

# Revista **Gestión y Desarrollo Libre**

Universidad  
Libre  
Seccional  
Cúcuta

Revista  
Gestión y  
Desarrollo  
Libre

Publicación  
Semestral

ISSN  
2539-3669

Año 2  
Nº 4  
2017

Julio  
-  
Diciembre

Pág.  
217

Centro  
Seccional de  
Investigaciones

Facultad  
de Ciencias  
Económicas  
Administrativas y  
Contables

## **Contenido Revista Gestión y Desarrollo Libre No. 4:**

Las interacciones de la contabilidad y el tributario: un diálogo necesario e interdisciplinar

La Internacionalización de la Educación Superior: Mitos y Realidades

Influencia de la retórica en el interés público y en la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera

Responsabilidad social corporativa en el sector bancario colombiano: conocimiento y aplicación

Variables cognitivas del contador público vinculadas al procesamiento de la certificación de información: aproximación teórica y crítica de orden general

Los juicios precientíficos en el método contable

Modelo de sistema de experto para tomar decisiones en el mercado de capitales

La discusión alrededor de la desigualdad como base para el progreso

Lo público en contabilidad desde la óptica de la internacionalización de la profesión contable

La declaratoria de Estado de cosas inconstitucional: una figura entre la separación jurídica y el principio colaboración armónica del poder público

Universidad Libre  
[www.unilibrecucuta.edu.co](http://www.unilibrecucuta.edu.co)  
Facultad de Ciencias Económicas,  
Administrativas y Contables





UNIVERSIDAD LIBRE SECCIONAL CÚCUTA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES  
CENTRO SECCIONAL DE INVESTIGACIONES

## Contenido Revista Gestión y Desarrollo Libre N° 4

- *Las interacciones de la contabilidad y el tributario: un diálogo necesario e interdisciplinar*
- *La Internacionalización de la Educación Superior: Mitos y Realidades*
- *Influencia de la retórica en el interés público y en la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera*
- *Responsabilidad social corporativa en el sector bancario colombiano: conocimiento y aplicación*
- *Variables cognitivas del contador público vinculadas al procesamiento de la certificación de información: aproximación teórica y crítica de orden general*
- *Los juicios precientíficos en el método contable*
- *Modelo de sistema de experto para tomar decisiones en el mercado de capitales*
- *La discusión alrededor de la desigualdad como base para el progreso*
- *Lo público en contabilidad desde la óptica de la internacionalización de la profesión contable*
- *La declaratoria de Estado de cosas inconstitucional: una figura entre la separación jurídica y el principio colaboración armónica del poder público*

Universidad Libre Seccional Cúcuta	Revista Gestión y Desarrollo Libre	Publicación Semestral	ISSN 2539-3669	Año 2 N° 4 2017	Julio - Diciembre	Pág 217	Centro Seccional de Investigaciones	Facultad de Ciencias Económicas Administrativas y Contables
------------------------------------	------------------------------------	-----------------------	----------------	-----------------	-------------------	---------	-------------------------------------	---





## **DEFINICIÓN Y CARACTERÍSTICAS DE LA REVISTA GESTIÓN Y DESARROLLO LIBRE**

### **MISIÓN**

Publicar y difundir los avances que presentan los trabajos de investigación desarrollados por los miembros de la comunidad científica local, nacional e internacional y de esta manera contribuir con la construcción de un pensamiento científico cada vez más riguroso que redunde en la comprensión de la realidad en las áreas: económica, administrativa y contable.

### **ALCANCE Y POLÍTICA EDITORIAL**

Gestión y Desarrollo Libre es una revista que publica trabajos originales e inéditos referentes a las ciencias económica, administrativa y contable y su enseñanza.

Cada número de la revista tiene un carácter misceláneo, sin perjuicio de poder editar, cuando se considere adecuado, números monográficos.

Es una publicación académica de periodicidad semestral, realizada en Colombia, Departamento Norte de Santander, por el Centro Seccional de Investigaciones y la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad Libre Seccional Cúcuta desde el año 2016.

Constituye una revista arbitrada que emplea el sistema de revisión por pares a doble ciego (double blind review).

Los juicios presentados por los autores en sus artículos no representan la opinión ni criterio de la Institución que edita la Revista.



## **DEFINITION AND CHARACTERISTICS OF THE MAGAZINE: GESTION Y DESARROLLO LIBRE**

### **MISSION**

To publish and disseminate the advances presented by the research work carried out by the members of the local, national and international scientific community and, in this way, to contribute to the construction of an increasingly rigorous scientific thinking that results in an understanding of reality in Economic, administrative and accounting areas.

### **SCOPE AND EDITORIAL POLICY**

Gestión y Desarrollo Libre is a magazine that publishes original and unpublished works related to the economic, administrative and accounting sciences and its teaching.

Each issue of the journal has a miscellaneous character, without prejudice to being able to edit, when appropriate, monographic numbers.

It is an academic publication of semester time, made in Colombia, North of Santander Department, by the Investigations Sectional Center and the Economics, Administrative and Accounting Sciences Faculty at Universidad Libre Seccional Cúcuta since 2016.

It is an arbitrated journal that uses the double blind review system.

The judgments presented by the authors in their articles do not represent the opinion or criterion of the Institution that publishes the Journal



## **DIRECTIVAS NACIONALES**

JORGE ALARCÓN NIÑO, Presidente Nacional

FERNANDO DEJANON RODRÍGUEZ, Rector Nacional

## **DIRECTIVAS SECCIONALES**

HOLGER ANDRÉS CÁCERES MEDINA, Presidente Seccional

DÉBORA GUERRA MORENO, Rector Seccional

BEATRIZ PARRA GONZÁLEZ, Decano Facultad de Ciencias Económicas,  
Administrativas y Contables

DIEGO ARMANDO YAÑEZ MEZA, Director Centro Seccional de Investigaciones

AGUSTÍN OCHOA TORRES, Jefe de Área Profesional

CLAUDIA PATRICIA CHAUSTRE SÁNCHEZ, Jefe de Área Básica

Se autoriza la reproducción de los artículos  
citando la fuente y los créditos de los autores:

Revista Gestión y Desarrollo Libre. Universidad Libre Seccional Cúcuta

Entidad Editora: Universidad Libre Seccional Cúcuta

Los conceptos y opiniones expresados en los artículos  
son responsabilidad de los autores y no comprometen a la Universidad  
Libre

Forma de adquisición:  
canje, suscripción o entrega gratuita

Revista Gestión y Desarrollo Libre en la Web:  
<http://www.unilibrecucuta.edu.co/ojs/>

Correspondencia:  
Avenida 4 N° 12N-81. Barrio El Bosque  
Universidad Libre Seccional Cúcuta  
Teléfono: 5 82 98 10. Extensión 229-207  
Correo electrónico: [revista.gestionydesarrollolibre.cuc@unilibre.edu.co](mailto:revista.gestionydesarrollolibre.cuc@unilibre.edu.co)  
Formato: 17 cm x 24 cm  
ISSN: 2539-3669



## **EQUIPO EDITORIAL**

### **EDITOR**

BEATRIZ PARRA GONZÁLEZ, Magister en Tributación y política fiscal.  
Esp. en Gerencia Educativa con énfasis en Gestión de Proyectos.  
Decana Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la  
Universidad Libre Seccional Cúcuta.

### **COMITÉ EDITORIAL**

NELSON EMILIO GARCÍA TORRES, MBA Formulación de Proyectos,  
Universidad Viña del Mar.  
Director de Posgrados y Programa de Comercio y Negocios  
Internacionales, Universidad Simón Bolívar.

LILIANA MARCELA BASTOS OSORIO, Magister Gerencia de Empresas  
y Mención Finanzas. Docente Universidad Francisco de Paula Santander-UFPS.

NUBIA ISABEL DÍAZ ORTEGA, Doctor en Ciencias Gerenciales,  
Universidad Rafael Belloso Chacín. Magister en Gerencia de Empresas  
Mención Finanzas, Universidad Nacional Experimental del Táchira.  
Docente Universidad Libre Seccional Cúcuta.

AGUSTÍN OCHOA TORRES, Magister en Gerencia de Empresas  
Mención Finanzas, Universidad Nacional Experimental del Táchira.  
Docente, Jefe de área profesional Facultad de Ciencias Económicas,  
Administrativas y Contables, Universidad Libre Seccional Cúcuta.



## **COMITÉ CIENTIFICO**

ABEL MARÍA CANO MORALES, Doctor en Administración Pública, American Andragogy University. Jefe del Programa de Contaduría Pública Universidad de Medellín.

ROLANDO ESLAVA ZAPATA, Doctor en el programa de “Nuevas Tendencias en Administración de Organizaciones”, Universidad Complutense de Madrid. Magister en Ciencias Contables, Universidad de los Andes - Venezuela.

JOHANNA MILENA MOGROVEJO ANDRADE, Doctor en Estudios Políticos, Universidad Externado de Colombia. Magister en Gerencia de Empresas mención Finanzas, Universidad Nacional Experimental del Táchira. Directora del programa Comercio Internacional y del Departamento de Estudios Internacionales y de Fronteras de la Universidad Francisco de Paula Santander – UFPS.

FRANK RIVAS, Doctor en Ciencias Sociales, Universidad de los Andes – Venezuela. Magister en Ciencias Políticas, Universidad de los Andes – Venezuela.

## **TRADUCTOR**

JOHN ALEXANDER QUINTERO PATIÑO, Licenciado en lenguas Extranjeras  
Docente Universidad Libre Seccional Cúcuta.



## TABLA DE CONTENIDO

<b>Las interacciones de la contabilidad y el tributario: un diálogo necesario e interdisciplinar.....</b>	<b>22-46</b>
<i>The interactions of the accounting and the tax: A necessary and interdisciplinary dialogue</i>	
SONIA MABEL BOADA GARCÍA	
<b>La internacionalización de la educación superior: mitos y realidades.....</b>	<b>47-59</b>
<i>The internationalization of education: Myths and realities</i>	
MARIO BONUCCI ROSSINI	
NORKA VILORIA ORTEGA	
<b>Influencia de la retórica en el interés público y en la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.....</b>	<b>60-72</b>
<i>Influence of rhetoric in the public interest and adoption of International Financial Reporting Standards</i>	
CLARA PEÑA DUGARTE	
<b>Responsabilidad social corporativa en el sector bancario colombiano: conocimiento y aplicación.....</b>	<b>73-89</b>
<i>Corporate social responsibility in the Colombian banking sector: knowledge and application</i>	
ROLANDO ESLAVA ZAPATA	
EDIXON CHACÓN GUERRERO	
HILÁRIO ALONSO GONZALEZ JÚNIOR	

**Variables cognitivas del contador público vinculadas al procesamiento de la certificación de información: aproximación teórica y crítica de orden general..... 90-104**  
*Cognitive variables of the public accountant linked to the processing of the information certification: theoretical approach and criticism of general order*  
 GUILLERMO EVELIO LOAIZA OSPINA

**Los juicios precientíficos en el método contable.....105-134**  
*Pre-scientists judgment in the accounting method*  
 CARLOS ALBERTO MUÑOZ RESTREPO

**Modelo de sistema de experto para tomar decisiones en el mercado de capitales..... 135-147**  
*Model expert system to make decisions in the capital market*  
 GEORGE LUIS PEÑA DUGARTE

**La discusión alrededor de la desigualdad como base para el progreso.....148-171**  
*The discussion about inequality as a basis for progress*  
 MARIO DE JESÚS ZAMBRANO MIRANDA  
 JORGE RAÚL RAMÍREZ ZAMBRANO

**Lo público en contabilidad desde la óptica de la internacionalización de la profesión contable..... 172-194**  
*"Public" in accounting from the sight of internationalizacion of accounting profession*  
 LAURA ANA MARCOTRIGIANO ZOPPI

**La declaratoria de Estado de cosas inconstitucional: una figura entre la separación jurídica y el principio colaboración armónica del poder público..... 195-217**  
*Declaration of State of Unconstitutionality: a figure between the legal separation and the principle harmonious collaboration of the public power*  
 MICHELLE ANDREA NATHALIE CALDERÓN ORTEGA  
 DIEGO ARMANDO YÁÑEZ MEZA



## Guía de autores

Revista Gestión y Desarrollo Libre / Universidad Libre Seccional Cúcuta, Colombia

La revista Gestión y Desarrollo Libre, es una iniciativa de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad Libre de Colombia Seccional Cúcuta, que abre un espacio para que los miembros de la comunidad científica local, nacional e internacional, puedan publicar y difundir los avances que presentan sus trabajos de investigación y de esta manera contribuir con la construcción de un pensamiento científico cada vez más riguroso y que redunde en la comprensión de la realidad en las áreas: económica, administrativa y contable.

La publicación de la revista inicia en enero - junio del año 2016 y está a cargo del comité editorial, quien selecciona los artículos a publicar de acuerdo con el material recepcionado para tal fin. Los árbitros, son seleccionados por el comité editorial, en aras de darle un nivel científico adecuado al contenido de cada publicación, siendo responsabilidad exclusiva de los autores los comentarios, ideas, planteamientos u opiniones que se aborden en cada artículo.

El comité editorial de la revista, asume que los documentos presentados para publicación, son de la autoría de quien(es) lo(s) presenta(n) y que sus autores comprenden la necesidad de ajustarse a unas características tales, que permita darle a esta publicación el carácter técnico-científico; por lo tanto, los autores manifestarán que el o los artículos no han sido presentados en otras publicaciones.

GESTION Y DESARROLLO LIBRE, es una revista cuya frecuencia de publicación es semestral, sin embargo, los artículos son recibidos durante todo el año a través de los siguientes contactos:

Dirección física: Av. 4 12N-81 Barrio El Bosque

Correo electrónico: [revista.gestionydesarrollolibre@unilibrecucuta.edu.co](mailto:revista.gestionydesarrollolibre@unilibrecucuta.edu.co)

Dirigido a: Comité Editor Revista Gestión y Desarrollo Libre

Teléfonos de contacto: 582 98 10 extensión 229 - 207

Cada documento -artículo- postulado al proceso editorial se somete a una REVISIÓN PREVIA por el Comité Editorial con el fin de analizarlo en cuanto a su forma, contenido y cumplimiento de normas de publicación conforme a la estructura definida en ésta Guía. Posteriormente, se envía el artículo a dos (2) miembros del Comité de Árbitros Externos, que en atención a los parámetros establecidos realizará la EVALUACIÓN del artículo y podrá tomar alguna de las siguientes decisiones sobre la postulación: i) APROBADO, ii) APROBADO CON CORRECCIONES o iii) NO APROBADO POR INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS EDITORIALES. Todos los derechos de la publicación son de la Universidad Libre Seccional Cúcuta.

## **CONDICIONES DE ENTREGA**

Formato: 21.5 x 28 cm

Modalidad: Virtual

Los artículos para publicación pueden ser en español o en inglés, en todo caso deberá cumplir con las siguientes condiciones mínimas para su recepción:

## **CONDICIONES GENERALES**

Formato del archivo: Procesador de datos de Word

Espaciado o interlineado: sencillo

Fuente: Times New Roman

Tamaño de la fuente: 12

Márgenes: 2.54 cm a cada margen

Extensión mínima: no inferior a 6 páginas

Extensión máxima: no exceder de 25 páginas

Notas al pie de página: deben presentarse con tamaño de fuente 10

Enumeración de Páginas: Todas las páginas deben estar enumeradas consecutivamente en el margen superior izquierdo

Para los artículos remitidos a la dirección física se requiere que se presente un original y tres copias impresas tamaño carta y un CD con el documento en formato word.

Deberá aportar los archivos originales de las imágenes, fotografías, gráficos, ilustraciones, tablas y otros elementos que aparezcan en el documento, para facilitar su reproducción en la revista (en CD).

### CONDICIONES ESPECÍFICAS

ITEM	DETALLE	CONDICIONES ESPECIALES
<b>TITULO</b>	<p>Debe corresponder a la idea principal del documento, es clave, pues será el referente para que quienes consulten el documento en la publicación virtual, puedan decidir si revisan o no el material completo.</p> <p>Puede ser Descriptivo: Cuando hace mención al contenido de la investigación, sin necesidad de ofrecer los resultados obtenidos; o</p> <p>Informativo: Comunica el principal resultado obtenido de una investigación.</p> <p><b>Aspectos adicionales:</b> Como pie de página deberá indicar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Proyecto de investigación del que se desprende el documento.</li> <li>- Centro, Grupo o Semillero de Investigación junto con la Institución que financia o avala el proyecto, o la indicación de ser un trabajo independiente.</li> <li>- Auxiliares de investigación, estudiantes de pregrado u otras personas que contribuyeron en la realización de la investigación (opcional).</li> </ul>	<b>Idioma:</b> Español e Inglés.
<b>AUTOR (ES)</b>	<p>Como pie de página deberá indicar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Nombres y Apellidos completos</li> <li>- Nivel de formación académica (especificando la institución educativa que confirió el título)</li> <li>- Centro, Grupo o Semillero con indicación de la institución a la que pertenece (opcional)</li> <li>- Cargos que actualmente desempeña (opcional)</li> <li>- Correo electrónico personal o dirección electrónica institucional (opcional)</li> </ul>	

<b>RESUMEN</b>	<p>Corresponde a una síntesis integral del contenido del documento (en español). Se redacta en un solo párrafo, no se incluyen referencias bibliográficas.</p> <p>En el resumen puede hacerse mención de los siguientes aspectos de la investigación:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Objetivos principales</li> <li>- Alcance</li> <li>- Metodología empleada</li> <li>- Principales resultados y conclusiones</li> </ul>	
<b>PALABRAS CLAVES</b>	Mención de los términos más significativos en el desarrollo del documento, que permitan al lector identificar las materias fundamentales que se abordan en el documento (en español).	<b>Cantidad:</b> Más de 3 y sin exceder de 10 términos.
<b>ABSTRAC</b>	Corresponde al mismo contenido incluido en el resumen pero en inglés	<b>Idioma:</b> Inglés.
<b>KEY WORDS</b>	Corresponde al mismo contenido incluido en las palabras claves pero en inglés	<b>Idioma:</b> Inglés.
<b>INTRODUCCION</b>	No debe confundirse este ítem con el correspondiente al resumen. En este aparte, el autor deberá dar un preámbulo al desarrollo del tema, para contextualizar al lector sobre la temática a desarrollar a través del artículo. En ella, se planteará el problema y se señalará el sentido del estudio, pero no se desarrollará el tema, no se darán conclusiones. Allí se destacarán origen, antecedentes, bases teóricas y prácticas del trabajo, importancia, significado que el estudio tiene en el avance del campo respectivo o aplicación práctica en el área investigada, alcance y limitaciones.	
<b>PROBLEMA DE INVESTIGACION (opcional)</b>	Debe expresarse la pregunta que desencadenó la realización de la investigación. Es importante que la redacción de la misma haya sido formulada que no pueda responderse con una afirmación o negación.	
<b>METODOLOGÍA (opcional)</b>	<p>Indicación sintética de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El enfoque metodológico</li> <li>- Tipo de investigación</li> <li>- Técnicas e instrumentos utilizados para la recolección y análisis de la información.</li> </ul> <p><b>Importante:</b> La redacción debe hacerse en tiempo pasado</p>	

<b>PLAN DE REDACCION</b>	<p>En este aparte, se refleja el esquema de resolución del problema de investigación. Los títulos y sub-títulos que aquí se incluyan, deben estar numerados. Es aquí donde el autor o autores deben evidenciar el desarrollo de los objetivos específicos, al igual que el cumplimiento del objetivo general.</p> <p><b>Importante:</b> La redacción debe hacerse en tiempo pasado</p>	
<b>RESULTADOS DE INVESTIGACION (opcional)</b>	Evidencian o no la validez de la hipótesis de investigación que se formuló en el proceso de investigación.	
<b>CONCLUSIONES</b>	Se deben presentar los postulados finales que den respuesta al problema de investigación.	<b>Cantidad:</b> Mínimo se recomienda presentar una (1) por cada aspecto desarrollado en el artículo
<b>REFERENCIAS</b>	NORMAS APA	





## Author's guide

Revista Gestión y Desarrollo Libre / Universidad Libre Seccional Cúcuta, Colombia

The magazine Gestión y Desarrollo Libre is an initiative of the Faculty of Economic, Administrative and Accounting Sciences of the Free University of Colombia Sección Cúcuta, which opens a space for members of the local, national and international scientific community to publish and to disseminate the advances presented by their research work and in this way contribute to the construction of increasingly rigorous scientific thinking that will lead to an understanding of reality in the economic, administrative and accounting areas.

The publication of the journal begins in January - June of the year 2016 and is in charge of the editorial committee, who selects the articles to publish according to the material received for that purpose. The referees are selected by the editorial committee, in order to give an adequate scientific level to the content of each publication, being the exclusive responsibility of the authors the comments, ideas, approaches or opinions that are addressed in each article.

The editorial committee of the journal assumes that the documents submitted for publication are the authorship of the author (s) and that their authors understand the need to conform to such characteristics. This publication has a technical-scientific nature; Therefore, the authors state that the article (s) have not been submitted in other publications.

MANAGEMENT AND FREE DEVELOPMENT, is a magazine whose frequency of publication is semi-annual, however, articles are received throughout the year through the following contacts:

Physical address: Av. 4 12N-81 Barrio El Bosque

E-mail: [revista.gestionydesarrollolibre@unilibrecucuta.edu.co](mailto:revista.gestionydesarrollolibre@unilibrecucuta.edu.co)

Aimed at: Editor Committee on Management and Free Development

Telephone numbers: 582 98 10 extension 229 – 207

Each document-article- postulated to the editorial process is submitted to a PREVIOUS REVIEW by the Editorial Committee in order to analyze it in terms of its form, content and compliance with publication standards according to the structure defined in this Guide. Subsequently, the article is sent to two (2) members of the Committee of External Arbitrators, who, according to the established parameters, will perform the EVALUATION of the article and may take one of the following decisions on the application: i) APPROVED, ii) APPROVED WITH CORRECTIONS or iii) NOT APPROVED FOR BREACH OF EDITORIAL REQUIREMENTS. All the rights of the publication are of the Free University of Cúcuta.

### **DELIVERY CONDITIONS**

Format: 21.5 x 28 cm

Modality: Virtual

The articles for publication can be in Spanish or in English, in any case must comply with the following minimum conditions for reception:

### **GENERAL CONDITIONS**

File Format: Word Data Processor

Spacing or spacing: simple

Source: Times New Roman

Font size: 12

Margins: 2.54 cm at each margin

Minimum length: not less than 6 pages

Maximum extension: not to exceed 25 pages

Footnotes: Must be submitted with font size 10

Page Enumeration: All pages must be listed consecutively in the upper left margin

For articles sent to the physical address requires an original and three printed copies letter-size and a CD with the document in word format.

You must provide the original files of the images, photographs, graphics, illustrations, tables and other elements that appear in the document, to facilitate their reproduction in the magazine (in CD).

## ESPECIFIC CONDITIONS

ITEM	DETALLE	CONDICIONES ESPECIALES
<b>TITLE</b>	<p>It must correspond to the main idea of the document, it is key, since it will be the reference for those who consult the document in the virtual publication, can decide whether or not to review the complete material.</p> <p>Can be Descriptive: When it mentions the content of the research, without having to offer the obtained results; or Informative: Communicates the main result obtained from an investigation.</p> <p>Additional aspects: As a footer you should indicate:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Research project from which the document appears.</li> <li>- Research Center, Group or Semillero together with the Institution that finances or endorses the project, or the indication of being an independent work.</li> <li>- Research assistants, undergraduate students or others who contributed to the research (optional).</li> </ul>	<b>Language:</b> Spanish and English.
<b>AUTHOR (S)</b>	<p>As a footer, you must indicate, among other things:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Full names and surnames</li> <li>- Level of academic formation (specifying the educational institution that conferred the title)</li> <li>- Center, Group or Semillero with indication of the institution to which it belongs (optional)</li> <li>- Positions currently held (optional)</li> <li>- Personal electronic mail or institutional electronic address (optional)</li> </ul>	
<b>ABSTRACT</b>	<p>It corresponds to an integral synthesis of the content of the document (in Spanish). It is written in a single paragraph, bibliographical references are not included.</p> <p>In the summary the following aspects of the research can be mentioned:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Main objectives</li> <li>- Scope</li> <li>- Methodology used</li> <li>- Main results and conclusions</li> </ul>	
<b>KEY WORDS</b>	Mention of the most significant terms in the development of the document, which will allow the reader to identify the fundamental subjects that are addressed in the document (in Spanish).	<b>Quantity:</b> More than 3 and no more than 10 terms.

<b>ABSTRACT</b>	Corresponds to the same content included in the summary but in English	<i>English</i> language.
<b>KEY WORDS</b>	Corresponds to the same content included in the keywords but in English	<i>English</i> language.
<b>INTRODUCTION</b>	Do not confuse this item with the one corresponding to the abstract. In this section, the author should give a preamble to the development of the topic, to contextualize the reader on the theme to be developed through the article. In it, the problem will be raised and the meaning of the study will be indicated, but the subject will not be developed, no conclusions will be drawn. It will highlight the origin, background, theoretical and practical bases of work, importance, meaning that the study has in advancing the respective field or practical application in the area investigated, scope and limitations.	
<b>RESEARCH PROBLEM (optional)</b>	The question that triggered the investigation should be expressed. It is important that the wording of the same should be formulated that can not be answered with an affirmation or denial.	
<b>METHODOLOGY (optional)</b>	Synthetic indication for: - The methodological approach - Kind of investigation - Techniques and instruments used for the collection and analysis of information. Important: The writing must be done in the past tense	
<b>DRAFTING PLAN</b>	In this section, the problem solving scheme of the research problem is reflected. The titles and sub-titles included here must be numbered. It is here that the author or authors must demonstrate the development of the specific objectives, as well as the fulfillment of the general objective. <b>Important:</b> The writing must be done in the past tense	
<b>RESEARCH RESULTS (optional)</b>	They show or not the validity of the research hypothesis that was formulated in the investigation process.	
<b>CONCLUSIONS</b>	The final postulates that answer the research problem must be presented.	<b>Quantity:</b> Minimum is recommended to present one (1) for each aspect developed in the article
<b>REFERENCES</b>	APA RULES	



## EDITORIAL

BEATRIZ PARRA GONZÁLEZ

Es para nosotros un placer poner a disposición de la comunidad académica e investigadora la edición 4 de la Revista “Gestión y Desarrollo Libre”. Esta publicación ha sido un esfuerzo de la facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad Libre Seccional Cúcuta con la colaboración de investigadores con experiencia y reconocimiento nacional e internacional.

Esta edición viene acompañada de artículos que abordan temas contables y financieros que permiten al lector conocer algunos aspectos de la contabilidad internacional y el mercado de capitales; así lo demuestran los trabajos relacionados con “Las interacciones de la contabilidad y el tributario: un diálogo necesario e interdisciplinar”, “Influencia de la retórica en el interés público y en la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera”, “Variables cognitivas del contador público vinculadas al procesamiento de la certificación de información: aproximación teórica y crítica de orden general”, “Los juicios precientíficos en el método contable”, “Lo público en contabilidad desde la óptica de la internacionalización de la profesión contable” y el “Modelo de sistema de experto para tomar decisiones en el mercado de capitales”.

Por otra parte, desde la óptica de la administración, se abordan temas que explican el papel de las universidades en el proceso de internacionalización y el cumplimiento de la responsabilidad social de las empresas en pro de un desarrollo sostenible, tales trabajos son “La Internacionalización de la Educación Superior: Mitos y Realidades” y la “Responsabilidad social corporativa en el sector bancario colombiano: conocimiento y aplicación”.

También se abordan otros temas transdisciplinarios vinculados con la desigualdad vista como una condición necesaria para lograr el progreso y la tutela como acción constitucional para la defensa de los derechos humanos, así se aprecia en los trabajos relacionados con la “La discusión alrededor de la desigualdad como

base para el progreso” y la “La declaratoria de Estado de cosas inconstitucional: una figura entre la separación jurídica y el principio colaboración armónica del poder público”.

La Revista “Gestión y Desarrollo Libre” tiene un compromiso ineludible con la investigación y el interés de difundir los resultados de trabajos cuyos resultados enriquecen el acervo en las ciencias económicas, administrativas y contables; de ahí, esta edición la integran resultados de investigación presentados en el 4to Congreso Internacional de Ciencias Económicas, administrativas y Contables de la Universidad Libre Seccional Cúcuta.

No queda más sino destacar la labor de todo el equipo humano que ha dado vida a esta edición, una vez más se reafirma nuestro compromiso con la institución, teniendo claro que haciendo las cosas con constancia se logra la excelencia académica.

# Las interacciones de la contabilidad y el tributario: un diálogo necesario e interdisciplinar

The interactions of the accounting and the tax: A necessary and  
interdisciplinary dialogue

Recibido: Septiembre 07 de 2016 - Evaluado: Octubre 04 de 2016 - Aceptado: Octubre 26 de 2016

Sonia Mabel Boada García\*

## Para citar este artículo / To cite this Article

Boada García, S. M., (Julio-Diciembre de 2017). Las interacciones de la contabilidad y el tributario: un diálogo necesario e interdisciplinar. Revista Gestión y Desarrollo Libre, 2(4), (22-46).

## Resumen

Este escrito es un avance que presenta una perspectiva del análisis de la relación interdisciplinar entre la contabilidad y el tributario. Aquí se hace un acercamiento a planteamientos que surgen de los cambios en el conocimiento científico de las disciplinas donde se construyen relaciones desde varios puntos de vista; lo que para algunos es el debilitamiento de las fronteras disciplinares, para otros es una posibilidad de integración de diversas perspectivas de investigación respecto a las múltiples miradas del objeto de estudio: una de estas es la comunicación interdisciplinar. El objetivo que se plantea es revisar la dinámica cambiante de la relación entre la contabilidad y el tributario, frente a los procesos globales, debido a que las instituciones han cambiado, y también las

\* Especialista en Revisoría Fiscal de la Universidad Jorge Tadeo Lozano, con maestría en Derecho con énfasis en tributario, Universidad Externado de Colombia y estudiante del doctorado en Ciencias contables de la Universidad de los Andes en Venezuela. Docente adscrito al Programa de Contaduría Pública, de la Facultad Seccional Chiquinquirá de la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia. Coordinadora Grupo de investigación en Historia, Educación, Economía, Contabilidad y Sociedad HECOS. Correo institucional sonia.boada@uptc.edu.co.

relaciones sociales, las formas de trabajo y la profesión de la Contaduría Pública. Así la investigación pretende establecer en una primera fase un acercamiento a esta relación interdisciplinar, buscando dar respuesta a ¿cuál es la ruptura que se genera entre la contabilidad y el tributario en el nuevo escenario de los Estándares Internacionales de Información Financiera?

Se adopta como metodología el análisis de las fuentes, la lectura y consulta de documentos y la revisión de las fichas analíticas para comprender la postura conceptual y normativa de cada disciplina y cada autor. El documento resalta los aportes de Hopwood (2007) y Hanlon & Heitzman (2010) que motivan nuevas reflexiones en torno a la contabilidad y el tributario.

Se logra establecer como resultado inicial que, en la relación interdisciplinar entre la contabilidad financiera y el tributario, surge un campo del conocimiento denominado contabilidad tributaria, sobre el cual se pretende construir y dar cuenta en el informe de investigación final, las convergencias y diferencias respecto al lenguaje de la contabilidad, la contabilidad financiera y el tributario.

**Palabras Clave:** Disciplinar, Interdisciplinar, Contabilidad, Tributario, Dimensión Simbólica

## Abstract

This writing is a step forward which presents a perspective of the interdisciplinary relationship between accounting and the tax analysis. Here is an approach to approaches stemming from changes in the scientific knowledge of the disciplines where relationships are built from several points of view; What for some is the weakening of borders disciplinary, for others it is a possibility of integration of diverse perspectives of research with respect to multiple looks from the object of study: one of these is the interdisciplinary communication. Proposed aims to review the changing dynamics of the relationship between accounting and the tax, global processes, because institutions have changed, and also social relations, working forms and the professional of the Public accounting. Thus research aims to establish at an early stage closer to this interdisciplinary relationship, looking for answer, what is the rupture that occurs between the accounting and the tax on the new stage of international standards of Financial information?

It is adopted as a methodology the analysis of sources, reading and consultation of documents and review of the analytical chips to understand the conceptual and normative stance of each discipline and each author. The document highlights the



contributions of Hopwood (2007) and Hanlon & Heitzman (2010) that motivate new reflections on the accounting and the tax. Is unable to establish initial result arising in the interdisciplinary relationship between financial accounting and tax, a so-called tax accounting knowledge field, which is intended to build and realize the report of final investigation, the similarities and differences with respect to the language of accounting, financial accounting and the tax.

**Key words:** Discipline, Interdisciplinary, Accounting, Tax, Symbolic Dimension

### SUMARIO

INTRODUCCIÓN. - ESQUEMA DE RESOLUCIÓN. - I. Generalidades respecto a la relación de lo contable y lo tributario. - II. Antecedentes de la investigación en contabilidad y tributario. - III. Reflexiones acerca de una propuesta de investigación que relacione la contabilidad con el tributario. - CONCLUSIONES. - REFERENCIAS.

### Introducción

Este documento tiene por objeto presentar un avance sobre la construcción del objeto de investigación que considere las interacciones de la contabilidad y el tributario desde el punto de vista interdisciplinar. Para desarrollar este objetivo se contemplan las siguientes etapas. Primero se presenta una relación entre lo contable y lo tributario; luego se interroga sobre el devenir de la relación contabilidad y tributo con el fin de ubicar el diálogo interdisciplinar; finalmente se hace un acercamiento a la investigación en contabilidad desde la perspectiva de los aportes de Anthony Hopwood (2007) y Hanlon & Heitzman (2010).

Para realizar un análisis y discusión sobre los argumentos que apuntan a dar respuesta a la pregunta central ¿cuál es la ruptura que se genera entre la contabilidad y el tributario en el nuevo escenario de los Estándares Internacionales de Información Financiera? se contemplan en el desarrollo del documento tres secciones así: en primera instancia se establecen generalidades en torno a la disciplina contable y tributaria; luego se presentan algunos antecedentes respecto a investigación en contabilidad y el tributario desde autores que acercan el problema del diálogo interdisciplinar en contabilidad y muy especialmente desde Hopwood (2007); en un tercer aspecto se reflexiona sobre la construcción de una propuesta de investigación interdisciplinar que relacione la contabilidad con el tributario desde el ser y el hacer. Por último, se presentan unas conclusiones preliminares.

A esta información se llega con base en el análisis de las fuentes, la lectura y consulta de los documentos relacionados con el tema y la revisión de las fichas analíticas que se elaboraron para comprender la postura conceptual y normativa de cada disciplina y de cada autor para hallar el hilo interpretativo; de esta forma se relaciona la interdisciplinariedad de la investigación contable con la perspectiva tributaria, para así esbozar la problemática que surge, resultado de considerar el campo del conocimiento de la contabilidad tributaria. Por último, se presentan las conclusiones que se derivan de los planteamientos de los autores y las consideraciones de la autora del artículo de investigación.

## **Esquema de resolución**

### **1. Generalidades respecto a la relación de lo contable y lo tributario**

Las disciplinas se constituyen en categorías del conocimiento definidas y reconocidas por un objetivo material, un objetivo formal, por una integración teórica y conceptual, por el enfoque metodológico, por el instrumento analítico, por los campos de aplicación, por la contingencia histórica, por publicaciones e investigaciones de relevancia académica, por un eje de investigación aplicada y por un cuerpo académico e investigativo que se cuestiona permanentemente por el “ser” y el “hacer” disciplinar (Tamayo, 2003, p. 8). No obstante, en la actualidad las perspectivas de los estudios disciplinares han trascendido a espacios más amplios del conocimiento científico con carácter interdisciplinar, multidisciplinar, pluridisciplinar y transdisciplinar. Aun así, es preciso considerar que una disciplina hace parte de una ciencia más amplia, así que la Contabilidad como disciplina hace parte de las Ciencias sociales y el Derecho tributario de las Ciencias jurídicas. El propósito de este trabajo, consiste en establecer la relación interdisciplinar entre la disciplina contable y el tributario.

Para precisar el significado de la palabra interdisciplinar, fue necesario acudir a la etimología de la misma. El vocablo disciplina se compone del término latino “disceri-” “aprender”, más el sufijo “-ina” que denota pertenencia. Entonces hace referencia a aprender algo relativo a un saber específico. Por su parte el Diccionario de la Lengua Española, DLE, lo define inicialmente como un “aspecto o faceta de algo”; y el prefijo inter- del latín “inter” es un prefijo preposicional que significa ‘entre’. En el DLE la palabra compuesta interdisciplinar no aparece como tal, porque es una palabra compuesta. Para el caso, denota las relaciones que surgen entre el saber y hacer de las disciplinas del conocimiento.

El término compuesto “interdisciplinar” se utiliza hoy en día en el lenguaje académico e investigativo para señalar el estudio de un objeto desde las relaciones entre diferentes disciplinas. Se emplea entonces para expresar que una actividad o un estudio se realizan con la colaboración de varias disciplinas, desde diferentes perspectivas, claro está, de acuerdo con los diferentes interrogantes que generó y la respectiva posición teórica y disciplinar. En este documento se utilizará el término “interdisciplinar” para analizar la perspectiva que surge de la relación entre la contabilidad y el tributario.

De acuerdo con lo señalado anteriormente, en la perspectiva interdisciplinar se establecen relaciones de colaboración con objetos comunes, donde cada disciplina conserva su saber y su quehacer: es el caso de la disciplina contable y la tributaria. Desde cualquier perspectiva cada especialidad requiere de un enunciado común para aportar con propiedad la relación y construcción de un objeto específico de estudio. Por consiguiente, en la interdisciplinariedad se acepta la relación de diversas disciplinas entre sí, con vínculos previamente establecidos que evitan que se realice la práctica de su quehacer de forma aislada.

Ahora bien, los cambios en la investigación disciplinar hacia una investigación de carácter interdisciplinar se dan porque es necesario reflexionar sobre otros contextos y solucionar problemas que las disciplinas por sí solas no pueden resolver; al mismo tiempo por la hiper especialización del conocimiento. El profesor Tamayo (2003), en su libro Interdisciplinariedad establece que:

La interdisciplinariedad nace como reacción contra la especialización, contra el reduccionismo científico, o la llamada ciencia en migajas, la cual se presenta en la actualidad como una forma de alienación mental. De la realidad de disciplinas fragmentadas, del objeto de la ciencia desplazado... se proyecta un vacío de valores para la ciencia.

La interdisciplinariedad, al contrario, incorpora los resultados de las diversas disciplinas, tomándolas de los diferentes esquemas conceptuales de análisis, sometiéndolas a comparación y enjuiciamiento y, finalmente, integrándolas (p.3)

Otro documento que contextualiza estos cambios hace referencia al estudio elaborado por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior sobre la Flexibilidad de la Educación Superior (ICFES, 2002); allí el investigador

Mario Díaz establece que existen cambios en la concepción del conocimiento, además de la realidad en la transformación de las profesiones y las ocupaciones, y señala que son cambios necesarios para afirmar las diversas formas de trabajo y de producción del conocimiento y para el debilitamiento de los campos de las disciplinas. El autor también plantea que:

De esta manera, se afectan los procesos de producción del conocimiento, confinados tradicionalmente a las normas tradicionales y rígidas del ‘método científico’ y limitados por los intereses, contexto y códigos de práctica, propios de una comunidad disciplinaria específica, y se genera un nuevo modo de producción del conocimiento, que presupone amplios contextos, intereses plurales, mezcla de códigos y desestructuración de los límites disciplinarios o, en todos otros términos, nuevos principios regulativos. (p. 46)

Es así como se establece que la disciplina contable y tributaria no ha sido ajena a esta condición de la época actual. Aquí se hace necesario caracterizar cada disciplina y diferenciarla con relación a su lenguaje, como resultado de la aplicación en Colombia del marco de referencia de los Normas Internacionales de Información Financiera.

Al pensar el tributario, aparece la exigencia de un lenguaje riguroso y un manejo amplio del marco teórico y conceptual, a más de la facultad de imposición en la relación entre el sujeto, la comunidad y el estado. Para comprender estas relaciones es obligatorio considerar los diferentes niveles de la lógica, de la sociología, de la economía, del derecho y los aportes de otras ciencias sociales, así como el propio corpus argumental. Sin embargo, debido al interés del artículo, sólo se menciona someramente la facultad de imposición del Estado, para realizar razonamiento y entendimiento sobre los conceptos, los juicios y los raciocinios de tipo formal del tributario. El resultado lleva a un conocimiento propio sobre el saber y el quehacer que le otorgan parte de la identidad al tributario, como disciplina.

Asimismo, se establece una relación entre el Estado y la contabilidad, ya que a todas luces la contabilidad se convirtió en una obligación legal para los sujetos tributarios, con el fin de conocer la realidad económica de los mismos por parte del Estado, de los particulares y de los usuarios de la información contable. Visto así, la contabilidad en su ser y quehacer posee un interés particular (micro-contabilidad),

general (macro-contabilidad) y el tributario ostenta un interés público y social<sup>†</sup>. En este sentido hay que destacar la incidencia de los aspectos tributarios en la contabilidad en materia de informes de propósito especial de ingresos, costos, gastos, patrimonio y deudas, así para el Estado, como para los particulares. De lo que se trata es de establecer en una investigación de largo plazo el acercamiento interdisciplinar entre la disciplina contable y la tributaria. Así se tendría que considerar el marco teórico, conceptual, técnico, práctico y el del lenguaje. No obstante, en este proceso investigativo sólo se introducen algunos acercamientos a la relación interdisciplinar.

En la aproximación a la práctica del tributario se instaura una relación técnico-científica con la contabilidad, relación que se da entre el ser y el hacer. Este acercamiento es fundamental para aceptar que ambos ejercicios se complementan y fortalecen: el saber científico del tributo y el de la contabilidad. Ahora bien, en el caso de la dimensión del saber tributario es necesario relacionar este aspecto con las teorías que han conmensurado su objeto de estudio y que se validan en el hacer normativo del Estado y el hacer en la práctica en el aspecto macroeconómico y microeconómico. Así pues, el primer aspecto se da en el establecimiento del tributo y en la exigibilidad contributiva; y el aspecto micro se da en la aplicación por la unidad económica de los principios de realización del hecho generador y cumplimiento de la obligación como sujeto pasivo, valiéndose de la contabilidad para soportar hechos económicos.

A su vez, el hacer tributario también está relacionado con la obligación de declarar y pagar el justo tributo por parte de los sujetos tributarios, pero también de establecer el justo tributo por parte del sujeto activo, dentro de los principios de igualdad, equidad, justicia y legalidad; asimismo el hacer tributario configura el ejercicio del tributo. Aquí se requiere de un saber científico propio y de unos conocimientos auxiliares del saber matemático, estadístico, contable, metodológico, administrativo y del derecho.

Por lo expuesto, el deber tributario se establece como un deber jurídico de los particulares, en virtud del cual, éstos, y en atención únicamente a su pertenencia a un Estado y la posición de supremacía de este último, están obligados a cumplir obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de soportar;

<sup>†</sup> En la sentencia C-053 de 2001 emanada de la Corte Constitucional de la República de Colombia, a propósito del interés general, se establece que “El concepto de interés general es una cláusula más indeterminada cuyo contenido ha de hacerse explícito en cada caso concreto. Entre tanto, el de “interés social”, que la Constitución emplea es una concreción del interés general que se relaciona de manera inmediata con la definición del Estado como social y de derecho.”

como consecuencia de una obligación de hacer; dentro de los deberes tributarios, se encuentra el deber de la contabilidad. Este deber tributario obliga al sujeto pasivo a suministrar datos de sí mismo sobre la realización del hecho imponible, sólo conocidos en su integridad por él y que resultan esenciales para la cuantificación del tributo. Por su parte, la contabilidad se constituye en un deber autónomo frente a la obligación tributaria material que puede tener una vida y extinguirse independientemente de cualquier tipo de imposición legal en la organización. De modo que ésta es sólo una forma de establecer, de manera general, una relación entre estas disciplinas.

forma de tributos para cumplir su función, además de informes financieros que evidencien el cumplimiento de los objetivos sociales. Entonces existe una responsabilidad tributaria del Estado que le significa establecer relaciones, discrepancias y conflictos entre normas tributarias, para así legislar sobre los tributos, además de legitimar normas contables que permitan informar a los diferentes usuarios de la información.

Ahora bien, con la adopción de los Estándares Internacionales de Información Financiera se suscita la controversia respecto a la relación de las disciplinas contable y tributaria. Con la adopción, por parte de los gremios de contadores públicos (en primera instancia), del lenguaje predominante en el mundo de los negocios ‘el de los Estándares Internacionales de Información Financiera’ y posteriormente de manera normativa por parte del Estado, sería evidente el distanciamiento entre estos dos lenguajes: fiscal y contable. Así las cosas, fue inevitable preguntarse: ¿Bajo este “nuevo” escenario, propio del mundo globalizado, la disciplina contable se distancia de la tributaria?

Aquí fue pertinente reconocer un antecedente fundamental para contextualizar al gremio que ejerce la profesión contable. Precisamente con la Ley 43, de 13 de diciembre de 1990 reglamentaria de la profesión de contador público, se establece en el artículo sexto, que “la contabilidad se realizará con base en los Principios de la Contabilidad Generalmente Aceptados,” considerándose éstos como el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente, sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas. En otro de sus apartados, en el artículo segundo, se establece que es función privativa del contador público realizar las “[...] actividades relacionadas con la ciencia contable en general y en especial se resaltan todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre

estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamento en libros de contabilidad [...]”

En esta perspectiva normativa se establece el marco conceptual y técnico de la contabilidad en Colombia a través del Decreto 2649 de 1993, y se reglamenta lo que debe hacerse respecto al saber y el hacer de la contabilidad de personas naturales y jurídicas<sup>‡</sup>, escenario que permaneció por un tiempo. Luego es el gremio de contadores públicos el que considera la adopción de los Estándares Internacionales de Información Financiera. Normas de origen privado y que fueron legitimadas por el Estado para efectos de su obligatoriedad a todos los particulares, a través de la Ley 1314 de 2009. Son estándares orientados a la práctica contable de la contabilidad financiera. Con esta norma se regulan y adoptan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia. En cuanto al aspecto fiscal, el cambio normativo se evidencia en el artículo cuarto que establece la independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera.

Bajo esta perspectiva se presenta el distanciamiento entre la contabilidad y el tributario. Así se establece el surgimiento en Colombia de la contabilidad financiera bajo estándares internacionales de información y el distanciamiento con la contabilidad administrativa, y un nuevo espacio para el desarrollo de la contabilidad tributaria. No obstante, el distanciamiento sólo se da desde el punto de vista de la contabilidad financiera. Además, porque las normas producto del proceso de convergencia contable únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia; las disposiciones tributarias únicamente producirán efectos para las prácticas impositivas. Por consiguiente, las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según la legislación fiscal y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, PCGA<sup>§</sup>.

<sup>‡</sup> La contabilidad pública sólo se establece de manera posterior a la Constitución Política de Colombia de 1991. En el artículo 354 se establece que el Contador General es quien llevará la contabilidad general de la Nación y ejercerá sus funciones con el “objeto de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.” Así surge el marco conceptual de la contabilidad pública, por querer del Constituyente, estableciendo en la figura de la Contaduría General de la Nación la facultad reguladora en materia de contabilidad pública. En la Resolución 4444 del 21 de noviembre de 1995, se aprobó y adoptó el primer Plan General de Contabilidad Pública PGCP, el cual cuenta con un Marco Conceptual y un Modelo Instrumental.

<sup>§</sup> Así mismo se establece que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, continuarán vigentes para la información con propósito tributario en las declaraciones de los impuestos

Lo anterior se explica por el principio de prudencia que debe guardar la Administración Tributaria respecto al posible impacto negativo de las NIIF en los saldos tributarios y en consecuencia en el recaudo tributario; por tanto, las bases fiscales de las partidas que se incluyen en las declaraciones tributarias permanecerán inalteradas con el fin de permitirle a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN medir los impactos con la implementación de las NIIF y así proponer las medidas legislativas. Aunque se establece que para los informadores contables es más práctico, preferible y menos costoso, registrar sólo las diferencias entre las bases contables y fiscales, y no llevar por separado el registro de una contabilidad tributaria y otra de tipo financiero.

Sin embargo, no puede olvidarse que una de las tesis expuestas establece que la pretensión del Estado respecto a la contabilidad consiste en el establecimiento de la capacidad contributiva real del contribuyente, para así llegar a la imposición de obligaciones y responsabilidades tributarias justas que incrementen el recaudo tributario y no generen sobrecostos a los sujetos de responsabilidades tributarias. La pregunta surge y conduce nuevamente a establecer ¿cuál es la relación que se genera entre la contabilidad y el tributario en el nuevo escenario de los Estándares Internacionales de Información Financiera?

Hasta aquí se dispone que ha existido una relación formal entre la disciplina contable y la tributaria, aparte de que cada una cuenta con un ser científico y una práctica o quehacer y que existe un amplio campo de aplicación de la contabilidad. Igualmente, que la contabilidad se clasifica por el campo o sector en contabilidad pública o macro contabilidad y en contabilidad privada o micro contabilidad. La ruptura de las relaciones tradicionales entre la contabilidad y el tributario se genera por las funciones asignadas a la contabilidad financiera de preparación y presentación de informes financieros. Sin embargo, se genera un campo de conocimiento resultado de esta relación interdisciplinar y es la denominada contabilidad tributaria. Además, en el ser de cada disciplina se encuentra el lenguaje como un medio de relación y de encuentro con otras disciplinas; pero

administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. Desde el punto de vista de la reglamentación impositiva del Estado Colombiano, con la Ley 1607 de 2012 se establece un periodo de cuatro años en los cuales las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables, se mantendrán vigentes luego de la entrada en vigor de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF. Posteriormente, vía decreto reglamentario se establecen los periodos de transición, además se señala que cuando para la determinación de las bases fiscales deba remitirse a normas contables, se entenderán como tales las establecidas en los PCGA en Colombia y los planes de cuentas relacionados con esta normativa.



cuando el signo cambia, en consecuencia, el significado y el significante cambian y también cambia la relación interdisciplinar.

Para ejemplificar los aspectos del lenguaje que entran a mediar en esta nueva relación entre la contabilidad financiera y el tributario se hace referencia a conceptos como: impuesto diferido, esencia sobre forma y forma, las bases de reconocimiento y de medición, y los enunciados. Así la nueva relación que se genera entre la contabilidad y el tributario en el nuevo escenario de los Estándares Internacionales de Información Financiera apunta al campo del conocimiento denominado contabilidad tributaria.

a) El impuesto diferido

Se conceptúa como la figura temporal que surge de una diferencia temporal entre el resultado contable y el resultado fiscal y, normalmente, estará provocado por algún beneficio o incentivo fiscal. El mandato contable establece que, en las revelaciones de los estados financieros, se debe mostrar la conciliación entre el patrimonio contable y el fiscal, entre la utilidad contable y la renta gravable con el fin de evidenciar la afectación en los impuestos del ejercicio y en el impuesto diferido.

La contabilización del impuesto diferido no solo se realiza para fines fiscales, también tiene un efecto financiero que impacta directamente la utilidad disponible del ejercicio. El reconocimiento del impuesto diferido débito y por pagar, está en función de la existencia de diferencias temporales entre la utilidad contable y la base fiscal.

Así el impuesto diferido se constituye en un mecanismo de asignación y reconocimiento de impuesto sobre la renta, establecida en los decretos 2649 y 2650 de 1993 y que incide en los resultados y en la asignación real de utilidades y flujos de caja futuros. Este hecho ahora se encuentra contemplado en las Normas Internacionales de Información Financiera, particularmente en la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

b) Esencia sobre forma

Es un atributo de la información financiera servir de elemento útil en la toma de decisiones al reflejar la sustancia y realidad económica, y no solamente considerar la forma legal. Las políticas contables y las características cualitativas de la información financiera se establecen en la sección dos “conceptos y principios

generales”, que son los atributos que proporcionan la utilidad de la información contenida en los estados financieros. Es así como los PCGA establecen que:

Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal. Cuando en virtud de una norma superior, los hechos económicos no puedan ser reconocidos de acuerdo con su esencia, en notas a los estados financieros se debe indicar el efecto ocasionado por el cumplimiento de aquella disposición sobre la situación financiera y los resultados del ejercicio (Decreto 2649, 1993, art. 11).

Teniendo en cuenta que la contabilidad se rige por las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, se establece que, en caso de discrepancia con las normas fiscales, es obligatorio que se aplique en la contabilidad la norma que refleje la realidad económica de la empresa, además de los efectos que pueda producir la aplicación de la norma superior en la información contable.

#### c) Las bases de reconocimiento

En el proceso contable el reconocimiento de un hecho económico requiere considerar la medición inicial y posterior para efectos de información financiera. Aun así, es preciso considerar que el concepto de probabilidad de beneficios económicos futuros se constituye en un hecho fundamental para el reconocimiento de una operación activa, al igual que la fiabilidad de la medición. Por lo tanto, el reconocimiento es el proceso de incorporación en los estados financieros de una partida que cumple la definición de un activo, pasivo, ingreso o gasto.

No obstante, es preciso afirmar que en los PCGA se da más relevancia al reconocimiento jurídico de un hecho económico; mientras que bajo las NIIF (Fundación IFRS, 2009, p.34) la propiedad jurídica no es un requisito indispensable para reconocer un hecho económico. Por ejemplo, en el activo, donde basta que se demuestre la tenencia y el usufructo para que se reconozca como hecho económico en la contabilidad, debido a que produce derechos y obligaciones. Igualmente, y para efectos de reconocimiento, la norma tributaria establece claramente cuándo una partida se constituye en patrimonio bruto, deuda, ingresos, costos y deducciones, para efectos de cumplir la obligación tributaria de tipo formal y sustancial.

#### d) Criterios de medición

El marco conceptual NIIF desarrolla diferentes criterios de medición y valoración que son recogidos por la regulación contable colombiana bajo las expresiones de valor de realización o de mercado, valor actual o de reposición, valor presente o valor histórico. Así es determinante en la medición la consideración del valor razonable, el cual privilegia como base de medición el uso de precios de mercado sobre los costos históricos, aunque los requerimientos fiscales se alinean de mejor manera para efectos de medición del costo histórico con los PCGA.

#### e) Los enunciados

Un enunciado es un conjunto de palabras que se combinan entre sí para expresar una idea. En el caso de la contabilidad financiera el enunciado “ingreso” representa los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos en el patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de este patrimonio (Fundación IFRS, 2009).

De acuerdo con lo anterior el ingreso debe reconocer en su integridad expresiones tales como: periodo contable, reconocimiento y medición, causación y realización y revelaciones. Sin embargo, en el caso de la norma tributaria y para el caso del impuesto sobre la renta, el enunciado ingreso es aquel valor monetario que es susceptible de constituir un incremento en el patrimonio, cuando sea susceptible de capitalización aun cuando esta no se haya realizado efectivamente en el ejercicio. Así mismo considera otros aspectos para el ingreso tales como: periodo fiscal, realización, causación, ingresos en especie, ingresos en divisas, ingresos que no constituyen renta, ingresos de fuente nacional y de fuente extranjera, entre otros.

#### f) El surgimiento de un campo contable

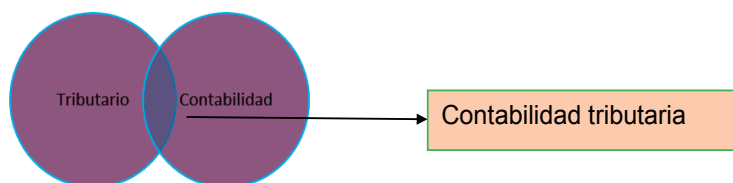
En la interpretación que se realiza respecto al acercamiento interdisciplinar de la disciplina contable y tributaria se denominó campo del saber, el espacio que surge de una categoría organizativa del conocimiento. De este modo si se recoge el término flexibilidad e interdisciplinariedad, se hace necesario recoger lo señalado por Díaz cuando establece el concepto de campo del conocimiento como:

[...] una fuente de teoría e investigación. El campo instituye la división y especialización del trabajo y articula las disciplinas y regiones que abarca la ciencia. Cada campo tiene sus propios límites, sus formas de lenguaje, sus técnicas que elabora o utiliza. Ahora bien, ya se trate de la interdisciplinariedad o transdisciplinariedad, lo importante es redefinir los límites rígidos de los campos de conocimiento históricamente constituidos (ICFES, 2002, p. 73).

Esta noción de campo científico, puede entenderse como una recontextualización del discurso disciplinar de la contabilidad y el tributario, desde la perspectiva de los escenarios de formación y de investigación interdisciplinar de la contabilidad tributaria. Cada una de las disciplinas que integran este campo de conocimiento, realizan un análisis de su objeto de estudio con una intencionalidad, con metodologías y técnicas propias. La multiplicidad de temas, problemas y enfoques obliga a cada una a superar su especificidad, para impulsar la interdisciplinariedad y superar la especificidad.

Por consiguiente, se pretende la construcción del campo del conocimiento en el saber y en el hacer, además de la configuración de los elementos que lo fundamentan, lo mismo que las convergencias y diferencias del lenguaje entre la contabilidad financiera y la tributaria. Este nuevo saber seguramente se configurará desde la investigación y desde el ser y hacer de cada disciplina. En la figura 1 se ilustra la interrelación que surge en el campo del conocimiento entre la contabilidad financiera y el tributario.

**Figura 1.** *El campo de la interdisciplinariedad en la contabilidad tributaria*



**Fuente:** Elaboración propia

Igualmente, el lenguaje utilizado por estas disciplinas es un elemento que debe considerarse, además porque hace parte de las relaciones e interrelaciones interdisciplinarias. De acuerdo con lo señalado por Hanlon & Heitzman (2010, p. 18) el lenguaje utilizado por estas disciplinas apunta a la uniformidad del

enunciado y al establecimiento de un mensaje dirigido a una comunidad profesional y científica, así que de manera previa se ha establecido la existencia de signos, convenciones y palabras, a través de los cuales se expresa aquello que puede comunicarse. En el caso de la contabilidad el lenguaje simbólico y su discurso está orientado a un auditorio más específico y debidamente formado en el marco conceptual y técnico; el contacto intelectual se realiza entonces desde el saber y hacer científico de la disciplina. Según lo establece Laverde Toscano (1995) “La contabilidad tiene por fin poner en comunicación a un conglomerado, en este caso, acerca del estado general de los negocios...” (p.1).

Por su parte, el lenguaje fiscal se considera desde el corpus de la razón del Estado, del contrato social, del individuo en colectivo y de un lenguaje jurídico adecuado, cargado de marco conceptual, normativo y procedimental, considerando siempre la dinámica del ingreso y del gasto público. En este lenguaje el mensaje involucra un vínculo jurídico y un hecho jurídico en el ámbito del derecho. La investigadora Cruz de Quiñones (2010) afirma que “Todo conocimiento se manifiesta por medio del lenguaje, mediante proposiciones descriptivas. Conocer la obligación tributaria, de este modo, es indicar las acepciones de la palabra, incorporadas al patrimonio lingüístico por fuerza de necesidades sociales [...]” (p.510).

Sin embargo, se requiere agregar a tal consideración el hecho de la solución del problema de la comunicación eficaz, de tal manera que la información entregada sea útil a las autoridades fiscales, al empresario, al investigador y a la sociedad en general. Así mismo, porque la relación inicial establecida entre la disciplina contable y la tributaria es de tipo utilitarista, pero no de un diálogo que permita la construcción de cada saber y hacer en un contexto científico.

## **2. Antecedentes de la investigación en contabilidad y tributario**

Para contextualizar este escenario es preciso acercarse a los investigadores que reflexionan sobre las distintas manifestaciones de la interdisciplinariedad en relación con la investigación fiscal y contable como Hopwood (1987), Hanlon & Heitzman (2010) y Clemons & Shelvin (2016).

Hanlon y Heitzman (2010) citan aspectos que deben considerarse en esta relación investigativa y que se observan sobre el objeto de la imposición fiscal en impuesto sobre la renta. Se consideran entonces: el papel informativo de la

contabilidad de impuestos sobre la renta, las fuentes de las diferencias entre el resultado contable y el impositivo, una taxonomía de la literatura y la revisión de las pruebas, inferencias a partir de las diferencias de libros de impuestos sobre las ganancias actuales y futuras, gestión de los ingresos a través de las cuentas de impuestos, la conformidad del libro de impuestos; así mismo se contemplan la evasión del impuesto y la teoría de la evasión de impuestos corporativos junto con la medición de la evasión de impuestos.

En el establecimiento de la relación de la dimensión contable con la tributaria, desde la perspectiva de Hanlon & Heitzman (2010), sólo se considera la imposición fiscal en impuesto sobre la renta. Así se determina que el gasto por impuesto sobre la renta es una cuenta de acumulación que refleja el gasto del ejercicio (p.130). La información contable revelada según los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos (US-GAAP) refleja el resultado de una taxonomía que considera entre otros la jerarquía de la clasificación y los elementos que la componen, el formato de texto y los valores monetarios, así como las normas que se relacionan con estos elementos. Como es sabido este resultado final de un ejercicio organizacional comporta una información financiera y contable. Hanlon & Heitzman (2010) respecto a la separación de la contabilidad y los tributos establecen que:

En la teoría, las normas contables financieras surgen de un marco conceptual en el cual el objetivo de GAAP es capturar la economía de transacciones a fin de proporcionar la información útil a personas que toman decisiones, como inversionistas de equidad y contratantes. Las reglas fiscales son escritas bajo mucho más proceso político. Los legisladores pueden decretar reglas fiscales de levantar ingresos, animar o desalentar ciertas actividades, e intentar estimular la economía. El cálculo de renta imponible es el acumulado basado (para compañías grandes, no agrícolas), pero es realmente un híbrido de base de caja y base de acumulado que no permite que compañías estimen gastos antes de los pagos al contado o aplacen ingresos recibidos hasta no ganado. Además, las reglas fiscales se concentran en la posición de las ganancias de modo que la jurisdicción (es) apropiada pueda cobrar los impuestos de los ingresos (p.131).

Lo que se pretende señalar consiste en la implicación política de esta información de tipo tributario-contable y no en el resultado patrimonial para la organización. Ahora bien, las fuentes de las diferencias entre este resultado

contable y fiscal se generan por una variedad de factores. Como cada uno sirve a diferentes objetivos, por lo tanto, servirán a diferentes usuarios. Sin embargo, los autores norteamericanos establecen que las normas tributarias se escriben en virtud de un proceso mucho más político, donde los legisladores promulgan normas de carácter fiscal con algún interés previo del gobierno o de la política fiscal o para fomentar o desalentar determinadas actividades y tratar de estimular la economía en determinados sectores y se establece como un segundo argumento por parte de Hanlon & Heitzman (2010):

Además, las normas fiscales se centran en la localización de las ganancias, de manera que la jurisdicción correspondiente(s) puede gravar la renta. Por el contrario, para la contabilidad financiera, un estado financiero consolidado incluye todos los ingresos (y pérdidas), no importa donde se obtuvo, a partir de las entidades controladas (p. 130).

Bajo esta circunstancia el lenguaje simbólico de la contabilidad surge como resultado de la aplicación de normas, principios y procedimientos que ubican la utilidad financiera y la renta del contribuyente. Así y todo, en cada resultado existe interés del sector público, del sector privado y de la sociedad en general, aunque el contable debe considerar que en la información de tipo impositivo existe un proceso de tipo político, preexiste de antemano en un contrato social.

Por su parte el profesor Anthony George Hopwood (1944-2010) concentra su producción investigativa en la intersección entre la contabilidad y las ciencias de la conducta. Por ejemplo, mostró el impacto que genera en la organización y en el comportamiento, la información que se extrae de la contabilidad para el funcionamiento del sistema contable. De manera más específica considera el papel social de la contabilidad y la contabilidad social, los sistemas de información y el comportamiento de los usuarios de la información contable, entre otros. Este aspecto evidencia el naciente carácter interdisciplinar de la investigación en contabilidad.

Para el autor británico, fue sello distintivo de su producción investigar y establecer la coexistencia de distintos sistemas contables en la organización que pueden ser observados como estratos, tal y como lo hacen los arqueólogos con sus hallazgos. En la propuesta está la mirada sobre la contabilidad en el contexto en el que actúa la organización, proporcionando una visibilidad y un lenguaje capaz

de focalizar e iluminar determinados problemas estratégicos y organizativos. Este hecho es evidente cuando Hopwood (2007) señala que:

[...] La contabilidad continuamente ha tenido una tendencia a llegar a ser lo que ella no era. Un oficio fluido y emergente, sus técnicas y sus concurrentes perspectivas han estado implicados en un número de formas muy diferentes en las transformaciones organizacionales y sociales”. (Ob. Cit., p. 1366)

En el hecho de presentar las perspectivas de la investigación, más allá de buscar en la racionalidad técnica del oficio, surgen a decir de Hopwood, otros horizontes críticos, con diverso tipo de preguntas, en escenarios organizacionales y sociales. Entonces propone la “contabilidad no vista ya como un oficio desinteresado, sino como uno que crea una visibilidad y modelo muy particular de importancia organizacional, una atención más explícita se ha dado a sus consecuencias tanto para la acción organizacional como social” (Ob. Cit., p.1368), es aquí donde se amplía la agenda de investigación para la contabilidad, para comprender “estas otras fuerzas que ponen a la contabilidad en movimiento y la vinculación del oficio contable con la acción social y organizacional” (Ob. Cit., p.1369).

¿En relación con el tema de la investigación contable y los tributos, en el artículo *Whither Accounting Research?*, Hopwood (2007), allí él describe y establece como investigador interpretativo del pensamiento contable el estado y el devenir de la investigación en contabilidad, señalando que cada vez más, se aleja de la práctica del oficio y encuentra otros contextos. Este escenario no es ajeno a la tendencia globalizante y a las nuevas propuestas del discurso de la posmodernidad. Por lo tanto, si el modelo económico, social y tecnológico cambia, también lo hacen las organizaciones y la sociedad en general. Así emergen nuevos problemas de investigación para todas las disciplinas y para la contabilidad como mediadora simbólica de la sociedad.

Es importante revelar también el cambio que debe darse en el sujeto que genera el problema de investigación y propone el nuevo enfoque de investigación contable; en este escenario no sólo emergen nuevos desafíos para la contabilidad, como objeto de investigación, sino que además surgen porque el sujeto se transforma. Así se evidencia que el contexto se transforma y de igual forma deben evolucionar el sujeto y el objeto de investigación; este cambio no quiere señalar el olvido de la construcción histórica del lenguaje contable, por el contrario, Hopwood (2007) señala que no existe presente del sistema contable



sin la construcción histórica realizada por la evolución de la técnica, el oficio contable y la llamada hasta entonces profesión contable.

También es necesario ubicar el contexto de la contabilidad positiva y de tipo normativo pues la investigación se desarrollaba bajo estos determinantes. Así que:

[...] la nueva investigación de contabilidad también fue de orientación fuertemente interdisciplinaria. Los nuevos campos de investigación a menudo surgen en las ciencias y las ciencias sociales (...) por un lado una investigación para los mercados emergentes que se valen de las finanzas, de la economía y de la estadística y, por otro lado, la aplicación en investigación contable de los enfoques de la psicología social y de la sociología organizacional” (p.1367).

Como es lógico surge el interrogante, ¿qué es y qué no es contabilidad? Hopwood (2007) advierte que:

Tanto la contabilidad como la investigación en contabilidad han cambiado varias veces a través del tiempo, y cuando las cosas cambian se convierten en lo que no eran, al menos en parte. [...] La contabilidad ha sido un arte que no ha tenido esencia. Ha cambiado significativamente a través del tiempo, adoptando nuevas formas, métodos y funciones (p.1367).

Incluso históricamente se ha desarrollado en relación con una diversa serie de circunstancias y presiones, tomando diferentes formas en diferentes lugares y en distintos momentos del tiempo, adoptando reiteradamente enfoques novedosos y polémicos. Además, la contabilidad y su investigación continuarán cambiando, independientemente de los ruegos y esfuerzos de aquellos que actúan en nombre del statu quo. De hecho, el mismo papel de la investigación contable es en parte hacer la contabilidad y nuestro conocimiento de lo diferente, para avanzar nuestro entendimiento de la contabilidad y, en ocasiones, la práctica de la contabilidad en sí misma (p. 1368).

De esta manera Hopwood (2007) establece que “la investigación en contabilidad comienza a considerar el estudio no sólo de lo contable, sino también de las consecuencias de la contabilidad y sus modos de funcionamiento, más amplios en los entornos institucionales” (p.1369). el autor asevera entonces, con base en los nuevos desarrollos de la contabilidad, que la misma “es parte de un todo más amplio y constituye un mercado de información sobre la empresa,

en lo económico y en lo empresarial” (p.1369). También, Hopwood (2007) avisa sobre las consecuencias:

Por supuesto, el peligro es que estos desarrollos de investigación han producido dos tipos de investigadores contables que no tienden a comunicarse uno con el otro. Por una parte, tenemos aquellos que pueden investigar las consecuencias de la contabilidad, ya sea con un mercado de capitales o énfasis conductual. Tales investigadores actualmente representan la corriente principal de la investigación contable. Luego están los que tienen un conocimiento profundo de la contabilidad y así mismo pueden reflexionar sobre su lógica interna y las posibilidades de éstos cambios.

Estos últimos tienden a ser más de la década de 1930 hasta el período, en la década de 1960, que fui testigo de la evolución intelectual que hemos discutido. En un mundo ideal, los investigadores deben tener intereses obviamente complementarios y habilidades para comunicarse y colaborar, lo cual rara vez ha sucedido. Tenemos a tener un énfasis u otro a pesar de que ambas cosas son necesarias.

Una observación final sobre el nuevo programa de investigación de contabilidad iniciada en Chicago, se refiere a cómo se promovió el desarrollo de una forma más global de la investigación contable que fue y es muy diferente de las anteriores tradiciones de investigación contable estadounidense. (p.1368)

Hopwood (2007) señala que en los siguientes treinta años se han realizado “cambios enormes en el mundo propio de la contabilidad y un nuevo conjunto de preguntas están surgiendo en cuanto a la idoneidad y naturaleza de la tarea de investigación de la contabilidad contemporánea” (p. 1369). Y es evidente para cualquier investigador que la cotidianidad contable esta mediada por un escenario más complejo e institucional donde impera el discurso de la regulación contable. En este nuevo ambiente de tipo contable, financiero y empresarial surge con mayor fuerza la necesidad organizacional de la auditoría para generar nuevas dinámicas para el mundo empresarial y la contabilidad.

Importante la afirmación del profesor británico, cuando advierte que “la regulación de la contabilidad ha entrado en el dominio supranacional” (p.1369) y él mismo invita a realizar una investigación más profunda sobre los cambios

profundos que conducen a la permanencia de la ruptura entre técnica y oficio contable, por un lado, y la investigación en contabilidad, por otro. Se reitera la necesidad de integrarse con el mundo cambiante de la práctica y no reprimirse ante las nuevas visiones y nuevas implicaciones interdisciplinarias.

En este espacio de la investigación interdisciplinaria surge la propuesta de investigación en tributaria, como una respuesta a la pregunta de Hopwood (2007): ¿Cómo la contabilidad puede relacionarse e interactuar con otras fuentes de información corporativa? Para dar respuesta se verifica la información del artículo de Hanlon & Heitzman (2010) *A review of tax research*. Allí se presenta una revisión de la investigación fiscal en cuatro aspectos: la función informativa contabilidad financiera por impuesto sobre la renta; la evasión de los impuestos corporativos; la toma de decisiones corporativas, incluyendo la inversión, la estructura de capital, y la forma de organización; y finalmente, los impuestos y la valoración de activos. Pero también en este escenario se inscribe la propuesta de investigación que pretende dar cuenta de las relaciones e interrelaciones de la contabilidad y el tributario.

Hasta el momento se ha determinado como importante la investigación contable basada en la evidencia empírica que aporte al diseño de la política fiscal y al desarrollo disciplinar e interdisciplinar de la contabilidad, con la participación directa del investigador contable. Con todo, se requiere agregar a tal consideración el hecho de la solución del problema de la comunicación eficaz, de tal manera que la información entregada sea útil a las autoridades fiscales, al empresario y a la sociedad en general. Aquí cabe señalar que los investigadores son renuentes a abordar cuestiones prácticas y normativas porque generalmente esto no se debate en las revistas académicas de contabilidad.

Por tal motivo pareciera que las publicaciones de tipo contable no consideran la investigación fiscal como campo de la contabilidad. La salida consiste, al decir de Clemons & Shelvin (2016) en utilizar canales de comunicación adicionales para aumentar la visibilidad de la investigación académica a los interesados en la política tributaria y realizar investigaciones interdisciplinarias donde participen las ciencias sociales y otras disciplinas que integren el nuevo discurso de la investigación en contabilidad. Por esto, se necesita “Un diálogo activo entre los economistas, abogados y contadores profesionales como tradición en el proceso de políticas fiscales, y aumentar el diálogo entre los investigadores en estos campos contribuiría a la investigación de cada campo (*Plesko* 2006, 608)” (p. 17).

Así que una investigación que relacione el ámbito contable y el fiscal, podría llegar a considerarse desde la perspectiva de las relaciones entre las interacciones de la contabilidad y el tributario: un diálogo necesario e interdisciplinar.

### **3. Reflexiones acerca de una propuesta de investigación que relacione la contabilidad con el tributario**

Las reflexiones acerca de la interdisciplinariedad en la investigación contable, desde la perspectiva del tributo, permite establecer que la contabilidad convive entre tensiones que son también para el investigador contable, el cual debe desafiar los paradigmas existentes frente al discurso predominante de la contabilidad financiera. Asumir que la realidad no es independiente de la experiencia del sujeto, lleva a considerar que la realidad también depende de la experiencia del investigador. Es por esta razón que se recoge el interrogante planteado por Hopwood (2007) ¿Cómo la contabilidad puede relacionarse e interactuar con otras fuentes de información corporativa?

Una interpretación de la realidad contable se logra desde la perspectiva fiscal, pero la carga impositiva no es el único factor que influye en la contabilidad. Aquí no sólo se considera la participación del contable en la política fiscal, sino que también deben considerarse otros determinantes como los niveles de evasión fiscal, los reportes de impuestos, el impuesto efectivo pagado, el ahorro o beneficio fiscal, la relación interdisciplinar, multidisciplinar y transdisciplinar de la contabilidad.

Hanlon & Heitzman (2010) citan aspectos que deben considerarse en esta relación investigativa y que se observan sobre el objeto de la imposición fiscal en impuesto sobre la renta, como el papel informativo de la contabilidad de impuestos sobre la renta, las fuentes de las diferencias entre el resultado contable y el impositivo, una taxonomía de la literatura y la revisión de las pruebas, inferencias a partir de las diferencias de los libros de impuestos sobre las ganancias actuales y futuras, gestión de los ingresos a través de las cuentas de impuestos, la conformidad del libro de impuestos; así mismo se considera la evasión del impuesto y la teoría de la evasión de impuestos corporativos junto con la medición de la evasión de impuestos. Además, resaltan que el investigador contable debe participar en la formulación de la política fiscal, a sabiendas de que es el profesional que conoce con más profundidad la información, producto de la contabilidad financiera y tributaria.

Independiente de lo señalado, se pretendió realizar un aporte a la literatura

de la contabilidad, la fiscalidad y la tributaria desde la consideración de una realidad que requiere de estudio; este interés cuenta con varias aristas que constituyen un objeto por explorar desde el punto de vista interdisciplinar. Así mismo, se considera que existen elementos claves en esta perspectiva de investigación: el lenguaje como medio de comunicación del saber y el hacer disciplinar. Es así como se determina que la relación entre la disciplina contable y la tributaria se puede estudiar desde la perspectiva de la imposición en impuesto sobre la renta, constituyéndose en el impuesto más avanzado desde la perspectiva formal y de establecimiento de capacidad contributiva en el orden nacional e internacional.

Esta es una evidencia del acercamiento de un profesional contable a un tema de tipo tributario, donde se abandona la frontera disciplinar y se analiza un problema desde el escenario interdisciplinar. Lo expuesto corresponde a la búsqueda de una propuesta de investigación interdisciplinar que relacione la contabilidad y la tributación.

## Conclusiones

Es importante poner de manifiesto el cambio que debe darse en el sujeto que genera el problema de investigación y que propone el nuevo enfoque de investigación contable; en este escenario no sólo emergen nuevos desafíos para la contabilidad como objeto de investigación, sino que también emergen porque el sujeto se transforma. Así se registran nuevos problemas de investigación para la disciplina contable. Uno de los muchos que podría considerarse está determinado por el acercamiento del sujeto que investiga, al diseño de la política fiscal. Por lo tanto, una mirada interdisciplinar de la contabilidad desde la perspectiva de los tributos, bien podría ser considerada desde las relaciones e interacciones de la contabilidad y el tributario: un diálogo necesario e interdisciplinar.

Todo este fenómeno sucede porque ambos conocimientos empezaron a manejar lenguajes diferentes y perdieron comunicación, hasta que llegamos a expresiones como “contabilidad es contabilidad y tributo es tributo”, pero resulta que los conocimientos involucrados deben entretenerse en función de un conocimiento contable mucho más asertivo y pertinente.

## Referencias

Clemons, R., & Shelvin, T. (2016). The Tax Policy Debate: Increasing the Policy

- Impact of Academic Tax. *Journal of American Taxation Association*, 38(1), 29-37.
- Constitución política de Colombia, de 20 de julio de 1991, Gaceta Constitucional Núm. 116.
- Cruz de Quiñones, L. (2010). *Lecciones de Derecho tributario*. Bogotá: Universidad del Rosario.
- Decreto 2649, de 29 de diciembre de 1993, *Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia*, Presidencia de la República de Colombia.
- Decreto ley 624, de 1989, *Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Colombia*, Colombia.
- Decreto Reglamentario 2650, de 29 de diciembre 1993. *Por el cual se reglamenta el Plan único de cuentas para comerciantes*. Presidencia de la República de Colombia.
- Fundación IFRS. (26 de Octubre de 2016). *Conceptos generales y principios de NIIF para pymes*.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of accounting and economics*, 50(2-3), 127-178.
- Hopwood, A. (1987). The Archeology of Accounting Systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 207-234.
- Hopwood, A. (2007). Whither Accounting Research? *The Accounting Review*, 82(5), 1365-1374.
- Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior. (2002). *Flexibilidad y Educación Superior en Colombia*. Bogotá: ICFES.
- Laverde Toscano, E. (21 de Marzo de 1995). *El Tiempo*. Recuperado de: <http://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-279677>
- Ley 1314, de 13 de julio 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.* Congreso de Colombia.

Ley 1607, de 26 de diciembre de 2012, *Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*, Colombia.

Ley 43, de 13 de diciembre de 1990. *Reglamentaria de la Profesión de Contador Público*, Congreso de la República de Colombia.

Tamayo & Tamayo, M. (2003). *El proceso de la investigación científica*. México: Noriega Editores.

Tamayo & Tamayo, M. (2011). *La interdisciplinariedad*. Santiago de Cali: Universidad ICESI.

# La internacionalización de la educación superior: mitos y realidades

## The internationalization of education: Myths and realities

Recibido: Septiembre 19 de 2016 - Evaluado: Octubre 06 de 2016 - Aceptado: Diciembre 01 de 2016

Mario Bonucci Rossini\*  
Norka Viloria Ortega†

### Para citar este artículo / To cite this Article

Bonucci Rossini, M. y Viloria Ortega, N. (Julio-Diciembre de 2017). La Internacionalización de la Educación Superior: Mitos y Realidades. *Revista Gestión y Desarrollo Libre*, 2(4), (47-59).

### Resumen

Las Instituciones de Educación Superior (IES) desarrollan su misión con base al cumplimiento de la docencia, la extensión y la investigación. Este proceso tradicionalmente se desarrolla en un espacio local, pero, con la globalización como fenómeno social, las IES están llamadas a responder a una demanda de conocimientos que traspasa sus espacios y se convierte en internacional. Distintos problemas se han generado, en este tránsito, tales como la baja calidad de algunas instituciones, el surgimiento de “franquicias” universitarias, los reconocimientos de los Estados de los títulos y grados, con mayores exigencias que los convenios firmados por las naciones, y esto ocasiona distorsiones en el proceso de internacionalización, que es una realidad en la actualidad. Esta investigación, de tipo investigación-acción, cuya intencionalidad es analizar los logros y obstáculos de la internacionalización en la Universidad de Los Andes permitió mostrar los mitos que se entretienen en el

---

\* Doctor en Educación de la Universidad Interamericana de Educación a Distancia de Panamá. Profesor Universidad de Los Andes – Mérida Venezuela.

† Doctor en Educación de la Universidad Interamericana de Educación a Distancia de Panamá. Profesor Universidad de Los Andes – Mérida Venezuela.



proceso y la realidad del mismo que conmina a una visión holística de la internacionalización, un propósito claro hacia la calidad académica, el trabajo conjunto con las instituciones nacionales e internacionales involucradas y un apego estricto a las leyes. El proceso también requiere de una constante evaluación, para corregir y adecuar en cada fase, los inconvenientes que se presentan, e indudablemente obliga a re-pensar la institución para atender su misión, que ahora no es local sino global.

**Palabras Clave:** Internacionalización, Instituciones Educación Superior, Globalización

## Abstract

Education at universities develop its mission based on the fulfillment of teaching, extension and research. This process traditionally takes place in a local space, but with globalization as a social phenomenon, HEIs are called to respond to a demand for knowledge that transcends spaces and becomes international. Several problems have been generated, in this transit, such as the low quality of some institutions, the emergence of university “franchises”, recognition of the States of certificates and degrees, with greater demands that the agreements signed by the nations, and this causes distortions in the process of internationalization, which is a reality today. This research, research-action type, whose intention is to analyze the achievements and constraints of internationalization at the University of Los Andes allowed to show the myths that are woven into the process and the reality of it which enjoins a holistic view of internationalization, a clear purpose to academic quality, working together with national and international institutions involved and strict adherence to laws. The process also requires a constant evaluation to correct and adapt at each stage, the problems that arise, and certainly requires rethinking the institution to meet its mission, which is now not local but global.

**Key words:** Internationalization, Higher Education Institutions, Globalization

## SUMARIO

INTRODUCCIÓN. - ESQUEMA DE RESOLUCIÓN. - I. Una discusión sobre el concepto de internacionalización de la educación universitaria. - II. Los resultados: las barreras y los logros de la internacionalización. - CONCLUSIONES. – REFERENCIAS.

## Introducción

Existe la aceptación general que los pilares de las universidades son la docencia, la investigación y la extensión, como las funciones básicas de las Insti-

tuciones de Educación Superior (IES). El éxito académico de una IES se logra al articular efectivamente estas funciones, así una docencia de calidad se cimienta en la investigación y la pertinencia de las IES se visibiliza en la extensión; pero, a su vez la extensión, el acercamiento a las comunidades es fuente de nuevas investigaciones, que se reflejan en la docencia. Una IES reconocida por su calidad, no tiene como único propósito dictar, exclusivamente, “clases”, es una organización para formar profesionales con visión holística e íntegra. Su misión es la búsqueda de la verdad, del conocimiento y colocarlo a disposición de la comunidad a través de sus funciones naturales.

Con el advenimiento de la globalización, entendida no solo desde la economía, sino como un fenómeno social, el *campus* de las IES también se extiende más allá de lo local. Las investigaciones se realizan en red, con investigadores de otros países, el conocimiento *navega* por las redes en total libertad, la pertinencia de los aportes de las IES, ya no son para una comunidad cercana, sino en un ámbito global y universal, en las aulas de clases se empiezan a incluir estudiantes de distintas partes del mundo. Y con el uso de las tecnologías de información y comunicación, las aulas, ahora virtuales son un espacio de conocimiento globalizado. Landinelli (2010, p. 1) expone que:

Como nunca antes en la historia, el vigor de la Educación Superior, especialmente la universitaria, es inseparable de su capacidad para interactuar en procesos intelectuales y diálogos científicos ampliados, incorporando orgánicamente a sus funciones de enseñanza, investigación y servicio a la comunidad una dimensión internacional e intercultural

Es decir, las IES no pueden seguir como organizaciones locales y cerradas a los cambios de su entorno.

Este proceso de globalización del conocimiento afecta, indudablemente, a las estructuras de los Estados y de las IES. Así como, los Estados se enfrentan a problemas de convalidaciones y reconocimientos de títulos, de control sobre la instalación de *franquicias* universitarias y la educación virtual; las IES se enfrentan a situaciones como la internacionalización como indicador de acreditación, los bajos recursos asignado a movilidad docente/estudiantil, el poco reconocimiento a la investigación internacional o en red, o el reconocimiento de diplomas o títulos para fines internos de otras instituciones, con dudoso reconocimiento. Esta problemática, ha generado una serie de obstáculos al proceso de internacionalización de las IES, que debería ser un proceso de calidad y crecimiento de las IES, y en general del conocimiento.

Analizando cada problemática, se observa que los Estados han propiciado sistemas de reconocimientos. Por ejemplo, en 1970, en Iberoamérica se suscribió el Convenio Andrés Bello, promovido por Colombia con la finalidad de facilitar los procesos de integración educativa, científica, tecnológica y cultural en el ámbito iberoamericano; el Convenio de la Haya, suscrito en 1961, sobre el reconocimiento de los certificados oficiales obtenidos en los países firmantes; la Asociación de Universidades Grupo Montevideo (AUGM) desde 1991 trabaja en un espacio académico común entre sus países miembros: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Paraguay y Uruguay, y, MERCOSUR viene trabajando en un memorándum de entendimiento para el reconocimiento de los títulos entre los países miembros, incrementar la movilidad y el intercambio de experiencias. Sin embargo, no ha sido suficiente, aún no existen reglas claras para el reconocimiento de los títulos, y en la mayoría de los países existen normas propias, que dificultan tales reconocimientos.

Por otra parte, existen otros problemas de control por parte de los Estados, como los relacionados con las franquicias educativas y la educación virtual, Hermo (2010, p. 1) expresa que:

La expansión de un sector transnacionalizado que desarrolla redes de instituciones gemelas “llave en mano” en diferentes países -permitiendo desarrollar “economías de escala” y co-titulaciones automáticas- y el desarrollo de nuevas universidades virtuales que ofrecen numerosos problemas para establecer controles de calidad adecuados a la nueva realidad, dando lugar a nuevos y peligrosos desequilibrios.

En este sentido, los Estados colocan mayores requisitos para el reconocimiento de los grados académicos y barreras de entrada a las IES de otros países, a pesar de que los convenios multilaterales lo permitan.

En el ámbito de las IES como parte de los mecanismos para cumplir con los indicadores de internacionalización en las acreditaciones, se observa un auge en las firmas de convenios generales y específicos con instituciones homologas extranjeras, con la finalidad de cooperar con el desarrollo académico y científico de ambas instituciones en áreas de interés mutuo. Se refuerzan o crean oficinas dirigidas a la administración de las relaciones internacionales, se promueve la movilidad estudiantil y profesoral y, la formación de redes académicas.

En el caso de los convenios, por ejemplo, en la Universidad de Los Andes se han firmado, según estadísticas de la Oficina de Relaciones Interinstitucionales

(Universidad de los andes, 2015a), existían 604 convenios, con distintas IES y otros organismos nacionales e internacionales, pero el porcentaje de operacionalización, de los mismo es bajo, Knigh (2014, p. 2) advierte que “la mayoría de las instituciones no son capaces de gestionar un número tan elevado de acuerdos, ni tan siquiera para obtener algún beneficio”.

En cuanto a la movilidad estudiantil y docente resulta en un problema mucho más complejo, según el Compendio Mundial de Educación 2011, de la UNESCO, para 2008, de América Latina y el Caribe sólo 5 países matricularon más de 1000 estudiantes extranjeros, siendo Cuba el país receptor de la mayoría de los estudiantes con 53,65% de la matrícula (Instituto de Estadística de la Unesco, 2001). En la tabla 1 se muestra la movilidad de los países suramericanos, el informe destaca la matrícula estimada de estudiantes extranjeros era de 2.965.840 personas, por lo que sur américa, aportó aproximadamente 8,13% de esa matrícula.

**Tabla 1.** *Movilización estudiantil de los países suramericanos y países receptores*

Países de Origen	Número de Estudiantes	Países Receptores			
		Estados Unidos	España	Cuba	Otros Países
Argentina	9.060	2.518	1.947	864	3.731
Bolivia	9.749	965	637	5.349	2.798
Brasil	23.410	7.586	1.317	0	14.507
Chile	6.664	1.687	1.016	0	3.961
Colombia	18.082	6.669	3.014	0	8.399
Ecuador	8.434	2.154	1.882	1.825	2.573
Guayana	1.413	300	0	797	316
Paraguay	2.243	163	377	746	957
Perú	14.719	3.676	2.861	1.422	6.760
Surinam	559	88	0	0	471
Uruguay	2.207	458	308	367	1.074
Venezuela	12.428	4.451	1.517	3.520	2.940
<b>TOTALES</b>	<b>108.968</b>	<b>30.715</b>	<b>14.876</b>	<b>14.890</b>	<b>48.487</b>

**Fuente:** Elaboración propia con base a los datos del Compendio Mundial de Educación 2011 (Instituto de Estadística de la Unesco, 2001).

Nota: 1. Para efectos de presentación sólo se muestran los países receptores más importantes. 2. El Compendio muestra datos hasta el año 2008.

En la tabla 2 se puede observar el comportamiento de la movilidad en América Latina y el Caribe con respecto a otros países. La tasa efectiva de movilidad es negativa, ya que, al no recibir estudiantes extranjeros en sus instituciones, no cierra el ciclo de movilidad.

**Tabla 2.** *Tasa de Movilidad Estudiantil entre las Regiones*

Región	Tasa de Movilización (%)
Asia Subsahariana	-3,2
América del Norte y Europa Occidental	3,9
América Latina y el Caribe	-0,6
Asia Central	-2,1
Asia Meridional y Occidental	-1,3
Asia Oriental y el Pacífico	-0,6
Emiratos Árabes	-1,0
Europa Central y Oriental	-0,5
Otros países	0

**Fuente:** Elaboración propia con base a los datos del Compendio Mundial de Educación. 2011 (Instituto de Estadística de la Unesco, 2001).

Notas: 1. El Compendio advierte que existen países que no reportaron el lugar de origen de los estudiantes extranjeros y se corresponden con el año 2008. 2. La tasa efectiva la calcula el compendio de la siguiente manera: número de estudiantes de una región o país estudiando en el extranjero entre el número de estudiantes matriculados en educación terciaria en la región o el país. 3. No se consideran las estancias cortas como movilidad estudiantil, deben estar registrados en una carrera.

Indudablemente, los mecanismos de internacionalización de las IES de América Latina y el Caribe no han dado los resultados esperados, para Knight (2014) en contraste con la necesidad de un mayor acceso a la educación superior y de titulaciones que permitan insertarse en mercados de trabajo globales, “surgen serios problemas relacionados con la calidad de la oferta académica, la integridad de los nuevos tipos de proveedores y el reconocimiento de titulaciones.” (p. 2). Establece la autora una serie de abusos en el sistema tales como: instituciones deshonestas que “venden” títulos, organismos que “venden” acreditaciones, el mercantilismo como propósito de la internacionalización, entre otros.

Ahora bien, no todas las IES u organismos de acreditación actúan en contra de la ética, existen IES, que han enfrentado el proceso de internacionalización

con alta calidad, y un sentido de pertinencia global. El avance de los acuerdos multilaterales conduce a espacios laborales conjuntos, donde el reconocimiento de las titulaciones será un proceso natural. Por ejemplo, desde 2003, el acuerdo MERCOSUR aprueba “la VISA MERCOSUR en la que se establece que los nacionales de los Estados Partes cuyo propósito sea el de desarrollar actividades en el ámbito de sus profesiones, podrán tener acceso sin necesidad de visa, al territorio de los demás Estados Partes, con múltiples ingresos.” (SELA, 2014, p.20).

Otro aspecto, que entra en los mecanismos de internacionalización es la movilidad docente, impulsada por los Estados para reforzar su estructura investigativa. Programas como Prometeo y Ateneo de la República de Ecuador, son un ejemplo de esta modalidad de internacionalización, que refuerzan la capacidad investigativa de los países, aunque se han criticado por propiciar la “fuga” de talentos.

Es interés del presente artículo analizar los obstáculos y los logros de la internacionalización de la Universidad de Los Andes. La investigación se enmarca en la investigación-acción, debido a que los autores son parte activa de las comisiones instaladas al respecto de la Universidad, y sus apreciaciones y experiencias se ven reflejadas en este documento. La investigación permitió develar los mitos y realidades que se entretajan en el proceso de internacionalización.

### **Esquema de resolución**

#### **1. Una discusión sobre el concepto de internacionalización de la educación universitaria**

La importancia de la dimensión de internacionalización en la educación superior ha crecido de forma exponencial. Por una parte, motivado a la libertad del conocimiento, que indudablemente se mueve sin fronteras, y en esto la tecnología de las comunicaciones coadyuva al tránsito en tiempo real sin mayores obstáculos, y por la otra, por la presión de los propios miembros de la comunidad que al estar interconectados observan mercados laborales globales que requieren de profesionales competentes para enfrentar los retos. La internacionalización, entonces, puede tener distintas concepciones.

Teichler (2004, p. 22) expone que “el término [refiriéndose a la internacionalización] tiende a utilizarse para cualquier fenómeno suprarregional relacionado con la enseñanza”. Pinto & Cardoso (2007) y Moctezuma & Navarro (2011) concuerdan en que la internacionalización de la educación es una respuesta proactiva a la globalización, y argumentan que no existe un modelo único

para la educación internacional, cada IES debe revisar sus potencialidades para lograr resultados óptimos.

Knight (2010) expresa que la puede entenderse desde las distintas actividades que se realizan, es así como la movilidad académica, la constitución de redes o asociaciones estratégicas para la realización de proyectos, el apoyo educativo con otros países, como indicadores curriculares para la acreditación. Así mismo, enuncia a los que han visto el proceso de internacionalización como una posibilidad de comercio de la educación superior, a ésta forma de ver la internacionalización se le han hecho cuestionamientos importantes.

Hans de Wit (2011), expresa que el concepto ha “desafiando el valor tradicionalmente atribuido a la cooperación, como los intercambios y las asociaciones.” (p.78), pasando a un modelo más cooperativo, con alta movilidad de grados académicos, diversidad de estrategias en procesos de enseñanza-aprendizaje y el surgimiento de nuevos conceptos tales como: enseñanza sin fronteras, enseñanza global, enseñanza en el exterior y comercio internacional de servicios de enseñanzas.

En este contexto, la Universidad de Los Andes a partir de su proceso de diagnóstico para enfrentar el proceso y en documento presentado por Bonucci, Mousalli-Kayac, Rivas, Rivas, Romero, & Viloria, (2015) reconoce que las actividades académicas y de formación integral se incluyen en la internacionalización, tales como: investigaciones, movilidad estudiantil/profesoral, actividades culturales y deportivas, y consideran necesario se defina particularmente la educación internacional, en el contexto de los postgrados, es así que plantean:

Se entiende por educación de postgrado internacional, al fomento de la participación de estudiantes extranjeros en los programas y, no a la radicación de la Universidad de Los Andes o de los programas en otros países. Las otras actividades de educación continua que se planten realizar se registrarán, por las normativas correspondientes a la materia particular.

(...) Se trata de facilitar la incorporación de estudiantes extranjeros (de forma importante) en los programas de postgrado, utilizando estrategias vinculadas a la tecnología de la información, el esfuerzo concentrado, las visitas docentes y tutoriales en los espacios académicos que las Universidades extranjeras, a través de convenios, (...) cualquier otra modalidad que facilite la inserción de los estudiantes.

En este sentido, se hace una concepción estrictamente académica de los procesos educativos, con énfasis en los postgrados, debido a limitaciones legales en Venezuela para el pregrado.

## **2. Los resultados: las barreras y los logros de la internacionalización**

Como aclaratoria previa, la Universidad de Los Andes en su concepción de *Universitas*, había mantenido relaciones y actividades con distintas instituciones y organismos extranjeros, como doble titulación, red de investigadores, en programas como Erasmus, participación activa en cultura y deportes. Así mismo, logró que profesores se formaran en doctorado con Universidades españolas, en modalidades alternativas de enseñanza-aprendizaje con éxito. Sin embargo, la Universidad no se había planteado una política global de internacionalización, ésta se aprueba en 2015 y se realizan distintos procedimientos, que son lo que se comparten en este artículo.

El proceso de internacionalización, como parte de una política institucional se desarrolla a partir de mayo 2015, y se realiza un cuidadoso diagnóstico con base a las potencialidades de la Universidad y estando conscientes que como lo expresa Knight (2010, p. 2) “las dimensiones internacionales, interculturales y globales de la educación superior sigan siendo proactivas, responsables e innovadoras, manteniendo una estrecha vigilancia sobre las derivaciones no previstas e implicaciones”, así mismo y tal como lo reconoce la autora existen desarrollos innovadores y universidades “tradicionales”, como la Universidad de Los Andes, con 231 años de historia, que ofrecen programas de alta calidad, y grados legítimos, a través de acuerdos y alianzas interinstitucionales.

Entre los logros obtenidos en el año 2015 y 2016 se destacan la aprobación por parte del Consejo Universitario de la Política de Internacionalización de la Universidad de Los Andes con base a sus Potencialidades, esta política destaca la posibilidad de ofrecer a través de convenios y alianzas todas las potencialidades de la Universidad en materia de docencia, investigación, cultura y extensión, que permitan fomentar el intercambio y la integración entre los países. Reconociendo el trabajo, previo que ha realizado la Universidad, las autoridades deciden hacer mayor énfasis en la educación de postgrado.

En cuanto a la docencia, y en estricto cumplimiento a las leyes nacionales, se concentró el esfuerzo en la docencia de postgrado, con énfasis en los doctorados. En esta área la Universidad cuenta con 198 programas de postgrado, de los cuales 72 son en doctorados, reconocidos nacional e internacionalmente por su capacidad investi-



gativa. Sin embargo, en cuanto a las maestrías, se determinó que, a pesar de la amplia oferta global de este grado académico, existen programas específicos de valor para los países andinos como la Maestría en Ingeniería Química, con énfasis en petróleo o la Maestría en Estadística, con una demanda importante en países como Ecuador. Este proceso incrementó la inscripción de estudiantes extranjeros en distintos postgrados, bajo la política de internacionalización en 44 personas, para julio 2016, y se procesan en octubre 2016, peticiones para cuatro programas adicionales.

Se realizó una base de datos, para automatizar la información y ampliar la oferta de programas bajo la política de internacionalización, que dio como resultado la oferta de cursos cortos, en facultades como Humanidades y Educación y Medicina (que por razones obvias se dificultan su incorporación a este esquema). Así mismo, se está reforzando la plataforma de educación interactiva, para facilitar la presencialidad de los estudiantes extranjeros.

Como todo proceso, también, se han tenido que salvar obstáculos. Los temas de extranjería y permanencia como estudiantes extranjeros en Venezuela, requirió de reunión de trabajo con los organismos involucrados, para establecer un proceso expedito, pero que brinde seguridad a los consulados, para el visado como estudiante. Los abusos de agentes externos a la Universidad, que intentan promocionar y adjudicarse representaciones que legalmente no tiene, ha obligado a la Universidad a rescindir de convenios y alianzas con instituciones extranjeras. Y la propia estructura interna, se ha tenido que modificar para atender a esta nueva realidad, conformándose en el Consejo de Estudio de Postgrados una unidad de internacionalización, que vela por los asuntos académicos del proceso.

El balance entre los logros y los obstáculos es positivo. La Universidad ha sido reconocida por su calidad en distintos rankings, y por Estados como la República de Ecuador, quien, a través de su Secretaria de Educación Superior Ciencia, Tecnología e Innovación, ha reconocido a la Universidad por su calidad y ha minimizado los trámites de reconocimiento de grados académicos. Así mismo, se ha dinamizado la estructura organizativa interna y la dinámica de los postgrados, que están actualizándose y acoplándose para poder cumplir con los requisitos académicos exigidos para su promoción a través de la internacionalización. Desde lo académico, los participantes de Venezuela también, han recibido beneficios pues tienen la oportunidad de compartir con estudiantes de distintos países, cuyo intercambio de saberes y modos investigativos fortalece la integralidad del conocimiento.

## Conclusiones

El proceso de internacionalización debe ser integral y transversal en las IES, no se trata de un indicador de cumplimiento o de una forma de generación de ingresos, por el contrario, se trata de incorporar en toda la estructura organizativa, tanto vertical como horizontal, la internacionalización. Es importante, resaltar que no es un proceso nuevo para las universidades, pero su re-impulso si debe hacer de forma innovadora, seguir firmando convenios, sin que se hagan operativos, no contribuye a un proceso de calidad. La internacionalización de las IES requiere reforzar las actividades que se vienen haciendo, que generen un valor agregado, y redimensionar aquellas que están en función de metas numerarias y no de calidad.

La vivencia en la Universidad de Los Andes, reveló a la comunidad que los mitos, como la existencia de alta movilidad estudiantil/profesoral, la radicación en distintos países sin cumplir las normas y leyes (los casos de cierres de Universidades en distintos países, así lo demuestran), el otorgar diplomas “sin conocimientos” o grados inexistentes, el planteamiento de propósitos de internacionalización en conseguir indicadores o ingresos, entre otros, dificultan y en muchos casos obstruyen los procesos. La realidad es que el proceso de internacionalización debe planificarse y permear a toda la institución, con una política clara y el realce de la calidad académica, realizándose de la mano de las instituciones involucradas como las cancillerías y los ministerios respectivos, con respeto a las leyes, y una constante evaluación, para corregir y adecuar en cada fase, los inconvenientes que se presentan, e indudablemente obliga a re-pensar la institución para atender su misión, que ahora no es local sino internacional.

## Referencias

- Altbach, P., & Knight, J. (2006). Visión panorámica de la internacionalización de la educación superior. *Motivaciones y Realidades*, XXVIII(112), 13-39.
- Bonucci, M., Casal, R., & Vilorio, N. (Abril, 2013). *Estrategias para la Internacionalización de la Educación de Postgrados*. Conferencia llevada a cabo en el XVII Congreso Internacional de Investigación en Ciencias Administrativas, Jalisco, México.
- Bonucci, M., Mousalli-Kayac, G., Rivas, N., Rivas F., Romero, R., & Vilorio, N. (2015). *Estrategias para la internacionalización de la Universidad de Los Andes con base a sus potencialidades*. Mérida: Universidad de Los Andes, Consejo Universitario Mayo, 2015.

- Fazio, M. (2014). *Retos y prospectiva de la internacionalización de la educación superior en América Latina*. Recuperado de <http://www.iesalc.unesco.org.ve>.
- Hermo, J. (2010). *Internacionalización y mercantilización de la Educación Superior: riesgos y desafíos*. En Boletín IESALC Informa, de Educación Superior. Nro 211. Recuperado de [http://www.iesalc.unesco.org.ve/index.php?option=com\\_content&view=article&id=2423%3Ainternacionalizacion-y-mercantilizacion-de-la-educacion-superior-riesgos-y-desafios&catid=126%3Anoticias-pagina-nueva&Itemid=712&lang=es](http://www.iesalc.unesco.org.ve/index.php?option=com_content&view=article&id=2423%3Ainternacionalizacion-y-mercantilizacion-de-la-educacion-superior-riesgos-y-desafios&catid=126%3Anoticias-pagina-nueva&Itemid=712&lang=es).
- Hans de Wit, J. (2011). Globalización e internacionalización de la educación superior RUSC. *Universities and Knowledge Society Journal*, 8(2), 77-84.
- Instituto de Estadística de la Unesco (2011). *Compendio mundial de la educación 2011*. Comparación de las estadísticas de educación en el mundo. Canadá: Unesco.
- Knight J. (2010) Internacionalización de la educación superior: Nuevos desarrollos y consecuencias no intencionadas. En Boletín IESALC informa de Educación Superior. N° 211. Disponible en [www.iesalc.unesco.org](http://www.iesalc.unesco.org)
- Knight, J. (2014). *La internacionalización de la educación*. En *elButlletí*, número 75. España: Agència per a la Qualitat del Sistema Universitari. Recuperado de: [http://www.aqu.cat/elbutlleti/butlleti75/articles1\\_es.html#.WA3yEtThDDc](http://www.aqu.cat/elbutlleti/butlleti75/articles1_es.html#.WA3yEtThDDc).
- Landinelli, J. (2010). *El sentido de la internacionalización universitaria en los procesos de integración regional*. En Boletín IESALC Informa, de Educación Superior. Nro 211. Editado por UNESCO. Recuperado de: [http://www.iesalc.unesco.org.ve/index.php?option=com\\_content&view=article&id=2421%3Ael-sentido-de-la-internacionalizacion-universitaria-en-los-procesos-de-integracion-regional&catid=126%3Anoticias-pagina-nueva&Itemid=712&lang=es](http://www.iesalc.unesco.org.ve/index.php?option=com_content&view=article&id=2421%3Ael-sentido-de-la-internacionalizacion-universitaria-en-los-procesos-de-integracion-regional&catid=126%3Anoticias-pagina-nueva&Itemid=712&lang=es).
- Moctezuma, H. P., & Navarro, C. A. B. (2011). Internacionalización de la educación superior: aprendizaje institucional en Baja California. *Revista de la Educación Superior*, XL(159), 47-66.
- Pinto, C. & Cardoso, X. (2007). *Informe final estudio estado del arte de la Internacionalización de la educación superior en Colombia*. Colombia: Asociación Colombiana de Universidades - Ascun Red Colombiana para la Internacionalización de la Educación Superior – RCI. Recuperado de <http://ceri.udistrital.edu.co/archivos/estadoArteInternal/>.

- Sistema Económico de América Latina y el Caribe (SELA). (2014). *Evaluación del Mercado Común del Sur*. Caracas: SELA. Recuperado de [www.sela.org](http://www.sela.org)
- Teichler, U. (2004). The changing debate on internationalisation of higher education. *Higher Education*, 48, 5–26.
- UNESCO. (2011). *Compendio Mundial de la Educación. 2010. Comparación de las estadísticas de educación en el mundo*. Canadá: Instituto de Estadísticas de la UNESCO. Recuperado de [www.uis.unesco.org](http://www.uis.unesco.org).
- Universidad de Los Andes. (2015a) *Objetivos de la Diori*. Mérida: Universidad de Los Andes. Recuperado de [www.ula.ve/diori](http://www.ula.ve/diori).
- Universidad de Los Andes. (2015b) *Política de Internacionalización Universidad de Los Andes*. Mérida: Universidad de Los Andes. Recuperado de [www.ula.ve/secretaria/CU](http://www.ula.ve/secretaria/CU).
- Universidad de Los Andes. (2015c) *Lineamientos para la internacionalización de Los Postgrados de la Universidad de Los Andes*. Mérida: Universidad de Los Andes. Recuperado de [www.ula.ve/secretaria/CU](http://www.ula.ve/secretaria/CU).
- Universidad de Los Andes. (2016). *Estadísticas de Internacionalización*. Mérida: Universidad de Los Andes.

# Influencia de la retórica en el interés público y en la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera

Influence of rhetoric in the public interest and adoption of International Financial Reporting Standards

Recibido: Septiembre 29 de 2016 - Evaluado: Octubre 18 de 2016 - Aceptado: Octubre 26 de 2016

Clara Peña Dugarte\*

## Para citar este artículo / To cite this Article

Peña Dugarte, C., (Julio-Diciembre de 2017). Influencia de la retórica en el interés público y en la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera. *Revista Gestión y Desarrollo Libre*, 2(4), (60-72).

## Resumen

La retórica es un discurso persuasivo que pretende intervenir en los intereses particulares de otras personas y, de esta manera, imponer sus criterios. La retórica se caracteriza por tener una perspectiva subjetiva. Por su parte el interés público representa el bien común de la sociedad. A partir de estos conceptos, se plantea el objetivo de la investigación que es analizar la influencia de la retórica en el interés público y en el proceso de adopción de las NIIF<sup>†</sup>. De esta manera, se podrá establecer posturas en cuanto a la influencia del discurso utilizado por el IASB<sup>‡</sup> y aspectos que toman en consideración al momento de referirse al interés público, finalizando con algunas reflexiones. El estudio se encuentra enmarcado dentro de un enfoque cualitativo, circunscrito a la modalidad documental.

**Palabras Clave:** Retórica, Interés público, Normas Internacionales, IASB

\* Licenciada en Contaduría Pública. Postgrado en Ciencias Contables, Especialista Tributario, área rentas internas Universidad de los Andes. Participante de la séptima cohorte del Doctorado en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes ULA. Mérida-Venezuela. Asesor de empresas en el área contable y tributaria.

† NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera.

‡ IASB: International Accounting Standards Board (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad).

## Abstract

Rhetoric is a persuasive speech that looks for intervene in the private interests of others and thus impose their views. The rhetoric is characterized by a subjective perspective. Meanwhile the public interest represents the common good of society. From these concepts, the aim of the research is to analyze the influence of rhetoric in the public interest and in the process of adopting IFRS arises. In this way it may establish positions regarding the influence of speech used by the IASB and aspects taken into consideration when referring to the public interest, ending with some reflections. The study is framed within a qualitative approach, limited to the documentary mode.

**Key words:** Rhetoric, Public Interest, International Standards, IASB

## SUMARIO

INTRODUCCIÓN. - ESQUEMA DE RESOLUCIÓN. - I. La retórica. - II. Interés público. - III. La retórica en el interés público y la adopción de las normas internacionales de contabilidad. - CONCLUSIONES. – REFERENCIAS.

## Introducción

La contabilidad como disciplina adopta una serie de contenidos que recurre al uso del discurso que le permiten aproximarse al mundo real con el fin de presentar información comprensiva y simplificada, para hacerla entendible en los términos más humanos posibles. Es por ello que la retórica forma parte esencial del discurso contable y es considerada como una perspectiva individual, capaz de manipular los argumentos con el fin de originar diversas acciones y posturas entre un público. De esta manera se pudo ver la influencia que tiene el discurso al momento de propiciar los elementos conceptuales y los medios para procurar el interés público entre la teoría y la práctica a través de la aplicación de las NIIF.

Con la aplicación de las NIIF el organismo emisor el IASB, establece que la información se presentara de forma transparente y que sea el resultado de aplicar los estándares de información financiera para emitir reportes financieros de alta calidad y de interés para el público general. Esta noción habla del interés público en general, en el cual se ve la influencia de la retórica ya que la manera como se debe presentar los reportes financieros va dirigida solo a un grupo particular para satisfacer sus propios intereses económicos dejando de lado lo que se entiende por interés público que es el bien común de la sociedad.

Es por esta razón que surge el objetivo de la investigación que es analizar

la influencia de la retórica en el interés público y en el proceso de adopción de las NIIF. Para ello la investigación se realizó por medio de un estudio documental, el cual incluyó revisión de las estrategias utilizadas por la retórica, la asignación de categorías, además se tomó como artículo de referencia la afirmación hecha por Young (2003), el cual sostiene que la contabilidad es construida y no representa la realidad. Se encuentra manipulada por los intereses de un grupo de personas que son formados con un punto de vista particular y de esta manera el artículo se estructura en varios puntos para dar respuesta al objetivo planteado: 1. La retórica, 2. El Interés público 3. La retórica en el interés público y la adopción de las normas internacionales de contabilidad.

### **Esquema de resolución**

#### **1. La retórica**

La retórica es definida como “el arte de persuasión” (Aristóteles, 1926, p.15). Con la retórica se pretende predisponer a un público en particular para que actuara de una manera específica, bien sea que adopte una política, cumpla con una ley o acepte los resultados de una investigación.

La retórica forma parte entre las artes necesarias para la vida en sociedad. Así lo afirma Abbagnano (1995) al expresar que:

La retórica es afín a la dialéctica, tanto a una como a otra, en efecto se ejerce para demostrar tesis opuestas, no para persuadir a favor de cualquier acción, sea buena o mala, sino solo para señalar el camino de la persuasión. Su objeto es el estudio de lo probable. (p.513)

De esta manera la retórica establece un discurso, dirigido a un oyente, y el oyente puede ser un experto o solo un interesado en la información que se está exponiendo, que debe pronunciarse sobre las cosas pasadas o futuras. Existen tres géneros de retóricas la deliberativa, la judicial y la demostrativa.

La deliberativa se refiere a los hechos futuros y debe persuadir demostrando algo. La retórica judicial hace referencia a hechos acaecidos en el pasado, su objeto es acusar o defender, persuadiendo que tales hechos son justos o injustos. La retórica demostrativa se refiere a cosas presentes y su objeto es alabarlas o condenarlas, como verdaderas o falsas, buenas o malas.

De esta manera, la retórica ha sido un elemento importante en el proceso de construcción, desarrollo y transmisión del mundo y, puede decirse que “la práctica de la retórica proviene de estudios antiguos del oratorio político, que a su vez tienen

repercusión en la modernidad". (Cockcroft y Cockcroft, 1992, p. 3). De esta manera la retórica representa un papel importante y tiene influencia en todos los aspectos, tanto en la economía, la política, la sociedad, la psicología y a medida que avanza el mundo, ahora con el proceso de globalización, la retórica va de la mano.

Al estudiar el papel de la retórica se mencionará el trabajo sociológico de Bourdieu (1990), quién ha estudiado como la lengua es controlada, reformada y reconstituida por los agentes sociales con los objetivos de establecer y ejercer el poder (simbólico). Bourdieu (1990) en su trabajo expone que la comunicación social es rara vez un proceso imparcial de compartimiento de información y uso; por el contrario, se ve que la comunicación refleja una relación asimétrica entre agentes sociales que constantemente maniobran y luchan sobre recursos limitados.

La retórica forma parte de los análisis del discurso. Para McCloskey (1994) La retórica es vista como un antónimo de la verdad, se considera como el conjunto de herramientas discursivas que son utilizadas diariamente para llevar al otro al convencimiento en los enunciados. A continuación, se enunciará algunas de las perspectivas que sobre la retórica se pueden encontrar:

Para Gill & Whedbee (2000), "la retórica es el discurso calculado para influir sobre un auditorio hacia cierto fin en particular" (p.234). Se trata de un tipo de discurso instrumental. Es un vínculo para fortalecer, alterar o dar respuestas a las opiniones de un público determinado. Además, la retórica tiene entre sus objetivos:

determinar el modo por el cual la retórica invita a la construcción o reconstrucción de sucesos y fenómenos. Su método consiste en identificar las estructuras textuales, discutir las y, en algunos casos, desarmarlas, a fin de establecer cómo operan para crear opiniones, sancionar ciertas maneras de mirar el mundo, o silenciar a determinadas personas o puntos de vista. (Gill & Whedbee, 2000, p. 237).

De esta manera la retórica es considerada un discurso para reforzar o desarrollar opiniones de una perspectiva individual o de un grupo de personas que tienen un interés en particular, a través de los cuales se construyen hechos o representaciones mentales y no, necesariamente, la presentación objetiva de datos.

Latour (1992) expone que la retórica "es el nombre de la disciplina que, durante milenios, ha estudiado cómo hacer que las personas creen algo o se comporten de una determinada forma y que ha enseñado a la gente a persuadir a los demás" (p. 30).



Es por ello que Latour (1992), establece que cuando se habla de retórica de la ciencia, irá en contra de la tradición que expone que la ciencia no utiliza la retórica, sino que se basa en los hechos, pero para explicar estos hechos se emplea la argumentación que no es otra cosa que el desarrollo de un discurso para demostrar alguna conclusión o resultado, bien sea por medio de artículos, libros, ponencias, videos, documentales, gráficos, tablas. De esta manera encontramos que la argumentación utiliza un discurso para demostrar hechos, por lo tanto, se observa la influencia que tiene la retórica en la argumentación.

Para afirmar lo anteriormente expuesto, se concluye que “la retórica de la investigación toma como punto de partida que toda investigación –desde las ciencias puras hasta la teología– es argumento. Ni los hechos de la historia ni las pruebas matemáticas hablan por sí mismas” (Bazerman, Litle, Bettel, Chavkin, Fouquette, & Garufis, 2005. p. 74).

## **2. Interés Público**

Actualmente, al concepto de “interés público” se le pueden otorgar diversas acepciones, pudiendo encontrar conceptos a lo largo de la literatura jurídica universal, como “bienestar general”, “interés general”, “Bonum Commune”, “Ragione di Stato”, “Liberté” o “Egalité”. Se trata de términos paralelos o equivalentes.

Interés público es denominación de un concepto esencial de las ciencias políticas, con muy distintas expresiones, pero siempre identificable con el bien común de la sociedad, la expresión se usa para reflejar el postulado de que la finalidad de las acciones del Estado, o de las instituciones de una comunidad políticamente organizada, ha de ser el bien del conjunto del pueblo.

El concepto nace con la Revolución francesa, periodo durante el cual llegó a reemplazar el concepto de utilidad pública, estando ligado con el desarrollo del liberalismo. Se puede pensar como el criterio para tomar decisiones políticas y económicas que buscan el bien común de una sociedad. Haciendo referencia a sociedad; como estado en general o las personas de cualquier comunidad en particular.

El concepto del interés público, es eje central en debates políticos, económicos y sociales, en particular en donde se dan discusiones acerca de intervención estatal en asuntos económicos y sociales (tales como los de explotación social, derechos sociales, seguridad social e industrial, discriminación). El intento por formular una teoría de interés público constituye una compleja misión, pues en

ella intervienen diversos factores y deben ser adaptados a los diferentes sistemas sociales, por tratarse de un concepto relativo y multidisciplinar en función a la sociedad a la que hagamos referencia.

Es por esta razón que se expondrá la influencia que tiene la retórica en el interés público, por ser el interés público un concepto que se encuentra influenciado por aspectos en el ámbito social, político, cultural, religioso. Es por ello que nos encontramos con lo que es de interés público para una comunidad no lo es para otra. De esta manera la retórica juega un papel importante, porque con ella se construyen los argumentos para estructurar una sociedad o grupo de individuos partiendo de los intereses particulares de personas interesadas en lograr un fin.

Lo podemos observar en los grupos en el que se encuentran divididas las sociedades como es el caso de los ambientalistas o los defensores de los animales, exponen sus argumentos que son válidos, como también los empresarios argumentan la necesidad de cumplir con el objeto social y económico de la organización, (Empresas Taurinas-corrida de toros) para estos grupos bajo sus criterios, están dando cumplimiento al bienestar de la sociedad, cada uno por su lado y es donde el órgano rector, en este caso el estado es el que se encarga de tomar la decisión de lo que es bueno y lo que es malo, por supuesto esta medida se encuentra influenciada por muchos aspectos que se deben tomar en consideración.

La situación expuesta, anteriormente se observan a menudo en diferentes aspectos de la sociedad, vivimos en un mundo globalizado, donde marcan pautas las tendencias mundiales y de esta manera logra intervenir en las sociedades pequeñas o en desarrollo. Es por ello que la influencia que tiene la retórica en el interés público ha generado conflicto para definirla como objetiva; ha sido cuestionada por diferentes corrientes filosóficas que argumentan la imposibilidad del consenso, por lo que existen diferentes intereses entre individuos, la división de la sociedad en clases o porque realmente no caben más intereses que los privados.

### **3. La retórica en el interés público y la adopción de las normas internacionales de contabilidad**

Para Chua (1986) la contabilidad ha sido vista como un sistema de información que representa la realidad. Además, le otorgan un carácter objetivo a la información que ella produce, se dice también, que es una disciplina neutral, sin interés alguno.

Estas son distintas formas de comprender la contabilidad, que para Quinche

Martín (2011) ha cambiado en los últimos tiempos, la contabilidad ha sido objeto de discusiones en relación a su desempeño con las organizaciones y la sociedad. Quinche Martín (2011), comenta que la contabilidad al igual que la ciencia es retórica, por presentar un discurso emitido por una comunidad, con un mensaje particular, encaminado a un grupo específico para influir en sus decisiones.

A Principio del siglo XX surgieron distintos eventos históricos relacionados con la realidad de las empresas, lo que trajo como consecuencia cambios en el uso de los sistemas contables a nivel mundial, y de esta manera cambios sobre la doctrina y practica contable. Para Hendriksen (1974), estos cambios se debieron a la revolución industrial, la contabilización de la depreciación, la regulación por parte del gobierno, la imposición fiscal, el desarrollo de las grandes industrias.

Estos cambios en el uso de los sistemas contables van de la mano con el proceso de globalización, el cual puede ser concebidos como una fase de difusión del sistema capitalista, caracterizado por la apertura de los sistemas económicos nacionales, el aumento del comercio internacional, la expansión de los mercados financieros, la reorganización espacial de la producción, la búsqueda permanente de ventajas comparativas y de la competitividad. Lo que permitiría un cambio importante en los sistemas contables y económicos. Pues a través de la evolución de estos aspectos, se genera un proceso de comunicación e interdependencia entre los distintos países, unificando mercados, sociedades y culturas.

Debido a estos cambios se crea el Comité de Procedimientos Contables, formado por el Instituto Americano de Contadores Públicos y la Bolsa de Valores de Nueva York, con la finalidad de seleccionar de manos de expertos las reglas contables basadas en la práctica y crear un cuerpo de postulados y principios contables que velaran por el interés público.

En septiembre del año 1958, el comité de procedimientos contables, tuvo una reforma, el cual estableció un esquema amplio y coordinado de principios de contabilidad, que sirvió como marco de referencia para resolver problemas específicos y de esta manera quedo formalmente constituido el Comité de Procedimientos Contables y la división de investigación contable, ambos organismos como parte del programa de Investigación del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos para emprender estudios y enunciar los postulados y principios de contabilidad básicos.

Con el transcurrir del tiempo surge el fenómeno de la globalización en cuanto al ámbito social, político y principalmente económico, debido a esta globalización los negocios tienen la necesidad de contar con un lenguaje global y ar-

monizado que les facilite la presentación de información financiera al igual que la comparabilidad de la información en entidades localizadas en diferentes países. Por esta razón se deben establecer normas contables que sean consistentes, comprensivas que armonicen la realidad económica de la entidad.

En el año 1972, Sir Benson, propone, crear el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee –IASC, por sus siglas en inglés). El Comité toma su sede principal en la ciudad de Londres, y su principal objetivo era iniciar el uso de normas de contabilidad que fueran de carácter internacional, para disminuir las discrepancias en las prácticas contables entre países. El acuerdo para crear el IASC es finalmente firmado el 29 de junio de 1973 por los representantes de organismos profesionales de distintos países.

Posteriormente, en 2001, el IASC fue reestructurado, dando origen al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board –IASB, por sus siglas en inglés), una organización sin fines de lucro, bajo los lineamientos y supervisión de la Fundación IASC (International Accounting Standard Committee Foundation –IASCF, por sus siglas en inglés). El IASB utiliza la retórica como un lenguaje para controlar, reformar, establecer objetivos y de esta manera ejercer el poder.

Bourdieu (1991), expone que “la idea de la comunicación social rara vez es un proceso imparcial de uso de la información. En cambio, se ve que la comunicación refleja una relación asimétrica entre agentes sociales que constantemente maniobran y luchan sobre recursos limitados” (p.66). En este contexto la comunicación para Bourdieu es un medio de poder, un instrumento usado por los organismos para asegurar la posición en el medio y establecer el dominio. Así lo podemos observar en los el Prólogo de las Normas Internacionales de Información financiera donde establece que los objetivos del IASB son:

- (a) desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter mundial que sean de alta calidad, comprensibles y de obligado cumplimiento, que exijan información comparable, transparente y de alta calidad en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, con el fin de ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas; (b) promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas; (c) cumplir con los objetivos asociados con

(a) y (b), teniendo en cuenta, cuando sea necesario, las necesidades especiales de entidades pequeñas y medianas y de economías emergentes; (d) llevar a la convergencia entre las normas contables nacionales y las NIIF, hacia soluciones de alta calidad. (International Accounting Standards Boards, 2008, Párrafo 6, p. A16).

El objetivo fundamental de esta fundación es buscar el interés público mediante la emisión de normas, de esta premisa nace algunas interrogantes. ¿Interés público para quién?, ¿a quién va a satisfacer las necesidades de información? ¿Qué tipo de información es la que quieren que plasme en los estados financieros?, es por ello que surge este análisis el interés público se presenta para satisfacer las necesidades de la comunidad, ¿de qué comunidad se está hablando?, las normas van dirigidas a las grandes empresas que cotizan en el mercado y las demás deben adoptar estos procedimientos.

Para aclarar algunas de las interrogantes es necesario mencionar a la IFAC (International Federation of Accountants, 2012) quien define el interés público como “los beneficios netos obtenidos y el rigor en los procedimientos en nombre de toda la sociedad, en relación con cualquier acción, decisión o política” (p. 1).

El IFAC (International Federation of Accountants, 2012) expone que para determinar si las acciones, decisiones o políticas son de interés público se debe obtener mayor beneficio que costo y que los procedimientos para tomar decisiones o para implementar una política, debe hacerse de forma transparente, debe existir la independencia, la adhesión a un debido proceso y la participación que incluya una diversidad de grupos dentro de una sociedad. Cumpliendo con estos elementos se determinará si en realidad existe un interés público.

De esta manera se ve la marcada influencia de la retórica en el interés público y se ha podido observar con mayor énfasis en el proceso de adopción de las normas internacionales, por lo tanto, lejos de ser un conocimiento que hable sobre la verdad de la realidad, es un conjunto de creencias acerca de lo que debería ser la contabilidad y de esta manera son impuestas por el organismo emisor; ejemplo de estas asignaciones es como se debe presentar la información financiera, la importancia que se le da a la esencia y no a la forma, la manera como se debe reconocer los arrendamientos financieros, las diferentes bases de medición. Sin tomar en consideración el entorno donde se desenvuelve las empresas.

Para la construcción de estas creencias, el organismo emisor se vale del discurso de la retórica argumentando que son normas de interés público –que

es un discurso persuasivo que tiene la capacidad de manipular- para imponer su punto de vista particular. Es por esta razón que la retórica se ve inmersa en este concepto, y de esta manera poder justificar este proceso, el cual exige prácticas comunes, reemplazar procedimientos locales por estándares internacionales.

Para Young (2003), “Esta asignación en categorías de importante y no importante es un aspecto crucial en el ajuste del estándar en el cual la realidad de la contabilidad es construida” (p.622). Young (2003) expone que las normas están preparadas por miembros de un órgano regulador y como tal ellos son formados por un punto de vista particular y le dará importancia y la no importancia a lo que ellos consideran necesario. De esta manera implementara los estándares de normas internacionales a todos los niveles que se dejen influenciar.

En las normas internacionales los textos han sido formados para expresar un punto de vista particular y de esta manera persuadir a los lectores a aceptar esta perspectiva; estas estrategias ayudan a construir estándares como productos técnicos y de esta manera mantener el mito de la objetividad contable.

Cada norma sigue una estructura similar, con un lenguaje legalista, los hechos y argumentos son presentados de forma ordenada, para ser impuesta como autoridad y ser aceptada sin críticas.

## **Conclusiones**

La globalización es un fenómeno que está tomando cada vez más espacio en nuestras vidas, a través de corporaciones y en el caso particular de las normas por medio del organismo emisor IASB. Que pretende proporcionar información de interés público, pero este interés está focalizado solo a un grupo de usuarios en el que se destaca el mercado de capitales. No es que sea malo tomar algunos aspectos que se están desarrollando en nuestro alrededor, de esta manera nos enriquecemos en todos los niveles, pero se debe tomar en cuenta que la adopción debería estar adaptada al medio donde se va a ejecutar tomando en cuenta los mercados locales.

El IASB fomento la adopción de estándares de normas internacionales para empresas que coticen en el mercado de bolsas, dejando de lado las que no lo hacen. Es por ello que se dice que el organismo quiere imponer sus criterios a nivel mundial para el bienestar de un grupo particular.

Un ejemplo claro de esta situación son las bases de medición de un activo, uno de ellos es el valor razonable, este proceso funciona para países donde existe un mercado activo, es decir, debe haber un mercado libre, en donde el precio sea

fijado por la ley de la oferta y la demanda, no debe haber ningún tipo de regulaciones y siempre deben existir partes interesadas en comprar o vender un determinado bien. De esta manera surge la inquietud ¿Cómo es el proceso de medición donde no existe un mercado activo?

Los estándares y las prácticas contables deben ser vistos como emergentes de un proceso racional que separa el técnico y político. No debe ser visto como el resultado de los deseos de un grupo particular que quiere imponer sus perspectivas.

La mayor parte de los países se están moviendo hacia la adopción de normas internacionales. El uso y la aplicación de los estándares internacionales es un paso irreversible en el proceso de la globalización, pero siempre y cuando se dé bajo la promesa de un crecimiento y equilibrio económico, la estandarización consiste en implementar un lenguaje contable universal que sea comprendido por cualquier usuario y además de ello, que sea una herramienta base para la toma de decisiones económicas de esta manera si podría decirse que las normas son emitidas buscando el interés público.

La adopción de las normas internacionales de información financiera busca el interés público a través de la emisión de un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles, y de cumplimiento obligatorio, sin confundirse con los intereses personales, y dejar de lado la retórica para manipular los argumentos que se van a presentar.

De esta manera se evita presentar información financiera que no corresponde con la realidad, o presentar empresas que posee acciones mojadas y en futuros litigios no cuentan realmente con los recursos expuestos en los estados financieros.

## Referencias

- Abbagnano, N. (1995). *Historia de la Filosofía*. Barcelona: Montaner y Simón.
- Aristóteles. (1926). *El 'Arte' de Retórica*. En J. H. Helada (Trad.). Londres: Biblioteca de Loeb Classical.
- Bazerman, C., Little, J., Bettel, L., Chavkin, T., Fouquette, D., & Garufis, J. (2005). *Reference guide to writing across the curriculum*. Indiana: Parlor Press.
- Bourdieu, P. (1990). *The Logic of Practice*. Cambridge: Polity Press.
- Bourdieu, P. (1991). *Language and Symbolic Power*. Cambridge: Polity Press.

- Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *The accounting Review*, 61(4) 601-632.
- Cockcroft, R. y Cockcroft, S. (1992). *Persuading People. An Introduction to Rhetoric*. London. The Macmillan Press.
- Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2006). *Elementos básicos de los estados financieros*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (2011). NIIF 13. *Valor Razonable*. Madrid. IFRS.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2009). *NIIF para PYMES*. London: IFRS.
- QuincheMartín, F.L. (2011). *Perspectivas de investigación, retórica y contabilidad*. Recuperado de: [http://www.umanizales.edu.co/publicaciones/campos/economicas/lumina/12/8\\_perspectivas.pdf](http://www.umanizales.edu.co/publicaciones/campos/economicas/lumina/12/8_perspectivas.pdf).
- Finney, M. (1975). *Curso de Contabilidad. Introducción I*. México: Uteha.
- Gertz, F. (2006). *Origen y evolución de la contabilidad*. México: Trillas.
- Gill, A., & Whedbee, K. (2000). *Retórica*. In t. van Dijk. *El discurso como estructura y proceso. Estudios del discurso. Introducción multidisciplinaria*. Barcelona. Gedisa.
- Gross, A. (2006). *Starring the text the place of rhetoric in science studies*. Illinois: Southern Illinois University Press.
- Habermas, J. (2005). *Teoría de la Acción Comunicativa, I. Racionalidad de la Acción y Racionalización social*. México: Taurus.
- Hendriksen, E. (1974). *Teoría de la contabilidad*. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana.
- Hobbes, T. (1979). *Elementos de Derecho Natural y Político*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- International Accounting Standards Boards. (2008). Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera. Recuperado de: <http://www.nicniif.org/files/u1/Prologo.pdf>.
- Internacional Accounting Standards Comité Foundation. (2008). Marco



- Conceptual para la Elaboración y Presentación de Estados Financieros. London: IFRS.
- International Accounting Standards Comité Foundation. (2008). Norma Internacional de Contabilidad N° 38. Intangibles. London: IFRS.
- International Accounting Standards Comité Foundation. (2008). *Norma Internacional de de Contabilidad N° 1. Presentación de estados financieros*. London: IFRS.
- International Federation of Accountants. (2012). *Resumen-Posicion de política de la IFAC N° 5*. Recuperado de: [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Resumen-de-Posicion-de-Politica-de-La-IFAC-No-5-Una-Definicion-del-Interes-Publico\\_0.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Resumen-de-Posicion-de-Politica-de-La-IFAC-No-5-Una-Definicion-del-Interes-Publico_0.pdf).
- Latour, B. (1992). *Science in Action. How to follow scientists and engineers through society*. Cambridge: Harvard University Press.
- McCloskey, D. (1983). Therhetoric of economics. Madrid. *Journal of Economic Literature*, XXI, 481-517.
- McCloskey, D. (1990). *La retórica de la economía*. Madrid: Alianza.
- McCloskey, D. (1993). *Si eres tan listo. La narrativa de los expertos en economía*. Madrid: Alianza.
- McCloskey, D. (1994). *How to do a rhetorical analysis, and why*. In R. Backhouse (Ed.), *Economic Methodology*. London: Routledge.
- Palerman, C. (1997). *El imperio retórico. Retórica y argumentación*. Bogotá: Editorial Norma.
- Young, J. (2003). *Constructing, persuading and silencing: the rhetoric of accounting standards*. USA: Accounting, Organizations and Society.

Revista Gestión y Desarrollo Libre, Año 2 N° 4, 2017. p.p. 73 - 89  
ISSN 2539-3669  
Universidad Libre Seccional Cúcuta, Facultad de Ciencias Económicas,  
Administrativas y Contables y Centro Seccional de Investigaciones  
Responsabilidad social corporativa en el sector bancario colombiano: conocimiento  
y aplicación  
Rolando Eslava Zapata  
Edixon Chacón Guerrero  
Hilário Alonso Gonzalez Júnior

# Responsabilidad social corporativa en el sector bancario colombiano: conocimiento y aplicación

Corporate social responsibility in the Colombian banking sector: knowledge and application

Recibido: Octubre 10 de 2016 - Evaluado: Octubre 27 de 2016 - Aceptado: Noviembre 22 de 2016

Rolando Eslava Zapata\*  
Edixon Chacón Guerrero†  
Hilário Alonso Gonzalez Júnior‡

## Para citar este artículo / To cite this Article

Eslava Zapata, R., Chacón Guerrero, E., & Gonzalez Júnior, H. A., (Julio-Diciembre de 2017). Responsabilidad social corporativa en el sector bancario colombiano: conocimiento y aplicación. *Revista Gestión y Desarrollo Libre*, 2(4), (73-89).

## Resumen

Este artículo tiene por objetivo analizar la responsabilidad social corporativa

---

\* Rolando Eslava Zapata. Licenciado en Contaduría Pública, Licenciado en Administración y Magister en Ciencias Contables obtenidos en la Universidad de Los Andes-Venezuela. Diploma de Estudios Avanzados y Doctor en el programa de “Nuevas tendencias en administración de organizaciones” obtenidos en la Universidad Complutense de Madrid. Postdoctorado en el programa de “Gerencia para el Desarrollo Humano” obtenido en la Universidad de los Andes-Venezuela. Docente de la Universidad de Los Andes-Venezuela. Email: rolandoeslava@gmail.com.

† Edixon Chacón Guerrero. Doctor en Psicología en el programa de “Metodología de las Ciencias del comportamiento” obtenido en la Universidad Autónoma de Madrid-España. Docente de la Universidad de Los Andes-Venezuela. Email: Edixonch@yahoo.com.

‡ Hilário Alonso Gonzalez Júnior. Licenciado en Administración de Empresas con énfasis en Recursos Humanos obtenido en la Universidade Estácio de Sá-Brasil. Participante de la Maestría en Administración de la Universidad de Los Andes-Venezuela. Consultor de Recursos Humanos en HC In Focus Consultores-Brasil. Email: hilariogonzalezjunior@gmail.com.

tiva en el sector bancario colombiano. A partir de una muestra que comprende los cinco principales bancos de Arauca, Departamento de Arauca, se aplica un instrumento en la escala de Likert a fin obtener datos sobre el nivel de conocimiento y aplicación de la responsabilidad social. Los resultados revelan que el sector bancario tiene conocimientos y lleva a cabo acciones importantes de responsabilidad social, lo que supone un ejemplo para otras empresas del sector bancario y de otros sectores productivos de la región, para que encaminen sus esfuerzos en pro de un desarrollo sostenible y un mejor desempeño económico, ambiental, social.

**Palabras Clave:** Responsabilidad Social Corporativa, Sector Bancario, Conocimiento, Aplicación

## Abstract

This article aims to analyze corporate social responsibility in the Colombian banking sector. Based on a sample comprising the five main banks of Arauca, Department of Arauca, an instrument is applied on the Likert scale in order to obtain data on the level of knowledge and application of social responsibility. The results reveal that the banking sector is knowledgeable and carries out important actions of social responsibility, which is an example for other companies in the banking sector and other productive sectors of the region, so that they will take their Efforts to promote sustainable development and better economic, environmental and social performance.

**Key words:** Corporate Social Responsibility, Banking Sector, Knowledge, Application

## SUMARIO

INTRODUCCIÓN. – METODOLOGÍA. – ESQUEMA DE RESOLUCIÓN. - I. La retórica. - II. Interés público. - III. La retórica en el interés público y la adopción de las normas internacionales de contabilidad - CONCLUSIONES.

## Introducción

La responsabilidad social corporativa (RSC), se ha convertido en los últimos años en un tema de interés para académicos, empresarios, gobiernos y la sociedad en general dada su asociación con el deseado desarrollo sostenible de las organizaciones en pro del bienestar social. Es a finales del siglo XX que el sector empresarial comenzó a desarrollar estrategias encaminadas lograr una visión filantrópica sobre la responsabilidad social con los seres humanos y el medio

ambiente. La RSC mantiene una relación con la obligación que tiene una organización con los grupos de interés, tales como trabajadores, clientes, propietarios y sociedad, a quienes puede afectar las políticas y prácticas corporativas (Cancino del Castillo & Morales Parragué, 2008). Para la Comisión Europea (2001), la RSC integra consideraciones de tipo social y ambiental en las operaciones. Sin duda alguna, la RSC lleva a las organizaciones a evaluar la mejor manera de relacionarse con el entorno como una medida de apoyo de la estrategia empresarial.

El compromiso de las organizaciones con la sociedad y el medio ambiente ha ido cambiando, ejemplo de ello son las iniciativas proactivas en el cuidado del medio ambiente, la inserción laboral y la transparencia en las operaciones. En cualquier tipo de organizaciones, la RSC está suponiendo la actuación en tres ámbitos de actuación a saber: económico, social y ambiental (Albareda & Balaguer, 2007); es decir, hay un compromiso con los grupos de interés que cada día reclaman por una conciencia social. El tema de RSC se ha venido abordando tanto en las instituciones públicas como privadas y se está convirtiendo en un elemento fundamental de las políticas sociales en todos los sectores. La RSC ha pasado a ser una estrategia para combatir las prácticas irresponsables desde el punto de vista social y ético, como sucede, por ejemplo, con las actuaciones ilícitas o irrespetos a los valores esenciales de la sociedad.

Las organizaciones privadas como los bancos, se encuentran envueltas en un medio de incertidumbre por la competitividad y la globalización lo que hace que busquen nuevas alternativas de actuación para contrarrestar los efectos negativos de las condiciones del mercado. De ahí, que la RSC se presenta como una oportunidad para que las organizaciones agreguen valor a los grupos de interés y mejoren en aspectos tales como la imagen y la consolidación en el ámbito empresarial (Aguilera Castro & Puerto Becerra, 2012).

A través de esta investigación se analiza la responsabilidad social corporativa en el sector bancario colombiano, específicamente, lo que sucede con los principales bancos de Arauca, Departamento de Arauca, específicamente para conocer el nivel de conocimiento y aplicación de la RSC. En este sentido, en los siguientes apartados se especifica la metodología, los aspectos teóricos y los resultados del estudio; asimismo, se exponen las conclusiones a las que se llegaron.

## **Metodología**

la investigación es de tipo analítica. Para ello se pasó primero por una primera fase documental a fin de identificar algunos aspectos importantes de la

responsabilidad social corporativa. Luego, se siguió con la segunda fase con el trabajo de campo, el cual consistió en aplicar una encuesta y, finalmente, la tercera fase consistió en identificar los hallazgos y realizar los análisis pertinentes.

La muestra de estudio estuvo conformada por cinco gerentes y cinco subgerentes pertenecientes a los cinco principales bancos de Arauca, Departamento de Arauca, Colombia a saber: Bancolombia, BBVA, Banco Agrario, Davivienda y Banco de Bogotá.

Para llevar a cabo el estudio se diseñó un instrumento en la escala de Likert, el cual se dividió en tres partes. La primera parte se refiere a los datos personales (tres ítems), la segunda parte la integran afirmaciones relacionadas con el nivel de conocimiento de la responsabilidad social corporativa (diez ítems) y la tercera parte (veinte ítems) se refiere a la aplicación de la responsabilidad social corporativa. La información fue analizada con el programa SPSS.

## **Esquema de resolución**

### **1. Responsabilidad social corporativa**

La RSC se origina a comienzos del siglo XX (Hernández & Ramiro, 2009), pasando de ser un concepto desconocido a un estándar de normas que siguen las organizaciones a fin de presentar información útil y razonable sobre las operaciones; así, existen estándares propuestos por algunas instituciones como el Libro Verde de la Comisión Europea y la Global Reporting Initiative (GRI). La GRI en los últimos años ha establecido una serie de directrices para elaborar normas de sostenibilidad, cuyo objetivo es garantizar que las organizaciones revelen datos económicos, medioambientales y sociales y, plantea los contenidos mínimos que se han de incluir el informe (Haro de Rosario, Benítez Sánchez & Caba Pérez, 2011).

Fue en la década de los 90, cuando la Comisión Europea involucró a los empresarios en la búsqueda de estrategias para lograr una cohesión social y dio paso a que en la actualidad se construyeran relaciones de beneficios recíprocos tanto las organizaciones como para la sociedad. De esta manera, la RSC surge como un compromiso de las organizaciones con la sociedad en favor del desarrollo sostenible. Al respecto, Bateman y Snell (2005), plantean que “la empresa socialmente responsable maximiza los efectos positivos sobre la sociedad y minimiza sus efectos negativos” (p. 147), por lo tanto, la RSC supone que las organizaciones deben tomar decisiones y emprender medidas que contribuyan al bienestar de la sociedad, además, reafirmar principios y valores que den un sentido humano al desempeño a fin de fomentar el desarrollo sostenible.

La RSC está relacionada con la capacidad de respuesta que una organización tiene frente a los efectos de sus acciones sobre los grupos de interés. De esta manera, las organizaciones socialmente responsables serán aquellas que orientan sus actividades a la satisfacción de las expectativas de sus miembros y la sociedad en general. Cabe destacar que la RSC hace referencia al compromiso legal y ético que derivan de las actividades de las organizaciones en el ámbito social, medioambiental y de derechos humanos (Del Castillo, Penagos, Navarro, Polo, & Berrío, 2016). La RSC es una decisión voluntaria que toman las organizaciones, orientada a cumplir con valores éticos que consideren las expectativas de los grupos de interés para favorecer el bien común. Las organizaciones pasan de una postura interna, en la que el interés son los propietarios o directivos a una postura más amplia e integradora, en la que importa la interacción positiva con la sociedad y el medio ambiente. De ahí que el reto es crear una armonía entre los requerimientos internos y externos a fin de lograr el bienestar común de todos los grupos de interés.

la RSC ha sido estudiada a través de diferentes teorías, tales como la teoría de la propiedad, la teoría de la firma, la teoría de la agencia, la teoría de los grupos de interés, la respuesta social corporativa, la visión estratégica de la firma, entre otras, las cuales están íntimamente relacionadas (Alvarado Herrera, Bigné Alcañiz & Currás Pérez, 2011). Todas estas teorías han sido aplicadas por estudiosos de la RSC en aras de esclarecer un concepto y explicar los elementos de la RSC, dando paso a la formulación de concepciones que dejan entrever un mundo de elementos que unen al eje empresarial con el eje social. La RSC reconoce diversos elementos, por ejemplo, la organización es responsable cuando logra resultados positivos a los accionistas y grupos de interés; la organización es responsable si logra el bienestar social y ambiental, y, la organización es responsable si logra obtener impactos positivos en el largo plazo en la sociedad y en el ambiente (Briseño García, Lavín Verástegui & García Fernández, 2011).

## **2. Las organizaciones y la responsabilidad social corporativa**

Las organizaciones modernas tienen una responsabilidad indelegable frente a la RSC por lo que deben buscar la manera de adaptar los procesos a los fines sociales y el desarrollo humano sostenible. Sin lugar a dudas, debe existir congruencia entre las prácticas organizacionales y los principios sociales y ambientales. Con el tiempo la RSC termina por fortalecer la gestión de la organización y los procedimientos llevados a cabo por sus miembros a fin de mejorar las rela-

ciones con los grupos de interés. En la medida que se implemente la responsabilidad social, las organizaciones podrán notar cambios positivos en la productividad, fidelidad de los clientes, confianza de los proveedores, nuevas oportunidades de mercado y disminución de los riesgos operacionales.

Para llevar a cabo la responsabilidad social, las organizaciones podrían establecer un conjunto de políticas encaminadas a integrar las operaciones que ayuden a soportar el proceso de toma de decisiones coherentes en pro de una gestión responsable. Algunas acciones a emprender están relacionadas con la identificación de las prácticas de responsabilidad social, el establecimiento de los ejes de trabajo, el diseño de un plan estratégico de responsabilidad social y la evaluación de la aplicación del plan estratégico. Las organizaciones tienen importantes desafíos para seguir avanzando en el tema de responsabilidad social, siguiendo una filosofía que contemple el cuidado del medio ambiente y los vínculos positivos con los grupos de interés a fin de integrar las demandas sociales y ambientales a los planes.

Las organizaciones deben estar convencidas del compromiso profundo que deben tener con la sociedad, aun cuando en algunos casos puede surgir una paradoja entre la responsabilidad social y las utilidades que se generan en un ejercicio fiscal (Doane, 2005) y, esto último, podría llegar a ser una barrera importante para alcanzar en compromiso filantrópico con la sostenibilidad. En otros casos, las organizaciones pueden demandar igualdad de condiciones en la aplicación de la RSC, dado que, existen costos involucrados a fin de lograr procesos transparentes y responsables (Bolaji, 2011). Sin embargo, hay que reconocer las ventajas que puede acarrear para las organizaciones la orientación a la gestión responsable, por ejemplo, la reputación del negocio, la cual mejora la imagen de la entidad (Kraisornsuthasinee, 2012).

La RSC debe ser una filosofía que aplique la organización de forma voluntaria. Los grupos de interés valoraran las prácticas éticas acompañada con la correcta aplicación de la RSC (Solomon, 1999). Para lograr el comportamiento ético deseado, las organizaciones deben contar con un equipo de trabajo que desempeñen sus labores siguiendo códigos de conducta que apoyen los valores de la organización. la filosofía de la RSC debe ser aplicada tanto en las grandes empresas como en las pequeñas; el compromiso social no está asociado con el tamaño sino con la importancia que representa para los grupos de interés el comportamiento socialmente responsable (Castka, Balzarova, Bamber & Sharp, 2004). Cabe destacar que las pequeñas empresas también se benefician de la aplicación de la

RSC y, los beneficios se materializan en las mejores comunicaciones y relaciones con los grupos de interés.

Es evidente que el proceso la aplicación de la RSC en las grandes economías es superior al llevado a cabo por las organizaciones en Latinoamérica, esto se evidencia por los recursos económicos con los cuales se cuenta, la cultura organizacional y el desarrollo de la sociedad. En Latinoamérica, uno de los factores que más dificulta las acciones responsables en la relación que se da entre las pequeñas empresas y el gobierno, dado que, el mismo gobierno no está en capacidad de cubrir las necesidades básicas de la población (Vives, 2008) y, a esto, se le debe sumar la desigualdad social y económica. Claro está, esta situación puede ser un hecho de oportunidad para que las pequeñas empresas lleven a cabo acciones de RSC que tengan impactos positivos en el ambiente laboral, social y ambiental. De ahí que las pequeñas empresas deben desarrollar las estrategias con un enfoque espontáneo en el manejo de las responsabilidades sociales y ambientales.

### **3. La responsabilidad social corporativa en el sector bancario**

Las políticas de aplicación de la RSC en el sector bancario han tenido una gran aceptación en el sector bancario. El sector bancario ha pasado de considerar solo lo económico, para dar paso a políticas que consideran valores económicos, ambientales y sociales. el sector bancario ha sido uno de los sectores pioneros en aplicar la RSC. En Colombia, asociaciones tales como ANIF (Asociación Nacional de Instituciones financieras) y Asobancaria (Asociación Bancaria), ofrecen información oportuna sobre la actuación de los bancos en materia de responsabilidad social. Es notable que los bancos colombianos se han convertido en organizaciones socialmente responsables, comprometidos con los grupos de interés y, eso se aprecia en acciones tales como la inclusión financiera, el manejo de los riesgos y las oportunidades ambientales y sociales (Asobancaria, 2013). El desempeño responsable puede derivar en ventajas en la reputación e imagen de las instituciones, la calidad del servicio y la lealtad de los consumidores. Las iniciativas de RSC ha ayudado a cambiar los valores organizacionales y las estrategias de las entidades bancarias a fin de desarrollar actividades que generen impactos significativos en la sociedad.

El sector bancario ha procurado destinar aportes importantes a la educación, salud y vivienda, impactando en grupos desfavorecidos o en condiciones de pobreza que les impide acceder a este tipo de servicios. Por lo tanto, el enfoque en los últimos años del sector bancario ha sido incorporar una filosofía con



un compromiso socialmente responsable a fin de afectar positivamente al medio ambiente y la comunidad. Cabe destacar que en los informes que presentan los bancos, los cuales son de carácter público, se puede apreciar la cifras sobre la inversión realizada en materia de responsabilidad social y los beneficiarios de dichos recursos. De esta manera, se pone de manifiesto la transparencia de las operaciones y la disponibilidad de la información a profesionales y a los diversos grupos de interés.

Ante la globalización y la internacionalización de las organizaciones, el sector bancario ha tenido que adaptarse a las necesidades de los nuevos entornos sociales y económicos, por lo que están diseñando estrategias dirigidas a satisfacer las necesidades de los grupos de interés de forma responsable. Los bancos están tratando de ganar la confianza de los grupos de interés en asuntos tales como las subidas de las tasas de interés y las facilidades de accesos a créditos. Asimismo, las instituciones bancarias están fomentando cada vez más las causas sociales y medioambientales a través del desarrollo del conocimiento y la educación. También, se ha estado haciendo un trabajo en el comportamiento ético, a fin de cumplir con los valores sociales y fomentar la transparencia en las operaciones. Cabe destacar también, la labor que están haciendo los bancos por crear condiciones dignas para los trabajadores en pro de su bienestar.

En Colombia, el sector bancario está difundiendo a través de sus páginas de *Internet* los avances en materia de responsabilidad social. En dichas páginas de *Internet* se comprueba la articulación que se está dando entre los bancos y la sociedad para fortalecer un modelo sostenible caracterizado por proyectos que propenden la mejora de la calidad de vida de la sociedad colombiana. Al respecto la superintendencia financiera (2016), ha establecido normas y políticas dirigidas a proteger a los clientes y, ha desarrollado acciones de educación financiera, la promoción del conocimiento ambiental y la cultura en los grupos de interés.

#### 4. Análisis de resultados

En este apartado se puede apreciar los resultados del análisis de respuestas obtenida de los gerentes y subgerentes de los bancos examinados. En la tabla 1 se presentan los resultados del nivel de conocimiento de la RSC de las variables 1-5. En términos generales se puede apreciar que los gerentes y subgerentes tienen un buen conocimiento de las variables examinadas. Así se demuestra, por ejemplo, ante la proposición sobre el conocimiento del “concepto de *stakeholders*”, en la que el 60,00% de los encuestados afirma que sabe de su significado e implicacio-

nes. Lo mismo sucede con la proposición “Integrantes de los grupos de interés y su importancia en la RSC”, en la que el 80,00% de los encuestados afirman que saben que los grupos de interés, son, por ejemplo, los clientes, los propietarios, los proveedores, entre otros. Sin embargo, ante la proposición “Concepto básico de RSC”, el 50,00% de los gerentes y subgerentes consideran que no tiene un dominio a ciencia cierta de la definición.

**Tabla1. Nivel de conocimiento de la responsabilidad social corporativa – variables 1-5**

Gerente %		Bancolombia		BBVA		Banco Agrario		Davivienda		Banco de Bogotá		Total	
		Sub Gerente		Sub Gerente		Sub Gerente		Sub Gerente		Sub Gerente		Sub Gerente	
		Gerente		Gerente		Gerente		Gerente		Gerente		Gerente	
		%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
sigla RSC.	Poco	50,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	20,00%	10,00%
	Bastante	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	30,00%	30,00%
	Mucho	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%
Concepto básico de RSC.	Poco	50,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	30,00%	20,00%
	Bastante	0,00%	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	20,00%	20,00%
	Mucho	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%
Elementos de la RSC.	Poco	50,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	30,00%	10,00%
	Bastante	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	20,00%	30,00%
	Mucho	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%
Concepto de stakeholders.	Poco	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	20,00%	20,00%
	Bastante	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	30,00%	30,00%
Integrantes de los grupos de interés.	Poco	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%
	Bastante	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	30,00%
	Mucho	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%

**Fuente:** elaboración propia

La tabla 2 recoge las variables 6-10 del examen del nivel de conocimiento de la RSC. Como sucede con las primeras cinco variables, aquí la opinión de los gerentes y subgerentes es moderada, dado que, dan en la mayoría de los casos una puntuación de cuatro “Bastante”. Así, por ejemplo, en cuanto a la proposición sobre el nivel de conocimiento de los “Principios de la RSC”, el 60,00% de los gerentes y subgerentes afirman que conocen bastante sobre este asunto. Cabe destacar que una de las variables que ha tenido una baja puntuación (poco) en este grupo está relacionada con la proposición sobre las “normas legales sobre RSC” con un 40,00%.

**Tabla2. Nivel de conocimiento de la responsabilidad social corporativa – variables 6-10**

Gerente %		Bancolombia		BBVA		Banco Agrario		Davivienda		Banco de Bogotá		Total	
		Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	
		%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Principios de la RSC.	Poco	50,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	20,00%	10,00%
	Bastante	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	30,00%	30,00%
	Mucho	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%
Principios sobre los que su organización basa sus acciones de RSC.	Poco	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	20,00%
	Bastante	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	50,00%	20,00%
	Mucho	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%
Dimensiones de la RSC.	Poco	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	50,00%	0,00%	50,00%	10,00%	30,00%
	Bastante	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	50,00%	0,00%	50,00%	0,00%	50,00%	0,00%	40,00%	10,00%
	Mucho	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%
RSC medioambiental implementada.	Poco	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	10,00%	20,00%
	Bastante	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	50,00%	0,00%	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	40,00%	20,00%
	Mucho	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%
Normas legales sobre RSC.	Poco	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	20,00%	20,00%
	Bastante	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	30,00%	20,00%
	Mucho	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%

**Fuente:** elaboración propia

A partir de la tabla 3 se derivan los resultados del estudio del nivel de aplicación de la RSC que comprende las variables 11-15. En los resultados se puede apreciar que los bancos llevan a cabo medidas de RSC, pero queda mucho por hacer. Así se evidencia con la variable “Mide el impacto de las actividades regulares en la sociedad” con 40,00% en la valoración algunas veces. Sin embargo, se nota de otro lado, el trabajo que están haciendo en actividades como “Establece medidas para conservar el medio ambiente” con un 60,00% de las afirmaciones (a menudo).

**Tabla3. Nivel de aplicación de la responsabilidad social corporativa – variables 11-15**

Gerente %		Bancolombia		BBVA		Banco Agrario		Davivienda		Banco de Bogotá		Total	
		Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	
		%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Establece un fondo para el mantenimiento de programas sociales.	Algunas Veces	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%	0,00%
	A menudo	50,00%	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	50,00%	30,00%	50,00%
	Siempre	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	10,00%	0,00%
Mide el impacto de las actividades regulares en la sociedad.	Algunas Veces	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	50,00%	20,00%	20,00%
	A menudo	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	20,00%	20,00%
	Siempre	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%	10,00%
Patrocina programas para mejorar la salud y calidad educativa.	A menudo	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	40,00%	40,00%
	Siempre	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%	10,00%
Promueve medidas reparadoras, ante reclamos de la comunidad.	A menudo	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	40,00%	50,00%
	Siempre	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%	0,00%
Establece medidas para conservar el medio ambiente.	Algunas Veces	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	10,00%
	A menudo	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	30,00%	30,00%
	Siempre	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	20,00%	10,00%

**Fuente:** elaboración propia

En la tabla 4 se continúa abordando los resultados del nivel de aplicación de la responsabilidad social corporativa, pero con las variables que de la 16 a la 20. Según el 60,00% de los gerentes y subgerentes, siempre se realizan actividades para promover entre los trabajadores el respeto a las prácticas tradicionales de la comunidad. También, el 70,00% de los encuestados afirman que a menudo “Estimula al trabajador cuando contribuye con los valores de la empresa”.

**Tabla4. Nivel de aplicación de la responsabilidad social corporativa – variables 16-20**

Gerente %		Bancolombia		BBVA		Banco Agrario		Davivienda		Banco de Bogotá		Total	
		Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	Gerente
		%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Contribuye con recursos humanos, técnicos o financieros en proyectos que fortalecen la integración empresa-comunidad.	Algunas Veces	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	10,00%	10,00%
	A menudo	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	20,00%	30,00%
	Siempre	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	20,00%	10,00%
Trata a los trabajadores en su justa remuneración, a fin de mejorar su calidad de vida.	Algunas Veces	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	10,00%
	A menudo	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	10,00%	30,00%
	Siempre	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	40,00%	10,00%
Estimula al trabajador cuando contribuye con los valores de la empresa.	A menudo	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	30,00%	40,00%
	Siempre	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	20,00%	10,00%
Promueve entre los trabajadores el respeto a las prácticas tradicionales de la comunidad.	A menudo	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	50,00%	10,00%	30,00%
	Siempre	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	40,00%	20,00%
Adopta sistemas de gestión de calidad.	A menudo	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	30,00%	40,00%
	Siempre	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	20,00%	10,00%

**Fuente:** elaboración propia

De la tabla 5 se desprenden los resultados del nivel de aplicación de la responsabilidad social corporativa de las variables 21-25. Se nota que los gerentes y subgerentes tienen iniciativas en medidas tales como sistemas de gestión ambiental y retroalimentación de los sistemas de gestión ambiental. Así se demuestra con el 70,00% de las afirmaciones en la variable “Retroalimenta las actividades a partir de las evaluaciones de los sistemas de gestión” y 60,00% en la variable “Ofrece buenas condiciones de trabajo”, ambas en la puntuación cuatro “A menudo”.

**Tabla5. Nivel de aplicación de la responsabilidad social corporativa – variables 21-25**

Gerente %		Bancolombia		BBVA		Banco Agrario		Davivienda		Banco de Bogotá		Total	
		Sub Gerente		Sub Gerente		Sub Gerente		Sub Gerente		Sub Gerente		Sub Gerente	
		Gerente		Gerente		Gerente		Gerente		Gerente		Gerente	
		%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Adopta nuevos sistemas de gestión laboral, ética y medioambiental de RSC.	Algunas Veces	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	10,00%	10,00%
	A menudo	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	10,00%	30,00%
	Siempre	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	30,00%	10,00%
Diseña metodologías para evaluar la gestión social, ética y ambiental.	Algunas Veces	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%	0,00%
	A menudo	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	10,00%	40,00%
	Siempre	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	30,00%	10,00%
Retroalimenta las actividades a partir de las evaluaciones de los sistemas de gestión.	Algunas Veces	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	10,00%
	A menudo	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	40,00%	30,00%
	Siempre	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%	10,00%
Estimula a los líderes de la comunidad para concertar proyectos de interés público.	Algunas Veces	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	10,00%	20,00%
	A menudo	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	30,00%	20,00%
	Siempre	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%	10,00%
Ofrece buenas condiciones de trabajo.	Algunas Veces	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	10,00%
	A menudo	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	30,00%	30,00%
	Siempre	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	20,00%	10,00%

**Fuente:** elaboración propia

La tabla 6 revela los resultados del nivel de aplicación de la responsabilidad social corporativa de las variables 26-30. En este grupo, se aprecia que según las opiniones de los encuestados los bancos tienen estrategias para mantener una buena comunicación con la sociedad y aplican acciones para tenerla informada. Así se demuestra con las variables “Emite informes sobre el desempeño de RSC” y “Propone políticas de selección de proveedores con certificación de gestión de calidad medioambiental” con un 40,00% en la puntuación cinco (siempre).

**Tabla6. Nivel de aplicación de la responsabilidad social corporativa – variables 26-30**

Gerente %		Bancolombia		BBVA		Banco Agrario		Davivienda		Banco de Bogotá		Total	
		Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	Gerente	Sub Gerente	Gerente
		%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Permite a la comunidad que opinen sobre las operaciones de la entidad.	Algunas Veces	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%	0,00%
	A menudo	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	20,00%	50,00%
	Siempre	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	20,00%	0,00%
Mantiene una política formal para discutir problemas comunitarios.	A menudo	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	30,00%	40,00%
	Siempre	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	20,00%	10,00%
Utiliza la prensa escrita o audiovisual para informar a la comunidad sobre los valores que son prioritarios en el lugar.	A menudo	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	30,00%	40,00%
	Siempre	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	20,00%	10,00%
Emite informes sobre el desempeño de RSC.	A menudo	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	20,00%	40,00%
	Siempre	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	30,00%	10,00%
Propone políticas de selección de proveedores con certificación de gestión de calidad medioambiental.	A menudo	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	20,00%	40,00%
	Siempre	50,00%	0,00%	50,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	30,00%	10,00%

**Fuente:** elaboración propia

## Conclusiones

En este trabajo se ha analizado la RSC de las empresas, específicamente, en el sector bancario de Arauca, a fin conocer el nivel de conocimiento y aplicación de la RSC. Al respecto, los resultados permitieron llegar a las siguientes conclusiones:

La RSC tiene una relación directa con el accionar de las organizaciones en sus operaciones y con los grupos de interés. Hoy día, los grupos de interés demandan organizaciones responsables con el medio ambiente y la sociedad, demandan organizaciones que cumplan las leyes y construyan las bases de un desarrollo social responsable y sostenible en el tiempo. La RSC supone para las organizaciones el desarrollo de sus actividades teniendo en cuenta elementos

económicos, ambientales y sociales y, su aplicación, va encaminada a lograr la confianza y aprobación de los grupos de interés. El éxito de las organizaciones en la actualidad no solamente se mide por los resultados financieros, sino más bien por el buen desempeño que tiene con la sociedad y el medio ambiente. Aspectos tales como derechos humanos, políticas ambientales o gobierno corporativo plantean nuevos desafíos para las organizaciones para sobrevivir en un mundo globalizado y competitivo.

Los resultados del análisis del nivel de conocimiento de la RSC permiten destacar que los bancos analizados tienen un alto nivel de conocimiento de las RSC, por lo tanto, se puede decir que existe una conciencia empresarial hacia el desarrollo sostenible y sustentable. Queda claro que los gerentes saben del profundo compromiso que deben tener los bancos con los clientes y el medio ambiente, puesto que, los clientes, prefieren tener relaciones con aquellas instituciones financieras comprometidas con la sociedad y el desarrollo sostenible. En suma, se evidencia que los gerentes comprenden que apoyando la RSC se logra obtener tanto beneficios internos como beneficios externos para los grupos de interés, beneficios que en algunos casos llegan a trascender el orden social.

En cuanto al análisis del nivel de aplicación de la RSC, a partir de los resultados se desprende que los bancos analizados aplican acciones en esta materia. A través del estudio se evidencia que los bancos están llevando a cabo estrategias direccionadas a impulsar una gestión que favorezca el desarrollo sostenible; la sostenibilidad, se presenta como un camino para lograr el equilibrio económico y social. Se nota que la gerencia de las instituciones financieras analizadas, en términos generales han cambiado su paradigma gerencial y, han dado un paso importante en la construcción de acciones estratégicas que buscan un balance con los actores sociales y ambientales que termine por beneficiar a todos los grupos de interés.

La RSC es una forma en que el sector bancario puede acercarse a los grupos de interés a fin de estructurar estrategias para promover el desarrollo sostenible en el ámbito social y ambiental. El reto que tienen los bancos es dar respuesta a las necesidades que demandan los grupos de interés de forma responsable. Este modo de actuar dará ventajas competitivas a la organización y permitirá construir una entidad sólida capaz de atender los retos que impone el mercado en materia de RSC.

La relación satisfactoria de los bancos con la sociedad permitirá maximizar el desarrollo de estrategias de sostenibilidad a partir de principios morales y éticos en beneficio de la sociedad y el medio ambiente.



Queda en evidencia que las organizaciones deben profundizar en el conocimiento y aplicación de la RSC, pasando de la producción de mera información contable al diseño de estrategias que aborden aspectos sociales y medioambientales. A partir de esta investigación se pueden trazar líneas futuras de investigación que complementen y contrasten los hallazgos obtenidos en este trabajo. De cara a futuros trabajos se puede ampliar la muestra de estudio e incluir otras variables de análisis a fin de profundizar sobre este tema que cada día adquiere más preponderancia a nivel internacional.

## Referencias

- Aguilera Castro, A., & Puerto Becerra, D. P. (2012). Crecimiento empresarial basado en la Responsabilidad Social. *Pensamiento y Gestión*, 32, 1-26.
- Albareda, L., & Balaguer, M. R. (2007). La responsabilidad social de la empresa y los resultados financieros. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 7, 11-26.
- Alvarado Herrera, A., Bigné Alcañiz, E., & Currás Pérez, R. (2011). Perspectivas teóricas usadas para el estudio de la responsabilidad social empresarial: una clasificación con base en su racionalidad. *Estudios Gerenciales*, 27(118), 115-137.
- Asobancaria (2013). La responsabilidad social de la banca. Obtenido de <http://www.asobancaria.com/portal/pls/portal/docs/1/4392617.PDF>.
- Bateman, T. S., & Snell, S. A. (2005). *Administración: Un nuevo panorama competitivo*. México: McGraw-Hill.
- Bolaji, A. B. (2011). Problems And Prospects Of Corporate Social Responsibility In National Development. *Continental Journal of Sustainable Development*, 2(2), 19-25.
- Briseño García, A., Lavín Verástegui, J., & García Fernández, F. (2011). Análisis exploratorio de la responsabilidad social empresarial y su dicotomía en las actividades sociales y ambientales de la empresa. *Contaduría y Administración*, 233, 73-83.
- Buchholz, R. A., & Rosenthal, S. B. (1999). Social Responsibility and Business Ethics. In: Frederick, R. E. (ed) (1999). *A Companion to Business Ethics*. Oxford: Blackwell Publishing.
- Cancino del Castillo, C., & Morales Parragué, M. (2008). Responsabilidad social empresarial. Serie Documento Docente N°1. Chile: Departamento de Control

de Gestión y Sistemas de Información de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile.

- Castka, P., Balzarova, M. A., Bamber, C. J., & Sharp, J. M. (2004). How Can SMEs Effectively Implement the CSR Agenda. A UK Case Study Perspective. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 11(3), 140-149.
- Comisión Europea. (2001). Libro Verde: "Fomentar un Marco Europeo para la Responsabilidad Social de las Empresas". Bélgica: Bruselas.
- Del Castillo, M., Penagos, J., Navarro, J., Polo, B., & Berrio, Y. (2016). Estrategias metodológicas para el diseño e implementación del programa de responsabilidad social empresarial en una empresa del sector farmacéutico. *Ingeniare*, 6(11), 45-52.
- Doane, D. (2005). The Myth of CSR. *Stanford Social Innovation Review*, 23-29.
- Haro de Rosario, A., Benítez Sánchez, M. N., & Caba Pérez, M. del C. (2011). Responsabilidad social corporativa en el sector eléctrico. *Revista Finanzas y Política Económica*, 3(2), 49-63.
- Hernández Zubizarreta, J., & Ramiro, P. (2009). *El negocio de la responsabilidad*. Barcelona: Icaria.
- Kraisornsuthasinee, S. (2012). CSR through the heart of the Bodhi tree. *Social Responsibility Journal*, 8(2), 186-198.
- Superintendencia Financiera de Colombia. (2016). Superintendencia Financiera de Colombia. Obtenido de <https://www.superfinanciera.gov.co/jsp/loader.jsp?lServicio=Publicaciones&lTipo=publicaciones&lFuncion=loadContenidoPublicacion&id=20483>.
- Vives, A. (2008). ¿Es nuestra responsabilidad? *Harvard Business Review*, 86(4), 50-54.

## **Variables cognitivas del contador público vinculadas al procesamiento de la certificación de información: aproximación teórica y crítica de orden general**

Cognitive variables of the public accountant linked to the  
processing of the information certification: theoretical approach  
and criticism of general order

Recibido: Octubre 20 de 2016 - Evaluado: Noviembre 15 de 2016 - Aceptado: Diciembre 15 de 2016

Guillermo Evelio Loaiza Ospina\*

### **Para citar este artículo / To cite this Article**

Loaiza Ospina, G. E., (Julio-Diciembre de 2017). Variables cognitivas del contador público vinculadas al procesamiento de la certificación de información: aproximación teórica y crítica de orden general. *Revista Gestión y Desarrollo Libre*, 2(4), (90-104).

### **Resumen**

El objetivo de la presente reflexión busca describir y comprender a nivel general la conexión existente entre las variables instaladas para el procesamiento de la certificación de información de las empresas, con los procesos mentales de los contadores públicos, motivada especialmente desde las inquietudes suscitadas al interior de la investigación doctoral, *El Comportamiento del Contador Público en la Práctica Pública*. Una Fundamentación Desde la Teoría de las Decisiones de Daniel Kahneman, desarrollada actualmente en el marco del Doctorado en Ciencias Contables en la Universidad de los Andes. El análisis es de reflexión, descriptivo de orden general y en principio plantea al ser humano como un sistema de funciones cognitivas y su interacción con el procesamiento mental requerido

\* Magister Educación, Docencia en la Universidad de Manizales, Docente Investigador en el Tecnológico de Antioquia, Grupo de investigación Observatorio Público, Estudiante Doctorado en Ciencias Contables en la Universidad de Los Andes – Venezuela. [geloaliza@tdea.edu.co](mailto:geloaliza@tdea.edu.co) - [guillermoloaiza47@gmail.com](mailto:guillermoloaiza47@gmail.com).

para certificación de la información de los entes económicos, para luego adentrarnos en los procesos mentales específicos del procesamiento de la información. Posteriormente, se denota la relevancia de los avances tecnológicos inscritos en el procesamiento de datos e información y la diferencia entre ambos. El resultado de la aproximación teórica y crítica se establece la presencia de una brecha o distancia entre las variables del comportamiento psicológico de discernimiento, conocimiento, decisiones, inteligencia, juicio, comprensión y razonamiento del contador público en su rol de certificación de la información de manera objetiva e independiente y su actuación con respecto a los hechos reales. Como consecuencia, se deriva la necesidad e importancia de continuar investigando sobre esta temática, a efectos de alcanzar el entendimiento de la situación para el beneficio del ejercicio profesional del contador público y la sociedad.

**Palabras Clave:** Variables Cognitivas, Comportamiento, Contador Público, Certificación de Información, Procesamiento de la Información

## Abstract

The main goal of this reflection seeks to describe and understand at a general level the existing connection between the variables installed for the processing of information certification of companies, with the mental processes of public accountants, motivated especially from the concerns raised within the doctoral research, *The Public Accountant's Behavior in Public Practice*. A Foundation From the Theory of Decisions of Daniel Kahneman, currently developed within the framework of the Doctorate in Accounting Sciences at the Universidad de los Andes. The analysis is of reflection, descriptive of general order and in principle poses to the human being as a system of cognitive functions and its interaction with the mental processing required for certification of the information of the economic entities, and then to enter into the specific mental processes of the information processing. Subsequently, the relevance of the technological advances inscribed in the processing of data and information and the difference between both are shown. The result of the theoretical and critical approach establishes the presence of a gap or distance between the variables of the psychological behavior of discernment, knowledge, decisions, intelligence, judgment, understanding and reasoning of the public accountant in his role of certification of information in an objective and independent and its action with respect to real events. As a consequence, the need and importance of continuing research on this subject is derived, in order to reach an understanding of the situation for the benefit of the professional practice of the public accountant and society.

**Key words:** Cognitive Variables, Behavior, Public Accountant, Information Certification, Information Processing

## SUMARIO

INTRODUCCIÓN. - ESQUEMA DE RESOLUCIÓN. - I. El ser humano como sistema. - II. Procesamiento tecnológico de información certificada por el contador público. - III. Base para el planteamiento de la discusión. - CONCLUSIONES. - REFERENCIAS.

## Introducción

El entendimiento de las variables cognitivas del profesional contable es esencial para explicar las circunstancias y comportamientos existentes en el contador en el momento de tomar una decisión, actuación e interpretación de la realidad o de la información consignada en los reportes financieros de la entidad por parte de la administración y que han representado la dinámica organizacional y de la economía y, con mayor auge en la década actual a raíz de los sustanciales desarrollos y avances del procesamiento tecnológico de la información. Este evento ha obligado a los contadores y responsables de la preparación de información en abogar por el dominio integral de esta responsabilidad a efectos de lograr su comprensión, estimación y definición, y de manera especial, en cuanto al conocimiento de las variables del comportamiento cognitivas que coexisten en los contadores para cumplir con su función de certificar la información de manera legal y eficiente.

Es así que, en el procesamiento de la certificación de la información subyace como variable sustancial lo pertinente a un proceso inteligente o capital intelectual sobre el conocimiento de las organizaciones e incluso de los administradores desde la misma información, concebida como control y poder, encontrándose presente, cada vez de forma más progresiva y con mayor cobertura sobre toda la organización; situación que se evidencia en el componente normativo de la norma internacional de contabilidad, NIC 38, respecto al capital intelectual, que expone de manera amplia la temática, precisando sobre los requisitos para su identificación y la distinción entre el capital adquirido por la empresa y aquel generado internamente por la misma, siendo necesario para el reconocimiento de los últimos, encontrarse en las fases de investigación o desarrollo y definiendo como “un activo identificable, de carácter no monetario y sin sustancia física que es utilizado en el proceso de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios”, lo que aparece en simetría con el Boletín Técnico IFRS No. 7 (Internacional Accounting Standards Boards, 2015, p. 2), en cuanto:

Un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), se reconocerá como tal si, y sólo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes: (a) Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta. (b) Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo. (c) Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible. (d) La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro

Respecto a las características más sustanciales descritas en el documento en mención, sobre el capital intelectual se tiene la división en diversas categorías relacionadas con el marketing: marcas comerciales y nombres comerciales; cabeceras de periódicos, dominios de internet y acuerdos de no competencia, también listas de clientes, cartera de pedidos; se cuentan también los vinculados con las artes, ya sea obras de teatro, literarias, musicales, cuadros, fotografías, vídeos y material audiovisual; otro grupo importante se refiere a contratos de licencia y cánones, publicitarios, de servicios y suministros, e igualmente los de arrendamiento, franquicias y laborales; integrándose en éste los conexos a la tecnología, como las patentes, secretos industriales, comerciales, bases de datos y software informático. Finalmente, el segmento de intangibles correspondiente al *goodwill*, que resulta ser uno de los más conocidos y aplicados por las empresas, como ejemplos en donde da lugar el procesamiento de información para valorar los mismos, situación que no corresponde a la presente reflexión, no obstante resultar asimilables con las variables cognitivas que intervienen en el procesamiento de certificación de información por parte del profesional contable.

## **Esquema de resolución**

### **1. El ser humano como sistema**

La psicología cognitiva ha sido preponderante en la indagación por parte de investigadores sobre el comportamiento humano y las relaciones entre las personas que constituyen sociedad. Desde la premisa que, a partir del componente cognitivo se derivan las cualidades de la persona para el desempeño adecuado de las funciones y es el origen de la personalidad del sujeto y su capacidad para integrarse en la sociedad, y le permiten interactuar en la sociedad permeando las diferentes variables que se generan en el mismo entorno, aportando atributos y especialidades que conllevan a la ocurrencia de cambios en la sociedad. Al respecto, Norman citado en Rojas (1987), indica:

Uno de los modelos más interesantes sobre el sistema cognitivo humano, lo constituye el descrito por Norman (1987). El modelo supone que el ser humano es un sistema de procesamiento de símbolos (cognición), y es capaz de manipularlos, procesarlos, transformarlos, reorganizarlos y utilizarlos (p. 5).

Se observa desde la anterior consideración la articulación existente entre las diversas variables que participan en el sistema cognitivo, para finalmente reflejarse en la sociedad a través de representaciones de la realidad, concebidas desde el mismo sistema mental del ser humano, siendo prudente estimar igualmente la existencia de una complejidad trascendente en el logro de un adecuado sistema, puesto que se requiere de la conjunción de varios factores enfocados al cumplimiento y desarrollo de la misión institucional, y en éstos, los conexos al procesamiento de la certificación de información por parte del contador público como atributo inteligente básico para corresponder al interés y la satisfacción de los diversos usuarios de la empresa, tanto internos como externos, ello lo reafirma Parra (1983), al decir:

Aunque en el aspecto de comportamiento humano estamos lejos de determinar cuáles son las cualidades necesarias del personal humano para diseñar un sistema, es simple cuestión de entendimiento de que éste no marchará bien si no se tiene unos efectos motivacionales que fluyan a la congruencia de los objetivos organizacionales (p. 23).

De lo expuesto se colige que, vinculando los procesos cognitivos a los procesos básicos del procesamiento de certificación de la información se encuentran el conocimiento, decisiones, razonamiento, inteligencia, percepción, la memoria, la atención y la sensación, demostrando ello la articulación de dichos procesos con eventos de carácter permanente y continuos; este planteamiento lo defiende Rivas Navarro (2008) de la siguiente forma, evidenciando aún más la teoría de la existencia de variables mentales inherentes al procesamiento de certificación de la información, así:

¿Qué ha hecho uno en los últimos minutos u horas que no haya comportado procesos de atención, percepción, memoria, resolución de problemas, toma de decisiones y pensamiento en general? A lo largo de la vida seguirá procesando información al percibir y categorizar las cosas del entorno, al retener y recordar, razonar y resolver problemas, usar el lenguaje y actuar en el mundo. Este sencillo esbozo introductorio indica la variedad de procesos mentales básicos que intervienen en el conocimiento y la conducta humana,

en la cognición y la acción, en el pensamiento y el aprendizaje en general (p. 66).

Conexo lo anterior a las áreas o dependencias responsables de generar la información, el procesamiento de ésta se deriva de la dinámica del proceso cognitivo, puesto que existe un modelo que elabora, analiza y transforma la información, el cual puede presentar obstáculos relacionados con los recursos de atención y lo ofrecido por el sistema. Lo expuesto anteriormente hace necesario presentar diversas formas de procesar la información con el fin de reducir al mínimo dichos obstáculos. Es así que dentro del marco psicológico cognitivo se presenta la teoría de las inteligencias múltiples del psicólogo americano Howard Gardner (Gardner 2000), en la que citado por Feldman (2010):

Gardner afirma que tenemos por lo menos ocho diferentes formas de inteligencia, cada una de las cuales es relativamente independiente de las otras: musical, cinestésica-corporal, lógica-matemática, lingüística, espacial, interpersonal y naturalista (P.269).

Respecto al hecho que algún tipo de información pueda ser procesada y sistematizada desde la memoria y los mecanismos de decisión y la consolidación de datos y consecuentemente, con las asignaciones de evaluación, control y planeación contable de la organización se ve reflejado en lo que desde la psicología cognitiva se ha denominado como el paradigma del procesamiento de la información (P.P.I); de acuerdo con este enfoque, los procesos que conllevan a la producción de información son lo que realmente importa, posición avalada también por Feldman (2010) al defender que “La forma en que las personas almacenan el material en la memoria y lo utilizan para resolver tareas intelectuales constituye el indicador más preciso de la inteligencia” (p. 269).

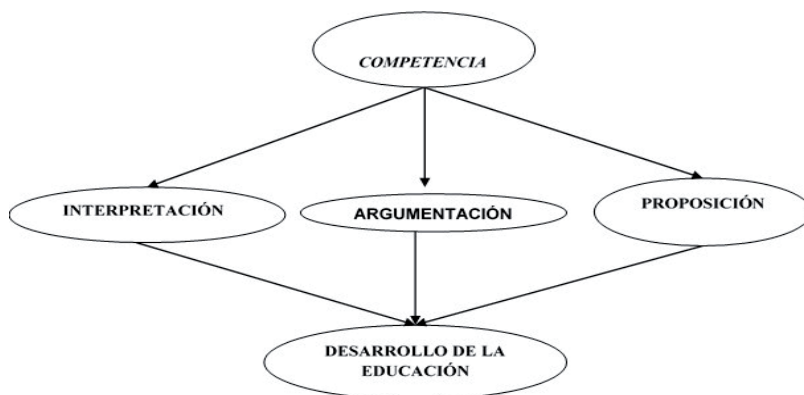
Lo expuesto en el párrafo precedente es de gran significado, puesto que, de la adecuada comprensión y articulación del procesamiento de la certificación de información depende la aplicación y desarrollo de competencias básicas como interpretación, argumentación y proposición por parte de los usuarios, tanto internos como externos a la entidad, que resultan vitales para la generación de investigaciones como base del conocimiento; así lo plantea también Lafrancesco, (2005), cuando esboza que “...es de este desarrollo de los procesos mentales, que depende el desarrollo de las competencias cognitivas básicas: poder interpretar adecuadamente, poder argumentar excelentemente, poder proponer creativamente” (p. 71).

Ello, arrojaría como producto importantes impactos para la sociedad em-



presarial y académica del país, evidenciadas en los componentes más esenciales de la sociedad; representado gráficamente de la siguiente manera:

**Figura 1.** *Competencias Cognitivas*



**Fuente:** Elaboración propia

Es así que a partir de lo expuesto por Lafrancesco, (2005), se indica que estos procesos obedecen a la “..mecanización, concreción, configuración, abstracción, lógica y formalización, los cuales se desarrollan evolutivamente, de lo simple a lo complejo, y se asocian a la edad y a la madurez mental” (p. 72), desde la psicología del aprendizaje y el entendimiento de los procesos que posibilitan el desarrollo de la habilidad mental, correspondiendo a la mecanización la fase mínima del proceso mental, enfocada al almacenamiento, retención, recordar y evocar información, ello es entonces una habilidad de carácter memorístico; frente a la concreción, se exige de una mayor rigurosidad mental en la precisión de la información a procesar, mientras que en la mecanización, se amerita elaborar una descripción y definición de los conceptos, la cual es necesaria para acceder a la etapa de la configuración, en donde se establecen las relaciones de los elementos y su significado.

## **2. Procesamiento tecnológico de información certificada por el contador público**

El procesamiento de la información a partir de los desarrollos tecnológicos, resulta de obligada recurrencia cuando se quiere abordar búsquedas de información de manera ágil y oportuna. Esta situación constituye importante utilidad para las ciencias sociales, dado que, en muchos casos es necesario procesar infor-

mación que resulta ser muy voluminosa y compleja y que debe ser sistematizada con la mayor rigurosidad, para finalmente ser certificada por el contador público, a fin de lograr indagaciones y avances sobre el conocimiento que deriven en la generación de cambios y transformaciones en la sociedad. Tal predominio de la informática en el procesamiento de la información en la época actual, tiene como referente a Sarduy Domínguez, (2007), que exponen:

Las tecnologías de la información han experimentado crecimientos espectaculares desde los años 50, a un ritmo en el que la potencia de la informática crece exponencialmente todos los años. A este crecimiento natural de la informática le ha acompañado el de la información, cuyos volúmenes está haciendo que sea indescifrable por sí sola. Esto ha obligado a los especialistas de esta rama a recurrir a sistemas de análisis para sacar su máximo valor (p. 15).

Dentro de esta temática es pertinente considerar que el proceso informático del capital intelectual genera información que debe integrarse al contexto desde donde se situó, dado que también la cultura existente en un medio determina en sí el uso y significado, deduciéndose que el proceso de información y su búsqueda es total e interactivo y exige de la combinación de procesos cognitivos que, en última instancia, conducen al desarrollo del individuo en pro de la resolución de problemas.

Dicho desarrollo tecnológicos se soporta en muchos casos en Sistemas Expertos del procesamiento de información, que interpretados por Daly & otros (1988, 7) y citados por Arenas (2003), al tomar definición de elevada por el comité de expertos de la British Computer Society, demuestran su efectividad y beneficio para el usuario, al decir:

La incorporación a un ordenador de un componente basado en el conocimiento que se obtiene a partir de la habilidad de un experto, de forma tal que el sistema puede dar consejos inteligentes o tomar decisiones inteligentes (...) Una característica adicional deseable, que para muchos es fundamental, es que el sistema sea capaz, bajo demanda, de justificar su propia línea de razonamiento de una forma inmediatamente inteligible por el usuario (p. 153).

Vale decir entonces que, desde un análisis al procesamiento de certificación de información, como función de valor intangible realizado de una forma discursiva y con asertividad, se establecen las rutas o el camino que el estudio sobre un

objeto va señalando, analizando y construyendo desde ella misma, enfatizando en la importancia de analizar la información por categorías predefinidas y teniendo una clara y rigurosa definición respecto a las categorías, tópicos y citas.

Es así como en la línea del procesamiento de la información contable, compete en procesos integrados como un sistema, conformado fundamentalmente por la entrada, procesamiento, almacenamiento y salida de información, que constituyen las fases esenciales del procesamiento de la información a certificar de la empresa, lo que implica también procesos diferentes en el comportamiento y decisiones del profesional, según las diversas fases de desarrollo, puesto que se utilizan estructuras mentales diferentes que conllevan a la variación de la apreciación profesional del sujeto respecto al proceso mismo, el conjunto y los atributos de la propia información.

De otra parte, significa un importante referente a tener en cuenta por el profesional contable la diferencia existente entre la información como tal y los datos que la conforman, en el entendido que esta puede ser conformada por diversos números, indicadores cuantitativos, fichas, reseñas o identificaciones; quiere ello decir, que mientras estos son simplemente partidas aisladas, se convierten en información sólo cuando han sido sistematizados, analizados e interpretados, es decir, un dato extraído del universo objeto a examinar no dice nada y es un elemento solitario y sólo adquiere importancia cuando se integra en el contexto del objeto a profundizar; un ejemplo de lo planteado lo constituyen los datos recogidos en las empresas para alimentar las capacidades y fortalezas de los funcionarios frente a la organización y su conocimiento. Los mismos no indican nada, dado que simplemente son números o variables numéricas recogidas en un proceso de encuesta, sin embargo, una vez hayan sido integrados a los demás datos de la empresa, integrándose o consolidándose a las variables estratégicas y esquemas de la misma, adquieren el nivel de información y permitirían el conocimiento y comprensión de la gestión organizacional. Relacionado con el tema en cuestión, existen interesantes estudios que acompañan aún más estas reflexiones sobre el procesamiento de certificación de la información para ser utilizada por los agentes de dirección en la planeación y ejecución de políticas; al respecto Gras (1986), indica:

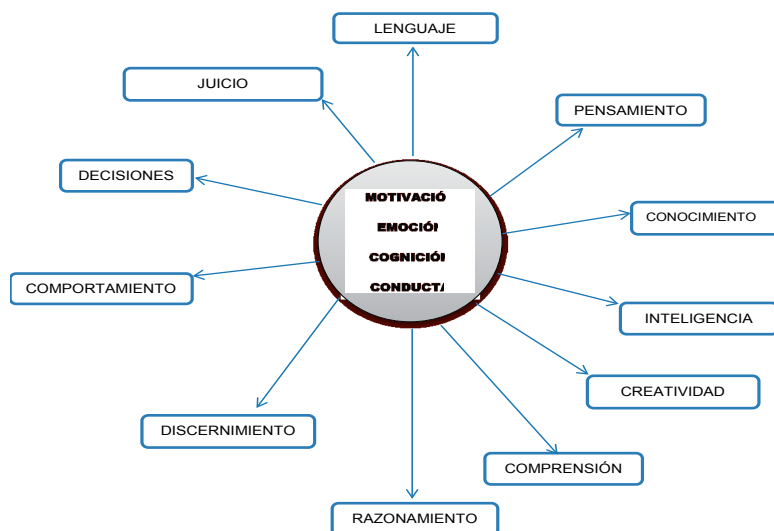
Cada esquema busca la configuración de datos pertinentes, tanto para sí mismo, como para otros esquemas. Se da, por tanto, una constante intercomunicación de esquemas, así como, al mismo tiempo, pueden darse interconexiones entre los esquemas y las estructu-

ras de toma de decisiones (p. 10).

Llama la atención sobre lo anotado que ante la existencia de datos iguales, prevalecerán aquellos que alcanzan un mejor nivel interpretación que otros, siendo estos los que finalmente se impondrán para explicar de forma más coherente los fenómenos respecto a la organización, puesto que han surtido un proceso de análisis y proceso mental que derivan en la información que prepara el contador del ente económico en conjunto con la administración, la cual debe ser comprensible para los distintos usuarios, tanto internos como externos, facilitándose con ello la cohesión de los hechos con las acciones definidas desde la información certificada.

Es por tanto precisa la conjunción y presencia de variables cognitivas del comportamiento humano en el sujeto responsable de la certificación de la información, como son, grosso modo, la motivación, emoción, cognición y conducta del Contador Público que permiten en última instancia, la posibilidad de realizar un procesamiento de certificación de la información adecuado según la lectura del mercado que, para el caso de la información como activo de valor de la compañía, impacte en la satisfacción de las demandas sociales como un recurso generador de riqueza y cuya denominación aparece también referida como activos intangibles, capital humano, gestión del conocimiento, activos intangibles e incluso, contabilidad del conocimiento (Araña, 2003), y que aparecen visibilizadas en el siguiente esquema con algunas derivaciones, según los preceptos exigidos por los estándares globales en cuanto a las cualidades y competencias que debe disponer el profesional de la disciplina contable responsable de la certificación de la información de la compañía, así:

**Figura 2.** *Variables cognitivas del comportamiento humano vinculadas al procesamiento del capital intelectual en el contexto internacional*



**Fuente:** Elaboración propia

Frente al significado de las mismas, es de particular importancia la definición elevada por la Real Academia Española (2017) y su conexión con las variables cognitivas presentes en el contador público como son la creatividad referida a “la facultad de crear o capacidad de creación”, pensamiento, en alusión a un “conjunto de ideas propias de una persona o colectividad o de una época”, en tanto que conocimiento implica la “acción de y efecto de conocer”, asimilado al “entendimiento, inteligencia”, o incluso, “como la razón natural”; otras variables cognitivas inmersas en el procesamiento de la certificación de información por el contador público se refiere a las decisiones, que términos la misma fuente obedece a la “determinación o resolución que se toma o da en una cosa dudosa”, mientras que discernimiento, se define como “distinguir algo de otra cosa, señalando la diferencia que hay entre ellas”, comprensión, a la “facultad o perspicacia para entender o penetrar las cosas” y razonamiento, “serie de conceptos encaminados a demostrar algo o a persuadir o mover oyentes o lectores”.

En lo específico y al interrelacionarse de forma coherente y pertinente las diversas variables actitudinales inmersas en el procesamiento de certificación la información con las fases de entrada de datos, el procesamiento o producción de información y la salida o emisión de informes financieros y contables, y a la vez

con la esencialidad de los procesos del reconocimiento de los hechos económicos, revelación precisa y acorde a la Ley de los mismos en los estados financieros detallados o consolidados y, el control de los recursos humanos, físicos y financieros desde la información contable, bajo la participación directa e indispensable del profesional de la contaduría pública, se describe y sintetiza la relevancia de las variables presentes en el procesamiento de certificación de la información de las compañías para el mejoramiento de los procesos y en consecuencia, el alcance de los objetivos organizacionales.

### **3. Base para el planteamiento de la discusión**

Derivado de todo lo expuesto, merece disponer de la intención y motivarse por indagar en cuanto a determinar y comprender sobre la atención de las referidas variables cognitivas en el contexto real de las empresas y, su debida aplicación respecto el procesamiento de certificación de información a cargo de los contadores públicos, debido a los señalamientos elevados por la sociedad que les endilgan un proceder contrario a los hechos y la Ley; situación que deriva en la búsqueda de respuestas en aspectos vitales de la organización y revelados en la información de la misma, como es el caso de la falta de creatividad en la formulación de soluciones a problemáticas existentes en la administración de la información de la compañía, el escaso pensamiento autónomo del contador, lo que obliga a una dependencia intelectual, el desconocimiento de los procesos claves del tratamiento de la información de la compañía, lo que deriva de manera inobjetable en insuficiente capacidad de toma de decisiones y, por lógica consecuencia, en la imposibilidad de distinguir el nivel de riesgo o productividad de las diversas fases o procesos, y la poca comprensión de la entidad y razonamiento de la misma.

Dichos eventos han tenido impacto en el proceder ético del contador incumpliendo lo consignado en el Manual del Código de ética para Profesionales de la Contabilidad elevado por la Federación Internacional de Contadores (Internacional Federacion Accounting, 2015) dada la incidencia en los usuarios de la información y la sociedad, menoscabando la confianza sobre la actuación del contador, tal como lo expone Pinilla & Álvarez (2013: 145), al decir:

A lo largo de los años, la ética profesional del Contador Público se ha encontrado sacudida por los hechos y opiniones que circundan la bancarrota de grandes empresas. Dichos sucesos han afectado la confianza de los inversionistas y del resto de la sociedad dada su gravedad, y ha hecho temblar las bases del trabajo contable.

Coherente a lo dicho, son varias las inquietudes suscitadas por el debilitamiento ético a raíz de la poca observación de las variables cognitivas en el procesamiento de la información por los contadores públicos, que han derivado en posiciones e interrogantes por varios autores científicos. Como ejemplo, Cortina, (2013), vinculando a la temática la responsabilidad de la academia, presentando:

Los metas de la educación: ¿individuos hábiles o personas íntegras? La educación moral ha planteado desde antiguo un buen número de problemas, de los cuales tal vez el más antiguo, al menos en la civilización occidental, consista en la clásica pregunta por el aprendizaje de la virtud: ¿puede enseñarse la virtud? ¿Puede enseñarse, en suma, el comportamiento moral? (p. 8)

Es por lo anterior que Vargas, Cruz, García, & Gatica (2015: 171) invocan por un contador público que disponga del dominio de las variables cognitivas y su aplicación en función hacia la sociedad, en pro de lograr la recuperar la credibilidad y respeto de misma, tal como lo reseñan:

El perfil del Contador ha cambiado, estamos en presencia de un profesional que tiene una participación cada vez mayor en los procesos de decisión organizacionales. La nueva imagen del Contador debe ser el de una persona con habilidad profesional, formación integral, capacidad de liderazgo y responsabilidad social.

Desde lo expuesto, se defiende la capacidad que tienen los contadores de sistematizar y analizar las variables presentes en la contabilidad del conocimiento, lo cual es viable gracias a la puesta en marcha de componentes mentales que hacen las veces de dispositivos debidamente alineados según los objetivos propuestos en el procesamiento de la certificación de información.

## Conclusiones

El desarrollo de las nuevas tecnologías obliga la necesaria comprensión de todos los elementos que hacen parte del procesamiento de certificación de información por parte del contador público, en sus fases de reconocimiento, revelación de los hechos y generación de informes sobre los recursos y el control de la entidad a partir de la información.

Se amerita acompañar el desarrollo humano de los países de nuestro contexto de un proceso educativo coherente, dinámico y pertinente en sus procesos de construcción de conocimiento, de cara a la nueva realidad globalizante del

siglo XXI y entre ellos, lo atinente a la administración y procesamiento de la información de los activos intangibles de las empresas, de vital importancia en la perspectiva de la sociedad posmoderna en donde el capital intelectual prima con mayor intensidad sobre los demás recursos del ente económico.

Es preciso, insistir por la necesidad de obtener la coherencia debida entre los estados financieros y la realidad que envuelve la empresa, integrando en ellos lo pertinente a la certificación de información como capital intelectual del conocimiento de la empresa; de esa forma las decisiones se ajustarían más al contexto más razonable de la realidad organizacional.

En cuanto al contexto educativo han sido valiosos los aportes de la psicología cognitiva para comprender los variables presentes en el contador público, al igual que reconocida su contribución para el desarrollo humano de los contadores públicos.

Constatar la existencia de variables cognitivas inmersas al procesamiento de la certificación de información, alimenta la intención de continuar profundizando sobre la temática del comportamiento humano del Contador Público, en sus diversos tipos y rasgos y que influyen de manera inobjetable en la toma de Decisiones del Contador Público, y máxime, cuando le asiste la gran responsabilidad de actuar en interés público.

## Referencias

- Arenas, T. P. (2003). *Auditoría fiscal. Concepto y metodología*. España: Instituto de ciencias fiscales.
- Araña, S. M. (Junio de 2003). *Intangibles: Determinantes Psicológicos en Contabilidad*. I Congreso Internacional y Virtual de Intangibles, España.
- Gras, J. A. (1986). Psicología experimental cognitiva: modelos básicos de procesamiento de la información. Departamento de Metodología de las Ciencias del Comportamiento. *Anuario de psicología*, 35(2), 8-16.
- Real Academia Española. (2017). Recuperado de <http://www.rae.es/>.
- Cortina, A. (2013). *Ética discursiva y Educación en valores*. España: Universidad de Valencia.
- Sarduy Domínguez, Y. (2007). El análisis de información y las investigaciones cuantitativa y cualitativa. *Revista Cubana de Salud Pública*, 33(3), 1-11.



- Feldman, S. R. (2010). *Psicología con aplicaciones en países de habla hispana*. México: McGraw hill.
- Internacional Accounting Standars Boards. (2015). *Boletín Técnico IFRS*. Versión oficial al español. (2009), No. 7. Recuperado de: <https://www.ifrs.org/>
- Internacional Federacion Accounting. (2015). *Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad. EEUU: IFAC*. Versión oficial al español del Instituto Censores Jurados de España y del Proyecto Iber Ame. España: ICJC.
- Lafrancesco, G. M. (2005). *La evaluación integral y del aprendizaje, Fundamentos y Estrategias*. Colombia: Cooperativa editorial magisterios.
- Parra, P. O. (1983). *Sistemas Contables*. Bogotá: Universidad Santo Tomas.
- Pinilla, J., & Álvarez, J. (2013). Del Contador Público y la ética profesional: un dilema inmerso en un ambiente saturado de conflictos morales. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, 63, 127-158.
- Rivas Navarro, M. (2008). *Procesos cognitivos y aprendizaje significativo. Inspección de Educación, Documentos de Trabajo 19*. Madrid: Subdirección General de Inspección Educativa de la Viceconsejería de Organización Educativa de la Comunidad de Madrid.
- Rojas, H. G. (1987). *Modulo fundamentos del desarrollo de la tecnología Educativa*. México: ILCE – OEA.
- Vargas, R., Cruz, E., Gatica, E., & García, P. (2015). El Contador Público como líder del cambio social en el nuevo escenario educativo mexicano. *Revista Iberoamericana de las Ciencias*, 4, 166 - 188.

Revista Gestión y Desarrollo Libre, Año 2 N° 4, 2017. p.p. 105 - 134  
ISSN 2539-3669  
Universidad Libre Seccional Cúcuta, Facultad de Ciencias Económicas,  
Administrativas y Contables y Centro Seccional de Investigaciones  
Los juicios precientíficos en el método contable  
Carlos Alberto Muñoz Restrepo

# Los juicios precientíficos en el método contable

## Pre-scientists judgment in the accounting method

Recibido: Septiembre 14 de 2016 - Evaluado: Noviembre 07 de 2016 - Aceptado: Enero 25 de 2017

Carlos Alberto Muñoz Restrepo\*

### Para citar este artículo / To cite this Article

Muñoz Restrepo, C. A., (Julio-Diciembre de 2017). Los juicios precientíficos en el método contable. *Revista Gestión y Desarrollo Libre*, 2(4), (105-134).

### Resumen

El objetivo central es identificar los juicios pre científicos que se hallan presentes en fundamentos de las teorías contables, describir en qué consisten dichos juicios, y analizar y explicar su presencia en las teorías. Su utilidad radica en distinguir las implicaciones en el método. Para lograrlo, se procede a relacionar las teorías que se hallan descritas en los intentos de representación del conocimiento contable, mediante el concepto de paradigma propuesto por Kuhn, a través de los trabajos de Wells (1976) y Riahi Belkaoui (1981). Se describe el modelo de representación del conocimiento, para distinguir, entre otras cosas, que la introducción de juicios precientíficos en la disciplina obedecen a los intentos de legitimar un paradigma en decadencia. Las investigaciones que han sostenido los paradigmas, giran entre los métodos del positivismo y el normativismo, propios de los paradigmas clásicos - inductivos y el de la toma decisiones - deductivo, señalando las metodologías particulares de investigación propios de dichos conjuntos teóricos. La tradición alternativa no ortodoxa que señala el surgimiento de la CIV, incorpora un nuevo conjunto de métodos de investigación y sus respectivas metodologías y técnicas, en función del viraje en los fundamentos que ha caracterizado los paradigmas tradicionales o dominantes.

---

\* Doctorando Ciencias Contables ULA FACES. Líder del Grupo CONTAS Fundación Universitaria Luis Amigó. carlos.munozre@amigo.edu.co. y Profesor Instituto Tecnológico Metropolitano de Medellín.

**Palabras Clave:** Juicios Precientíficos Contables, Valoración, Teoría Contable, Método Contable, Epistemología Contable.

## Abstract

The main objective is to identify trials scientific pre which are present on fundamentals of accounting theories, to describe what consist of such trials, and analyze and explain their presence in the theories. Their usefulness lies in distinguishing the implications in the method. To achieve this, we proceed to relate the theories that are described in the attempts of representation of accounting knowledge, through the concept of paradigm proposed by Kuhn, through the work of Wells (1976) and Riahi Belkaoui (1981). The model of knowledge representation, is described to distinguish, among other things, that the introduction of pre-scientists trials in the discipline are due to attempts to legitimize a paradigm in decline. Investigations that have sustained the paradigms, rotating between the methods of positivism and normative, typical of the classical paradigms - inductive and take decisions - deductive, pointing out particular own research methodologies of These theoretical sets. Alternative non-Orthodox tradition which marks the emergence of the CIV, incorporates a new set of research methods and their respective methodologies and techniques, depending on the shift in the fundamentals that has characterized the traditional paradigms or dominant.

**Key words:** Pre-scientists Judgment, Valuation, Accounting Theory, Accounting Method, Accounting Epistemology

## SUMARIO

ESQUEMA DE RESOLUCIÓN. – I. Asunciones y críticas de los fundamentos contables. - II. Los reduccionismos. - III. Raíces metafóricas. - IV. Modificaciones Ad Hoc. - V. Juicios precientíficos, crítica a las asunciones en contabilidad y método. - CONCLUSIONES. – REFERENCIAS.

## Esquema de resolución

### 1. Asunciones y críticas de los fundamentos contables

El ejercicio de construcción de las teorías contables, no puede prescindir del ejercicio filosófico que implica la epistemología y especialmente la ontología en tanto se halla en la base de cualquier construcción. Este ejercicio parte de una serie de suposiciones que no han estado exentas de crítica a lo largo de la fecunda discusión disciplinal.

La investigación contable, ha tomado diversas vías para representar la in-

novación y diversidad del conocimiento, mediante los trabajos tradicionales de Wells, 1976; Belkaoui, 2000/1996; y Mattessich, 1995 (Riahi Belkaoui, 2000b, p. 35). No obstante, la tipología (Burrell & Morgan, 1979) ha servido para formular diversas alternativas para clasificar el conocimiento (Chua, 1986; Cooper, 1983 y Hopper & Powell, 1985), puede dejar por fuera investigaciones de otros autores.

Así, si la dimensión regulación vs cambio radical no es una suposición ontológica adecuada del mundo social, el marco Burrell & Morgan (1979) entonces se reduce a la dimensión ontológica subjetiva y objetiva, y por tanto su poder heurístico en la clasificación de conocimientos de contabilidad se ve disminuida”† (Chua, 1986).

Los conocimientos de contabilidad tienen que ser vistos como que se generan dentro de los paradigmas inconmensurables y agrupados en torno a líneas metafóricas intra- paradigmáticos de razonamiento‡ (Riahi Belkaoui, 2000b, p. 35).

Para algunos autores, entre ellos Burrell & Morgan (1979) puede ser natural la asimilación de la contabilidad a las ciencias sociales, en especial referencia a la sociología, como disciplinas equivalentes. Esto permitiría entender cómo se podría trasladar las discusiones en la fundamentación científica de las ciencias sociales a nuestra disciplina (Chua, 1986). Sin embargo, en la orilla de la crítica, en la revisión de los supuestos que subyacen a la construcción teórica, Chua (1986) desnuda una serie de observaciones al trabajo de Burrell & Morgan 1979, que se resume en:

- Uso de dicotomías exclusivas y complementarias.
- Lectura errada de Kuhn (elección irracional de paradigmas).
- Promoción del relativismo sobre la verdad y la razón.
- La dudosa naturaleza diferenciada de los paradigmas radical humanista y radical estructuralista.
- Promover el trasplante del esquema de la sociología a la contabilidad haciéndolas disciplinas equivalentes.

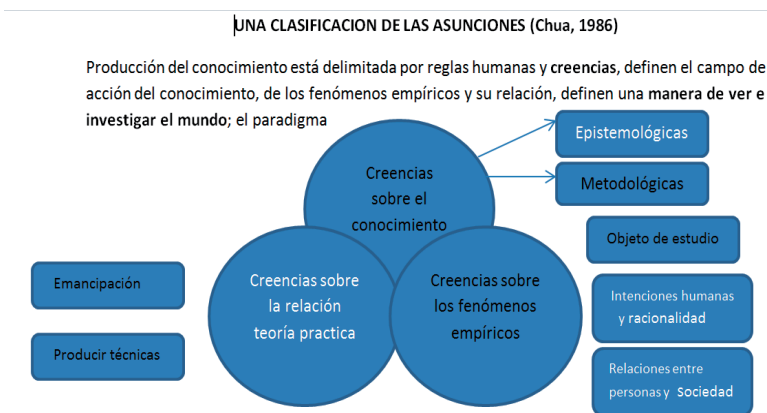
† If the “regulation versus radical change” dimension is not an adequate ontological assumption of the social world, the Burrell and Morgan framework is then reducible to the ontological “subjective and objective” dimension, and therefore its heuristic power in classifying accounting knowledge is diminished.

‡ Accounting knowledge needs to be viewed as being generated within incommensurate paradigms and clustered around intra-paradigmatic metaphorical lines of reasoning (Riahi Belkaoui, 1997).

Chua (1986) propone adoptar un esquema de asunciones para abordar las perspectivas (Figura 1)

- Asunciones sobre el conocimiento.
- Asunciones sobre el fenómeno empírico que se estudia.
- La relación entre la teoría y la práctica.

**Figura 1.** *Clasificación de las asunciones sobre la contabilidad*



**Fuente:** Elaboración propia con datos tomados de Chua (1986). Ofrece un recurso para la comprensión del esquema Burrell & Morgan (1979), y evidenciar algunos supuestos que aparecen contradictorios, o bien, son aceptados por la investigación sin la debida crítica.

En el mismo marco de asunciones que se examina, aparece Neimark (1990), quien reconoce la provechosa influencia de la filosofía posmoderna tanto en contabilidad como en otras disciplinas, pero, “el impacto de los filósofos posmodernos sobre la contabilidad es problemático y a veces ha tendido a obstaculizar en lugar de avanzar en el pensamiento contable crítico” (Neimark, 1990, p. 106), reemplazando una ortodoxia por otra, especialmente, en lo relativo a lo que describe como “nuevo método”. Al igual que los demás académicos, la crítica a las nociones subyacentes en la corriente principal de la contabilidad, han devastado la comprensión tradicional de conocimiento, realidad, racionalidad, lenguaje y sujeto.

Neimark (1990) citando a Bayes, *et. al.* (1987) reconoce que los filósofos posmodernos critican cuatro elementos básicos de la filosofía aceptada: el sujeto

racional soberano, fuertes concepciones de la razón, el conocimiento como representación y la existencia de un discurso filosófico que es literal y no retórico.

En su crítica al sujeto, devela que es construido social e históricamente, y permite un desafío a la noción humanista liberal que somos sujetos libres y amos del universo. En las “fuertes concepciones de la razón”, evidencia que no existe un piso firme para palabras como verdad, certeza, real, y conocimiento, de tal forma, Derrida por ejemplo, afirma que no hay nada fuera del texto. En esencia, los criterios y reglas del discurso racional, son contingentes y convencionales. Frente al conocimiento como representación, “el sujeto se encuentra enfrente de un mundo independiente de los objetos que puede más o menos representar con precisión (Baynes, *et. al.*, 1987 citado por Neimark, 1990, p. 4) “el objeto del conocimiento (según discute esta crítica), siempre esta pre interpretado, y el sujeto del conocimiento pertenece al mismo mundo que se desea interpretar” (Neimark, 1990, p. 104). Finalmente, frente al discurso filosófico, los textos filosóficos son constructos retóricos que contiene estrategias retóricas y elementos de metáfora y otros recursos figurativos. Y en ese orden la fundamentación contable, apela necesariamente a constructos filosóficos, que trasladan estos problemas.

La posibilidad de abandonar una ortodoxia por otra, se plasma en lo que Neimark denota como “nuevo método”. Este método lo caracteriza en su párrafo conclusivo como sigue:

“Este nuevo método sustituye el reduccionismo simbólico por el espantapájaros de reduccionismo económico; la descripción por el análisis social y estructural; y nuevos análisis y una nueva demanda que mistifica el valor de la neutralidad para el criticismo y el compromiso con el cambio social. No ofrece ninguna razón teórica o un cambio de dirección social en lugar de otro. Sus estudios están atrapados en una red de relaciones de poder, y juegos de un lenguaje que flota libremente, discursos y constelaciones ad hoc que ellos eterna y neutralmente describen. Pero tal como Marx lo noto hace tiempo, el papel de la filosofía no es el de describir el mundo sino de transformarlo. Y las aspiraciones de los contadores críticos no deben ser menores” (Neimark, 1990, p. 110).

## 2. Los reduccionismos

Todo reduccionismo, parte del hecho aceptado que las propiedades, conceptos, explicaciones y métodos de un campo de investigación, pueden ser trasla-

dados a otro campo de investigación, que por lo general se refiere a un nivel de investigación inferior. Evidentemente, fracasa cuando no se resuelve los problemas y, además, crea otros. El paso al reduccionismo económico, sugiere la construcción de un discurso académico centrado en la naturaleza de las relaciones propias del objeto disciplinal contable, hacia un discurso centrado en la reducción de la fuente de toda explicación, conceptos, métodos y propiedades a constructos de la economía y sus relaciones. Al hacer el análisis de las proposiciones contables, encontramos la presencia de las denominadas hipótesis ad hoc de la economía neoclásica, buscando salvar de duda el discurso, esta es una actitud propia del reduccionismo económico presente en el método tradicional, o nuevo método.

Ahora bien, del reduccionismo se puede pasar al entendimiento del lugar que ocupa en nuestro problema de investigación, la introducción de hipótesis ad hoc, o peticiones de principio. Para ello usamos como recurso, el problema del objetivismo y el subjetivismo; la aceptación del subjetivismo se presta para legitimar juicios precientíficos, para aclarar esto, se ha de distinguir el abordaje objetivista y subjetivista a partir del trabajo de Bunge que pretende distinguir las implicaciones del realismo y el anti-realismo en las ciencias sociales, precisando que el asunto de la objetividad es primordialmente epistemológico y semántico, permitiendo distinguir que, pretender ser “objetivo” en una valoración naturalmente subjetiva de una experiencia subjetiva, es falso, y constituye un engaño al inducir a error, así:

“los economistas neoclásicos y sus imitadores en sociología -es decir, los auto titulados ‘imperialistas económicos- postulan a menudo utilidades y probabilidades subjetivas arbitrarias. (...) El asunto es que incluso la mayoría de los inverosímiles modelos económicos neoclásicos son ofrecidos como fieles representaciones de las realidades económicas (...) se puede estudiar objetivamente la subjetividad, en particular, una teoría científica puede ocuparse de experiencias subjetivas, pero no puede hacerlo de modo subjetivo” (Bunge, 1995, p. 23).

La tabla 1, pretende ser explícita en dicha distinción.

**Tabla 1.** *La distinción epistemológica de la objetividad y la subjetividad*

TRATAMIENTO DEL OBSERVADOR	LO OBSERVADO	
	OBJETO	SUJETO
<b>OBJETIVIDAD</b>	(1.1) Se puede ser OBJETIVO con respecto a la descripción de los hechos.	(1.2) Se puede ser OBJETIVO con respecto a la descripción de las experiencias subjetivas de otras personas.
<b>SUBJETIVIDAD</b>	(2.1) Se puede ser SUBJETIVO con respecto a la descripción de los hechos.	(2.2) Se puede ser SUBJETIVO con respecto a la descripción de las experiencias subjetivas de otras personas.

**Fuente:** Elaboración Propia a partir de datos tomados de Bunge (1995).<sup>§</sup>

El subjetivismo es la concepción filosófica de que el mundo, lejos de existir en sí mismo, es una creación del sujeto cognoscente. El subjetivismo da una fácil explicación de las diferencias de opinión y evita la molestia de poner nuestras creencias a prueba (Bunge, 1995). “(...) No existe ningún mundo exterior con el que puedan compararse sin ambigüedades las visiones de Galbraith y Friedman. Galbraith y Friedman no descubrieron los mundos que analizaron; los crearon por decreto, cada uno ofrece un nuevo modo de ver, de organizar la experiencia, de imponer orden en los datos sensibles (Breit<sup>¶</sup>, 1984 citado por Bunge, 1995).

Algo semejante pasa en la valoración contable, existen diversos intereses en ella, por naturaleza divergentes, y en ese orden se apela al subjetivismo para explicar las diferencias. La valoración de una actividad que involucra intereses, en tanto sean aceptados, existe variados criterios de valoración de los elementos, que son aceptados en tanto se reconoce a los sujetos que valoran. “Con esta perspectiva los problemas de la verdad objetiva y de la diferencia entre ciencia y no ciencia se esfuman. Por otro lado, se tendría que preguntar por qué en la Tierra se contratan economistas en lugar de pintores a la hora de abordar problemas económicos” (Bunge, 1995, p. 24). Así queda en el aire una cuestión; ¿es aceptable la tesis reduccionista que pregona que la valoración económica puede ser usada en la valoración contable?

<sup>§</sup> Bunge define lo objetivo y subjetivo (la descripción de un hecho). Es objetivo, si no se refiere el observador; es decir, la objetividad no es una “postura” “subjetiva” sino una proposición correspondiente con lo real (Bunge, 1995).

<sup>¶</sup> Breit, W. (1984). Galbraith and Friedman: Two versions of economic reality. *Journal of Post Keynesian Economics*, 7, 18-28.



Sería defendible la pertinencia de la “reducción”, en problemas básicos de la filosofía de las ciencias como el de la estructura de los paradigmas y demás herramientas metodológicas diacrónicas, más queda por evaluar la aceptación del reduccionismo planteado, en un asunto que es nodal, la valoración.

### 3. Raíces metafóricas

Por otra parte, pero en la misma línea problemática, encontramos la precisión de las “raíces metafóricas”. Riahi Belkauoi (2000b) afirma que “los conocimientos de contabilidad tienen que ser vistos como que se generan dentro de los paradigmas inconmensurables y agrupados en torno a líneas metafóricas intraparadigmáticas de razonamiento”<sup>\*\*</sup> (p. 35).

Este planteamiento deriva de la aplicación del marco conceptual de Pepper, 1942, denominado *world hypotheses* en el cual refuta el positivismo. *World Hypotheses: a study in evidence* (también conocido como *World Hypotheses: Prolegomena to systematic philosophy and a complete survey of metaphysics* es un libro escrito por Stephen C. Pepper publicado en 1942. En síntesis, Pepper (1942) pregona que no existe tal cosa libre de interpretación y que las raíces metafóricas son necesarias en la epistemología. En otras palabras, la objetividad es un mito, porque no hay tal cosa como un hecho puro, objetivo.

Se tiene que precisar y defender, el uso del recurso de la metáfora en la representación del mundo real. Y se ofrece inexorable ante objetos científicos que, por naturaleza, son inobservables. La metáfora es un recurso gnoseológico para el entendimiento y el aprendizaje. Pero la metáfora no puede reemplazar lo representado, no puede traicionar su naturaleza. Algo semejante sucede en el mundo de la investigación en organizaciones, desde el trabajo de Morgan (1998), el uso de las imágenes de la organización ha fungido como recurso epistemológico, pero no se puede pensar, por ejemplo, que la organización es un organismo, como un delfín o un vacuno. Lo mismo sucede en contabilidad, se debe tener la capacidad de aceptar que la situación financiera y la actividad financiera de una organización, son difíciles de observar sin sus dispositivos de representación; sin el Estado de Situación, difícilmente se puede observar la estructura financiera de una organización. ¿se puede pensar en una raíz metafórica organicista?

Los productos de la teoría gravitan entre refinamientos cognitivos y el sentido común, mediante la corroboración múltiple y la adecuación estructural. En

<sup>\*\*</sup> Accounting knowledge needs to be viewed as being generated within incommensurate paradigms and clustered around intra-paradigmatic metaphorical lines of reasoning (Riahi Belkaoui, 1997).

este cometido distingue “cuatro hipótesis para la adecuación estructural, que son epistemológicamente inconmensurables en el sentido de que no se puede utilizar uno para rechazar otro y no pueden formar una hipótesis general. Ahora la reducción de múltiples hipótesis a cuatro hipótesis globales, es posible a través de la teoría del origen de la hipótesis general denominada la teoría de la raíz metafórica” (Riahi Belkaoui, 2000a) dichas hipótesis son planteadas en la tabla 2.

**Tabla 2.** Raíces Metafóricas en las Teorías Contables

HIPÓTESIS	FILOSOFÍA	RAÍZ METAFÓRICA	MÉTODO	CRITERIO DE VERDAD
Formismo	Realismo e idealismo Aristóteles y Platón	Similitud	Descripción en bases a semejanzas tamaño, peso, elementos semejantes	Correspondencia, grado de semejanza de una descripción para sus objetos de referencia
Mecanicismo	Naturalismo o materialismo	Engranajes Mecanismo funcionamiento interno	Explicar cómo funcionan las cosas	Funcional, posibilidad de predicción
Contextualismo	Pragmatismo	Integración acontecimiento histórico o acto en contexto	Explicar interrelaciones Integración de datos	Operativa en términos de confirmación cualitativa del trabajo pragmático
Organicismo	Idealismo absoluto u objetivo	El todo integrado Estructura duradera Historia dinámica	Entender conductas o realidad desde la conducta en el contexto social y temporal  Integración de hechos diacrónica y contextualizada	Existencia de grados de verdad que dependen de la cantidad de hechos conocidos, si todos, entonces surge la verdad absoluta

**Fuente:** Elaboración propia a partir de datos tomados de Riahi Belkaoui, (2000a) y apuntes del seminario investigación Contable FACES-ULA (2015).

Realizar un recorrido histórico por la consolidación de los paradigmas, haría posible, identificar de qué manera hacen presencia en el proceso de afirmación de la nueva matriz, los juicios precientíficos. El siguiente apartado, plantea los hitos que han permitido afirmar el paradigma, de tal manera que se tiene la fuente para poder identificarlos.

#### 4. Modificaciones Ad Hoc

El primer intento en construir un modelo de acumulación y crecimiento del conocimiento en nuestra disciplina constituye un esfuerzo de Wells en el año 1976, trabajo a partir del cual, La *American Accounting Association*, publica el *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, en 1977. De acuerdo

con Wells citando a Kuhn (Wells, 1976, p. 471), el conocimiento científico no es acumulativo y que más bien se mueve de una teoría o conjunto de ideas a otra, este proceso se da así:

- Reconocimiento de anomalías.
- Periodo de inseguridad.
- Desarrollo de sistemas alternativos de ideas.
- Identificación de escuelas de pensamiento.
- Dominio de las nuevas prácticas o ideas.

Identifica que la técnica básica de la teneduría de libros, domino por un periodo de 500 años, pero en el siglo XX la doctrina del costo histórico cristalizó y llegó a dominar la literatura y la práctica contable (Wells, 1976, p. 473). Para Wells, la descripción de la matriz disciplinar que emerge desde los 40's es la siguiente:

- La generalización simbólica incluye nociones y formulaciones aceptadas tales como la ecuación de doble entrada, representaciones de ingresos, clasificaciones de activo corriente / activos fijos y cálculos de capital de trabajo, la tasa de retorno y ratios deuda / patrimonio.
- Los compromisos compartidos incluyen los llamados principios de asociación con costos y gastos, la noción de negocio en marcha y la base del costo en la valoración de activos.
- Los valores incluyen el conservadurismo, la coherencia, la materialidad, etc.
- Por último, los ejemplares vistos en los libros de texto y exposiciones de la época. Hubo (y sigue habiendo) una notable similitud en el contenido de la mayoría de los textos tanto es así que el contenido de los cursos académicos y los exámenes se había convertido casi completamente predecible.

Es de tener en cuenta que los investigadores, acuerdan en seguir conjunto de principios contables desde 1930. Sin embargo, la formalización de las reglas no elimina las contradicciones y los conflictos. Los investigadores ven ciertas anomalías en la aplicación del costo histórico, como la valuación de inventarios a la regla de costo o valor de mercado el más bajo, la aplicación del cargo de depre-

ciación del costo de los activos. Esto genera una expectativa con Kuhn, pues las alternativas son aplicables en contextos específicos y pueden ser explicadas por la particularidad de hechos en cada caso (Kuhn, 1970 citado por Wells, 1976). La identificación de la anomalía, la reacción frente a ella, permitiría identificar como en las soluciones, tiene lugar la aparición de juicios que las resuelven.

Es el caso concreto de la aplicación de los métodos de reconocido valor técnico en Colombia, por una parte, el CTCP, se ha adherido a la normatividad norteamericana en la asignación de las alícuotas de los activos, sistemas de inventarios, valuación de inventarios, diferidos, entre otros, pero mediante su aparición en la regulación tributaria que ha sido trasladada a la contabilidad, distorsionando el reflejo de la realidad contable, fuente especificada no válida. Ha echado mano de tales procedimientos surgidos de la regulación tributaria para aplicarlo en el contexto de la medición del beneficio y la riqueza empresarial. Esto es un caso típico de reduccionismo, el traslado acrítico y sin evaluación, de las implicaciones de las alternativas al problema de la medición del deterioro, que responde a intereses fiscales, en contextos con interés de representación fiel.

Durante el reconocimiento de anomalías y periodo de inseguridad, el descubrimiento comienza con la conciencia de la anomalía, es decir, con el reconocimiento de que la naturaleza ha violado de alguna manera la expectativa inducida al paradigma que rige la ciencia normal (o la práctica convencional) (Kuhn, 1970 citado por Wells, 1976). “Las críticas a la matriz disciplinaria que cristalizó el costo histórico (Paton, 1922; Sweeney, 1936 y MacNeal, 1939 citados por Wells, 1976), tuvieron consecuencias, entre los 60’s y 70’s en académicos, hombres de negocios y las cortes. Como puede observarse en los textos “*Briloff’s Unaccountable Accounting*, 1972” y “*Chambers Securities and Obscurities*, 1973”, según el mismo autor.

Se está refiriendo entonces la sentencia de Kuhn, “Cuando se enfrentan a la anomalía (los científicos) inventarán numerosas articulaciones y modificaciones ad hoc de su teoría con el fin de eliminar cualquier conflicto aparente” (Kuhn, 1970, p. 78 citado por Wells, 1976, p. 475).

Aquí es importante destacar que, en el periodo de inseguridad que corresponde a la etapa por la cual atraviesa el proceso revolucionario, se introducen modificaciones Ad Hoc, para eliminar el conflicto o anomalía; así, el cuerpo profesional demanda aferrarse estrictamente a los pronunciamientos. Las soluciones ad hoc que surgen durante un período de crisis tienen una consecuencia de largo

alcance; hacen posible contemplar reglas que previamente habría sido inaceptable. Es decir, “por la proliferación de versiones de la (matriz disciplinaria) crisis, afloja las reglas de resolución de enigmas normales en formas que en definitiva permita a una nueva (matriz disciplinaria), surgir” (Kuhn, 1970 citado por Wells, 1976).

Por ejemplo, existen anomalías intratables, como por ejemplo el sistema basado en el costo histórico falla al considerar el cambio en el precio de los activos y en el poder de compra de la unidad monetaria, especialmente en periodos de inflación.

Es, sobre todo en periodos de crisis reconocido que los científicos han recurrido a análisis filosófico como un dispositivo para desbloquear los misterios de su campo. En la medida de lo normal el trabajo puede llevarse a cabo utilizando el paradigma como modelo, las reglas y los supuestos no tienen que ser explícitos. Pero eso no quiere decir que la búsqueda de supuestos (incluso para los que no existen) no puede ser un medio eficaz para debilitar el agarre de la tradición sobre la mente y proponer las bases de una nueva (Kuhn, 1970 citado por Wells, 1976).

A esta altura es importante analizar, como responde la comunidad académica al periodo de crisis. Curiosamente es en los periodos de crisis donde aparece la preocupación por los fundamentos de la contabilidad. Y es la reflexión filosófica la que puede hacer posible iluminar el panorama. Quizás en el proceso de alumbramiento, las respuestas carecen de comprensión del problema, o los intereses generan la oportunidad para responder con juicios precientíficos.

Así, una de las consecuencias de la discusión filosófica ha sido la emergencia y refinamiento de alternativas a la matriz disciplinaria, por ejemplo, la valuación de activos al costo histórico. Los Intentos para superar los defectos del costo histórico, fueron adelantados por:

- Edwards & Bell (1961).
- Chambers (1966).
- Sprouse & Moonitz (1962).
- Mattessich (1964).
- Mathews (1965).

En su primera etapa, más, aparecen en una segunda, mas evaluaciones al problema:

- Chambers (1970).
- Macdonald (1974).
- McDonald (1972).
- Hanna (1974).
- Price Waterhouse Study (Mueller, 1971).

En el patrón de los eventos descritos aquí, las obras cumplen un papel de vital importancia; ambas son una reacción natural al reconocimiento de anomalías y un paso vital en la selección de una nueva matriz disciplinaria (Wells, 1976).

Aquí hay algunas otras características de la etapa evaluativa que se describieron por Kuhn y que puede verse también en la contabilidad. Kuhn llamó la atención sobre las similitudes de la etapa de evaluación para el período pre-paradigma. Es la etapa en la que “los debates frecuentes y profundas sobre los métodos legítimos, los problemas y las normas de la solución” se llevan a cabo, a pesar de que “éstos tienden a definir las escuelas en lugar de producir un acuerdo” (Kuhn, 1970 citado por Wells, 1976). Así entonces la emergencia de escuelas es una muestra de la falta de consenso.

En la contabilidad, esta etapa ha estado marcada por los debates acerca de la admisibilidad de los datos relativos a los acontecimientos externos a la empresa y los datos sobre la base de las intenciones de los directivos; es decir, lo que hoy se conoce como hecho económico no transaccional, que indudablemente afectan la estructura financiera que se representa originariamente en el Estado de Situación Financiera, entran a ser reconocidos como fuente de operaciones contables y, por lo tanto, criterios de reconocimiento (medición), bien sea posterior; así como los criterios del agente para tomar decisiones que la información contable habría de responder, se ven reflejados en:

- La presentación de los estados de flujo de efectivo.
- Las ganancias por los cálculos de acciones, entre otros.

El problema de la valoración, ha estado en el centro del debate, la comprensión del problema ha arrojado como resultado, la emergencia de escuelas de pensamiento, que, ante la ausencia de consenso, terminan por ser legitimadas desde la subjetividad, así, de acuerdo con el autor, pueden identificarse, en su

época cuatro escuelas de pensamiento en la medición de activos (Wells, 1976)<sup>††</sup> a saber:

- Contabilidad ajustada a nivel de Precio (o Poder Adquisitivo actual).
- Contabilidad de Costos de Sustitución (reposición).
- Contabilidad de pérdida de Valor.
- Contabilidad de valor corriente (o Valor Neto de Realización).

La adopción de una nueva matriz disciplinaria, normalmente, requerirá un cambio fundamental en el punto de vista que los teóricos tienen del mundo. Por lo tanto, en la contabilidad se han producido cambios, como:

- La opinión de que el valor de la unidad monetaria es estable ha cambiado a la aceptación de la opinión de que es variable.
- La opinión de que el punto de realización debe ser el punto de reconocimiento de las ganancias, está dando paso a la idea de que otra evidencia de ganancias es admisible.
- La idea de que sólo las transacciones reales dan lugar a datos objetivos está dando paso a una noción menos restringido de objetividad.

Frente a este legado histórico, se rescata la reflexión de Kuhn:

Practicando en mundos diferentes, los dos grupos de científicos ven cosas diferentes cuando se ven desde el mismo punto en la misma dirección. Una vez más esto no quiere decir que puedan ver lo que les plazca. Ambos están mirando al mundo, y lo que miran no ha cambiado. Pero en algunas áreas ven cosas diferentes, y las ven en diferentes relaciones de uno a otro. Es por eso que una ley no puede ni siquiera demostrar a un grupo de científicos, lo que en ocasiones puede parecer intuitivamente obvio a otro (Kuhn, 1970, citado por Wells, 1976).

En “Contabilidad una Ciencia Multiparadigmática”, Riahi-Belkaoui, realiza una revisión de su propuesta de 1981, (Riahi Belkaoui, 2000a) utilizando las profusas reflexiones de Ritzer en sociología, la visión de múltiples paradigmas aplicada a la contabilidad; (Ritzer, 1970 citado por Riahi Belkaoui, 2000b).

<sup>††</sup> En el original 1. Price-Level Adjusted (or Current Purchasing Power) Accounting, 2. Replacement Cost Accounting, 3. Deprival Value Accounting, 4. Continuously Contemporary (or Net Realizable Value) Accounting.

El auge y caída de los paradigmas es el resultado de factores políticos desde la perspectiva que un paradigma gana a otro por buenas razones (Kuhn, 1970 citado por Wells, 1976) entre las que se tienen:

- Exactitud.
- Alcance.
- Sencillez.
- Fecundidad.
- Gusto.

George Ritzer en favor de la perspectiva, ha sosteniendo que la emergencia de un paradigma es esencialmente un fenómeno político, considera que la emergencia de paradigmas, está determinada por hechos que los hace políticamente dependientes:

- El paradigma sostiene el control de los más importantes journals en un campo
- Los líderes en un campo sostienen el paradigma, buscando legitimarlo

Siendo los paradigmas políticamente dependientes, Ritzer (Ritzer, 1990 citado por Valles, 1999, p. 48), define el paradigma como:

“Un paradigma es la imagen fundamental de la materia dentro de una ciencia. Sirven para definir, que puede ser preguntado y que reglas pueden ser seguidas en la interpretación de la respuesta. Es la unidad más amplia de consenso y sirve para distinguir una comunidad científica de otra. Subsume, define, e interrelaciona los ejemplares, teorías, métodos e instrumentos que existen en él”.

Así los componentes básicos de un paradigma emergente son analizados por Tascón Fernández (1995):

- Un ejemplar, o pieza de trabajo que soporta un modelo, para aquellos que trabajan con el paradigma.
- Una imagen de la materia “objeto”.
- Teorías.
- Métodos e instrumentos.



Es entonces que la comunidad científica considera que con las asunciones no hay un paradigma dominante y cada (sub) paradigma se esfuerza por aceptar o dominar dentro de la disciplina. La sugestiva publicación de la *American Accounting Association*, (AAA) en 1977 bajo su *Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance*, sugirió los siguientes paradigmas:

- Paradigma antropológico / inductivo.
- El Ingreso verdadero / paradigma deductivo.
- La utilidad en la decisión / paradigma modelo de decisión.
- La utilidad en la decisión / decisores / paradigma de comportamiento agregado en el mercado.
- La toma de decisiones / decisores / paradigma usuario individual.
- La información / paradigma de la economía.

En presencia de esta perspectiva, las escuelas de pensamiento en valoración, encuentran una nueva matriz en el paradigma de beneficio verdadero, con sus ejemplares y teorías (Riahi Belkaoui, 2000a), así:

- Paton, 1922; Accounting theory. New York: The Ronald Press.
- Canning, 1929; The economics of accountancy. The Ronald Press.
- Sweeney, 1936; Stabilized accounting. Haper & Row.
- Macneal, 1939; Truth in accounting. Philadelphia: University Philadelphia Press.
- Alexander, 1950; Income measurement in a dynamic economy. Five monographs of bussiness income. The Study Group on Business Income.
- Edwards & Bell, 1961; The theory and measurement of business income. USA: Berkeley Unirversity of California Press.
- Moonitz, 1961; The basic postulates of accounting. Accounting Research Study.
- Alexander Sidney S, 1961; Income measurement in a dynamic economy. (rev. David Solomons, In Studies in Accounting Theory, (eds) W.T Baxter and Sidney Davinson (Homewood, I. Ll.: Richard D. Irwin, 1962).

- Sprouse & Moonitz, 1962; A tentative Set of Broad Accounting Principales for Business Enterprise. Accounting Research Study, 3, New York AICPA.

Con un interesante arreglo de sus teorías, y textos paradigmáticos:

- Price-Level-Adjusted (or current-purchasing-power) Accounting.
  - i. Coughenour, J. R. (1956). The effects of price - level changes. Sarasota Fl.: AAA.
  - ii. Mason, P. (1971). Price level changes of Financial statements. Sarasota, Fl.: AAA.
- Replacement-Cost Accounting.
  - i. Edwards, E. O., & Bell, P. W. (1961). The Theory and Measurement of Business Income. USA: Berkeley Unirversity of California Press.
  - ii. Mathew Russell, L. (1965). price-level Accounting useless information. Journal of Accounting Research, 133-55.
  - iii. Gynther, R. S. (1966). Accounting for price level changes: theory and procedures. NY: Pergamon.
  - iv. Revsine, L., (1973). Replacement - cost accounting. Englewood cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Deprival-Value Accounting.
  - i. Baxter, W. T. (1967). Accounting values: sale price vs replacement cost. Journal of Accounting Research, 208-14.
  - ii. Wright, F. K. (1970). A theory of financial accounting". journal of business finances, 51-69.
  - iii. Stamp, E. (1971). Income a value determination changing price levels: An Essay toward a theory. The accountants magazine, 277-92.
  - iv. Whittington, G. (1974). Asset valuation, income measurement and accounting income. Accounting Business and research, 96-101.
- Continuously Contemporary (Net-realizable-value) Accounting.

- i. Chambers, R. J. (1966). Accounting, evaluation, and economy behavior. Englewood cliffs, N. J.: Prentice Hall.
- ii. Sterling, R. (1971). On theory construction and verification. The Accounting Review, 45(3), 444-457.
- Present –Value Accounting.
  - i. Solomns, D. (1961). Economic and accounting concepts of income. The accounting Review, 374-83.
  - ii. Lemke, K. W. (1966). Asset valuation and income theory. The Accounting Review, 33-41.

Mientras en la propuesta original de Wells (1976), se conservan los textos paradigmáticos, aparece una quinta escuela de pensamiento en valoración. Queda la tarea de identificar de qué manera la emergencia de estas escuelas, que evidentemente es un signo de la falta de consenso y oportunidad para la introducción de juicios, son permeados en los análisis.

### **5. Juicios precientíficos, crítica a las asunciones en contabilidad y método**

Los juicios pre científicos\*\* (proposiciones ad hoc, peticiones de principio, reduccionismos, raíces metafóricas) que se hallan presentes en las teorías contables y en sus fundamentos; de acuerdo con Hutchison (1964) los juicios de valor pre científicos (enunciado o proposiciones que comportan una carga normativa) se caracterizan por que se manifiestan en la elección de los problemas seleccionados y en la elección de los criterios epistemológicos aplicables en el desarrollo de la investigación. También considera que en cuanto tales, preceden al proceso científico, son inevitables en cualquier ciencia y condicionan la fase positiva del análisis, pero que no por ello, pierde su carácter científico. Además de ello, operan en función del método científico que aceptamos y aplicamos en la investigación. Los juicios de valor, en tanto proposiciones normativas son inherentes a las disciplinas sociales, inicialmente, en el tratamiento normativo de dichos conjuntos teóricos.

Por su parte, Mattessich, considera que el tratamiento de los juicios de valor de manera relativamente “objetiva” en las relaciones fines medios, es po-

---

\*\* Como tales, incorporan proposiciones que, en ocasiones, no han sido decantadas en su contenido de verdad, no son solventes filosóficamente y se puede observar, que se constituyen en artimañas para hacer creíble lo increíble.

sible en su teoría condicional normativa, al ser tradicionalmente desprestigiados en el tratamiento positivo en contabilidad por su “inherente obstáculo a la rigurosidad”, “falta de neutralidad” o por su marcado interés; especialmente en los juicios éticos y pragmáticos (Mattessich, 2003).

Específicamente, la consideración de estos juicios es establecido como sigue, respecto de la funcionalidad de la metodología y la teoría condicional normativa. Se plantean cuatro alternativas (Cuadrado & Valmayor, 1999, p. 149) así:

1. La Implantación de juicios de valor absolutos y pragmáticos, en la aceptación de un único procedimiento valorativo, donde cada teoría se adhiera a una hipótesis de valoración concreta, unas al precio de adquisición (Ijiri), otras al precio de salida (Chambers & Sterling) o bien al valor actual (ARS No 1, Moonitz). Es decir, se basa en un solo medio como valor absoluto para el cumplimiento de los objetivos, fijando los juicios de valor en el establecimiento de ese medio único.
2. En lugar de normas pragmáticas, normas éticas, particularmente las que están de acuerdo con los objetivos sociales (Chua, 1986).
3. La discrecionalidad en la elección de los objetivos se deja al usuario, y se elabora la teoría contable en términos positivistas (PAT).
4. En CoNAM, la base de la objetividad se justifica en la publicidad de los juicios de valor y procedimientos empíricos que contrasta la relación fines-medios.

Ahora bien, es necesario distinguir dos escenarios en la introducción de los juicios de valor precientíficos:

1. La presencia de juicios de valor endógenos, es decir al interior de la teoría contable, como en el caso del uso de los juicios de valor en la construcción de la teoría condicional normativa expuesta.
2. El uso de juicios de valor exógenos, es decir, en los supuestos de las teorías, cual es el espacio de los fundamentos que se presentan en las asunciones sobre las ciencias sociales desde la propuesta de Burrell & Morgan, (1979); en tanto, en el escenario ontológico, la descripción de las condiciones de partida (ontología), determinan el proceso de construcción teórica posterior.

A continuación, se relatan algunas proposiciones, como los juicios pre-científicos, se encuentran en las asunciones subyacentes a las teorías, así, se plantearán que críticas a las asunciones se pueden hacer evidentes En los fundamentos de la contabilidad, o asunciones anteriores a las teorías, aparecen dos escenarios. De acuerdo con Chua (1986), las asunciones sobre las ciencias sociales, la tipología (Burrell & Morgan, 1979), y las asunciones sobre la sociedad (Cooper, 1983 y Hopper & Powell, 1985), respecto de las primeras, hay que recordar, la estrategia dicotómica que asumen los autores para exponer las asunciones así:

- Plano ontológico ¿es la realidad externa a la conciencia o un producto de la conciencia individual?
- Plano epistemológico ¿cómo se adquiere conocimiento y cómo puede la verdad ser encontrada?
- Plano de la naturaleza humana ¿somos productos de nuestros ambientes o creamos nuestros entornos?
- Plano metodológico ¿qué métodos de investigación son apropiados para encontrar la “verdad”? Objetivistas buscan leyes universales explicar la realidad y las relaciones entre elementos. Subjetivistas se centran en cómo los individuos crean, modificar e interpretan el mundo. Ven la naturaleza como más relativista.
- Plano Axiológico ¿cuál es el papel de los valores en la investigación? Son investigadores libres de valor o son cargados de valor.

Y respecto de las asunciones sobre la sociedad, se tiene:

- Sociedad conflictiva.
- Sociedad armónica o equilibrada.
- La labor de crítica a las asunciones, se plantea con el célebre texto de la profesora Chua (1986). En él, Chua (1986) considera que el esquema es problemático por varias razones, tales como:
- Uso de dicotomías exclusivas y complementarias.
- Lectura errada de Kuhn (elección irracional de paradigmas).
- Promoción del relativismo sobre la verdad y la razón.
- La dudosa naturaleza diferenciada de los paradigmas radical humanista y radical estructuralista.

- Promover el trasplante del esquema de la sociología a la contabilidad haciéndolas disciplinas equivalentes.

Siguiendo el discurso propuesto, se encuentran las objeciones a dichos supuestos. En las asunciones sobre el conocimiento, el falsacionismo constituye una asunción epistemológica que gobierna la producción de teoría. Aparte del falsacionismo poperiano, se observan las consideraciones de la sociología del conocimiento actual, en tanto que un paradigma es esencialmente un fenómeno político (Ritzer, 1970 citado por Riahi-Belkaoui, 2000b), la emergencia de paradigmas está determinada por hechos que los hace políticamente dependientes:

- El paradigma sostiene el control de las más importantes revistas en un campo.
- Los líderes en un campo sostienen el paradigma, buscando legitimarlo.

En las asunciones metodológicas, encontramos que los métodos de investigación se centran en evidencia válida sobre la base de instrumentos como la encuesta y pruebas de laboratorio. Reconociendo que el método es un dispositivo que depende de lo que se entienda por verdadero, una reflexión sobre el método implica una reflexión filosófica sobre el problema de la verdad; vienen emergiendo entonces, estudios sobre la base de la subjetividad, como los estudios de caso, y los diseños sobre bases posestructuralistas.

Actualmente la investigación en las ciencias sociales, se encuentra en una situación de revolución científica, ante el surgimiento del enfoque cualitativo-hermenéutico, que hace posible la comprensión de complejos procesos sociales y que representa una alternativa al tradicional empleo del enfoque cuantitativo-hipotético-deductivo-inductivo y experimental de las ciencias naturales, que aún predomina en la investigación de las ciencias sociales (Rodríguez & Cano, 2004 citado por Irausquín, 2012).

En la revisión llevada a cabo buscando identificar los métodos y metodologías utilizadas en la investigación contable, se puede recoger la siguiente deducción “La contabilidad se divide tradicionalmente en dos campos diferentes y complementarios, de acuerdo con sus objetivos y alcance: la contabilidad financiera (externa), la contabilidad de gestión (interno). También se puede considerar la contabilidad pública como una tercera línea de investigación” (Iopes, 2015). Tal como indica por Ryan *et. al.* (2002) citado por Iopes (2015) la investigación de la contabilidad financiera ha seguido, en un sentido amplio, un enfoque posi-

tivo (o corriente), mientras que la contabilidad de gestión ha seguido un enfoque interpretativo o incluso crítico.

Pero más importante aún, respecto del método, hay tres conjuntos de razones principales de por qué la simple extensión de reglas metodológicas para el estudio de los fenómenos naturales en las ciencias humanas es cuestionable (Whitley, 1988, p. 27).

1. las metas de las ciencias humanas no son necesariamente idénticas a los propósitos dominantes de las ciencias naturales modernas; es decir, el control sobre el mundo natural y por consiguiente las reglas metodológicas justificadas en términos de este último, pueden no ser apropiadas. hay convenciones y normas bien establecidas que gobiernan la investigación histórica y los estudios literarios que no están justificados en términos de metas de control y que hasta ahora han resistido exitosamente la subordinación a las doctrinas lógico-empirista.
2. la investigación social es una actividad interactiva y cargada de valor en formas que no se aplican a las ciencias naturales (las cargas de juicios de valor son discutidas desde Weber 1949; una muy reciente síntesis –en la contabilidad– se halla en Schreuder (1984) citado por Whitley (1988).
3. los fenómenos y eventos sociales están constituidos de significados y convenciones culturales y, por ende, varían (por ejemplo, la forma de presentar los estados financieros, y las demás mencionadas en la conformación del paradigma antropológico inductivo en Riahi Belkaoui (2000a).

Respecto de las reglas metodológicas, la incorporación de juicios no está exenta en la utilización de términos, cuya propiedad o adecuación a la situación descrita, no necesariamente aparece como neutral, y su contenido dependería de aclaraciones semánticas que podrían desnudar aspectos valorativos no necesariamente explícitos en la introducción del término cuando se le usa, así:

“Aplicar términos como democracia, justicia y libertad al análisis de sociedades que no tienen un concepto de lo que significan o cómo podrían ser valoradas, es claramente producir descripciones inadecuadas. Reglas metodológicas que insistan en la formulación de afirmaciones universales, son, entonces, inaplicables a las ciencias humanas” (Whitley, 1988, p. 27).

Respecto de las asunciones sobre la realidad física y social, la construcción del objeto de estudio, implica además de una fundamentación filosófica, preocupaciones específicas sobre la ontología, el propósito humano, y las relaciones sociales. Al tenor de Chua (1986) ha dominado el debate en las ciencias sociales. Todas las teorías empíricas están enraizadas sobre una asunción sobre la esencia misma de los fenómenos estudiados, pero esa construcción es un esfuerzo discursivo del investigador. Para muchos puede sonar a “verdad incómoda” pero, el problema de la ontología se encuentra antes y gobierna los supuestos epistemológicos y metodológicos subsecuentes, “cualquier posición que se adopte, la cuestión de la ontología se encuentra antes y rige las siguientes suposiciones epistemológicas y metodológicas”<sup>§§</sup> (Chua, 1986, p. 604). De esta forma, como en un todo de acuerdo con lo que dice Lopes:

“La investigación científica y académica está estructurada tradicionalmente en torno a dos dimensiones diferentes: la dimensión ontológica (asociado al nivel de objetividad/subjetividad) y la dimensión epistemológica (como el modo de adquirir conocimiento). Los paradigmas implícitos en cada investigación pueden derivar en una comprensión sociológica del mundo natural y social” (2015, p. 14).

Respecto de las intenciones humanas y la racionalidad, gran parte del discurso de la contabilidad parte de “las necesidades de información de las personas debido a un acceso limitado (la escasez) de recursos” (Chua, 1986), esta asunción explica el uso de constructos como:

- Hombre económico.
- Racionalidad limitada.
- Maximización del beneficio individual.
- Necesidades de información sobre dividendos futuros y el flujo de caja.

Necesariamente se ha de objetar este juicio. La pregunta por la naturaleza del hombre, (el homo economicus es solo una dimensión) intenta responderse desde la antropología filosófica, desde su concepción como un ser creado, lo cual se distingue en Platón y en la teología cristiana; asimismo, su consideración como un producto histórico social, desde el historicismo, la ilustración y el marxismo; como voluntad, aparecen respuestas desde el voluntarismo, el mecanicismo vol-

§§ “Whichever position is adopted, the issue of ontology lies prior to and governs subsequent epistemological and methodological assumptions” (Chua, 1986, p. 604).



untarista y el vitalismo; y finalmente desde su percepción como una existencia libre y autoconsciente en el existencialismo cristiano y el existencialismo ateo. Así pues, se nota como existen una variedad de formaciones discursivas que responde a la pregunta por el hombre, no solo desde su consideración desde los constructos mencionados.

Más allá de esto, la asunción de maximización del beneficio individual, empieza a ser alternado con la preocupación por la búsqueda de la felicidad, de acuerdo con algunos estudios. Sterling (1971) asegura que los ingresos no llevan a la felicidad, dando lugar a medidas de bienestar subjetivos (satisfacción frente a la vida) frente al tradicional PIB per cápita (Di Tella y MacCulloch, 2008). “Respecto de las asunciones sobre la sociedad se puede distinguir como las teorías sociales asumen la sociedad como esencialmente armónica o conflictiva, las tensiones son irreconciliables o los recursos son distribuidos pluralistamente (Burrell & Morgan, 1979).

Finalmente, respecto de las relaciones teoría y práctica, algunas asunciones se elaboran a partir de la relación entre conocimiento y el mundo empírico frente a ello hay que mencionar que se reclama el rechazo del método de las ciencias naturales. El apego de los investigadores sociales a la recolección de datos de hechos sociales, la experimentación, la objetividad, aplicando el llamado método científico (y la exclusión como no-científico de lo que no se estudia a través de él), para obtener el conocimiento fiable y probado, consigue un fuerte asidero en el positivismo (Viloria, 2001 citada por Irausquín, 2012).

Pero también considerar la razón práctica como el germen de reconocimiento de las ciencias sociales, “Flyvbjerg argumenta que, para ganar relevancia, las ciencias sociales deben resultar en razón práctica<sup>¶¶</sup> y que esto se hace mejor enfocándose en poder y valores” (Sanford, 2004 y Flyvbjerg, 2001).

En este mismo sentido, de acuerdo con la corriente crítica de los estudios en contabilidad, (Neimark, 1990) resalta las implicaciones del giro que ha presentado los estudios en contabilidad hacia la perspectiva crítica, considerando que estamos en presencia de la sustitución de un reduccionismo por otro, el reduccionismo económico, además de la presencia de proposiciones ad hoc en la pretensión de salvar las teorías que se ofrecen como neutrales.

Todo reduccionismo, parte del hecho aceptado que las propiedades, conceptos, explicaciones y métodos de un campo de investigación, pueden ser trasla-

¶¶ En referencia a Aristóteles, referencia nuestra.

dados a otro campo de investigación, que por lo general se refiere a un nivel de investigación inferior. Evidentemente, fracasa cuando no se resuelve los problemas y, además, crea otros. El paso al reduccionismo económico, sugiere la construcción de un discurso académico centrado en la naturaleza de las relaciones propias del objeto disciplinal hacia un discurso centrado en la reducción de la fuente de toda explicación, conceptos, métodos y propiedades a la economía y sus relaciones. Al hacer el análisis de las proposiciones contables encontramos la presencia de las denominadas hipótesis ad hoc de la economía neoclásica, buscando salvar de duda el discurso, esta es una actitud propia del reduccionismo económico presente en el método tradicional, o nuevo método (Neimark, 1990). De igual manera, un ejemplo de dicho reduccionismo, no solo en los fundamentos, sino en la comprensión de categorías contables, lo constituye la asimilación de la noción de ingreso contable a la de ingreso en economía (Solomons, 1961), un juicio que además de ser exógeno, se torna endógeno, de acuerdo con nuestra proposición.

En esta misma línea de argumentación se inscribe Gaffikin (2008) al destacar que la denominada hipótesis de eficiencia del mercado se ha falseado, sin embargo, los investigadores insisten en utilizar la hipótesis y constructos que la suponen “esta adhesión ciega a la HEM se explica por el compromiso ideológico de mantener en las escuelas de negocios el dogma económico neoclásico” (García, 2012).

En este mismo ámbito, la teoría positiva de la contabilidad se preocupa de la explicación y predicción de prácticas contables (Watts & Zimmerman, 1986 citado por Whitley, 1988, p. 20); Es “positiva” porque maneja hechos relacionados con la forma en que trabaja el mundo, en contraste con teorías y declaraciones normativas sobre cómo debería trabajar el mundo, la categoría de hecho es central en positivismo. Así:

La idea de que los investigadores contables pueden simplemente construir teorías generales de prácticas contables que les permitan a los profesionales predecir los resultados de sus decisiones en un mundo incierto, siguiendo reglas metodológicas basadas en la economía neo-clásica del equilibrio, es, por decir lo menos, tendenciosa y expuesta a considerable escepticismo (Whitley, 1988, p. 20)

Así, el modelo de equilibrio general walrasiano es el núcleo del paradigma neoclásico de la ciencia económica. Tras una breve exposición de su contenido y resultados teóricos, se presentan las principales críticas que una amplia literatura

ha dirigido al modelo para descartarlo como una base adecuada para la ciencia económica y el análisis de las economías mercantiles. Como lo argumenta Cataño; quien plantea una serie de soluciones a la debilidad de la teoría neoclásica, las cuales serían el camino de la resignación; una nueva teoría neoclásica sin mercados y sin diversidad de individuos; trabajar problemas parciales con modelos dispersos, y buscar una alternativa teórica (Cataño, 2004).

En ese mismo sentido, “presunciones de competencia “perfecta”, expectativas homogéneas, información gratis y costos insignificantes en las transacciones alejan ucha de la economía financiera y la teoría positiva de la contabilidad del mundo de los profesionales y es incompatible con sus preocupaciones” (Whitley, 1988).

Así mismo en la perspectiva de la naturaleza significativa de los hechos sociales se puede connotar tres implicaciones (Whitley, 1988, p. 30):

1. Las leyes universales no son improbables sino imposibles, puesto que las lenguas, los significados y por ende los fenómenos varían grandemente y están sujetos al cambio, así la teoría neo-clásica, no cabe en las ciudades intermedias de Colombia.
2. Las afirmaciones básicas incluyen descripciones cotidianas, así, un instrumental de definiciones derivadas de la teoría puede quedar invalidada en un contexto distinto, y requeriría su reconsideración para su “uso”.
3. La naturaleza significativa de los fenómenos sociales implica que están interrelacionados conceptualmente y en consecuencia varían cuando cambian sus relaciones con otros fenómenos.

La impertinencia de usar la ontología causalista en los fenómenos sociales, se puede explicar en tanto, en el mundo social existe la interrelación entre entidades, y esa interrelación hace que la observación cambie; esto es:

El mecanismo productivo fundamental en estos informes es la competencia imperfecta realizada y mediada por arreglos institucionales particulares. Sin embargo, al generar tales jerarquías, estos arreglos y la operación de los mercados competitivos cambian ellos mismos, como se evidencia por la habilidad de grandes firmas para diversificar y cambiar las fronteras del mercado. Así los mecanismos causales pueden producir fenómenos particulares en situaciones particulares, pero al hacerlo, se alteran ellos mismos a causa de las relaciones

internas entre las entidades sociales (Whitley, 1988, p. 32).

Finalmente, el mismo Mattessich comenta que la constitución y cambio de las prácticas contables como maneras de generar varios tipos de información para diferentes grupos, se convierten entonces en objetos que requieren explicación, en lugar de “realidades” dadas por supuestas. Tales explicaciones necesariamente abarcan temas epistemológicos ya que la información contable pretende describir realidades sociales para usuarios que pueden actuar con base en ella (Mattessich, 1972).

## Conclusiones

Se puede decir que en la valoración existen diversos intereses, por naturaleza divergentes, y en ese orden, se apela al subjetivismo para explicar las diferencias; la aceptación del subjetivismo se presta para legitimar juicios precientíficos.

La presencia de enmiendas a las teorías, constituye una característica inherente a las formulaciones tradicionales de las teorías contables.

Los juicios precientíficos pueden ser distinguidos entre endógenos y exógenos, refiriendo los primeros, a los presentes en las proposiciones de la teoría contable o sus premisas, y los otros, referidos a los existentes en sus fundamentos o asunciones.

Los juicios de valor precientíficos implican obstáculos a la intencionalidad pretendida por enfoques no tradicionales, como en el caso de la corriente principal, contribuir con el propósito de la emancipación, así, la emancipación no es una preocupación en la construcción de modelos de costo de capital, ni la preocupación por la explotación, está presente en la contabilidad positiva.

Se puede precisar y defender, que el uso del recurso de la metáfora en la representación del mundo real, es un recurso gnoseológico para el entendimiento y el aprendizaje. Pero la metáfora no puede reemplazar lo representado, no puede traicionar su naturaleza.

En el periodo de inseguridad que corresponde a la etapa por la cual atraviesa el proceso revolucionario un paradigma, se introducen modificaciones Ad Hoc, para eliminar el conflicto o anomalía.

## Referencias

- Bunge, M. (1995). Realismo y Antirrealismo en Ciencias sociales. *Mientras Tanto*, (61), 21-47.
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigm and Organisational Analysis*. London: Heinemann.
- Cataño, J. (2004). La Teoría neoclásica del equilibrio general. *Apuntes Críticos. Cuadernos de Economía*, 23(40), 175-204.
- Chua, W. (1986). Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting Review*, 61(4), 601-632.
- Cuadrado, A., & Valmayor, L. (1999). *Teoría Contable. Metodología de la Investigación Contable*. España: Mc Graw Hill.
- Cooper, D. (1983). Tidiness, Muddle and Things: Commonalities and Divergencies in Two Approaches to Management Accounting Research. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2/3), 269-286.
- Di Tella, R., & MacCulloch, R. (2008). *Happiness Adaptation to Income beyond "Basic Needs"*. *NBER Working Papers 14539, National Bureau of Economic Research, Inc.* New York: Oxford University Press.
- García, N. (2012). A propósito del libro "Accounting theory: research, regulation and accounting practice" de Michael Gaffikin. *Cuadernos de Economía*, XXXI(56), 345-352.
- Gaffikin, M. J. (2008). *Accounting theory: research, regulation and accounting practice. (1 ed.)*. Frenchs Forest, NSW: Pearson Education.
- Hutchison, T. (1964). *'Positive' economics and policy objectives*. London: Routledge.
- Hopper, T., & Powell, A. (1985). Making Sense of Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting: A Review of its Underlying Assumptions. *Journal of Management Studies*, 22(5), 429-465.
- Irausquín, C. (2012). Perspectivas hermenéuticas como metodología en la investigación de las ciencias contables. *Multiciencia*, 12(2), 167 - 173.
- lopes, L. T. (2015). Métodos de investigación y metodología hacia la creación de conocimiento en contabilidad. *Contaduría y Administración*, 60(S1), 9-30.

- Mattessich, R. (1972). Methodological Preconditions and Problems of a General Theory of Accounting. *The Accounting Review*, 47(3), 469-487.
- Mattessich, R. (2003). Contabilidad ¿Cisma o síntesis? *Partida Doble*, (144), 104-119.
- Morgan, D. L. (1988). *Focus group as qualitative Research*. California: Sage Publication.
- Neimark, M. (1990). The king is dead. Long live the king! *Critical Perspectives on Accounting*. 1(1), 103-114.
- Pepper, S. C. (1961). *World hypotheses prolegomena to systematic philosophy and a complete survey of metaphysics*. United States: University of California Press.
- by
- Riahi Belkaoui, A. (1997). *Research Perspectives in Accounting*. United States of America: Greenwood Published Group. INC.
- Riahi-Belkaoui, Ahmed (1981). *Accounting Theory*. New York: Harcourt Brace Janovich.
- Riahi Belkaoui, A. (2000a). Formal Knowledge in Accounting Studies. *South African Journal of Accounting Research*, 14(1), 35-47.
- Riahi Belkaoui, A. (2000b). *Accounting; a multiple paradigm science*. En *Accounting Theory* (pp. 267-298). London: Thompson Learning.
- Sanford, F. (2004). Beyond paradigm: Resisting the assimilation of phronetic social science. *Politics and Society*, 32(3), 417-433.
- Solomons, D. (1961). Economics and Accounting Concepts of Income. *The Accounting Review*, 36(3), 374-383.
- Sterling, R., (1971). On Theory Construction and Verification. *The Accounting Review*, 45(3), 444-457.
- Tascón Fernández, M. T. (1995). La Contabilidad como una Disciplina Científica. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 26-27, 65-111.
- Wells, M. C. (1976). A Revolution in Accounting Thought? *The Accounting Review*, 51(3), 471-482.

- Whitley, R. (1988). the possibility and utility of positive accounting theory. *Accounting, organization and society*, 13(6), 631-645.
- Valles, M. S. (1999). *Técnicas cualitativas de investigación social*. Reflexión metodológica y práctica profesional. España: Editorial Síntesis.

# Modelo de sistema de experto para tomar decisiones en el mercado de capitales

## Model expert system to make decisions in the capital market

Recibido: Octubre 11 de 2016 - Evaluado: Noviembre 15 de 2016 - Aceptado: Enero 31 de 2017

George Luis Peña Dugarte\*

### Para citar este artículo / To cite this Article

Peña Dugarte, G. L., (Julio-Diciembre de 2017). Modelo de sistema de experto para tomar decisiones en el mercado de capitales. *Revista Gestión y Desarrollo Libre*, 2(4), (135-147).

### Resumen

Los mercados de capitales están sujetos a numerosos factores que influyen sobre su comportamiento. En esta investigación se plantea teóricamente las variables a utilizar en un sistema de experto que ayude a tomar la decisión de comprar una determinada acción, para tal fin se realiza una investigación documental. Se presentaron cuatro variables a ser consideradas para crear el sistema de experto que permitan a un inversionista de perfil de riesgo conservador tomar decisiones de inversión a largo plazo.

**Palabras Clave:** Inversión, Mercado de Capitales, Sistema de Experto

### Abstract

Capital markets are subject to numerous factors that influence their behavior. This research raises theoretically the variables used in a system expert to help you make the decision to buy a certain action, for this purpose documentary research is done. Four variables were presented for consideration to create

---

\* Profesor de la Universidad de Los Andes, en la cátedra de Análisis de la inversión; Estudiante del programa Doctoral en Ciencias Contables de la Universidad de Los Andes; Magister Scientiae en Administración, mención Finanzas. Universidad de Los Andes; Licenciado en Contaduría Pública y Licenciado en Administración en la Universidad de Los Andes.



the expert system to enable an investor of conservative risk profile investment decisions long term.

**Key words:** Investment, Capital Markets, Expert system

### SUMARIO

INTRODUCCIÓN. - ESQUEMA DE RESOLUCIÓN. - I. Mercado de Capitales. - II. Instrumentos de inversión en mercado de capitales. -1. Renta fija. -2. Renta variable - III. Sistemas de Expertos. - IV. Componentes para crear un sistema de experto. -1. Base de hechos. -2. Base de conocimientos. -3. Motor de inferencia. -4. Módulo de justificación. -5. Interfaz con el usuario. - V. Lógica difusa y su aplicación en los mercados de capitales. -1. Lógica difusa. -2. Variables a tener en cuenta bajo la óptica de Benjamín Graham. - CONCLUSIONES. - REFERENCIAS.

## Introducción

En la actualidad el acceso a la tecnología está al alcance de la mayoría, esto haciendo que las labores realizadas por el hombre sean más fácil de realizar, además de optimizar los recursos usados como el tiempo y el conocimiento, pero para el uso de la tecnología es necesaria la presencia de un ser humano experto en el área donde se piensa aplicar dicha tecnología, por eso en esta investigación se expondrán los criterios a seguir para que un sistema de experto pueda ayudar en las decisiones de inversión a largo plazo en los mercados de capitales.

El sistema de experto es resultado del alto uso y fácil acceso a la tecnología por parte de la mayoría de las personas, en esta investigación entonces se quiere usar esta valiosa herramienta para que expertos puedan asesorar a inversionistas conservadores y con objetivos de inversión a largo plazo, por supuesto dejando a un lado las operaciones de especulación o de corto plazo que podrían ser objeto de estudios de otra investigación.

Por otro lado, entre la multiplicidad de papeles negociables en el mercado de capitales en el presente estudio se analizan solo las acciones, sin tomar en cuenta otros instrumentos financieros como bonos y fondos abiertos de inversión.

Esta investigación usando la lógica difusa como método, analiza un posible modelo de sistemas de experto para la toma de decisiones de inversión a largo plazo.

## Esquema de resolución

## 1. Mercado de Capitales

El mercado está definido como el lugar donde confluyen demandantes y oferentes de un bien. Por lo tanto, si se habla de que el bien es el capital, entonces mercado de capitales es donde confluyen tanto los oferentes y demandantes de recursos financieros. Según Garay & González (2005) “Los entes que proveen fondos se denominan unidades superavitarias, y los que entran al mercado para obtener fondos se denominan unidades deficitarias.” (p. 67).

En la definición de mercado de capitales no se especifica que es un lugar físico pues en la actualidad desde cualquier computadora en el mundo a través de un intermediario (bróker) online se pueden realizar las operaciones de inversión, también se le puede llamar mercado de fondos o mercado financiero.

Pero ¿Quién demanda y quien oferta dinero? y ¿para qué lo hacen? Se responderá esta pregunta con un ejemplo, si una empresa tiene un proyecto de inversión y requiere capital lo lógico es que busque inversionistas, entonces para ello emite papeles llamados acciones que servirán de respaldo para el inversionista, una acción es una parte de la empresa, al comprarse una acción se está comprando parte de ella. La empresa que emite las acciones es la parte demandante del dinero, y por otro lado hay personas que tienen dinero para invertir en la mejor oportunidad de negocio, estos son los oferentes del dinero, que lo hacen a cambio de una rentabilidad, denominada costo del dinero en el tiempo. Para Garay & González (Ob. Cit) “El mercado facilita el flujo de los fondos de las unidades superavitarias a las deficitarias.” (p. 67)

Se pueden reconocer dos tipos de mercados, el mercado primario, aquel cuando se emiten nuevos papeles comerciales o títulos valores y el mercado secundario es el que permite la negociación de los instrumentos ya emitidos.

Los oferentes del dinero pueden hacer operaciones de especulación o de inversión. Según Graham (2004) “Una operación de inversión es aquella que, después de realizar un análisis exhaustivo, promete la seguridad del principal y un adecuado rendimiento. Las operaciones que no satisfacen estos requisitos son especulativas”. (p.65).

En una operación que se realiza a largo plazo, en donde se estudian diferentes variables cuantitativas y cualitativas de la empresa es una inversión, mientras que una operación en donde se juega a adivinar el futuro, comprando para vender a corto plazo incluso en cuestiones de segundos, esto es una especulación. No se quiere decir que está mal hacer una u otra forma de realizar la operación,

pues eso va a depender del perfil de riesgo que tenga el oferente de fondos. En esta investigación se trabajará con las operaciones de inversión, tal como lo define Graham (2004), aquel oferente de fondos que realiza estudios fundamentales a la organización para determinar si a largo plazo le asegura un retorno adicional al principal.

## **2. Instrumentos de inversión en mercado de capitales**

En el mercado de capitales existen dos instrumentos de inversión, entre ellos está la renta fija y la renta variable. La primera representa un mayor riesgo para el inversionista que la segunda, pero también representa mayor ganancia.

### **2.1 Renta fija**

Los instrumentos que se encuentran en esta clasificación son aquellos en el que el inversionista sabe cuál va a ser su rentabilidad al momento de la inversión, por lo general está representado por bonos, los cuales en su mayoría pagan intereses periódicamente, o se colocan a un precio menor que su valor nominal. Para Kozikowski (2007) “un bono con cupón es un documento que promete pagar su valor nominal vencimiento y, además un cupón al final de cada uno de los “n” periodos, donde “n” es el plazo del bono.” (p.296). En esta investigación este tipo de instrumento financiero no va a ser objeto de estudio.

### **2.2 Renta Variable**

Como su nombre lo indica la rentabilidad de los instrumentos que se encuentran en esta clasificación es variable, y está representado por acciones. En este tipo de instrumentos a diferencia de la renta fija no se conoce la rentabilidad de la inversión, se pueden estimar, pero sin el 100,00% de seguridad, por tal razón representa mayor riesgo.

Para la Bolsa Mexicana de Valores (2016):

“Las acciones son definidas como partes iguales en que se divide el capital social de una empresa. Parte o fracción del capital social de una sociedad o empresa constituida como tal. Una acción de una empresa representa una parte proporcional de un negocio”

En las acciones se pueden obtener ingresos por dos vías, una por el diferencial del valor de compra de la acción y su valor de venta, y la otra vía por dividendos distribuidos por la empresa. Este tipo de instrumentos es el objeto de estudio de esta investigación, en donde se planteará las variables a considerar través de

un sistema de experto para decidir si comprar o no una determinada acción, para ello se utilizará la lógica difusa.

### **3. Sistemas de Expertos**

Para Abadía (2002) “Los sistemas expertos son sistemas basados en el computador y el conocimiento humano instrumentados para resolver problemas que pueden alcanzar un nivel de desempeño comparable al que tendría un especialista humano en el dominio de un problema específico” (p.71).

El sistema de experto se vale del conocimiento, la pericia y experiencia del ser humano y la objetividad, exactitud y rapidez en el procesamiento de los datos de las computadoras, haciendo que un problema cotidiano sea resuelto minimizando los esfuerzos y costos de la mejor manera posible.

Hoy en día los sistemas de expertos están desarrollados en diversas áreas, desde las ciencias médicas- sector ampliamente desarrollado con sistemas de expertos- hasta el sector automotriz, pasando por la toma de decisiones en los negocios.

Entonces un sistema de experto solo funciona con el conocimiento que se le introduce de un experto humano, este proceso es costoso en tiempo y capital, y el encargado de esto es un ingeniero del conocimiento.

Para Claver, Gomzalez & Lopez (1995):

“El trabajo realizado por un ingeniero del conocimiento en definitiva es similar al realizado por un analista de sistemas en la fase de análisis de requerimientos. Mientras que un analista de sistemas interpreta datos e información, obtenidos de los usuarios finales para desarrollar un sistema modelo y crear una estructura de Sistemas de Información, un ingeniero del conocimiento gracias a los datos y a la información provistos por los expertos ejecuta un mapa de dominio del conocimiento, creando así una estructura de Sistema Expertos”.

El ingeniero del conocimiento es el encargado, por tanto, de asegurar la fiabilidad del sistema de experto, recogiendo de la manera más precisa la información del experto, que no es tarea fácil. En la actualidad existen muchos softwares a los que se le denominan “conchas” o “armazones” estos softwares se utilizan para crear sistemas de expertos, son sistemas vacíos que están ya pre programados para servir como sistemas de expertos, pero le falta lo más importante el “saber hacer”, es decir el conocimiento del experto.

#### **4. Componentes para crear un sistema de experto**

Un sistema de experto de manera general debe contar con los siguientes componentes según Claver, Gomzalez & Lopez (1995): Base de hechos, base de conocimientos, motor de inferencia, módulo de justificación e interfaz con el usuario.

##### **4.1 Base de hechos**

Este se refiere a la base de datos, en el caso de un sistema de experto para realizar inversiones a largo plazo, la base de datos estaría formada por todo el historial de la cotización de las acciones de un mercado determinado.

##### **4.2 Base de conocimientos**

Esta es la parte del saber hacer, generado por el conocimiento del experto, que es recogido por el ingeniero del conocimiento. En el caso de esta investigación en específico es el conocimiento y criterio que toma en cuenta el experto a la hora de decidir ¿Cuándo comprar? y ¿qué acción comprar?, más adelante se detallaran los criterios y parte de esta base de conocimiento.

##### **4.3 Motor de inferencia**

Según Claver, Gonzalez, & Lopez (Ob. Cit) “se trata de un programa capaz de razonar sobre la base de datos y la base de conocimientos con vistas a obtener una solución.” (p.27). Este motor de inferencia hace que el programa pueda vincular la base de datos (base de hechos) y el conocimiento del experto (base de conocimiento) para dar una solución acorde al problema que se le está presentando.

Este motor de inferencia de un sistema de experto, es la parte más importante de este, y también se podría presentar como la debilidad de los sistemas de expertos, esa vinculación entre ambas bases no es creativa como podría ser la del ser humano, es al contrario mecánica y va a depender del conocimiento y la base de datos, no dará soluciones nuevas ni aprenderá con el transcurso de nuevas experiencia, tal vez se tendría que indagar entrar en el mundo de la inteligencia artificial si se desea una solución creativa.

##### **4.4 Módulo de justificación**

Este como su nombre lo indica justifica la solución final, en este módulo se presenta como se llegó al resultado que dio el sistema de expertos.

#### **4.5 Interfaz con el usuario**

Esta es la parte con la que el usuario interactúa, este debe ser lo más intuitiva posible, que facilite al usuario la introducción de datos y lectura e interpretación de resultados. Los sistemas de expertos muy desarrollados pueden correr el riesgo de ser difíciles de utilizar por presentar interfaz poco amigable, en ese caso se podría perder los atributos que tiene el sistema de experto por lo difícil de su manejo, un sistema de experto ideal sería un equilibrio entre una interfaz de fácil uso y que pueda procesar gran cantidad de datos, dando soluciones fáciles de entender y aplicar.

Los sistemas de expertos pueden usar diferentes metodologías para la toma de decisiones, dependiendo del campo científico donde serán utilizados. En el caso de las ciencias sociales muy vinculadas a lo poco predecible del comportamiento humano seleccionar la metodología a seguir es complejo, pues no se presentan respuestas dicotómicas, ejemplo si o no, blanco o negro; al contrario entre extremos hay una gran cantidad de matices que tratan de representar la realidad y que hacen difícil el uso de un sistemas de experto para estos caso, por eso para crear un sistema de experto para la toma de decisiones en el mercado de capitales en esta investigación se plantea el uso de la lógica difusa, con el fin de abordar las diferentes aristas a tomar en cuenta para la inversión a largo plazo.

### **5. Lógica difusa y su aplicación en los mercados de capitales**

#### **5.1 Lógica difusa**

La lógica difusa permite dar respuesta a hechos que son complejos y difíciles de cuantificar. La definición de este término según Godínez, (2011):

“que en sus siglas en ingles FL “fuzzylogic”, fue concebido por Lotfi Zadeh, profesor de la Universidad de California en Berkley, y fue presentada no solamente como una metodología de control, sino además como un medio poderoso para procesar datos pertenecientes parcialmente a un conjunto de información, además estos datos pueden o no tener relación al conjunto citado Prototipo de sistema de experto en mercado de capitales” (p.3).

En ella se busca relacionar varias variables independientes con una dependiente, para así lograr obtener una estimación de un hecho determinado. La lógica difusa ha contribuido en el estudio de las ciencias sociales por su complejidad,

especialmente en lo poco previsible que es su objeto de estudio: el ser humano.

Para Jang & Gulley (2008):

“En los últimos años, el número y la variedad de usos de la lógica difusa han aumentado perceptiblemente. Los usos se extienden de productos de consumo tales como cámaras, videocámaras, lavadoras, y hornos microondas al control de proceso industrial, a la instrumentación médica y a los sistemas expertos en los negocios” (p. 26).

Aprovechando así las bondades de la FL, en esta investigación se plantearán las variables a tomar en cuenta para comprar una acción en el mercado de capitales. Se tomará como premisa que la compra de la acción es con fines de retenerla a largo plazo, y así obtener un rendimiento tanto por diferencial de los precios de compra y venta como por dividendos.

Las variables serán las explicadas por Graham (2004) en su libro el inversor inteligente, y estas alimentarán el sistema de experto que se quiere plantear.

## **5.2 Variables a tener en cuenta bajo la óptica de Benjamín Graham**

Benjamín Graham un reconocido profesor de Finanzas de los Estados Unidos de América, autor de varios libros de inversión en el mercado de capitales, realiza en su libro el inversor inteligente una especie de guía, en donde explica cuatro factores a tomar en cuenta para invertir (Graham, 2004). Estos factores serán los que se toman en cuenta como variables para comprar o no la acción en el sistema de experto. A continuación, se abordarán cada uno de ellos.

### **5.2.1 Valor de mercado vs. valor contable**

En este criterio se compara el valor que tiene la acción en el mercado (valor de mercado) y el valor contable, que se encuentra en el estado de situación de la empresa. Entonces el valor del mercado de la acción, es decir, su precio de cotización debe estar por debajo del valor contable, o en un máximo de 1.5 veces del valor contable. Esta variable busca filtrar aquellas acciones que están sobrevaloradas seguramente por efecto de la especulación de los mercados. Empresas grandes como Apple o facebook están valoradas hasta 6 veces por encima de su valor contable. Para aclararlo mejor se expone el siguiente ejemplo: si se sabe que un escritorio vale \$ 10,00 unidades monetarias, y se comercializa en \$60,00 Unidades monetarias, lógicamente no se compra ese escritorio que está sobrevalorado, a este tipo de acciones por lo general se les llama blue chip, y son

características de las empresas bien establecidas con reconocida trayectoria, que han repartido dividendos de manera constantes.

Se dirá que es imposible conseguir una empresa reconocida por debajo de su valor contable. Pues no es así, actualmente JP Morgan está cotizando a un 80,00% de su valor contable, otra empresa grande es Goldman Sachs Group, INC. Que cotiza también al 80,00% y si se flexibiliza en el criterio de búsqueda la empresa Travelers Companies cotiza a 1.3 veces su valor contable (Interactive brokers LLC., 2016).

Es importante destacar que estas empresas mencionadas no fueron escogidas al azar, además de pasar la norma del valor contable, estas empresas pertenecen al Down Jones Industrial Average, que es el índice que agrupa a las 30 mejores empresas de Wall Street. Esta variable sería cualificada de la siguiente manera en el sistema de experto:

- Valor del mercado menor al valor contable.
- Valor de mercado Mayor al valor contable pero aceptable: esta categoría en caso de que no supere el 1.5 del valor contable.
- Valor de mercado mayor al valor contable no aceptable: está en caso que sea mayor al 1.5 veces del valor contable.

### **5.2.2 Pago constante de dividendos**

Una empresa declara y paga dividendos cuando obtiene utilidades, y eso se da gracias al buen funcionamiento de la misma, por tal razón un indicador de que sea una buena empresa para invertir es que reparta dividendos constantemente. Según Atuve (2009) “El objetivo de toda política de dividendos es permitir la optimización de los recursos financieros, permitiendo la satisfacción de los accionistas comunes, en aras de ofertar en el mercado de valores, acciones competitivas” (p.154).

Para esta variable se tomará como lo indica Graham (2004) que la empresa haya repartido dividendos de manera ininterrumpida los últimos 10 años, pues una empresa que haya repartido dividendo en los altos y bajos del mercado de manera constante probablemente lo seguirá haciendo. Esta variable se mediría de la siguiente manera.

- Repartió dividendos de manera ininterrumpida durante los últimos 10 años.
- No repartió dividendos o lo hizo de manera esporádica durante los últimos 10 años.



### 5.2.3 Liquidez: activo circulante vs pasivo circulante

Otra variable a tener en cuenta para tomar la decisión de comprar o no una acción es revisar el estado de situación financiera, y determinar que el activo circulante por lo menos duplique el pasivo circulante, esto con la finalidad de revisar la capacidad de respuesta para pagar las obligaciones a corto plazo de la empresa.

Según Díaz Llanes (2010) “la liquidez La podríamos definir, y calcular, como la diferencia entre Activo Corriente (circulante o a corto plazo) y Pasivo Corriente (circulante o a corto plazo). Hay un consenso generalizado en considerar el corto plazo hasta 1 año.” En este caso se usará no la diferencia entre activo circulante y pasivo circulante sino su cociente.

Este criterio tiene relación con la variable anterior, – el pago constante de dividendos- pues así también se puede asegurar de alguna manera que el dividendo que se declare se pague. Esta variable se mide de la siguiente manera:

- El activo circulante si duplica el pasivo circulante.
- El activo circulante no duplica el pasivo circulante.
- El activo circulante es menor que el pasivo circulante.

### 5.2.4 Modelo de negocio de la empresa

A nivel mundial es insospechado los diversos fines sociales a los que se dedica las empresas, muchas con futuros promisorios y otras con futuros completamente desconocidos, pues no se sabe ni que es lo que realizan, esta variable fijada por Graham (2004) ha sido objeto de crítica por ser muy conservadora lo que imposibilita darles la oportunidad a empresas de sectores innovadores. Pero el autor argumenta que es una manera de invertir en empresas que sean sostenibles en el tiempo.

Según Barrios (2010) Se puede definir un modelo de negocios como “un conjunto complejo de rutinas interdependientes que se descubren, ajustan y matizan mediante la acción”, es decir, es el quehacer diario de la organización, es la manera en que generan sus principales ingresos.

En esta variable se toma en cuenta que tanto se conoce lo que realiza la empresa, si es fabricar carros, muy fácil se sabe que la empresa procesa materia prima y ensambla carros, por tanto, se conoce lo que hace, pero si se observa a simple vista una empresa como facebook ¿cómo genera ella sus ingresos?, ya en este caso no se explicaría tan fácil.

A pesar de esta variable ser muy subjetiva pues se dice que la idea es que se pueda explicar normal sin mayor esfuerzo como genera ingresos la empresa, es de importancia pues en la crisis del 2002 de las llamadas “puntocom” (.com) salvo a varios inversionistas de la quiebra por filtrar con esta variable su cartera de inversiones. No involucrarse en empresas en las que no se entiende como obtiene sus ingresos es el fundamento de este criterio. Esta variable sería medida de la siguiente manera:

- Entiendo como genera ingresos la organización.
- No entiendo como genera los ingresos

Estas cuatro variables son la propuesta para alimentar un sistema de experto que indique si comprar o no una acción. El ingeniero del conocimiento debería darle valores a cada variable de 0 a 1. Donde 1 sería la mejor opción y 0 la peor opción. La idea sería que el sistema de experto indique con valores igualmente de 0 a 1 si es recomendable o no la compra de la acción. Para que esto se dé, el sistema de experto debería estar alimentado de la información actualizada de las empresas que cotizan en la bolsa, podría ser utilizando alguna fuente de información rudimentaria como *google finance* u otra más sofisticada y costosa de un bróker especializado (Base de datos).

El inversionista solo debería colocar el símbolo en bolsa de la empresa que desea invertir en el sistema y este le daría el resultado. Y siendo más complejo podría pedirle al sistema que presente todas las empresas de un sector determinado que cumplen con las variables y este dé el resultado. Son innumerables los usos y el provecho que se le puede dar a este tipo de sistemas de expertos, destacando que es para inversiones a largo plazo y para perfiles de riesgo conservadores.

## Conclusiones

En este trabajo documental se planteó las variables a tomar en cuenta para tomar la decisión de comprar una acción, y que a través de la lógica difusa se pueda llevar a cabo un sistema de expertos que facilite la decisión del inversionista o del asesor de inversiones.

Esto es solo las bases para que un ingeniero del conocimiento pueda llevar a cabo la idea y se pueda medir en un prototipo de prueba el resultado, donde se tome en cuenta una muestra representativa de empresas de diferentes mercados mundiales.

Los sistemas de expertos han ayudado en muchas áreas del conocimiento, permitiendo el acceso al mismo de muchas personas optimizando los recursos, este podría ser una gran ventaja para las inversiones a largo plazo que generan bienestar sostenido a la sociedad.

El uso de los sistemas de expertos hace la toma de decisiones más objetiva, pero a la vez poco creativa, la ventaja por su objetividad es no entrar en el miedo en épocas de declive de la bolsa o en la euforia de compra en épocas de alza.

Este sistema de experto estaría tomando en cuenta criterios para la inversión de solo inversores conservadores y con objetivo a largo plazo y para invertir en renta variables (acciones).

## Referencias

- Abadía, J. A. (2002). Sistema de Expertos para la bolsa de valores. *ICESI*, 71-89.
- Altuve, J. (2009). *Herramientas modernas de administración financiera*. Mérida: Universidad de Los Andes.
- Barrios, M. (2010). Modelo de negocios. *Universidad Americana*, 11-26.
- Bolsa Mexicana de Valores. (20 de Agosto de 2016). *Bolsa Mexicana de Valores*. Obtenido de Bolsa Mexicana de Valores: <http://www.bmv.com.mx/>
- Claver, E., Gozalez, M. D., & Lopez, J. (1995). Sistemas de expertos: un concepto cercano a la empresa. *Dirección y Organización*, 13, 25-31.
- Díaz Llanes, M. (2010). El análisis de los estados contables en un entorno dinámico y gerencial de la empresa. *Universo Contábil*, 6(2), 121-140.
- Garay, U., & González, M. (2005). *Fundamentos de finanzas con aplicación al mercado venezolano*. Caracas: IESA.
- Godínez, R. (2011). Modelo de un sistema experto a partir de la aplicación de la lógica difusa, para ayudar en las decisiones bursátiles. *Revista Electrónica de Divulgación de la Investigación*, 1, 1-19.
- Graham, B. (2004). *El inversor inteligente*. Washington. D.C.: Deusto.
- Interactive brokers LLC. (20 de Agosto de 2016). *Interactive brokers*. Obtenido de Interactive brokers: [www.interactivebrokers.com](http://www.interactivebrokers.com)
- Jang, R., & Gulley, N. (2008). *Fuzzy Logic Toolbox User's Guide*. Parkway Natick. MA, USA: MathWorks.

Kozikowski, Z. (2007). *Matemáticas financieras, el valor del dinero en el tiempo*. Mexico D.F.: McGraw Hill Interamericana Editores.

# La discusión alrededor de la desigualdad como base para el progreso

The discussion about inequality as a basis for progress

Recibido: Septiembre 21 de 2016 - Evaluado: Diciembre 07 de 2016 - Aceptado: Enero 24 de 2017

Mario De Jesús Zambrano Miranda\*  
Jorge Raúl Ramírez Zambrano†

## Para citar este artículo / To cite this Article

Zambrano Miranda, M. D. J., Ramírez Zambrano, J. R., (Julio-Diciembre de 2017). La discusión alrededor de la desigualdad como base para el progreso. *Revista Gestión y Desarrollo Libre*, 2(4), (148-171).

## Resumen

El documento es una reflexión sobre la justificación conceptual e ideológica por parte de Milton Friedman y Frederick Hayek de la desigualdad como una condición para el progreso, pero además sus implicaciones éticas y la crítica humanista desde otras aristas.

**Palabras Clave:** Desigualdad, Mercado, Estado y Ética

## Abstract

The document is a reflection on the conceptual and ideological justification by Milton Friedman and Frederick Hayek inequality as a condition for progress, but also its ethical implications and humanist criticism from other perspectives.

**Key words:** Inequality, Market, State and Ethics

---

\* Docente investigador Universidad Libre Seccional Cúcuta. Economista, Lic. en Ciencias Sociales, Especialista en Gestión Pública y Magister en Gobierno y Políticas Públicas. Perteneció al grupo de investigación Competitividad y Sostenibilidad Para el Desarrollo.

† Docente investigador Universidad Libre Seccional Cúcuta. Economista, Lic. en Ciencias Sociales, Especialista en Gestión Pública y candidato a Magister (c) en Evaluación y Calidad de la Educación. Perteneció al grupo de investigación Competitividad y Sostenibilidad Para el Desarrollo.

## SUMARIO

INTRODUCCIÓN. - METODOLOGÍA. - ESQUEMA DE RESOLUCIÓN. - I. La sociedad, el mercado y la desigualdad en Milton Friedman. - 1. ¿Cómo está conformada la sociedad para Milton Friedman? - 2. El mercado. - 3. La desigualdad: un resultado natural y necesario - II. Frederick Hayek: su concepción del mercado y la sociedad. - 1. El orden social deseable. - 2. Los elegidos del mercado. - 3. El mito de la desigualdad. - III. Friedman y Hayek en una sola mirada. - IV. El capitalismo ¿un orden natural? - V. Crítica a las propuestas de Friedman y Hayek desde una perspectiva social. - 1. ¿Es la sociedad una suma de átomos? - 2. Mercado y Estado - 3. El mito de la desigualdad. - 4. Capitalismo: ¿la única opción? - CONCLUSIONES. - REFERENCIAS.

## Introducción

El documento es una reflexión a partir de la visión de sociedad, mercado y Estado desarrollada por dos de los autores más representativos de la economía en el siglo XX, y a la vez se plantea una crítica a esa visión desde perspectivas más humanistas. El documento está estructurado en dos partes, la primera es la concepción de sociedad, mercado, Estado y desigualdad de Milton Friedman y Frederick Hayek. Y una segunda parte donde autores como Amartya Sen son claves para criticar los postulados de estos economistas. La pregunta de esta reflexión, ¿es realmente la desigualdad una justificación para el progreso de la sociedad?

## Metodología

El documento es una reflexión académica, a partir de una revisión documental, a partir de información secundaria: revistas, libros, artículos etc. Es un análisis conceptual y crítico desde una narrativa híbrida. (economía, sociología y filosofía).

## Esquema de resolución

### 1. La sociedad, el mercado y la desigualdad en Milton Friedman

La historia de la humanidad es un proceso complejo, de un entramado de relaciones sociales, donde el trasegar de las ideas ha intentado comprender el mundo y buscar explicaciones verosímiles de hechos y formas de actuar, que se organizan en estructuras de pensamientos abstractas, pero que definen medios y objetivos reales y deseables para buscar una sociedad más “ordenada”. El pensamiento de

Friedman y Hayek es un tipo de doctrina e ideología<sup>‡</sup> que concibe una forma de organizar la sociedad y delimitar la función de cada una de las partes que la componen, pero, además, esta visión de la realidad sirve como instrumento justificador de la desigualdad económica. Veamos cómo Milton Friedman y Frederick Hayek justifican la desigualdad económica y la consideran una condición necesaria para el progreso material de la sociedad, pero además esos argumentos se convierten en los principios que rigen la “sociedad libre” (La Sociedad Capitalista).

### 1.1 ¿Cómo está conformada la sociedad para Milton Friedman?

Para el profesor de Chicago la única forma de organización social y económica necesaria para el progreso: es la capitalista. Desde una perspectiva liberal: unidades autónomas, que toman decisiones voluntarias siguiendo su propio interés para obtener el máximo beneficio. Esas unidades autónomas son sinónimo de empresas o individuos. Para Friedman “semejante sociedad es un número de familias independientes, una colección de Robinson Crusoe, por decirlo así”, es un sistema que él denomina “capitalismo competitivo” donde el espíritu de intercambio voluntario, la economía de libre empresa privada son elementos sustanciales de esta organización. Pero el pensador de Chicago va más lejos, el “capitalismo competitivo” se convierte en un fin en sí mismo, ya que es promotor de la libertad económica y este último es un medio para la obtención de las otras libertades, tal como lo expresa a continuación:

“El sistema económico juega un papel dual en la promoción de la libertad... el capitalismo competitivo, como el sistema más favorable a la libertad económica, es por esta razón un fin en sí mismo. En segundo lugar, la libertad económica es un medio para la libertad civil o política” (Friedman & Friedman, 1997).

La libertad económica aparece en el telón como un valor supremo, pero que es exclusiva de aquellos individuos que poseen poder adquisitivo, es el dinero o la capacidad de compra que permite la validación de “SER” del individuo y además la posibilidad de escoger, tal como afirma Friedman & Friedman:

“Una parte esencial de la libertad económica consiste en la facultad de escoger la manera en que vamos a utilizar nuestros ingresos, qué parte vamos a destinar para nuestros gastos y qué artículos vamos a

<sup>‡</sup> Entiéndase ideología como el “total de un sistema de pensamiento o conjunto coordinado de opiniones e ideas- que forman un armazón- o a un grupo de un nivel más alto de conceptos conexos destinados a lograr nociones más específicas y particulares, análisis, aplicaciones y conclusiones” Maurice Dobb, Teoría del Valor y de la distribución de Adam Smith. Ideología y teoría económica. Editorial Siglo XXI. 1979.

comprar, qué cantidad vamos a ahorrar y en qué forma, qué monto vamos a regalar y a quien” (Friedman & Friedman, 1997).

Para poder “SER” y vivir en la sociedad del “*capitalismo competitivo*” como afirma el profesor de Chicago “*basta con tener fondos*”, queda claro que la sociedad concebida por este autor es una suma de individuos, pero no toda clase de individuos, sólo aquellos con ingresos. Ahora asalta una pregunta: ¿Qué o quién puede hacer compatible los intereses de los individuos?, además, ¿de qué manera se regula esa sociedad?

## 1.2 El mercado

El mercado es el ente impersonal que compatibiliza los intereses de los individuos, es el mecanismo más eficiente (en el sentido paretiano), el más coherente con la productividad individual y la libertad económica, pero además es quien mejor asigna los recursos a través de los precios, logrando que los individuos “cooperen pacíficamente durante breves momentos, mientras que durante el resto del tiempo cada cual se ocupa de sus propios asuntos”(Friedman & Friedman, 1997), y esto se debe a las tres funciones que cumplen los precios en el mercado: transmiten información emitiendo señales a los agentes económicos, aportan estímulos o crean incentivos y distribuyen la renta de manera eficiente. Además el mercado se convierte en una herramienta para controlar el poder político del Estado y por ende un arma para defender la libertad económica, ya que en el mercado se expresan las preferencias de consumidores y productores, preferencias que son expresión libre, propias de una organización social descentralizada como lo es el mercado, que propicia la realización de las otras libertades que no pueden permitir la interferencia del Estado, ya que esta institución distorsiona los mecanismos de este ente impersonal trayendo consigo ineficiencia (más adelante se reforzará esta idea). Friedman afirma:

“La amenaza fundamental de un monarca, de un dictador, de un oligarca o de una momentánea mayoría... al sustraer la organización de la actividad económica del control de la autoridad política, el mercado elimina esta fuente de poder coercitivo. Le permite al poder económico ser un balance contra el poder político”<sup>§</sup>

Friedman elabora toda una concepción teórica para limitar las funciones del Estado, concediéndole únicamente las que Smith planteaba: protección de los

§ Friedman, Milton. Capitalismo y libertad. [www.neoliberalismo.com](http://www.neoliberalismo.com) Pág. 5.



derechos de propiedad, proteger a la nación contra la invasión extranjera, hacer justicia y realizar y conservar determinadas obras públicas, convirtiéndose en un estado gendarme. Su crítica contra el Estado no se queda únicamente en el plano económico, trasciende a lo social, atribuye la crisis de la familia a las políticas de “bienestar”; opina que la familia se ha debilitado, una de las desafortunadas consecuencias del paternalismo del Estado, ya que no permite, en el caso de los padres, asumir responsabilidades, esto significa que elimina los incentivos en los individuos de hacer su inversión en capital humano, asumir los costos y la rentabilidad esperada, aspecto que se niega, cuando el Estado elimina esos incentivos dadas las políticas de “bienestar”. Para Friedman, como vimos anteriormente, los precios son fundamentales para permitir el armonioso funcionamiento del mercado, por ello la reducción de la inflación se convierte en un objetivo para que en el “capitalismo competitivo” los recursos se asignen eficientemente. Friedman identifica cinco puntos clave en el análisis de la inflación: la inflación es un fenómeno monetario dado por un incremento mayor en la cantidad de dinero que el incremento de la producción, es el Estado quien determina la cantidad de dinero, el único remedio a la inflación es una desaceleración de la tasa de crecimiento de dinero, la inflación para desarrollarse necesita tiempo, por lo que los efectos de un cambio en la cantidad de dinero se demoran en verse y existen efectos desagradables secundarios e inevitables al eliminar la inflación.<sup>¶</sup>

Por eso, el monetarismo deja claro que el control de la inflación y la oferta monetaria son determinantes para el crecimiento del PIB, por lo tanto, la política fiscal no influye en la demanda agregada. Aquí se encuentra una limitación del Estado para su intervención en la economía, ya que dicha política es inocua para afectar el producto; además, Friedman se opone a la intervención del Estado en el mercado laboral, ya que los precios y los salarios son relativamente flexibles, los salarios nominales y reales se acomodan automáticamente por las fuerzas de la oferta y demanda de trabajo, es así que cualquier intervención del Estado fijando un salario mínimo que está por encima del salarios que equilibra el mercado laboral crea desempleo y por ende ineficiencia.\*\* El control de la inflación para que el mercado funcione eficientemente crea efectos secundarios e inevitables, ya que los resultados de las fuerzas de la oferta y la demanda son naturales, espontáneos y no pueden ser mediados por ningún artificio creado por el ser humano. En este caso: el Estado.

¶ Las negrillas son de los autores.

\*\* De aquí parte una visión que busca eliminar los Sindicatos, ya que a través de sus exigencias salariales distorsionan el mecanismo del mercado, y cuando presionan para un alza crean un desempleo voluntario, son culpables de tal situación, por eso la necesidad de disciplinar la mano de obra.

¿Cuál es el resultado inevitable del mercado? ¿Por qué no puede ser remediado? ¿Por qué es beneficioso para el progreso económico?

### 1.3 La desigualdad: un resultado natural y necesario

La desigualdad es un resultado natural del mercado, aún en el ideal de competencia perfecta. Si observamos en una representación gráfica, el equilibrio entre la oferta y la demanda, hay agentes económicos que no acceden al bien o servicio, porque están por debajo del precio de equilibrio.

“Inclusive un mercado ideal es perfectamente coherente con una gran desigualdad. Fuera de la caridad individual, no hay formas de eliminar esas desigualdades de riqueza que permanecerían inclusive en un mercado libre ideal” (Friedman, 1998).

Pero la desigualdad es necesaria para el crecimiento y progreso económico. El Estado no puede frenar las fuerzas que están atrincheradas en la esencia del mercado. Los individuos con poder adquisitivo hacen uso de la libertad económica mostrando sus preferencias y, además, labrando el camino del triunfo, y como en toda competencia hay ganadores y perdedores. Friedman afirma:

“La vida no es equitativa, la creencia de que el estado puede rectificar **lo que la naturaleza ha producido** resulta tentadora. Pero también es importante que reconozcamos en qué gran medida nos beneficiamos de esa falta de equidad que deploramos”(Friedman & Friedman, 1997).

Friedman considera el concepto de equidad como vacío y además peligroso, para aquellos que, en su nombre, buscan redistribuir el ingreso en partes iguales (lo que él denomina igualdad de resultados), y se pregunta “¿quién determina lo que es equitativo? (...) si todos tienen participaciones equitativas, -alguien o algún grupo tendrá que determinar qué participaciones son equitativas- y ser capaces de imponer su decisión a otros” (citado por Beyer1995), al existir un ente que determine dicha asignación, violenta de libertad expresada en el mercado y por lo tanto elimina el incentivo que produce la desigualdad y la incertidumbre de participar en él; ya que la única igualdad aceptada por este autor es la de oportunidades, que se traduce en una garantía en el punto de partida, mas no en el punto de llegada, que es un resultado desigual, lo más capaces y talentosos, son los victoriosos, en este sentido la desigualdad es un incentivo para competir y ganar, porque si se supiese de antemano el resultado de la competición, debido a una intervención benevolente, se pierde el incentivo de participar. El maestro

Friedman lo expresa en una analogía interesante “consideremos un grupo de individuos que inicialmente posee recursos por igual monto y que aceptar ingresar en una lotería con premios desiguales. La distribución inequitativa de ingresos resultante es indispensable para permitir a estos individuos sacar el máximo provecho de su igualdad inicial” (citado por Beyer, 1995, p. 473). La miseria y la pobreza son resultado de azar y de elecciones individuales. El mercado garantiza la libertad de aprovechar los recursos que están a disposición de los individuos mientras no afecte la libertad de escoger de otros, pero el mercado no garantiza que tendrá los mismos que el otro, “los recursos que pueden tener reflejan en gran medida los accidentes de nacimientos, herencia previa, buena o mala fortuna” (Friedman, 1998) o también la “libertad de hambre de morir”, estos dos aspectos: el natural e individual determinan el destino de los individuos, el profesor Friedman afirma:

“la cantidad de uno y otros recursos que posee cada uno de nosotros es en parte resultado del azar, y en parte de nuestra propia elección o de la ajena. El azar determina nuestros genes y, a través de ellos, afecta nuestras capacidades físicas y mentales. El azar señala (...) el contexto cultural en que nacemos y, consecuentemente, nuestras oportunidades para desarrollar nuestra capacidad física y mental. El azar fija igualmente otros recursos que podemos heredar de nuestros padres (...) la decisión personal desempeña un importante papel” (citado por Sarmiento Anzola, 1997, p. 23).

Para Friedman, la única sociedad real y deseable es el capitalismo, fin último y necesario para el desarrollo de la libertad económica y por ende de otras libertades. El mercado es la institución más importante capaz de hacer compatible los intereses individuales, sus resultados son espontáneos, naturales e irremediables, además, la visión insnatural en el profesor de Chicago sale a relucir cuando el Estado, artificio creado por el hombre, es impotente para frenar la desigualdad, y por último la pobreza es un problema de la lotería de la vida y de elección individual.

## **2. Frederick Hayek: su concepción del mercado y la sociedad**

### **2.1 El orden social deseable**

Para Hayek, la sociedad es un conjunto de individuos que interactúan basándose en la capacidad aislada de cada uno. Un individuo determinado por sus pasiones, guiado por su interés personal, circunscrito en la sociedad libre, el

mundo capitalista, un orden social deseable para alcanzar el progreso económico. Por esta razón Hayek se compromete hacer la cruzada ideológica que permita desterrar de la sociedad esas ideas basadas en mundos perfectos, paradisíacos y defender a ultranza los valores que han permitido el funcionamiento exitoso de la sociedad capitalista:

“Los dirigentes intelectuales de Occidente se han caracterizado largamente por la desilusión frente a sus principios, el menosprecio de sus logros y la excesiva preocupación de crear mundos mejores... ... para triunfar en la gran **contienda ideológica** es preciso que nos percatemos precisamente **cuál es nuestro credo**, poner claro en nuestras propias mentes lo que queremos preservar y lo que debemos evitar” (Hayek, 1998).

Para que esta contienda sea ganada, la libertad económica es una condición necesaria. Para Hayek esta significa ausencia de coacción y también portadora del progreso económico, acicate que hizo al mundo occidental la muestra de mayor evolución material, cuestión que les recrimina a los intelectuales de Occidente. “Hemos abandonado aquella libertad en materia económica sin la cual jamás existió en el pasado libertad, personal y política” (Hayek 1998). La esfera individual es inviolable, la coacción que se ejerce sobre el individuo en el espectro social debe ser reducida al mínimo, es decir, se defiende la autonomía del individuo frente al poder arbitrario de los demás.

Aparece un interrogante: ¿Cómo puede la libertad económica convertirse en “combustible” necesario para el progreso? y, ¿Cómo el mercado contribuye para este resultado?

## 2.2 Los elegidos del mercado

El progreso económico se debe en parte a la capacidad individual, a los amantes del riesgo y la incertidumbre, un subjetivismo progresista que se refleja en el mercado. El individuo es el artista invitado a esta obra, un solipista aventurero, máxima expresión de decisión u acción que determina el progreso de cualquier sociedad, concibiendo esta como una competencia donde los más hábiles y con capacidad de adaptación pueden sobrevivir. Hayek extrapola el concepto de competencia y adaptabilidad de las ciencias naturales al campo de la sociedad en general. Los mejores llegan a la meta, son los egoístas que siguiendo su interés y haciendo uso eficaz de su libertad se convierten en la piedra angular de las dinámicas transformadoras de la sociedad. Los perdedores de la trama capitalista

quedan eclipsados por las sombras de la derrota y, no les queda otra cosa que emular a los victoriosos; este resultado desigual se convierte en un incentivo. Para Hayek, la libertad es sinónimo de lo imprevisible e impronosticable, y es aquí donde el profesor de la escuela de Austria emprende una argumentación sobre el progreso material y espiritual de Occidente, que no es obra de la razón humana como cuerpo teórico y explicativo de la totalidad, sino de fuerzas espontáneas, pero sobre todo individuales no coordinadas por ninguna institución humana.

“Aunque ello sea humillar la soberbia humana, debemos reconocer que el desarrollo e incluso la conservación de la civilización depende en gran medida de que ocurran casualidades. Tales casualidades tienen lugar en virtud de la combinación de conocimientos y actitudes, habilidades y hábitos adquiridos por los individuos y también cuando hombres cualificados se enfrentan con especial circunstancia para lo que están preparados” (Hayek, 1998, p. 16).

Queda claro que son los esfuerzos individuales los que producen el progreso, pero como el resultado del uso de la libertad no se puede predecir entonces el “outcome” de las fuerzas espontáneas producen situaciones indeseables para los derrotados de la exigente competencia, pero se convierte en el premio de los triunfadores, que se transforman en la luz de los que quieren convertirse en victoriosos... Hayek afirma:

“Desde luego es evidente que, tanto en la vida social como en la individual, no suelen producirse los eventos favorables... implican riesgos deliberadamente aceptados, la posible desgracia de individuos y grupos que son tan meritosos como otros que prosperan, la alternativa de graves fracasos o retroceso... Todo lo que podemos hacer es aumentar las posibilidades de que alguna especial pléyade de circunstancias y dotes individuales se traduzcan en la creación de un instrumento nuevo o en la mejora de uno viejo, e incrementar las posibilidades de que tales innovaciones lleguen a ser rápidamente conocidas por lo que pueden obtener ventajas de ella” (Hayek, 1998, 48).

Esta libertad e incertidumbre se expresa en el ente que regula la sociedad: el mercado. Pero en este autor juega un papel trascendental el proceso innovador que se genera allí (mercado). Las innovaciones y las ventajas que se obtengan de ellas son premiadas en el mercado, pero como ya es sabido, son pocos los escogi-

dos que agitan las banderas de la victoria y el beneficio. Según Hayek, “Las cosas que la mayoría del pueblo desea, solo las obtienen unos pocos y únicamente es posible hacerlas accesibles a todos mediante mayores progresos” (Hayek, 1998). Esto también dice que la desigualdad como resultado es necesaria porque sin ella el progreso no se daría. Es un perpetuo problema “positivo”, un mal imperativo para la sociedad capitalista.

“El rápido progreso económico con que contamos parece ser en gran medida el resultado de la desigualdad y resultaría imposible sin ella” (Hayek, 1998, p. 48).

Entonces las elecciones y decisiones de los elegidos del mercado se convierten en las directrices, no únicamente de la esfera económica, sino de toda la urdimbre social, todo gusto, bien, mercancía, deseo, necesidad, etc., debe pasar por el filtro de los ganadores para que luego la “masa” puedan disfrutarlos. Hayek afirma:

“En principio, un nuevo bien o mercancía, antes de llegar a ser una necesidad pública y formar parte de las necesidades de la vida, constituye generalmente el capricho de unos pocos elegidos, los lujos de hoy son las necesidades del mañana” (Hayek, 1998, p. 62).

El pensador austriaco plantea que las masas, en los próximos años, estarán guiadas por los puntos de vista quienes se encuentran en situación de privilegio de disfrutar los bienes producidos por el sistema, además el bienestar relativo de los pobres en la actualidad se debe a las desigualdades pasadas. Esto plantea también un cambio en la escala de valores de la sociedad, valore que serán introducidos por pocos individuos. Una de las características de la sociedad libre es que los fines del hombre sean abiertos, “que puedan surgir nuevos fines, productos de un esfuerzo consciente debido al principio a unos pocos individuos y que con el tiempo llegarán a ser los fines de la mayoría” (Hayek, 1998). Pero Hayek va más allá, plantea una crítica a cualquier teoría colectivista que pretenda enarbolar valores, ya que esto conducirá a la servidumbre y decadencia al menospreciar las incesantes “fuerzas” individuales. Para esto dice:

“Sin embargo, no podemos, razonablemente, dudar que esos valores son creados y alterados por las fuerzas evolucionistas que han producido nuestra inteligencia. Todo lo que podemos saber es que la última decisión acerca de lo bueno o malo no será hecha por un discernimiento humano individual, sino por la decadencia de los gru-

pos que se hayan adherido a las creencias «equivocadas» (Hayek, 1998, p. 49).

Hayek, al igual que Friedman, cree que la desigualdad es un resultado natural del mercado, es el respeto irrestricto al orden espontáneo, que no es una construcción humana planificada. Los esfuerzos de los individuos están jalonados por sus puntos de vista propios acerca de las posibilidades alternativas, probabilidades y oportunidades. “Nadie que concurren el mercado puede esperar obtener un resultado predeterminado, pues en el mercado el riesgo es inherente a él” (Hayek, 1998), entonces, ser pobre, perdedor o miserable es un resultado de la elección individual, ha participado en la competencia, donde no hay certeza que va a suceder, la incertidumbre es inherente a la libertad de elegir, que implica responsabilidad, los malogrados son culpables de su situación. Hayek afirma:

“Es indudable que ser libre puede significar morir de hambre... el vagabundo que carece de dinero y que vive precariamente, gracias a una constante improvisación. Es ciertamente más libre que el soldado que cumple el servicio militar forzoso, dotado de seguridad, de relativo bienestar” (Hayek, 1998, p. 64).

### 3. Friedman y Hayek en una sola mirada

Ambos autores configuran un conjunto de ideas que buscan defender el sistema capitalista, y parten de observar el fenómeno del mercado de balcones distintos, pero complementarios. El profesor Friedman se preocupa por la asignación de recursos y el papel que juegan los precios, y en el maestro Hayek es la capacidad inventiva del mercado; podemos enumerar cuatro puntos comunes según el profesor Sarmiento Anzola<sup>††</sup>.

- **Una ética:** cada individuo es considerado como un fin en sí mismo. La búsqueda del interés privado conduce a un mayor bienestar material, personal y de la sociedad.
- **Una antropología:** el ser humano está determinado por pasiones y obedece al igual que la sociedad a leyes naturales. Ni el Estado puede transformar a voluntad la realidad. La racionalidad se equipara a la acción egoísta, el individuo es un hombre económico racional y toda la humanidad es tan racional como él.

<sup>††</sup> Parte de los puntos mencionados son del documento “Al final de la utopía”: Libertad y equidad en tiempos neoliberales” de Libardo Sarmiento A. de la revista Foro.

- **La historia como evolución:** la supervivencia del más apto es una regla. La no intervención del Estado, la libre competencia, el mercado y la búsqueda del provecho individual son los únicos mecanismos que garantizan el desarrollo humano.
- **Una sola fe: el mercado:** el sistema de mercado no únicamente un medio para el intercambio de productos, sino que constituye el mecanismo destinado a sostener y mantener toda la sociedad.

Además de las mencionadas por el Profesor Sarmiento Anzola (1996), agregaría los siguientes:

- **Desigualdad:** producto espontáneo de las fuerzas del mercado, pero también condición necesaria para el progreso. Ya que los ganadores de la competencia en este caso: Los ricos, cumplen una función útil a la sociedad, al comprar y gastar parte de su riqueza, porque sus inversiones generan empleo, provocan la admiración y emulaciones de los demás, creando incentivos para el trabajo y el ahorro, promueven la cultura, estableciendo una serie de valores que deben ser imitados para la sociedad. El ahorro del rico proporciona capital en la economía. Los estímulos que suministra las diferencias de salarios incitan al esfuerzo productivo, el atractivo de mayores ingresos es un aliciente para la facultad inventiva, la innovación y el progreso técnico.
- **Igualdad de oportunidades:** debemos tener en cuenta que la única igualdad aceptada para esos autores es la “igualdad de oportunidades”. Según Friedman “no debe ponerse obstáculos arbitrarios a las personas para obtener posiciones acordes a su talento” (Friedman, 1998). La igualdad de oportunidades se resume en una garantía legal, principio de no discriminación (igualdad ante la ley).

#### 4. El capitalismo ¿un orden natural?

El capitalismo es la única organización social y económica que ha demostrado ser la mejor opción, ha triunfado gracias a un orden natural. Hayek afirma que “por primera vez se demostró la existencia de un orden evidente que no era resultado del plan de la inteligencia humana... sino que proviene de la evolución adaptable” (Hayek, 1998), entonces el capitalismo emerge como el único camino, sustentado por una doctrina liberal y teoría económica ortodoxa que fundamenta sus conceptos más importantes: el individuo, el mercado, la desigualdad, etc.;



amparado en un ropaje científico. Se convierte en un concierto de validación y justificación del sistema capitalista, llevando una comprensión del mundo de aceptabilidad del “nuevo orden”, que se transforma, relaciona y se reproduce en los imaginarios sociales, “legitimándose” como poderosa omnipotencia, desde lo ideológico, teórico y hasta las prácticas de la vida cotidiana.

¿Ha llegado a su victoria el sistema capitalista con su ideología? Parafraseando a Huxley: “El destino habitual de las nuevas verdades es comenzar siendo herejías y terminar siendo supersticiones” (citado por Sen, 1998),

## **5. Crítica a las propuestas de Friedman y Hayek desde una perspectiva social**

Las diferencias teóricas e ideológicas son elementos importantes en el seno de las Ciencias Sociales, es importante debatir las consecuencias de los modelos sociales que buscan ordenar la acción de la humanidad en sistemas deseables y “legítimos”. Dichos modelos sobrepasan los linderos de la mera especulación académica y se encadenan a las estructuras de relaciones complejas y reales. Tal es el caso de los postulados de Milton Friedman y Frederick Hayek, quienes conforman un conjunto de ideas que buscan imponer un tipo de realidad que se muestra como verdadero y único. Estos modelos sociales obvian los contextos históricos y se convierten muchas veces en una perorata que defienden el poder dominante, con consecuencias en la urdimbre social, convirtiéndola en relaciones anudadas por valores inanes y recreando imaginarios fatalistas, invisibilizando así los valores necesarios para cualquier tipo de sociedad que deba ser justa<sup>‡‡</sup>.

### **5.1 ¿Es la sociedad una suma de átomos?**

Pensar que el individuo es una isla aparte que sigue sus pasiones e instintos y busca maximizar su utilidad o beneficio, es una concepción ahistórica y que niega la cultura y la política. El ser humano “en el sentido más literal un animal político, no solamente un animal social sino un animal que sólo se individualiza en la sociedad”.<sup>§§</sup> Toda organización social moldea un estereotipo de individuo, una forma de individualidad, producto no del azar o de “fuerzas naturales” sino de procesos históricos. El ser humano en su evolución material y espiritual creó utensilios y herramientas, productos culturales, pero además, ese desarrollo fue

<sup>‡‡</sup> Leer el primer capítulo del libro el mito de la modernidad del profesor Héctor Fernando López, editorial Horfe.

<sup>§§</sup> Carlos Marx, Introducción a los elementos. Editorial Sg. XXI. p. 4.

creando sistemas más complejos donde el ser humano fue partícipe, al estar inmerso hace parte de la sociedad, de la cultura y éstas a su vez influyen en la conducta, la forma de pensar, entender y actuar en la sociedad, en la relación consigo mismo, la naturaleza, los fines y propósitos que se plantean con los demás (la vida en comunidad) teniendo como redes de comunicación, valores, simbologías, significaciones, prácticas, normas, creencias, hábitos, etc., que no solo responden a la generalización del egoísmo o al cálculo racional. Observar la sociedad y el individuo desde visiones ahistóricas es desconocer la existencia de grupos sociales y su interrelación con las estructuras institucionales y el marco sistemático de la totalidad donde se inscriben las relaciones humanas y el devenir histórico mismo. Los individuos son con la sociedad, y ella es con el individuo, no son entidades separadas ni independientes. Es imposible concebir la sociedad sin el rico mundo de la otredad, sin el reconocimiento del otro como un “igual” diferente a “mi”, así, el egoísmo es una manifestación frente al otro, tal como dice Puyol (1998): “el individualismo egoísta no es más que una manifestación cultural de sociabilidad en la que resulta la autonomía y la identidad como una forma de mostrarse al otro”

La verdad es que es imposible ser egoísta si no hay con quién serlo, y para conformar la personalidad y la autonomía del “ser” es imperativo la socialización con el otro. Pero hay algo más preocupante en la propuesta de estos autores, y es la forma como imponen un valor introduciéndolo como supremo y máximo premio a obtener: la libertad económica, sine qua non del sistema capitalista y, además, la supeditación de los otros valores; en el caso de Friedman, es la capacidad de participar en el mercado, a través del poder adquisitivo de consumidores y productores que limitan el poder del Estado y les permite obtener y defender otros valores. Por el lado de Hayek, es la confusa relación de las libertades económicas, individuales, políticas y su traslado mecánico al contexto actual, asumiendo una defensa de la libertad individual, como sinónimo de libertad civil, política y económica para la limitación del poder del Estado, dejando a un lado el sentido histórico-revolucionario donde surgió. Esta confusa similitud de libertades significa la defensa de cualquier ataque a las bondades del mecanismo del mercado y por ende al capitalismo.

Pensar que los valores están en una competencia, es una estupidez, tal como afirma Puyol (1998): “el deseo de identificar el valor supremo que somete a los demás es más propio del fanatismo que la cordura”, los valores son moral y éticamente necesarios, no existe una competición que otorgue medallas al mejor,

hacen parte del entramado social, de las convenciones humanas y no pueden caer en el fanatismo. En el mundo capitalista los valores deben ser: codicia, ganancia y utilidad. La libertad, en todas sus manifestaciones y la igualdad son complementarios; imaginemos una sociedad donde solo exista la libertad, los dotados y talentosos regocijados de premios y privilegios y el resto dominada y sometida; por otro lado, imaginemos una sociedad donde sólo exista la igualdad ( en un sentido literal), sería la negación de la autonomía, de la diversidad y variedad, por eso, “libertad sin igualdad es un privilegio y una injusticia, e igualdad sin libertad es esclavitud y brutalidad” (Sarmiento Anzola, 1996).

## 5.2 Mercado y Estado

Presentar el mercado como un concepto cohesionador de toda la sociedad y de las relaciones que se inscriben en ella es un abuso de la mala ideología, de la promesa del liberalismo económico, ya que desconocen el papel que juegan otras instituciones sociales en el devenir histórico de la humanidad, la propuesta de la doctrina liberal en todas sus vertientes se ha convertido en una anamorfosis irónica que ha producido todo lo contrario de lo que prometió. El mercado ha profundizado las desigualdades y no ha dado respuesta a las necesidades más apremiantes de la sociedad.

En la noción de mercado de Friedman y Hayek, hay varios elementos que son incoherentes con una sociedad justa; por un lado, la visión de un orden espontáneo producto de las fuerzas del mercado, guarda en su esencia una perspectiva ahistórica y además la defensa del estatus quo. Una “ley” natural es anular la acción y trascendencia del hombre en su destino y, por ende, en el devenir de la sociedad. Implícitamente se encuentra un pesimismo frente a las fuerzas volitivas que encarnan las acciones colectivas orientadas a transformar la estructura social, esa noción busca adormecer cualquier tipo de emancipación, tal como afirma Sarmiento Anzola (1996) “es un antropologismo pesimista, esto es la capacidad humana de intervenir en la historia, de una forma consciente y organizada con metas sociales”. Por otro lado, la noción de un mercado que se autorregula y equilibra no únicamente inhibe toda posibilidad de cambio por voluntad humana, sino que eleva en la cúspide lo eminentemente económico subordinado a los aspectos sociales, separando estas dos esferas y trayendo consigo prioridades en las políticas (sociales y económicas) como lo afirma Bustelo (1999, p. 81) “con la “liberación del mercado” a su propia dinámica, se establece la separación entre economía y sociedad que es la base de toda amoralidad, al dividir en forma simul-

tánea el proceso de acumulación por un lado, y el de la prioridad moral y humana de las persona por otro... la “distinción” entre política económica y la política social como dos procesos autónomos y no simultáneos. También se afirma la idea de que la primera (la economía) tiene una primacía sobre la segunda (la sociedad) que es posterior y subordinado a la primera”.

El mercado por sí solo no da fe de todo el funcionamiento de la sociedad y creer que los resultados que produce son beneficiosos sin comprobarlo es propio del dogmatismo. El mercado no es bueno per se, sólo se puede considerar benéfico cuando se comprueba consecuencialmente, en positivo, que es bueno. De otra forma, el mercado se vuelve teológico.<sup>¶¶</sup> Para la creación del mismo mercado es necesario la relación e intervención de otras instituciones. La mera existencia de mercados organizados presupone una injerencia del Estado en la economía (Bahaduri, 1990), por ejemplo, la infraestructura básica, las reglas de juego, todo el marco institucional etc. El mercado idealizado por la teoría económica ortodoxa y defendida por Friedman y Hayek es un concepto abstracto muy particular. El modelo de competencia perfecta solo existe en los manuales de economía, pero, aun así, se convierte en la luz que guía las políticas económicas de muchas sociedades, desconociendo contextos tan disímiles que no llenan los requisitos exigidos por dicha idealización. (Información imperfecta, trabas a la entrada y salida, problemas estructurales de pobreza, etc.). Es claro ver, por ejemplo, la influencia de Friedman y su teoría de los precios como mecanismo que armoniza el mercado, a través del control de la inflación como objetivo de la política económica de una sociedad, a costa de una gran desigualdad, utilizando conceptos como la tasa natural de desempleo, esto se traduce que un grueso de la población está privado de ingresos y, además un ejército de reserva que puede presionar a la baja de los salarios reales. El mercado sólo refleja las preferencias de los agentes que posean libertad económica, capacidad de compra, los pobres excluidos no pueden participar, de nada sirve proteger una libertad que pocos tienen derecho a ejercer. La libertad económica primero hay que crearla para luego defenderla; pero, ¿Cómo se puede crear? El Estado es una de las muchas instituciones sociales que propicien el respeto a los derechos de primero, segunda y tercera generación, no únicamente en el plano formal, sino también sustancial, también es necesario la acción de otras instituciones, por ejemplo, la sociedad civil que exija y se empodere de los procesos y dinámicas sociales.

El Estado se necesita para que intervenga cuando el mercado falla, ya que en el mundo real no son excepciones dichas fallas, sino las regularidades del

---

¶¶ Luis Carlos Valenzuela y Alejandro Arragoces. Revista Economía Internacional, 6(10), Primer Semestre 2004, p. 247.

sistema económico capitalista (asimetría en la información, bienes públicos, externalidades y competencia imperfecta), es así, que reducir el concepto de libertades económicas a la ausencia de intervención del Estado en los mercados es desconocer la naturaleza institucional de dicha intervención y la economía política que explica los complejos equilibrios y desequilibrios económicos y sociales. Pero el Estado no es neutral, siempre favorece a grupos sociales en el mundo real, los monopolios no determinan únicamente su beneficio a través de la regla de los manuales de economía (precio mayor a los costos marginales = ingreso marginal), sino a través de las presiones al Estado, que por medio de las políticas económicas acrecientan las utilidades de los empresarios. El problema de los mercados son problemas de acción humana, no de optimización matemática (Dugger, 1998) por eso el Estado refleja muchas veces, no la voz de la mayoría, sino la de una minoría organizada y con poder que influye en los objetivos y los instrumentos utilizados para beneficiarlos.

De ahí, que la concepción de mercado de los apologistas terminan favoreciendo a los que más tienen poder, por ejemplo, si se busca incentivar la economía para el crecimiento y se toma la variable inversión (como ha sido habitual en los países latinoamericanos), el Estado muestra su sesgo ideológico y todo el “combustible” económico se encamina a aumentar la utilidad de los empresarios con distintas medidas (reformas laborales laxas, reformas tributarias regresivas, subsidios a las empresas, políticas monetarias y cambiarias que crean un entorno favorable a las ganancias de los empresarios), que hacen del Estado y el mercado instituciones inequitativas. La desigualdad es un problema que no puede ser tolerado por ninguna sociedad. Los resultados del mercado pueden ser remediados; el Estado debe intervenir para establecer una estabilidad jurídica que favorezca a todos y no a unos pocos, con normas y reglas de juego claras e incluyentes, soportadas por instituciones transparentes, con políticas que tengan en cuenta un amplio espectro de la sociedad (mejoras en el salario real, seguridad social, capacitación continua para mejora la productividad, una política fiscal progresiva, reformas sociales que permitan el acceso gratuito a la educación en todas sus etapas, la democratización de la tierra, el acceso al crédito, etc.), no se trata de satanizar el mercado, ya que es una institución necesaria, sino entender qué tipo de mercado es, cuál es su comportamiento e incidencia en un contexto social determinado.

Los agentes que hace parte de una sociedad deben empoderarse del proceso y construcción de una sociedad más justa, guiados por valores éticos relevantes y deseables. Deben escoger cuáles son sus objetivos, cuáles son los

instrumentos para lograrlos, cuáles sus costos, pero deben partir de un consenso de los asociados que no únicamente se manifieste a través del voto, ya que las sociedades otorgan legitimidad a través de él, y muchas veces la otorgan en casos donde se encuentran nublados por las turbulencias sociales, económicas y políticas, aceptando propuestas que van en detrimento del bienestar y desarrollo general. Esta legitimidad no es verdadera moralmente, ya que no es la expresión de la autodeterminación y autorreflexión de una sociedad libre en su máxima expresión, por eso el mercado, el Estado y todas las instituciones deben dar cuenta del verdadero objetivo y sentir social. Esto lleva a preguntarse ¿la desigualdad es la condición necesaria para el crecimiento? ¿El sacrificio humano es un imperativo para a largo plazo beber las mieles del progreso?

### **5.3 El mito de la desigualdad**

La desigualdad se entiende como la “división sistemática de los miembros de una sociedad en grupos separados para beneficio de un grupo en perjuicio de los demás” (Dugger, 1998) entonces la desigualdad no es una inversión en productividad futura, es un vicio. Además no es el resultado de una “ley natural” o de una espontaneidad cósmica, la desigualdad es “sistemática, no fortuita... no individual, sino una acción colectiva”(Dugger, 1998) históricamente constituida y de la mano con la evolución misma del sistema capitalista que justifica instituciones y formas de pensar. Por lo tanto, la desigualdad económica no es “una inversión social racional en el crecimiento” ya que de racional no tiene nada. Un futuro “promisorio” que se sustenta en la desgracia humana, de los excluidos, es una ideológica anclada en un paroxismo desenfrenado de acumulación de riqueza. “Es una enfermedad social y mental contagiosa, la desigualdad es una ‘locura’ motivada por el poder, que produce intolerancia, ensimismamiento, auto engaño y se convierte en un mito permisivo” (Dugger, 1998).

Estos mitos contribuyen a confirmar y justificar las creencias de que unos deben estar donde están porque es un orden natural, solo para que la desigualdad se convierta en una ventajosa herramienta de acumulación de capital, la productividad, el ahorro, etc. Esto no es deseable para una sociedad, ya que castra a un grupo de la población en el presente para supuestamente un mejor futuro, donde al llegar al crecimiento habrá un efecto “derrame” que se filtrará a los pobres. Esta falacia cae una indeterminación temporal y además es una posición moralmente sancionable, ya que acarrea problemas muy graves tal como afirma Richard Wilkson:

“La desigualdad implica unos costes psicológicos y emocionales que dañan el tejido social, destruyen las relaciones de confianza y minan nuestra capacidad para simpatizar con los demás... en la sociedad (occidentales) que siguen un estilo de vida. Se sabe que los factores psicosociales son determinantes en el estado de salud; por ejemplo la salud empeora sustancialmente desde el momento en que se enuncian despidos laborales y mantienen su declinación de la preocupación por el futuro... las deficiencias de salud no sólo son consecuencia de una mala calidad de vivienda o dieta, las ansiedades crónicas, el aumento de los niveles de hormona estresante... debilidad en los sistemas inmunitarios son mucho más comunes en la población que ocupa la escala social baja”(Puyol, 1998, p. 77).

En la literatura económica han aparecido nuevas perspectivas que han incluido elementos éticos que le han dado un sentido humanista. Dentro de esas visiones, la propuesta del Nobel Amartya Sen ha calado en los círculos académicos rescatando la importancia de la ética en la ciencia económica; es así, como este autor elabora toda una crítica a los postulados utilitaristas que yacen en la prosa neoclásica; pero además presenta y defiende el concepto de libertad en un sentido más amplio, ya que este concepto no queda reducido a libertad económica, sino a un amplio espectro de libertades que él denomina: libertades políticas, los servicios económicos, las oportunidades sociales, las garantías de transparencia, y la seguridad protectora; y además muestra las interconexiones entre ellas, y como se refuerzan mutuamente gracias a las interrelaciones y complementaciones institucionales (mercado, Estado, sociedad civil). De esta manera su visión de progreso y desarrollo es una propuesta que incluye la calidad de vida de las personas, sus capacidades y realizaciones, ya que el progreso económico deja de ser un fin y se convierte en un instrumento más, por ello, para Sen la libertad de los individuos es de vital importancia para el desarrollo, por dos razones: la primera la denomina la razón de la evaluación: esta analiza, comprende y evalúa el progreso en función del aumento que hayan experimentado las libertades y la segunda es la razón de la eficacia: esta dice que el desarrollo depende de la libre agencia de los individuos, es así, que la libertad es el medio y el fin, lo que Sen llama “El papel constitutivo y el papel instrumental de la libertad” (Sen, 1998).

Queda claro que para Sen la piedra angular del progreso y el desarrollo es el ser humano, por eso critica aquellas teorías que buscan sacrificar el “bienestar” presente en función de un efecto “derrame” en el futuro. Sen nos dice: “La teoría



de la “explosión de la acumulación” adolece de ciertos defectos, relacionados principalmente con el relativo desinterés hacia el bienestar y la calidad de vida del presente y del futuro inmediato. En este sentido, no puede eludirse el gravísimo problema de la pobreza, aun cuando exista la posibilidad de proporcionar mayores beneficios a una generación futura más prospera” (Sen, 1998, p. 81). Sen argumenta que cambiar el papel del progreso, ya no centrado en el crecimiento de riqueza material, sino en las capacidades y realizaciones humanas, transforma la forma de abordar el problema de la pobreza y la desigualdad social, que implicaría un giro importantísimo en las políticas económicas y sociales.

El maestro Sen afirma: “La trascendencia de los recursos humanos (y el papel del capital humano) transforma necesariamente la naturaleza del problema de las compensaciones intertemporales de bienestar, cuando partimos de un modelo que predica la división de la producción nacional en consumo e inversión y, de acuerdo con esta fórmula el bienestar se define con base en el consumo, mientras que el crecimiento con base en la inversión, aparece el conflicto básico entre bienestar presente y futuro... Debemos plantear nuevas fórmulas que tengan en cuenta la correlación entre productividad económica y educación, atención en salud, alimentación y otros aspectos similares. Por consiguiente, debemos apartarnos de la dicotomía de las decisiones difíciles, en la que se basó la literatura sobre el crecimiento óptimo” (Sen, 1998).

En este orden de ideas, la mejora en educación, salud y otros servicios, permiten que los individuos potencialicen y desarrollen las capacidades que se pueden traducir en realizaciones: (razones que tienen los individuos para valorar lo que quieren) que indirectamente benefician la productividad económica; para Sen lo más importante es la relación directa, que tiene que ver con la calidad de vida y la libertad de las personas. Es así, que para Sen los pobres no son mirados únicamente como sujetos pasivos y beneficiarios de la caridad (Estatual o social), sino que los observa como agentes capaces de construir proyectos encaminados a transformar y construir su realidad social, por ello es importante las interconexiones entre las libertades instrumentales y las relaciones institucionales entre el Estado, el mercado, la sociedad civil, etc., ya que a través de ellas se crean ambientes propicios para el despliegue real de las libertades. Sen dice: “Las libertades de los individuos constituyen la piedra angular. Por lo tanto, prestamos especial atención a la expansión de las capacidades de las personas para llevar el tipo de vida que valoran y que tiene razones para valorar. Estas capacidades pueden aumentarse por medio de medidas públicas, pero, por otra parte, el uso eficaz de



las capacidades de participación de los individuos puede influir en el rumbo de estas medidas.

La relación bilateral es fundamental” (Solimano, 1998). El costo de oportunidad de restringir el desarrollo y potencial de las capacidades humanas de los pobres es muy alto. Podrían no únicamente contribuir al crecimiento, sino también mejorar la calidad de vida de una sociedad. La desigualdad no es un lujo que debe cargar cualquier sociedad, y plantear que el crecimiento por sí solo da fe de la solución de los problemas\*\*\* de pobreza y desigualdad es propia del dogmatismo, es necesario tener una perspectiva amplia de la realidad social. Creer que cuando llegue el reino de los cielos, “el progreso”, todos recibiremos lo que merecemos gracias al sacrificio pasado y presente, es como los letreros de las tiendas “Hoy no fio mañana sí”, un futuro indeterminado, pero un triunfo asegurado por la desigualdad.

Pero asalta una pregunta: ¿Qué sistema justifica la desigualdad? ¿Es esta forma de organización producto espontánea de las fuerzas naturales?

#### **5.4 Capitalismo: ¿la única opción?**

El capitalismo como sistema y régimen social, según Hayek, demostró ser el más fuerte por su capacidad evolutiva y adaptiva. Es la única opción a seguir, (la historia finalizó), ya que los valores intrínsecamente incorporados en él, evidenciaron la superioridad de dicho sistema. Tal como los economistas “dogmáticos” piensan: “La glorificación del capitalismo presentado como un régimen económico racional, cuya aparición marca un triunfo de la razón en la historia y relega a los regímenes a la oscuridad de los tiempos góticos” (Castoriadis, 1999, p. 70). Dicho triunfo y fortaleza es una concepción brutal, según Castoriadis, y no porque sea el más racional. “El antimetafísico Hayek se revela aquí hegeliano, pero de la especie más vulgar” (Castoriadis, 1999, p. 70). Pensar que este sistema social emerge como omnipotente gracias a sus valores y adaptabilidad, es una apócrifa concepción que anula la historia, ya que los siglos XVI, XVII, XVIII “no es una competición entre una cantidad de regímenes del cual el capitalismo hubiera salido victorioso, sino la enigmática sinergia de una multitud de factores que conspiran todos para la consecución de un mismo resultado... mostrar su superioridad exterminando naciones y miles de indios americanos” (Castoriadis, 1999, 71). Esto no tiene nada de “racional” y “evolutivo”. El profesor Huntington

\*\*\* Ver documento de la revista de la CEPAL número 65 de agosto de 1998. Crecimiento, justicia distributiva y política social, escrito por Andrés Solimano.

afirma que “occidente conquistó el mundo, no por la superioridad de sus ideas, valores o religión... sino más bien por su superioridad en la aplicación de la violencia organizada. Los occidentales olvidan este hecho, los no occidentales nunca” (Huntington, pág. 58 1997).

En la historia del pensamiento económico el ser humano sufre una metamorfosis, una mutación antropológica y se convierte en el “Homus economicus”, el calculador desprendido de contaminaciones éticas, es la expresión y manifestación real del imaginario social que el sistema capitalista necesita. La esfera económica se apodera de toda la totalidad, introduciendo en el vocablo de toda la urdimbre social los conceptos de eficiencia, eficacia, utilidad, óptimo, etc. Esta extrapolación lleva consigo una lectura de la totalidad como un sinónimo de “realidad económica”, pero cada esfera de la realidad hace parte de la totalidad, esto quiere decir, que la economía solo es una esfera, pero no todo lo real, como lo presenta el sistema capitalista. Este dominio capitalista se debe a lo que Castoriadis llama especificaciones del régimen, considerando dos de sus características esenciales: la primera, “que este empuje de dominio no está solamente orientado hacia la conquista exterior, sino que apunta... a la totalidad de la sociedad. No debe realizarse solamente en la producción, sino además en el consumo, y no solamente en la economía, sino además en la educación, el derecho, la vida política, etc” (Castoriadis, 1999, p. 72).

Por eso comienza el dominio por la producción, ya que a través de ella los cambios en la técnica permiten una racionalidad dominadora, que es muestra del progreso indefinido y dominador del régimen capitalista. La segunda característica es que el empuje hacia el dominio otorga nuevos recursos “de carácter especial... ya no es la magia ni la victoria en los campos de batalla lo que constituye sus recursos, sino precisamente la racionalización... de la maximización/minimización, es decir, la extremización” (Castoriadis, 1999, p. 72). Esto condice a la expansión perpetua del dominio “racional” del capitalismo. Esta “racionalidad” es una irracionalidad aberrante que ata lo humano a la codicia, a las abigarradas ligaduras de la ganancia, desmadrando al ser humano de su esencia axiológica y existencial conduciéndolo a espejismos que lo gratifican en un placer mágico.

## Conclusiones

“Una teoría por muy atractiva, elocuente y concisa que sea, tiene que ser rechazada o revisada, si no es verdadera. De igual modo, no importa que las

leyes e instituciones estén ordenadas y sean eficientes, si son injustas han de ser reformadas o abolidas” (Rawls, 1997, p. 41). Por eso la propuesta de Hayek y Friedman es injusta, configuran todo un discurso que defiende el sistema capitalista y además justifican sus resultados excluyentes. Por ellos este documento no es más que un rechazo a dicha visión de la sociedad. Las sociedades deben tener criterios y principios compartidos de lo que debe ser justo, moralmente relevante y socialmente deseable; donde las libertades en todas sus expresiones, la igualdad en todas sus manifestaciones, sean valores esenciales y constitutivos de cualquier colectivo. Para que dicho valores y criterios sean la hoja de ruta deben ser discutidos y consensuados entre los individuos que conforman la sociedad. Aquí el elemento del diálogo y la comunicación enriquecen la experiencia intersubjetiva (y no islas apartes), no únicamente bajo la racionalidad, sino también la razonabilidad que permita fiscalizar y controlar las instituciones para que respondan a las demandas y necesidades reales de una sociedad que deba ser justa, para posibilitar la inclusión de los marginados al sistema societal.

Cualquier sistema u organización social que atente contra la humanidad, (también contra el medio ambiente) su esencia, la dignidad, debe ser enfrentado. No únicamente rememorando lo romántico de antaño y tampoco mirar con tristeza el pasado nostálgico, sino mirar las reflexiones de los clásicos pensadores. Esa dinámica de emancipación y transformación solo es posible reconociendo los errores y poder crear una plataforma discursiva y una praxis, no solamente en la esfera de la especulación académica, sino también en la vida cotidiana.

Está dialéctica es una herramienta necesaria para la conformación de un nuevo contrato social entre los individuos, pero también con el medio ambiente. Aquí no se concluye nada; lo expuesto en este ensayo es una reflexión sobre un tema.

## Referencias

- Beyer, H. (1995). Sección de escritos políticos de Milton Friedman. *Revista estudios Políticos*, 60, 431-484.
- Bahaduri, A. (1990). *Macroeconomía: La dinámica de la producción de mercancías*. Colombia: Fondo de Cultura Económica.
- Bustelo, E. (1999). *Pobreza Moral. Reflexiones sobre la política social moral y la utopía posible* (pag 19-52). En: Consuelo Corredor (Editora), *Pobreza y desigualdad. Reflexiones conceptuales y de medición*. Bogotá: Universidad

Nacional de Colombia, Colciencias, Cinep, GTZ.

Castoriadis, C. (1999). *Figuras de lo pensable (Vol. 19)*. España: Universitat de València.

Dobb M. (1979). *Teoría del valor y la distribución desde Adam Smith, ideología y teoría económica*. Argentina: Editorial siglo XXI.

Dugger, W. (1998). Contra la desigualdad. *Cuadernos de Economía*, 17(29), 267-288.

Friedman, M. (1959). *Un programa de estabilidad monetaria y reforma bancaria*. España: Ediciones Deusto.

Friedman, M., & Friedman, R. (1997). *libertad de elegir*. Argentina: Folio Biblioteca de economía.

Friedman, M. (1998). *Capitalismo y Libertad*. Argentina: Folio Biblioteca de economía.

Gallego L., & Mira, S. (2004). Desventura de un pobre en el mundo económico: la economía ortodoxa, sus límites en el análisis de la pobreza y la propuesta de Amartya Sen". *Lecturas de economía*, 60, 141-157.

Hayek, F. (1998). *Los fundamentos de la libertad*. Argentina: Folio Biblioteca de economía.

Huntington, S. (1997). *El choque de civilizaciones*. España: Paidós.

Lopera, M. T. (2000). Justicia distributiva y economía una perspectiva ética. *Lecturas de economía*, 53, 77-89.

Marx, C. (1997). *Introducción a la crítica de la economía política*. Argentina: Editorial siglo XXI.

Puyol, A. (1998). *Discurso de la igualdad*. España: Critica.

Rawls J. (1997). *Teoría de la justicia*. Colombia: Fondo de Cultura Económica.

Sarmiento Anzola, L. (1996). *Utopía y sociedad*. Colombia: Fescol.

Sarmiento Anzola, L. (1992). Al final de la utopía: Libertad y Equidad en tiempos Neoliberales. *Revista Foro*, 18, 49-64.

Sen, A. (1998). *Desarrollo y libertad*. España: Planeta.

Solimano, A. (1998). Crecimiento, justicia distributiva y política social. *Revista de la CEPAL*.

# Lo público en contabilidad desde la óptica de la internacionalización de la profesión contable

“Public” in accounting from the sight of internationalization of  
accounting profession

Recibido: Octubre 03 de 2016 - Evaluado: Octubre 21 de 2016 - Aceptado: Noviembre 30 de 2016

Laura Ana Marcotrigiano Zoppi\*

## Para citar este artículo / To cite this Article

Marcotrigiano Zoppi, L. A., (Julio-Diciembre de 2017). Lo público en contabilidad desde la óptica de la internacionalización de la profesión contable. *Revista Gestión y Desarrollo Libre*, 2(4), (172-194).

## Resumen

La contabilidad es una disciplina social cuyo campo de acción se contextualiza en un ámbito entre lo público y lo privado, por lo que a través de los años ha existido una relación directa entre la contabilidad y lo “público”. Por ejemplo: por una parte, la profesión se llama contaduría pública, y, por otra, los contadores, a través de su firma, dan fe pública y generan confianza en la sociedad. Ahora, con la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, se otorga a la contabilidad otro elemento relacionado con lo “público”, y esto es, que los profesionales actúen siempre a favor del interés público. Así mismo, se ha otorgado a la contabilidad el rol de proveer de información financiera de las empresas a los distintos usuarios: accionistas, inversionistas, acreedores, proveedores, clientes, e incluso la gerencia, entre otros, por lo que dada la diversidad

---

\* Magíster en Ciencias Contables, estudiante del Doctorado en Ciencias Contables. Postgrado en Ciencias Contables. Profesora de la Cátedra de Contabilidad General y Contabilidad Superior de la Universidad de Los Andes (Venezuela).

de intereses que poseen estos usuarios se ha entendido que la información se da al público en general. Es debido a la relación existente entre la contabilidad y lo público que resulta importante estudiar lo que desde la disciplina se entiende como “público” en contabilidad, lo que se configura en el objetivo de la presente investigación, considerando, adicionalmente, que en la actualidad la profesión contable tiene un ámbito de acción que traspasa fronteras. La investigación tiene un enfoque cualitativo. Como reflexión destaca que lo público en contabilidad, a pesar de ser un concepto aún difuso, debería asociarse con el interés general que poseen los distintos usuarios acerca de la información financiera de las empresas, aunque pudiera decirse que a veces pareciera que los intereses privados prevalecen sobre lo público.

**Palabras Clave:** Contabilidad Internacional, Interés Público, Normas Internacionales de Información Financiera

## **Abstract**

Accounting is a social discipline whose field of action is contextualized in a field between the public and the private, so that through the years has been a direct relationship between accounting and “public”. For example: on the one hand, the profession is called “public accounting”, and secondly, accountants, through his firm, give “public faith” and build confidence in society. Now, since the International Financial Reporting Standards were issued by the International Accounting Standards, accounting is given another element related to the “public” and that is, that professionals always act on behalf of public interest. It also has been granted to accounting the role of providing financial information from companies to individual users: shareholders, investors, creditors, suppliers, customers, and even management, among others, so given the diversity of interests that these users have been understood that the information given to the public. It is the reason why is important to study how can be understood the relationship between accounting and the public, as “public” in accounting, which is set to the target of this investigation, considering, in addition, from the discipline today the accounting profession has a scope that transcends borders. The research has a qualitative approach. As a reflection emphasizes that public accounting, despite being an even vague concept, should be associated with the general interest possessed by different users on the financial information of companies, although it could be said that sometimes seems that private interests prevail on the public.

**Key words:** International Accounting, Public Interest, International Financial Reporting Standards

## SUMARIO

INTRODUCCIÓN. - ESQUEMA DE RESOLUCIÓN. - I. Necesidad de estudiar el concepto de “público” en contabilidad. - II. Influencia de la sociedad en la definición de lo “público” en contabilidad. - III. El papel de los Principios de Contabilidad de Aceptación General y su influencia en la definición de “público” en contabilidad. - IV. La influencia de los organismos emisores de normas contables en el concepto de “público” en contabilidad. - 1. El interés público desde la óptica del IFAC. - 2. El interés público desde la óptica del IASB. - V. Una aproximación acerca de lo “público” en contabilidad desde la práctica contable. - CONCLUSIONES. - REFERENCIAS.

## Introducción

Desde un punto de vista pragmático, la contabilidad es entendida comúnmente como una actividad de servicio, ya que vincula a las empresas con su entorno, a través de la comunicación de la información económica y financiera a los usuarios que toman sus decisiones basadas en esa información, y cuyas decisiones y actos se relacionan con la información a ellos suministrada.

La información económica y financiera de las empresas se comunica a los usuarios a través de la presentación de, principalmente, estados financieros, los cuales se constituyen como el producto final del proceso contable, proceso que involucra el reconocimiento y medición previo y, a lo largo del cual, la persona del contador público participa activamente aplicando su juicio profesional desde el momento del análisis de las transacciones y sucesos que se dan en las empresas, pasando por el reconocimiento de dichas transacciones y su medición (tanto inicial, en el momento del reconocimiento, como posterior, en la fecha de presentación de los estados financieros) hasta llegar al momento de su desincorporación.

Ahora, la contabilidad puede entenderse también desde la perspectiva de la evolución de la disciplina contable, la cual ha derivado en el desarrollo de algunas instituciones que se asocian a la contabilidad y que, a su vez, promueven la confianza de los usuarios, expandiéndose hacia la práctica contable a través de la emisión de normas de contabilidad, las cuales aumentan la percepción de esa confianza, pero haciendo mayor énfasis en los mercados de valores. Entre estas instituciones se encuentra lo “público” ya que, tanto los investigadores que alimentan la disciplina contable, como los organismos

emisores de normas de contabilidad y los mismos contadores públicos en el ejercicio de la profesión que promueven el desarrollo de la práctica contable, se refieren a “contaduría pública”, “fe pública” e “interés público” como temas para sus declaraciones.

Puede evidenciarse que, a pesar de que la contabilidad se relaciona con lo “público” desde tiempos antiguos, la evolución de los mercados y la internacionalización de los negocios ha traído como consecuencia que los organismos emisores de regulaciones contables se hayan preocupado por enfatizar la relación entre lo “público” y la contabilidad, ya que emiten sus normas tomando como bandera que las normas y la información contable que se deriva de su aplicación, deben favorecer al “interés público”, otra institución dentro de la contabilidad que, impulsada por los organismos emisores de normas internacionales de contabilidad, quienes se han pronunciado en innumerables ocasiones con la finalidad de propiciar condiciones necesarias para que los mercados financieros puedan operar eficientemente, dejando entrever que lo público en contabilidad, desde la óptica de los organismos emisores de normas, se relaciona con los mercados de valores.

En este sentido, tanto el Código de Ética emitido por la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants, 2014, -IFAC- por sus siglas en inglés) como en el Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera emitido por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board, 2009, -IASB- por sus siglas en inglés,) que el contador público debe actuar siempre a favor del “interés público”.

De esta forma, tanto desde la práctica profesional (incluyendo a los organismos que emiten las normas y principios que guían la actividad contable) como desde el desarrollo de la disciplina contable se ha otorgado a la contabilidad la condición de ser “pública” y, debido a la importancia de la actividad contable para el desarrollo de la economía en general, se ha asociado a la profesión el carácter de dar “fe pública” y la responsabilidad de actuar en favor del “interés público”, por lo que el ejercicio de la contabilidad en la mayoría de los países se lleva a cabo por “contadores públicos”, cuyos conocimientos deben ir más allá de la simple teneduría de libros y la ecuación patrimonial, enfocándose entonces en el suministro de información (cuantitativa y cualitativa) para que los distintos usuarios puedan tomar decisiones en ámbitos diferentes, certificando que esa información es cierta y que no contiene errores, por lo que su firma genera confianza en todos los usuarios.



Cabe destacar como antecedente de la investigación, un trabajo llevado a cabo por Davenport (2008) en Australia, en la que se incluía una pregunta que hacía referencia a qué entendían los encuestados como “público” en contabilidad. Este estudio reveló que la gran mayoría de las respuestas asociaban lo “público” en contabilidad a todos los miembros de la comunidad (87,30%) por lo que la contabilidad se considera “pública” en la medida en que la información que se genera desde la actividad contable alcance a la mayor cantidad de personas posible, dejando entrever que la contabilidad, en muchos casos, pueda dejar de ser entendida como “pública” para pasar a ser entendida como “de uso público”.

Es por esta relación que se ha otorgado (por la comunidad) entre la contabilidad y lo público, y por las numerosas discusiones llevadas a cabo (tanto desde la disciplina como desde la práctica contable) acerca de lo que significa “público” en contabilidad, que el objetivo principal de la investigación es procurar un acercamiento a una definición de lo “público” en contabilidad, desde una visión de los organismos reguladores de la práctica contable, considerando un ambiente globalizado. Para lograr el objetivo planteado se utilizó una metodología de tipo cualitativa y documental, basando los hallazgos en una revisión de la literatura que trata la relación entre lo “público” y la contabilidad, y de las declaraciones hechas por los organismos emisores de normas internacionales, las cuales dejan entrever la posición particular de éstos, que resulta de gran importancia dado que son los organismos emisores de normas los que dirigen el quehacer diario del contador en el ejercicio de la profesión.

Para alcanzar el objetivo principal de la investigación se han planteado unos objetivos específicos: (a) establecer la necesidad de estudiar el concepto de “público” en contabilidad, (b) estudiar la influencia de la sociedad en la definición de lo “público” en contabilidad, (c) reflexionar acerca del papel de los Principios de Contabilidad de Aceptación General como guías a seguir por los profesionales de la contabilidad en la definición de lo “público” en contabilidad, (d) contextualizar la influencia en el concepto de lo “público” en contabilidad por parte de los organismos emisores de Principios de Contabilidad de Aceptación General reconocidos mundialmente, como promotores del uso de normas contables internacionales. Se culmina con una aproximación al concepto de “público” en contabilidad desde la práctica contable, seguida de las reflexiones finales.

## Esquema de resolución

### 1. Necesidad de estudiar el concepto de “público” en contabilidad

La contabilidad siempre se ha movido en la esfera de lo “público”, y esto significa que los profesionales de la contaduría pública sirven a la sociedad, la cual requiere de sus servicios para tomar decisiones económicas que afectan a las empresas, y, por tanto, a la economía de un país en general.

Ahora, lo “público” en contabilidad ha tomado varias connotaciones a lo largo de la historia, ya que se ha relacionado tanto con la sociedad en general, como con los mercados financieros. De esta forma, pudiera ser para muchos una utopía suponer que, independientemente de las políticas contables utilizadas, la información financiera presentada por una microempresa se elabora sobre las mismas bases que la información financiera de una gran corporación que cotiza sus acciones en los principales mercados de valores del mundo. Sin embargo, la equidad en ese sentido debería ser el norte de todos los contadores públicos, sobre todo cuando en la actualidad se asocia lo “público” en contabilidad con el interés público.

En un esfuerzo por esgrimir las concepciones acerca de lo “público” en contabilidad, Davenport (2008) realiza un estudio en Australia aplicando una encuesta a una muestra de contadores públicos en el ejercicio de la profesión en ese país. Una de las preguntas de la encuesta consistía en explorar la capacidad de los contadores para aplicar el principio de interés público, entendiendo ese principio como la capacidad de favorecer a los usuarios en general. Al respecto, Davenport (2008) considera que, en su mayoría, los encuestados tenían un entendimiento “bueno” de lo que significa servir al interés público, clasificando el comportamiento ético como lo más importante, seguido de la independencia y la objetividad en la aplicación del juicio profesional. Estos resultados implican que los contadores públicos en el ejercicio de la profesión deberían ser, en general, conscientes de cómo servir al público en general, y deberían asumir que comportamientos como la ética, la independencia y la objetividad en la aplicación del juicio profesional, traería como consecuencia que se favorecieran los intereses de todos los usuarios, y, por tanto, los contadores actuarían en favor del interés público.

Otra interrogante de la encuesta realizada por Davenport (2008) se refería a cuál era la mejor forma de lograr que los profesionales actuaran en favor de

los usuarios en general, pregunta a la cual la mayoría de los encuestados sugirió, que la mejor forma era a través de la autorregulación de la profesión, ya que los códigos de ética y las normas de contabilidad fueron diseñadas y se han hecho cumplir, para actuar en favor del interés público, entendiéndose como una guía moral.

De igual manera, para llevar a cabo la presente investigación se hizo una encuesta a los profesionales inscritos en el Colegio de Contadores Públicos del estado Mérida, en la República Bolivariana de Venezuela. La encuesta se hizo tanto a investigadores reconocidos como a contadores en el ejercicio de la profesión, y consistía en una única pregunta abierta:

¿Qué entiende usted por “público” en contabilidad?

La respuesta de aproximadamente el noventa y dos por ciento (92,00%) de los encuestados relacionaba lo “público” en contabilidad con el hecho de que la información que se produce como consecuencia del proceso contable debería estar dirigida a usuarios que no han participado en las decisiones transaccionales, ni en su elaboración, ni en las políticas para su preparación, por lo que lo público se refiere a la naturaleza externa de la contabilidad, entendiéndose que hace referencia a la contabilidad general, financiera y/o tributaria, que va a ser utilizada por bancos, inversionistas, acreedores, administración tributaria y por todos en general.

Ahora, la razón para discutir acerca de lo que significa “público” en contabilidad radica básicamente en dos vertientes: (a) lo “público” en contabilidad se ha asociado a distintas instituciones dentro de la profesión, tales como la fe pública, la confianza pública y el interés público, por lo que debería hacerse una distinción de cada uno de esos términos; y (b) la acepción “público” en contabilidad puede tener distintas connotaciones, es decir, pudiera entenderse como “público” a la sociedad en general, pero hay quienes afirman que lo “público” en contabilidad se refiere únicamente a la participación de los profesionales de la contaduría en las actividades relacionadas con los mercados financieros.

Resulta imperativo entonces definir lo que es “público”, en términos genéricos. El Diccionario de la Real Academia Española (Real Academia Española, 2014) define lo “público” como: (a) la potestad, jurisdicción y autoridad para hacer algo, como contrapuesto a lo privado; (b) perteneciente o relativo a todo el pueblo; (c) común del pueblo o ciudad; (d) conjunto de las personas que participan de unas mismas aficiones o con preferencia concurren en determinado

lugar. Es así como comúnmente se asocia lo “público” con alguna cuestión en la cual se involucran varias personas, con intereses similares.

La importancia de estudiar el significado de “público” en contabilidad radica en que lo “público” es algo connatural a la actividad contable, dado que las actividades que se llevan a cabo en las sociedades, y el desarrollo de la economía en general se ve afectada por las decisiones que toman los usuarios de la información financiera. Sin embargo, para descubrir qué se entiende por “público» en la contabilidad, necesariamente hay que asociar el concepto con la práctica contable y la influencia que en ella tiene la sociedad a la que sirve.

## **2. Influencia de la sociedad en la definición de lo “público” en contabilidad**

Partiendo del hecho de que, dado que es “pública”, la contabilidad juega un papel primordial en la sociedad, existe una fuerte relación entre la sociedad en general y la contabilidad, ya que no pudiera existir contabilidad sin sociedad, así como tampoco se puede vislumbrar una sociedad sin contabilidad.

Kieso & Weygant (2006, p. 8) afirman que “La contabilidad es un sistema que retroalimenta información a organizaciones y personas, que pueden usarla para modificar su entorno” y de esta forma, ambos (la contabilidad y su entorno) son partes de un ciclo bidireccional, ya que la contabilidad da forma al entorno que la rodea desempeñándose en la dirección de las decisiones y actos económicos que toman los usuarios; a su vez, las decisiones que toman los usuarios de la información, repercuten en la actividad contable, modificándola y haciendo que evolucione para adaptarse a la realidad cambiante de los negocios.

De esta forma, el papel de la contabilidad en la sociedad puede estudiarse desde dos ópticas: por una parte, como pilar fundamental en el desarrollo de la economía y las finanzas, es decir, la contabilidad como profesión, por lo que la sociedad se entiende entonces como el conglomerado de personas que utilizan la información que proveen las empresas para la toma de decisiones y para guiar sus actividades; y, por otra parte, como parte del acervo del conocimiento mundial, es decir, la contabilidad como disciplina, por lo que la sociedad se concibe como el conjunto de académicos y estudiosos cuyas investigaciones alimentan la ciencia contable.

Ambos enfoques de la contabilidad son en ocasiones difusos, sin embargo, en ambos escenarios se asocia el concepto de “público” a la contabilidad, ya que

tanto en el plano de la práctica contable como en el académico se tratan acepciones como *contaduría pública*, *fe pública*, *confianza pública* e *interés público*.

Es así como la contabilidad transita desde un oficio practicado para fines de control, a ser una profesión que en muchas ocasiones condiciona (o está condicionada por) la forma de hacer negocios a nivel mundial, ya que de los resultados presentados dependen muchas de las decisiones que se toman día a día por los empresarios de grandes corporaciones, participen éstas o no en los mercados de valores.

Tiron (2013, p. 932) establece que “una profesión puede ser definida por los elementos siguientes: una doctrina, una autoridad, un sistema interno de disciplina, un código de ética y una cultura”<sup>†</sup> y afirma que, en el caso de la profesión contable, habría que añadir un nuevo elemento, y es que “los profesionales de la contabilidad proporcionan servicios no en su propio interés, sino para el bien público, para alcanzar las necesidades del interés público”<sup>‡</sup> (Tiron, 2013, p. 932) siendo esta la característica que distingue a la contabilidad de otras profesiones dentro del campo de las ciencias sociales.

De esta forma, la contabilidad, que está al servicio de los usuarios, se ve influenciada por las necesidades de información que éstos tienen, surgiendo entonces la necesidad de regular la actividad contable para asegurar que las necesidades de todos los usuarios sean consideradas al momento de aplicar el juicio profesional por parte de los contadores públicos. Es así como surgen los organismos reguladores de la actividad contable, que emiten para este fin las normas de contabilidad, asegurando que la contabilidad sirva a los intereses de todos los usuarios.

Puede observarse entonces que, a lo largo de la historia de la contabilidad, y sobre todo a partir de 1930, como consecuencia de la crisis de la bolsa de valores de Nueva York en los Estados Unidos de Norteamérica, y enfáticamente durante las últimas cuatro décadas, como consecuencia de la internacionalización de los mercados de valores en el mundo, la sociedad ha otorgado a los contadores públicos la responsabilidad de servir al “interés público”, de dar “fe pública”.

<sup>†</sup> Original en idioma inglés: *A profession can be defined by the following elements: a doctrine, an authority, an internal system of discipline, a code of ethics and 'culture'* (traducción libre al idioma castellano por la investigadora).

<sup>‡</sup> Original en idioma inglés: *Members of this profession provide services not in their own interest but for the public good, to meet the needs of the public interest* (traducción libre al idioma castellano por el investigador).

Es así como la garantía de la confianza que tiene la sociedad en el trabajo llevado a cabo por los contadores tiene su base en que los profesionales deben guiar su comportamiento en las regulaciones contables vigentes en el momento en el que desarrollan su actividad, regulaciones que no solo se conforman de una serie de guías que orientan el quehacer del profesional contable, sino que también contienen un código de ética que deben seguir los profesionales de la contaduría pública; de forma que la profesión contable cumple con su objetivo fundamental cuando la información financiera es de utilidad para la toma de decisiones de todos los usuarios.

Puede evidenciarse entonces dos grupos que se complementan: por una parte, los profesionales de la contaduría, que son los garantes de que la información presentada sea confiable; y, por otra parte, la sociedad, que espera que la información en la que basa su toma de decisiones sea confiable, quedando establecida entonces entre ambas partes una relación bidireccional: unos se comprometen a dar fe pública y otros se comprometen a confiar en esa fe pública. Esta premisa trae como consecuencia que la sociedad confíe en la profesión contable solo en la medida en que los contadores cumplan con su rol de proveer de información confiable, y, por el contrario, la misma sociedad se siente amenazada si se viola la confianza en la información financiera, entendiéndose entonces que la contabilidad debe servir a la sociedad en general, y que por tanto, debe ser pública.

Ahora, para satisfacer las necesidades de información y adaptarse a los cambios en el entorno empresarial, los principios y las regulaciones contables han ido modificándose a lo largo de los años, y a raíz de la internacionalización de los negocios y la globalización de los mercados, los participantes de dichos mercados (contadores, empresas, instituciones emisoras y reguladoras e inversionistas) cada día ven con mayor seriedad la responsabilidad que acompaña el ejercicio de la profesión de la contaduría pública, como garante de la información financiera de las empresas, actividad que a su vez se ve reforzada por la auditoría, llevada a cabo también por contadores públicos independientes y en muchos casos certificados, quienes dan fe pública y garantizan que las cifras presentadas en los estados financieros sean razonables y cumplan con principios de contabilidad de aceptación general.

Puede evidenciarse entonces la estrecha relación que existe entre la contabilidad y la sociedad, hasta el punto en el que investigadores como Sikka, Willmott & Lowe (1989) creen que la profesión contable desempeña un papel

fundamental e influyente en la revisión y regulación de asuntos económicos y sociales, hecho que trae como consecuencia que sea una profesión cada vez más importante y universal, de la cual un gran número de personas y organizaciones económicas dependen para llevar a cabo sus actividades, situación que demanda que se haga cada vez más pública, así como cada vez son más públicas las actividades llevadas a cabo por las empresas, sobre todo con la internacionalización de los negocios y la incursión de las empresas en mercados de valores foráneos.

### **3. El papel de los Principios de Contabilidad de Aceptación General y su influencia en la definición de “público” en contabilidad**

Toda ciencia responde simultáneamente a una teoría y a una práctica, por lo que resulta importante diferenciar la teoría de la contabilidad de la práctica de la contabilidad. Cabe recordar entonces que la disciplina contable se aborda cuando se hace hincapié en la explicación de los conceptos y resultados, y que la práctica se relaciona con las técnicas utilizadas para ejecutar la contabilidad, por lo que no puede existir una sin la otra, es decir: la teoría conlleva a la existencia de una práctica, la cual refuerza la teoría, y viceversa, sin que ninguna (ni la teoría ni la práctica) sea más importante que la otra.

Para estudiar la práctica contable es indispensable asociar la contabilidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) los cuales se constituyen en las guías publicadas por organismos reconocidos y, por tanto, autorizados para tal fin, que soportan el quehacer del contador público en su día a día, y guían la aplicación del juicio profesional en el momento de seleccionar alguna política contable.

Tradicionalmente, se ha entendido que, para satisfacer las necesidades de información de los distintos usuarios, los contadores elaboran un único conjunto de estados financieros, que deben presentar de forma clara, imparcial y completa el resultado de las operaciones, hechos, sucesos y condiciones que afectaron el patrimonio de la empresa. Ahora, Kieso & Weigandt (2006) establecen que al preparar estos estados financieros “los contadores tienen que afrontar los posibles peligros de parcialidad, malas interpretaciones, inexactitudes y ambigüedades” (p. 9) por lo que, con la finalidad de reducir estos peligros surgen dentro de la actividad contable un proceso de autorregulación que se da a través de los PCGA. En este sentido, es indispensable descifrar lo que significa generalmente aceptado, y establecer la relación que existe entre el término antes mencionado y lo “público” en contabilidad.



Haciendo un recuento histórico, hasta 1494, con la publicación del libro de Fray Luca Paccioli, la preocupación principal de los doctrinarios responsables de proponer y emitir los principios de contabilidad, era establecer los lineamientos que se deberían considerar al llevar las cuentas de una entidad. Los principios contables surgían de la práctica más común, pues los autores tomaban las prácticas de la época y las transformaban en un conjunto de lineamientos aplicables para el registro de las transacciones. Posteriormente, a medida que fueron evolucionando las transacciones que se llevaban a cabo en las entidades mercantiles, los principios de contabilidad dejaron de tener su base en las mejores prácticas posibles, y comenzaron a conformarse en un conjunto de normas y reglas más técnicas cuyo propósito era el de establecer aquellos atributos que hacían que la información cumpliera con la finalidad de ser útil para la toma de decisiones de los distintos usuarios.

Es así como Cañibano, Tua & López (1985) establecen que el término “principio de contabilidad” puede estudiarse desde dos ópticas. Por una parte, como una serie de postulados o principios cuya finalidad es la de servir de base o fundamento a la actividad contable, los cuales se denominan postulados básicos, cuyo origen se remonta a la publicación del libro de Fray Luca Pacioli. Estos postulados se han alimentado de las producciones llevadas a cabo por los estudiosos y académicos a lo largo de la historia, constituidos por principios generales que tienen aplicabilidad en todas las entidades y en todo momento, sin los cuales la contabilidad no pudiera alcanzar su fin último de ser útil para la toma de decisiones de los usuarios. Por otra parte, los principios de contabilidad pueden concebirse como un cuerpo de normas más técnicas y específicas, creadas para delimitar la actuación del contador público frente a diversas situaciones en el ejercicio de su profesión, cuya finalidad es establecer los criterios para el reconocimiento, medición y tratamiento contable de los distintos eventos que ocurren en una entidad.

De igual forma, Tua (1985) define los principios contables como “una norma o fundamento emitida por una institución con autoridad reconocida al respecto, derivada de la práctica más frecuente y, por tanto, más recomendable” (p.31), idea que se ve reforzada por la afirmación de Cañibano, Tua & López (1985) que explican que un principio de contabilidad generalmente aceptado presenta dos importantes aspectos:

- (a) Hace referencia a la norma o noción habitual, la más practicada o la más extendida con carácter general, que sirve para determinar cuál es la mejor conducta a seguir, y/o



- (b) Su aprobación por parte de un organismo competente, que es lo que le confiere el carácter de autorizado, es decir, la institución reguladora determina si un principio tiene o no la condición de generalmente aceptado.

Ahora, el término generalmente aceptado surge en un momento histórico en el que los organismos reguladores solían escoger las normas en función de su grado de habitualidad por sobre otros criterios, razón por la que los principios de contabilidad se concibieron como de aceptación general. Con el paso del tiempo, se ha adoptado una metodología más normativa para escoger los principios de contabilidad, metodología que se apoya cada vez con mayor fuerza en el apartado (b) del párrafo anterior.

En este sentido, lo “público” en contabilidad puede asociarse también con el hecho de que los principios que guían la actividad contable son generalmente aceptados, es decir, son conocidos y aceptados por todos los participantes, tanto contadores como los usuarios en general. Adicionalmente, y a pesar de que en la actualidad los principios de contabilidad pueden entenderse como de carácter internacional dado que son emitidos a través de organismos reconocidos para esto, que aplican una forma más normativa para seleccionar los principios y reglas aplicables, todos los participantes en la actividad contable (contadores en el ejercicio de la profesión, académicos e investigadores, auditores, *stakeholders*, accionistas y la comunidad en general) pueden participar en su elaboración a través de la emisión de opiniones en el proceso de auscultación previo a la publicación definitiva de un principio de contabilidad, situación que refuerza la aceptación general tanto del principio como del organismo que lo emite, afirmando la connotación de “público” en la contabilidad y afianzando la relación e influencia que existe de la sociedad sobre la actividad contable.

#### **4. La influencia de los organismos emisores de normas contables en el concepto de “público” en contabilidad**

En la mayoría de los países existen organizaciones, ya sean gubernamentales o gremiales, que regulan la actividad contable. Ahora, en un mundo en el que los negocios se encuentran globalizados, los organismos reguladores de la actividad contable deben ser de carácter internacional, es decir, deben ser reconocidos por la comunidad en general, y deben emitir disposiciones de aceptación general, trayendo como consecuencia que los mercados de valores de todos los países del mundo funcionen eficientemente, dado que las empresas que en ellos cotizan preparan y presentan su información financiera de forma similar.

Arthur Andersen Co (1974, p. 8) establece que “la contabilidad es un arte que se perfecciona y desarrolla constantemente” por lo que las prácticas contables deben corresponderse con las normas contables vigentes para el momento, que a su vez deben estar íntimamente ligadas a la realidad del entorno económico de las organizaciones, y a las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros, de aquí la influencia que ejerce la sociedad en la contabilidad y, recíprocamente, la contabilidad en la sociedad.

En la actualidad las organizaciones se desarrollan en un ambiente mundial en el que la información financiera no tiene fronteras, por lo que la mayoría de los países han ido asumiendo como normas contables las regulaciones emitidas por organismos internacionales, tales como el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés<sup>§</sup>) para regular la actividad contable, y la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés<sup>¶</sup>) para guiar el comportamiento ético de los contadores en el ejercicio de la profesión.

Ambos organismos tratan lo “público” en la contabilidad en sus respectivas declaraciones relacionándolo con el *interés público*, dado que dan por sentado que, en sus actuaciones, los profesionales de la contabilidad deben actuar *para favorecer el interés público*, por lo que la aplicación de las normas de contabilidad aprobadas y publicadas para su uso supondría que se logra favorecer el *interés público*. Ahora, resulta importante estudiar qué entienden dichos organismos como *interés público*.

#### 4.1 El interés público desde la óptica del IFAC

El IFAC es un organismo creado en el año 1977 cuya función es contribuir con normas y directrices internacionales de alta calidad, ayudando a construir organizaciones profesionales y firmas de contadores sólidas, apoyando prácticas profesionales de alta calidad, todo esto para lograr la infraestructura necesaria para el funcionamiento efectivo de los mercados de capitales en el mundo (International Financial Reporting Standard, 2016).

Una de las publicaciones del IFAC es su Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (en adelante, Código de Ética). La última versión fue publicada en el año 2014, y es la que se tomó para la investigación que se presenta.

---

§ International Accounting Standards Board

¶ International Federation of Accountants

En el Prólogo del referido Código de Ética (International Federation of Accountants, 2014, p. 5) se establece que:

La misión de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants - IFAC), tal como se estableció en el momento de su constitución, es servir al interés público, seguir fortaleciendo la profesión contable en el mundo, contribuir al desarrollo de economías internacionales sólidas mediante el establecimiento de normas profesionales de alta calidad y la promoción de la adherencia a las mismas, fomentar la convergencia internacional de dichas normas y pronunciarse sobre cuestiones de interés público allí donde la especialización de la profesión es más relevante.

Puede evidenciarse entonces que desde el Código de Ética que guía el comportamiento de los contadores se establece que estos profesionales deben actuar favoreciendo el interés público. Ahora, resulta interesante resaltar que el IFAC relaciona lo “público” en contabilidad con el interés que puedan generar las organizaciones. De esta forma, establece en el párrafo 290.25 del mismo Código de Ética que las entidades de interés público son: (a) Todas las entidades cotizadas, y (b) Cualquier entidad que sea definida por las disposiciones legales y reglamentarias como entidad de interés público, o cuya auditoría se requiere sea similar a la de las entidades cotizadas. Es así como puede inferirse que, para el IFAC, lo “público” en contabilidad se relaciona con el “interés público”, y que, a su vez, el *interés público* para este organismo, se refiere a lo concerniente a los mercados de valores.

#### 4.2 El interés público desde la óptica del IASB

El IASB se estableció en el año 2001 como uno de los componentes de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (Fundación IASC) y como organismo sucesor del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, fundado en el año 1973. Su misión es desarrollar un conjunto de estándares contables que brinden transparencia, *accountability* y eficiencia a los mercados de capitales alrededor del mundo, sirviendo al interés público a través de la promoción de confianza, crecimiento y estabilidad a largo plazo de la economía global (International Financial Reporting Standard, 2016).

De las publicaciones del IASB se tomaron dos para la presente investigación: El Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera (2009,

y en adelante Prólogo a las NIIF) y El Marco Conceptual para la Información Financiera (2010, en adelante Marco Conceptual).

El Prólogo a las NIIF (International Accounting Standard Board, 2009, párrafo 6, p. A16) establece que los objetivos del IASB son:

- (a) desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter mundial que sean de alta calidad, comprensibles y de obligado cumplimiento, que exijan información comparable, transparente y de alta calidad en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, con el fin de ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas;
- (b) promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas;
- (c) cumplir con los objetivos asociados con (a) y (b), teniendo en cuenta, cuando sea necesario, las necesidades especiales de entidades pequeñas y medianas y de economías emergentes; e
- (d) llevar a la convergencia entre las normas contables nacionales y las NIIF, hacia soluciones de alta calidad

Aquí puede evidenciarse entonces que el IASB emite normas que buscan regular la forma de *hacer contabilidad* a través de la emisión de normas contables que tratan aspectos relacionados con el reconocimiento, la medición, presentación, información a revelar y desincorporación de las partidas, asumiendo que las empresas alrededor del mundo van a cumplirlas, en aras de fomentar la convergencia en cuanto a las prácticas contables alrededor del mundo. De esta forma, tal y como lo establece el párrafo 13 del Prólogo a las NIIF (International Accounting Standard Board, 2009, p. A17) el objetivo del IASB se logra al requerir que las transacciones y sucesos similares sean contabilizados e informados de forma similar, y que las transacciones y sucesos distintos sean contabilizados e informados de forma diferente, tanto por una misma entidad en diferentes momentos del tiempo como por diferentes entidades, por lo que se disminuyen la posibilidad de elección de tratamientos contables alternativos.

Así mismo, el Prólogo a las NIIF (International Accounting Standard Board, 2009, párrafo 10, página A17) trata sobre los estados financieros con propósitos de información general, y los define como aquellos que “se dirigen a satisfacer las necesidades comunes de información de un amplio espectro de usuarios, por ejemplo accionistas, acreedores, empleados y público en general”

reconociendo que existe un *público en general*, y que en consecuencia, cualquier persona podría utilizar a los estados financieros de una empresa y favorecerse con la información allí encontrada, por lo que en este aparte pareciera que para el IASB lo “público” en contabilidad está asociado a cualquier persona que necesite de la información contenida en los estados financieros para tomar sus decisiones económicas.

Sin embargo, en el párrafo OB2 del Marco Conceptual (International Accounting Standard Board, 2010, p. A27) se establece que:

El objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Esas decisiones conllevan, comprar, vender o mantener patrimonio e instrumentos de deuda y proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito.

Adicionalmente, el párrafo OB9 establece que:

La gerencia de una entidad que informa también está interesada en información financiera sobre la entidad. Sin embargo, la gerencia no necesita confiar en informes financieros con propósito general porque es capaz de obtener la información financiera que necesita de forma interna (International Accounting Standard Board, 2010, p. A28).

Así mismo, el párrafo OB10 establece que:

Otras partes, tales como reguladores y público distinto de los inversores, prestamistas y otros acreedores, pueden encontrar también útiles los informes financieros con propósito general. Sin embargo, esos informes no están principalmente dirigidos a estos otros grupos (International Accounting Standard Board, 2010, p. A28).

Puede demostrarse entonces que a pesar de que para el IASB lo “público” en contabilidad en el Prólogo a las NIIF se asocia con el uso que cualquier usuario pudiera hacer de la información financiera de una empresa, en el Marco Conceptual lo “público” en contabilidad para el organismo emisor toma otra vertiente, ya que se hace referencia a los inversionistas y prestamistas, que son quienes aportan capital a las empresas y que en numerosas ocasiones son participantes en

los mercados de valores, aclarando que la información financiera que se presenta también puede ser utilizada por usuarios distintos a los aportadores de capital, pero que no está diseñada para satisfacer sus necesidades de información.

De esta forma puede derivarse que la concepción que de lo “público” tienen los organismos emisores de regulaciones internacionales (IFAC e IASB) coincide, ya que relacionan lo “público” en contabilidad con el concepto de *interés público*, que aunque jurídicamente se vincula con el interés de la comunidad en general, en este aparte toma un matiz muy particular, dado que la norma contable internacional da a entender que lo “público” solo lo concerniente a los mercados financieros y las bolsas de valores alrededor del mundo.

### **5. Una aproximación acerca de lo “público” en contabilidad desde la práctica contable**

El hecho que desde épocas remotas, incluso antes de Cristo, las comunidades se congregaran en las plazas a escuchar al contador relatar sobre lo recaudado, lo utilizado y lo acumulado, conlleva a suponer que lo “público” siempre ha estado asociado con la contabilidad y que, junto con el desarrollo de las operaciones llevadas a cabo por las entidades y los cambios en las necesidades de información de los usuarios, se han creado dentro de la contabilidad diversas instituciones relacionadas con lo público, tales como “fe pública”, “confianza pública” e “interés público”, las cuales se relacionan con la responsabilidad, ética, diligencia, calidad y cuidado profesional que deben tener los contadores públicos en el ejercicio de las actividades que le son connaturales, recordando que el resultado de sus actividades se relacionan con la sociedad en general, dado que es la sociedad quien confía en la información suministrada por los contadores para tomar las decisiones económicas, y cuyas consecuencias se van a ver reflejadas en la misma sociedad.

Visto de esta forma, el profesional de la contaduría pública no debe actuar para satisfacer sus propios intereses ni los de un cliente en particular, sino debe actuar para favorecer los intereses de la sociedad en general, otorgando mediante su firma “fe pública”, generando “confianza” en los usuarios de la información, y favoreciendo así el “interés público”, que no es más que el interés de la sociedad.

En este sentido, Neu & Graham (2005) señalan que a pesar de que lo “público” siempre ha estado asociado a la contabilidad, el “interés público” no es un fenómeno connatural a ella, sino que surge como consecuencia de la globalización de los mercados de valores y la consecuente homogenización global de

las normas y procedimientos contables, por lo que la discusión acerca de lo “público” en contabilidad ha trascendido, sobre todo en las últimas décadas, al plano de la práctica en la forma de “interés público”, entendiéndose entonces que toda información contable sirve, por sí misma, al interés público, y ese interés público es entendido como el interés de toda la sociedad, pero como ya se observó en el aparte anterior, haciendo énfasis en lo concerniente a los mercados financieros, situación que se hace más evidente en un contexto de globalización de las normas y procedimientos contables, que facilitan y propician la comparabilidad de la información financiera de las empresas alrededor del mundo.

Ahora, dado que la contabilidad ha sido entendida por muchos como el lenguaje de los negocios, la realización de cualquier actividad económica requiere de la existencia de la contabilidad, tanto para el control y manejo eficiente de los recursos, como para la toma de decisiones de las partes involucradas. Es así como el ejercicio de la contaduría pública satisface la necesidad de información y aseguramiento de la información que tienen los distintos usuarios, ya que presenta estados financieros y otra información financiera, de forma que los interesados puedan utilizarla para su toma de decisiones.

Es así como la profesión de la contaduría pública puede ser definida entonces como “aquella actividad profesional desarrollada por licenciados en contaduría, personas estudiosas de la disciplina y que, mediante su paso por la universidad, adquieren un conjunto de conocimientos para obtener el título correspondiente” (Romero López, 2006, p. 5) y es este título el que otorga a los profesionales de la contaduría la potestad de dar “fe pública” y de servir al “interés público”.

Y es que debido a las actuaciones para las que es formado el contador público durante sus estudios, una de las características que identifican a la profesión contable es que asume, desde el principio, y desde todas las ópticas, la responsabilidad de actuar para favorecer los intereses de todos los usuarios de la información, ya que la mayoría de sus actuaciones van acompañadas de su firma, que es garante de confianza y fe pública. En consecuencia, el Código de Ética del IFAC (International Federation of Accountants, 2014, párrafo 100.1, p. 7) establece que “la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja” por lo que actuar para favorecer los intereses de un determinado grupo de usuarios, amenazaría la credibilidad de la profesión, y posiblemente, su misma existencia.

Así mismo, Católico (2010, p. 13) asegura que la fe pública parte de considerar que “es posible servir a un interés general, el cual es definido en términos de lo legal, suponiendo que cualquiera sabe por principio qué es y qué no interés público, y que las leyes actúan siempre en beneficio de dicho interés”, por lo que el contador público en el ejercicio de su profesión debe actuar para servir al público en general, es decir, a cualquier usuario que necesite de la información de las empresas para su toma de decisiones, independientemente del tipo de decisión que vaya a tomar o del ámbito en el cual la tome.

Ahora, desde las aportaciones científicas, que también forman parte de la profesión contable, Bautista (2010, p. 139) establece que para la contabilidad:

[L]o público siempre se ha constituido como un campo de obligatoria referencia; más aún, podría afirmarse que lo público es el campo natural de la contabilidad, porque la legitimidad del saber contable (a diferencia del saber económico, o el sociológico) necesita de una validación en lo público.

Y es por esto que conceptos como la fe pública, la confianza pública y el interés público representan manifestaciones de lo que es “público” en la contabilidad, y es en reconocimiento a la confianza depositada por la comunidad en general que se da a los contadores el título profesional de contador público, el cual es una garantía de competencia técnica y doctrinal. De esta forma, los contadores ofrecen servicios profesionales al público, y el público, a través de la validación que hace del trabajo de los contadores públicos, confía en que el bien común se salvaguardará gracias a la labor de estos profesionales.

Puede inferirse entonces que lo “público” en contabilidad está asociado a la capacidad que tiene la información financiera de servir a los intereses generales de los usuarios. Otra acepción de lo “público” en contabilidad pudiera ser que la figura del contador público sirve a los intereses de todos los usuarios, y que mediante su firma otorga a la comunidad la seguridad de que la información que se presenta está libre de sesgo y, por tanto, sirve a todos por igual.

## Conclusiones

En todas las disciplinas, las teorías y conceptos se desarrollan en continuidad histórica: un pensamiento conduce a otro, por lo que los cambios que se dan en los conceptos son consecuencia de la misma evolución de la realidad, existiendo una fuerte conexión entre la práctica profesional y la disciplina que



subyace a la práctica, situación que se hace más evidente cuando se trata de las ciencias sociales.

La profesión contable desempeña un papel fundamental e influyente en la revisión y regulación de asuntos económicos y sociales, por lo que a lo largo de las últimas décadas se ha generado dentro de la disciplina contable una discusión acerca de lo que significa “público” para la contabilidad. De esta forma, estudiar cuál es el aporte de la disciplina y de la profesión contable a la construcción de lo “público”, emerge como un objetivo de gran importancia para todos los académicos alrededor del mundo.

La contabilidad se constituye actualmente como una profesión cuyo principal compromiso es servir y proteger el “interés público”, situación que le ha otorgado la misma sociedad a la cual sirve, ya que son los contadores públicos los garantes de la confianza que la sociedad tiene sobre la información financiera de las empresas, y que, en un mundo globalizado, toma mayor fuerza.

De esta forma, y desde un punto de vista teórico, debería entenderse que lo “público” en contabilidad se refiere al servicio que presta la profesión contable a la sociedad en general, dado que es la sociedad quien otorga al contador público la confianza para dar “fe pública”, por lo que todos los miembros de la sociedad se conforman en el “público” al cual sirve la profesión, trayendo como consecuencia que al momento de aplicar el juicio profesional y de actuar en cualquier ámbito connatural a la contabilidad, el contador público debería considerar las necesidades de todos los usuarios, sin privilegiar un usuario sobre otro.

Sin embargo, con la internacionalización de la actividad contable y de las normas que le son propias al ejercicio de la profesión, pareciera que actualmente lo “público” en contabilidad hace referencia al “interés público”, el cual es asociado por los organismos emisores de normas internacionales con los mercados de valores. De esta forma, lo “público” en contabilidad es actualmente un concepto difuso, sobre todo cuando no está claro si las normas contables, éticas y técnicas emitidas por organismos internacionales, y que han sido asumidas por muchos países, buscan satisfacer las necesidades de información de un selecto grupo de usuarios (dado que las normas son emitidas para crear condiciones que favorezcan el funcionamiento eficiente de los mercados de valores alrededor del mundo) “disfrazando” intereses privados en forma de intereses públicos, y haciendo que la contabilidad ya no sirva a la sociedad y a los distintos usuarios equitativamente, sino privilegiando los intereses de unos sobre los demás.

## Referencias

- Arthur Andersen Co. (1974). *Normas de Contabilidad para Empresas de Negocios en Todo el Mundo*. Chicago: Arthur Andersen Co.
- Bautista, J. (2010). Lo público para la contabilidad y la contabilidad para lo público: caminos de investigación y alternativas de desarrollo contable. *Revista Activos*, 14, 111-130.
- Cañibano, L., Tua, J., & López, J. (1985). Naturaleza y filosofía de los principios de contabilidad. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XV(14), 293-355.
- Católico, D. (2010). La importancia de discutir sobre lo público en la disciplina contable. *Revista Activos*, 14, 11-14
- Davenport, L. (2008). *Entendimiento del interés público en contabilidad: una revisión por parte de los contadores públicos en Australia*. Australia: Universidad de Ballarat.
- Real Academia Española. (2014). Educación. En Diccionario de la lengua española (23ª ed.). Obtenido de <http://www.rae.es/recursos/diccionarios/drae#sthash.4dczT4Hm.dpuf>.
- Kieso, D. E., & Weygant, J. J. (2006). *Contabilidad Intermedia*. México: Limusa.
- International Financial Reporting Standard. (10 de octubre de 2016). *About us*. Obtenido de <http://www.ifrs.org/About-us/Pages/IFRS-Foundation-and-IASB.aspx>.
- International Accounting Standard Board (2010). Marco Conceptual para la Información Financiera. Obtenido de [http://www.leyes.com.py/documentaciones/infor\\_interes/contabilidad/NIIF/marco\\_conceptual\\_niif.pdf](http://www.leyes.com.py/documentaciones/infor_interes/contabilidad/NIIF/marco_conceptual_niif.pdf).
- International Accounting Standard Board (2009). Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. Obtenido de <http://www.nicniif.org/files/u1/Prologo.pdf>.
- International Federation of Accountants (2014). *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*. Obtenido de <https://www.ifac.org/publications-resources/manual-del-c-digo-de-tica-para-profesionales-de-la-contabilidad-edici-n-de>.
- Neu, D., & Graham, C. (2005). Accounting Research and the Public Interest. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18, (5), 585-591.

- Romero López, A. J. (2006). *Principios de Contabilidad, Tercera Edición*. México: McGraw Hill.
- Sikka, P., Willmott, H., & Lowe, T. (1989). Guardians of knowledge and public interest: evidence and issues of accountability in the UK accountancy profession. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2, (2), 47-71.
- Tiron, A. (2013). Balancing the Public and the Private Interest – A Dilemma of Accounting Profession. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 92, 930-935.
- Tua, J. (1985). Los principios contables: de la regulación profesional al ámbito internacional. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XV(46), 25-56.

Revista Gestión y Desarrollo Libre, Año 2 N° 4, 2017. p.p. 195 - 217

ISSN 2539-3669

Universidad Libre Seccional Cúcuta, Facultad de Ciencias Económicas,

Administrativas y Contables y Centro Seccional de Investigaciones

La declaratoria de Estado de cosas inconstitucional: una figura entre la separación

jurídica y el principio colaboración armónica del poder público

Michelle Andrea Nathalie Calderón Ortega

Diego Armando Yáñez Meza

## **La declaratoria de Estado de cosas inconstitucional: una figura entre la separación jurídica y el principio colaboración armónica del poder público\***

Declaration of State of Unconstitutionality: a figure between the  
legal separation and the principle harmonious collaboration of  
the public power

Recibido: Octubre 06 de 2016 - Evaluado: Diciembre 01 de 2016 - Aceptado: Enero 27 de 2017

Michelle Andrea Nathalie Calderón Ortega†

Diego Armando Yáñez Meza‡

---

\* Artículo inédito. Artículo de investigación e innovación. Este documento es resultado del proyecto de investigación “Legitimidad democrática de la Corte Constitucional Colombiana frente a las decisiones con implicaciones económicas como consecuencia de la declaratoria de Estado de Cosas Inconstitucional” desarrollado por el Semillero de Investigación en Derecho Administrativo “Louis Antoine Macarel” de la Universidad Libre -Cúcuta-, Colombia, adscrito a la línea de investigación “Conocimiento, innovación y desarrollo sostenible regional”, sublínea “Justicia, derecho procesal y sistema penal acusatorio”; siendo auxiliar de Investigación Sheriling Gianina Gutiérrez Navarro. Actuaron como integrantes del Semillero de Investigación los estudiantes: Valery Vanessa Cagua Delgado, Paula Valentina Hernández Pedrozo, Nora Alejandra Mejía Antolinez, Yurley Andrea Vanegas López, Wendy Daniela Taborda Pedrozo, Kevin Daniel Arce Hernández, Jhocyo Ranssay Verano Castillo, Camilo Cueto Calderón y Jesús David Reyes Granados.

† Abogada, Universidad Libre -Cúcuta-. Magister (C) en Derecho Administrativo, Universidad Libre de Colombia. Doctora (C) en Bioética, Universidad El Bosque. Autora de distintos artículos de investigación. Directora del Semillero de Investigación en Derecho Administrativo “Louis Antoine Macarel” de la Universidad Libre -Cúcuta-. Docente en las cátedras Derecho Constitucional; Derecho Administrativo; Lógica Jurídica; Hermenéutica y Argumentación Jurídica; Problemas Sociales Contemporáneos. Correo electrónico: michellea.calderono@unilibre.edu.co; jangcalderonabogados@outlook.es.

‡ Abogado, Universidad Libre -Cúcuta-. Especialista en Derecho Público, Universidad Externado de Colombia. Magister en Derecho Administrativo (Investigativa), Universidad Externado de Colombia. Magister (C) en Derecho Procesal Contemporáneo (Investigativa), Universidad de Medellín. Autor de distintos libros y artículos de investigación. Director del Centro de Investigación y el Semillero de Investigación en Derecho Administrativo “Louis Antoine Macarel” de la Universidad Libre -Cúcuta-. Docente en la cátedra Derecho Administrativo General y colombiano. Correo electrónico: diego.yanez@unilibre.edu.co; diegoymezaabogado@gmail.com.

**Para citar este artículo / To cite this Article**

Calderón Ortega, M. A. N. & Yáñez Meza, D. A., (Julio-Diciembre de 2017). La declaratoria de Estado de cosas inconstitucional: una figura entre la separación jurídica y el principio colaboración armónica del poder público. *Revista Gestión y Desarrollo Libre*, 2(4), (195-217).

**Resumen**

La acción de tutela es un derecho y una acción constitucional para la defensa y garantía de los derechos humanos fundamentales. En Colombia, dicha acción fue instituida por primera vez en el Artículo 86 de la Constitución Política de 1991, y constituye la herramienta más expedita (con excepción del Habeas corpus) para la defensa de derechos de rango fundamental. En la actualidad, la tutela es la acción judicial con mayor acogida y uso dentro de todo el territorio nacional; gracias a ella se han dado importantes fallos cuyo alcance constituye precedente constitucional en relación con derechos como la dignidad humana, la igualdad, la libertad o la salud, entre otros. Dentro del trámite de la acción de tutela, la Corte Constitucional Colombiana, como respuesta a la reiterada y sistemática vulneración de derechos fundamentales, creó una figura jurisprudencial denominada “Estado de Cosas Inconstitucional” o ECI, figura que le permite, de acuerdo con su interpretación, proferir decisiones con implicaciones económicas encaminadas a superar las cosas contrarias a la constitución que vulneran de manera sistemática y generalizada derechos de linaje fundamental. Al respecto, algunos sectores de la sociedad consideran que, las medidas con implicaciones económicas que se profieren como consecuencia de la declaratoria de ECI, pueden afectar el principio de separación jurídica, pues conllevan decisiones cuya función corresponde, por clausula general de competencia, a la rama ejecutiva del poder público.

**Palabras Clave:** Acción de Tutela, Estado de Cosas Inconstitucional, Separación Jurídica, Colaboración Armónica del Poder Público, Función Ejecutiva, Función Judicial, Decisiones Económicas, Política Pública

**Abstract**

Tutela is a Right and a constitutional action to defend and guarantee fundamental human rights. In Colombia, it was first instituted in Article 86 in the Constitution of 1991, It is the most expeditious tool for advocacy of fundamental rights (except for Habeas Corpus). At present, Tutela is the judicial action most welcome and used within the entire national territory. through the Tutela there have been significant ruling reach obligatory fulfillment to all cases with similar

circumstances, in relation to rights such as human dignity, equality, freedom and health. Within the process of the Tutela, the Colombian Constitutional Court, in response to the repeated and systematic violation of fundamental rights has created a jurisprudential figure called “state of unconstitutionality”, figure that allows, per its interpretation, proffering decisions with economic implications aimed to overcoming things which are contrary to the constitution that systematically violate the human rights. implications that are uttered because of the declaration of a “state of unconstitutionality” may affect the principle of legal separation, as it involves decisions whose function corresponds, as a general clause of competence to the executive branch of government.

**Key words:** Tutela, State of Unconstitutionality, Legal Separation, Harmonious Collaboration of Government, Executive Function, Judicial Function, Economic Decisions, Public Policy

## SUMARIO

INTRODUCCIÓN. – PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN. – METODOLOGÍA. - ESQUEMA DE RESOLUCIÓN. I. La Constitución Política de Colombia de 1991 y la acción constitucional de tutela. - II. De la Corte Constitucional y su función como máxima guardiana de la Constitución. – III. La creación Jurisprudencial del Estado de Cosas Inconstitucional. – IV. - De los derechos humanos: una historia de continuas violaciones. – V. De los derechos sociales, económicos y culturales. – V. Del activismo judicial de la Corte Constitucional en las declaraciones de Estado de Cosas Inconstitucional. – VII. De las decisiones con implicaciones económicas en sentencias de tutela con declaratoria de ECI y su relación con el principio de colaboración armónica del poder público. – VIII. Resultados. - CONCLUSIONES. – REFERENCIAS.

## Introducción

La Constitución Política de Colombia de 1991 significó un cambio de paradigma en la concepción, ejercicio y efectividad de la democracia en el país; también, trajo consigo una nueva significación del concepto de derechos humanos, así como un mayor alcance de la Constitución frente a las demás normas que conforman el ordenamiento jurídico nacional. La prevalencia del Interés general y la garantía de la dignidad humana, se convirtieron entonces, en pilares fundamentales del renovado ordenamiento.

Colombia pasó de ser un Estado de Derecho, a ser un Estado social y democrático de Derecho en el que lo sustancial prevalece sobre lo formal, y en el que la constitucionalidad prima sobre la legalidad. Supuestos sobre los que la

responsabilidad del Estado colombiano adquirió mayor relevancia, exigiendo de él, el debido cumplimiento de sus deberes estatales, el constante cuidado de su actividad y la indemnización de los perjuicios que con su actuar o no actuar pudiera ocasionar (Rodríguez Muñoz & Ibarra Lozano, 2008).

La nueva Constitución también trajo consigo el novedoso concepto de derechos fundamentales y, en consecuencia, la inclusión de un mecanismo judicial para la protección de derechos de estirpe fundamental. Se dio entonces inicio a una nueva etapa en el ámbito jurídico nacional: el concepto de derechos fundamentales adquirió considerable relevancia y el papel que ejercía la Constitución en el ordenamiento jurídico experimentó un cambio paradigmático.

La Constitución estableció un amplio catálogo de derechos y consagró en su Artículo 86 que toda persona tiene el derecho de acudir ante los jueces para garantizar en todo momento y lugar, la tutela de sus derechos fundamentales. En este sentido, todos los jueces de la república, independiente de su jurisdicción y jerarquía, fueron facultados por la Constitución política para obrar como jueces constitucionales y decidir en casos de tutela (Carrera Silva, 2011).

Así, luego de ser instituida, la acción de tutela se convirtió en la acción constitucional preferida por los conciudadanos y su uso se masificó en forma considerable. No obstante, desde su creación como acción constitucional, la acción de tutela ha debido enfrentarse a los graves problemas estructurales de larga data que presenta el país (Montoya Millán, 2012), y que, en forma directa o indirecta, lesionan derechos fundamentales y generan un estado de cosas contrario a la Constitución. Por ello, frente a los complejos problemas que la acción de tutela ha debido enfrentar, la Corte Constitucional colombiana, como máximo Tribunal Constitucional de Colombia, ha debido tomar también medidas complejas, amparadas en una figura de creación jurisprudencial denominada “Estado de Cosas Inconstitucional o ECI”.

El precitado mecanismo de creación jurisprudencial comporta una naturaleza controvertida, pues al amparo de su declaratoria en algunas sentencias de tutela, la Corte Constitucional se ha subrogado facultades que, al entender de algunos sectores de la doctrina jurídica, exceden su ámbito competencial y suplantando funciones que son, por naturaleza propia, función del órgano ejecutivo y no de la rama judicial.

### **Problema de investigación**

¿Cuál es la relevancia jurídico-social de la acción de tutela, y de las decisiones

con implicaciones económicas que, como consecuencia de la declaratoria de Estado de Cosas inconstitucional, puede proferir la Corte Constitucional Colombiana?

## **Metodología**

El presente artículo es resultado de una investigación cualitativa, de tipo jurídico, explicativa, descriptiva y documental, con un enfoque socio histórico. Para la sistematización y análisis de la información se elaboraron fichas de análisis documental y se implementó la técnica de análisis de contenido. Se realizó una valoración sistemática del material bibliográfico consultado y de las fuentes jurisprudenciales revisadas.

## **Esquema de resolución**

El presente artículo se ha dividido en siete temas principales: (i) Se estudiará desde un enfoque socio histórico la Constitución Política de Colombia de 1991, y la acción constitucional de tutela; (ii) se analizará el papel de la Corte Constitucional y su función como máxima guardiana de la Constitución; (iii) se referirá a la figura de Estado de Cosas Constitucional y su creación de rango jurisprudencial; (iv) se abordará en forma breve el estudio socio histórico de los derechos humanos y sus constantes violaciones; así mismo (v) se realizará una mención sumaria de los denominados derechos sociales, económicos y culturales y los mecanismos para su protección; (vi) se hará referencia a la figura del activismo judicial de la Corte Constitucional en las declaraciones de Estado de Cosas Inconstitucional; y finalmente, (vii) se abordará el estudio de las decisiones con implicaciones económicas en sentencias de tutela con declaratoria de ECI y su relación con el principio de colaboración armónica del poder público.

### **1. La Constitución Política de Colombia de 1991 y la acción constitucional de tutela**

La Constitución Política de Colombia de 1991 es resultado de la expresión de la voluntad soberana del pueblo como poder constituyente primario u originario, y su expedición obedece a múltiples factores sociales, económicos, políticos y culturales que, confluyeron en un momento histórico culmen de la crisis que estremeció al país desde finales del siglo XIX, y que se marcó de forma profunda en la realidad de la sociedad colombiana desde mediados del siglo XX (Hurtado, 2006).

En Colombia, los altos índices de violencia y desigualdad social incrementaron en la década de los setenta y los ochenta, generando en la conciencia colectiva, en especial la de los jóvenes, un deseo de cambio que se materializó en diver-



sas manifestaciones políticas y sociales, entre las que cabe destacar: La marcha del silencio del 25 de agosto de 1989, que con la participación de más de veinte mil estudiantes universitarios “fue la voz del proceso transformador que se avecinaba” (Buenahora, 1991, P. 106); la propuesta de la séptima papeleta; el movimiento de la cruzada nacional que se generó luego de la manifestación de los estudiantes, y que se consolidó con la iniciativa titulada “todos podemos salvar a Colombia”, en razón de la cual se recogieron treinta y cinco mil firmas de apoyo para una solicitud que fue remitida al entonces presidente Virgilio Barco, dando origen al denominado “Gran debate nacional”; y, finalmente, las deliberaciones del “Primer Congreso Estudiantil por la Constituyente” (Olano García, 2016, P. 37).

Como se evidencia, luego del largo proceso emprendido por el pueblo de Colombia en aras de superar la crisis económica, política y social que asedió al país durante décadas, el constituyente primario, en ejercicio de su voluntad soberana, expidió la Constitución Política de 1991.

Con la nueva Constitución, Colombia pasó de ser un Estado de Derecho en el que prevalecía el principio de legalidad y la supremacía de la Ley, a ser un Estado Social de Derecho, caracterizado por la supremacía de la Constitución, el respeto de los derechos humanos, la dignidad humana, la protección de los derechos fundamentales y, la aplicación por parte de la Corte Constitucional del denominado “Bloque de Constitucionalidad”, técnica de origen Francés que, de acuerdo con lo expuesto por Ramelli (2004) se introdujo en el ordenamiento Colombiano como criterio de interpretación para resolver las “antinomias jurídicas” que puedan surgir entre las normas constitucionales y los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos.

Para la expedición de la Carta de Derechos de 1991, los integrantes de la Asamblea Constituyente deliberaron durante ciento cincuenta días sobre la organización y estructura política que caracterizaría al refundado Estado, así como sobre los derechos, deberes y garantías que serían consignados en el nuevo texto constitucional.

En ese orden autorizada doctrina (Albendea Pabón, 2001) explica como el poder soberano del pueblo, dentro del auge humanista que identificó el proceso constituyente y cumpliendo con los fines del Estado Social de Derecho, incluyó en el Artículo 86 de la Constitución Política un mecanismo constitucional establecido para la defensa, protección y garantía de los derechos humanos fundamentales, esto es, la acción constitucional de tutela.

La inclusión de la acción de tutela como mecanismo expedito para la sal-

vaguancia de los derechos de rango fundamental significó un cambio en la forma en la que las autoridades judiciales abordan las controversias judiciales. Aspectos como la legalidad, la formalidad y los principios procesales de las actuaciones, comenzaron a mirarse a la luz de la constitucionalidad y la primacía de los derechos fundamentales.

La jerarquización de los derechos significó una nueva postura en las decisiones judiciales y llevó la garantía de los derechos individuales a una escena superior, en la que el Juez es el principal garante de los derechos y libertades de los conciudadanos. La institución constitucional de la acción de tutela generó un fenómeno al interior del ordenamiento jurídico colombiano conocido como “constitucionalización del derecho (Suárez Manrique, 2014)”.

La constitución política y los derechos consagrados en ella permearon la estructura jurídica del país y, la inclusión de la acción de tutela como mecanismo para la defensa de los derechos fundamentales reafirmó la fuerza vinculante de la constitución y la eficacia jurídica de sus normas, de modo tal que, la inclusión de la acción de tutela como acción constitucional y derecho fundamental, consolidó la idea del humanismo constitucional en Colombia, y marcó la transición de un Estado Estatocéntrico al servicio de sí mismo, a un estado antropocéntrico, en razón del hombre y para el hombre (Cuestas, 2015).

La Constitución Política de 1991, restableció -en cierto modo- la confianza de los habitantes del país, tan resquebrajada por la crisis económica, política, humana y social que desde inicios del siglo XX azotó a un amplio sector de la sociedad, siendo la acción de tutela el mecanismo judicial de mayor acogida por los conciudadanos.

No obstante, aunque la Tutela ha sido considerada desde su institución en el ordenamiento jurídico colombiano como el mecanismo más eficaz, eficiente y efectivo para la salvaguarda y protección de los derechos de prosapia fundamental (Carrera Silva, 2011), ésta ha debido enfrentarse a la deficiencia estructural de larga data en el país, que resulta en la mayoría de los casos en la vulneración masiva y constante de derechos fundamentales (Vargas Hernández, 2003).

## **2. De la Corte Constitucional y su función como máxima guardiana de la Constitución**

Como queda claro, con la Constitución Colombiana de 1991 se formó un rompimiento entre la clásica organización del Estado Colombiano como un Estado de Derecho y, su transformación hacia una nueva forma de organización de-

nominada “Estado Social, Constitucional y Democrático de Derecho”, lo que se tradujo en la superación de figuras clásicas como la de la hegemonía de la ley y el principio de legalidad (Muñoz Hernández, 2012), para dar paso a nuevas formas de entender el derecho y el orden jurídico, centradas en el hombre, la dignidad humana, la primacía del interés general y, en el respeto y garantía de los derechos humanos, de conformidad con lo establecido principalmente en los Artículos 1, 2, y 4 (Gómez Sierra, 2014, p. 5,6,7).

Así las cosas, para poder alcanzar el cumplimiento de los fines esenciales del Estado, el Constituyente primario creó la jurisdicción constitucional, a la que encomendó el deber de proteger la Constitución y garantizar el respeto de los Derechos Humanos, así mismo, de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 241 de la Carta de Derechos, el constituyente primario facultó a la Corte Constitucional como máxima guardiana de la integridad y supremacía de la Constitución, dotándole entre otras facultades, la de decidir sobre la constitucionalidad de las leyes, y “Revisar, en la forma que determine la ley, las decisiones judiciales relacionadas con la acción de tutela de los derechos constitucionales” (Gómez Sierra, 2014, p. 395). Luego entonces, en la jurisdicción constitucional colombiana, es la Corte Constitucional la institución judicial de mayor jerarquía en materia de protección de derechos humanos, y defensa de la norma normarum. Para el asunto objeto de estudio en el presente artículo de investigación, se hará especial mención a la función de revisión por parte de la Corte Constitucional, de las decisiones judiciales de tutela.

### **3. La creación Jurisprudencial del Estado de Cosas Inconstitucional**

Durante los primeros cinco años de entrada en vigencia de sus funciones, la Corte Constitucional revisó 1709 tutelas (Corte Constitucional, 2016), y durante esos primeros años de ardua labor, el máximo Tribunal Constitucional colombiano, se hizo consciente de las deficiencias estructurales que, en materia de políticas públicas, afectaban todo el territorio nacional y que, por la gravedad y diversidad de sus asuntos, se convertían en una causa principal de vulneración de derechos constitucionales tanto de rango fundamental, como de los derechos que se encuentran dentro del denominado catálogo de derechos sociales, económicos y culturales o DESC.

Dada la gravedad de la situación a la que la novísima acción de tutela se tuvo que enfrentar desde los primeros momentos de su aplicación como herramienta para la defensa de derechos fundamentales, la Corte Constitucional se

vio en la necesidad de interpretar y reinterpretar el contenido de la normativa constitucional, y en especial, de las atribuciones que le fueron concedidas de conformidad con el Artículo 241 de la Constitución Colombiana (Cárdenas, 2011).

En ese sentido, el máximo tribunal constitucional colombiano, en relación con la revisión eventual que le ha sido encomendada constitucionalmente en materia de acción de tutela, ha implementado diferentes tipos de pronunciamientos. Dentro de los pronunciamientos con mayor relevancia constitucional, pero también, con mayor crítica política, económica y social, están aquellos que se generan dentro de lo que se conoce como el denominado activismo judicial para la defensa de derechos constitucionales (Tole Martínez, 2006).

En ese mismo orden, dentro de las denominadas sentencias estructurales, la máxima garante de la Constitución, fundada en la “teoría de la dimensión objetiva de los derechos fundamentales” (Solozabal Echavarría, 1991), creó por vía jurisprudencial una figura denominada Estado de Cosas Inconstitucional o ECI. Dicha figura tiene como principal objetivo el siguiente en términos de la Corte:

(...) buscar remedio a situaciones de vulneración de los derechos fundamentales que tengan un carácter general - en tanto que afectan a multitud de personas -, y cuyas causas sean de naturaleza estructural - es decir que, por lo regular, no se originan de manera exclusiva en la autoridad demandada y, por lo tanto, su solución exige la acción mancomunada de distintas entidades. En estas condiciones, la Corte ha considerado que dado que miles de personas se encuentran en igual situación y que si todas acudieran a la tutela podrían congestionar de manera innecesaria la administración de justicia, lo más indicado es dictar órdenes a las instituciones oficiales competentes con el fin de que pongan en acción sus facultades para eliminar ese estado de cosas inconstitucional. (Sentencia T-153, 1998).

Con base en los anteriores supuestos, el máximo Tribunal Constitucional de Colombia, ha emprendido una larga carrera de activismo judicial, encaminada a solucionar de forma estructural deficiencias complejas que se evidencian en las diferentes ramas del poder público, en especial en la rama ejecutiva, y que ocasionan de forma generalizada y sistemática vulneraciones de derechos constitucionales, en especial de progenie fundamental (Saffon & García Villegas, 2011).

Si bien, la figura obedece a la necesidad imperante en la sociedad colombiana de superar las condiciones generadoras de vulneración de derechos humanos;

en nombre de la defensa de la Constitución y en aras de la superación de situaciones fácticas vulneradoras de derechos, la Corte Constitucional colombiana ha proferido medidas complejas en el campo de las políticas públicas; se ha pronunciado sobre la destinación de recursos económicos y sobre la toma de medidas económicas de gran complejidad que, en efecto, escapan de la órbita propia de su campo competencial, y suponen desde la teoría tradicional, un desbordamiento de la función judicial (Calderón Ortega, 2014).

Así, la principal crítica que algunos estudiosos del derecho plantean en torno a las decisiones con implicaciones económicas en las declaratorias de Estado de Cosas Inconstitucional o ECI, radica en el desbordamiento de las funciones que son propias de la rama judicial y la usurpación por parte de la Corte Constitucional, de funciones que son por regla general de competencia, atribución propia de la rama ejecutiva o administrativa del poder público (Botero, 2014).

Quienes se adhieren a dicha postura, acogen como premisa principal los planteamientos de la teoría de la separación jurídica, planteada incluso desde tiempos de Aristóteles, retomada nuevamente por Locke, reinterpretada por Montesquieu y, aceptada por la Constitución Política de Colombia que en su Artículo 113 señaló:

Son ramas del poder público, la legislativa, la ejecutiva y la judicial. Además de los órganos que las integran existen otros, autónomos e independientes, para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. Los diferentes órganos del Estado tienen funciones separadas, pero colaboran armónicamente para la realización de sus fines. (Gómez Sierra, 2014, p. 215).

A groso modo, la teoría de la separación jurídica, considera que el poder público se divide en tres ramas claramente diferenciadas: la rama ejecutiva que administra los recursos del Estado, la Rama legislativa que tiene como principal atribución la facultad de hacer la Ley, y la rama judicial que, se encarga de resolver con fuerza de verdad definitiva, los conflictos que se suscitan en el mundo del derecho y que se presentan a su consideración (Fuentes, 2011).

Por su parte, el máximo Tribunal Constitucional Colombiano, en relación con las decisiones complejas que toma como consecuencia de la declaratoria de un ECI, plantea como principal argumento de defensa de su tesis, el hecho que la naturaleza propia del Estado constitucional, social y democrático de derecho, supone no solo la declaración de reconocimientos y garantías constitucionales, sino

que implica también el rol activo del juez constitucional como legítimo interprete de la Constitución para el cumplimiento de los fines esenciales del Estado (López Daza, G. A., 2011); la satisfacción real y oportuna de los derechos humanos, y la institución de herramientas constitucionales que permitan el real acceso por parte de los conciudadanos a los derechos humanos, y a los principios y garantías establecidos por la Constitución y el derecho convencional.

A continuación, para comprender la importancia de la Constitución, los derechos humanos y la teoría de la separación jurídica, se realizará un breve análisis socio histórico de los derechos humanos, su reconocimiento como derechos inherentes de la persona humana y su inclusión al interior de los ordenamientos constitucionales, así mismo, se analizará en forma breve la teoría de la separación jurídica y su relación con el denominado principio de colaboración armónica del poder público.

#### **4. De los derechos humanos: una historia de continuas violaciones**

Si bien, hablar sobre la historia de los derechos humanos supondría tratar la historia misma de la humanidad, la noción de estos derechos tal y como la conocemos ahora, sólo llegó a existir en el mundo occidental como consecuencia de los movimientos filosóficos, políticos, sociales y culturales que se desarrollaron, en mayor medida, durante el renacimiento, sin embargo, es mucho antes de que dichos acontecimientos transformaran el mundo, que la humanidad ya había dado sus primeros pasos hacia la consagración de unos derechos inherentes a la persona humana.

El tiempo muestra como el hombre se ha esclavizado a sí mismo, como unos han usurpado los derechos de otros y como, ante tanta arbitrariedad y “anarquía”, muchas voces se han alzado reclamando el respeto de la identidad, de las diferencias, de la dignidad o de la autonomía, llevando con ello a la conquista del hombre sobre la razón.

En este orden, la relación inmanente entre el humanismo y los derechos humanos se da incluso en las antiguas Grecia y Roma. La concepción del hombre como centro de la cultura, el arte, la religión, la política o la filosofía, se convierte en el fundamento de los movimientos antropocéntricos característicos del periodo Greco-Romano, y que serán retomados posteriormente durante el renacimiento. Desde esta perspectiva, es el humanismo Greco-Romano, el primer peldaño hacia la construcción de una historia de los derechos humanos (Douzinas, 2006).

Los derechos humanos como los conocemos en la actualidad han pasado por un largo proceso histórico para su reconocimiento y garantía, desde las declaraciones del cilindro de Ciro, el derecho natural de los griegos y romanos, los derechos naturales, las declaraciones de derechos del hombre que se dieron como consecuencia de las revoluciones libertarias durante el renacimiento y la ilustración, llegando finalmente hasta la declaración universal de los derechos humanos y sus posteriores declaraciones (Beuchot, M., 2004).

Así las cosas, éstos derechos son hoy -en teoría- universales, pertenecen, por el simple hecho de su condición humana, a todos y cada uno de los miembros de la humanidad. Son “inalienables”, “interdependientes”, e “indivisibles, y son, además, el resultado de la conquista del derecho sobre el poder (Peces Barba Martínez, Fernández García, De Asís Roig, Ansuátegui Roig & Fernández Liesa, 1998).

El derecho, se convierte entonces, en la herramienta más idónea para limitar la arbitrariedad y el abuso que caracterizan las relaciones entre los diferentes grupos humanos. Empero, como el derecho es maleable, es, por tanto, susceptible de transformación.

En ese proceso histórico de evolución de los derechos humanos, con la segunda guerra mundial y los horrores que se generaron con ella, se hizo necesario blindar a las constituciones políticas de fuerza normativa y establecer a su vez, en el orden interno de los Estados, mecanismos constitucionales que garanticen el respeto y ejercicio de los derechos y libertades y, en el orden internacional, herramientas jurídicas que hagan efectiva su protección (Ferrajoli, 2006).

Así las cosas, la historia de los derechos humanos es la historia de la humanidad en busca de sí misma, de su identidad, su naturaleza y su racionalidad. Es la historia del hombre limitando sus conductas despóticas, respetando su propia dignidad y reconociendo esa misma dignidad en otros; no obstante, el camino para la protección de estos derechos ha sido lento y difícil, debiéndose cambiar constituciones enteras y crear distintos mecanismos para lograr, en la medida de lo posible, una mayor garantía, respeto y protección de los derechos.

El proceso de construcción de los derechos humanos se encuentra en continuo desarrollo, pues frente a la transformación de la realidad social, surgen nuevas necesidades que ameritan también nuevas declaraciones de derechos. De ahí la importancia de los derechos humanos, tanto para el sentido de dignidad que se atribuye con cierto grado de exclusividad a los miembros de la especie humana,



como para el desarrollo colectivo de los pueblos y naciones dentro del marco del respeto y la cooperación nacional e internacional.

## **5. De los derechos sociales, económicos y culturales**

Si bien, las primeras declaraciones de derechos reconocieron los que hoy se conocen como derechos de primera generación o derechos fundamentales, con el transcurso del tiempo, se han ido reconociendo nuevas generaciones de derechos como lo son, en efecto, los derechos sociales económicos y culturales; los derechos colectivos y del medio ambiente (Martínez de Pisón Caveró, 2004); y de forma más reciente, los derechos de autodeterminación informativa.

Empero, los derechos de rango fundamental gozan, por su estrecha relación con la dignidad humana, de un mayor grado de certeza y protección constitucional, mientras que los derechos sociales, económicos y culturales (DESC), son considerados derechos de carácter progresivo, cuya aplicación no está condicionada a la inmediatez, sino que requiere de un desarrollo paulatino y continuo, en la medida que los recursos económicos propios de cada Estado permitan, tanto su incorporación, como su desarrollo y protección.

La garantía de los DESC se convierte en un problema en Estados como el colombiano, cuya realidad económica y social, supone no solo un lento desarrollo de los DESC, sino también y, a pesar de la restricción teórica de limitación de tales derechos, reducciones en cuanto a los beneficios ya alcanzados, como lo son, a modo de ejemplo, la afectación de los beneficios en materia pensional (Ariza, 2015).

Por ello, la máxima guardiana de la Constitución y de los derechos constitucionales, dentro del trámite de revisión eventual que realiza sobre las decisiones de tutela, ha proferido sentencias estructurales, que pretenden a su entender, garantizar los derechos fundamentales, y blindar de protección a los derechos sociales económicos y culturales, pues de la real y efectiva aplicación de los DESC, depende la protección y garantía de los derechos fundamentales.

## **6. Del activismo judicial de la Corte Constitucional en las declaraciones de Estado de Cosas Inconstitucional**

Sobre los anteriores supuestos, la Corte Constitucional desde la primera declaratoria de ECI (Sentencia U-559, 1997), hasta la fecha ha generado siete declaraciones formales de ECI y por lo menos, una declaratoria no formal (Sen-



tencia T-760, 2008). Dentro de sus pronunciamientos, la Corte ha delimitado “las características que identifican la figura y las condiciones que se requieren para su declaración”.

Sobre el Estado de Cosas Inconstitucional (Vargas Hernández, 2003, p. 211), manifiesta que este se declara frente a “la ausencia de políticas públicas claras y coherentes en varios aspectos de la vida pública nacional, o la presencia de insuficiencias graves o de contradicciones palpables entre las existentes”, y en ese mismo sentido señala que la carencia o escasez de dichas políticas públicas “constituyen una situación de hecho que como tal termina lesionando de manera constante un amplio catálogo de derechos fundamentales de numerosas personas”.

La primera declaratoria de Estado de Cosas Inconstitucional se dio en materia de Seguridad Social, un derecho que se encuentra dentro de la categoría de los derechos sociales, económicos y culturales. Para el caso, la Corte Constitucional revisó la decisión que se había proferido en relación con las tutelas presentadas por 45 docentes del Departamento de Bolívar, en los municipios de María la Baja y Zambrano. La Corte, al revisar las razones que motivaron la masiva interposición de acciones de tutela por parte de docentes de los mencionados municipios, dejó en evidencia que, el cargo en contra de las entidades accionadas, se fundamentó en el desconocimiento por parte de las autoridades competentes, de incluir a los docentes cotizantes al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, en virtud de lo establecido en el Artículo 5 del Decreto 196 de 1995, por lo que, en consideración de los accionantes, dicha omisión les generó afectación de sus derechos a la vida, a la salud, a la seguridad social y al trabajo.

Luego de revisar los expedientes del caso, y conocer las circunstancias que gestaron la masiva interposición de acciones de tutela, la Corte Constitucional señaló:

La Corte ha puesto de presente las causas que han llevado a una situación irregular que compromete a las autoridades del sistema educativo. El generalizado incumplimiento de la obligación de afiliar a los educadores de los municipios al F.N.P.S.M., obedece, entre otros motivos, a los siguientes, los cuales configuran un determinado *estado de cosas* que contraviene los preceptos constitucionales: (1) ampliación de las plantas de personal municipal, sin contar con la capacidad presupuestal necesaria para pagar y garantizar la remu-

neración “completa” ( prestaciones ) a los docentes; (2) inadecuada forma de cálculo y distribución del situado fiscal que, en lugar de otorgarle peso decisivo a las necesidades reales de educación de la población escolar, toma en consideración la distribución geográfica de los docentes; (3) concentración irracional e inequitativa de los educadores públicos en los grandes centros urbanos, lo que deja sin atender las necesidades de muchas poblaciones que, para llenar el vacío, se ven forzadas a sobrecargar sus finanzas públicas a causa del incremento de sus plantas de educadores y de la demanda insatisfecha por este servicio esencial. (Sentencia U-559, 1997).

En ese mismo pronunciamiento, la Corte Constitucional evidenció que el desconocimiento por parte de las autoridades competentes de incluir a los docentes en el Fondo Nacional de Pensiones del Magisterio, obedecía a problemas de carácter fiscal, relacionados con el inadecuado manejo y distribución de los recursos públicos, lo que, en su entender, se consolidó en un “Estado de Cosas que contraviene los preceptos de la Constitución”.

En efecto, la Corte Constitucional, frente a la problemática descrita fue enfática al señalar:

La Corte Constitucional tiene la seguridad de que mientras no se tomen medidas de fondo sobre los factores enunciados y los otros que los expertos puedan determinar, el problema planteado, que de suyo expresa un *estado de cosas* que pugna con la Constitución Política y sujeta a un grupo significativo de educadores a sufrir un tratamiento indigno, se tornará de más difícil solución y propiciará la sistemática y masiva utilización de la acción de tutela. Justamente, con el objeto de que el derecho a la igualdad de los educadores municipales no afiliados todavía al Fondo no se lesione, la Corte notificará la situación irregular que ha encontrado a las autoridades públicas competentes con miras a que éstas en un término razonable le pongan efectivo remedio, para lo cual deberá obrarse sobre las causas reales del fenómeno descrito.

Para dar solución al creciente problema y poner fin no solo a los asuntos individuales objeto de la tutela, sino a la crisis fiscal que motivó la masiva interposición de la acción tutelar, la Corte declaró la existencia de un estado de cosas contrario a la Constitución y en razón de ello, ordenó tutelar los derechos fundamentales de los accionantes, empero, dadas las grandes erogaciones que

significaría la inclusión de los docentes al F.N.P.S.M, concedió el plazo de un año para su vinculación.

En esta medida, la sentencia SU-559 de 1997 constituye la primera de una línea de decisiones judiciales que desde 1997 han declarado la existencia de cosas contrarias a la Constitución y que desde una interpretación sistemática de las facultades que constitucionalmente le han sido atribuidas, han facultado a la Corte para la toma de medidas complejas con implicaciones económicas y con incidencia en las políticas públicas.

Cabe destacar casos (Sentencia T-153, 1998) en los que nuevamente la Corte declaró la existencia de un estado de cosas inconstitucional y ordenó la inclusión de medidas complejas para su superación. En esta ocasión, la Corte evidenció que la principal causa de la vulneración sistemática y generalizada de derechos fundamentales de la población reclusa, se debe en especial, al masificado hacinamiento presente en la mayoría de las cárceles del país.

Finalmente, como consecuencia de la declaratoria de ECI, la Corte Constitucional entre otras disposiciones, ordenó: “al INPEC, al Ministerio de Justicia y del Derecho y al Departamento Nacional de Planeación elaborar, en un término de tres meses a partir de la notificación de esta sentencia, un plan de construcción y refacción carcelaria tendiente a garantizar a los reclusos condiciones de vida dignas en los penales” (Sentencia U 599, 1997).

En ese mismo orden, en sentencias T-525 de 1999; U -250 de 1998; T -590 de 1998; T -1695 de 2000; y T-025 de 2004, la Corte realizó declaraciones de ECI, y con base en dichas declaratorias ordenó medidas complejas para dar solución a los problemas estructurales que, en cada caso, y de acuerdo con la investigación realizada por la Corte, motivaron el estado de cosas contrarias a la Constitución. Entre otras disposiciones, las medidas tomadas implicaron decisiones de carácter económico, y vincularon a diferentes autoridades en distintos órganos del nivel local, regional y nacional.

Hasta la fecha, y desde su creación como mecanismo jurisprudencial, la declaratoria de ECI que más impacto ha mostrado en la sociedad, por su relevancia social, y en la “sostenibilidad fiscal”, por la complejidad de las decisiones adoptadas, es la dada en el caso del desplazamiento forzado (Sentencia T-025, 2004), una población que, por su condición de manifiesta vulnerabilidad, se ha visto sometida de forma inexorable a reiteradas, generalizadas y sistemáticas vulneraciones de sus derechos constitucionales.

Si bien, las medidas tomadas por la Corte en dichos casos significaron una real intromisión en las funciones que corresponden al ejecutivo, también tales intervenciones representaron una luz en la realidad nacional, desprovista de recursos suficientes para la defensa de los derechos constitucionales fundamentales.

Como queda claro, las medidas tomadas por la Corte en las declaratorias de ECI, suponen, por la complejidad del asunto y la naturaleza estructural de los motivos que generan el estado de cosas contrarias a la Constitución, la inclusión de decisiones de carácter complejo que, de acuerdo con las circunstancias de cada caso, pueden implicar mandatos que exceden el campo competencial propio de la rama judicial.

#### **7. De las decisiones con implicaciones económicas en sentencias de tutela con declaratoria de ECI y su relación con el principio de colaboración armónica del poder público**

La teoría del Estado contempló inicialmente la idea de la separación jurídica como una separación tajante y absoluta de las funciones del poder público. Desde dicha interpretación el poder público tendría de forma única y exclusiva las atribuciones propias del legislativo, el ejecutivo y el judicial. Empero, la separación absoluta de las funciones del Estado, cedió paso a una interpretación en la que las distintas ramas del poder persiguen un fin común, esto es, el fin o los fines esenciales a los que aspira el Estado.

En este sentido, con la Constitución Política de 1991, Colombia instituyó el principio de colaboración armónica del poder público como referente del poder del Estado. Un principio en virtud del cual, la Corte Constitucional ha respaldado su “intromisión” en las funciones propias del ejecutivo, al señalar que siendo el Estado uno solo, las ramas que conforman el poder público comparten como propósito esencial la prevalencia del interés general y la garantía de la dignidad humana.

En este orden, la Constitución consagra claras excepciones a la regla de la división del poder, puesto que, por ejemplo, aunque la función del administrativo corresponde al deber de administrar los recursos estatales, también, y de forma excepcional, el presidente puede ejercer función legislativa, cuando expide decretos con fuerza material de Ley; así mismo, miembros de otras ramas del poder pueden ejercer la función ejecutiva o administrativa, e incluso pueden hacerlo los particulares y los organismos autónomos e independientes.

Desde este enfoque, es válido afirmar que, aunque la función propia de la

Corte Constitucional como miembro de la rama judicial del poder público, corresponde al deber de “resolver conflictos jurídicos con fuerza de verdad definitiva”, si a bien lo requiere, como máxima garante de la norma constitucional y con el objetivo de salvaguardar el interés general, la Corte Constitucional, tiene el deber de superar las situaciones fácticas y jurídicas que ponen en vilo los intereses generales del Estado, aun cuando ello implique la imposición de obligaciones dirigidas a distintos órganos del poder estatal; pues mal haría la Corte Constitucional, como máxima curadora de la Constitución, en evidenciar un Estado de cosas contrario a la Constitución, y no tomar medidas tendientes a superar dicho Estado.

No obstante, es preciso advertir que las decisiones de la Corte, no pueden soslayar condiciones indispensables para economía nacional, como disponibilidad fiscal, porque ello resultaría en un arma de doble filo que, en vez de superar de fondo los problemas estructurales que generan el ECI, ahondarían aún más los factores de la crisis que genera la masiva vulneración de los derechos de prosapia fundamental.

## **8. Resultados**

Con la presente investigación se demostró que los factores socio históricos que incidieron en la expedición de la Constitución Política de Colombia, incidieron también en los postulados normativos que caracterizan la mencionada Constitución, generando un cambio de paradigma en cuanto a la concepción de los derechos humanos y su vinculatoriedad en relación con las decisiones tomadas por parte de los miembros que conforman las ramas del poder público. La investigación demostró, además, que el mecanismo constitucional de la acción de tutela consagrado en la Carta de Derechos de 1991, si bien es el más expedito, eficaz y efectivo para la salvaguarda de los derechos de naturaleza fundamental, y en forma excepcional de los derechos sociales, económicos y culturales, es una acción cuya efectividad y alcance se ve limitado, ante circunstancias fácticas que evidencian un Estado de Cosas contrario a la Constitución.

## **Conclusiones**

La acción de tutela es un derecho fundamental y a su vez una acción constitucional para la defensa, protección y garantía de los derechos fundamentales. Su inclusión en la Constitución de 1991 trajo consigo cambios significativos en

relación con la forma de entender, aplicar, respetar y garantizar los derechos de prosapia fundamental. En la actualidad la acción de tutela es la herramienta constitucional más empleada para la defensa de derechos, no obstante, su ejercicio masivo ha dejado en evidencia la existencia de deficiencias estructurales en el Estado que generan la reiterada y sistemática vulneración de derechos de los ciudadanos y que por tanto ameritan medidas complejas para su solución.

Si bien, la acción de tutela ha debido enfrentarse a las falencias de la estructura estatal y su administración, los jueces constitucionales y la Corte Constitucional, en un claro ejemplo del activismo judicial, como guardianes de la Constitución y en trámite de la acción de tutela han creado mecanismos jurisprudenciales para satisfacer esas necesidades, como lo es la figura del Estado de Cosas Inconstitucional o E.C.I.

La declaratoria de ECI, y las medidas implementadas por el máximo tribunal constitucional colombiano para su superación en cada caso, se sustentan en el principio de colaboración armónica del poder público; sin embargo, ello no es óbice para que la Corte desconozca las funciones que son propias del ejecutivo, o imponga de forma arbitraria deberes que escapan no solo a la órbita de su competencia, sino que además, superan las capacidades económicas y fiscales con las que cuenta el Estado para la satisfacción de una determinada necesidad jurídica.

Es preciso que la Corte Constitucional Colombiana, al evidenciar un Estado de Cosas Contrario a la Constitución, tome las medidas que sean necesarias para solucionar dicho estado; pero, al hacerlo, debe tener como basamento la disponibilidad fiscal y las reglamentaciones que las autoridades competentes asumen sobre un determinado asunto, en un determinado momento del proceso. Las intromisiones que la Corte realice en relación con las funciones propias de las otras ramas del poder público deben ser respetuosas y, por tanto, no deben incurrir en acciones excesivas o en el desconocimiento flagrante de algún deber constitucional.

## Referencias

- Albendea Pabón, J. (2001). La estirpe humanista de nuestra Constitución política. *Revista Dikaion*, 15(10), 26-36.
- Ariza, L. J. (2015). Los derechos económicos, sociales y culturales de las personas presas y la intervención de la Corte Constitucional en el sistema penitenciario colombiano. En *Constitucionalismo del sur global* (págs. 169 - 206). Bogotá:

Siglo del Hombre Editores.

Beuchot, M. (2004). *Filosofía y derechos humanos*. México: Siglo XXI.

Botero, J. H. (7 al 9 de mayo de 2014). Extravíos del neoconstitucionalismo. 2º Congreso Internacional de Deracho de Seguros: Actuales paradigmas jurídicos. Santa Marta, Colombia: Fasecolda. Obtenido de: <http://www.fasecolda.com/files/6613/9991/2373/memoriaJHBOTEROcads2w.pdf>.

Buenahora, J. (1991). *El proceso constituyente de la propuesta estudiantil a la quiebra del bipartidismo*. Colombia: Cámara de Representantes.

Calderón Ortega, M. A. (2014). Estado de Cosas Inconstitucional por omisión en la expedición del Estatuto del Trabajo en Colombia. *Revista Academia & Derecho*, 5 (8), 71-97.

Cárdenas, B. R. (2011). *Contornos Jurídico Fácticos del Estado de Cosas Inconstitucional*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Carrera Silva, L. (2011). La acción de tutela en Colombia. *Revista IUS*, 5 (27), 72-94.

Cifuentes Muñoz, E. (1997). La Acción De Tutela En Colombia. *Revista Ius Et Praxis*, 3(1), 165-174.

Cifuentes Muñoz, E. (2002). Jurisdicción constitucional en Colombia. *Revista Ius Et Praxis*, 8(1), 283-317.

Corte Constitucional. (2016) *Estadísticas desde 1992 a 2016*. Obtenido de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/estadisticas.php>

Cuestas, E. (2015). El ocaso del paradigma estatocéntrico: la redefinición del Estado a la luz del derecho internacional y las relaciones internacionales contemporáneas. *Revista Criterios*, 8(1), 193-220.

Douzinás, C. (2006). El fin (al) de los derechos humanos. *Anuario de Derechos Humanos. Revista Nueva Época*, 7, 309-340.

Ferrajoli, L. (2006). Sobre los derechos fundamentales. *Revista mexicana de Derecho Constitucional*, 15, 113-136.

Fuentes, C. (2011). Montesquieu: Teoría de la Distribución Social del Poder. *Revista de ciencia política*, 31(1), 47-61.

Gómez Sierra, F. (2014). *Constitución Política de Colombia Anotada* (Trigésima segunda edición ed.). Bogotá: Leyer.



- González, N. (1998). *Los derechos humanos en la historia, (Vol. 12)*. España: Universidad Autónoma de Barcelona.
- Hurtado, M. (2006). Proceso de reforma constitucional y resolución de conflictos en Colombia: el frente nacional de 1957 y la constituyente de 1991. *Revista de Estudios Sociales*, 23, 97-104.
- Martínez de Pisón Caveró, J. M. M. (2004). Las generaciones de derechos humanos. En *Constitución y Derechos Fundamentales* (págs. 409-436.) Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Montoya Millán, D. R. (2012). La acción de tutela en Colombia. (*Tesis de doctorado*). España: Universidad Nacional de Educación a Distancia, España.
- Muñoz Hernández, L. (2012). Protección de los derechos fundamentales por la Corte Constitucional Colombiana. Una mirada a las sentencias estructurales. *Revista Academia & Derecho*, 5(3), 35-50.
- López Daza, G. A. (2011). El juez constitucional colombiano como legislador positivo: ¿un gobierno de los jueces? *Cuestiones constitucionales*, 24, 169-193.
- Olano García, H. (2016). Los cimientos de una ilusión. De cómo un estudiante de Derecho de 1990 ha visto construir el constitucionalismo contemporáneo. En A. Giacomette Ferrer, *Jurisdicción y garantías constitucionales en iberoamerica* (págs. 27-48). Bogotá: Ibáñez.
- Peces Barba Martínez, G., Fernández García, E., De Asís Roig, R., Ansuátegui Roig, F. J, & Fernández Liesa, C. R. (1998). *Historia de los derechos fundamentales*. Madrid: Dykinson.
- Ramelli, A. (2004). Sistema de fuentes del derecho internacional público y "bloque de constitucionalidad" en Colombia. *Cuestiones constitucionales*, 11, 157-175.
- Rodríguez Muñoz, I., & Ibarra Lozano, J. (2008). Del estado de derecho al estado social de derecho. *Justicia Juris*, 10, 9-13.
- Saffon, M. P., & García Villegas, M. (2011). Derechos sociales y activismo judicial. La dimensión fáctica del activismo judicial en derechos sociales en Colombia. *Estudios Socio-Jurídicos*, 13(1), 75-107.
- Sentencia T-153. (28 de abril de 1998). Corte Constitucional. Sala Tercera de Revisión. M.P. *Eduardo Cifuentes Muñoz*. Bogotá D.C., Colombia: Referencia:



expediente T-137.001 y 143.950. Obtenido de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/T-153-98.htm>

Sentencia T-590. (20 de octubre de 1998). Corte Constitucional. Sala Séptima de Revisión. M.P. *Alejandro Martínez Caballero*. Bogotá D.C., Colombia: Referencia: expediente T-174150. Obtenido de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/T-590-98.htm>.

Sentencia T-525. (23 de julio de 1999). Corte Constitucional. Sala Cuarta de Revisión. M.P. *Carlos Gaviria Díaz*. Bogotá D.C., Colombia: Referencia: expediente T-213190, T-215732, T-215733, T-215769, T-215774, T-215775, T-218743, T-218772, T-221132, T-221143, T-221145, T-221148, T-221155, T-221769, T-223239, T-223240 y T-221152. Obtenido de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1999/t-525-99.htm>.

Sentencia T-1695. (07 de diciembre de 2000). Corte Constitucional. Sala Tercera de Revisión. M.P. *Martha Victoria Sáchica Méndez*. Bogotá D.C., Colombia: Referencia: expediente T-357177, T-374536 y T-385529. Obtenido de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2000/T-1695-00.htm>.

Sentencia T-025. (22 de enero de 2004). Corte Constitucional. Sala Tercera de Revisión. M.P. *Manuel José Cepeda Espinosa*. Bogotá D.C., Colombia: Referencia: expediente T-357177, T- T-653010 y acumulados. Obtenido de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2004/t-025-04.htm>.

Sentencia T-760. (31 de julio de 2008). Corte Constitucional. Sala Segunda de Revisión. M.P. *Manuel José Cepeda Espinosa*. Bogotá D.C., Colombia: Referencia: expediente T-1281247, T-1289660, T-1308199, T-1310408, T-1315769, T-1320406, T-1328235, T-1335279, T-1337845, T-1338650, T-1350500, T-1645295, T-1646086, T-1855547, T-1858995, T-1858999, T-1859088, T-1862038, T-1862046, T-1866944, T-1867317, y T-1867326. Obtenido de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2008/T-760-08.htm>

Sentencia U-559. (06 de noviembre de 1997). Corte Constitucional. Sala Plena. M.P. *Eduardo Cifuentes Muñoz*. Bogotá D. C., Colombia: Referencia: expediente T-115839 y T-116052. Obtenido de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/1997/SU559-97.htm>.

Sentencia U-250. (26 de mayo de 1998). Corte Constitucional. Sala Plena. M. P. *Alejandro Martínez Caballero*. Bogotá D.C., Colombia: Referencia:

expediente T-134192. Obtenido de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/1998/SU250-98.htm>.

- Suárez Manrique, W. Y. (2014). La constitucionalización del derecho en el ordenamiento jurídico colombiano. *Vniversitas*, 119, 319-354.
- Solozabal Echavarría, J. J. (1991). Algunas cuestiones básicas de la teoría de los derechos fundamentales. *Revista de estudios políticos*, (71), 87-110.
- Tole Martínez, J. (2006). La teoría de la doble dimensión de los derechos fundamentales en Colombia. El estado de cosas inconstitucionales, un ejemplo de su aplicación. *Cuestiones Constitucionales*, (15), 253-316.
- Vargas Hernández, C. I. (2003). La garantía de la dimensión objetiva de los Derechos Fundamentales y la labor del Juez Constitucional Colombiano en sede de Acción de tutela: El llamado “Estado de Cosas Inconstitucional”. *Estudios Constitucionales*, 1(1), 203 - 228.
- élez, A. L. (2005). La acción de tutela: ¿un mecanismo de protección del derecho a la salud y un proceso alternativo para acceder a servicios de salud? *Colombia Médica*, 36(3), 199-208.

## **Contenido Revista Gestión y Desarrollo Libre No. 3:**

Aplicación del Marco Técnico Normativo de Información Financiera (MTNIF) en las Microempresas del Sector Calzado Ubicados en la Comuna Nueve de la Ciudad de Cúcuta

Componentes teóricos que fundamentan la cultura de paz en las organizaciones

Los indicadores financieros y la banca universal en Venezuela

Reflexiones en torno a los modelos de integración económica. El caso de MERCOSUR Y UNASUR

El escepticismo profesional: Estrategias de aula para los estudiantes de Contaduría Pública

Pedagogía crítico social: corriente pedagógica necesaria para el proceso formativo del ser contable

Reflexiones sobre el sentido actual de la integración económica

Origen y evolución del gravamen a los movimientos financieros

Cuentas por cobrar e inventarios en la rentabilidad y flujo de caja libre en las empresas de cerámica de Cúcuta



La Calidad académica  
en la comprensión institucional

Universidad Libre Seccional Cúcuta.

Avenida 4 N° 12-81. El Bosque.

PBX 5829810 Ext. 104

[dirinvestigaciones@unilibrecucuta.edu.co](mailto:dirinvestigaciones@unilibrecucuta.edu.co)