agregados constructivos deja huella en las personas que optan por la investigación como camino formativo y opción de vida. Según Karen Eliana Ríos Gallego (Grupo primario-Línea de investigación “Contabilidad y finanzas”)

A través de la investigación y búsqueda de información para llevar a cabo el proyecto ‘Huellas y Devenir contable’, se logró entender y reconocer que el conocimiento es un legado que perdura a través de las generaciones, y logra engrandecer las mentes de aquellos que con dedicación y entusiasmo, ponen todo de su parte para lograr un resultado exitoso, con miras a dejar huellas en el camino en búsqueda de un acontecer fructífero para el futuro. Este proyecto, particularmente, ha dejado huella en mi camino, porque hice parte de todo un proceso de aprendizaje en busca de conocimiento, de valiosos aportes para la profesión y de reconocimiento del trabajo y del amor de aquellas personas que pusieron un granito de arena para la construcción de un saber cada vez más enriquecido. ...

Los agregados constructivos de la investigación, se evidencian en la persona y en esas expectativas que en su ser superan el individualismo y el corto plazo; la experiencia investigativa hace posible pensar en aportes que trascienden nuestras limitaciones particulares, lo cual se plasma en palabras Alexandra Serna (Grupo primario-Línea de investigación “Costos y gestión”) en términos de logros, en las siguientes expresiones:

‘Huellas y devenir contable’ es un sueño de un grupo de investigadores que plasmaron sus ideas para la realización de este gran Proyecto, el cual integra varias líneas del saber contable, buscando la interdisciplinariedad para el desarrollo integral de la profesión. El análisis de la información se llevó a cabo desde tres vertientes (institucional, nacional e internacional) con un objetivo en específico como el de dar una visión a las futuras generaciones para que enfoquen sus investigaciones de acuerdo a las necesidades de la organización. Como investigador activo, es muy gratificante formar parte de este trabajo que, sin duda, será de gran ayuda en la construcción de los nuevos eslabones contables.

La investigación agrega a los procesos formativos de seres en procura de una mejor sociedad y academia; sociedad por que permite comprender otras posturas y academia por que permite aportar a formar mejores profesionales; ello implica cambios en la conciencia, en las formas de interpretar el mundo. Expresado por Natalia Andrea Higuera Ortega (Grupo primario-Línea de investigación “Caracterización internacional de la Contabilidad”)

La experiencia de haber trabajado en conjunto con docentes del Departamento de Ciencias Contables, fue muy gratificante y enriquecedora para el proceso de

aprendizaje que empecé como estudiante de Contaduría Pública. Aprendí y reforcé varios conocimientos que traía de semestres anteriores, entendí aún más, la importancia del trabajo en equipo y la importancia de aprender a aceptar y trabajar con las opiniones de los demás. El proceso vivido con el proyecto ‘Huellas y devenir contable’ fue un paso muy importante en mi carrera profesional, un paso que no sólo me aportó académicamente, sino que también reforzó el amor y aprecio que tengo por la Contaduría Pública.

La constancia es otro importante agregado que otorga la investigación a sus practicantes, dado que como proceso es normal la presencia de dificultades en su desarrollo y como resultado presenta diversos cuestionamientos en torno a su validez. Asumir un pensamiento indomable y labores permanentes de búsqueda, lectura, escritura, habla, escucha, análisis, síntesis y crítica, entre otras, es una decisión para superar dificultades y cuestionamientos. Marolyn Muriel (Grupo integrador-Eje problémico “Desarrollo contable”) al respecto expone que “La experiencia en GICCO ha sido la mas difícil y gratificante de todas las que he tenido hasta el momento, pues, cada vez que pensaba que me encontraba mas lejos de la meta y, por tanto, deseaba rendirme, era cuando en realidad ya estaba por alcanzar la cima.” La constancia en palabras de Yulie Hurtado (Líder de GICCO y del Grupo integrador-Eje problémico “Desarrollo contable”) está representada en los siguientes términos,

GICCO ha sido una experiencia llena de matices, momentos de luz, de alegría, donde todos desbordamos entusiasmo y nos emocionamos por los pasos que nos disponíamos a dar; felices al vislumbrar la meta, al ver que si queríamos, podíamos lograr los objetivos, todos juntos. Pero también hubo momentos grises, de tristezas, donde el desánimo nos intentaba atrapar y cualquier palabra negativa nos hacía vacilar, pero fuimos más fuertes que todas las adversidades, siempre con un deseo inmenso de sacar adelante este Proyecto, de avanzar en medio de las dificultades. Gracias al maestro que siempre estuvo ahí, que nos guió y nos dio ánimo, que dijo sí, cuando nosotros mismos nos negábamos a las posibilidades. Aún seguimos, todavía persistimos, un paso a la vez, para llegar a la cima de la montaña, porque si te apasionas con lo que haces, sabes que no importa lo que venga, de todas maneras lo lograrás.

Podría decirse que la investigación agrega valor a nuestras vidas pues nos lleva a la comprensión del valor que tienen los espacios, los momentos, las personas y todas esas resultantes de interactuar con ellas cuando compartimos el mismo fin y cuando no parece así. La Profesora María Isabel Duque Roldán (Líder del Grupo primario-Línea de investigación “Costos y gestión”) evidenciando este agregado, nos escenifica la riqueza construida con la experiencia compartida, al escribir en unas trazas con su puño y letra que

Es la primera vez que nuestras líneas se enfrentaron a la elaboración de los estados del arte, y ello nos permitió conocer el estado actual de la discusión, ubicarnos dentro de ella y planear nuestro futuro. Comprendí que la investigación no sólo se hace en el escritorio, se hace en los parques, en los cerros, compartiendo con

nuestros estudiantes, acercándonos a nuestro trabajo y enamorándonos de la investigación y de los temas que conforman las líneas. No todos pensamos, trabajamos igual, ni lo hacemos al mismo ritmo; juntos hacemos cosas muy grandes. Tenemos la materia prima (profesores y estudiantes) para ser líderes en investigación contable en Colombia y para comenzar a construir redes internacionales. Sólo era cuestión de hacernos conscientes de ello. ‘Huellas y devenir contable’ lo promovió y, para mí, lo consiguió.

Es motivo de felicidad imaginar un texto construido en muchas horas de trabajo, con muchos encuentros en los pasillos, sabrosos cafés disfrutados y lecturas silenciosas realizadas, que se entrecruzan con palabras y gestos que nos hicieron sentir más humanos. Es motivo de celebración el lanzamiento y presentación de un libro que pretendía reconocer las huellas y construir sendas, a partir de un saludo, un comentario y un “hasta pronto”. Es un abrazo académico el entregarle a la comunidad contable nacional e internacional y sus disciplinas convergentes, estas palabras que en la mente y corazón del lector inquieto, se convertirán en simples letras, interesantes mensajes, copiosa información, valioso conocimiento o en un pretexto para compartir un momento efímero.

Sigamos andando por el camino, analizando este derrumbe de tesoros aportados por seres humanos con desvelos y sueños; disfrutemos de este alto en el camino compartiendo estos tesoros aportados colectivamente, en este momento de nuestras vidas y desde este espacio histórico y social como el que nos brinda este universo maravilloso, esta bella tierra colombiana, estas olorosas montañas de Antioquia, este Valle de los Aburraes y esta Alma Máter invicta en su fecundidad, que nos abrigan y embriagan en un devenir que estamos construyendo.

Espero que disfruten de este derrumbe de tesoros, tal como lo disfrutamos los caminantes (estudiantes y profesores) que estuvimos tejiendo el camino con este Proyecto de investigación. Sé que cuando el colega, profesor, practicante, directivo o estudiante, recoja estas piedras doradas, mediante la lectura y reflexión, continuaremos trabajando juntos por unos ideales que se centran en lograr un saber y una práctica contables a la altura de las necesidades nacionales y regionales; entonces, tomará vigencia la promesa de seguir construyendo el camino juntos, luego de recoger las piedras del derrumbe y evitar la tristeza que se siente cuando no disfrutamos de todo lo que hubiésemos podido disfrutar con una piedra más.





## ANEXOS: avales publicación

Bogotá, 17 de septiembre de 2012.

Profesor

**MARCO ANTONIO MACHADO RIVERA**

**Departamento de Ciencias Contables Facultad de Ciencias Económicas**

**UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA**

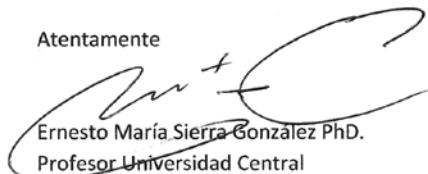
Por medio de la presente quiero manifestar mi apoyo y aval al proyecto editorial "Huellas del devenir contable" que se publicará con el motivo de celebrar los cincuenta años del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia.

Es de anotar que los autores han realizado un esfuerzo denodado en la búsqueda de una temática pertinente y de interés en los actuales momentos sobre el ámbito de la contaduría pública y que seguramente será un aporte al desarrollo epistemológico de la disciplina contable.

Se pretende construir un escenario de referencia analítica e instrumental en donde se tocan los puntos mas relevantes de la profesión y la disciplina y que seguramente será punto de referencia obligada de futuras investigaciones

Las calidades académicas de los profesores y otros investigadores que participan en la realización del proyecto es garantía del nivel que podrá alcanzar este loable esfuerzo.

Atentamente



Ernesto María Sierra González PhD.  
Profesor Universidad Central



**POLITÉCNICO COLOMBIANO**  
JAIME ISAZA CADAVID

210135012012000555

Medellín, 10 de septiembre de 2012.

CCL 555

Profesores

JAIR ALBEIRO OSORIO AGUDELO  
MARCO ANTONIO MACHADO RIVERA  
Departamento de Ciencias Contables  
Facultad de Ciencias Económicas  
UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA  
Ciudad Universitaria  
Medellín, Ant.

En atención a su amable invitación, he revisado atentamente la perspectiva de contenido del libro "HUELLAS Y DEVENIR CONTABLE", cuya producción celebra los cincuenta años del Departamento de Ciencias Contables al servicio de la sociedad antioqueña. En mi criterio, el texto es producto de un exhaustivo examen de los hitos, las formas y los productos que han marcado la presencia de la academia en el tratamiento y la solución de los problemas disciplinares y profesionales de la Contabilidad, y por esa misma vía, constituye en lo sucesivo, un texto de referencia obligada para dar cuenta de esos abordajes en próximos estudios.

La presencia de destacados profesores y aventajados estudiantes del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia en la elaboración de estos documentos, ofrece la confianza de que se ha hecho un gran trabajo en aras de documentar el devenir de la investigación y la consultoría, y de manera más puntual, la huella y el aporte de la Universidad de Antioquia en el desarrollo de estos campos de conocimiento y de desempeño profesional contables.

En atención a estas consideraciones y para los efectos que resulte pertinente, otorgo mi aval académico a este proyecto editorial y le auguro los mayores éxitos en la difusión de los acumulados académicos que referencia.

Con atento saludo,



HÉCTOR JOSÉ SARMIENTO RAMÍREZ.  
Director Colectivo Likapaáy - Facultad de Administración

Carolina R.

Carrera 48 N° 7-151 Avenida Las Vegas, El Poblado - Medellín - Colombia  
Conmutador (574) 319 7900 - Fax 319 7985 / [www.politecnicojic.edu.co](http://www.politecnicojic.edu.co)





Se terminó de imprimir en  
**L. Vieco e hijas LTDA.**  
Noviembre de 2012

Mi sentida creencia es que estamos en presencia de un libro para consultar y también para leer. Es este un libro universitario, construido al calor del compromiso académico de profesores y de la potencia creadora e irreverente de los estudiantes. Para sus autores constituye, transitoriamente, un punto de llegada; para otros, será un punto de partida, esa es la única garantía para el desarrollo universitario de los conocimientos.

Por ello el lector podrá reconocer en el libro algunas tan lejanas como imprescindibles reminiscencias de estudiantina, que invita a las utopías como clave para interpretar el mundo real. Por eso también los autores de este texto nos vienen a grabar el desafío de ratificarnos como integrantes de nuestra América. Ojalá otras instituciones universitarias del continente tengan la valentía de incorporarlo a sus bibliotecas, que suelen rebozar de ciencia colonial normal, con pocos espacios para las producciones propias.

Es este un libro optimista, no sólo por la sabiduría de los maestros ya consolidados que han participado, sino por la emergencia del compromiso de los jóvenes estudiantes que participaron del mismo. Este es un desafío de doble vía: para los profesores ser aceptados por los estudiantes y para los estudiantes ser reconocidos por los profesores. Porque participar de un texto, es, también, un proceso de construcción en común, de goce sensitivo, cuando escribimos sobre una investigación 'sentimos' que estamos construyendo nuestro propio pasado, al que miraremos luego desde el prisma del tiempo y lo haremos con alegría y nos sonreiremos. Seguramente los cuarenta y siete universitarios participantes han preferido asignar tiempo vital al esfuerzo analítico de concretar sus investigaciones, pero ahora, frente al texto, tendrán la oportunidad de brindar por su éxito futuro: a fondo.

1 8 0 3

Dr. Jorge Manuel Gil Fabra  
(Extracto del Prólogo)

Departamento de Ciencias Contables  
Centro de Investigaciones y Consultorías  
Facultad de Ciencias Económicas

ISBN 958-8790-01-5



9 789588 790015