

**XIX**  
*de*

**Congreso Colombiano  
Contadores Públicos**

**VII**

**Encuentro Colombo Venezolano**

*Por la defensa de la Contaduría Pública,  
Quindío Punto de Encuentro*

**Agosto 13, 14 y 15 de 2010  
Armenia, Quindío.**

**INVITAN:**



**(19; Armenia; 2010). Ponencias.**

**Armenia: Colegio de Contadores Públicos del Quindío, 2010.**

Título original:

Por la defensa de la Contaduría Pública

Contiene: Memorias del XIX Congreso Colombiano de Contadores Públicos y VII Encuentro Colombo Venezolano de Contadores Públicos

© Colegio de Contadores Públicos de Quindío, CCPQ, 2010.

© Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos, 2010.

Dirección y edición: Elkin Horacio Quirós Lizarazo.

Editado por: Colegio de Contadores Públicos de Quindío - Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos.

Dirección: Calle 21 No. 13-41 of. 306 Edif. Valorización

Teléfono: (6) 7414198

Armenia – Colombia

Email: [ccp-quindio@federacioncolegioscp.org](mailto:ccp-quindio@federacioncolegioscp.org)

[presidencia@federacioncontadorescp.org](mailto:presidencia@federacioncontadorescp.org)

Este libro contiene textos y documentos derivados de procesos de investigación contable, que cumplen una función académica y social. Los editores autorizan la reproducción parcial de los textos, exclusivamente para fines académicos siempre y cuando se citen los autores y la organización editora.

## Contenido

<b>Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos (FCCCP)</b> .....	5
Misión .....	5
Visión .....	5
Valores .....	5
Metas .....	6
Meta de Desarrollo Institucional .....	6
Meta de Solvencia Financiera .....	6
Meta de Apertura Comunicacional .....	6
Meta de Integración Social .....	7
Meta de Internacionalización Soberana .....	7
Comité Ejecutivo Nacional 2010.....	8
Colegios y Capítulos Regionales.....	9
<b>Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV)</b> .....	11
Autoridades Nacionales 2009 - 2011 .....	11
Colegios de Contadores Públicos Federados .....	12
<b>XIX Congreso Colombiano de Contadores Públicos</b> .....	14
Comité Organizador .....	14
Comité de Honor .....	15
Comité Técnico .....	15
Conferencistas .....	16
<b>Contenido</b> .....	18
Presentación del evento .....	18
Objetivo general del evento.....	18
Objetivos específicos del evento.....	18
<b>Ponencias</b> .....	20
COMISIÓN DE DESARROLLO PROFESIONAL, REVISORÍA FISCAL Y REGULACIÓN CONTABLE .....	20
Conclusiones.....	37
Bibliografía .....	38
COMISIÓN DE CONTABILIDAD, INVESTIGACIÓN Y GESTIÓN .....	41
De comunidades, explicaciones, cuentas artefactos, redes y otras cosas más: estudios en ciencias, tecnología y sociedad e investigación contable. ....	43
Introducción.....	43
Referencias .....	67

Normatividad contable-tributaria: un estudio para el sector solidario en San Juan de Pasto .....	73
Resumen .....	73
El discurso de la verdad única en contabilidad: un relato desde la razón indolente .....	97
4. Bibliografía básica .....	114
COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO.....	118
Estado actual de las administraciones tributarias locales en el departamento del Caquetá.....	120
Conclusiones.....	141
Bibliografía.....	142
Gestión Universitaria desde la auditoría de gestión en las Universidades públicas: acercamiento conceptual.....	144
3.- Conclusiones.....	158
Referencias Bibliográficas .....	159
COMISIÓN DE EDUCACIÓN CONTABLE.....	162
Exposiciones autorizadas.....	163
Seminario Técnico Sector Público.....	164
El MECI y el MCICO o CIC.....	164
De lo simple a lo complejo .....	164
ANEXO.....	171
ESTATUTOS.....	171
NOMBRE, DOMICILIO, DURACION, OBJETIVOS.....	171
CAPÍTULO SEGUNDO .....	172
CAPÍTULO TERCERO.....	173
CAPÍTULO CUARTO .....	176
CAPITULO QUINTO .....	176
CAPÍTULO SEXTO .....	176
CAPÍTULO SEPTIMO .....	177
CAPITULO OCTAVO .....	177

# Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos (FCCCP)

## Misión

La misión de la *Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos*, es unir a la profesión contable en las ideas de un nacionalismo compatible con un espíritu de justicia, apertura, tolerancia y pluralismo ideológico, a partir de una práctica social y profesional fundamentada en el interés público y ligada a la solución de los problemas estructurales de la sociedad.

## Visión

Construir la profesión contable como práctica científica, superando niveles de técnica instrumental, fundamentada en el interés público y ejercida en un medio de libertad de oportunidades derivada de una libertad regulada de mercados profesionales.

## Valores

Los valores constituyen base de la axiología, determinante de conductas sociales de los individuos, son conductas esperadas; virtudes, se dice, en lenguajes místicos. La *Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos* fundamenta sus acciones en los siguientes valores sociales:

Amor a la patria y a la sociedad, entendido como la preocupación activa y permanente por los destinos de la nación en su tránsito histórico hacia la independencia y la libertad; la actitud constante en defensa de los valores nacionales, los recursos naturales y el derecho a la autodeterminación, constituyen sus más caros intereses.

Amor al Trabajo y al conocimiento, actividad dignificante del ser humano, máximo aporte de los contadores públicos al desarrollo de la sociedad. El amor al trabajo trasciende la ejecución de procesos técnicos, para llegar a la permanente actividad en busca de la optimización de su calidad, surgida del compromiso con el saber, a través de la investigación científica, logrando construir nuevos procedimientos, adelantos tecnológicos y formulación de teorías que acrecientan el acervo cognitivo de una ciencia contable de producción nacional con rigor universal.

Independencia mental, entendida como el ejercicio libre de la capacidad profesional, basada no solo en las relaciones ocupacionales, sino surgida esencialmente del conocimiento científico, pilar de su profesionalidad,

constituyéndose en argumento positivo para la búsqueda de la autodeterminación y el libre acceso al trabajo y al conocimiento.

Solidaridad social, expresada en la preocupación activa y permanente por el mejor estar de la comunidad nacional, materializada en acciones de beneficio común que derivadas de la práctica profesional y gremial contribuyen al desarrollo de la nación.

Respeto a la dignidad humana, que expresa la significación social de nuestro ser, no como la ambición individual a la gloria, sino como la actividad continuada por el ejercicio pleno de derechos y libertades inalienables, como miembros de una comunidad que debe ser igualmente soberana y libre.

## **Metas**

Son los resultados esperados a largo plazo por la realización de la misión. Estas metas se establecen en aspectos relacionados con los ejes claves de la actividad gremial.

### **Meta de Desarrollo Institucional**

Adopción de una estructura funcional flexible, que permita la adaptación a situaciones cambiantes y caracterizada por el establecimiento de relaciones dinámicas antes que en criterios jerarquizados y estáticos, adoptando una estructura amplia y participativa, consolidando en los próximos años a la Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos como máximo rector de la actividad profesional en su camino de búsqueda del reconocimiento y lucha por los intereses sociales, fortaleciendo sus posiciones de liderazgo.

### **Meta de Solvencia Financiera**

Alcance de condiciones de financiamiento en niveles adecuados para el cumplimiento de su misión, estableciendo fuentes complementarias a la autogeneración basada en los asociados, con alternativas, sobre la base de relaciones interinstitucionales y acceso a fondos internacionales disponibles o alcanzables.

### **Meta de Apertura Comunicacional**

Consolidación de una organización integrada a las redes de comunicación, fácilmente identificable y localizable, al tiempo capaz de mantener comunicación oportuna con sus integrantes.

## **Meta de Integración Social**

Integración de la Federación con movimientos sociales, grupos de presión, grupos consultivos y formación de frentes, por la defensa del interés público y la acción ciudadana especialmente en el control social del estado. Aplicación de métodos de acción directa en la participación política y el auto-desarrollo fundamentado en conocimiento, para la protección del interés público, superando las condiciones de organización corporativista.

## **Meta de Internacionalización Soberana**

Realización de acciones sociales, junto con organismos extranjeros e internacionales de la profesión y la investigación o la regulación, siendo autores de la determinación de los rumbos futuros de la profesión, al tiempo que la integración a redes internacionales de organizaciones sociales para una acción social por la defensa de la identidad cultural, los recursos naturales y la soberanía nacional.

## **Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos (FCCCP)**

### **Integrantes Comité Ejecutivo Nacional 2007-2010**

C.P. Ivar Rodríguez Torregrosa  
*C.P. Jack Alberto Araujo Ensuncho (r)*  
C.P. Diego Fernando Duque Ramírez  
C.P. Amparo Pérez Pita (r)  
C.P. Rodrigo Vallejo Sánchez  
C.P. Jazmín Adriana Cangrejo  
C.P. Edwar Gómez Gómez  
C.P. Carlos Alberto Angel (r)  
C.P. Elkin Horacio Quirós Lizarazo

### **Comité Ejecutivo Nacional 2010**

#### *Presidente Nacional*

C.P. Elkin Horacio Quirós Lizarazo

#### *Vicepresidente*

C.P. Diego Duque

#### *2ª Vicepresidente*

C.P. Jazmín Adriana Cangrejo

#### *Secretario*

C.P. Rodrigo Vallejo

#### *Vocales*

C.P. Ivar Rodríguez Torregrosa  
C.P. Edwar Gómez Gómez

#### *Revisor Fiscal Nacional*

C.P. Gustavo Adolfo López Díaz



## **Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos (FCCCP)**

### **Colegios y Capítulos Regionales**

Colegio de Contadores Públicos del Quindío  
*Presidente: C.P. Carlos Alberto Bonilla*

Colegio Colombiano de Contadores Públicos Unilibristas  
*Presidente: C.P. Edie Rafael Sandoval*

Colegio de Contadores Públicos de la Guajira  
*Presidente: C.P. Carlos Andrés Pitre Redondo*

Colegio Colombiano de Contadores Públicos Capítulo Bucaramanga  
*Presidente: C.P. Ramón Darío Amaya Mora*

Colegio de Contadores Públicos de Florencia  
*Presidenta: C.P. Bertha Lucía Galeano Castro*

Colegio Colombiano de Contadores Públicos Capítulo Montería  
*Presidente: C.P. Raúl Emilio Molina Flórez*

Colegio de Contadores Públicos Egresados Unisinú  
*Presidenta: C.P. Maria Victoria Cano*

Colegio de Contadores Públicos del Atlántico  
*Presidente: C.P. Ivar David Rodríguez Torregroza*

*Colégio de Contadores Públicos de Duitama*  
*Presidente: C.P. Alonso Cuevas Goyeneche*

Colegio Colombiano de Contadores Públicos Capítulo de San José de Cúcuta  
*Presidenta: C.P. Ludy Vargas*

Colegio Colombiano de Contadores Públicos del Valle del Cauca  
*Presidente: C.P. Edwar Gómez Gómez*

Colegio de Contadores Públicos de Antioquia  
*Presidente: C.P. Juan Fernando Peláez*

Colegio de Contadores Públicos de Bolívar  
*Presidente: C.P. Carlos César Cortes Mattos*

Colegio de Contadores Públicos del Magdalena  
*Presidente: C.P. Alejandro Borja*

Colegio de Contadores Públicos del César  
*Presidente: C.P. Ever Ahumada Muñoz*

# **Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV)**

## **Autoridades Nacionales 2009 - 2011**

Presidente

Lcdo. Rafael Rodríguez Ramos

Vicepresidente

Lcdo. Diego Mendoza

Secretaria General

Lcda. Yadira Camacho

Secretario de Estudios e Investigaciones

Lcdo. Ricardo Briceño

Secretario de Finanzas

Lcdo. Héctor Carapaica

Secretario de Relaciones Internacionales

Lcdo. Luis Herrera Morao

Secretario de Defensa Gremial

Lcdo. Eduardo Chaparro

Secretaria Permanente

Lcda. Ligia Castillo

Fiscal

Lcdo. Teódulo González

Contralor

Lcdo. Luis Pastor Fuentes

1er. Sub Contralor

Lcda. Aquilina Sánchez Díaz

2do. Sub Contralor

Lcdo. Nelson Bencomo

# **Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV)**

## ***Colegios de Contadores Públicos Federados***

Estado Zulia

Presidente: Lcdo. Romer Barboza

Estado Táchira

Presidente: Lcdo. Williams Quintero

Estado Mérida

Presidente: Lcdo. Víctor Molina

Estado Trujillo

Presidenta: Lcda. Sandy Briceño

Estado Portuguesa

Presidente: Lcdo. Gustavo Torres

Estado Lara

Presidente: Lcdo. Antonio Molina

Estado Falcón

Presidenta: Lcdo. Iliana Luzardo

Estado Yaracuy

Presidenta: Lcda. Irma Jiménez

Estado Cojedes

Presidenta: Lcda. Gricelda Hernández

Estado Barinas

Presidente: Lcdo. Julio Pérez

Estado Apure

Presidente: Lcdo. Carlos Flórez

Estado Aragua

Presidente: Lcdo. Melvys Araujo

Estado Guárico

Presidente: Lcdo. Beysimar Escobar

Estado Miranda  
Presidente: Lcdo. Eduardo Jiménez

Estado Amazonas  
Presidente: Lcdo. Juan Sierra

Estado Anzoátegui  
Presidente: Lcdo. Juan Martínez

Estado Bolívar  
Presidente: Lcdo. Antonio Herrera

Estado Mónagas  
Presidente: Lcdo. Ricardo Mendoza

Estado Sucre  
Presidenta: Lcda. Enith Caraballo

Estado Delta Amacuro  
Presidenta: Lcda. Minerva Hernández

Estado Delta Amacuro  
Presidenta: Lcda. Minerva Hernández

# **XIX Congreso Colombiano de Contadores Públicos**

## **Comité Organizador**

*Carlos Alberto Bonilla Rincón  
Gloria Ines Marin Betancourth  
Jorge Andres Pulido Restrepo  
Sandra Contreras Cárdenas  
Esmeralda Soto Martinez  
Diana Marcela Mina Botero  
Rodrigo Vallejo Sanchez  
Javier Elías Guaidia Mahecha  
Lina Marcela BonillaRincón  
Ana Mercedes Correa Cardona  
Diana Carolina Rico Cruz*

### *Directora Ejecutiva*

C.P. Ana Mercedes Correa Cardona

### *Director Académico*

C.P. Elkin Horacio Quirós Lizarazo

## **Comité de Honor**

*Dr. Julio Cesar López Espinosa*  
Gobernador de Quindío

*Dra. Ana Maria Arango de Londoño*  
Alcaldesa de la Ciudad de Armenia

Dr. José Reynel Henao López  
Alcalde del municipio de Quimbaya

*Dr. Rosa Margarita Roldán Bolívar*  
Contadora General de la Nación

*C.P. Luis Alonso Colmenares Rodríguez*  
Presidente Consejo Técnico de la Contaduría Pública

*C.P. María Victoria Agudelo Vargas*  
Presidenta Consejo Técnico de la Contaduría Pública

*C.P. Elkin Quirós*  
Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos

*Lcdo. Rafael Rodríguez Ramos*  
Presidente Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela

C.P. Carlos Alberto Bonilla Rincón  
Presidente del Colegio de Contadores Públicos del Quindío

C.P. José Hernando Zuluaga  
Representante ante la Junta Central de Contadores

## **Comité Técnico**

*C.P. Mauricio Gómez Villegas*  
*C.P. Marco Antonio Machado Rivera*  
*C.P. Franklin Emir Torres*  
*C.P. Hernán Carlos Bustamante García*

## **Conferencistas**

C.P. Harold Alvarez Alvarez  
Colombia

Dr. Joaquín Infante Urgate  
Cuba

*Lcdo. Rafael Rodríguez Ramos*  
Venezuela

Lcdo. Julio García  
Venezuela

Lcdo. José Ángel Ferreira  
Venezuela

Lcda. Lissette Sánchez  
Venezuela

Lcdo. José Zaa  
Venezuela

C.P. Rosa Margarita Roldán Bolívar  
Colombia

C.P. Mauricio Gómez Villegas  
Colombia

Maria Fernanda Quintana Montaña  
Fundación Foro Nacional por Colombia

*C.P. Walter Abel Sanchez Chinchilla*  
*Colombia*

*C.P. Rafael Franco Ruiz*  
*Colombia*

*Comisión de Investigaciones Asociación Interamericana de Contabilidad*

*C.P. Gherson Grajales*  
*Colombia*



*Ec. Fabio Hernández  
Colombia*

*C.P. Gustavo Adolfo López Díaz  
Colombia*

*C.P. Elkin Horacio Quiros Lizarazo  
Colombia*

## **Contenido**

Presentación y Objetivos del evento

### ***Presentación del evento***

El Colegio de Contadores Públicos del Quindío, la Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos y la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela han convocado a este XIX Congreso Colombiano de Contadores Públicos y VII Encuentro Colombo Venezolano de Contadores Públicos, celebrado en la ciudad de Armenia (Colombia) los días 13, 14 y 15 de agosto de 2010.

Este evento Colombo Venezolano se constituye en punto de encuentro entre profesionales contables de ambas naciones, siendo escenario de discusión de las problemáticas científicas, disciplinarias, gremiales, éticas, económicas y sociales que atañen a la existencia de la Contaduría Pública. Asuntos tales como los procesos de convergencia de las regulaciones contables en el escenario internacional, los aspectos éticos del desarrollo profesional, la calidad de la información contable y los procesos de control y fiscalización, el ejercicio de la profesión y mercado profesional, calidad de la educación contable y actualidad tecnológica para el ejercicio de los contables, entre otros temas, hacen parte del estado de situación que caracteriza a la Contaduría Pública y requieren ser reflexionados de forma sistemática por los integrantes de esta comunidad profesional.

El evento además fortalece los lazos de cooperación entre contadores públicos de ambos países y sus respectivas organizaciones gremiales, como un elemento de fortalecimiento de la profesión contable en esta región del continente.

### **Objetivo general del evento**

Acoger a la comunidad contable en un espacio donde profesionales, estudiantes, educadores e investigadores puedan participar y presentar reflexiones y propuestas, académicas, investigativas y gremiales, que fortalezcan la Contaduría Pública.

### **Objetivos específicos del evento**

Crear conciencia en la comunidad contable en la importancia de fortalecer la agremiación como medio para el éxito profesional de todos sus integrantes.

Analizar desde diferentes puntos de vista y temáticas la situación actual del profesional de Contaduría Pública  
Reflexionar las implicaciones e impactos de la internacionalización de la profesión contable.

Fomentar en los profesionales, estudiantes, educadores e investigadores el deseo de realizar trabajos investigativos que contribuyan a la profesión.

Promover la necesidad de una integración entre Colombia y Venezuela, países unidos por lazos históricos, económicos y sociales, como mecanismo de fortalecimiento de la profesión.

***XIX Congreso Colombiano de Contadores Públicos  
VII Encuentro Colombo Venezolano de Contadores Públicos  
¡Por la defensa de la Contaduría Pública, Quindío punto de encuentro!***

## **Ponencias**

### **COMISIÓN DE DESARROLLO PROFESIONAL, REVISORÍA FISCAL Y REGULACIÓN CONTABLE**

La emergencia de la globalización ha traído consigo reconfiguraciones en los mercados de servicios contables de la región y con ello, ha determinado procesos de regulación tanto del proceso de producción de la información contable como en las instituciones de control y fiscalización existentes en los procesos de gestión de las organizaciones. Los recurrentes cambios en materia de regulación generan requieren una discusión desde lo técnico, pero también en sus implicaciones para el ejercicio profesional y gremial de la contaduría pública

#### **Jurado Técnico**

*Hernán Carlos Bustamante García*

Contador Público de la Universidad de Antioquia. Especialista en Revisoría Fiscal y Contraloría. Candidato a Magíster en Ciencias de la Administración en la Universidad EAFIT. Docente investigador en la Universidad Autónoma Latinoamericana.

#### **Ponencia clasificada**

*Análisis del IFRS para pymes y propuesta de un modelo contable alternativo para pequeñas empresas.*

Ponente: María Angélica Farfán Liévano. Universidad del Quindío. Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada GICIC.

#### **Exposiciones autorizadas**

*Las normas internacionales de Valuación y su incidencia en la medición del valor razonable en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC y NIIF).*  
Expositora: Esmeralda Elena Orozco Castro. Licenciada en Contaduría Pública Universidad del Zulia.

*Fundamentación conceptual de las consecuencias de la aplicación del modelo financiero-patrimonial a la representación de la realidad ambiental.*  
Expositores: Carlos Alberto Montes Salazar y Eutimio Mejía Soto. Universidad del Quindío.

## ***Análisis del IFRS para pymes y propuesta de un modelo contable alternativo para pequeñas empresas***

María Angélica Farfán Liévano

### **1. Introducción**

La “convergencia” de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia con los Estándares Internacionales de Contabilidad y reportes financieros (IAS-IFRS), ya es un hecho. Con la promulgación de la ley 1314 de 2009<sup>1</sup> el Estado expedirá las normas de aplicación en el país, con base en los estándares internacionales de aceptación mundial. Los Estándares Internacionales de Contabilidad y reportes financieros (IAS-IFRS) fueron diseñados para satisfacer las necesidades de las grandes empresas, especialmente de aquellas que participan en el mercado público de valores. Este tipo de empresas en Colombia constituye una minoría, ya que la mayoría está compuesta por Micro, Pequeñas y Medianas Empresas MYPYMES.

La ley 1314 de 2009 en su artículo segundo, ámbito de aplicación, expresa: “en desarrollo de esta ley y en atención al volumen de sus activos, de sus ingresos, al número de sus empleados, a su forma de organización jurídica o de sus circunstancias socioeconómicas, el gobierno autorizará de manera general que ciertos obligados lleven contabilidad simplificada, emitan estados financieros y revelaciones abreviados o que estos sean objeto de aseguramiento de información de nivel moderado”.

El IASB observando la importancia de las PYMES en el mundo y atendiendo a la solicitud de diferentes entidades, emitió el 9 de julio de 2009 el IFRS para PYMES, que constituye el modelo de contabilidad simplificada para entidades de menor tamaño, que no participan en mercados públicos, pero la pregunta es ¿éste estándar realmente satisface las necesidades de información de las pequeñas y medianas empresas del mundo, atendiendo a sus características propias?, este trabajo pretende resolver esta inquietud, teniendo como premisa fundamental que dichos estándares continúan compartiendo la visión financiera de los IFRS integrales.

Es por lo anterior que además de identificar la pertinencia de el IFRS para PYMES para este tipo de empresas, por medio del análisis de los Fundamentos de las conclusiones de este estándar, se realiza un inventario de los aspectos importantes que debe tener un modelo de contabilidad para PYMES, además de presentar una propuesta de categorización para este tipo de empresas similar a la

---

<sup>1</sup> 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.

señalada por la ONU en las DCPYMES, (Directrices de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas) para posteriormente resaltar la importancia y principales características de una contabilidad diseñada especialmente para la satisfacción de las necesidades de las pequeñas empresas.

## 2. Pymes: definición, importancia y clasificación

Hablar de pequeñas y medianas empresas PYMES, es hablar del motor de la economía del mundo. Por esto es importante realizar la diferenciación entre lo que constituye una pequeña, mediana y gran empresa, para luego centrar este trabajo únicamente en las pequeñas y medianas; para ello se tomaran las definiciones de Gudiño y Coral, (en cita de Catácora, 1997, p. 61).

**Pequeña empresa:** es aquella que maneja escaso material y pocos empleados. Se caracteriza porque no existe una delimitación clara y definida de funciones entre el administrador y/o propietario del capital de trabajo y los trabajadores; por ello existe una reducida división y especialización del trabajo. Su contabilidad es sencilla debido a que maneja poca información en ese campo.

**Mediana empresa:** en este tipo de empresa se puede observar una mayor división y especialización del trabajo; el número de empleados es mayor que en el anterior, la inversión y los rendimientos obtenidos ya son considerables. Su información contable es más amplia.

**Gran empresa:** es la de mayor organización. Posee personal técnico especializado para cada actividad. En este tipo de empresas se puede observar una gran división y especialización del trabajo y la inversión y las utilidades obtenidas son de mayor cuantía. La información contable que se maneja en el desenvolvimiento de las actividades mercantiles también es mayor y se lleva en forma sistematizada.

Los criterios de distinción entre este tipo de entidades generalmente son definidos en la normatividad de cada uno de los países, cada jurisdicción establece sus parámetros para indicar qué es una Micro, pequeña, mediana y gran empresa, en algunas ocasiones atendiendo a las características cualitativas de las mismas, pero generalmente mediante la asignación de rangos cuantitativos como lo expresa Mantilla, (2007, p. 120):

“A menudo esas definiciones nacionales o regionales incluyen **criterios cuantitativos** basados en ingresos ordinarios, activos, empleados u otros factores. Frecuentemente el término pyme se usa para significar o incluir compañías muy pequeñas (caso Colombia: mipymes) sin considerar si publican o no estados financieros de propósito general para usuarios externos”.

Colombia definió la clasificación para este tipo de entidades en el artículo segundo de la ley 590 de 2000<sup>2</sup>, posteriormente modificada por la ley 905 de 2004<sup>3</sup>, estableciendo rangos de planta de personal y activos totales medidos en salarios mínimos mensuales vigentes para realizar tal categorización:

“Para todos los efectos, se entiende por micro incluidas las Famiempresas, pequeña y mediana empresa, toda unidad de explotación económica, realizada por persona natural o jurídica, en actividades empresariales, agropecuarias, industriales, comerciales o de servicios, rural o urbana”, que responda a dos (2) de los parámetros señalados en dicha Ley:

“los atributos cuantitativos y cualitativos resultan insuficientes para el análisis. Casi todos tienen en cuenta las características de los entes emisores de los estados contables. Sólo cuando se atiende al grado de interés público que éstos presentan, se focaliza la atención en quiénes son los usuarios de esos estados. (Fernández, Martín, Nanini y Vásquez, 2008, p. 6)

Las PYMES son consideradas el tipo de empresas que mas aporta a la demanda agregada, contribuyen a la generación de empleo y en general mantienen el dinamismo en la economía. Para mostrar lo antes dicho basta señalar algunos trabajos estadísticos que dan cuenta de ello:

“De acuerdo a la CEPAL<sup>4</sup> en la mayoría de los países de la región, entre el 60% y el 80% del empleo está representado por PYMES, incluyendo dentro de este grupo a las Micro Empresas...según el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) en los 14 países más grandes de la región existen 8.4 millones de empresas formales, de las cuales un 93% son Microempresas de hasta 5 o 10 empleados, 6.8% son pequeñas y medianas empresas y solo un 0.2% son empresas grandes...en general, casi la totalidad de la información sobre PYMES en el mundo resalta la importancia de las mismas, en la cantidad de empleo que generan; en la generación de producto bruto nacional; y en la cantidad de transacciones”. (Fernández et al, 2008, pp. 3-4)

Mejía, Montilla y Montes, (2005, p. 18) señalan que “de acuerdo a las estadísticas mundiales, las pymes representan cerca del 90% de las empresas a nivel universal”

“En Colombia las PYMES representan el 94% de los negocios del país y el 33% de la población ocupada”. (Ley 812 de 2003, en cita de Mejía y Arango, 2005,

---

<sup>2</sup> Por la cual se dictan disposiciones para promover el desarrollo de las micro, pequeñas y medianas empresas.

<sup>3</sup> Por medio de la cual se modifica la Ley 590 de 2000, sobre promoción del desarrollo de la micro, pequeña y mediana empresa colombiana y se dictan otras disposiciones.

<sup>4</sup> Comisión Económica para América Latina y el Caribe

p.171) Aunque no manejen grandes capitales, ni tengan amplias relaciones comerciales, este tipo de empresas por agregación son las que generan mayor crecimiento económico.

### **3. Antecedentes regulativos para pequeñas y medianas empresas pymes**

A continuación se presenta una breve síntesis del camino recorrido por los dos organismos internacionales, cuyos desarrollos han sido más significativos en cuanto al tratamiento contable para pequeñas y medianas empresas se refiere, así como se mencionan algunos países cuya regulación para este tipo de empresas ha sido una prioridad. Estos organismos son la Conferencia de las Naciones Unidas para el comercio y el desarrollo – a través del Grupo Intergubernamental de expertos en estándares internacionales de contabilidad y presentación de Informes ISAR-UNCTAD y el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB.

#### **Isar-Unctad**

El primer documento fue presentado en el informe sobre el 17 periodo de sesiones de ISAR-UNCTAD, reunión celebrada del 3 al 5 de julio de 2000 en Ginebra, y resalta la importancia de las PYMES en el crecimiento económico mundial, reconociendo que las normas internacionales de contabilidad emitidas por el IASB, fueron concebidas prioritariamente para atender las necesidades en materia contable y presentación de reportes de las grandes empresas, que participan en el mercado de valores.

Este documento resalta también que las PYMES generalmente, o muchas de ellas no presentan debidamente sus registros contables pues no son conscientes de la utilidad que esta información genera, no cuentan con una adecuada infraestructura, ni personal para aplicar la normatividad, tienen recursos escasos para acceder a mejores servicios contables aunque no requieran un sistema muy complejo, y desconocen que una mejor información contable les abrirá puertas para acceder a financiación y les ayudara a mejorar la administración y el cálculo de los impuestos.

En dicha reunión se establecen las características que debe tener un adecuado sistema de contabilidad, debe ser: sencillo, comprensible, fácil de usar, útil para la gestión, uniforme, flexible, esto quiere decir que permita que el sistema contable sea más completo en la medida en que la PYME crezca, debe responder al entorno al que se desenvuelve; y conciliarse con los efectos fiscales del país.

Cabe aclarar que la ISAR-UNCTAD asigna la responsabilidad a cada país de definir las categorías de PYMES conforme a sus necesidades y condiciones.



En el segundo documento, síntesis del 18 periodo de sesiones de ISAR-UNCTAD, celebrada en Ginebra del 10 al 12 de septiembre de 2001, el aspecto tratado más relevante es la categorización de empresas en tres niveles:

- Nivel I: Debe cumplir todas las normas internacionales determinadas por IASB, ya que son empresas que cotizan en bolsa y de gran interés público.
- Nivel II: Constituido por PYMES de mayor tamaño que no requieren la implementación completa de los IAS so pena de que los costos de elaboración de información, superen a los beneficios. Por ello aplicarían un subconjunto de normas abreviadas de las IAS.
- Nivel III: Está compuesto por las entidades más pequeñas de escasos conocimientos contables, que principalmente generan información de carácter legal y para autoridades administrativas (como lo son en su mayoría las empresas colombianas). Estas empresas tendrían en cuenta las recomendaciones del ISAR, que propone un sistema de elaboración de información sencillo y a bajo costo.

El representante del IASB, afirma que la labor de esta institución se orienta a los usuarios de mercados de capitales complejos aunque debe cubrir las necesidades de otros usuarios.

El tercer documento es el resultado del informe del 19 periodo de sesiones celebrado en ginebra del 25 al 27 de septiembre de 2002.

Las recomendaciones del grupo especial están presentadas en cinco informes separados:

- a) Introducción, un marco conceptual y la directriz 1 para presentación de estados financieros.
- b) Comprende las directrices 2 a 7.
- c) Comprende las directrices 8 a 15.
- d) Definiciones, ejemplos y referencias a fuentes de directrices.
- e) Es una directriz para PYMES del nivel III, introducción criterios básicos y modelos de estados financieros para empresas de este nivel.

Este documento pretende satisfacer las necesidades de las PYMES de nivel II basado en los IFRS<sup>5</sup> vigentes al 1 de enero de 2002, sacando de ellos un grupo de requisitos que resolviera sus necesidades cotidianas.

Los miembros del grupo especial aplicaron sus conocimientos y experiencia en el sector de las PYMES, sin embargo no se contó con investigación empírica sobre el tipo de transacciones realizadas por las PYMES.

---

<sup>5</sup> Estándares Internacionales de Reportes Financieros.

Las DCPYMES son un conjunto abreviado de los IAS, en tal sentido Mejía y Arango (2005, p. 20) afirman: “no resuelven ni consultan las necesidades de las PYMES, ni de las economías subdesarrolladas donde estas se encuentran ubicadas”.

## **IASB**

El primer intento de IASB por crear un estándar aplicable a las PYMES, se vio materializado en junio de 2004, en el documento de discusión “Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium Sized Entities” que formuló la necesidad de un estándar internacional que ofreciera una estructura contable apropiada para los requerimientos informativos de las PYMES.

Este documento contó con aproximadamente 140 cartas de comentarios y realizó importantes pruebas de campo que terminaron en la conclusión de que el proyecto se debía cambiar por el de “IFRS para entidades privadas” y no para PYMES, argumentando que el problema no es el tamaño de las empresas, sino si éstas tienen o no responsabilidad pública, ya que si la tienen así sea medianas empresas deberían aplicar IFRS plenos, y las que no, aplicarían IFRS para entidades privadas.

Es así como IASB inicia su camino hacia la normalización contable para PYMES, en el año 2007 emite el primer borrador de un estándar para PYMES nuevamente bajo la denominación de IFRS para PYMES que constaba de 38 secciones, en mayo de 2008 cambia efectivamente su denominación a IFRS para empresas privadas en el que se incluían además de las PYMES otro tipo de entidades no financieras y no cotizadas. En enero de 2009 cambia a IFRS para NEPAES (para entidades sin contabilidad pública, refiriéndose a la responsabilidad pública de rendición de cuentas) y a partir de julio de 2009, oficialmente aprobada, el IASB emitió el IFRS para PYMES, cuyo objetivo es ofrecer información sobre la posición financiera de la entidad, su desempeño y sus flujos de efectivo, de manera que sea útil para la toma de decisiones de diferentes usuarios y muestren los resultados de la gestión de la administración.

Algunos países como España han efectuado intentos de normalizar la contabilidad para sus PYMES, por medio de modelos como el de contabilidad simplificada; el Reino Unido desde hace años ha implementado el esquema de estándares para la presentación de reportes financieros de las entidades pequeñas, en general se puede decir que los países desarrollados desde hace tiempo han implementado estándares para PYMES.

#### 4. Alcance y orientación del IFRS para pymes

El IFRS para PYMES se orienta hacia aquellas entidades que no tienen obligación de rendir cuentas públicamente. Los Fundamentos de las conclusiones del IFRS para PYMES, señalan expresamente cuando una empresa tiene dicha obligación e indica varios tipos de empresas que por esa situación deben aplicar los IFRS integrales.

“A juicio del Consejo (IASB), el IFRS para las Pymes es apropiado para una entidad que no tenga obligación pública de rendir cuentas. Una entidad tiene tal obligación (y, por lo tanto, debería utilizar los IFRS completos) si:

- a. Sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitirse estos instrumentos para negociar en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo mercados locales o regionales, o
- b. Mantiene activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros como uno de sus principales negocios. Este suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguro, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión. (FC IFRS PYMES, 2009, 56)

A continuación se presenta un listado de entidades obligadas a rendir cuentas públicamente, y por lo tanto a la aplicación de IFRS integrales, con su respectiva explicación del porque de tal condición:

- **Entidades que participan del mercado público de capitales:** “...La decisión de una entidad de entrar en un mercado público de capitales le obliga a rendir cuentas públicamente, y debe proporcionar a los inversores en el patrimonio y deuda externos información financiera más amplia de la que necesitan los usuarios de los estados financieros de las entidades que obtienen capital solo de fuentes privadas... El Consejo (IASB) concluyó que las entidades cuyos títulos cotizan en un mercado público deben seguir los IFRS completos independientemente de su tamaño” (FC IFRS PYMES, 2009, 58).
- **Las Instituciones Financieras** “Dado que éstas actúan en calidad de fiduciaria pública, tienen obligación de rendir cuentas. En la mayor parte de los casos, estas instituciones están reguladas por leyes y agencias gubernamentales” (FC IFRS PYMES, 2009, 59)
- **Empresas prestadoras de servicios públicos** “...una entidad también tiene obligación pública de rendir cuentas si presta servicios públicos o si es una entidad similar que presta un servicio público esencial” (FC IFRS PYMES, 2009, 60)

- **PYMES económicamente significativas en su país de origen** “...una entidad también tiene obligación pública de rendir cuentas si es económicamente significativa en su país de origen a partir de criterios como los activos totales, los ingresos totales, el número de empleados, el grado de dominio del mercado, y la naturaleza y el grado de financiación externa” (FC IFRS PYMES, 2009, 62)

“El Consejo concluyó que la importancia económica puede ser más importante en asuntos de rendición de cuentas política y social.” (FC IFRS PYMES, 2009, 63)

- **Algunas PYMES que son subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos de un inversor conforme a IFRS.** El Consejo compartió los argumentos que aducían que “son las circunstancias de la entidad, en lugar de las de la controladora o inversora, las que deben determinar si tiene obligación pública de rendir cuentas...Por lo tanto las PYMES deberían evaluar si cumplen las condiciones para aplicar los IFRS para PYMES a partir de sus propias circunstancias, incluso si también presentan la información financiera conforme a los IFRS completos a una entidad controladora, participante o inversora”. (FC IFRS PYMES, 2009, 65)

El IFRS para PYMES no se diseñó para entidades pequeñas que participen en el mercado de valores, si este tipo de entidades cotizan su deuda o instrumentos de patrimonio para obtener financiación externa, debe aplicar IFRS integrales y no podrán describirse como conformes al IFRS para PYMES, por tener responsabilidad pública como lo señala el párrafo siguiente:

“...Los IFRS completos han sido diseñados para servir a los mercados públicos de capitales facilitando información financiera especialmente dirigida a los inversores y acreedores en estos mercados. Algunos de los principios de reconocimiento y medición de los activos, pasivos, ingresos y gastos de los IFRS completos se han simplificado en el IFRS para las PYMES. Alguna de la información a revelar que requieren las NIIF completas no se requiere en el IFRS para las PYMES. El Consejo (IASB) concluyó, por tanto, que los IFRS completos son apropiados para una entidad con obligación pública de rendir cuentas” (FC IFRS PYMES, 2009, 76)

El IASB es claro al describir el tipo de entidades hacia las cuales se orienta el IFRS para PYMES, y no son las mismas pequeñas y medianas empresas que el común de la gente puede tener en mente. Aún cuando los criterios de clasificación sean algo diferentes de un país a otro, la concepción es prácticamente la misma y hace referencia al tamaño de la entidad basados en criterios generalmente cuantitativos.

“La definición de PYMES no incluye criterios de tamaño cuantificados para determinar que es una entidad pequeña o mediana...Para decidir a que entidades se les debe requerir o permitir la utilización del IFRS para las PYMES, las jurisdicciones pueden elegir prescribir criterios de tamaño cuantificados. De forma similar, una jurisdicción puede decidir que a las entidades que son económicamente significativas en ese país se les debe requerir utilizar los IFRS completos en lugar del IFRS para las PYMES” (FC IFRS PYMES, 2009, 69-70)

Esta diferencia conceptual del término PYMES considerado por IASB y el entendido por el común de la gente representa el primer problema importante del IFRS para PYMES en el momento de su aplicación. A pesar de que este IFRS ha tenido varias denominaciones a lo largo de su historia como los son “entidad sin obligación pública de rendir cuentas” (ESOPRC) y “entidades no cotizadas”, el Párrafo FC 79 hace claridad en que el término pymes tiene una mayor aceptación mundial y que los otros términos podrían ser mal interpretados, por lo que en definitiva se tomó la decisión de continuar utilizando el término pymes aunque tampoco fuera el adecuado para referirse a las entidades sin obligación de rendir cuentas públicamente.

## **5. Generalidades, usuarios y necesidades de información de los estados financieros de las pymes**

Este capítulo pretende identificar las diferencias entre los usuarios y necesidades de información hacia las que se dirige el IFRS para PYMES y los usuarios y las necesidades de información reales requeridas por las pequeñas y medianas empresas en el mundo actual.

El desarrollo del IFRS para PYMES se lleva a cabo mediante:

- a. la extracción de los conceptos fundamentales del marco conceptual y de los principios y guías obligatorias relacionadas de los IFRS (incluyendo las interpretaciones) y
- b. la consideración de las modificaciones que sean apropiadas en función de las necesidades de los usuarios y las consideraciones costo-beneficio. (FC IFRS PYMES, 2009, 95)

Los Fundamentos a las Conclusiones del IFRS para PYMES expresan por que los IFRS integrales son el punto de partida para desarrollar un IFRS para PYMES:

“El Consejo consideró que este enfoque es apropiado porque las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES son similares en muchas formas a las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las entidades obligadas a rendir cuentas públicamente. “ (FC IFRS PYMES, 2009, 96)

Aunque el estándar haga referencia explícita en varios de sus párrafos a los usuarios y sus requerimientos informativos, es claramente apreciable que estos usuarios y por ende sus necesidades no son los mismos en este y en la realidad de las economías mundiales compuestas en su mayoría por pequeñas y medianas empresas clasificadas como tales por criterios distintos a los señalados por IASB.

La diferencia radica en que el IFRS para PYMES no está dirigido hacia las pequeñas y medianas empresas como son conocidas en el medio empresarial, sino que se dirigen hacia las empresas que no tienen obligación pública de rendir cuentas, dos conceptos muy diferentes que están teniendo la misma denominación "PYME". No puede o más bien no debe utilizarse el mismo término para describir dos cosas distintas, de igual forma, no debe utilizarse el término PYMES para definir estos dos tipos de empresas que tienen sus características propias y no necesariamente relacionadas.

"La naturaleza y el grado de diferencias entre el IFRS completo y el IFRS *para las PYMES* debe determinarse en función de las necesidades de los usuarios y de un análisis de costo-beneficio... la relación costo-beneficio debe evaluarse en relación con las necesidades de los usuarios de los estados financieros de una entidad." (FC IFRS PYMES, 2009, 69-70) Pero, ¿cuáles son los usuarios a los que se hace referencia en este estándar y cuáles son sus necesidades de información?

Para poder apreciar las diferencias entre los usuarios y sus necesidades en una PYME real y los señalados en el IFRS para PYMES, se especificarán algunas de las características que permiten identificar a una pequeña y mediana empresa en el entorno actual.

Según Puig (2005, pp. 91-92), "las pequeñas y medianas empresas difieren de las de mayor tamaño principalmente por ser menos sofisticadas, utilizan menos formalidades y poseen procesos y procedimientos más simples de control interno para lograr sus objetivos"

Dentro de las características cuantitativas para clasificar a una empresa en la categoría de PYME, se encuentran el número de empleados, el nivel de ingresos, el monto del capital, el número de propietarios, entre otras. Por su parte dentro de las características cualitativas cabe resaltar la concentración de poder en el propietario y/o en la dirección, poca variedad de productos o servicios, transacciones de baja complejidad y estructura organizacional con pocos niveles jerárquicos.

Estos criterios de clasificación de una empresa como pequeña o mediana son definidos por cada uno de los países que vayan a utilizar el IFRS para PYMES. Los Fundamentos de las Conclusiones expresan al respecto: "Para decidir a qué

entidades se les debe requerir o permitir la utilización del IFRS *para las PYMES*, las jurisdicciones pueden elegir prescribir criterios de tamaño cuantificados.” (FC IFRS PYMES, 2009, 69-70). “El IASB no tiene la potestad para requerir a ninguna entidad a aplicar sus normas. Esa es la responsabilidad de los legisladores y reguladores... El Consejo cree que el IFRS *para las PYMES* resultará adecuado para todas las entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas, incluyendo las micros.” (FC IFRS PYMES, 2009, 75)

Es evidente que el IFRS para PYMES no fue diseñado pensando en las pequeñas y medianas entidades, por lo que los usuarios hacia los cuales se orienta no son los adecuados, ni satisface los requerimientos de las pequeñas y medianas entidades clasificadas con los criterios antes descritos.

Los usuarios a los que hace referencia el IFRS para PYMES se describen a continuación:

“El IFRS *para las PYMES* está dirigido a entidades sin obligación pública de rendir cuentas que publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Los principales grupos de usuarios externos incluyen:

- (a) Bancos que efectúan préstamos a las PYMES.
- (b) Vendedores que venden a las PYMES y utilizan los estados financieros de las PYMES para tomar decisiones sobre créditos y precios.
- (c) Agencias de calificación crediticia y otras que utilicen los estados financieros de las PYMES para calificarlas.
- (d) Clientes de las PYMES que utilizan los estados financieros de las mismas para decidir si hacer negocios.
- (e) Accionistas de las PYMES que no son también gestores de sus PYMES. (FC IFRS PYMES, 2009, 80)

De acuerdo al párrafo anterior el IFRS para PYMES conserva la visión financiera de los IFRS integrales, orientados hacia usuarios externos y no provee información de carácter interno que sea útil para la toma de decisiones de gestión.

Milanes y Texeira (2005), citan a varios autores que han realizado investigaciones importantes en el ámbito de la pequeña y mediana empresa, entre los que se encuentran Moneva (1999), Abdel-Khalik (1983), Carsberg y otros (1985) Paolini y Dermatini (1997), quienes “apuntan a la gerencia empresarial y a las entidades financieras como principales usuarios de dicha información”.

Las entidades financieras son señaladas como un usuario importante pues son ellas quienes suministran capital riesgo a las pequeñas y medianas empresas, ya que en estas la figura del inversor es prácticamente inexistente debido a que la propiedad y el control se encuentran concentrados en una sola persona generalmente el administrador, o en un grupo de personas muy reducido. Estas entidades requieren información que contribuya a sus procesos de decisión sobre concesión de préstamos.

El usuario primordial para las PYMES propietario-administrador, quien necesita información relevante y oportuna para orientar sus decisiones de gestión, con el fin de mantener la empresa en marcha a lo largo del tiempo y buscar su expansión. El empresario necesita información que le sea útil para la toma de decisiones económicas y no económicas, y también le permita ejercer un control sobre los recursos de la empresa. Esta toma de decisiones no solo se alimenta de información cuantitativa, sino que también puede requerir información de carácter cualitativo que no cabe dentro de la contabilidad de tipo financiero.

Si bien es cierto que el IFRS para PYMES tiene como uno de los objetivos de los estados financieros para las PYMES mostrar los resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia y dar cuenta de la responsabilidad en la gestión de los recursos confiados a la misma, también es claro que la gerencia está supeditada a una información elaborada para terceros, o sea para usuarios externos a la organización.

Esta situación es explicada en los párrafos siguientes, en donde se hace mención de por qué el IFRS para PYMES no tiene como objetivo el suministro de información a los propietarios que son administradores para ayudarles a tomar decisiones de gestión:

“Los propietarios que son administradores utilizan los estados financieros de las PYMES para muchos propósitos. Sin embargo, el IFRS *para las PYMES* no tiene por objetivo el suministro de información a los propietarios que son administradores para ayudarles a tomar decisiones de gestión. Los administradores pueden obtener cualquier información que necesiten para gestionar su negocio” (FC IFRS PYMES, 2009, 53)

“ Las PYMES a menudo producen estados financieros solo para uso de los propietarios que son administradores, o para información fiscal o para el cumplimiento de otros propósitos reguladores no relacionados con el registro de títulos valores. Los estados financieros producidos únicamente para los citados propósitos no son estados financieros con propósito de información general” (FC IFRS PYMES, 2009, 54)



El hecho de que los administradores permanezcan en el día a día de las organizaciones, no quiere decir que estén en capacidad de obtener cualquier información que necesiten de ella, pues si el personal con el que cuenta confecciona información de carácter externo, la información que va a tener disponible la gerencia es igualmente con fines externos, por lo que no va a ser útil para que ésta tome sus decisiones.

El IASB considera que los estados financieros para uso de los propietarios-administradores no son de propósito general sino especial, como podría serlo un estado de costos o un estado fiscal, pero los requerimientos reales de la economía actual indican que la información confeccionada para pequeñas y medianas empresas debe ser útil a la gerencia para la toma de decisiones administrativas o de gestión, sin dejar de lado a los usuarios externos que también son importantes para los fines de las empresas.

Siendo así, lo que se debe hacer es confeccionar una información relevante para la gerencia que pueda ser útil también para la toma de decisiones por parte de usuarios externos, y no como se hace actualmente, confeccionar una información de carácter externo de la cual la gerencia debe extraer lo que le sirva para poder guiar sus decisiones.

El IFRS para PYMES no tiene en cuenta los usuarios reales de las pequeñas y medianas empresas y por lo tanto no logra la satisfacción de sus necesidades.

## **6. ¿Qué modelo contable requieren las pymes?**

De acuerdo a los argumentos precedentes se puede afirmar que ni la propuesta de la ISAR-UNCTAD, ni la de IASB en cuanto al tratamiento contable de las pequeñas y medianas empresas PYMES, resulta útil para que este tipo de entidades tomen sus decisiones; el aspecto principal por el que se presenta esta situación, es que ambas propuestas terminan siendo una síntesis de los IFRS plenos, conservando su orientación hacia usuarios externos a la organización y dejando de lado a la gerencia de las empresas.

Las pequeñas y medianas empresas PYMES requieren un sistema contable que responda a las siguientes características:

- sencillo, comprensible y fácil de aplicar
- ofrezca información útil a la gestión, contabilidad administrativa
- sea flexible y permita el tránsito a otros sistemas más complejos
- responda al entorno
- sea de fácil conciliación con el sistema fiscal

Como característica adicional, se propone que las empresas sean efectivamente clasificadas de acuerdo a unos criterios similares a los planteados por la ISAR-UNCTAD, teniendo en cuenta que el término PYMES engloba a empresas medianas y pequeñas, incluidas dentro de las pequeñas, las microempresas.

Es un universo de empresas bastante numeroso y con características disímiles, por lo que no es lógico que todas deban estar obligadas a aplicar los mismos tratamientos contables, porque no tienen los mismos objetivos, usuarios ni necesidades de información. Siendo así, la categorización sería la siguiente:

- Nivel I: En este nivel se incluiría las grandes empresas cuya información contable debe prepararse y presentarse conforme a los IFRS plenos.
- Nivel II: Compuesto por las empresas catalogadas como medianas empresas, que no participen en mercados públicos, ni sean catalogadas como económicamente significativas en su país de origen, pero que tengan mejores prácticas administrativas y mayores perspectivas de crecimiento que las más pequeñas. Podrían incluirse en este nivel aquellas empresas exportadoras de bienes o servicios, ya que este hecho seguramente les exigirá una infraestructura mayor, óptimas condiciones de calidad de sus productos y la preparación de información conforme a estándares internacionales. Este tipo de empresas podría acogerse al IFRS para PYMES propuesto por IASB, aunque complementándolo para ofrecer una mayor información útil a la gestión.
- Nivel III: Conservando el nivel III de la Propuesta de ISAR-UNCTAD, está compuesto por entidades pequeñas, que principalmente generan información de carácter legal y para autoridades administrativas. Este tipo de empresas desarrolla una actividad económica sostenible en el tiempo pero con una visión de mercado mucho más local. No tienen muchas perspectivas de crecimiento ni conocimientos amplios administrativo-contables, además cuentan con pocas fuentes de financiación, por lo que el estado debe jugar un papel importante en cuanto a asesoramiento, capacitación y estrategias de acceso a capital. Estas empresas requieren un modelo contable administrativo o de gestión, pues sus principales usuarios son los propietarios-administradores quienes deben tomar decisiones estratégicas para el beneficio de la propia empresa, basados en información contable y no contable, cuantitativa y cualitativa. Generalmente no hay terceros interesados en obtener información a la medida de sus necesidades.
- Nivel IV: en este nivel se pueden clasificar las empresas catalogadas como microempresas o pequeños negocios, que tienen pocas transacciones y de baja complejidad, que no requieren de un sistema contable complejo pues sus requerimientos de información son mínimos, por lo cual no deberían

sujetarse a ningún modelo contable preestablecido, sino más bien efectuar registros de sus entradas y salidas, con el fin de determinar el beneficio de la actividad desarrollada y efectuar un control sobre los recursos.

Esta clasificación es un poco más acorde a la realidad y permitiría que las empresas asuman sus responsabilidades en el manejo de la información contable teniendo en cuenta sus características.

El crecimiento de estas empresas de manera tan significativa que se pase de un nivel a otro no es un proceso rápido, sino más bien una cuestión que pocas empresas tienen en mente y que de darse es porque el entorno mismo las va encaminando hacia los senderos de la competitividad, exigiéndoles calidad en sus productos, servicios y en su información.

## **7. Modelo contable para pequeñas empresas**

Si bien la intención de este trabajo no es desarrollar un modelo contable para pequeñas y medianas empresas PYMES, si lo es resaltar la necesidad de un modelo alternativo especialmente para aquellas categorizadas como pequeñas empresas, que serían las más afectadas ante la eventual aplicación de la normatividad existente para "PYMES", debido a que implicaría unos costos significativos para ellas sin que les genere mayores beneficios, sencillamente porque éstos estándares no fueron pensados para este tipo de empresas.

Para mayor claridad sobre el tema, a continuación se presenta una definición del concepto de modelo y de modelo contable:

"Un modelo es siempre una construcción conceptual que busca identificar relaciones e interacciones entre variables y simplificar las relaciones de fenómenos o hechos para su explicación y comprensión". (Gómez, 2007, p. 241)

"Los modelos contables son el nexo entre la teoría contable y la práctica contable. Constituyen una guía para los procedimientos, criterios, normas y demás componentes de la actividad contable". (García Casella, 2002, P. 215)

Siendo así un modelo contable para pequeñas empresas debe identificar la realidad del entorno en el que éstas se desenvuelven, sus usuarios y necesidades de información; para de esta manera plantearse un objetivo que busque la satisfacción de las necesidades reales de este tipo de empresas.

Todos los esfuerzos que se adelanten con el fin de formular un modelo contable para pequeñas empresas debe tener en cuenta que el principal usuario de estas es el propietario-administrador quien necesita información útil para la gestión por lo que el modelo en mención debe ser un modelo contable administrativo o de gestión.

“La información contable destinada a suministrar información a las directivas de la empresa en forma de resúmenes y otra información que les permita desenvolverse en sus cometidos específicos, se denomina contabilidad gerencial. La información contable gerencial, se emplea en tres funciones gerenciales: control, coordinación y planeamiento”. (Robert y James, 1982, p. 4)

La contabilidad de gestión tiene sus orígenes en la contabilidad de costos: “La información de costes fue utilizada para valorar la eficiencia operativa, tomar decisiones sobre precios, y para el control y motivación de la actuación de los empleados” (Kaplan, 1984<sup>a</sup> en cita de Ripoll y Aparisi, 2001, P. 171)

Ripoll y Aparisi (2001) señalan que la transformación de los procesos, la competencia y los cambios organizacionales, han impuesto a los profesionales contables la necesidad de preparar y presentar información útil para la toma de decisiones estratégicas, que permitan generar y mantener ventajas competitivas en busca de la excelencia empresarial.

Esto es lo que se denomina contabilidad de dirección estratégica, que puede verse como la versión mejorada y adaptada a los cambios del entorno de la contabilidad de gestión.

Bajo este mismo enfoque, los profesores Álvarez y Blanco en cita de Ripoll y Aparisi (2001, p. 184) señalan que:” la contabilidad de dirección estratégica analiza e interpreta toda clase de informes financieros y no financieros, cuantitativos y cualitativos procedentes de la organización y de su entorno competitivo, con el fin de obtener información estratégica suficiente, relevante, y oportuna para apoyar racionalmente la adopción de estrategias empresariales más adecuadas así como su correcta implementación y control. Este proceso estratégico permite a la organización adaptarse al entorno, obtener ventajas competitivas y aumentar su rentabilidad, en el camino de la excelencia empresarial”.

A este tipo de modelo deben llegar los reguladores contables si su intención es ofrecer soluciones a las pequeñas empresas. Se reitera la necesidad de capacitación y acceso a fuentes de financiación para las pequeñas empresas de manera que puedan hacer una aplicación efectiva de ese modelo, y sus propietarios-administradores dejen de considerar a la contabilidad como un gasto y la vean como una inversión y como una oportunidad de mejora.

De esta manera sí puede verse como un hecho que las pequeñas empresas no se queden sólo con la visión de sostenibilidad en el tiempo, sino que puedan empezar a surgir y a pensar en ser competitivas, lo que generaría su crecimiento y el crecimiento económico de la jurisdicción en la que operan.

## Conclusiones

- Cada país o jurisdicción establece sus parámetros de clasificación de empresas, generalmente de acuerdo a sus características cuantitativas y en algunas ocasiones, teniendo en cuenta sus características cualitativas.
- Las pymes constituyen el motor de la economía del mundo, pues contribuyen en gran medida a la generación de empleo, aportan significativamente al producto interno bruto nacional y representan cerca del 90% de las empresas a nivel universal.
- Los primeros estudios difundidos internacionalmente, encaminados a articular una regulación para las pymes a nivel mundial fueron realizados por la ONU a través de la ISAR-UNCTAD.
- El IASB en el diseño del IFRS para pymes, tomo muchas de las conclusiones a las que había llegado la ISAR-UNCTAD, y llama la atención que dicho trabajo no sea citado por este organismo dentro de sus antecedentes, llevándose IASB todo el crédito por un proceso que tuvo sus bases en las apreciaciones y el trabajo de otros organismos.
- El IFRS para pymes se orienta hacia aquellas entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas, y no hacia las pymes como generalmente se conocen atendiendo a criterios de tamaño cuantitativos y como son conocidas por el común de la gente.
- Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas si sus instrumentos de deuda o patrimonio se negocian en un mercado público o mantiene activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros como uno de sus principales negocios.
- El IFRS para pymes no fue diseñado pensando en las pequeñas y medianas empresas, por lo que los usuarios hacia los que se orienta no son los adecuados, ni satisface los requerimientos informativos de este tipo de entidades.
- El IFRS para pymes conserva la visión financiera de los IFRS integrales, orientados a la satisfacción de las necesidades de usuarios externos.
- Diferentes investigaciones apuntan a la gerencia empresarial y a las entidades financieras como principales usuarios de la información de las pymes.
- El usuario primordial para las pymes es el propietario-administrador quien necesita información relevante y oportuna para orientar sus decisiones de gestión.
- Es importante que las empresas sean categorizadas en cuatro niveles y no en tres como lo proponía la ISAR-UNCTAD. Hay que tener en cuenta que dentro de las pequeñas empresas se encuentran las microempresas, cuyas condiciones no requieren de un sistema contable complejo.

- El IFRS para pymes podría ser apto para las medianas empresas, teniendo en cuenta que tienen una estructura financiera y organizativa mucho más sólida, mayores conocimientos contables, mayores transacciones y de mayor complejidad y es posible que sus usuarios externos realmente requieran información de estas para la toma de decisiones, pero no con los mismos requerimientos de los IFRS plenos ya que podría verse afectada negativamente la relación costo-beneficio en las empresas emisoras.
- Las pequeñas empresas requieren un modelo contable administrativo o de gestión. Algunos autores señalan que el concepto de contabilidad de gestión ha evolucionado hacia el concepto de contabilidad de dirección estratégica, lo que permite que la organización se adapte al entorno, obtenga ventajas competitivas y aumenten su rentabilidad.
- La información contable que confeccionan las pequeñas empresas generalmente no es consultada ni requerida por usuarios externos diferentes a las entidades financieras y al estado con fines impositivos o legales.
- Mediante la aplicación de un modelo contable de dirección estratégica las pequeñas empresas realmente pueden empezar a pensar en su expansión y crecimiento, lo que conllevaría a que con el tiempo fueran escalando en los niveles propuestos.

## **Bibliografía**

BERTOLINO, Gisela; MILETI, Mabel; VASQUEZ, Claudia y VERÓN, Carmen. Los informes contables de las pymes: hacia su redefinición. Argentina, Cuartas Jornadas "*Investigaciones en la Facultad*" de Ciencias Económicas y estadística, Universidad Nacional del Rosario. Octubre de 1999.

BERTOLINO, Gisela; MILETI, Mabel; VASQUEZ, Claudia; VERÓN, Carmen y JUDAIS, Alberto. Los informes contables de las pymes: orientación al Usuario Argentina, Quintas Jornadas "*Investigaciones en la Facultad*" de Ciencias Económicas y estadística, Universidad Nacional del Rosario. Noviembre de 2000.

CATÁCORA, C., Fernando. Sistemas y procedimientos Contables. Caracas: Mcgraw – Hill. 1997.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley 590 de 2000. Bogotá: Diario Oficial. Julio de 2000.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley 905 de 2004. Bogotá: Diario Oficial. Agosto de 2004.

CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASB). Fundamentos De Las Conclusiones del IFRS Para Pymes. London: IASCF Publications Department. 2009.

FERNANDEZ, Analía Raquel; MARTÍN, Oscar Daniel; NANNINI, María Susana; VASQUES, Claudia Mónica y GONZALEZ, Sergio. Aplicación del método empírico en el proyecto “replanteo de los informes contables de las pymes para terceros”. Trabajo presentado en el 11º Encuentro Nacional de Investigadores del Área Contable. Posadas, 8 de julio de 2005.

FERNANDEZ, Analía Raquel; MARTÍN, Oscar Daniel; NANNINI, María Susana y VASQUES, Claudia Mónica. Necesidad de recharacterización de las PYMES como paso previo a la emisión de normas contables diferenciales. Trabajo presentado en las III Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Montevideo, 5 al 7 de noviembre de 2008.

GARCÍA CASELLA, Carlos Luis y RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, María del Carmen. Elementos para una teoría general de la contabilidad. Buenos Aires. Editorial la ley. 2001.

GARCIA CASELLA, Carlos Luís. El Problema del Uso de modelos en la Contabilidad. En Revista Legis de contabilidad y auditoría # 12. (Octubre-diciembre de 2002).

GOMEZ VILLEGAS, Mauricio. Comprendiendo las relaciones entre los sistemas contables, los modelos contables y los sistemas de información contables empresariales. Conferencia presentada en el XVII congreso colombiano de Contadores públicos y encuentro contable latinoamericano. Medellín 17-19 de agosto de 2007

MANTILLA, Samuel Alberto. Tendencias y escenarios en contabilidad financiera. En: Revista Legis del contador N° 1. (Julio-septiembre de 2002).

MANTILLA, Samuel Alberto. IFRS para pymes: una situación en proceso de solución. En: Revista internacional Legis de Contabilidad y Auditoría # 29. (Enero-marzo de 2007).

MEJIA SOTO, Eutimio y ARANGO MEDINA, Deisy. Directrices Internacionales para la Contabilidad e Información Financiera para las PYMES – DCPYMES. Armenia: Universidad del Quindío. 2005

MEJÍA SOTO, Eutimio, MONTILLA GALVIS, Omar de Jesús y MONTES SALAZAR, Carlos Alberto. Introducción a los IFRS. Armenia: Universidad del Quindío. 2005

MEJÍA SOTO, Eutimio; MONTES SALAZAR, Carlos Alberto y MORA ROA, Gustavo. Perspectivas de la regulación contable Internacional para pymes. Armenia: Editorial Universitaria de Colombia Ltda. 2007

MILANES MONTERO, Patricia y TEXEIRA QUIRÓS, Joaquín. La PYME ante la reforma contable: el dilema utilidad-comparabilidad. En: Revista Partida Doble N° 170. (Octubre), 2005; pp. 106-119.

PUIG DE TRAVI, Carlos. La especialidad de la auditoria de las pequeñas y medianas empresas. En: Revista Partida Doble, N° 169. (Septiembre de 2005).

RIPOLL FELLIÚ, Vicente y APARISI CANDELI, José Antonio. Estudio sobre la evolución histórica de la contabilidad de gestión. En revista Legis del contador # 7. (Julio-septiembre de 2001).

ROBERT N., Antony y JAMES S., Reece. Principios Contables. Buenos aires. El ateneo. 1982.

VOSS, Jorge. El futuro de las normas contables y de auditoría en Argentina. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, N° 22. (Abril-Junio de 2005).



## **COMISIÓN DE CONTABILIDAD, INVESTIGACIÓN Y GESTIÓN**

La competitividad, la productividad y en general los procesos de generación y distribución de riqueza se fundamentan en la contabilidad como disciplina y tecnología que permite su reconocimiento, revelación y control. Esta comisión propone discutir el estado de los desarrollos teóricos y tecnológicos en materia de información contable, orientándolos a los procesos de gestión, información financiera y toma de decisiones de las organizaciones.

### **Jurado Técnico**

*Franklin Emir Torres*

Contador Público de la Universidad de Ibagué. Magíster en Administración de la Universidad Nacional de Colombia (Manizales). Docente investigador de la Universidad de Ibagué, ex Secretario Técnico de Investigaciones de esta institución.

## **Ponencias clasificadas**

*De comunidades, explicaciones, cuentas artefactos, redes y otras cosas más: estudios en ciencias, tecnología y sociedad e investigación contable.*

Ponente: Fabián Leonardo Quinche Martín. Contador Público Universidad Nacional. Docente Universidad Autónoma de Colombia.

*Normatividad contable-tributaria: un estudio para el sector solidario en San Juan de Pasto.*

Ponente: Álvaro Jiménez Villota. Contador Público Universidad Mariana.

*El discurso de la verdad única en contabilidad: un relato desde la razón indolente.*

Ponente: Guillermo León Martínez Pino. Docente Investigador Universidad del Cauca.

# **De comunidades, explicaciones, cuentas artefactos, redes y otras cosas más: estudios en ciencias, tecnología y sociedad e investigación contable.**

Fabián Leonardo Quinche Martín

*La diferencia no es entre los que saben a ciencia cierta y los que escriben textos, entre mentes 'científicas' y 'literarias', entre 'esprit de géometrie' y 'esprit de finesse', sino entre los que escriben malos textos y los que escriben buenos textos. (Latour, 2008: 181).*

## **Introducción**

¡Bueno, Arranquemos! Por algún lado se debe iniciar. He oído por ahí, no me acuerdo en realidad en dónde, que las introducciones son lo último que se escribe y lo primero que se lee, claro que lo mismo se dice de los resúmenes y de los títulos, creo que eso dicen algunos de los manuales para elaboración de artículos científicos. No he creído que tengan razón, finalmente es lo que primero siempre escribo. Y lo hago por simple ayuda, es mi guía para saber bien qué voy a decir. Aunque, no niego que en muchos casos me veo tentado –y lo hago– a cambiar la introducción después de acabar el texto. Esperemos que esta vez no la haya cambiado mucho en el momento en que el lector entre en contacto con ella –la introducción–.

Se dirá de entrada ¿qué es esto? No es un artículo, se afirmará, es más bien un intento de literatura que le falta rigurosidad y que no está de acuerdo con los cánones de la ciencia. Si se dice así, lo tomaré como un halago, pues mi pretensión es precisamente salirme de los cánones de la ciencia, si cánones tiene la ciencia. Mi pretensión es precisamente llamar la atención acerca de la visión que tenemos de la ciencia. No es que esté en desacuerdo con ella, no, la ciencia, como muchas prácticas de nuestra vida cotidiana, nos ha entregado cosas muy bellas. Simplemente busco redactar algunos puntos de vista acerca de la ciencia, de la investigación, de la contabilidad, entre otros temas.

Claro que viéndolo también desde un punto de vista reflexivo, este no es un estilo que esté por fuera de ciertos cánones. De hecho dentro de ciertas corrientes de los estudios sociales de la ciencia y la tecnología - ESCT (que también tienen

etiquetas tales como 'sociología del conocimiento científico', 'estudios en ciencia, tecnología y sociedad', entre otros más o menos bonitos), escribir de una manera diferente a la tradicional de la ciencia, con menos formalismo y reconociendo la existencia de un autor (de ahí que YO escriba en primera persona), se ha vuelto en un canon. De modo que incluso desde los ESCT este artículo está escrito con el fin de ser incluido dentro de un 'campo' de investigación, dentro de una perspectiva particular, dentro de una comunidad especial, si se tiene en cuenta que cada forma de escritura, cada enunciado, cada representación tiene objetivos, tiene intereses, responde a contingencias, y escribir para un congreso de contadores, por más que sea de una manera, con un estilo, diferente a lo que los contadores estamos acostumbrados, no es la excepción. Después hablaré de los autores que han hecho lo mismo que hago aquí, a quienes quizá esté intentando emular.

Bueno, sin más justificaciones acerca del estilo, empezaré por decir que (aquí hago una pausa, y empiezo a pensar, pues como dije, la introducción que estoy escribiendo va a ser mi guía en lo que sigue del texto, del cual ya he escrito las partes que va a tener, aún sin llenarlas de contenido, una especie de índice que creo que después terminaré cambiando, si lo hago, después les cuento<sup>6</sup>) el escrito tratará sobre un tema que me ha llamado mucho la atención desde que empecé a cambiar mis lecturas de contabilidad por lecturas de los ESCT y de los ESCT en contabilidad, especialmente aquellos de carácter más relativista que esencialista, más preocupados por los detalles, las interacciones, los significados, que por las estructuras, las leyes, las cuantificaciones. Este tema tiene que ver con la manera de ver la investigación, la ciencia y la contabilidad que hemos tenido en nuestras comunidades de investigadores contables, en particular con la mirada esencialista que tenemos y que creemos que se aleja del positivismo y con la fundamentación que hemos dado a la contabilidad tratando de mostrarla como una disciplina científica.

Otra de las motivaciones que me lleva a escribir este texto es la difusión que está dándose de las diferentes perspectivas alternativas de investigación en contabilidad. Según diferentes autores, tales como Hopper y Powell (1985), Chua (1986), Larrinaga (1999) y Ryan, Scapens y Theobald (2004) (entre otros muchos más que han tomado esta clasificación como una clasificación cierta, o mejor, es una clasificación que ha adquirido el respaldo de muchos investigadores contables, que continuamente se refieren a ella, profunda o tangencialmente) la investigación contable puede ser clasificada en tres o cuatro grupos de acuerdo con los supuestos epistemológicos (la forma en que adquirimos/construimos el conocimiento), ontológicos (el carácter de la realidad en relación con el individuo), metodológicos (las herramientas con la ayuda de las cuales

---

<sup>6</sup> ¿Por qué digo 'les cuento'? bueno, supongo yo que alguien leerá esto, si al menos lo lee alguien más que el evaluador estaría acertando con el plural de la conjugación. Si no, el lector único del texto sabrá disculparme, mi presuposición me seguirá a lo largo del texto.

adquirimos/construimos el conocimiento) y axiológicos (el papel que juegan los juicios de valor en la adquisición/construcción del conocimiento, así como el papel de la ciencia en la sociedad). Estos grupos serían: perspectiva funcionalista (o positivista, o de corriente principal, o dominante), perspectiva interpretativa y perspectiva crítica (Chua, 1986) que puede ser dividida entre una corriente radical (materialista, marxista, etc.) y una corriente preocupada por las relaciones de poder (foucaultiana, posmoderna, latouriana, etc.) (Larrinaga, 1999). A mi me gusta más esta última división, más por que, aunque ambas hacen una crítica a los principios y prácticas de la sociedad y de la contabilidad actuales, hay una diferencia entre los supuestos (los cuatro que nombre antes) que llevan a las investigaciones preocupadas por las relaciones de poder a estar en punto intermedio entre la perspectiva crítica radical y la perspectiva interpretativa.

Varios autores consideran que debemos salirnos de la perspectiva dominante para empezar a hablar desde las otras perspectivas, por ejemplo Gómez (2004), Arévalo y Quinche (2008), Giraldo (2008), Rivera y Barrios (2008), Gómez y Ospina (2009). Si aceptamos esto, que a la final es una invitación que ya hicieron otros desde inicios de los ochenta (Hopwood, 1983, entre otros), debemos empezar por conocer la diversidad de (¿sub?)perspectivas que se encuentran agrupadas en cada una de ellas. Hay que empezar a diferenciar los diferentes, múltiples, diversos enfoques que se encuentran bajo etiquetas como la interpretativa y/o la crítica (radical o de relaciones de poder) o crítico-interpretativa según cuenta Mattessich (1995). En otras palabras, aunque según algunos autores digan que son perspectivas diferenciables y que comparten un conjunto específico de supuestos (ontológicos, epist...), si se observan de cerca, si cogemos la lupa del detective, si nos acercamos a charlar (así sea sólo con los textos), podríamos ver que es una reducción, una clasificación, de una diversidad de grupos que se diferencian en los detalles, en sus comunidades más pequeñas, en el tipo de teorías que siguen, y en muchas cosas más. Y que no son perspectivas tan estables como a simple vista pueden parecer; son cambiantes, en contante movimiento debido a las controversias, a las discusiones, a los problemas que enfrentan, etc. Este texto pretende hacer una de esas aproximaciones.

Aunque diga que trato de salirme de algunos cánones de la ciencia, mantengo unos. Por eso el texto tiene su resumen, su introducción, su cuerpo, discusiones y conclusiones. No faltan las referencias, todas las que sirven para ser reconocido dentro de un campo, para mostrar aliguito de erudición y de paso para que ustedes lectores las revisen. Toda cita que haga a ellas puede ser entendida como un mecanismo retórico con el cual se pretende decir, lo digo en términos sencillos, 'no lo dije yo, lo dicen ellos'. En cuanto al resumen, ya debieron haberlo leído, es el que aparece de primeras, aunque aún no lo he escrito. Del cuerpo hay varias cosas que decir. Hasta el momento quiero que la primera parte del cuerpo hable acerca de los ESCT. Este conjunto de estudios, que es muy diverso (a veces no entiendo cómo se les puede clasificar dentro de un mismo grupo) recoge autores,

textos, ideas, teorías que van desde las versiones más clásicas de la filosofía de la ciencia hasta las más extrañas formas de la sociología del conocimiento científico, incluyendo entre tal abanico de posibilidades a los paradigmas de investigación de Kuhn, a los programas de investigación de Lakatos, a la sociología de la ciencia de Merton, al programa fuerte de Bloor, al programa empírico de Collins, a los estudios del discurso de Potter, a los estudios de laboratorio de Woolgar y Knor-Cetina, a la teoría del actor-red de Latour, Callon y Law. Es como mucho tema ¿no? Espero abordarlos adecuadamente.

La segunda parte del cuerpo busca hacer una reflexión y una revisión alrededor de la relación que tienen, han tenido y pueden tener la contabilidad y los ESCT, preocupándome principalmente en la fuerte acogida que han tenido tanto los programas de investigación de Lakatos y los paradigmas de investigación de Kuhn, tanto que han sido tomados como los modelos principales para clasificar la investigación y teorización contable; pero, precisamente por que estas dos visiones son limitadas con respecto al 'operar' de la ciencia, creo que son limitadas para analizar el 'operar' de la contabilidad; también me gustaría revisar lo que han sido o lo que podrían ser análisis desde las perspectivas constructivistas y/o relativistas de la ciencia acerca de la contabilidad, por supuesto, esto no es algo nuevo, ya otros lo han hecho, ya otros los han vinculado, pero, he visto poco de eso por estos lados, por eso me gustaría que se discutieran cosas de este estilo, pero, antes de todo, me gustaría, así suene retórico, que se promoviera una fuerte investigación desde estas perspectivas, después de todo es lo que he venido tratando de hacer en algunos de los escritos que he hecho (quizá los conozcan, pero no los voy a referenciar pues me delataría, aunque debería ser casi obvio que las demás referencias me delatarán también, trataré de no ser tan previsible). Mi investigación actual, la que estoy haciendo en la maestría que estoy estudiando, busca jugar a vincular los ESCT con la contabilidad, si algo así puede ser delimitado. Después se tendrán noticias de la investigación.

La tercera parte, busca hacer las veces de las discusiones del texto reflexionando acerca de la investigación contable en Colombia. La idea es que nos acerquemos más a las prácticas contables, y reconozcamos el poder constructivo (o constitutivo dirían otros) que tiene la contabilidad, no actuando sola obviamente. Quisiera cerrar con unas conclusiones, aunque si todo se ha dicho en el texto, no deberían ser necesarias. Ya he terminado mi guía de escritura, ahora si me voy a poner a escribir el cuerpo, 'lo más importante del artículo'.

### **De justificaciones y estilos**

Dentro de la literatura de los estudios sociales de la ciencia han surgido nuevas formas de escritura, nuevos estilos. El objetivo es reconocer la posibilidad de construir conocimiento sin necesidad de acudir a un discurso formal, pasivo, impersonal, tal como el estilo científico tradicional. 'Detrás' de estos estudios (¿si Latour lo leyera?) se encuentra una crítica a la visión tradicional que se tiene de

ciencia, entre científicos y gente del común. Tales estilos van desde la presentación novelada de eventos de construcción de conocimiento (Ashmore, Myeres y Potter, 1994), diálogos entre autores, diálogos ficticios (Pinch y Pinch, 1988; Hines, 1988) que discuten los estudios sociales de la ciencia o la construcción social del conocimiento (Latour, 2001; 2008: 205-224), entre otros. Estos textos, han llamado la atención de diversos autores y se han convertido en textos 'paradigmáticos' de los ESCT o de la contabilidad interpretativa y crítica.

Según Hines (1988: 257) "el discurso académico frecuentemente funciona como un estabilizador de la sociedad. Cargado con autoridad y legitimidad por una ideología social que considera que los académicos comprometidos en un pensamiento experto y libre, la investigación de 'hechos' sociales juega el importante papel en la sociedad de objetivar, normalizar, y así perpetuar aquellos 'hechos' y los intereses y las relaciones de poder que dan origen a ellos". En otras palabras, y espero no mal interpretar a Hines, la frialdad, la voz pasiva, la impersonalidad de los artículos científicos es vista como una representación objetiva de la realidad, una forma no retórica de escribir. Pero, de acuerdo con lo que dice Restrepo (2004) esta forma de escribir es retórica en el sentido que busca ser más convincente, atraer más adeptos, precisamente al querer mostrarse como un texto impersonal, en el que no estarían mezclados los intereses, los sentimientos, el punto de vista del autor.

No voy a alargarme mucho en esto, pero si quiero decir que escribir con un estilo no formal no es algo nuevo en los estudios sociales de la ciencia, ni en la investigación contable. Mi estilo aún no lo entiendo, aún no lo he 'perfeccionado'. Pero ando en eso. Por el momento tengo que decir que pretendo que sea un estilo no impersonal, que por momentos dialogue con el lector, que al mismo tiempo sea cómodo para leer, no cargado de demasiada terminología técnica ni confusa, que a mi modo de ver provoca exclusión, jerarquización, etc. Por momentos hablaré formalmente, claro, sobre todo cuando hable de las diferentes perspectivas. Espero no sea un texto denso, pero tampoco que sea un texto sin rigor. Sin más justificaciones, entremos en el tema.

### **Como si la ciencia fuera algo puro**

La presente sección busca hacer un barrido, muy superficial, claro está, de lo que han sido los estudios sociales de la ciencia y la tecnología (ESCT). Estos estudios provienen de diversas disciplinas: historia, sociología, filosofía, lingüística, ingenierías, entre muchas más. Las perspectivas son múltiples, pero voy a agruparlas en dos grupos grandes. El primero, lo llamaré, o le diré como le han llamado otros, una visión esencialista de la ciencia: la ciencia se concibe como algo puro, el producto más importante de nuestro conocimiento, no contaminado por 'factores' sociales, políticos, culturales, humanos en general. El segundo grupo, le vamos a llamar visión constructivista de la ciencia: la ciencia como práctica social, una de las dimensiones de la sociedad, determinada y

determinante de las dimensiones culturales, políticas, contextuales en donde se produce, se construye el conocimiento científico.

### **La ciencia es el producto más elevado de nuestro espíritu (¿por qué?)**

Uno de los grandes valores, uno de los grandes productos, de la modernidad ha sido la ciencia. Parece ser la creencia generalizada de nuestra cultura acerca de la ciencia. El estatus que se la ha dado a la ciencia es la de productora de conocimiento fiable, conocimiento verdadero. Desde los inicios de la modernidad, la ciencia ha sido utilizada como el baluarte de la producción de conocimiento por encima de otras formas de conocimiento como el religioso o el conocimiento tradicional (valga decir que dentro de conocimiento tradicional se han clasificado diferentes formas de conocimiento como las supersticiones, las prácticas de los campesinos, la producción de tecnologías por ensayo y error, entre otros). Tanto así que la ciencia es uno de los recursos a los que se acude en diversos escenarios para disolver controversias o para redefinir problemas (Woolgar, 1988; Pinch y Bijker, 1989), por ejemplo, en la resolución de casos jurídicos, en la interpretación de hechos históricos y/o religiosos, en el desarrollo de formas de publicidad, en la definición de políticas estatales, etc., incluso en las discusiones que tiene uno con sus familiares, el argumento científico brota como una autoridad sobre la cual nadie puede pasar, a la cual nadie puede cuestionar: “si lo dice la ciencia, ¿por qué habría de negarlo?”.

Esta visión de la ciencia está inmersa incluso en la visión de los filósofos e historiadores de la ciencia, para los cuales la ciencia no tiene por qué se justificada, simplemente es ciencia. Los filósofos de la ciencia se han encargado de delimitar, o demarcar, lo que es una buena ciencia, hablando de los resultados y la metodología de la ciencia lo que la distinguen de (y la hacen superior a) otras formas de conocimiento. Al mismo tiempo, han dejado en manos de los sociólogos el estudio de las formas de desviación de la institución científica. Una buena parte de la sociología de la ciencia ha asumido esta tarea. Veamos un poco (poquito) en detalle esto.

#### *De racionalidades, verificaciones y falsedades*

Para Woolgar (1991: 24) uno de los principios metodológicos para definir qué es un conocimiento científico y qué no es el del verificacionismo, o el principio según el cual “si una afirmación podía ser verificada, ello la convertía en científica en virtud de la exclusión de conjeturas sobre creencias, opiniones o preferencias”. Esta visión es considerada como inductivista en cuanto considera que es a partir de la observación o del conjunto de observaciones que una generalización puede ser enunciada. El problema de esta visión es que cualquier afirmación podría ser considerada como científica en cuanto pudiera ser confirmada por las observaciones, pero tenía problemas cuando apareciera una observación que la contradijera. Mardones (2001: 34) considera que por este camino todas las ciencias sociales y humanas estarían condenadas a ser llamadas pseudociencias.



Ante el verificacionismo, Popper propondrá el Falsacionismo, según el cual “debería intentarse verificar las proposiciones que contradijesen a la generalización de que se tratase; el fracaso de la verificación de la contraproposición (...) daría credibilidad (...) a dicha generalización” (Woolgar, 1991: 25). Se pasa así de una visión inductivista a una deductivista en la cual “el edificio de la ciencia se construía sobre las piedras elementales de los enunciados elementales, básicos, protocolarios, cuya certeza venía dada por la percepción inmediata de los sentidos” (Mardones, 2001: 36). La ciencia después de Popper pierde el carácter de seguridad que tenía con el racionalismo y pasa a ser de carácter hipotético, discutible. Esta visión influye bastante en la aplicación, por ejemplo, de la estadística al considerar necesario la contrastación de hipótesis (nulas y alternativas) las cuales es necesario verificar; si la hipótesis alternativa no es verificada, se considerará falseada.

El deductivismo será profundizado por la metodología de los programas de investigación de Lakatos (aunque esta metodología fue elaborada como respuesta a la versión de revoluciones científicas de Kuhn, la ubico antes de esta, como lo hacen otros autores, por seguir una línea de argumentación heredera de la visión de Popper). “Lakatos remarca el hecho de que las generalizaciones (hipótesis, proposiciones) nunca se evalúan en solitario. Un programa de investigación comprende un conjunto de hipótesis y una serie de reglas metodológicas que especifican qué líneas de desarrollo deben seguirse y cuáles deben evitarse” (Woolgar, 1991: 26). Se conforman dos tipos de hipótesis, aquellas que se encuentran en el núcleo o en el centro del programa, que son incuestionables, incontrastables, y que son protegidas por las hipótesis auxiliares pertenecientes al cinturón protector, estas últimas son las que afrontarán las diversas luchas de contrastación, verificación, comprobación, etc (Lakatos, 1989: 65-ss).

El deductivismo de Lakatos es también importante para el entendimiento del ‘progreso’ de la ciencia. Para él la historia de la ciencia se debe mirar desde una mirada interna, en donde es importante elegir una filosofía de la ciencia que de cuenta de la concepción de ciencia que se tiene y de los pasos racionales que implica, de modo que se podría hacer una ‘reconstrucción racional’ de la ciencia (Lakatos, 1987; Bloor, 1998). Para Lakatos, sin embargo, esta historia externa no estará completa si no se lleva a cabo una ‘historia externa’, que de cuenta de los elementos irracionales, pero que no son de ninguna manera relevantes para la explicación de la evolución de la ciencia. En palabras de Lakatos (1987: 11-12):

“...las teorías historiográficas internas y externas determinan en muy alto grado los problemas del historiador. Pero algunos de los problemas más cruciales de la historia externa sólo pueden formularse en términos de una metodología determinada; por lo tanto, la historia interna, así definida, es primaria, y la historia externa sólo secundaria. En realidad, y en virtud de la autonomía de la historia interna (autonomía que no posee la externa), la historia externa es irrelevante para la comprensión de la ciencia”.

Si bien esta es una pequeñísima muestra de lo que ha sido la visión de la filosofía de la ciencia, es representativa de los presupuestos que se tienen acerca de la ciencia. En primer lugar, se ve a la ciencia como un conocimiento superior. Segundo, es, en gran medida, el ‘método’ de la ciencia el que define su diferencia sobre otras formas de conocimiento. Tercero, la ciencia se explica por sí misma, por su lógica interna, por su racionalidad. Cuarto, las desviaciones a tal racionalidad no son producto de la ciencia sino de los factores sociológicos o psicológicos externos a la misma. Se puede considerar que estas visiones son ‘descripciones’ posteriores de la ciencia, racionalizaciones de la lógica de la ciencia, abstracciones que realizan una generalización, pero que no dan cuenta ‘realmente’ (¿?) del funcionamiento interno de la ciencia. A estos puntos volveremos en las secciones siguientes.

### *Sociología sistemática de la ciencia*

Las visiones de la filosofía de la ciencia influyen en la sociología del conocimiento, en particular en la sociología de la ciencia. Esta asume la tarea que deja la filosofía de la ciencia al ‘historiador externo’. El principal representante de la sociología de la ciencia es Robert Merton. Para él, el conocimiento producido por la ciencia y su funcionamiento interno, no era cuestionable. Lo que había que explicar es el carácter sistémico de la ciencia como institución social. La ciencia se ve como un subsistema del sistema social. De acuerdo con esto, lo que se debe estudiar son las normas con las que la ciencia es protegida. La ciencia posee una ‘estructura normativa’ que la sociología de la ciencia debe estudiar.

Para Merton (1942/1977<sup>7</sup>) –y valga decir aquí que la sociología de la ciencia es contemporánea de la visión racionalista de la filosofía de la ciencia, antes de ser hija de esta última–, la ciencia posee un conjunto de valores, un ethos, que llevan a que se desarrolle adecuadamente:

“...el *ethos* de la ciencia es ese complejo, con resonancias afectivas, de valores y normas que se consideran obligatorios para el hombre de ciencia. Las normas se expresan en forma de prescripciones, proscripciones, preferencias y permisos. Se las legitima en base a valores institucionales. Estos imperativos, transmitidos por el precepto y el ejemplo, y reforzados por sanciones, son internalizados en grados diversos por el científico, moldeando su conciencia científica” (Merton, 1942/1977: 357).

Dentro de estas normas se encuentra en primer lugar el objetivo institucional de la ciencia que es identificado por Merton como “la extensión del conocimiento certificado”. De este objetivo emergen o derivan los imperativos institucionales de la ciencia. El primer imperativo sería el del *universalismo*, es decir, el hecho de

---

<sup>7</sup> Hay que aclarar aquí que los textos de Merton en Sociología de la Ciencia, fueron inicialmente artículos publicados en importantes revistas de sociología. Estos posteriormente fueron compilados. La versión que llega a nosotros es el libro (de dos volúmenes) titulado *La Sociología de la ciencia: investigaciones teóricas y empíricas*, publicado en 1977 y al que se remite a los lectores. La fecha original de cada artículo aparece junto a la fecha de la publicación del libro en español, en este caso el artículo fue publicado en 1942.

que el conocimiento producido por la ciencia debe ser evaluado por la consistencia interna del mismo y no por los atributos personales y sociales del científico productor de tal conocimiento. En segundo lugar, se encuentra el *comunismo* (pero no el comunismo satanizado que es aún perseguido por la sociedad occidental) que define que el conocimiento, no importa quien lo produzca, es un bien común en la medida en que es producto de la colaboración social. El tercer imperativo que expone Merton es el *desinterés*, en donde se considera que el científico debe anteponer el objetivo institucional de la ciencia a sus intereses particulares, es decir, debe preocuparse más por la extensión del conocimiento científico que por otras cosas. Por último, se encuentra el *escepticismo organizado* según el cual todas las ideas deben ser evaluadas y deben ser sujeto de un escrutinio riguroso y estructurado por parte de la comunidad. Otro valor importante, aunque no esquematizado como parte del ethos de la ciencia, es el de la *originalidad* del conocimiento producido, en tanto es el que permite la expansión del conocimiento.

Estos valores, esta estructura normativa puede ser identificada en el comportamiento de la ciencia. Los trabajos de Merton y sus colaboradores pretendieron mostrar cómo los valores del ethos de la ciencia se cumplían, especialmente en los procesos de arbitraje, al mismo tiempo que podrían verse afectados, podrían ser desconocidos, debido principalmente al sistema de recompensas de la ciencia. Dentro de la evaluación de las publicaciones los valores se cumplen cuando: el científico decide hacer público el nuevo conocimiento (comunismo, desinterés y originalidad); no importa de donde venga el científico, cual sea su nivel de educación, ni su género o pertenencia étnica, este conocimiento debe ser evaluado de una manera objetiva (universalismo), evaluación que se hace por miembros autorizados (escepticismo organizado). Hasta aquí, normal, quizá todos los que publicamos lo hemos experimentado. Sin embargo, el sistema de recompensas puede llevar a desviaciones del ethos.

Dentro del sistema de recompensas se pueden encontrar diferentes elementos que sirven como 'premios', 'reconocimientos' a los científicos y que pueden provocar una competencia negativa entre los mismos, dando al traste con los valores institucionales. Que el artículo sea publicado es ya una forma de reconocimiento; pero si es publicado, ojalá sea en una revista reconocida en el campo, eso ya es un reconocimiento mayor; a partir de ahí, los reconocimientos son de mayor peso: citas (no importa si buenas o malas, con tal que se cite), invitaciones a conferencias, premios (desde los más locales hasta el Nobel o similares), invitaciones a pertenecer en el comité evaluador de las revistas científicas, eponimias (que le pongan el nombre de uno a una ley, a un teorema, a un axioma, etc.), son algunas de las recompensas que la ciencia otorga.

Estas recompensas pueden llevar a desviaciones por parte de los científicos, por ejemplo: fraude (de diversos tipos entre los cuales se pueden encontrar el arreglo de los datos experimentales, la presentación de resultados ajenos como propios,

el plagio o la copia de textos sin hacer las respectivas citas, etc.), ocultamiento de datos, no publicación de resultados experimentales, rechazo de artículos deliberadamente en el proceso de evaluación, la aceptación de textos que incluyan dentro de sus autores a científicos reconocidos, la publicación solamente en revistas indexadas, etc. la gama es muy amplia.

En esta estructura de recompensas no juegan solamente los científicos. También juegan personajes como las revistas científicas, que compiten por un ranking, los grupos de investigación que compiten por reconocimientos institucionales y por recursos de las instituciones financiadoras, los organismos de política científica que establecen pautas en orden a 'desarrollar' la ciencia nacional, los países que compiten por ser los 'líderes' en la producción de conocimiento, las empresas editoriales que buscan tener las mejores revistas en sus inventarios, hoy podemos incluir a las empresas que ofrecen el servicio de bases de datos, y podemos encontrar muchos más.

La importancia de esta perspectiva es significativa. De ser una teoría 'descriptiva' de la realidad ha pasado a ser una teoría 'prescriptiva' apropiada no sólo por los científicos sino por las demás instituciones que anteriormente se han nombrado. Para nosotros se hace evidente con las políticas de evaluación de grupos, de calificación de revistas, con los estándares de reconocimientos salariales que contienen gran cantidad de requisitos relacionados con la publicación de artículos de investigación.

Desde mi perspectiva muy poco se ha hecho en investigación de las tendencias de institucionalización de la contabilidad como disciplina científica (estudios bibliométricos, análisis de citas y co-citas, comportamiento de las revistas científicas, estructura de la academia contable –másteres, doctorados, postdoctorados, tanto programas como estudiantes y egresados–, temas relevantes de investigación, etc. La tarea está abierta.

#### *De revoluciones y paradigmas*

He dejado deliberadamente a Kuhn para lo último dentro de las visiones clásicas de la ciencia. Esto debido a dos cosas. Uno, Kuhn reconoce que dentro de la aceptación de una teoría científica, o un conjunto de teorías (paradigmas o matrices disciplinares), juega un papel fundamental la comunidad científica. Aunque habla específicamente de la comunidad científica, y sus creencias sobre la ciencia, lo que lo mantendría en una visión internalista de la ciencia, el papel que da a la comunidad abre las puertas para estudios sociológicos más profundos. Dos, y atado al primero, Kuhn reconoce la relatividad del conocimiento, lo reconoce como histórico, cambiante, y en muchos casos diferente de una comunidad a otra, al mismo tiempo que reconoce la inconmensurabilidad entre los paradigmas. La teoría de las revoluciones científicas de Kuhn considera que la ciencia tiene momentos de ruptura que están ligados a la estabilidad o no de un paradigma y a la llegada de otro.

Un *Paradigma* no es de fácil definición. Sin embargo, como dice Chalmers se pueden “describir algunos componentes típicos que constituyen un paradigma”. En primer lugar se pueden encontrar leyes explícitamente establecidas y supuestos teóricos. De estas se deducirán formas normales de aplicación de las leyes a diversas situaciones. Esto implica la existencia de un arsenal instrumental y maneras de utilizarlo de modo que las leyes se refieran al mundo real. Los paradigmas contendrán, además, principios metafísicos muy generales que guían el trabajo dentro del paradigma así como prescripciones metodológicas muy generales. Estos elementos configurarán un periodo de ciencia normal (Chalmers,: 129-130).

Un periodo de *Ciencia Normal* es aquel en el cual predomina un solo paradigma y en el que los científicos hacen su trabajo en pos de la ampliación del paradigma buscando solucionar nuevos problemas de acuerdo con el mismo. Los periodos de ciencia normal permiten a los científicos concentrarse en el desarrollo de los detalles de una teoría dedicando sus energías a la resolución de problemas detallados a la luz del paradigma sin dudar de la adecuación de sus supuestos y métodos fundamentales. Según Chalmers (1999: 139) “Es necesario que la ciencia normal sea en gran medida acrítica. Si todos los científicos criticaran todas las partes del marco conceptual en el que trabajan todo el tiempo, no se llevaría a cabo ningún trabajo detallado”.

La ciencia normal implica un grupo de problemas no resueltos pero que no ponen en riesgo el paradigma en la medida en que se mantengan controladas. Este grupo de problemas no resueltos se conoce como *Anomalías*. Lo que quiere decir que, contrario al popperianismo, la existencia de problemas no resueltos no implica la falsación de una teoría. Sin embargo, las anomalías se pueden desarrollar de tal manera que lleguen a poner en riesgo al paradigma. Son varias las condiciones que llevan a que el paradigma sea perturbado por las anomalías: primero, una anomalía es particularmente grave si afecta los fundamentos del paradigma; segundo, se considera una anomalía como seria en cuanto no cubra alguna necesidad social apremiante; tercero, una anomalía también será seria si el tiempo de resistencia a su eliminación es largo; cuarto, un número grande de anomalías también pone en riesgo el paradigma.

La existencia de tales anomalías lleva al paradigma a entrar en *Crisis* es decir un periodo en el cual la comunidad científica empieza a perder confianza en el paradigma. Durante este periodo los científicos entablan discusiones filosóficas y metafísicas tratando de defender nuevas miradas allegándolas al paradigma. En la medida en que tal periodo se profundice, la comunidad científica expresará su insatisfacción con el paradigma. “una vez que un paradigma ha sido debilitado y socavado hasta el punto de que sus defensores pierden su confianza en él, ha llegado el momento de la revolución” (Chalmers, 1999: 135).

Un periodo de *Revolución* se da cuando surge un nuevo paradigma. Este da solución a las anomalías presentes en el paradigma anterior. Sin embargo, a pesar de que el paradigma nuevo tenga la capacidad de resolver problemas que el antiguo no, se necesita un espacio amplio de tiempo que lleve a la consolidación de este nuevo paradigma, debido a que la comunidad científica se resiste a dejar el antiguo paradigma. En el momento en que el nuevo paradigma llega a consolidarse surge un nuevo periodo de ciencia normal.

Para Kuhn, los paradigmas son inconmensurables, pues sus diferencias son profundas. Según Chalmers, son cuatro las diferencias fundamentales en los paradigmas. Primero, cada uno considera que el mundo está constituido por cierto grupo de cosas. Segundo, cada paradigma se concentra en un determinado tipo de preguntas, salirse de allí es ilícito. Tercero, los paradigmas implican la existencia de normas que entre sí son incompatibles. Por último, el paradigma en el que se encuentre trabajando un científico determinará su forma de ver el mundo.

Este es un punto importante que puede ser la base para las posteriores corrientes del constructivismo. Según Kuhn (2007: 212) “guiados por un nuevo paradigma, los científicos adoptan nuevos instrumentos, miran en lugares nuevos y, lo que resulta más importante, durante las revoluciones ven cosas nuevas y diferentes cuando miran con instrumentos familiares en lugares en los que ya antes habían mirado”. Pareciera que nuevas cosas han surgido en el universo, cosas antes no observadas o tratadas de otra forma. Los científicos en paradigmas diferentes “viven en mundos distintos” pues ven la realidad desde diferentes puntos de vista. Kuhn introduce el concepto de interpretación, pero aclara que ella no es suficiente, sino que la realidad también cambia y por lo tanto cambia la observación. Algunas veces se requieren instrumentos diferentes, otras veces la simple aceptación del paradigma lleva a la aceptación, con mayor facilidad, de nuevas observaciones.

### **¡Ojo! Que lo que hace a la ciencia tan importante es su impureza**

Aquí es importante diferenciar (como todo lo que en los ESCT es difícil delimitar, diferenciar, definir grupos) entre la sociología de la ciencia y la sociología del conocimiento científico. Como he contado en la sección anterior, tanto la filosofía de la ciencia como la sociología de la ciencia consideran que el conocimiento es algo puro, aquello que nos acerca más al mundo de las ideas mientras nos aleja de los factores políticos. La ciencia, nos dicen no tiene nada de política, es neutral, bueno, para qué extenderme más si ya lo dije en la sección anterior. La sociología del conocimiento científico, hace precisamente lo contrario. Se interesa por la ciencia como una práctica social constructora de conocimientos y de realidades. Lo que no quiere decir que se esté diciendo que lo que dice la ciencia sea mentira. Se parte de una visión ontológica en la cual se considera que la realidad es construida por el ser humano, en tanto el ser humano es el que la denomina, el que le pone límites, el que la abstrae, con el objetivo, entre muchos más, de intervenir en ella, de sobrevivir. El ser humano, el colectivo de seres humanos, es el que define qué es un conocimiento aceptado y qué no, cómo elaborar tal

conocimiento y cómo no. Y esto debido a que 'nunca' se podría llegar a conocer la 'verdadera' esencia y complejidad de la realidad.

Por otro lado, este proceso de definición de lo que es la realidad no está exento de controversias. De hecho, es en las controversias donde el conocimiento y la realidad se construyen. Esto es así por el ejercicio que los actores hacen del poder, ejercicio que emerge desde los enunciados, es transportado o traducido por los objetos y motiva la acción de los individuos. En la medida en que las redes sean mayores, el poder ejercido puede ser mayor y tener mayores efectos en la definición del conocimiento aceptado. Este conocimiento aceptado se estabiliza y llega a tener una duración amplia, lo que no significa que sea susceptible de ser transformado.

Así, los ESCT estarían en los límites de lo que en algún momento ya hemos nombrado como perspectivas interpretativas y perspectivas de relaciones de poder. Los límites son borrosos, como lo son los límites que diferencian unas disciplinas de otras, lo que diferencian una teoría de otra, lo que diferencia 'las esferas' de la sociedad, si algo así existe.

En esta parte del texto hablaré un poco de algunas de las perspectivas representativas de los ESCT. De nuevo, los ESCT es un grupo muy variado, casi que cada autor tiene una perspectiva diferente. Pero bueno, trataré de seguir algunas de las delimitaciones clásicas en los ESCT, para hablar de ellas y luego poder vincularlas a la contabilidad. Quizá parezca cronológico el recorrido, quizá sea así, quizá no. Insisto en que es sólo un tipo de clasificación, otros dirán que la clasificación es de otra forma. Trataré especialmente cuatro grupos: el primero surge en los inicios de la década de los setenta, liderado por David Bloor y por Barry Barnes, a este grupo se le conoce como el *programa fuerte de la sociología del conocimiento* o la *escuela de Edimburgo*; el segundo de los grupos, importante desde finales de la misma década, con representantes como Steven Woolgar, Michael Lynch, Karin Knorr-Cetina, entre otros, dedicados a hacer antropología de las tribus científicas, se conoce como *estudios de laboratorio*; contemporáneo de este grupo, y quizá una perspectiva que ha influido en todas las demás, y dentro de cuyos representantes se puede encontrar a Jonathan Potter, Malcolm Ashmore, entre muchos más, pero que es de una variedad interna difícil de clarificar, se pueden encontrar a los *estudios discursivos y retóricos de la ciencia*; por último, al menos en los que voy a tratar, se encuentra mi grupo favorito, la *teoría del actor-red* (o la sociología de la traducción, o la sociología de las asociaciones, entre muchos nombres más que ha tenido), en el cual se encuentran autores como Bruno Latour, Michel Callon, John Law, y muchos más, y que tienen auge desde finales de los años ochenta. Por fuera se quedan muchos grupos más, claro, pero tenemos la 'necesidad' de delimitar esto.

Debido a que puede parecer una presentación cronológica, podría parecer evolutiva. Esto no debe ser considerado así, pues los grupos aún tienen presencia en los ESCT, cada uno defendiendo sus puntos de vista, pero sin llegar a ser unos

irreconciliables enemigos. En muchos casos hay una retroalimentación entre los diferentes grupos.

### *Programa Fuerte de la Sociología del Conocimiento y Social-Constructivismo*

El programa fuerte de la sociología del conocimiento fue uno de los primeros que cuestionó la sociología de la ciencia y cuestionó a la filosofía de la ciencia. Una de las más importantes críticas que se hace está dirigida hacia la asimetría con que son explicadas las diferentes formas de conocimiento: el conocimiento científico, sobretodo aquel que ha sido aceptado, aprobado, valorado como bueno, se debería explicar solamente por la filosofía, gracias a su veracidad; por el contrario, el conocimiento tradicional, el conocimiento no científico y el conocimiento que partiendo de la ciencia llega a ser considerado como errado (como aquello de que la tierra es plana o que lo que llena el vacío es el éter), debe ser explicado por razones sociológicas. La asimetría se expresa así en que en la filosofía y la historia de la ciencia se habla de los 'momentos estelares', los éxitos de la ciencia, que en suma son producto de la 'racionalidad' de la ciencia, mientras que la sociología de la ciencia, habla de las desviaciones de los científicos de las normas de la ciencia (eso es visto por los ESCT como una perspectiva de 'explicación del error' o 'accountingfor error'), una explicación de los factores sociales que llevaron a tal error o desviación.

Anteponiéndose a esto, Bloor (1971<sup>8</sup>/1998: 38) establece que para hacer un buen estudio de la ciencia, este tiene que ser llevado a cabo bajo cuatro principios (principios que van a compartir casi todos los grupos de los ESCT). Estos principios son: *simetría*, es decir el estudio del conocimiento (aceptado y no aceptado) desde un punto de vista similar, en otras palabras, si se explica el conocimiento no aceptado desde sus factores sociales, el conocimiento aceptado debe serlo igual; *causalidad*, tratando de encontrar las causas psicológicas, sociales y culturales que permiten o que dan lugar a la aceptación de cierto conocimiento; *imparcialidad*, según la cual no se debe tomar una posición a priori ante tal conocimiento y evaluar tanto el conocimiento aceptado como el no aceptado como si fueran de la misma clase; y *reflexividad*, en donde se considera que el mismo tipo de análisis puede ser hecho a las ciencias sociales, en especial a la sociología y la sociología del conocimiento científico.

Con el ánimo de llevar a cabo estudios que cumplan con este conjunto de principios, Collins (1997: 59<sup>9</sup>) establece tres etapas que se deben cumplir en el estudio de la ciencia. La primera etapa debe llevar al reconocimiento de la *flexibilidad interpretativa* de los resultados experimentales. Se refiere aquí a las múltiples interpretaciones que los resultados de las investigaciones científicas

---

<sup>8</sup> El texto fue publicado en 1971 con el título *Knowledge and Social Imagery*.

<sup>9</sup> Publicado originalmente en 1983 como "An Empirical relativist programme in the sociology of scientific knowledge" en *Science Observed: Perspectives on the Social Studies of Science*, editado por Karin Knorr-Cetina y Mike Mulkay.



pueden tener. En la segunda etapa de los estudios de la ciencia se debe prestar atención a los *mecanismos de cierre* de las controversias o de la flexibilidad interpretativa en la que se ven envueltos los científicos; estos mecanismos pueden incluir “recursos retóricos, expositivos e institucionales”. En una tercera etapa se buscaría relacionar estos mecanismos de cierre con el *contexto o la estructura socio-política en sentido amplio*. Este tipo de estudios se ha realizado principalmente en torno a las controversias en la construcción de conocimiento. Según Pinch y Bijker (1989: 27), son las controversias las que ofrecen una ventaja metodológica en el análisis de la flexibilidad interpretativa de los resultados científicos.

En asociación con el programa empírico del relativismo (o EPOR) de Collins, se encuentra los estudios de la *construcción social de la tecnología* (SCOT), los cuales también parten desde una mirada relativista de la tecnología, al igual que el EPOR lo hace con la ciencia. Para los estudios SCOT, contrario a ver la tecnología desde un modelo lineal en el que se parte desde la investigación básica o el proceso de diseño hasta su uso final, en los cuales no hay controversias, la tecnología se ve como neutral y los usuarios no tienen más que adoptar la tecnología, el estudio de la tecnología debe hacerse teniendo en cuenta un modelo multidireccional, en el cual diversos artefactos tecnológicos ‘compiten’ por ser el más aceptado, en esta competencia diversos *grupos relevantes* exponen diversos *problemas* que deben ser cubiertos por la tecnología, estos problemas representan también los múltiples significados que los grupos le dan a la tecnología y que se ponen como reto a la misma. Ante tales problemas y significados, son los mismos grupos relevantes los que establecen innovaciones a la tecnología de modo que surjan nuevos artefactos que permiten ciertas *soluciones* a los problemas planteados. Estas soluciones no son definitivas, y seguramente plantearán nuevos problemas a otros grupos, si no es que no los solucionan.

Así, en la vinculación entre estos dos tipos de estudios (EPOR + SCOT), emergen los estudios de la *Construcción social de los hechos (hechos) y artefactos*, o la perspectiva social-constructivista de los ESCT. Tal perspectiva considera importante, en el estudio de los procesos de construcción de conocimiento y/o de tecnologías, el análisis de la *flexibilidad interpretativa*, originada por la vinculación de múltiples grupos relevantes, de los *mecanismos de cierre* (de controversias) y *estabilización* (de artefactos), que pueden ser retóricos (momentos en los que se dice que cierto problema ha sido solucionado) o por redefinición de los problemas, y del *contexto amplio* que influirá en los múltiples significados que los grupos relevantes le den al conocimiento o tecnología construidos (Pinch y Bijker, 1989). Posteriormente, Bijker (1997) establece como uno de los elementos a estudiar los *marcos tecnológicos*, o el conjunto de “conceptos y técnicas empleados por una comunidad en la solución de problemas” (Bijker, 1997: 111) e incluye “elementos tan diferentes como teorías aceptadas, fines, estrategias de resolución de problemas y prácticas de uso” (Bijker, 1997: 114; ver también, Bijker, 1994).

### *Estudios etnográficos y de laboratorio*

Hablar de este segundo grupo dentro de los ESCT es muy interesante. A mi me gusta mucho. Recuerdan a los antropólogos. Se supone que los antropólogos estudian las tribus de indígenas y estudian todas aquellas comunidades que no son parte de 'nuestra' cultura moderna. Los antropólogos, contrario a muchos científicos sociales, se ven enfrentados a estudiar una comunidad sin poder diferenciar entre los elementos políticos, los elementos económicos, los religiosos, los sociales, etc. Las prácticas de estas comunidades llegan a ser descritas sin un marco de referencia anterior y el antropólogo intenta desarrollar una apreciación de al forma en que los nativos ven las cosas. En el estudio de las tribus indígenas por parte de los antropólogos, estos tienen que deshacerse de sus preconcepciones y llegar a comprender la vida de la tribu, o de la comunidad, de acuerdo con los propios preconcepciones de ella, sin llegar a convertirse en un creyente, en un miembro de la tribu.

Pues en los estudios sociales de la ciencia a alguien se le ocurrió que una importante tribu para estudiar debían ser los científicos. Entre estos a los que se les ocurrió hacerlo podemos encontrar a Latour y Woolgar (1979/1995), Knorr-Cetina (1981/2005; 1994), Lynch, Livingstone y Garfinkel (1994). Metodológicamente, se trata de hacer una observación participante en los laboratorios científicos, sin tener una preconcepción acerca del cómo debe ser el trabajo científico. Esta observación implica la recolección de todo tipo de documentación: videos, entrevistas, borradores, gráficos, listado, correspondencia, etc. con el fin de obtener una imagen más adecuada acerca de lo que sucede en el laboratorio (Woolgar, 1991: 127-ss). Se trata de hacerse uno de ellos sin llegar a convertirse por completo. Se trata de hacerse un novato en medio de un grupo de expertos.

“Un rasgo central de los estudios de laboratorio es su descripción de la ciencia *tal como sucede*. En un sentido de esta frase, el trabajo de los estudios de laboratorio es un intento de producir una descripción del trabajo científico relativamente no obstaculizada por la reconstrucción retrospectiva. (...) En un segundo sentido, el estudio de la ciencia como sucede permite al analista excusar las construcciones intermedias que surgen de apoyarse en los informadores fuera de su ambiente de trabajo cotidiano.” (Woolgar, 1994: 222)

Los estudios etnográficos o de laboratorio han dado varios resultados que Woolgar (1991: 132-ss) clasifica como los siguientes: en primer lugar la observación directa de la práctica científica le ha quitado la aparente pulcritud que la filosofía de la ciencia de otorgaba a la ciencia, el laboratorio y la práctica científicas son desordenados, tanto así que no es posible identificar fácilmente el papel de los científicos, de las teorías, de los artefactos, etc. Siguiendo con los artefactos, un segundo tipo de resultados tiene que ver con el papel que juegan los objetos en la construcción de conocimiento, esto desplaza el tipo de decisiones que se creía que tomaban los científicos, pasando a ser decisiones de tipo instrumental, más

que decisiones epistemológicas. Así, dentro del tercer tipo de resultados, los estudios de laboratorio han comprendido que el carácter neutral de los objetos de la ciencia no es más que un mecanismo retórico que le entrega objetividad al conocimiento producido. En cuarto lugar, los ESCT etnográficos llevan a considerar la construcción del conocimiento como social en tres sentidos: la construcción de conocimiento está lejos de ser una actividad individual para ser concebida como una actividad colectiva; la actividad científica es social por que carga en su seno con una serie interminable de preselecciones, en otras palabras, son las selecciones, las decisiones de otros en el pasado, materializadas en instrumentos, edificios, artículos, etc., las que permiten o limitan la construcción del nuevo conocimiento; por último la actividad científica es social debido a que los científicos dirigen constantemente su mirada hacia otros científicos a través del uso de operaciones y argumentos adecuados.

#### *Estudios discursivos y retóricos de la ciencia*

En el tercer grupo de ESCT he querido clasificar a los estudios del discurso y los análisis retóricos. Este tipo de análisis es constantemente hecho por los demás grupos en esta clasificación. Sin embargo, aquí trataremos de estudios que se hacen específicamente sobre el discurso científico. No se trata el discurso científico, como quizá se hace en los otros grupos, como un recurso más para el análisis de la práctica científica, sino que se trata como el objeto directo de estudio (Gilbert y Mulkay, 1994). Como dice Woolgar (1991: 104) “centraremos nuestra atención en la manera en que la ciencia puede interpretarse como un discurso en el cual y a través del cual se consigue la preexistencia de los objetos”.

Valga aquí decir que cuando se habla de análisis retórico, de ninguna manera se está hablando de formas de engaño. La retórica ha sido vista en muchas oportunidades como opuesta a la objetividad, como opuesta a la verdad, como un conjunto de trucos para engañar al público general. Desde los ESCT se ve la retórica como una expresión ‘natural’ del ser humano, una herramienta básica en la interacción de los seres humanos y que es utilizada para lograr persuadir a los demás. “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” (Latour, 1992: 30). Así, cuando se habla de retórica de la ciencia, en primer lugar, se irá en contra de la tradición que plantea que la ciencia no utiliza la retórica, sino que se basa en los hechos, y se planteará que los hechos y la forma de argumentación que utilizan los científicos son el mayor ejemplo de la retórica de la ciencia; en segundo lugar, se hablará de los diferentes mecanismos que utilizan los científicos en sus publicaciones (artículos, libros, ponencias, videos, documentales, tecnologías, etc.), como la voz pasiva, los gráficos, las tablas, la estructura básica de los artículos (introducción, marco referencial, métodos, resultados, conclusiones), la presentación de la experimentación en los textos, la citación de fuentes, entre muchos más, como recursos retóricos que son útiles para convencer, para persuadir al público, presentando los resultados de las investigaciones como

objetivos, metodológicamente bien preparados, referidos a los hechos tal cual se presentaron, etc. (Restrepo, 2004; Latour, 1992; Woolgar, 1991; Gilbert y Mulkay, 1994; Potter, 1998).

En el análisis del discurso se parte de la pregunta acerca de “¿cómo generan socialmente los científicos sus descripciones de la acción y la creencia? (...) no pretende ir más allá de las descripciones de los científicos para describir y explicar sus acciones y sus creencias como tales. Se centra más bien en describir cómo se organizan las descripciones de los científicos para representar sus acciones y creencias de un modo contextualmente apropiado” (Gilbert y Mulkay, 1994: 215). El análisis del discurso busca identificar las formas en las cuales los científicos, a través de sus descripciones, construyen hechos ‘reales’.

La aproximación al discurso, para Gilbert y Mulkay (1994: 215-ss), tiene importantes implicaciones para la explicación sociológica. En primer lugar, el analista está más cerca de los datos a estudiar, el discurso, las enunciaciones, ya no son representantes indirectos del objeto, son el objeto mismo. Segundo, ningún tipo de enunciado, ningún tipo de texto, es privilegiado sobre otros, así, las conversaciones, las presentaciones en conferencias, los artículos, los libros, las entrevistas, tienen el mismo valor; estas diferentes formas de texto, en la medida en que están vinculados a un contexto especial, construyen diferentes realidades, diferentes ‘hechos’. En tercer lugar, el analista se libera de la interpretación de las interacciones de los participantes, se dedica al texto y a las representaciones que allí se encuentran. Una cuarta implicación se relaciona con la capacidad que se obtiene de poner más atención a las formas en que los participantes construyen los discursos, construyen los datos que serán apropiados por los demás.

Este tipo de análisis no es hecho solamente a textos escritos o hablados, sino que se incluyen imágenes, gráficos estadísticos, formulaciones matemáticas, objetos (Ashmore, Myers y Potter, 1994; Lynch, 1990), entre otros.

### *Teoría del Actor-Red*

Esta es la parte que más me gusta. La teoría del actor-red es tan compleja que me es la más difícil de explicar. Espero no me en-red-e.

La teoría del actor-red (TAR)—que también ha sido llamada ‘sociología de la traducción’, ‘sociología de las asociaciones’, entre otras formas—nace en la década de los ochentas, inicialmente con una profunda relación con las perspectivas de estudios constructivistas de la ciencia y la tecnología. Sin embargo, esta perspectiva, me atrevo a decir, tienen un poquito de todas las demás. Tienen estudios de caso de controversias y procesos de construcción de conocimiento y tecnología de tipo histórico (Callon, 1986; Law, 1986; Latour, 2001); tienen estudios de observación participante en los espacios de construcción del conocimiento y la tecnología (Latour y Woolgar, 1979/1995; Latour, 1994a; 2001); análisis de discursos y retórica (Latour, 1991; 2001; Law y Akrich, 1994).

Aunque sean una perspectiva fuertemente relacionada con las anteriores, tienen puntos de divergencia. Parten, los autores de la TAR, de una crítica a las visiones esencialistas y a las visiones constructivistas de la ciencia. La crítica a la visión esencialista no se diferencia de las críticas que hacen las visiones constructivistas a la misma. Pero, por su parte, la crítica principal a las visiones constructivistas se dirige a la sustitución que se hace de las causas de la realidad. Los estudiosos de la TAR consideran que hay una reducción de las causas de la realidad a los 'factores sociales'. Estos se convierten en la fuente de explicación de todo conocimiento, lo que expresa una falta de simetría en el estudio de la construcción del conocimiento (Callon, 1980; 1986; 1989; Latour, 1986; 1994; 2001; 2008; Law, 1986; Law y Callon, 1994). Lo social, según estos autores, llega a ser visto por las perspectivas constructivistas como el material que pega los elementos de la realidad. Para ellos, lo social no debe ser visto como una sustancia, como un pegamento, sino que debe ser visto como un movimiento. Lo social no es lo que construye, como la metáfora de la construcción social indicaría, sino que es lo que es construido. Lo social no explica, lo social debe ser explicado.

Latour (2008) llama la atención a la adjetivación que se ha hecho de lo social en las diversas ciencias sociales. Subcampos particulares de las disciplinas han adquirido el adjetivo de lo social: psicología social, economía social, derecho social, contabilidad social, etc., esto solamente expresa la visión de lo social como algo residual, todo aquello que no puede ser explicado por el núcleo de cada disciplina. La versión de la TAR:

“Sostiene que el orden social no tiene nada de específico; que no existe ninguna dimensión social de ningún tipo, ningún ‘contexto social’; ningún dominio definido de la realidad al que pueda atribuirse la etiqueta de ‘social’ o ‘sociedad’; que no existe ninguna ‘fuerza social’ que pueda ‘explicar’ los aspectos residuales de las que otros dominios no logran dar cuenta; que los miembros saben muy bien lo que hacen aunque no lo expresen de modo satisfactorio para los observadores; que los actores nunca están insertos en un contexto social y por lo tanto son siempre mucho más que ‘meros informantes’; que entonces no tiene ningún significado agregar algunos ‘factores sociales’ a otras especialidades científicas; que la relevancia política obtenida a través de una ‘ciencia de la sociedad’ no es necesariamente deseable; y que la ‘sociedad’, lejos de ser el contexto ‘en el que’ todo está enmarcado, debe concebirse en cambio como uno de los muchos elementos de conexión que circulan dentro de conductos diminutos” (Latour, 2008: 17-18).

No se debería entonces hablar de lo social o de la sociedad, como sustancias o como escenarios donde los hechos suceden. En cambio, y debido a que la sociedad es lo que se está construyendo, se debería optar por rastrear las *asociaciones*, asociaciones de las que los mismos actores darán cuenta. Un principio fundamental es ‘dejar hablar a los actores’. Metodológicamente el rastreo se podría llevar a cabo de acuerdo con lo que establece Callon (1986). Es necesario tener en cuenta que la sociedad se construye en los momentos de

controversia, y esos momentos de controversia son más frecuentes de lo que se pueda percibir.

El primer paso para identificar las asociaciones que se están formando es identificar los momentos de *problematización*, aquí los actores definen qué debe hacerse, qué se requiere, quiénes son los actores relevantes, etc.; para Callon la problematización incluye la *interdefinición de los actores*, donde se establecen quiénes son los actores que deben participar y qué roles deben cumplir, son los mismos actores los que se definen, e incluye la *definición de puntos de paso obligado*, en el cual los actores identifican, definen, los actores que son más importantes, los objetos, los actantes, que mediarán las relaciones entre los demás actores, etc. Aquí es importante aclarar que la TAR da una relevancia mayor a los actores no-humanos, los cuales adquieren agencia desde esta perspectiva. Un segundo momento es la definición de *mecanismos de interesamiento*, estos son mecanismos que puedan colocarse entre los actores y las entidades que quieran definir sus identidades de otra manera, pueden ser textos, objetos, prácticas, etc.

En tercer lugar, se pueden reconocer las formas en que los actores son *enrolados*, cómo los actores aceptan el papel que en la problematización se les ha asignado o cómo se ven llevados a aceptar tal papel. En este enrolamiento, son múltiples los portavoces que toman la vocería de los actores, y que *movilizan a los actores*. Este sería el cuarto momento al que el análisis debería prestar atención. Hasta aquí el proceso se ve no problemático, por lo que Callon dice que deben también observarse los momentos de controversia o de disidencia, momentos en los que los actores no aceptan el papel asignado, expresándose en el movimiento en una vía diferente al que la problematización supone o la explicitación de los desacuerdos con el enrolamiento.

Latour (2008) habla de cinco incertidumbres en el análisis de las controversias. La primera tiene que ver con la formación de grupos, estos grupos se autodefinen, o son definidos por subgrupos de actores. Al mismo tiempo, los actores tienen una concepción de lo que es la acción y de cual es el papel que deben cumplir (segunda incertidumbre). La acción también es definida para los objetos no-humanos, los cuales también tienen agencia, en la medida en que ponen límites, condiciones de posibilidad, puntos de paso obligado, etc. (tercera incertidumbre).

La cuarta incertidumbre está en la constante controversia acerca de lo que es la naturaleza y la sociedad y su papel en el movimiento bajo análisis; los actores, así como los analistas, tienen preconcepciones acerca de los determinantes de su acción, determinantes que pueden ser 'sociales' o 'naturales' o facticos. Por último la quinta incertidumbre tiene que ver con la producción de textos acerca de las controversias. Para Latour, no debe haber una 'explicación' adicional a la descripción de la controversia. Si es necesaria una explicación, la descripción no

ha sido completa y es necesario incluir otros actores para completar la red. La descripción debe dar su propia explicación.

### **La ciencia no es pura, pero la contabilidad... ¡tampoco! Las visiones esencialistas de la investigación contable**

Bueno, el espacio que queda ya es corto, así que trataré de ser breve pero conciso. En la contabilidad, valga decir de una vez, han predominado las visiones esencialistas de la contabilidad. Si seguimos de nuevo la clasificación de las cuatro perspectivas en contabilidad (dominante, crítica radical, relaciones de poder e interpretativa), es en la perspectiva dominante donde el esencialismo se hace más presente. En primer lugar por que se considera que una buena investigación debe llevar a la apropiación de las metodologías de las ciencias naturales, metodologías que llevan al verdadero descubrimiento de las regularidades de la realidad.

Por otro lado, en el estudio de la contabilidad y en las pretensiones por hacer de ella una ciencia, se ha acudido principalmente a la filosofía de la ciencia para demarcar, delimitar, lo que es la ciencia contable y lo que no. La contabilidad ha sido demarcada a través de la definición de su método de otras disciplinas como la economía, la administración, las finanzas, sin nombrar otras disciplinas sociales, alejándola de elementos sociales, políticos, culturales, de manera que la contabilidad llega a ser vista como una ciencia de aplicación universal, homogénea, delimitada.

Entre las múltiples definiciones del método podemos encontrar la propuesta de Mattessich (1964/2002), adaptada por Cañibano (1988), del método contable compuesto por cuatro pasos: el *principio de dualidad*, como la estructura básica de la contabilidad, la *medición y valoración*, las diversas formas de *representación* y la *agregación*. Este método respondería a un conjunto de principios (supuestos básicos), abstraídos a través del uso de la lógica. Tanto los principios como los elementos del método representarían la estructura de la contabilidad y la plantean como una disciplina homogénea, no problemática y neutral.

Por otro lado, en la evaluación de la historia 'científica' de la contabilidad, las versiones esencialistas también se han hecho presentes. Breves ejemplos podemos encontrar en la propuesta de paradigmas de Belkaoui (1985; ver también, Martínez, 2006), la propuesta de programas de investigación de Cañibano (1996), o los subprogramas de investigación en la elaboración de principios contables de Tua (1995), la propuesta de tradiciones de investigación de Mattessich (1995: 139-158). Estas visiones de la historia de la contabilidad, aunque expresan las diferentes controversias que hay en la contabilidad, tiene múltiples problemas si se analizan desde una mirada constructivista. En primer lugar, son versiones lineales de la historia en las cuales la contabilidad se encuentra en 'progreso' dirigiéndose hacia un estadio cada vez mejor de la

contabilidad. En segunda instancia, abordan la contabilidad desde una mirada a priori a partir de la cual se identifican los elementos de las diversas perspectivas que llevan a delimitar a la contabilidad como una ciencia. Tercero, la contabilidad es aislada de otras disciplinas, como si la contabilidad fuera una disciplina que trabajara en solitario. Cuarto, debido a lo anterior precisamente, no se tienen en cuenta perspectivas de investigación que ven a la contabilidad de una manera diferente, dejando dentro de sus propuestas visiones que responden a los mismos preconceptos epistemológicos, ontológicos, metodológicos y axiológicos. En otras palabras, las perspectivas presentadas en estas propuestas son clasificables dentro de la perspectiva dominante de la contabilidad, lo que deja de lado puntos de vista críticos e interpretativos de la misma.

### **Constructivismo y contabilidad**

Los vínculos de la investigación contable con perspectivas constructivistas es de (ahora) vieja data. Para nosotros puede resultar novedoso, y lo es, para mí lo es, es algo novedoso en cuanto esta tradición no ha sido desarrollada en nuestro país. Pero si tengo que reconocer que los desarrollos internacionales en tales vínculos, son bastante amplios y requieren un buen abordaje, que por motivos de espacio aquí no voy a poder realizar.

El estudio de la contabilidad desde las perspectivas de los ESCT tienen diversos vínculos, autores, temáticas, de las que podemos charlar brevemente.

Si hablamos de relaciones directas entre los miembros de los ESCT e investigadores contables, podemos hablar de Peter Miller y de Michael Power, ambos miembros de la London School of Economics. Desde los años ochenta, Peter Miller junto a autores como Ted O'leary o Nikolas Rose, ha trabajado, desde una perspectiva Foucaultiana, que es muy cercana a los ESCT, el papel de la contabilidad en el gobierno de la vida económica. De hecho, Miller, junto con Burchell y otros, hace una compilación evaluativa de la perspectiva de Foucault (*The Foucault Effect*). En su texto de 1987, Miller y O'leary (1987/2009) analizan el surgimiento de las metodologías de costeo estándar. Este surgimiento es asociado con los discursos emergentes en los niveles estatales acerca de la eficiencia y la productividad. El costeo estándar es visto como una práctica de cálculo representante del aparato de poder proveniente de los discursos gubernamentales. Sin embargo, la contabilidad o el costeo estándar no es una práctica aislada, junto a ella se encuentran campos de saber como la administración científica y la psicología industrial, entre otros, que permiten el control del individuo y la realización de los discursos institucionales.

En 1994, Miller y O'leary, acercándose a una perspectiva de *estudios de laboratorio* en la cual se ve al laboratorio como una fábrica de conocimiento, analizan la planta fabril como un laboratorio. Ambos, laboratorio y fábrica, pueden ser vistos como complejos ensamblados de elementos de producción de conocimiento. En este texto, Miller y O'leary "tratan el ensamblado de relaciones y



la multiplicidad de locaciones dentro de las cuales la fábrica fue problematizada y en la cual los objetivos para el rediseño emergieron (Miller y O'leary, 1994: 145), sin dar una prioridad a los aspectos sociales o técnicos del cambio. Uno de los resultados del estudio fue la observación de la construcción de nuevas formas de 'ciudadanía económica'.

Junto con Anthony Hopwood (Hopwood y Miller, 1994) llevaron a cabo una compilación de textos abreviados de artículos influyentes de las perspectivas críticas e interpretativas de la contabilidad. En la compilación se pueden encontrar textos acerca de la retórica del cálculo contable (Thompson, 1994), el origen del poder contable en las prácticas de escritura, evaluación y disciplinamiento (Hoskin y Macve, 1994) o la consolidación de la auditoría como una racionalidad apropiada por el conjunto de la sociedad (Power, 1994a)

En los últimos años Miller ha venido trabajando en temas de percepción y gobierno del riesgo, gobierno de la vida económica a partir de los cálculos contables, relaciones estado-mercado-riesgo, entre otros (ver, Miller y Rose, 2008).

Por su parte, Michael Power ha tenido un contacto más directo con los ESCT. Dentro de sus textos inicialmente adoptaba metodologías provenientes de los estudios social-constructivistas de la ciencia y la tecnología (Power, 1994b). En 1994, editó una compilación de textos titulada *Accounting and Science, Natural Inquiry and Commercial Reason* (Power, 1994), prologado por Bruno Latour, y con textos de autores como Theodore M. Porter (acerca del poder de la cuantificación en la sociedad moderna), John Law y Madeleine Akrich (autores representativos de la TAR), Steve Fuller, entre autores de los ESCT, y de Peter Miller, Ted O'leary, Keith Robson, autores representativos de las perspectivas críticas e interpretativas de la contabilidad.

Desde la TAR, autores como Chua (1995; 2004; Briers y Chua, 2001; Chua y Preston, 1994), Lowe (2000; 2001a,b; 2004a,b; Lowe y Koh, 2007), Mouritsen (1999; 2003; 2006; 2009; Dechow y Mouritsen, 2005; Justesen y Mouritsen, 2009; Mouritsen, Hansen y Hansen, 2001; 2009; Mouritsen y Larsen, 2005; Mouritsen, Larsen y Bukh, 2001a, b; Mouritsen, Larsen y Hansen, 2002; Mouritsen y Thrane, 2006), entre otros autores (Ahrens, Chwastiak, Colwyn, Gendron, Jaecle, etc.) han analizado problemáticas como el capital intelectual, la presupuestación hospitalaria, el riesgo, los sistemas de gestión, y muchos temas más, tratándolos no desde una perspectiva tradicional, sino buscando rastrear los ensamblajes que llevan a que la sociedad sea construida.

### **Reflexiones en torno a la investigación contable en Colombia**

El panorama de investigación en contabilidad desde los ESCT es amplio. Las miradas pueden ser diversas. La invitación está abierta para que todos nosotros llevemos a cabo investigaciones empíricas, en el sentido de acercarnos a las

organizaciones con el fin de comprenderlas, que nos lleven al desarrollo adecuado de perspectivas interpretativas de la contabilidad y de las organizaciones en general.

De acuerdo con el principio de reflexividad, debo decir algunas cosas. Primero, esta presentación de los estudios sociales de la ciencia tiene como supuesto que los que van a leer este texto (los asistentes a este congreso, al menos) no conocen nada de los estudios sociales de la ciencia. Espero que se me perdone por ello, pero muy poco he visto en nuestro contexto investigaciones que estén cercanas a estas miradas. No hablo, eso sí, de que tengamos que hacer sólo este tipo de estudios en contabilidad, no. Pero sí creo que sí, como se planteó al inicio del documento, se quiere llegar a una aproximación a las perspectivas críticas e interpretativas de la contabilidad, debemos empezar por indagar en su multiversidad. Si nos aproximamos a ellas desde una sola mirada, como creo yo falla en hacer Giraldo (2008), repetiremos las tendencias de reducción que las miradas predominantes nos entregan y en las cuales nos han formado.

Por otro lado, es igual de importante reconocer que llevar a cabo este tipo de estudios implica cambiar una visión esencialista de la contabilidad, según la cual en el contexto organizacional podríamos diferenciarla de otras. Las miradas constructivistas nos enseñan que la delimitación de las disciplinas científicas la realizan los propios actores a través de la mediación de objetos, discursos, ideas, etc. No se trata de una simple vinculación interdisciplinaria, sino que implica, como lo enseñan los estudios de laboratorio, la aproximación a las organizaciones y a las prácticas, sin preconcepciones que limiten nuestra mirada.

Me habría gustado que el texto terminara de otra forma, claro que no sé exactamente cómo. Creo que a muchos les pasa, terminan sus textos y son muy diferentes de lo que pensaban inicialmente. Eso precisamente nos enseñan los ESCT, por más preconcepciones, ideales, deseos, que tengamos acerca de lo que puede ser la realidad, una inmensa red de interacciones, actores, discursos, objetos, lleva a que sea diferente. Espero que el texto halle comentarios, muchos comentarios, para eso creo que son los textos en la ciencia y en la academia, para provocar controversias. Un saludo a todos.

## Referencias

- Arévalo, N. y Quinche, F. (2008) Importancia del estudio de caso en contabilidad. *Perspectivas Críticas de la Contabilidad: Reflexiones y Críticas contables alternas al pensamiento único*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia, Universidad de Manizales, Universidad del Valle, C-CINCO.
- Ashmore, M., Myers, G. and Potter, J. (1994). Seven days in the library: Discourse, rhetoric, reflexivity. En S. Jasanoff, G. Markle, J. Petersen and T. Pinch (Eds) *Handbook of Science, Technology and Society* (pp. 321-42). London: Sage.
- Belkaoui, A. (1985) *Accounting Theory*. San Diego: Harcourt Brace Jovanovich.
- Bijker, W. (1994) The social construction of fluorescent lighting, or how an artifact was invented in its diffusion stage. En: Bijker, W. y Law, J. (Eds.) *Shaping Technology/Building Society* (pp. 75-104). London: MIT Press.
- Bijker, W. (1997) La construcción social de la baquelita: hacia una teoría de la invención. En: González, M., López, J y Luján, J. (eds.) *Ciencia, Tecnología y Sociedad. Lecturas Seleccionadas* (pp. 103-130). Barcelona: Ariel.
- Bloor, D. (1971/1998) *Conocimiento e Imaginario Social*. Barcelona: Gedisa.
- Callon, M. (1980) Struggles and negotiations to define what is problematic and what is not. En: Knorr, K. (Ed.) *The Social Process of Scientific Investigation. Sociology of the Sciences*, Vol. IV, pp. 197-219.
- Callon, M. (1986) Some elements of a sociology of translation: domestication of the scallops and the fishermen of St Brieur Bay. En: Law, J. (Ed.) *Power, Action and Belief. A New Sociology of Knowledge?* (pp. 196-233). London: Routledge&Kegan Paul.
- Callon, M. (1989) Society in the making: the study of technology as a tool for sociological analysis. En: Bijker, W., Hughes, T. y Pinch, T. (Eds.) *The Social Construction of Technological Systems* (pp. 83-105). London: MIT Press.
- Cañibano, L. (1988) *Contabilidad: Análisis Contable de la Realidad Económica*. Madrid: Editorial Pirámide.
- Cañibano, L. (1996) Los programas de investigación en contabilidad. *Revista Contaduría, Universidad de Antioquia*, No. 29, pp. 13-61.
- Chalmers, A. (1999) *¿Qué es esa cosa llamada ciencia?* Madrid: Siglo XXI Editores.
- Chua, W. F. (1986) Radical development in accounting thought. *The Accounting Review*, Vol. 61, No. 4, pp. 601-632.
- Chua, W. F. (1995) Experts, networks and inscriptions in the fabrication of accounting images: a story of the representation of three public hospitals.
- Chua, W. F. (2004) Translating social theory – A critical commentary. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 15, 255-260.
- Chua, W. F. y Preston, A. (1994) Worrying about Accounting in Health Care. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 7, No. 3.
- Collins, H. (1997) Un programa empírico de relativismo en sociología del conocimiento. En: González, M., López, J y Luján, J. (eds.) *Ciencia, Tecnología y Sociedad. Lecturas Seleccionadas* (pp. 49-70). Barcelona: Ariel.

- Dechow, N. y Mouritsen, J. (2005) Enterprise resource planning systems, management control and the quest for integration, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, No. 7-8, pp. 691-733.
- Gilbert, G. N. y Mulkay, M. (1994) El discurso de los científicos como tema. En: Iranzo, J. M., Blanco, R., González, T., Torres, C. y Cotillo, A. (Eds.) *Sociología de la Ciencia y la Tecnología* (pp. 205-220). Madrid: CSIC.
- Giraldo, G. A. (2008) Repercusiones de la teoría crítica en la investigación contable. *Perspectivas Críticas de la Contabilidad: Reflexiones y Críticas contables alternas al pensamiento único*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia, Universidad de Manizales, Universidad del Valle, C-CINCO.
- Gómez, M. (2004) Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica en la disciplina contable. *Contaduría, Universidad de Antioquia*, No. 45.
- Gómez, M. y Ospina, C. (Eds.) (2009) *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas*. Medellín: Universidad Nacional de Colombia, Universidad de Antioquia.
- Hines, R. D. (1988) Financial Accounting: In communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 3, pp. 251-261.
- Hopper, T. y 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*, pp. 429-465.
- Hopwood, A. (1983) On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 2-3, 1983, pp. 287-305.
- Hopwood, A. y Miller, P. (1994) *Accounting as Social and Institutional Practice*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Hoskin, K. y Macve, R. (1994) Writing, examining, disciplining: the génesis of accounting's modern power. En: Hopwood, A. y Miller, P. (Eds.) (1994) *Accounting as Social and Institutional Practice* (pp. 67-97). Cambridge: Cambridge University Press.
- Justesen, L. y Mouritsen, J. (2009) The triple visual: Translations between photographs, 3-D visualizations and calculations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 22, No. 6.
- Knorr-Cetina, K. (1981/2005) *La Fabricación del Conocimiento. Un Ensayo sobre el Carácter Constructivista y Contextual de la Ciencia*. Buenos Aires: Universidad Nacional de Quilmes Editorial.
- Knorr-Cetina, K. (1994) Los estudios etnográficos del trabajo científico: hacia una interpretación constructivista de la ciencia. En: Iranzo, J. M., Blanco, R., González, T., Torres, C. y Cotillo, A. (Eds.) *Sociología de la Ciencia y la Tecnología* (pp. 187-204). Madrid: CSIC.
- Kuhn, T. (2007) *La estructura de las revoluciones científicas*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Lakatos, I (1987) *La Historia de la Ciencia y sus Reconstrucciones Racionales*.
- Lakatos, I (1989) *La Metodología de los Programas de Investigación Científica*. Madrid: Alianza.

- Larrinaga, C. (1999) Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: Una revisión. *Revista de Contabilidad*, Vol. 2, No. 3, pp. 103-131.
- Latour, B. (1986) The powers of association. En: Law, J. (Ed.) *Power, Action and Belief. A New Sociology of Knowledge?* (pp. 196-233). London: Routledge&Kegan Paul.
- Latour, B. (1991) Technology is society made durable. En: Law, J. (Ed.) *A Sociology of Monsters: Essays on Power, Technology and Domination* (103-131). London: Routledge.
- Latour, B. (1992) *Ciencia en Acción. Cómo Seguir a los Científicos e Ingenieros a través de la Sociedad*. Barcelona: Editorial Labor.
- Latour, B. (1994) Where are the missing masses? The sociology of a few mundane artifacts. En: Bijker, W. y Law, J. (Eds.) *Shaping Technology/Building Society* (pp. 225-258). London: MIT Press.
- Latour, B. (1994a) Dadmeunlaboratorio y moveré el mundo. En: Iranzo, J. M., Blanco, R., González, T., Torres, C. y Cotillo, A. (Eds.) *Sociología de la Ciencia y la Tecnología* (pp. 237-257). Madrid: CSIC.
- Latour, B. (2001) *La Esperanza de Pandora. Ensayos sobre la Realidad de los Estudios de la Ciencia*. Barcelona: Gedisa.
- Latour, B. (2008) *Reensamblar lo Social. Una Introducción a la Teoría del Actor-Red*. Buenos Aires: Manantial.
- Latour, B. y Woolgar, S. (1979/1995) *La Vida en el Laboratorio. La Construcción de los Hechos Científicos*. Madrid: Alianza.
- Law, J. (1986) On the methods of long-distance control: vessels, navigation and the Portuguese route to India. En: Law, J. (Ed.) *Power, Action and Belief. A New Sociology of Knowledge?* (pp. 196-233). London: Routledge&Kegan Paul.
- Law, J. y Akrich, M. (1994) On costumers and costs: a story from public sector science. En: Power, M. (Ed.) *Accounting and Science. Natural Inquiry and Commercial Reason* (pp. 120-150). London: Cambridge University Press.
- Law, J. y Callon, M. (1994) The life and death of an aircraft: a network analysis of technical change. En: Bijker, W. y Law, J. (Eds.) *Shaping Technology/Building Society* (pp. 21-52). London: MIT Press.
- Lowe, A. (2000) The construction of a network at Health Waikato: The "towards clinical budgeting" project. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 13, No. 1.
- Lowe, A. (2001a) After ANT - An illustrative discussion of the implications for qualitative accounting case research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 14, No. 3.
- Lowe, A. (2001b) Accounting information systems asknowledge-objects: some effects ofobjectualization. *Management Accounting Research*, Vol. 12, pp. 75-100.
- Lowe, A. (2004a) Postsocial relations: Toward a performative view of accounting knowledge. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 17, No. 4.
- Lowe, A. (2004b) Methodology choices and the construction of facts: some implications from sociology of scientific knowledge. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 15, pp. 207-231.

- Lowe, A. y Koh, B. (2007) Inscribing the organization: Representations in dispute between accounting and production. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 18, pp. 952-974.
- Lynch, M. (1990). The Externalized Retina: Selection and Mathematization in the Visual Documentation of Objects in the Life Sciences. En: M. Lynch & S. Woolgar (Eds.), *Representation in Scientific Practice* (pp. 153-186). Cambridge MA: MIT Press.
- Lynch, M., Livingstone, E. y Garfinkel, H. (1994) El orden temporal en el trabajo de laboratorio. En: Iranzo, J. M., Blanco, R., González, T., Torres, C. y Cotillo, A. (Eds.) *Sociología de la Ciencia y la Tecnología* (pp. 163-186). Madrid: CSIC.
- Mardones, J. M. (2001) *Filosofía de las Ciencias Humanas y Sociales*. Barcelona: Anthropos.
- Martínez, G. L. (2006) Los paradigmas contables: la borrosa impronta de una interpretación epistemológica. *Revista Contaduría, Universidad de Antioquia*, No. 48, pp. 117-154.
- Mattessich, R. (1964/2002) *Contabilidad y Métodos Analíticos. Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Microeconomía y en la Macroeconomía*. Buenos Aires: La Ley.
- Mattessich, R. (1995) *Critique of Accounting. Examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*. Wesport: QuorumBooks.
- Merton, R. (1977) *La Sociología de la ciencia: investigaciones teóricas y empíricas*. Madrid: Alianza.
- Miller, P. y O'leary, T. (1987/2009) La Contabilidad y la construcción de la persona gobernable. En: Gómez, M. y Ospina, C. (Eds.) *Avances Interdisciplinarios para una Comprensión Crítica de la Contabilidad* (pp. 127-169). Medellín: UNAL-UDEA.
- Miller, P. y O'leary, T. (1994) The Factory as laboratory. En:
- Miller, P. y Rose, N. (2008) *Governing the Present. Administering Economic, Social and Personal Life*. Cambridge: Polity Press.
- Mouritsen, J. (1999) The flexible firm: strategies for a subcontractor's management control, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, No. 1, pp. 31-55.
- Mouritsen, J. (2003) Intellectual capital and the capital market: the circulability of intellectual capital. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 16, No. 1.
- Mouritsen, J. (2006) Problematizing intellectual capital research: ostensive versus performative IC. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19, No. 6.
- Mouritsen, J. (2009) Classification, measurement and the ontology of intellectual capital entities. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, Vol. 13, No. 2.
- Mouritsen, J., Hansen, A. y Hansen, C. O. (2001) Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting, *Management Accounting Research*, Vol. 12, No. 2, pp. 221-244.
- Mouritsen, J. Hansen, A. y Hansen, C. O. (2009) Short and long translations: Management accounting calculations and innovation management, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, No. 6-7, pp. 738-754.
- Mouritsen, J. y Larsen, H.T. (2005) The 2nd wave of knowledge management: The management control of knowledge resources through intellectual capital

information, *Management Accounting Research*, Vol. 16, No. 3, Towards new forms of control, pp. 371-394.

Mouritsen, J., Larsen, H.T., y Bukh, P.N. (2001a) Valuing the future: intellectual capital supplements at Skandia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 14, No. 4.

Mouritsen, J., Larsen, H.T., y Bukh, P.N. (2001b) Intellectual capital and the 'capable firm': narrating, visualising and numbering for managing knowledge. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, No. 7-8, pp. 735-762.

Mouritsen, J., Larsen, H.T. y Hansen, A. (2002) 'Be Critical!' Critique and Naivete – Californian and French Connections in Critical Scandinavian Accounting Research, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, No. 4, pp. 497-513.

Mouritsen, J. y Thrane, S. (2006) Accounting, network complementarities and the development of inter-organisational relations, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, No. 3, pp. 241-275.

Pinch, T. y Bijker, W. (1989) The social construction of facts and artifacts: Or how the sociology of science and the sociology of technology might benefit each other. En: Bijker, W., Hughes, T. y Pinch, T. (Eds.) *The Social Construction of Technological Systems* (pp. 17-50). London: MIT Press.

Pinch, T. y Pinch, T. (1988) Reservations about reflexivity and new literary forms or why let the devil have all the good tunes? En: Woolgar, S. (Ed.) *Knowledge and Reflexivity. New Frontiers in the Sociology of Knowledge* (pp. 197-197). London: Sage.

Potter, J. (1998) *La Representación de la Realidad. Discurso, Retórica y Construcción Social*. Barcelona: Paidós.

Power, M. (1994) *Accounting and Science. Natural Inquiry and Commercial Reason*. Cambridge: Cambridge University Press.

Power, M. (1994a) The audit society. En: Hopwood, A. y Miller, P. (Eds.) (1994) *Accounting as Social and Institutional Practice* (pp. 299-316). Cambridge: Cambridge University Press.

Power, M. (1994b) Auditing, Expertise and the Sociology of Technique. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 6, pp. 317-339.

Restrepo, O. (2004) Retórica de la ciencia sin 'retórica'. Sobre autores, comunidades y contextos. *Revista Colombiana de Sociología*, No. 23, pp. 251-268.

Rivera, Y. y Barrios, C. (2008) Análisis de los sistemas contables administrativos a partir de la teoría de la estructuración de Anthony Giddens. *Perspectivas Críticas de la Contabilidad: Reflexiones y Críticas contables alternas al pensamiento único*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia, Universidad de Manizales, Universidad del Valle, C-CINCO.

Ryan, B., Scapens, R. y Theobald, M. (2004) *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*. Barcelona: Deusto.

Thompson, G. (1994) Early double-entry bookkeeping and the rhetoric of accounting calculation. En: Hopwood, A. y Miller, P. (Eds.) (1994) *Accounting as Social and Institutional Practice* (pp. 40-66). Cambridge: Cambridge University Press.

Tua, J. (1995) *Lecturas de Teoría e Investigación Contable*. Medellín: CIJUF.

Woolgar, S. (1991) *Ciencia: Abriendo la Caja Negra*. Barcelona: Anthropos.  
Woolgar, S. (1994) Los estudios de laboratorio: un comentario sobre el estado de la cuestión. En: Iranzo, J. M., Blanco, R., González, T., Torres, C. y Cotillo, A. (Eds.) *Sociología de la Ciencia y la Tecnología* (pp. 221-233). Madrid: CSIC.



# **Normatividad contable-tributaria: un estudio para el sector solidario en San Juan de Pasto**

Álvaro Jiménez Villota

## **Resumen**

La investigación evaluó el cumplimiento de la normatividad contable – tributaria en las organizaciones del sector de la economía solidaria en San Juan de Pasto; implicó el análisis de la reglamentación y su contrastación con la realidad encontrada en las entidades estudiadas. En lo metodológico el trabajo, se inscribe en el paradigma empírico-analítico, tipo de estudio evaluativo, 162 empresas participaron en el proyecto. Se privilegió la revisión documental y la aplicación de cuestionarios de auditoría dirigidos a representantes legales y revisores fiscales. Como resultado se encontró que los entes solidarios son preferentemente micro, pequeñas y medianas empresas, predomina su conformación como cooperativas, sobresale su constitución en los años setenta y ochenta, cumplen con la obligatoriedad de llevar contabilidad y con la asignación de los fondos reglamentarios, sin embargo se identificó que en algunas de ellas, no se preparan todos los Estados Financieros Básicos, al igual que incumplen con ciertas obligaciones formales y sustanciales en materia tributaria.

## **PALABRAS CLAVES**

Sector solidario. Economía solidaria. Lucro. Normatividad. Contable. Tributaria.

### **1. Introducción**

La crisis económica, está enmarcada dentro del problema general del capitalismo mundial y es particular a Colombia, a su desarrollo político, económico, cultural y social. La crítica recesión económica presentada a finales de los años noventa, fue consecuencia del desenvolvimiento del propio sistema económico y resultó de la conjunción del comportamiento cíclico de la economía con la aplicación del modelo neoliberal y con el sistema histórico del País. Esa crisis tiene efectos endógenos y exógenos, los primeros se reflejan entre otros aspectos en los siguientes: alto nivel de desempleo, recesión empresarial, demanda agregada insuficiente, incremento del índice de pobreza, desplazamiento del campo, generación de violencia, inequidad en la distribución de la riqueza.

En Colombia, en las épocas modernas, un sector formado por entidades que prestan servicios de diferentes tipos en forma exclusiva o en colaboración con el Estado, han adquirido una creciente importancia, presentando un rasgo común:

**carecen de ánimo de lucro;** esta característica está orientada a buscar el beneficio colectivo y no individual.

El conjunto de entidades en referencia, comprende distintas formas organizativas y se identifican por un objetivo común, relacionado con el mejoramiento de la calidad de vida de los asociados a partir de principios y valores como equidad, igualdad, solidaridad, cooperación, responsabilidad y ayuda mutua.

Si bien es cierto que en el Estado colombiano la existencia de este tipo de organizaciones no es absolutamente novedosa, también es cierto que cada vez cuentan con mayor presencia e impacto en los ámbitos económico y social, a tal punto que en los últimos años se ha presentado un incremento sin precedentes. “En Colombia, el sector cooperativo ha sido una alternativa económica y social para las comunidades que han encontrado en este modelo una opción de vida y de mejoramiento personal y comunitario” (Pabón, 2009, p. 4).

La evolución de algunas características del Sector de la Economía Solidaria, como modelo alternativo de desarrollo socioeconómico, se presenta en la siguiente tabla:

(Ver tabla 1).

<b>TABLA No. 1. EVOLUCION DEL SECTOR DE ECONOMIA SOLIDARIA (CARACTERISTICAS)</b>		
<b>CARACTERISTICAS</b>	<b>2005</b>	<b>2009</b>
<b>No. de organizaciones</b>	<b>8.809</b>	<b>10.055</b>
<b>Cobertura -Municipios</b>	<b>79%</b>	<b>82%</b>
<b>Vinculación empleados</b>	<b>4.000</b>	<b>670.000</b>
<b>Crédito otorgado</b>	<b>10% del sector financiero</b>	<b>10% del sector financiero</b>
<b>Asociados</b>	<b>4.000.000</b>	<b>5.450.000</b>
<b>Ingresos</b>	<b>\$ 17 billones</b>	<b>\$ 24 billones</b>
<b>Aporte al PIB nacional</b>	<b>5,6%</b>	<b>5%</b>

Fuente: Plan Nacional de Desarrollo. El sector de la economía solidaria: modelo alternativo de desarrollo Socioeconómico. DAN SOCIAL. 2005. Informe de DAN SOCIAL. Mayo. 2009. Boletín de Prensa 3 - 9

Igualmente en el Informe de gestión de DANSOCIAL (2009), se plantea:

En el periodo 2006 – 2010 este grupo económico recibirá una atención especial por parte de los entes estatales, dando continuidad al objetivo de impulsar la economía solidaria, hecho plasmado en el anterior Plan

Nacional de Desarrollo. Para tal efecto, la política pública de apoyo al sector girará alrededor de dos ejes temáticos: el desarrollo institucional y de control, y el fomento, fortalecimiento y difusión.

Con el crecimiento del tercer sector y su influencia, también se acrecientan las exigencias para mayor transparencia, rendición de cuentas, responsabilidad y eficacia en el uso de los recursos empresariales, más aún si se tiene en cuenta que uno de los objetivos básicos de la información contable, se refiere a “conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico, las obligaciones que tenga de transferir recursos a otros entes, los cambios que hubieren experimentado tales recursos y el resultado obtenido en el período” (LEGIS, 2001) complementado este concepto con el cumplimiento de la cualidad de la confiabilidad.

Como resultado del escrutinio público surgen críticas sobre la ausencia de una cultura de responsabilidad o rendición de cuentas dentro de las organizaciones sin fines de lucro. En Colombia, al igual que en otros países, estas organizaciones gozan de exenciones tributarias, apareciendo dudas sobre el beneficio social de dicha exenciones.

La SUPERINTENDENCIA DE ECONOMÍA SOLIDARIA, (SUPERSOLIDARIA, 2007) en su boletín informativo, ante la intervención de un ente del sector, comunica:

Dentro de las situaciones irregulares se encuentra el incumplimiento de normas contables y financieras, la administración insegura del negocio al tener un alto porcentaje de activos improductivos, el otorgamiento de más de 3.400 millones de pesos en crédito a personas no asociadas, cobro de tasas de interés por encima del límite de usura, un indicador de cartera vencida del 8,58% y la renuencia a acatar las instrucciones de la Superintendencia

De ahí la importancia del sistema de información contable, el cual apoya la racionalización de los recursos de las empresas y sus procesos, en vías de alcanzar su objeto social, sin dejar de lado, lógicamente, las relaciones con el ambiente en el que se desenvuelven y las obligaciones contraídas legalmente con entes de vigilancia y/o control. La contabilidad por lo tanto contribuye a dar cuenta y razón de los recursos, de las operaciones y de las proyecciones financieras de las organizaciones, proceso que realiza a través de la preparación y presentación de los Estados Financieros.

Como lo afirma (Gracia, 2002). “Es evidente que en el contexto actual de competitividad empresarial la información resulta decisiva. De la información dependen condiciones de estrategia empresarial. En especial la información contable que tiene que ver con los “costos de transacción” y

con la “productividad del sistema”. De allí que la contabilidad de productividad – como campo de conocimiento - está adquiriendo un gran valor en el mundo empresarial. Este conocimiento contable permite a través de la vía precios, expresar la participación de los diferentes agentes concurrentes en la organización, reconocer los niveles de apropiación de la riqueza e indagar sobre aspectos referidos a la eficiencia y la eficacia de la gestión.

En este orden de ideas, es indispensable buscar el fortalecimiento de las empresas del sector de la economía solidaria, por lo tanto el objetivo central de la investigación, fue evaluar el cumplimiento de la normatividad contable – tributaria vigente en Colombia, realizando el análisis en las empresas con domicilio en San Juan de Pasto y registradas ante DANSOCIAL, SUPERSOLIDARIA y/o CAMARA DE COMERCIO de esta ciudad.

## **2. Marcos de referencia**

### **2.1. Referente Teórico**

#### **2.1.1. Aproximación al sector solidario**

En 1986 se adopta el concepto de Economía Solidaria a través del Decreto 2536, norma que dio vida al Consejo Nacional de Economía Solidaria y lo reconoce como un sector de gran importancia en el entorno económico nacional. En 1988 con la expedición de la Ley 79 se organizan las formas solidarias del cooperativismo, asociaciones mutuales y fondos de empleados.

La Constitución Política Nacional en su artículo 1° señala:

*“Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general”.*

Y en su desarrollo, la Carta Política expresa claramente sobre el sector:

*“... El Estado protegerá y promoverá las formas asociativas y solidarias de propiedad.”* (Artículo 58°).

*“Corresponde al Presidente de la República como Jefe de Estado, Jefe de Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa:*

*“...24. Ejercer, de acuerdo con la ley, la inspección, vigilancia y control sobre las personas que realicen actividad financiera, bursátil, aseguradora y cualquiera otra relacionada con el manejo, aprovechamiento o inversión de recursos captados del público. Así mismo, sobre las entidades cooperativas y las sociedades comerciales.”* (Artículo 189°).

*“El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial”. (Artículo 333°).*

Hasta 1999, la función de supervisión de las entidades de economía solidaria fue adelantada por DANCOOP, institución gubernamental encargada de la planificación de las políticas, la ejecución de programas y/o proyectos y a su vez, el ejercicio del control de gestión de las mismas.

En esa perspectiva, se evidenció un importante desarrollo de entidades; sin embargo, la falta de un marco regulatorio propició la informalidad de la actividad solidaria. Se abrió un gran espacio para la incorporación y canalización de recursos emergentes y formas indebidas de manejo de recursos, conllevando a una crisis que afectó al sistema financiero nacional, incluyendo al sector cooperativo.

Producto de esta crisis, originada a fines de la década de los 90, el Gobierno Nacional, a través de la Ley 454 de 1998, transformó DANCOOP en DANSOCIAL; y creó la SUPERSOLIDARIA y el FONDO DE GARANTÍAS DEL SECTOR COOPERATIVO (FOGACOOOP).

A la luz de la Ley 454 de 1998, se denomina Economía Solidaria al sistema socioeconómico, cultural y ambiental conformado por el conjunto de fuerzas sociales organizadas, en formas asociativas identificadas por prácticas autogestionadas, solidarias, democráticas y humanistas, sin ánimo de lucro para el desarrollo integral del ser humano como sujeto, actor y fin de la economía.

Esta estructura estatal significó el retorno de la confianza en el sector solidario, especialmente en la actividad financiera, al que se le establecieron definiciones, alcances y condiciones claras para su ejercicio.

El sector de la economía solidaria, reconocido también como sector sin ánimo de lucro o tercer sector, agrupa una heterogeneidad de formas asociativas que comparten las siguientes características: instituciones privadas no gubernamentales, con formas propias de autogobierno, se crean voluntariamente y no distribuyen excedentes.

Bajo los planteamientos anteriores, es importante entender que: Las entidades pertenecientes al tercer sector son: organizaciones formales; privadas, sin ánimo de lucro; que no reparten beneficios para sus gestores; autónomas, que controlan sus propias actividades; y voluntarias, en el sentido que la pertenencia a ellas no es impuesta por la ley. A esta definición podría añadirse otro rasgo: típicamente, las organizaciones del tercer sector producen bienes colectivos en el sentido de que sus productos están orientados hacia el mejoramiento del bienestar de la

sociedad en su conjunto, o de subgrupos específicos, identificados como merecedores de atención especial. (Uribe y Cartier, 2006)

Uno de los principios del sector, sino el más importante, es la solidaridad, asumida como:

Un importante catalizador para generar confianzas, construir sentido compartido y emprender acciones comunes que resuelven nuestros grandes y pequeños problemas. Además de ser un valor y principio ético, se convierte en una competencia ciudadana necesaria para vivir en sociedad. Pero no basta la disposición y práctica del ser solidario, se requiere dar el salto a la asociatividad, por cierto, débil en nuestra sociedad. (Martínez, 2007, p. 5)

Entendida ésta como una facultad social de los individuos, como un medio de sumar esfuerzos y compartir ideas a través de la asociación de personas para dar respuestas colectivas.

Es a principios del siglo XIX cuando se amplía el uso de la palabra *solidaridad* y significado como sinónimo de *caridad*. Con el paso del tiempo a este término se le atribuyen otros sentidos, llegando a expresar realidades sociológicas y a referirse a un valor y a un principio ético.

En cuanto al principio ético, la solidaridad transforma preferentemente la organización de la vida social: sus relaciones, sus instituciones, sus estructuras. La solidaridad se convierte, por tanto, en criterio de organización de la sociedad y de decisión en la vida personal. Se convierte en un modo de ser, un modo de comprendernos como seres humanos que consiste en ser los unos para los otros, para llegar a estar los unos con los otros. (Elizalde, 2004)

Otra de las características a destacar dentro de las organizaciones que pertenecen al sector de la economía solidaria, es su consolidación como entes sin ánimo de lucro, lo cual significa que entre los asociados, no hay reparto de utilidades, excedentes o remanentes generados en desarrollo de su objeto social; estos son *invertidos* en igualdad de condiciones para todos los asociados.

Entender el concepto: sin ánimo de lucro, resulta imperativo para el desarrollo del presente trabajo y por supuesto para la interpretación de él y sus resultados; sin embargo resulta tarea dispendiosa; después de consultar diferentes tratadistas en derecho constitucional, civil y tributario, especialidades del derecho Colombiano que directa o indirectamente intervienen en esta materia, se encuentra un marco conceptual disímil sobre todo si se pretende estudiarlo desde ópticas diferentes, en particular de la tributaria, que por sí misma resulta confusa, ambivalente, imprecisa, por no decir incomprensible que amerita un estudio amplio y detallado pero que por no ser el tema específico del presente trabajo se opta por hacer un

acercamiento que permita identificar de forma clara el contexto jurídico y socio económico en que se desarrolla el tema.

Recogiendo los conceptos expresados por diferentes tratadistas, a manera de interpretación, podrían sintetizarse:

Desde el punto de vista constitucional, las entidades sin ánimo de lucro se constituyen en instituciones que colaboran con el Estado en cumplimiento de los fines esenciales que le son propios.

Desde la óptica del derecho civil, se reconocen las personas jurídicas como entes con capacidad de adquirir derechos y obligaciones y de ser representadas judicial y extrajudicialmente, también reconoce la existencia de aquellos entes cuya finalidad es el rédito, es decir la obtención de beneficios económicos a favor de cada uno de los integrantes, constituyéndose éstas en entidades con ánimo de lucro, mientras que reconoce también aquellas cuya finalidad es la de prestar un servicio social a sus asociados o a la comunidad en general, sin que sea posible repartirse beneficios a título de utilidad, beneficio o excedente, en cabeza de cada uno de los afiliados o asociados, ni al final de cada ejercicio fiscal ni en el momento de la liquidación o disolución de esta, entendiéndose que por esta razón se califican como entidades sin ánimo de lucro.

Desde el punto de vista de la legislación tributaria y para fines de evitar la evasión de impuestos o interpretaciones que pudieran generar conflictos entre los contribuyentes y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) , el Decreto 4400 de diciembre 30 del 2004, en el artículo 1º , en el Parágrafo 2º expresa:

Se entiende que las entidades descritas en los numerales 1º y 2º del artículo 1º del presente decreto no tienen ánimo de lucro, cuando los excedentes obtenidos en desarrollo de su actividad no se distribuyen en dinero ni en especie a los asociados o miembros de la entidad, ni aun en el momento de su retiro o por liquidación de la misma. Se considera distribución de excedentes la transferencia de dinero, bienes o derechos a favor de los asociados, miembros o administradores, sin una contraprestación a favor de la entidad.

El sistema de economía solidaria, está dividido en dos grandes grupos de instituciones así: Organizaciones Solidarias de Desarrollo y Organizaciones de Economía Solidaria.

El primer grupo, está constituido por aquellos entes sin ánimo de lucro, que buscan producir o prestar bienes o servicios públicos, es decir de uso social. Su característica común, es ejercer la solidaridad hacia la comunidad y está

compuesta por: asociaciones, juntas de acción comunal, corporaciones, fundaciones y voluntariados.

Al segundo grupo pertenecen organizaciones empresariales en ejercicio de actividades socio económicas, tendiente a satisfacer necesidades de asociados o al desarrollo de obras comunitarias. En este nivel, se incluyen: Asociaciones Mutualistas, Cooperativas, Empresas Comunitarias, Empresas de Servicios, Empresas Solidarias de Salud, Empresas Comunitarias, Fondos de Empleados, Instituciones Auxiliares y Precooperativas.

### **2.1.2. Sistema contable y sector solidario**

La contabilidad es el lenguaje de los negocios, toda vez que es un sistema de información integrado a la empresa, cuyas funciones las podemos agrupar en la recolección, registro, análisis e interpretación de la información financiera con todas las cualidades que debe tener; es decir, que sea comprensible y útil, es por eso que se ve obligado al registro de toda clase de eventos o transacciones que tengan relación con el giro de la entidad. (Cardozo, 2007, p. XVI)

Las funciones mencionadas y sus complementarias son responsabilidad del Contador Público, profesional con gran independencia de juicio, que se constituye en factor útil para el impulso económico del sector solidario, entre otros.

Lógicamente las empresas del sector solidario, están obligadas a preparar información contable, amén de estar sometidas a estatutos especiales, esta busca satisfacer las necesidades de los asociados, de los entes reguladores y controladores, propendiendo por el beneficio integral de la comunidad en general.

Se destacan las transformaciones que en las dos últimas décadas se han producido en el sistema de información contable en Colombia, mencionando: su ordenamiento, difusión de la normatividad que lo regula y expedido planes de cuentas que buscan mejorar la uniformidad en la información financiera en los diferentes sectores de la economía, además teniendo en cuenta el proceso de globalización, se ha previsto la necesidad de adaptar y/o adoptar las normas internacionales de contabilidad.

Con el fin de lograr una conceptualización clara de la contabilidad del sector solidario, la Superintendencia de la Economía Solidaria, mediante la Resolución 1515 de 2001, expidió el PLAN DE CUENTAS, (PUC) aplicable a los entes sometidos a su supervisión. Esta norma, a la fecha ha sido modificada por una serie de reglamentaciones, así:



- Circular Externa 0013 de julio de 2003, contiene la Circular Básica Contable y Financiera, acto administrativo que actualizo y compilo disposiciones contables y financieras.
- Resolución 1230 de noviembre de 2003, que modifica, corrige y adiciona cuentas y subcuentas del plan.
- Circulares externas 008; 009 y Resolución 890 de octubre de 2004, por medio de las cuales se corrigen y adicionan algunos aspectos contables de la Circular Básica Contable y Financiera 0013, además de corregir y adicionar algunas cuentas y subcuentas del plan.
- Resolución 077 de febrero de 2006 modificatoria del plan de cuentas respecto de la descripción del grupo 42, ingresos no operacionales.

En este orden de ideas, cada día vemos la necesidad de registrar en nuestra contabilidad, toda clase de hechos económicos y transacciones internas y externas, para así revelar la realidad de una información y de aquellos hechos o eventos que en un momento dado, pueden afectar toda la estructura financiera y económica de una organización solidaria, mostrando una información eficiente y confiable (Cardozo, 2007, p. XVII).

### **2.1.3. Sistema tributario y sector solidario**

Analizando la historia de los impuestos en diferentes países, se puede visualizar que el fenómeno tributario en Colombia no difiere en mucho de lo ocurrido en el resto del mundo, con marcadas tendencias a incrementar las cargas económicas con que el ciudadano debe contribuir para el sostenimiento del Estado.

La obligatoriedad de contribuir con las cargas económicas del Estado, se encuentra establecida desde la misma Constitución Política, que no es más que el acuerdo o pacto social, sin olvidar que además la contribución tiene un origen social de solidaridad, que se manifiesta en dar al Estado parte de lo que el ciudadano recibe por su actividad económica para que este pueda cumplir la función que le es propia y para que con esos recursos se beneficien poblaciones económicamente deprimidas o que bajo circunstancias especiales deban ser atendidas con recursos de todos los conciudadanos.

Para analizar el sistema tributario en las entidades del sector solidario, se debe partir del Decreto 2053 de 1974, en el cual se estableció que las corporaciones y asociaciones, las instituciones de utilidad común y las fundaciones de interés público o social tenían el carácter de no contribuyentes. Posteriormente con la aprobación de la Ley 75 de 1986, modifica el régimen tributario de estas organizaciones pasándolas de no contribuyentes a un régimen especial. En 1988, se expide la Ley 84 del 29 de diciembre, mediante la cual se crea el régimen tributario especial aplicable a las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro.

El Decreto Extraordinario 624 de marzo 29 de 1989, compila las normas vigentes en materia tributaria y al referirse de manera específica a las entidades que pertenecen al régimen tributario especial, estableció que se someten a dicho régimen y por consiguiente con una tarifa única aplicable. Desde la expedición de esta norma, se han expedido leyes de reformas tributarias que de alguna manera han afectado la situación tributaria de estas entidades que se someten al régimen tributario especial creado con la Ley 84 de 1988.

## **2.2. Referente Contextual**

El Departamento de Nariño, está localizado al suroccidente de Colombia, en medio de la Cordillera de Los Andes en el macizo montañoso denominado Nudo de los Pastos. San Juan de Pasto, situada en el Valle de Atriz, al pie del Volcán Galeras, es su capital, cabecera municipal, centro administrativo, cultural y religioso de la región desde la época de la colonia; su población proyectada por el DANE para el 2009 es de 405.423 habitantes.

El nombre del municipio y de la ciudad se origina en la denominación del pueblo indígena Pastos, Pas=gente y to=tierra, significando gente de la tierra, que habitaba el Valle de Atriz a la llegada de los conquistadores españoles.

El territorio municipal en total tiene 1.181 km<sup>2</sup> de superficie de la cual el área urbana es de 26.4 km<sup>2</sup>. La zona urbana está dividida en 12 comunas y la rural está compuesta por 14 corregimientos.

En el área urbana las principales actividades económicas son el comercio y los servicios, con algunas pequeñas industrias o microempresas, de las cuales cerca del 50% corresponden a manufactura artesanal. Las empresas nariñenses de mayor tamaño se localizan en Pasto, corresponden principalmente a productos alimenticios, bebidas y fabricación de muebles.

En la zona rural predominan las actividades Agrícolas y de ganadería. En pequeña escala hay actividad minera.

## **2.3. Referente Metodológico**

### **2.3.1. Paradigma y tipo de investigación**

El estudio se planteo bajo un paradigma CUANTITATIVO, enfoque EMPIRICO - ANALITICO, tipo de investigación EVALUATIVA.

### **2.3.2. Población de estudio**

Se tomó como punto de partida los datos expuestos por Cámara de Comercio de Pasto en su Anuario Estadístico. Movimiento del Registro Público a 2007,

documento que registra un total de 749 Organizaciones de Economía Solidaria, ubicados en el ámbito de su jurisdicción. De estos solo 186 corresponden al área urbana, contexto en donde se centra el trabajo. Una vez identificado este universo se procedió a su verificación, aspecto limitado por cuanto la base de datos disponible presentaba información incompleta y/o desactualizada, como resultado se obtiene la exclusión de 24 organizaciones que de acuerdo con los datos no fue posible su localización. Resultado de ello se trabajó con un total de 162 organizaciones.

Concretamente el estudio involucró como participantes activos, a los Gerentes, Jefes y/o Directores Financieros y Revisores Fiscales de las empresas del sector de la economía solidaria.

### **2.3.3. Fuentes y técnicas de recolección de información**

En el estudio se privilegio el uso de las siguientes técnicas:

- Cuestionario de Auditoria: se aplico a través de una serie de preguntas precisas y específicas en torno al objeto de investigación.

Se diseñaron dos documentos, uno, dirigido a Representantes Legales de las instituciones y otro orientado a los Revisores Fiscales. Cabe destacar que los Cuestionarios de Auditoria fueron validados mediante juicio de expertos.

En conjunto los cuestionarios se organizaron por subtemas los cuales permitieron la recolección de datos de una manera precisa sobre los ítems de interés, los aspectos evaluados fueron:

- Aspectos Contables: Normatividad general vigente, normatividad específica para el sector solidario vigente, registro oficial de libros, ante la autoridad competente, Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados, aplicación de sistemas y métodos para realizar los registros contables, preparación y presentación de Estados Financieros, existencia de manuales institucionales de procesos contables.
- Aspectos Tributarios: Normatividad general vigente, normatividad específica para el sector solidario, vigente, características tributarias de las empresas, cumplimiento del registro ante las autoridades competentes, clases de bienes y/o servicios que ofrecen los entes en estudio, preparación y presentación de las declaraciones tributarias, tarifas de IVA, aplicado por las empresas del sector, coincidencia entre los valores declarados, pagados y registrados.
- Características generales: Clase de ente dentro del sector solidario, periodo de desarrollo empresarial, monto de los aportes sociales, inicial y final, tamaño de la empresa, domicilio, formas de constitución.

- Análisis Documental: implicó la revisión de materiales, documentos, estudio de la normatividad vigente, investigaciones sobre el tema, y bibliografía especializada.

### 2.3.4. Trabajo de campo y análisis de resultados

La aplicación de los instrumentos de recolección amerito la previa capacitación del equipo auxiliar encargado de esta tarea así como el envío de oficios a representantes legales y revisores fiscales solicitando el aval y la colaboración en el suministro de la información. Agotada esa tarea se dispuso de tres meses en el acopio de datos, los cuales fueron simultáneamente procesados mediante el paquete estadístico SPSS, la información se organizó en tablas consolidadas y se generaron graficas que permitieron la representación de aquellos hechos más significativos, cuya contrastación teórica permitió la elaboración de una construcción de sentido sobre el tema en particular, aspecto que se presenta a continuación.

## 2.4. Resultados

### 2.4.1. Aspectos Generales

<b>TABLA No. 2 ASPECTOS GENERALES</b>									
PREG.	CONCEPTO	SI		NO		NA		PERDIDAS	
		N	%	N	N	N	%	N	%
9	TIENE ASIGNADO NIT	155	95,68	7	4,32	0	0,00	0	0,00
10	COBERTURA EXCLUSIVA PASTO	66	40,74	96	59,26	0	0,00	0	0,00
14	REGISTRO OFICIAL DE MODIFICACIONES A CONSTITUCION EMPRESA	140	86,42	22	13,58	0	0,00	0	0,00
18	EXISTENCIA DE PROBLEMAS LABORALES	6	3,70	156	96,30	0	0,00	0	0,00
20	SE HAN APLICADO SANCIONES A LA EMPRESA	13	8,02	149	91,98	0	0,00	0	0,00
21	LA EMPRESA INCURRIO EN CAUSALES DE LIQUIDACION	3	1,85	159	98,15	0	0,00	0	0,00

Fuente: Información procesada por autores

(Ver tabla 2)

Una caracterización de las organizaciones solidarias de acuerdo con el estudio realizado permite afirmar que estas se constituyen en: Asociaciones Mutuales el 3%, Pre cooperativas el 3%, Fondos de Empleados el 23% y Cooperativas 71%. Estos datos son coincidentes con la participación de los entes solidarios a nivel nacional donde las Cooperativas representan el 76%, los Fondos de Empleados el 21% y las Asociaciones Mutuales el 3%.

Se observa entonces que las Cooperativas constituyen el mayor número de empresas en este sector en San Juan de Pasto. Así mismo al interior de este grupo se encuentran: De trabajo asociado, Especializadas, Multiactivas, Integrales, De ahorro y crédito y Financieras.

El número promedio de asociados es de 274, por debajo del promedio Nacional que es de 542.

En lo referente a su trayectoria con un 24% sobresalen empresas creadas en los años sesenta así como con igual porcentaje aquellas constituidas en el dos mil, advirtiendo la coexistencia de empresas en etapa de consolidación con aquellas que están en etapas iniciales. Se aprecia a su vez que para su constitución se acogen a la reglamentación exigida a través de escritura pública y Acta de constitución, las cuales en un 71% no han sufrido cambios. No obstante en un alto porcentaje (92%) se registra la modificación de estatutos. Las organizaciones poseen NIT hecho que les permite su operación ofreciendo servicios no solo a nivel Departamental sino Nacional (59,26%), sus libros de actas permanecen actualizados y la contabilidad se constituye como herramienta para la toma de decisiones, aspecto que se reafirma al no haber sido objeto de sanciones.

#### **2.4.2. Aspectos contables**

(Ver tabla 3)

**TABLA No. 3 APLICACIÓN DE NORMATIVIDAD CONTABLE**

PREG.	CONCEPTO	SI		NO		NA		PERDIDAS	
		N	%	N	%	N	%	N	%
25	PARA SUS REGISTROS CONTABLES APLICA LA RESOLUCION 1230/2003	151	93,21	8	4,94	0	0,00	3	1,85
26	APLICA LA CIRCULAR BASICA CONTABLE	156	96,30	2	1,23	0	0,00	4	2,47
27	APLICA SISTEMA DE CAUSACION	161	99,38	1	0,62	0	0,00	0	0,00
29	APLICA PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS	162	100,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
36	LOS LIBROS DE CONTABILIDAD ESTAN DEBIDAMENTE REGISTRADOS	158	97,53	4	2,47	0	0,00	0	0,00
40	APLICA LAS NORMAS TECNICAS SOBRE REVELACIONES	150	92,59	3	1,85	5	3,09	4	2,47
43	APLICA LA REGLAMENTACIÓN SOBRE FONDOS DE LIQUIDEZ	77	47,53	41	25,31	40	24,69	4	2,47
46	EXISTE CONOCIMIENTO Y APLICACIÓN DE NORMAS QUE REGULAN LOS CREDITOS	106	65,43	5	3,09	47	29,01	4	2,47
47	EL FONDO DE REPOSICION CUMPLE LA NORMATIVIDAD VIGENTE	38	23,46	8	4,94	104	64,20	12	7,41
48	EXISTE AUTORIZACION DE SUPERSOLIDARIA PARA EJERCER ACTIVIDAD FINANCIERA	30	18,52	10	6,17	118	72,84	4	2,47
53	CUMPLE CON CIRCULAR BASICA JURIDICA SOBRE FONDO DE SOLIDARIDAD	146	90,12	5	3,09	3	1,85	8	4,94
55	CUMPLE CON EL VALOR MINIMO DE APORTES EXIGIDO	156	96,30	3	1,85	3	1,85	0	0,00

Fuente: Información procesada por autores

Entre los deberes de los comerciantes, estipulados en el Código de Comercio, se cuenta con la obligatoriedad de llevar contabilidad y regular sus negocios conforme a prescripciones legales, por lo tanto les corresponde a las empresas del sector de la economía solidaria aplicar las normas contables generales y específicas que se encuentren vigentes en Colombia.

Producto del trabajo, se obtiene en promedio un 3,0% de información perdida, que hace referencia a preguntas sin respuesta, hecho que genera alguna incertidumbre sobre el cumplimiento de las obligaciones legales sobre el tema.

Como se estableció en un comentario anterior, se estima que los entes del sector de la economía solidaria que operan en San Juan de Pasto, son organizaciones pequeñas, por cuanto en el 79% de ellos el capital inicial fue menor de \$ 10.000.000. Se confirma este criterio teniendo en cuenta que en promedio el número de asociados en estos entes, es de 274.

Así mismo se estableció que durante el periodo de desarrollo del objeto social estas empresas mejoraron su patrimonio institucional enfatizando que el 81% de ellas actualmente cuenta con un Capital superior a los \$ 50.000.000.

Teniendo en cuenta que la contabilidad del sector solidario, se encarga de registrar y controlar cada una de las actividades y/u operaciones a las cuales se

dedica la empresa y que le permiten analizar e interpretar el comportamiento y desarrollo del sector, encontramos que en un alto porcentaje (mas del 90), las empresas cumplen con la reglamentación vigente sobre el tema y relacionados con normatividad, principios de contabilidad generalmente aceptados, normas técnicas, registros y libros.

Se deben destacar aquí cuatro aspectos sobre los cuales los responsables de presentar la información plantean que ellos no los aplican para su institución, estos temas son:

- La reglamentación sobre el fondo de liquidez (24,59%). El objetivo es que el sector solidario garantice la liquidez necesaria para atender retiros y proteger los depósitos de los ahorradores. Esta base debe representar al menos el 10% del saldo de la cuenta depósitos y exigibilidades de la entidad, registrado en los Estados Financieros del mes objeto de reporte.
- La Aplicación de normas que reglamenten los créditos. (29,01%). Las normas vigentes, regulan que toda entidad del sector de la economía solidaria, que preste el servicio de ahorro y crédito o solamente el de crédito, deberá elaborar el respectivo reglamento, debidamente aprobado por el órgano competente, que corresponde en el caso de las cooperativas al Consejo de Administración y en el de los fondos de empleados, la Junta Directiva.
- La aplicación de la normatividad sobre el fondo de reposición. (64,20%). El Fondo de Reposición y Renovación del Parque Automotor de Servicio Público de Transporte Terrestre, tiene por objeto garantizar a los propietarios de vehículos de servicio público, la reposición o renovación de los mismos, una vez cumplida su vida útil, mediante la disposición de unos recursos, en las condiciones establecidas mediante normas legales.
- La existencia de autorización de la SUPERSOLIDARIA para ejercer actividad financiera. (72,84%). En este punto las instituciones deben dar cumplimiento a la Resolución 302 del 2007, a través de la cual se regulan los trámites de esta Institución, en especial en lo referente a ejercer actividad financieras en entidades cooperativas.

Evidenciando que la contabilidad del sector solidario pretende satisfacer las necesidades de sus asociados a través del registro, control y preparación de informes financieros, las empresas para su desarrollo, deben definir sus políticas sobre el tema, respecto con la aplicación de estrategias institucionales, se analiza lo siguiente:

- Mas del 75% de los entes en estudio cuentan con el servicio de una dependencia encargada de los procesos contables, utilizan algún software especializado, emplea manual de procedimientos contables, realiza periódicamente arqueos, aplica políticas sobre inversiones, posee proyectos de distribución de excedentes y proyecto social y empresarial, manteniendo a su vez la contabilidad al día.
- Entre el grupo de empresas investigado solo el 17,90% utiliza contabilidad de costos para el registro de sus operaciones y tan solo el 4,94% aplica en ella costos

ABC. Teniendo en cuenta que este subsistema de contabilidad permite calcular el costo de fabricación de un bien tangible o el de prestación de un servicio y si bien es cierto que en el sector solidario, son pocos los entes productores de bienes, también es cierto que un número significativo de organizaciones prestan servicios (salud, transporte, etc.) y por lo tanto deberían aplicar la contabilidad de costos.

- El control de existencias a través de la utilización del sistema de inventarios permanente y/o la realización de inventarios periódicos, es una metodología poco utilizada entre este tipo de organizaciones, en promedio un 20%, si lo hacen. El inventario es el conjunto de bienes tangibles que tiene la empresa para enajenar o para fabricar un producto, en un periodo económico determinado. Generalmente los inventarios constituyen uno de los activos más considerable dentro de las empresas.

- El 54,32%, no poseen manual de lavado de activos. Este resultado indica que más de la mitad de las empresas encuestadas no cumple con la Circular Externa No. 011 del 96, expedida por la SUPERSOLIDARIA, la cual se aplica a las entidades vigiladas por DANSOCIAL, especialmente para las Cooperativas especializadas de Ahorro y Crédito y las Cooperativas Multiactivas o Integrales con sección de ahorro y crédito y su objetivo es detectar operaciones inusuales de carácter sospechoso, para lo cual están obligadas a implementar un sistema integral para la prevención de lavado de activos.

- El 82,72%, no ha tenido problemas contables, indicador de un buen desarrollo en el proceso contable, acogiendo los principios y normas vigentes en Colombia.

- El 73,40%, no ha obtenido pérdidas durante el desarrollo de actividad empresarial, otro resultado favorable para las empresas del sector que garantizan el desarrollo empresarial con una gestión favorable por parte de los administradores.

Sobre Estados Financieros, los resultados de las respuestas recibidas por parte de los representantes de las empresas analizadas, confirman que aproximadamente un 90% cumplen con la reglamentación vigente al respecto, preparando anualmente los Estados Financieros Básicos debidamente dictaminados, con sus respectivas Notas y aplicando las normas técnicas correspondientes. Este aspecto comulga con lo estipulado con el Código de Comercio, cuando regla: por lo menos una vez al año, todo comerciante elaborará un inventario y un balance general que permitan conocer de manera clara y completa la situación de su patrimonio.

Respecto a la distribución de excedentes el 77% de las organizaciones, cumplen con los topes establecidos, pero se observa que un 5% no cumple con este requerimiento, desconociendo las causas que originan este hecho. El artículo 54 de la Ley 79 de 1988, regula: si del ejercicio resultaren excedentes, estos se aplicarán de la siguiente forma: Un veinte por ciento (20%) como mínimo para crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales; un veinte por ciento (20%) como mínimo para el Fondo de Educación y un diez por ciento (10%) mínimo para un Fondo de Solidaridad.



**TABLA No. 4 ASPECTOS TRIBUTARIOS VARIOS**

PREG	CONCEPTOS	SI		NO		NA		PERDIDAS	
		N	%	N	%	N	%	N	%
72	LIQUIDACION CORRECTA DEL IVA SEGUN TARIFA	57	35,19	0	0,00	89	54,94	16	9,88
74	DECLARACION CORRECTA DEL IVA GENERADO	50	30,86	8	4,94	96	59,26	8	4,94
76	COINCIDEN LOS VALORES CONTABILIZADOS CON LOS DECLARADOS	155	95,68	3	1,85	0	0,00	4	2,47
77	SE REALIZA CONCILIACION ENTRE RENTA CONTABLE Y RENTA FISCAL	152	93,83	3	1,85	0	0,00	7	4,32
78	A 31 DE DIC. DE 2008 MANTIENE AL DIA EL PAGO DE IMPUESTOS	155	95,68	3	1,85	0	0,00	4	2,47
79	A 31 DE DIC. DE 2008 SE TUVO PROBLEMAS DE IMPUESTOS	10	6,17	145	89,51	0	0,00	7	4,32

Fuente: Información procesada por autores

El remanente podrá aplicarse, en todo o parte, según lo determinen los estatutos o la asamblea general, en la reglamentación legal.

### 2.4.3. Aspectos tributarios

(Ver tabla 4)

Cabe destacar que en este aparte de los resultados, se obtiene en promedio un 9% de información perdida, que hace referencia a preguntas sin respuesta. Además parece existir falta de claridad por parte de las empresas en materia tributaria y por ello algunas respuestas no son claras, en muchos casos plantean que los aspectos planteados en el cuestionario no aplican en su empresa y en otros casos se encuentran contradicciones entre unas respuestas y otras, se presume que desconocen la normatividad y/o incurren en conductas de evasión de impuestos, con serios riesgos económicos por las sanciones pecuniarias, además de la posible sanción penal.

Los resultados obtenidos respecto al tema tributario, son los siguientes:

- Los entes del sector de la economía solidaria en San Juan de Pasto, cumplen casi en su totalidad (98%) con la obligación formal de registrarse ante las

entidades competentes, que según reglamentación vigente les corresponda, como son DIAN, Cámara de Comercio, Secretaría de Hacienda Departamental, Municipal igualmente y con el mismo porcentaje efectúan la actualización del registro empresarial ante las mismas Organizaciones.

- En promedio el 85% de las organizaciones encuestadas, han actualizado la información del RUT en lo referente a aspectos básicos, de Representante Legal, Revisor Fiscal, Dirección, Actividad Económica y Obligaciones Tributarias, situación que es de esperarse ya que de no ser así, respecto del Representante Legal, todos los compromisos formales tributarios se darían por no cumplidos. Para el caso del 11% de empresas que no han actualizado los datos del RUT, están incurso en situaciones de sanciones tributarias.

- Por su parte en el Estatuto Tributario Municipal de Pasto se contempla la obligación de efectuar la matrícula ante la Secretaría, y para el cumplimiento del compromiso formal de Declarar se debe comunicar cualquier cambio que se presente en la Representación Legal y en el del Revisor Fiscal, ya que ambos firman las declaraciones tributarias, de otra forma la Secretaría no tendría elementos de juicio para dar por no presentadas las declaraciones tributarias, encontrándose un número significativo de las empresas encuestadas en situación de riesgo tributario. Este requerimiento lo cumple el 49% de los entes solidarios estudiados.

- Existen casos de empresas que no cumplen este requisito por no ser contribuyentes del impuesto de industria y comercio, el 28% de las empresas encuestadas estarían en esta situación.

- Según la legislación vigente en Colombia, las personas jurídicas son agentes retenedores de impuestos, por lo tanto deben cumplir con obligaciones ante la DIAN. Para el estudio el 50% de las empresas cumplen con sus compromisos tributarios ante la institución reglamentaria. Se pueden exceptuar de lo planteado los entes que no son personas jurídicas. El 21% que responden negativamente y el 7% en las cuales no aplica la norma (según lo plantean) están incumplimiento con la obligación SUSTANCIAL tributaria con onerosas sanciones tributarias, entre ellas sanción por extemporaneidad o por no declarar, intereses moratorios, pago de los valores no recaudados o no pagados y sanción penal al configurarse peculado por apropiación. En el caso de las que no respondieron a estas preguntas, (22%) que también es un grupo significativo podría corresponder a empresas con alto grado de informalidad en sus procesos y en su organización, con todo el riesgo que ello significa.

- Es significativo que las empresas expresen ser contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, ya que todas ellas pertenecen al régimen especial que las exonera de dicho impuesto, excepto si en su actividad económica está la intermediación financiera o si realizan actividades comerciales.

- Las personas jurídicas tienen la obligatoriedad de registrarse ante las entidades administradoras de impuestos, para el caso ante la Secretaría de Hacienda Municipal, se observa que solo el 44% cumplen con este requerimiento y el 42% no cumplen la norma (19%) o plantea que no les aplica (23%), este hecho debe corresponder a empresas exoneradas expresamente de esta obligación en el

Estatuto Tributario Municipal de Pasto o porque su actividad no es gravada con el impuesto de Industria y Comercio.

- El ser contribuyente del impuesto de Industria y Comercio conlleva necesariamente al cumplimiento de ser declarante, los resultados del trabajo indican que algunas empresas no están cumpliendo con la obligación formal de declarar y seguramente de la sustancial de pagar el impuesto, constituyéndose en evasoras de impuestos.

- Igualmente se establece que las empresas del sector de la economía solidaria en estudio, cumplen con otro tipo de impuestos municipales, como el predial.

- Respecto a la facturación de la empresa, interrogando si está autorizada o habilitada, se observa que para el 56% de las instituciones, esta reglamentación no aplica, hecho que refleja incertidumbre sobre la situación del IVA en el que suele presentarse desconocimiento por cuanto se tiende a creer que por pertenecer al régimen especial en el impuesto sobre la renta, también se tiene régimen especial en este impuesto.

- Para todos los efectos del cumplimiento de las formalidades tributarias de declarar, las entidades administradoras y recaudadoras de los tributos establecen los respectivos calendarios tributarios, en este sentido el cumplimiento oportuno de estas obligaciones se encuentra en el 71% de los encuestados. Se debe hacer mención que el incumplimiento a la presentación oportuna de las declaraciones genera sanciones por extemporaneidad.

- Sobre la clase de bienes y/o servicios que ofrecen las empresas del sector de la economía solidaria, el 33,33% de ellos expresan ser exentos.

- Para destacar el alto porcentaje de respuestas que indican que esta disposición no aplica en estas empresas (en promedio el 36,42%) y de preguntas sin respuestas (con un promedio del 34,98%). Este último grupo representa el grupo de riesgo tributario dado que podría estar incumpliendo la obligación sustancial de recaudar el IVA, con gravosas sanciones al respecto.

- Para conocer la tarifa aplicable a los bienes y/o servicios ofrecidos por las empresas encuestadas, se evidencia que la tasa del 10% es aplicada por el 24% de las empresas en estudio, siguiendo en importancia el 16% utilizado por el 22%. Para resaltar que el 28% de los entes, expresan que no aplican ninguna tarifa en la enajenación de los bienes y/o servicios que ofrecen.

- Respecto a la liquidación, contabilización y declaración del IVA, se consigna que el 28% de las organizaciones, contabilizan correctamente el IVA Generado y el Descontable, destacando que el 59% establece que no aplica este proceso.

- El 35,19% y el 30,86% respectivamente liquidan y declaran correctamente el IVA, pero se debe destacar también que el 54,94% y el 59,26%, expresan que estos procedimientos no aplican en sus organizaciones.

- Al indagar sobre la declaración correcta de las obligaciones tributarias, en promedio el 85% de las empresas plantea cumplir con este compromiso. Aproximadamente el 3% responden que no aplica, por lo tanto es posible que estén incurriendo en errores tributarios al no declarar, dado que todas las personas jurídicas, contribuyentes o no del impuesto sobre la renta están

obligadas a declarar y las restantes (en promedio el 10%) no contestaron, porque no están declarando o lo están haciendo en forma incorrecta, están también incursas en sanciones tributarias al no cumplir con esta obligación formal tributaria o cumplir erradamente.

- En el 95,68% de las empresas se liquida correctamente el IVA según la tarifa correspondiente.
- El 93,83% realiza conciliación, entre renta contable y fiscal.
- El 95,68%, mantienen al día el pago de impuestos,
- El 6,17% durante el periodo de estudio, tuvo problemas de impuestos.
- Con estos planteamientos, se analiza el control que ejerce la organización con respecto al cumplimiento de sus declaraciones tributarias, observándose que un grupo significativo de empresas declara de acuerdo a lo registrado en su contabilidad y realizan la conciliación entre las dos rentas.
- Para las que no cumplen con este compromiso, (en promedio el 2%) se les presenta una situación de riesgo ante un requerimiento o inspección tributaria y las empresas que no respondieron las preguntas (aproximadamente el 3%) se encuentran en situación mucho más delicada.
- En cuanto a si han tenido problemas con impuestos, en términos generales un porcentaje bastante bajo responde afirmativamente y aproximadamente el 90% respondieron negativamente, este hecho significa que estén cumpliendo con sus obligaciones tributarias, siendo muy probable que no hayan sido sometidas a requerimientos o inspecciones por parte del ente regulador.

### **3. Conclusiones**

En San Juan de Pasto predomina el tipo de organizaciones solidarias cooperativas, quienes representan aproximadamente las tres cuartas partes del sector, le sigue en orden de importancia los fondos de empleados: con poca incidencia: las asociaciones mutuales y las pre cooperativas, igual orden se presenta en el nivel Nacional. Por ello se puede apreciar como “el cooperativismo es la forma de organización solidaria que tanto por número de entidades como por participación económica lidera en el país. El desarrollo y posicionamiento, como forma empresarial en la economía nacional, ubica a las cooperativas en un lugar preponderante como gestoras de un mayor crecimiento y desarrollo” (CONFECOOP, 2008).

De acuerdo con el número de asociados se puede derivar que en el medio dichas organizaciones son micro, pequeñas y medianas, por cuanto el número promedio de asociados es de 274 mientras que en Colombia se mantiene en 542. No obstante la mayoría de ellas tiene una cobertura de servicios Departamental y Nacional.

En cuanto a su creación, las primeras organizaciones solidarias que han permanecido activas a la fecha se constituyeron en los años cincuenta, sin embargo su representatividad es poco significativa, los mayores porcentajes ubican empresas fundadas en las décadas de los setenta y ochenta, quienes en conjunto forman aproximadamente el 50% del total de organizaciones. Otro porcentaje significativo lo constituyen aquellas organizaciones conformadas a partir del año 2000. En la totalidad de las organizaciones se evidencio que su conformación se hizo acogiendo a la reglamentación vigente. Cabe resaltar que en el contexto Colombiano la formalización del sector solidario es reciente en tanto que es mediante la Ley 134 de 1931 cuando el Congreso de la República de Colombia adoptó la primera Ley general de cooperativas. El estudio permite determinar que en la ciudad coexisten organizaciones solidarias en etapa de consolidación y de despegue.

En el desarrollo de sus actividades se evidencio que un mínimo de organizaciones solidarias se han visto avocadas a suspender temporalmente sus operaciones, sin embargo en un alto porcentaje han realizado reformas a sus estatutos y actas de constitución. Se plantea la conveniencia en próximos estudios de analizar el tipo de cambios analizados y las causas de la suspensión temporal de sus actividades.

Teniendo en cuenta lo descrito por el Código de Comercio, respecto al deber de los comerciantes de llevar contabilidad regular de las empresas conforme a las prescripciones legales vigentes y lo estipulado por el Decreto 2649 de 1993, reglamentario de los principios de contabilidad generalmente aceptados, cuando define que la norma debe aplicarse por todas las personas (entiéndase naturales y/o jurídicas) obligadas a realizar el proceso contable. Destacando a su vez que la aplicación del reglamento es necesaria también para quienes sin tener la obligación, pretenden hacer valer la contabilidad como prueba, en el estudio se observa que los entes del sector solidario, cumplen en su mayoría con la obligatoriedad sobre el tema tratado en este aparte.

Igualmente, y por pertenecer a un grupo especial de la economía colombiana (solidario), las empresas estudiadas cumplen con la aplicación de reglamentación contable-financiera específica expedida por la SUPERSOLIDARIA, tales como: el PUC, la Circular Básica Contable y otros aspectos que rigen al sector sobre aportes de capital, distribución de excedentes y la constitución de los fondos reglamentarios.

Acogiéndose a las tendencias actuales de la tecnología, se observo que las organizaciones solidarias para el desarrollo de su contabilidad, aplican software especializado, decisión que contribuye al cumplimiento de las cualidades de la información contable, sobre todo la oportunidad.

La norma establece que la preparación y presentación de los Estados Financieros es responsabilidad de los administradores de las empresas y constituyen el medio

básico para suministrar información a diferentes usuarios. Al respecto, producto del estudio se observa que en el sector se cumple con los procesos antes mencionados, respaldados con las notas de contabilidad respectivas, pero es conveniente subrayar que un pequeño grupo de las empresas no elabora todos los Estados Financieros Básicos.

Aproximadamente el 80% de los entes del sector de la economía solidaria investigados, cumplen con la asignación de los aportes reglamentarios, así: Protección de aportes sociales, Fondo de Solidaridad y Fondo de Educación.

Analizando los resultados relacionadas con los tributos del orden Nacional, Departamental y Municipal, en todos los aspectos: registro como contribuyente, liquidación, declaración, pago y contabilización, se establece, en términos generales, que por parte de las empresas de la economía solidaria, objeto de estudio, se encuentran deficiencias significativas en el cumplimiento de la normatividad tributaria aplicable, deficiencias que se manifiestan, en forma resumida, en:

No actualización del RUT con respecto al actual Revisor Fiscal y presentación de errores en la identificación del Representante Legal, dirección, obligaciones tributarias ante la DIAN y actividad económica.

Igual observación con la Matrícula ante la Secretaria de Hacienda Municipal, con relación a impuestos del orden Municipal, la cual en algunas ocasiones no se ha efectuado, en otros casos no se actualiza la Representación Legal y la persona que ejerce el cargo de Revisor Fiscal, la actividad económica.

Se nota incumplimiento en la obligación sustancial de efectuar retención en la fuente sobre el impuesto de Industria y Comercio, su declaración y pago y la contabilización como soporte para efectos tributarios.

En materia de retención en la fuente sobre el impuesto al valor agregado (IVA), se nota desconocimiento o incumplimiento de la obligación, de acuerdo al grupo significativo que no dio respuesta a la correspondiente pregunta.

En materia de aplicación de los beneficios y restricciones tributarios, propios de las empresas catalogadas en el régimen especial, que como regla general son sin ánimo de lucro, se deduce que no se acogen a los beneficios que la Ley les otorga y a su vez no cumplen con las obligaciones, tal es el caso de las que no presentaron declaración de renta por el año 2008 y las que no respondieron, estando obligadas a ello.

Con relación al impuesto al valor agregado, es en el tributo en el cual se nota mayor imprecisión e incumplimiento en todos los aspectos de la administración de este: facturación, declaración, pago, descuentos y contabilización; se nota mucha incoherencia en las respuestas, lo que indica o desconocimiento del tributo o

evasión, entendiendo que es uno de los tributos cuyas sanciones no solo abarcan lo económico sino que trascienden a lo penal.

Respecto a la información mediante medios magnéticos, en las empresas del sector de la economía solidaria, no se está cumpliendo con esta obligación dado que al menos sobre retenciones en la fuente se debe informar ante la DIAN.

Algunas empresas no están cumpliendo con la obligación de declarar y pagar el impuesto de Industria y Comercio,

En materia del impuesto predial, existe alto grado de cumplimiento.

En lo referente a presentación oportuna de las diversas declaraciones, de acuerdo a los respectivos calendarios tributarios, se nota incumplimiento, lo que significa sanciones en términos económicos para las empresas y efectos sobre sus resultados financieros.

En cuanto al cumplimiento de obligaciones formales de declarar en materia de Industria y Comercio y su respectiva retención, un grupo cercano al 20% no la cumplen, lo cual origina sanciones de tipo económico para las empresas.

Un grupo significativo no está declarando renta correctamente, incluso no están aplicando la retención en la fuente a los impuestos liquidados, originando pérdida de recursos económicos.

La mayoría de las empresas cumplen con la obligación del pago oportuno de sus impuestos, de todo orden; sin embargo existen algunas que no lo hacen con los consiguientes costos económicos que ello representa además que si corresponden a retenciones en la fuente e IVA pueden incurrir en sanciones penales.

Un número pequeño de empresas han tenido problemas relacionados con los impuestos, la respuesta negativa a esta pregunta no significa que estén cumpliendo, es muy probable que no hayan sido sometidas a requerimientos o inspecciones tributarias.

## **Bibliografía**

CAMARA DE COMERCIO DE PASTO. (2007). Anuario estadístico. Movimiento del registro público. Pasto: 32 p.

CARDOZO CUENCA, Hernán (2007). Contabilidad de Entidades de Economía Solidaria. Bogotá. Tercera edición. Eco Ediciones. 334 p.

CARTIER, William. URIBE, Juan Pablo (2000). Reporte Anual 1999. Fundación CORONA. Ensayo Central: Investigaciones Sobre el Tercer Sector, el caso de las Fundaciones Empresariales. Bogotá. Panamericana Formas e Impresos S.A. Págs. 13-25.

CONGRESO DE COLOMBIA. Ley 454 de 1998.

CONGRESO DE COLOMBIA. Ley 75 de 1986.

DANSOCIAL, (2009). Informe de gestión social. 13 p.

DANSOCIAL. 2005: Plan Nacional de Desarrollo. El sector de la economía solidaria: modelo alternativo de desarrollo Socioeconómico. Bogotá. Págs. 600-603

GRACIA LOPEZ, Edgar. (2002). Cuadernos de Administración. La Contabilidad como disciplina de conocimiento: trayectoria y perspectivas. El contexto de la contabilidad productiva. 1ª. Edición. Diciembre. Cali. Págs. 240.

ELIZALDE HEVIA, Antonio. Memorias del I Congreso Nacional de Investigación para el Sector Solidario 2005. Pontificia Universidad Javeriana y Dansocial, Bogotá.

FUNDACION SOCIAL. Constitución política de Colombia. Bogotá. Ediciones – Librería LA CONSTITUCION. 225 p.

JARAMILLO DIAZ, Juan Carlos.(2008) Entidades sin ánimo de lucro. Características y aplicaciones del régimen tributario. Bogotá: Cuarta edición, Legis S.A. 452 p.

LEGIS EDITORES S.A. (2001). Régimen Contable Colombiano. Págs. 852.

MARTINEZ, Jarrinson. (2007). El plan estratégico de DANSOCIAL 2006-2007: en marcha hacia una Colombia solidaria y en paz. Revista Portal Solidario. Vol XX. Año 6. Bogotá: Págs. 5-7.

MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (2004) Decreto Número 4400 del 30 de Diciembre del 2004.Reglamentario del Estatuto Tributario.

MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (1989). Decreto extraordinario 624 de marzo 29 de 1989.

PABON PABON, Rosemberg. (2009). Las cooperativas en Colombia una opción de vida enmarcada en la solidaridad. Revista Solidario No 7. Bogotá. P.4

SUPERINTENDENCIA DE ECONOMÍA SOLIDARIA. (2007). Boletín Informativo. Marzo.

SUPERINTENDENCIA DE ECONOMÍA SOLIDARIA. (2001). Resolución 1515 de 2001, por el cual se expide el Plan de cuentas (PUC) aplicable a lo entes sometidos a supervisión.



# **El discurso de la verdad única en contabilidad: un relato desde la razón indolente**

Guillermo León Martínez Pino

La modernidad comienza con la idea que si pones el comportamiento humano bajo el control racional, eliminarás el desastre.

Luego se cree que con la ciencia también se pueden controlar los desastres naturales. Lo que ha sucedido es lo contrario: los desastres humanos se han acabado pareciendo a los naturales.

Zygmunt Bauman

## **A manera de presentación**

En el presente ensayo, se pretende develar algunos de los problemas más significativos que comporta el estudio de un dominio del saber como el contable, especialmente en lo relacionado con la concepción que adscribe a esta disciplina con el patrimonialismo, desde el cual se deriva el concepto de verdad única, visión extremadamente reduccionista que ancla su espítome en las denominadas ciencias físico-naturales. Esta estrechez de miras constriñe las perspectivas del análisis y restringe las posibilidades de encontrar soluciones aproximativas a los enigmas que afloran de manera tan rápida como recurrente, en el escenario de una época marcada por la indeterminación e incertidumbre.

El interés de la presente reflexión, reside en colocar en tensión algunas conceptualizaciones sobre la contabilidad como campo disciplinar y, en tal virtud, los acápites a desarrollar hacen alusión, en un primer momento, a tratar el concepto de patrimonialismo y su relación con la verdad única; un segundo apartado, se adentrará en descubrir el trasfondo epistémico de la discursividad económica de la contabilidad; para finalmente, realizar una crítica a esa perspectiva totalizadora del conocimiento, a la cual Boenaventura de Sousa Santos (2006), ha dado en denominar razón indolente y perezosa.

### **1. El patrimonialismo y el eufemismo de la verdad única**

Se le considera la última escuela europea continental que con el Italiano Vincenzo Masi, abocó reflexiones teóricas que intentaron darle a la contabilidad un sustrato económico en otra dimensión, al concebir a ésta como ciencia que trabaja las

especificidades de los fenómenos patrimoniales, apartándose de el criterio manido de entender este campo de conocimiento como una actividad con una predisposición inmediata a la práctica, sin mayor rastreo conceptual de las categorías sobre las cuales se sustenta. Para Goxens Duch (citado por Tua, 1995: 136):

[...] la Contabilidad tiene por objeto el estudio de todos los fenómenos patrimoniales: sus manifestaciones y su comportamiento, y trata de disciplinarlos con relación a un determinado patrimonio de empresa. Estos fenómenos no son jurídicos, ni económicos, ni económico-sociales, ni sólo económicos de empresa, ni sólo financieros, ni sólo de rédito, pues participan directamente de unos y otros, aunque tienen una característica y fisonomía propias. Así, pues, la contabilidad estudia este patrimonio en su aspecto estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo, valiéndose de instrumentos y medios de manifestación patrimonial, para conocer concretamente dicho patrimonio en sus elementos y en sus valores, ya porque tal conocimiento sea necesario a los fines de la gestión por los datos que pueda ofrecer, ya porque pueda permitir la recopilación de aquellos que, debidamente estudiados y comprobados, puedan servir de norma general o particular para la gestión futura. Se manifiestan en tres ramas: estática, dinámica y manifestación contable o escrituración.

Tal definición, retoma los aportes ya definidos por la doctrina Alemana de Economía de Empresa, sobre los aspectos dinámico y estático, los cuales descansan, en condicionar la estructuración racional de los resultados, en términos de la eficacia de la unidad económica, para lo cual existe la necesidad sobrevalorar estado de resultados (aspecto dinámico), por sobre el balance general que corresponde a lo intrínsecamente estático de la contabilidad.

El profesor brasileño Antonio López de Sa (1994: 43-44), por su parte, situado contextualmente en las mieles de la sociedad industrial, realiza un sobrevalorado reconocimiento a esta postura teórica, cuando dice:

La corriente contable que tiene mayor repercusión en la actualidad es la Patrimonialista. [...] El Patrimonialismo continúa como una corriente viva, avanzando cada vez más profundamente, presentando obras de raro valor científico y filosófico en muchos países del mundo. Los 'fenómenos patrimoniales', o sea, todo lo que acontece con la riqueza haciendal, continúan siendo objeto central de estudio de las mejores obras de nuestro tiempo y la propia parte instrumental, formal, escritural, prosigue siendo normalizada dentro de una óptica nítidamente patrimonialista.

Por supuesto, esta postura doctrinal fue hegemónica con anterioridad a los años que antecedieron a la gran crisis de 1930. De acuerdo con sus postulaciones, la contabilidad se constituía en proveedora de información patrimonial hacia un

destinatario específico: el propietario y gestor de los negocios; dichos reportes estaban sujetos a una periodicidad reglada, sincrónica y lineal. Esta forma y visión de lo contable, también se le ha denominado —utilizando una expresión inadecuada—, el «paradigma del beneficio verdadero», el «paradigma de la ganancia líquida y realizada», o también el enfoque deductivo—normativo.

Así entonces, el ejercicio de la captación de los fenómenos propios de la circulación patrimonial, la contabilidad los enfrentó a través de la representación analógica de los datos, utilizando el recurso metodológico de la partida doble, que siguiendo a Pierre Garnier (citado por Peinó, 1993: 168), no es más que una «mera técnica de anotación, que posee la extraña virtud de representar y recoger la esencia del fenómeno contable: la dualidad. Esta extraña y rara cualidad, unida al hecho de su temprana aparición, en comparación a los medios teóricos de que se disponía, han lastrado enormemente el desarrollo de la contabilidad que ha estado cientos de años sin evolucionar».

En esta dirección la información contable se presenta como una verdad económica única y universal, que da respuesta a un entorno relativamente estable, con una dinámica de transformaciones lentas en la configuración de sus marcos conceptuales.

En síntesis, podría argumentarse, que esta postura calificada como deductiva—normativa o a priori, por su preeminencia teórica como antecedente de lo práctico, se caracteriza, entre otras razones, por las siguientes:

- La preocupación de los teóricos de la contabilidad, por construir una discursividad o lenguaje propio, que le permitiera a la disciplina hacer aprehensión de la realidad objeto de su intervención cognoscitiva. Esto explica la emergencia y desarrollo de las tendencias por las cuales transitó el devenir de contabilidad: la teoría personalista de las cuentas, la importancia del registro, la adscripción como fuente de responsabilidades jurídicas, la vinculación a la economía de empresa y finalmente, como proveedora de información económica—patrimonial.
- Anclada en la visión de la ciencia occidental, la contabilidad desde esta postura (deductiva—normativa), pretendió construir un criterio de verdad única; amparada en la objetividad, la certeza, la cuantificación aleatoria, la verificabilidad; para lo cual, prestó de otros campos disciplinarios conceptos como: el valor, la renta, el patrimonio, la riqueza, etc.; al igual que diseñó estructuras de representación como las cuentas, los estados financieros y, en general, el concepto de contabilidad como sistema de información.
- Esta etapa podría caracterizarse como un periplo de «síntesis globalizante», en tanto a partir de un esfuerzo teórico sistemático, se

enriquece el entramado y patrimonio discursivo y se da organicidad a su campo específico de saber, en el horizonte de perfilar una «disciplina autonomizante», esto es, la de abstraer y aislar su nivel fenoménico para hacerlo funcional a la práctica social concreta de su actuación, es decir, la racionalidad instrumental del capital.

Diferentes hitos históricos, entre los que se destacan, la crisis del capitalismo de los años 30s.; la configuración cada vez más intensa de un mundo global; los vertiginosos y paulatinos desarrollos tecnológico–comunicacionales y el agotamiento del modelo societal industrial; hacen que desde la geopolítica del conocimiento<sup>10</sup>, se empiece a dar un viraje sustantivo a los derroteros de la disciplina, como consecuencia de la reconfiguraciones a que asiste el sistema–mundo capitalista: de las preocupaciones por la configuración de la validez universal de la verdad contable, se muta hacia otro principio axial que determinará los derroteros posteriores de la disciplina: cómo hacer del conocimiento el fundamento para una aplicación tecnológica; la pregunta sustantiva, ya no es, sobre la verdad sino para que sirve, en una suerte de mercantilización utilitaria del saber. En este orden de ideas, el conocimiento no requiere de marcos epistémicos de validación, su accionar se reduce a hacerse funcional a los intereses del capital metropolitano, que transita sin reparos, ni control por la economía bursátil del mundo entero.

Este es el escenario el que sirve de marco, para la invención de lo que mal han llamado los «escolásticos contables»<sup>11</sup> el «paradigma de la utilidad» y, que será motivo y objeto de otra reflexión.

## **2. El fetiche ideológico, como trasfondo de la discursividad económica de la contabilidad**

---

<sup>10</sup> La geopolítica del conocimiento, según Catherine Walsh (2004) es poder comprender que el conocimiento funciona como la economía: está organizado mediante centros de poder y regiones subordinadas - los centros del capital económico también son los centros del capital intelectual. Por eso, y todavía, la producción intelectual en América Latina, tiene poco peso en el mundo. Pero hay un problema adicional. Y eso es la manera que el discurso de la modernidad creó la ilusión de que el conocimiento es abstracto, des-incorporado y des-localizado, haciéndonos pensar que el conocimiento es algo universal, que no tiene casa o cuerpo, ni tampoco género o color. Es este mismo discurso de la modernidad que también crea la necesidad, desde todas las regiones del planeta, a “subir” a la epistemología de la modernidad; es decir, a acercarnos desde América Latina al modelo eurocéntrico como el único válido del progreso en el campo del saber.

<sup>11</sup> Autores como Zeff (1982) Mckinnon (1984), (citados por Tua, 1995: 195), le atribuyen a Staubus (1961), la condición de impulsor definitivo de esta postura utilitaria, cuando plantea que: «los inversores constituyen el mayor grupo de usuarios del producto contable (con lo cual se concluye–subrrayado mio), que el principal objetivo de la contabilidad es suministrar información económica, de carácter cuantitativo, que resulte útil a la toma de decisiones». Aún cuando autores como Richard Mattessich, implícitamente dejan ver este fenómeno, en sus trabajos relacionados con la semiaxiomatización formal de la contabilidad. De otra parte autores como Zeff, Eduards Bell, Chambers y Sterlin, también son referidos como impulsores y aportantes a esta propuesta.

Gran parte de los enfoques contables ortodoxos, han tenido sus sustento en la teoría económica, especialmente la corriente hegemónica y dominante, esto es, la teoría neoclásica, postura que centra su análisis amparándose en la economía pura desdeñando cualquier influencia de lo político en su configuración. Tal cometido, solo es posible si se adopta un criterio de individualismo metodológico, según el cual los fenómenos a nivel social son explicados a partir de las conductas individuales; la agregación de dichas conductas comporta relaciones lógicamente consistentes y racionales (cada cuál adopta un comportamiento maximizador), mediadas por el «conocimiento perfecto» de la información, de todas las alternativas existentes y el resultado previsible para cada una de ellas. En esta dirección, utiliza la excesiva axiomatización matemática para intervenir de manera rigurosa el problema del equilibrio general competitivo en una economía.

Por otra parte, la ciencia económica es comparada con la «ciencia de la mecánica», enunciando además un principio compartido por el conjunto del pensamiento neoclásico: las leyes económicas tienen que tener un carácter general y ser capaces de expresarse en modelos matemáticos, tal como las leyes de la física, así lo expresa Jevons (citado por Soler, 2007: 3), cuando admite explícitamente que se apoya en la física mecánica al afirmar en 1871 que: «La teoría de la economía presenta una estrecha analogía con la ciencia de la mecánica estática; y las leyes del intercambio descubiertas, se asemejan a las leyes del equilibrio de una palanca determinado por el principio de las fuerzas virtuales. La naturaleza de la riqueza y el valor se explica por la consideración de cantidades infinitamente pequeñas de placer y de pena o dolor al igual que la teoría mecánica estática se construye sobre la igualdad de cantidades infinitamente pequeñas de energía».

Esta postura con visos ideológicos, encuentra su sustrato epistémico en el surgimiento moderno del concepto de lo racional, cuyos prolegómenos los podemos buscar en la filosofía de Descartes, que privilegió la razón (cogito cartesiano) como garante del origen del conocimiento, de lo evidente que conduciría a la búsqueda de la certeza; tal como lo expresa Jesús Ramos Martín (2004: 3), al parangonar la economía neoclásica con la mecánica «los economistas buscan «leyes universales» que puedan ser aplicadas en cualquier lugar y con independencia del tiempo. Una vez que estas leyes se han definido y se han aceptado unos axiomas o principios básicos, entonces este tipo de economía debe ser una ciencia teórica, deductiva y determinista, capaz de encontrar soluciones óptimas únicas».

Al abocar la crítica a esta postura plana y lineal Douglass North (2001: 28), argumenta, «los modelos neoclásicos, dan por sentado jugadores que maximizan la riqueza. Sin embargo, como demuestra la literatura de economía experimental, la conducta humana es obviamente más complicada que la que puede englobarse en un supuesto conductual tan simple».

Dicho de otra manera, la escuela neoclásica, integra, desde el punto de vista epistémico las ciencias naturales al análisis de la realidad económica, con su lógica nomotética, lineal, ahistórica, que le otorga el carácter absoluto –aunque impropio–, a las leyes de la naturaleza. La «escasez», por ejemplo, se constituye en el principio soporte de la «ley de la oferta y de la demanda», concepción que descansa en la instrumentalidad y el cálculo racional. Dicha escuela, no distingue entre el conocimiento práctico (empresarial) y el científico, con un excesivo formalismo matemático y un lenguaje simbólico propio del análisis de fenómenos atemporales y constantes, con contrastación empírica de hipótesis, más retórica que real; teniendo la predicción como un objetivo que se busca deliberadamente.

Luís Orduna Díez (2007: 8), al referirse a las variables de análisis de la economía clásica y neoclásica, plantea: «La mayoría de los economistas clásicos y neoclásicos se referían a la economía como la ciencia que trata de la «creación de la riqueza», de la «distribución de esa riqueza» y de los modos de «administración de la riqueza», con objeto de satisfacer las necesidades humanas y aspiraciones de progreso. Sin embargo, cada autor ponía el énfasis en uno de esos aspectos, la producción, la distribución, o la administración, en detrimento de los otros».

En contabilidad existe una corriente doctrinaria, denominada normativa que, como lo sostiene María Cristina Wirth (1999: 3-4), «se ocupa de describir cosas ‘reales’ que existen o que se producen en un mundo ‘real’. En consecuencia, sus enunciados empíricos deberían ser contrastables con la realidad como en otras ciencias fácticas (Chambers (1975), Sterling (1979)). Consideran que el conocimiento que produce la contabilidad, como el de los economistas, debería ser enteramente neutral, o sea libre de juicios de valor».

La teleología contable ortodoxa, ha entronizado su conexión con la economía, sirviendo como un sistema de cálculo racional al servicio de la creación y administración de la riqueza, bajo el corolario de la maximización de la utilidad con el mínimo costo; despreciando cualquier intervención en el ámbito distributivo o redistributivo, por considerarlo impropio para el cumplimiento de los fines últimos de la racionalidad instrumental del sistema capitalista de producción. Sidney Pollard (1979: 136), al ubicar a la contabilidad como tributaria del sistema capitalista, argumenta:

Fue Werner Sombart el primero que colocó las prácticas contables en el centro de una teoría del desarrollo capitalista. De acuerdo con dicho autor, es la partida doble la que dota al mundo económico de exactitud, de conocimiento y de sistema; la que proporciona la idea de cuantificación, de maximización de los ingresos (utilidades), en lugar de señalar su existencia o el incremento del valor del capital, independientemente de su composición, y de separar al empresario del capital, al crear a la empresa como una entidad independiente.

Las escuelas de la corriente ortodoxa de la contabilidad anclan el punto de observación de su realidad, reconociendo que, la racionalidad contable es teleológica, totalizadora y absolutizadora de su verdad, en tanto, por una parte, cumple una finalidad última como proveedora de información, para lo cual reconoce que los agentes poseen toda la información y los medios para adquirirla, es decir, disponen de los datos que permiten calcular la información óptima para tramitarla, agregarla y revelarla y; por otra, la contabilidad como disciplina del conocimiento empieza a gozar de una especial presunción de veracidad y objetividad, es decir, una producción discursiva cuyo contenido se asume como un constructo cierto; como verdad factual única, totalizadora, compacta, acabada, válida universalmente y revelable a través de una estructura de representación formal jerárquica, que se inicia con las cuentas y termina en la elaboración de los estados financieros.

En este sentido, las escuelas ortodoxas de la contabilidad, unas más que otras, cumplen con el primado de la objetivización, la precisión, la racionalización y construcción de una verdad matematizable e incuestionable; circunstancia que le otorga a esta disciplina, un cierto algo como «garante moral» de la sociedad, toda vez que al transmitir a los usuarios la información propia de su quehacer:

- La objetiviza, en tanto los fenómenos captados se constituyen en espejo—reflejo de una realidad empírica verificable de la cual derivan la consideración objetiva de su conocimiento. Esta objetivación como abstracción, pretende ser una representación ideal de la realidad, desconociendo en el fondo su carácter fetichista, si se tiene en cuenta que tales abstracciones constituyen tan solo aprehensiones contingentes y no reflejan la complejidad de la realidad objeto de intervención cognoscitiva. En este sentido, entonces, la contabilidad, matiza su realidad observada bajo el tamiz de la «objetividad». Esa subyacente «objetividad», sólo apunta a captar las manifestaciones «reales del objeto», esto es aquellas operaciones que pueden ser capturadas, medidas, valoradas y objetivadas por medio de expresiones metodológicas derivadas de variables operacionales y observacionales.
- La precisa, pues a través de la estructura lógica—formal de la partida doble, los datos factuales son captados en su heterogeneidad, medidos y homogeneizados mediante la valoración; para darle los visos de exactitud y poder entregar una agregación unívoca para la configuración de los estados financieros.
- La racionaliza, porque mediante la modelación de los datos, se le otorga una direccionalidad exclusiva y excluyente: servir como constructo para la maximización de las utilidades del ente, la empresa o el capital; en una

suerte de racionalidad positivista, instrumental y utilitaria; que reconoce al capitalismo como único orden racional, en el que la propiedad privada y el mercado emergen como un sustrato natural y eterno, al que se llega espontáneamente por el designio fantasmagórico del reino idealizado de la «mano invisible». Este tipo de racionalidad, que pretendió cubrirlo todo, ya no cubre nada en tanto deja permanentemente al descubierto su falta de fundamento.

Todo este primado idealizado por la comunidad contable en su devenir como disciplina, sólo ha sido, es y será posible, gracias a la mediación formal de una estructura matemática-formal, hija legítima del renacimiento, como lo es la partida doble; constituida en un a priori ordenador del universo contable, con el cual durante cinco siglos la comunidad de practicantes ha constreñido su visión y prácticas a lo estrictamente cartesiano, de bordes rudimentarios y instrumentales; impuesta por una episteme fisicalista, que ahora se desnuda, como una visión absolutamente empobrecedora para intervenir la complejidad de los negocios y de los agregados de la circulación de la riqueza.

## **2.1. La contabilidad un saber especializado: el primado de lo nomotético, como visor de la realidad**

La desintegración sufrida por la ciencia desde el siglo XV y, la configuración de múltiples saberes en las denominadas disciplinas, hasta bien entrado el XIX, hizo que cada una de estas buscara desde su estrecho reducto el mundo feliz de Huxley, que al decir de Adela Cortina (2006:13), consiste en que la gente ame su propia servidumbre. Esa nueva felicidad, no remite a los espacios teológicos trascendentales de antaño; sino a la visión científica inmanente, que con su espíritu de dominación de la naturaleza nos conduce al mundo prometeico del progreso ilimitado. Así, a cada pedazo de realidad le correspondió un fragmento de saber: las ciencias naturales se ocuparon de los asuntos no humanos; la política intentó rastrear los problemas del poder; la economía penetró las relaciones de mercado con su axioma de *ceteris paribus*; la sociología sometió la realidad social a sus designios metodológicos nomotéticos y; como si fuera poco para interpretar lo exótico y la rareza de los «naturales de América», nació la antropología como una disciplina colonial.

Más tarde, en esta misma dinámica van surgiendo nuevas disciplinas, fruto de las cada vez más disímiles parcelas especializadas, pudiéndose apreciar la necesidad imprescindible de la imbricación de unas con otras, para acercarse a interpretar cada pedazo de realidad objeto de la más sui generis intervención cognoscitiva. La contabilidad, como campo de conocimiento especializado, no escapó a este fenómeno disgregatorio y, a la vez, de impregnación de unos conocimientos en otros, en una suerte de contacto entrecruzado y a veces ecléctico.



Por encima de todo, empezó a defenderse el poder de la ciencia como constructo omnicomprendivo para descubrir las leyes que gobiernan el universo y, como corolario hacer de ésta el instrumento que reivindicara a la humanidad. Pensaban que la perfección de las matemáticas y los principios y leyes de la física, configurarían un a priori ordenador, que serviría de narrativa al ritmo socio–histórico, determinado por la evidencia objetiva y racional de las leyes científicas.

Siguiendo los parámetros arquetípicos de la ciencia moderna–occidental, podría explicarse, donde está instalada la delimitación realizada por el profesor Montesinos Julve (1978), al ubicar el punto de frontera inicial de la cientificidad contable hacia el año de 1840, lindero histórico donde la contabilidad como disciplina del conocimiento entra en contacto con otros campos del saber: el derecho, la economía, las matemáticas, etc.

### **3. La contabilidad y el eurocentrismo traumático de su razón indolente: a propósito de la tiranía del método**

La disciplina contable surge en un escenario caracterizado por profundos cambios políticos, económicos, ontológicos, epistemológicos y tecnológicos, producto de las reconfiguraciones implementadas por el denominado movimiento renacentista y su posterior cohesión, en los imaginarios proyectados por la modernidad occidental

La disciplina contable, persigue –en principio de manera precaria–, estructurar un cuerpo de conocimientos que permitan definir y ordenar una estructura registral, que haga posible la aprehensión y tramitación de su objeto de conocimiento. Como lo indica Henry Rand Hatfiel (1979: 11): «No carece de importancia el hecho de que la contabilidad surgiera al finalizar el siglo XV, ni que su cuna fuera una de las repúblicas Italianas. Todos conocemos el maravilloso despertar de esa época y básicamente la expansión inesperada que tuvo el comercio. Sieveking, uno de los pocos historiadores que ha hecho énfasis sobre este aspecto, afirma que la contabilidad surgió como un resultado directo de la creación en gran escala de las sociedades mercantiles, que era un corolario de la sociedad mercantil».

Con lo anterior se infiere, que el origen y desarrollo de la contabilidad, ha estado mediado por el profundo influjo práctico del entorno, antes que por los desarrollos de una base teórica sistemática. En este contexto —entre otras—, cuatro han sido las tensiones que han demarcado a la contabilidad en su configuración como campo de conocimiento:

1. La indeterminación identitaria y la compartimentación del campo disciplinar
2. La proclive y compulsiva conexión con la practicidad utilitaria
3. La veneración apologética hacia una racionalidad formal y/o instrumental

#### 4. La utilización metodológica de una razón indolente y perezosa

### 3.1. La indeterminación identitaria y la compartimentación del campo disciplinar

En su invención como campo del conocimiento (disciplina), la contabilidad nunca ha buscado intervenir la realidad objeto de su estudio para desentrañar la verosimilitud de su objeto de estudio o campo problemático, su preocupación reside más bien, en constituirse en una estructura operativa en el que la performatividad sea el fin último de su actuación, esto es, la medición del desempeño, el beneficio y el rendimiento. Sólo el saber útil es valorado, en tanto valor de cambio; y por supuesto, el valor de uso no existe como concepto funcional para la contabilidad. En la perspectiva de aprehender estos dominios performativos, ha ido moldeando y delimitando su campo de intervención, a la vez que ha ido perfilando su propia historicidad. El poder precisar los desenvolvimientos de la contabilidad en su organización como campo de conocimientos y, su interacción dentro del conjunto de otras disciplinas, exige definir qué se entiende por disciplina. Siguiendo a Edgar Morin (2002: 1), se puede decir que: «La disciplina es una categoría organizacional en el seno del conocimiento científico; ella instituye allí la división y la especialización del trabajo y ella responde a la diversidad de los dominios que recubren las ciencias. Si bien está englobada a través de un conjunto científico más vasto, una disciplina tiende naturalmente a la autonomía, por la delimitación de sus fronteras, la lengua que ella se constituye, las técnicas que ella está conducida a elaborar o a utilizar, y eventualmente por las teorías que le son propias».

La contabilidad como disciplina, en términos de organicidad del saber ha devenido de desprendimientos temáticos de otros saberes, fundamentalmente de la matemática, el derecho, la economía<sup>12</sup> y la administración, como sus más importantes. Así se deduce, del recorrido que se realizó por las diferentes escuelas del pensamiento contable convencional. En este orden de ideas, por ejemplo, como lo sugiere Carlos Mallo (1975: 300):

La contabilidad tradicional, [...] en parte toma prestados sus conceptos de otras disciplinas vecinas y en parte se encarga de construir su propia estructura conceptual. Sin embargo, los teóricos de la contabilidad rara vez se esfuerzan en indicarnos claramente cuáles de sus términos son

---

<sup>12</sup> Muchos conceptos, que asume la contabilidad en su lenguaje, son asumidos sin mayor rigor conceptual, como yuxtaposiciones o extrapolamientos, para legitimar una supuesta discursividad cientifista. Así lo grafica Carlos Mallo (1975: 300), cuando refiriéndose a ciertos conceptos tomados de la economía argumenta: «Desgraciadamente, en contabilidad la distinción entre conceptos interpretados y no interpretados se halla aún más descuidada que entre los términos indefinidos y definidos. Conceptos como «ingreso», «valor» y «medida» son tratados como si fueran unos conceptos plenamente interpretados, cuando a lo sumo se trata de una interpretación meramente implícita, que en caso de controversias entre expertos resultan distintas para ambos bandos, por lo general sin darse cuenta de ellos siquiera».

originarios (o sea tomados del exterior) y cuales derivados de los mismos, mediante las definiciones nominales existentes dentro de la teoría contable. Esta vaguedad es una de las razones de que los límites de la teoría contable clásica y sus subzonas aparezcan borrosas y de que la propia contabilidad sea generalmente descrita en vez de ser definida.

La contabilidad desde sus orígenes y posteriormente en su devenir desnudó una carencia de identidad disciplinar; algunos autores la adscriben en relaciones dicotómicas, que de alguna manera responden a contextos económicos diferentes (Tua, 1995: 123-182), como algebra del derecho versus disciplina económica; registro versus utilidad para los usuarios en la toma de decisiones; administración de un patrimonio versus responsabilidad social; arte versus disciplina científica y formalizada.

Otros como Leandro Cañibano (1975), Amed Belkaoui (1992) y Richard Mattessich (1993), extrapolando de manera ecléctica y poco rigurosa, han hecho uso de estructuras metodológicas tomadas de la filosofía de la ciencia como son la metodología de los programas de investigación (Lakatos); los paradigmas científicos (Kuhn); las tradiciones de investigación (Stegmuller); para ser aplicadas a la contabilidad; circunstancias todas, que han impedido una progresiva precisión de su identidad y legitimidad cognoscitiva.

Por la propensión hacia lo práctico, la disciplina contable ha sido proclive a la defensa ultranza de una autonomía impenetrable, con la tendencia cada vez más arraigada hacia procesos de compartimentación y «disciplinización del conocimiento», en fronteras, que no permiten la circulación de otras voces. Decir disciplina, es decir espacio cerrado, lineal; que sigue un estatuto, donde los cánones no pueden ser violentados; la flexibilidad es un recurso extraño, pues la finalidad es la obediencia.

Ahora, como se indicó en párrafos anteriores, la contabilidad inicia sus desarrollos cognoscitivos, en el marco de una racionalidad operativa y disciplinadora, que paulatinamente tiende a disgregarse en una multiplicidad de pequeños campos especializados del saber (costos, finanzas, auditoría, revisoría, etc.). Por tanto, esa disciplinización, no es el resultado de un proceso natural y espontáneo, sino el producto del influjo del arsenal tecnológico del conocimiento, en el horizonte de dominar la realidad y someterla y, de paso borrar cualquier vestigio de emergencia de nuevos saberes, que permitan comprender la relación de la especificidad contable, con las demás áreas próximas o lejanas; esto explica por ejemplo cómo, «La contabilidad se ha preocupado por la característica económica, cuantificable en el presente, de los sucesos económicos. De esta forma no se ha desarrollado suficientemente otro conjunto de características altamente informativas, las cuales podrían dar una visión multidimensional de las relaciones» (Mallo, 1975: 302).

### 3.2. La proclive y compulsiva conexión con la practicidad utilitaria

La contabilidad emana de una coyuntura epocal excepcional, los titubeos que tipifican sus expresiones teórico—discursivas, son señales inequívocas de la congénita supremacía hiperbólica de lo práctico sobre lo teórico, esto es, su campo de saber tiene que traducirse inmediatamente en estructura herramental, la que a su vez debe estar guiada por una racionalidad instrumental. Sobre este particular, me parecen acertadas las indicaciones de Marcial Jesús López (1976: 52), cuando plantea: «Toda reorientación en el campo contable hace tener en cuenta una dirección: la perfección teórica, crecientemente científica enriquecerá las posibilidades técnicas. Lo contrario no es cierto, si no establecen toda una serie de restricciones. No puede negarse el conjunto de experiencias con origen en la capacidad técnica, pero es difícilmente admisible hacer teoría de la Contabilidad en base a los supuestos técnicos que vayan determinando los auditores».

Este desequilibrio en favor de lo pragmático-instrumental, que por siempre ha pesado en los desarrollos disciplinares contables, niega el aporte de otras disciplinas a la explicación de hechos y fenómenos que atraviesan la construcción epistémica de los problemas u objetos de conocimiento contables, imposibilitando el diálogo necesario entre los diversos campos del saber. Este obstáculo ha configurado infranqueables linderos, en los que cualquier intento explicativo interdisciplinario, es observado como un acto de entrometimiento que afecta, lo que Claude Passeron (citado por Giménez, 2003: 365), denomina «disciplinas autonomizantes», en el sentido en que se aíslan por el solo prurito de la defensa a ultranza de sus antiguas identidades y de la resolución compartimentada de su singular problemática.

La contabilidad, en este sentido, ha desarrollado su campo conceptual como el paso de los «hechos» de la realidad a los conocimientos y, bien es conocido, que el empiroinductivismo no reconoce un hecho en la ciencia como dependiente de las teorías y de los sistemas de reglas metateóricas. «También parece evidente que la "Contabilidad convencional" se encuentra permanentemente al lado de la praxis y, sin otra preocupación ni exigencia, cree haber construido teoría científica» (López, 1976: 52). Por su parte, Mattessich (2002: 370), al referirse a este tema, dice: «la contabilidad creció por la necesidad inmediata que le planteó la práctica concreta y fue desarrollada por profesionales que ajustaron el modelo contable: 1) a la disponibilidad de material documental y documentable, 2) a sus habilidades matemáticas rudimentarias, y en ocasiones, 3) a la necesidad surgida de un determinado objetivo o departamento sin tomar en consideración aspectos gerenciales generales».

Como puede colegirse, la guía metodológica para la construcción del conocimiento contable, ha estado guiada por una practicidad rampante. En esta dirección, Karl

R. Popper (citado por Massé, 2003: 2-3), al abocar la racionalidad científica, como base epistemológica para desarrollar su propuesta conjetural, ha dicho:

[...] durante un tiempo en que leía una y otra vez la crítica, de Kant, pronto decidí que su idea central era que las teorías científicas son hechas por el hombre y que intentamos imponerlas al mundo [...] y podemos adherirnos dogmáticamente a ellas si lo deseamos, incluso si son falsas (como parecen que son no sólo la mayoría de los mitos religiosos, sino también la teoría de Newton, que es la que Kant tenía en mente). Pero aunque al principio tengamos que adherirnos a nuestras teorías – sin teorías ni siquiera podemos comenzar, porque no tenemos ninguna otra cosa que nos guíe–, podemos, en el curso del tiempo, adoptar una actitud más crítica hacia ellas. De este modo puede surgir una fase científica o crítica del pensamiento, que está precedida necesariamente por una fase acrítica [...]. Nuestras teorías son invenciones nuestras; y pueden ser meramente suposiciones defectuosamente razonadas, conjeturas audaces, hipótesis. Con ellas creamos un mundo, no el mundo real, sino nuestras propias redes, en las cuales intentamos atrapar el mundo real.

Según el mismo Kart R. Popper (1974: 46), la noción de sentido común de que generalizamos el conocimiento a partir de la observación neutral es incorrecta: «la creencia de que podemos partir de la pura observación por sí sola, sin nada parecido a una teoría, es absurda. La observación es siempre selectiva. Necesita de un objeto escogido, una tarea definida, un interés, un punto de vista, un problema».

Marcial Jesús López Moreno (1976: 696-697), determina que: «Las distintas tendencias llamadas escuelas, que históricamente han discutido el tema de la contabilidad no llegaron a independizar con claridad deseable el conjunto de enunciados teóricos, respecto de las implicaciones prácticas. Presentaron tanto a unos como a otros formando parte de un todo, en apariencia indivisible, o en el mejor de los casos limitados con tan débiles argumentos que la explicación del uno se hacía impracticable sin tener en cuenta el otro». Y más adelante, entrega una directriz metodológica para abordar la instrumentación técnica de la contabilidad, dándole preeminencia a los fundamentos teóricos, como guías para observar la realidad objeto de intervención: «El comportamiento pragmático de la contabilidad debe ser una consecuencia del avance que experimenten los fundamentos teóricos de la misma. Las técnicas, a pesar de lo que contribuyan a las necesidades de la vida real, no pueden integrarse como tales al conjunto de los conocimientos teóricos contables, siempre seguirá siendo praxis».

Por su parte, Wai Fond Chua (2009: 48), al plantear las asunciones dominantes de la corriente principal de la contabilidad, en lo atinente a la relación teoría práctica ha dicho: «En términos de la relación entre teoría y práctica, los investigadores de

la corriente principal de la contabilidad insisten en una dicotomía entre el fin y los medios. Es decir los contadores deben tratar sólo con observaciones que por los medios más “eficientes” y “eficaces” les permitan satisfacer las necesidades de información de los responsables de las decisiones, sin involucrarse en la formulación de juicios morales sobre las necesidades o propósitos de éstos». Así las cosas, se aboga por una disciplina sin compromiso ético, tema que se encuentra en el centro del debate en la problemática epistemológica contemporánea; dicho de otra manera, de lo que se trata es de descubrir conocimiento para hacer uso técnico de él, desarrollando una conciencia práctica, que excluya la crítica por considerarla que es un recurso que subvierte las inercias propias del estatus quo, esto es, al comportamiento exacerbadamente mercadocentrista, en que se ha convertido la contabilidad en el marco de las «inexorables leyes» del mercado.

Chambers (citado por Chua, 2009:48), estima que «el contador solamente puede ofrecer información sobre los medios financieros disponibles para la satisfacción de unos fines dados. Si consideramos tal información como independiente de cualquier propósito particular y el valor lo ubicamos en el propósito, entonces, podríamos considerar que en este sentido, la contabilidad es una información “neutral” y libre de valores». Semejante aseveración reduccionista, insta al sujeto cognoscente a disciplinar su propia subjetividad hasta borrarla, para tan sólo dar testimonio de lo que ve, en dirección a que otros sujetos, igualmente neutrales — los usuarios de la información—, puedan sobre esa base, tomar las decisiones que consideren pertinentes.

### **3.3. La veneración apologética hacia una racionalidad formal y/o instrumental**

La actividad gnoseológica de la contabilidad quedará reducida desde su génesis a constituirse en el instrumento o medio más apropiado conducente al logro de los fines propios de la empresa capitalista: la información, la manipulación y el control de su realidad problemática. Esto explica porqué la contabilidad recurrió a la invención y desarrollo de la «partida doble», que se adscribe como herramienta matemática de aprehensión de la realidad, en primera instancia del régimen comercial del renacimiento y posteriormente sin modificar significativamente su *modus operandi*, de la sociedad industrial y posteriormente con grandes limitaciones de la era postindustrial; perfilando su campo interpretativo unas veces en la denominada investigación a priori, otras en la excesiva formalización y, en los últimos tiempos en el mal llamado «paradigma de utilidad».

La contabilidad, hasta ahora no ha tenido una preocupación práctica, por fuera del ámbito de una economía de mercado. Esto explica, porqué la configuración de de las escuelas contables de siglo XIX y XX, denominadas tradicionales u ortodoxas,

poseen una clara tendencia de «racionalidad formal»<sup>13</sup>, (contista, jurídico—personalista, hacendalista y controlista, neocontista, patrimonialista, axiomatizada, matricial, etc.). En sentido contrario, la «racionalidad material» Weberiana, con arreglo a valores se esteriliza por la insurgente emergencia de una mentalidad arrolladora que todo lo formatea y lo convierte en plan, proyecto, método, previsión, austeridad y que dibuja una cartografía del primado de la objetividad y la impersonalización, dando organicidad a su mundo a partir de interpretarlo desde semiótica abstracta del cálculo y el número.

Partiendo de estos presupuestos, se puede argumentar que la racionalidad económica del capitalismo moldeó a la contabilidad; primero, como técnica del registro y de las cuentas; luego, como un campo de conocimientos vinculada a la medición del beneficio, que desde el análisis positivista de las denominadas ciencias empírico—factuales, pretendió hallar la conexidad entre la contabilidad como instrumento de información y la teoría económica que sirvió de sustrato y soporte conceptual a este nuevo periplo y, por último, un campo normativo de precaria construcción epistemológica, que ha pretendido fallidamente dar respuesta a la sociedad de la información, a partir de intentar uniformar el modelo contable internacional.

Al constituirse la contabilidad en una disciplina comunicacional, produce efectos de verdad que legitiman su actuación en el cuerpo material de la sociedad, constituyéndose en garante moral de la circulación de la riqueza, o como lo plantea Meyer (citado por Cañibano, 2007: 3), [...] «la moderna contabilidad podría ser estudiada como una función ceremonial que legitima las organizaciones con el uso «mítico» de la información contable, habida cuenta del grado de aceptación generalizada de que goza dicha información y de la multiplicidad de usuarios a que va dirigida la misma».

Así las cosas, la racionalidad contable reduce sus juicios al presupuesto de la eficacia: medio—fin. Todas las decisiones que direccionan la contabilidad, deben poseer un carácter técnico, so pena que no cumpla con el supuesto teleológico medios—fines; bien lo dice Hervé Corvellec (2001: 7), la contabilidad, [...] «fue

---

<sup>13</sup> El concepto de «racionalidad» de la modernidad es elaborado por Max Weber (1987: 7), para caracterizar la idea de razón, propia de la cultura occidental, al articular los componentes más significativos del capitalismo moderno: racionalización de la vida económica, organización capitalista racional del trabajo, contabilidad racional, burocracia y Estado constitucional. Weber, distingue dos tipos de racionalidad: la racionalidad formal con arreglo a fines y la racionalidad material con arreglo a valores. La primera, es teleológica o finalista, de allí que el dinero represente el máximo grado de racionalidad formal; en tanto la segunda, se esteriliza por la insurgente emergencia de una mentalidad arrolladora que todo lo formatea y lo convierte en plan, proyecto, método, previsión, austeridad y que dibuja una cartografía del primado de la objetividad y la impersonalización, dando organicidad a su mundo a partir de interpretarlo desde semiótica abstracta del cálculo y el número.

desde el inicio una forma acabada de representación para el arte de ganar dinero, y hasta el presente no ha necesitado cambiar».

### **3.4. La utilización metodológica de una razón indolente o perezosa**

El universo científico de la modernidad, está instalado en leyes inmutables de la mecánica; el azar no tiene lugar, todo acontecimiento está predeterminado, el mundo se rige por la dinámica totalitaria de causa-efecto. Galileo, por ejemplo, al unir las viejas concepciones de la física y la matemática, estima que la naturaleza es un libro que está escrito en un lenguaje matemático, con cuyos caracteres es preciso descifrar con exactitud el mundo material; por su parte Descartes, fundamenta su visión del conocimiento amparado en la seguridad del cogito, en donde la razón aparecerá como fundamento de todas las ciencias. Ambos autores, desde sus atalayas conceptuales, coincidirán en afirmar que a través de estos procedimientos se descubrirán las leyes que gobiernan el universo. Así entonces, el mundo es una máquina, de la cual tan sólo hay que entender los mecanismos que hacen posible su funcionamiento. Unido a lo anterior, la tradición empirista Inglesa, con Roger Bacon en principio y posteriormente con Francis Bacon, marcarán su impronta al resaltar la importancia del método experimental, así como las implicaciones subyacentes de la relación saber/poder.

En adelante el hombre será considerado un observador separado en un universo que le es ajeno; donde, según las concepciones Baconianas, el científico debería «torturar a la naturaleza hasta arrancarle sus secretos», porque «saber es poder». De la concepción de un universo poético y espiritual, armónico y pletórico de sentido; bello de contemplar y posible de comprender, se pasó a pensar que habitamos en un mundo mecánico, inodoro, incoloro e insípido pero manipulable eficazmente gracias al poder que nos da la nueva ciencia.

Frente al concepto clásico de ciencia, la concepción moderna, que surge en torno al siglo XVII, renuncia a un conocimiento absoluto de la esencia de la realidad, limitándose a explicarla indirectamente mediante leyes que relacionan datos entre sí. No hay preocupación por la esencia, sino tan solo por la regularidad fenoménica susceptible de medida. El interés científico se centra en el conocimiento del «cómo» más inmediato de los fenómenos, en lugar de atender al «por qué» y «para qué» últimos. El conocimiento científico es, por tanto, conocimiento de los fenómenos (Romera, 1996: 265).

Esta concepción canónica de ciencia occidental y eurocéntrica, parte de reconocer un tipo de racionalidad específica que Boenaventura de Souza Santos (2006:70), ha dado en denominar «Razón Indolente» o perezosa. Se trata –nos dice–, de un tipo particular de racionalidad que produce dos efectos colaterales: de una parte genera la «contracción del presente» y a la cual le denomina «Razón Metonímica» y, de otra, la «Razón Proléptica» encargada de la «expansión del futuro». Esta



razón perezosa no hizo otra cosa que producir ausencias e invisibilidades y no reconocimiento de la alteridad.

La «Razón Metonímica», al contraer el presente al tomar «la parte por el todo», construye una representación homogénea de la totalidad social. Esta visión exclusiva «está obcecada con la idea de totalidad bajo la forma de orden. No hay comprensión ni acción que no se refiera a un todo, el cual tiene primacía absoluta sobre cada una de las partes que lo componen. Por esa razón hay una sola lógica que gobierna tanto el comportamiento del todo como el de cada una de sus partes» (Boenaventura, 2006: 70). Visto de esta manera, la ciencia occidental en su vertiente positivista, se empeña en el descubrimiento de leyes universales construida sobre tautologías, en donde cada parte cumple una función determinada por esa totalidad universalizante. La generalidad, es que de estas totalizaciones homogeneizantes se derivan dicotomías jerárquicas: negro/blanco, centro/periferia, desarrollo/subdesarrollo, epísteme/doxa, progreso/atraso, etc.

Complementario a lo anterior, la «Razón Proléptica», no es otra cosa que una manifestación del funcionamiento y operatividad de las leyes universales; mientras subsistan per se las condiciones que hacen posible las estructuras causales, se tendrán los mismos efectos y resultados y, el tiempo futuro, no será más que una réplica mal confeccionada del tiempo presente.

Así la contabilidad como disciplina ancló su campo de observación, en los marcos gnoseológicos con sujeción a ciertas reglas propias de la «racionalidad epistémica» tradicional, cerrando de plano el universo semántico interpretativo, bajo el dominio de una razón monista, totalitaria, opresora y despoetizada; en el sentido que adopta una estructura causalista exclusiva y excluyente. Exclusiva, por su carácter predeterminado, único y hegemónico y; excluyente, porque no se acepta nada por fuera de ese modelo explicativo unívoco y lineal. En este caso la razón es expresión de la acción afirmativa de la «cultura» de la producción, del «paradigma simplificador» de la racionalidad instrumental.

Esta lógica disciplinaria, como forma de razonamiento y de organización gnoseológica, comporta un gran silencio teórico y metodológico, con respecto a la «totalidad de lo real» susceptible de ser captado y representado por la contabilidad. La complejidad y la historicidad de los fenómenos, es desechada y expulsada, en tanto se opone al itinerario reductor de la lógica disciplinar. La contabilidad y lo contable, se convierten así, en una dimensión, que configura en su interior una concepción cerrada de «objeto de investigación» sesgada y parametral, con pretensión de universalidad, que desecha las tensiones antagónicas y contradictorias. Tal como se ha expresado, lo contable, como problema gnoseológico, diseña y proyecta desde la «razón indolente» una visión objetivista y tecnicista del saber, señalando como pertinente todo aquello que devenga en útil para la eficacia, el control y la administración del capital, en una suerte de «régimen de verdad», a la mejor manera Foucaultiana. Dos consecuencias principales define Boenaventura de Souza Santos (2006:70-71),

derivadas de este constructo totalizador:

En primer lugar, como no existe nada fuera de la totalidad que sea o merezca ser inteligible, la razón metonímica se afirma como una razón exhaustiva, exclusiva y completa, aunque sea solo una de las lógicas de racionalidad que existen en el mundo y sea solo dominante en los estratos del mundo comprendido por la modernidad occidental. La razón metonímica no es capaz de aceptar que la comprensión del mundo es mucho más que la comprensión occidental del mundo. En segundo lugar, para la razón metonímica ninguna de las partes puede ser pensada fuera de la relación con la totalidad.

En esta misma dirección el profesor Aníbal Quijano (2007: 101), ha llegado a plantear de manera contundente, cómo el eurocentrismo conlleva «a admitir que en una totalidad el todo tiene absoluta primacía determinante sobre todas y cada una de las partes, y que por lo tanto hay una y sólo una lógica que gobierna el comportamiento del todo y de todas y cada una de las partes». Así el eurocentrismo consiste en un modo de comprender e interpretar las diversas experiencias históricas de las sociedades no europeas, de acuerdo a las características y trayectoria particular de la historia europea, la cual es convertida, así, en un modelo de interpretación de alcance y validez universal (Pajuelo, 2002: 7).

#### **4. Bibliografía básica**

BELKAOUI, Ahmed (1992). Accounting theory. Academic Press Limited. New Cork

CAÑIBANO, Leandro (1975). Teoría actual de la contabilidad. Ediciones ICE. Marqués del Duero. Madrid.

CAÑIBANO CALVO, Leandro (2007). La contabilidad como práctica social e institucional: gestión contable de beneficios. En: <http://www.uam.es/departamentos/economicas/contabilidad/doctorado/canibano/2.2.pdf>

CORTINA, Adela (2006). Ética de las biotecnologías (genética) ¿un mundo justo y feliz? En: revista Taula, quaderns de pensament, Valencia.

CORVELLEC, Hervé (2001). La contabilidad por partida doble como forma de representación. En: Heterogénesis. Asociación de Arte Mulato Gil, Lund

CHUA, Wai Fond (2009). Desarrollos radicales en el pensamiento contable. En libro: Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad— Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas. Mauricio Gómez Villegas, Carlos mario Ospina Zapata (compiladores). Universidad de Antioquia y universidad nacional de Colombia (editores), Bogotá.

DE SOUSA, SANTOS, Boenaventura (2006). Conocer desde el Sur. Para una cultura política emancipatoria. Fondo editorial de la Facultad de Ciencias Sociales-UMNSN. Programa de Estudios sobre Democracia y Transformación Global, Lima.

GIMÉNEZ, Gilberto (2003). El debate sobre la prospectiva de las ciencias sociales en los umbrales del nuevo milenio. En: revista Mexicana de sociología, año 65 No.2, México.

HATFIELD, Henry Rand (1979). Defensa Histórica de la contabilidad. En libro: Estudios contemporáneos sobre la evolución del conocimiento contable. Michael Chatfiel (compilador). Dickenson Publishing Company.Inc., Belmont.

LOPES DE SA, Antonio (1994). Teoria da contabilida de superior. Uniao de negócios e administracao (UNA). Belo Horizonte, Brasil. Traducción del primer capítulo por Mantilla S. A. Facultad de Contaduría Pública. Universidad Autónoma de Bucaramanga. Colombia, 1997.

LÓPEZ MORENO, Marcial Jesús (1976). Las técnicas cuantitativas en un concepto moderno de la contabilidad y la auditoria. En: revista Española de financiación y contabilidad, Madrid.

MALLO, Carlos (1975). Función de la contabilidad actual en la empresa. En: Revista Española de Financiación y Contabilidad Vool. IV; No. 12 y 13, Madrid.

MASSÉ, NARVÁEZ, Carlos (2003). De la lógica de la investigación a la lógica del objeto. Un esbozo de las cuestiones centrales del racionalismo crítico de K. Popper. En: revista de Antropología Experimental No.3. [www.ujaen.es/huesped/rae](http://www.ujaen.es/huesped/rae)

MATTESSICH, Richard (1964). Contabilidad y Métodos Analíticos. Editorial La Ley, Buenos Aires.

MATTESSICH, Richard (2002). Contabilidad y métodos analíticos –medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y en la macroeconomía. Editorial la ley S.A., Buenos Aires.

MONTESINOS, J., Vicente (1978). Formación Histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad. En: revista técnica contable, vol. 30 – la revista de la contabilidad, Madrid.

MORIN, Edgar (2002). Sobre la interdisciplinariedad. En: [www.pensamientocomplejo.com.ar](http://www.pensamientocomplejo.com.ar)

NORTH, Douglass (2001). Instituciones, Cambio Institucional y Desempeño Económico. Editorial fondo de Cultura Económica, México.

ORDUNA DÍEZ, Luís (2007). Economía y escasez: clarificación de conceptos. En: IX Reunión de Economía Mundial, Madrid.

PEINÓ, JANEIRO, Víctor, Gabriel (1993). La Contabilidad como Programa de Investigación Científica. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – Ministerio de Economía y Hacienda de España. Madrid.

PAJUELO TEVES, Ramón (2002) El lugar de la utopía aportes de Anibal Quijano sobre cultura y poder. En libro: Estudios y otras prácticas intelectuales latinoamericanas en cultura y poder. Daniel Mato (compilador). CLACSO, Consejo Latinoamericano de Ciencias Sociales, Caracas.

POPPER, Karl (1994). Conjeturas y refutaciones. El desarrollo del conocimiento científico. Plaza edición, Barcelona.

RAMOS MARTÍN, Jesús (2004). Empirismo en economía ecológica: una visión desde la teoría de los sistemas complejos. En: <http://www.geocities.com/jesusramosmartin>

SOLER B., Yezid (2007). Diálogos de la Economía. En: <http://dialogoseconomicos.blogspot.com/>

POLLARD, Sidney (1979). La contabilidad del capital en la revolución industrial. En libro: Estudios contemporáneos sobre la evolución del conocimiento contable. Michael Chatfiel (compilador). Dickenson Publishing Company.Inc., Belmont.

QUIJANO, Aníbal (2007). Colonialidad del poder y clasificación social. En libro: El giro decolonial-reflecciones para una diversidad epistémica más allá del capitalismo global. Santiago Castro-Gómez y Ramón Grosfoguel (compiladores). Siglo del hombre editores, Bogotá.

ROMERA IRUELA, María Jesús (1996). Fundamentos teórico-metodológicos de la investigación pedagógica. En: Revista Cotaplatense de Educación, vol. 7, No. 2, Servicio de Publicaciones. Universidad Complutense. Madrid.

TUA, PEREDA, Jorge (1995). Lecturas de Teoría e Investigación Contable. Centro Interamericano Jurídico-Financiero. Ediciones Gráficas Lda., Medellín.

WALSH, Catherine (2004). Geopolíticas del conocimiento, interculturalidad y descolonización. Boletín No. 60, año 6. ICCI-ARY Rimay, Quito.

WEBER, Max (1987). Ensayos sobre sociología de la religión. 3 vols. Editorial Taurus, Madrid.

WIRTH, María Cristina (1999). Posible contribución de la teoría contable para la determinación del valor de una empresa. En: <http://www.udesa.edu.ar/files/img/Administracion/DTN07.PDF>

## **COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO**

La globalización ha provocado la redefinición de los límites, conceptos y responsabilidades de los escenarios públicos y privados que, desde luego, exigen a la contabilidad como disciplina, sistema de información y determinante de relaciones de poder, el permanente desarrollo de conceptos y tecnologías que permitan el flujo y control de información y recursos en los ámbitos organizacionales privados y estatales, con el objetivo de representar contablemente la reconfiguración de lo público.

### **Jurado Técnico**

*Mauricio Gómez Principal*

Contador Público de la Universidad Nacional de Colombia. Magíster en Administración, Universidad Nacional de Colombia. Subcontador General y de Investigación de la Contaduría General de la Nación. Actualmente en estudios doctorales en Ciencias de la Gestión (Convenio Universidad Nacional de Colombia – Universidad de Paris XIII y Universidad de Rouen).

## **Ponencias clasificadas**

*Estado actual de las administraciones tributarias locales en el departamento del Caquetá.*

Ponentes: Ginna Tovar Cardozo y John Jairo Restrepo Lizano. Docentes Investigadores Universidad de la Amazonía

*Gestión Universitaria desde la auditoría de gestión en las Universidades públicas: acercamiento conceptual.*

Ponente: Lisette Sánchez. Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

## **Estado actual de las administraciones tributarias locales en el departamento del Caquetá.**

Ginna Tovar Cardozo  
John Jairo Restrepo Lizano

### **Resumen**

La presente ponencia es producto de la investigación que actualmente adelanta la Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas a través del grupo de investigación SINAPSIS y cuyo proyecto macro se denomina “Diagnostico Tributario de las administraciones tributarias de los municipios del departamento del Caquetá del periodo 2007 al 2009”. Este proyecto se alimenta principalmente de los resultados de los trabajos integradores de seminario de grado denominado “nuevo modelo de gestión tributaria territorial” del programa de contaduría pública, y además suman los aportes realizados por algunos trabajos de grado de los estudiantes de posgrado en “gerencia Tributaria”.

**Palabras clave:** Ingresos tributarios, administradores tributarios, tributos municipales, diagnostico tributario, poder tributario originario y poder tributario derivado.

### **Introducción**

En las últimas dos décadas se han expedido gran cantidad de normas y reformas que pregonan flexibilidad, descentralización, autonomía, libre competencia, pero al mismo tiempo buscan y brindan mecanismos de información, control y evaluación, para generar transparencia, eficacia y eficiencia en la gestión pública, aspectos que son verificados permanentemente mediante la aplicación de indicadores de gestión que buscan medir las acciones realizadas por las diferentes administraciones en todos sus niveles.

La nueva gestión pública concebida como un conjunto de acciones mediante las cuales las entidades públicas tienden al logro de sus fines, objetivos, metas y sostenibilidad, están enmarcados por las políticas nacionales y territoriales, que en los municipios se encuentran plasmadas en las herramientas de planeación como el marco fiscal de mediano plazo, el plan financiero y el presupuesto, entre otros.

Dentro de las funciones asignadas a los municipios mediante el artículo 287 de la Carta Magna, está la administración de los recursos y el establecimiento de los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones y la gestión de sus intereses, los cuales deben ser aprobados por el concejo municipal (Art. 313 C.M).



Los entes territoriales, en lo tributario actúan por un lado, como obligado tributario de impuestos nacionales y territoriales tales como: agente retenedor (De Renta, IVA, ICA, y timbre); responsable de presentar información exógena, etc. Y por otro lado, la responsabilidad que tienen como beneficiarios del recaudo de los impuestos municipales a su cargo (Industria y Comercio, Predial, delineación urbana, entre otros), sienta este en el que se enmarcó, la investigación.

Para que el ente territorial cumpla con sus funciones, se le ha concedido la autonomía, que contempla en el marco fiscal y administrativo, la potestad tributaria concedida para la regulación, liquidación, recaudo, administración, control, fiscalización, cobro y devolución de los impuestos municipales.

Por esta razón, actualmente las administraciones tributarias territoriales en su estructura tributaria, introducen cambios significativos por medio de reformas legales sustantivas, procedimentales y administrativas, premisas que se ven abocadas a cumplir en concordancia con el principio de eficiencia establecido en el Art. 363 de la Constitución, y esa constante evolución de la administración tributaria hace considerar a los mandatarios de turno, secretarios de hacienda, contadores, tesoreros y demás funcionarios públicos responsables, al igual que para los contribuyentes, responsables de tributos municipales a aferrarse a herramientas claras que le faciliten el cumplimiento de la obligación en el pago de los impuestos y de aquellas obligaciones formales y/o accesorias que revisten especial importancia, pero que por desconocimiento se incurre en sanciones innecesarias para unos y en detrimento del recaudo para los municipios.

Con la finalidad de indagar las características y avances de los entes territoriales como administradores tributarios en cumplimiento del cometido estatal, se realizó una investigación a los 16 municipios que conforman el departamento del Caquetá, cuyas preguntas centrales fueron: ¿Cómo ha evolucionado y cuál es el estado actual de la normatividad y competencias de fiscalización de los municipios del Departamento del Caquetá? ¿Cuáles son los recursos tecnológicos y logísticos que poseen las administraciones municipales para realizar una buena gestión tributaria? ¿Cuáles son las características del talento humano dedicado a la gestión tributaria en los municipios? ¿Cuál ha sido el comportamiento de la ejecución presupuestal y la evolución de los impuestos en los municipios durante el periodo 2007 al 2009?

El control fiscal además de ser mandato constitucional y legal, se constituye en un poderoso instrumento para el control interno en la medición de la Gerencia Pública y en el ámbito de los impuestos evalúa la capacidad del ente territorial en la gestión de recaudo de sus tributos, tan importante para garantizar los recursos que financiarán el cumplimiento de las metas del Plan de Desarrollo y la cofinanciación de proyectos con otros entes territoriales.

Con los resultados obtenidos en ésta investigación, los municipios tendrán un diagnóstico de la legalidad de sus tributos, de los acuerdos municipales de rentas, de la estructura tributaria, y del personal con facultades de administrar y asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, que les permitirá conocer su situación actual y establecer legalmente las condiciones favorables y desfavorables que posee cada municipio. A partir de ahí, podrán tomar decisiones que garanticen la administración y cobro eficiente de sus tributos.

## 1. CONTEXTO Y METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

Con el propósito de conocer las características tributarias de los entes territoriales (municipios), se llevó a cabo una comparación real entre los 16 municipios que conforman y están localizadas en el área geográfica del departamento del Caquetá. En el Tabla 1 aparecen los entes territoriales objeto de estudio.

**Tabla 1. Municipios del departamento del Caquetá**

No.	NOMBRE DEL MUNICIPIO
1	ALBANIA
2	BELEN DE LOS ANDAQUIES
3	CARTAGENA DEL CHAIRA
4	CURILLO
5	DONCELLO
6	EL PAUJIL
7	FLORENCIA
8	LA MONTAÑITA
9	MORELIA
10	MILAN
11	PUERTO RICO
12	SAN JOSE DEL FRAGUA
13	SAN VICENTE DEL CAGUAN
14	SOLANO
15	SOLITA
16	VALPARAISO

Fuente: Caquetá en cifras.

Se empleó por un lado, las ejecuciones presupuestales de las vigencias 2007 al 2009, para conocer los rubros representativos dentro de los ingresos corrientes, principalmente los tributarios y no tributarios, y los impuestos, tasas y contribuciones que componen dicha estructura presupuestal de ingresos por cada uno de los municipios objeto de estudio.

Así mismo, se analizó la estructura normativa, dentro del marco constitucional de la autonomía tributaria, constatando la legalidad de las disposiciones de los tributos existentes y de las definiciones de cada uno de sus elementos (base gravable, hechos generadores, tarifas y sujetos), ya sea porque devienen ilegales a partir de i) fallos de nulidad o inexecutable del tributo, o ii) cobros que hace el municipio sin tener la aprobación del concejo municipal, o iii) cobros de tributos que a pesar de contar con una ley que los autoriza y un acuerdo municipal que los adopta, éstos no reúnen o desbordan los elementos básicos para cobrar el tributo.

Así mismo revisó procedimiento tributario y la proporcionalidad de las sanciones existentes.

Para evaluar la capacidad de la administración tributaria se realizó una encuesta al recurso humano que desempeña las funciones tributarias, con el propósito de conocer el nivel de formación educativo, la experiencia y la antigüedad. De igual manera, se evaluó el soporte existente en los sistemas de información y de los mecanismos de recaudación utilizados.

A todos los funcionarios relacionados con el proceso tributario, se les aplicó el mismo instrumento.

## **2. MARCO TEORICO**

### **2.1 la Autonomía de los entes territoriales en materia tributaria**

La facultad de los entes territoriales para establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, es una facultad que no es originaria sino derivada, lo cual se deduce del texto del artículo 287 de la Constitución Política de Colombia, el cual consagra la autonomía impositiva de los entes territoriales en los siguientes términos:

“Artículo 287. Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos: (...) 3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”.

De la norma transcrita se colige que la autonomía para crear tributos en los entes territoriales, en especial, en los departamentos y municipios está limitada a lo que se prevea en la Constitución Política y en la ley, por tanto, no se pueden establecer sistemas tributarios independientes, separados de lo que se disponga

a nivel nacional. Esto a pesar de la amplitud que pareciera derivarse de la autonomía que en sentido general se contempla en el artículo 1º de la Carta Constitucional, así:

“Colombia es un estado social de derecho organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto a la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general”.

En consecuencia, el tema de la autonomía ha sido objeto de muchos escritos, doctrina y jurisprudencia, y la que más se acomoda a la articulación entre los términos autonomía, descentralización y República unitaria, es la que considera a la autonomía como la capacidad para determinar parámetros de conducta y regularse por ellos, la cual es inherente a toda persona jurídica, incluidas naturalmente las de derecho público, y desde esta óptica, no hay descentralización sin autonomía.

Por eso la Sentencia C-495/98 precisa:

*“Dentro del reconocimiento de autonomía que la Constitución les otorga a los municipios en diferentes campos, en materia impositiva éstos no cuentan con una soberanía tributaria para efectos de creación de impuestos, ya que dicha facultad se encuentra limitada o subordinada no sólo a la Constitución sino también a la ley. Lo anterior tiene su explicación en que las competencias asignadas a dichas entidades, en materia tributaria, deben armonizar con los condicionantes que imponen las normas superiores de la Constitución, los cuales se derivan de la organización política del Estado como república unitaria y del principio de igualdad ante la ley, en virtud del cual, todas las personas tienen el derecho a estar sometidas a un mismo régimen tributario, es decir, que resulta ilegítimo que alguien pueda ser sujeto de exacciones diferentes según el lugar de su domicilio.”*

Desde el punto de vista normativo, dicha decisión política se expresa en que los impuestos locales mantienen un principio de sujeción a la legislación nacional, pese a que la Constitución define a Colombia como una república descentralizada y con autonomía de sus entidades territoriales. Así, la determinación del régimen impositivo territorial se ha mantenido reservada al ámbito de la ley y se considera como competencia exclusiva del Congreso. La Nación se ocupa de definir los impuestos que son de propiedad de gobiernos subnacionales, de establecer sus hechos generadores, definir sus bases gravables, señalar los rangos de tarifas y los sujetos pasivos, de forma tal que exista armonía con la estructura tributaria nacional. Los gobiernos subnacionales quedan limitados a la ejecución de tales lineamientos.

Una característica recurrente en la definición de la política tributaria territorial es que ciertos desarrollos logrados por las grandes ciudades en materia tributaria cumplen un papel de “efecto demostración”, y se han convertido en el fundamento empírico para decisiones de política en esta materia. Las dificultades para definir y actualizar las bases gravables, sumadas a la inexistencia de verdaderas administraciones tributarias, han llevado a algunas grandes localidades a desarrollar mecanismos alternativos para obtener una mayor recaudación. Frente al relativo éxito de estos desarrollos, las autoridades nacionales han decidido en cada oportunidad incorporarlos por medio de leyes para generalizar su uso a la totalidad de las entidades territoriales.<sup>14</sup>

Al respecto, se pueden citar tres ejemplos: (a) la adopción durante la década de los ochenta de las ventas brutas como base para el impuesto de industria y comercio; (b) el establecimiento del autoavalúo como forma de actualización de la base del impuesto predial; (c) la creación del impuesto unificado de vehículos; (d) definición del monopolio de los juegos de suerte y azar; (e) la separación del IVA en el impuesto al consumo de licores; y (f) la obligación de los entes territoriales de utilizar el régimen de procedimientos aprobado para impuestos del orden nacional.

En síntesis, la política tributaria territorial en las últimas tres décadas es un resultado de los conflictos planteados entre la búsqueda de la estabilidad macroeconómica y la necesidad de una mayor autonomía fiscal territorial, inscritos en el contexto de las grandes desigualdades regionales. Sin duda, un papel central en este proceso lo han cumplido las líneas de política impulsadas por las diferentes misiones institucionales sobre finanzas públicas, así como también los desarrollos empíricos resultantes de algunos esfuerzos locales por hacer operativas las normas vigentes.

## 2.2 La legalidad de los tributos

La doctrina en Colombia ha señalado que el principio de legalidad consiste, esencialmente, en que la obligación tributaria tiene como única fuente la ley. Principio fundamental en materia tributaria<sup>15</sup>, cuyo aforismo “*nullum tributum sine lege*” encuentra su fundamento en el artículo 338 de la constitución nacional que establece que solo el Congreso impone las contribuciones fiscales o parafiscales.

---

<sup>14</sup> GARAY Salamanca, Luis Jorge (2002). Colombia: entre la exclusión y el desarrollo. Propuesta para la transición al estado social de derecho. Pág. 722

<sup>15</sup> CORTE CONSTITUCIONAL (2003). Sentencia C-155/03. MP. Eduardo Montealegre Lynett. “El principio de legalidad no se predica únicamente de los impuestos, sino que es exigible también frente a cualquier tributo o contribución. No obstante, de la naturaleza del gravamen depende el rigor con el que la Ley debe señalar sus componentes.” Extraído en junio de 2008, del sitio Web: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-525-03.htm>.

Claro está, existe excepción a la regla anterior, y basa la posibilidad para que en situaciones de emergencia económica, el gobierno pueda establecer tributos<sup>16</sup>.

Entonces, el principio de legalidad apunta a que no puede existir tributo sin ley que lo establezca y por ende significa que el único modo de manifestación del poder tributario en sus aspectos esenciales es a través de leyes aprobadas por el Congreso (...) <sup>17</sup> y tiene como uno de sus objetivos dar seguridad jurídica a las instituciones tributarias.<sup>18</sup>

La Carta exige que todo tributo sea creado por la Ley, cuando se trata del Orden nacional, o, cuando se trata del nivel territorial, que sea creado o autorizado por medio de ley.

Así lo ha manifestado la Corte Constitucional en la sentencia C-155 de 2003 en la que resalta como fundamentos normativos a partir de los cuales se estructura el principio de legalidad, los artículos 150-12 y 338 de la Constitución. El primero establece una suerte de reserva en el Congreso para “establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”; naturalmente que en la norma el término “contribución” es utilizado en sentido lato o amplio. El segundo exige a la Ley, en algunos casos en concurrencia con las ordenanzas y los acuerdos, la determinación de los elementos de los tributos<sup>19</sup>.

---

<sup>16</sup> Artículo 215 de la C.N. Cuando sobrevengan hechos distintos de los previstos en los artículos 212 y 213 que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico del país, o que constituyan grave calamidad pública, podrá el Presidente, con la firma de todos los ministros, declarar el Estado de Emergencia por períodos hasta de treinta días en cada caso, que sumados no podrán exceder de noventa días en el año calendario.

(...) Estos decretos deberán referirse a materias que tengan relación directa y específica con el Estado de Emergencia, y podrán, en forma transitoria, establecer nuevos tributos o modificar los existentes. En estos últimos casos, las medidas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente.

<sup>17</sup> Volman, Mario. Regimen Tributario. Capítulo II Principios Constitucionales. Fondo Editorial de Derecho y Economía. Buenos Aires. 2005.

<sup>18</sup> Bravo Arteaga, Juan Rafael. La seguridad jurídica en el derecho tributario Colombiano: Ideales, valores y principios. Revista No.329 de la Academia Colombiana de Jurisprudencia. Agosto de 2005.

<sup>19</sup> Artículo 338 de la C.N. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

Sobre el alcance del principio la Corte se ha pronunciado en numerosas oportunidades<sup>20</sup> para destacar sus características básicas, las cuales son reseñadas a continuación:

- Materializa el principio de predeterminación del tributo, “según el cual una lex previa y certa debe señalar los elementos de la obligación fiscal”<sup>21</sup>, es decir, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. La Carta consagra el principio de la predeterminación de los tributos, ya que fija los elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido.
- En la medida que haya predeterminación del tributo, el principio de legalidad brinda seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones fiscales. Con ello “se otorga una debida protección a la garantía fundamental del debido proceso”.<sup>22</sup>
- Responde a la necesidad de promover una política fiscal coherente e inspirada en el principio de “unidad económica”, especialmente cuando existen competencias concurrentes donde confluye la voluntad del Congreso y la de las asambleas departamentales o de los concejos municipales.

La configuración constitucional para el ejercicio democrático del poder público contiene el diseño institucional en el que opera el principio de legalidad en materia tributaria. Frente al presupuesto de representación, si bien la Carta de 1991 impone la intervención del Congreso de la República (art. 150 numerales 11 y 12), no en todos los casos se agota en él la determinación del tributo, dado que la Constitución también prevé la participación de las corporaciones públicas territoriales en la fijación de impuestos de los órdenes seccional y local. Así, el artículo 313 numeral 4 Superior asigna a los concejos municipales la facultad para “decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones y gastos locales

En una de las últimas sentencias la Corte Constitucional<sup>23</sup> respecto del principio de legalidad expresó:

---

<sup>20</sup> Entre muchas otras pueden consultarse las Sentencias C-227/02, C-597/00, C-569/00, C-987/99, C-583/96, C-583/96, C-084/95, C-228/93 y C-004/93.

<sup>21</sup> CORTE CONSTITUCIONAL (2002). Sentencia C-227 de 2002 MP. Jaime Córdoba Triviño. Extraído en julio de 2008, del sitio Web: <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2009/C-227-09.htm>

<sup>22</sup> CORTE CONSTITUCIONAL (2000). Sentencia C-597 de 2000 MP. Alvaro Tafur Galvis. “La Corte declaró exequible una norma del Estatuto Tributario que autorizaba el cobro del IVA por la importación de algunos bienes., pues consideró que la disposición no violaba el principio de legalidad.” Extraído en julio de 2008, del sitio Web: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-597-03.htm>.

<sup>23</sup> CORTE CONSTITUCIONAL, Sesión Plena, Comunicado de Prensa 19 de noviembre de 2008. Expediente D-7310 - SENTENCIA C-1153/08 Magistrado Ponente Marco Gerardo Monroy Cabra Extraído en julio de 2008, del sitio Web: [http://www.avancejuridico.com/actualidad/ultimoscomunicados/C-1153-08\(D-7310\).html](http://www.avancejuridico.com/actualidad/ultimoscomunicados/C-1153-08(D-7310).html).

“... la Corte reiteró que el principio de legalidad que preside el establecimiento de los tributos, implica que sean los órganos de elección popular, esto es, el Congreso, asambleas y los concejos, y no otras autoridades o sujetos, quienes se ocupen directamente de señalar los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de la obligación tributaria, exigencia que surge de lo previsto en el artículo 338 de la Constitución. Solo, excepcionalmente, respecto de la tarifa de las tasas y contribuciones, este mismo precepto autoriza que se atribuya la competencia para fijarla a otras autoridades, siempre que en la ley, la ordenanza o el acuerdo respectivo, se fije el sistema y el método para determinarla. Así mismo, señaló que del principio de legalidad tributaria se deriva el de certeza del tributo, que cobra importancia en el momento de la aplicación y cumplimiento de las disposiciones legales que crean los tributos. Conforme a este principio, no basta que los órganos colegiados de representación popular sean los que directamente establezcan los elementos del tributo, sino que es necesario que al hacerlo se determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo, por razones de seguridad jurídica y para prevenir que al momento de aplicar las normas se incurra en abusos impositivos.”

En suma, el principio de legalidad en materia tributaria no significa que corresponda con exclusividad al Congreso de la República la determinación de todos y cada uno de los elementos constitucionales del tributo (CP, art. 338). Las corporaciones públicas del nivel territorial están facultadas por la Constitución para participar en la determinación de los elementos de los impuestos del orden seccional y local, sin que ello implique la inobservancia de los límites fijados por el carácter de república unitaria en que se fundamenta la organización del poder público en Colombia.

Teniendo en cuenta lo anterior, en la presente investigación se analizó el principio de legalidad tributaria presente en:

- El reconocimiento de la existencia de una norma superior (Ley), que crea el tributo cobrado por los municipios y viabiliza su aplicación. Art. 150-12, 287, 313-4 y 338 de la Constitución Nacional.
- La existencia de un estatuto de rentas municipal aprobado por el Concejo Municipal. Artículo 313-4, 338 de la Constitución Nacional.
- La identificación y determinación de todos los elementos del tributo: hecho generador, sujeto pasivo, sujeto activo, base gravable y tarifa, dentro de los límites establecidos por la Ley. C.N. Artículos 294, 313-4, 317, 338, y 363.
- La identificación de competencias, facultades, deberes, derechos y procedimientos que puede adelantar tanto la administración municipal



como el contribuyente (Régimen procedimental y sancionatorio), Artículo 363 de la C.N., y el Artículo 59 de la Ley 788 de 2002

Adicionalmente al fundamento constitucional (Carta Magna de 1991), la legalidad de la tributación está soportada en Leyes y Decretos expedidos por el Congreso y el gobierno nacional; y los fallos del juez constitucional (Corte Constitucional) y los fallos del Consejo de Estado.

No puede olvidarse que a pesar de desvirtuada la presunción de legalidad de un impuesto por desconocer las condiciones de ejercicio de las potestades tributarias a las que debía sujetarse, la declaratoria de nulidad trae consigo la pérdida de validez y de vigencia del acto administrativo, y con ello, de su fuerza ejecutoria, pues conforme al artículo 66 del Código Contencioso Administrativo todo acto administrativo es obligatorio mientras no sea suspendido o anulado por la jurisdicción especializada.

### 2.3 El estatuto de rentas municipal

Vale la pena hacernos la pregunta ¿porque es importante un estatuto de rentas?.

Tiene su fundamento en el artículo 287 de la C.P ya que los entes territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses y dentro del marco de la constitución y de la ley tendrá que administrar sus propios recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. Además, el artículo 338 ibídem, señala que en tiempo de paz, (...) los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. Y que los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

El mismo artículo 338 establece que los acuerdos fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen.

El Estatuto de Rentas es una herramienta de planeación de la gestión fiscal y administrativa que regula aquellos tributos a cargo del municipio, permitiendo asignación de recursos para la prestación de los servicios públicos que determine la ley, construyan las obras que demande el progreso local, ordenen el desarrollo de su territorio, promuevan la participación comunitaria, el mejoramiento social y cultural de sus habitantes y cumplir las demás funciones que le asignen la Constitución y las leyes.

Claro está, que dicha herramienta permite al mandatario de turno fortalecer las finanzas municipales para cumplir con su programa de gobierno en sintonía con el Plan de Desarrollo Municipal, lo que redundará en una mayor y mejor inversión social en la jurisdicción municipal, en beneficio de todas y cada una de las personas de la localidad, que son la razón de ser de la función pública

Así mismo es un instrumento que facilita a los ciudadanos y empresarios el cumplimiento de sus obligaciones, al brindar información transparente sobre la normatividad de cada uno de los tributos, evitando la evasión y elusión de los fiscos que por ley le pertenecen a los municipios. Esto se logra de manera muy fácil, compilando toda la normatividad asociada a los tributos locales en un estatuto tributario municipal.

Por lo anterior el estatuto tributario municipal viabiliza el fortalecimiento financiero, al brindar la oportunidad de mejorar los recaudos fiscales y disponer de recursos de libre destinación para el cumplimiento del cometido estatal del ente municipal.

El estatuto de rentas tiene por objeto establecer y adoptar los impuestos, tasas y contribuciones, y las normas para su administración, determinación, discusión, control y recaudo, lo mismo que la regulación del régimen sancionatorio.

Igualmente muchos estatutos de renta contemplan las normas procedimentales que regulan la competencia y la actuación de los funcionarios y de las autoridades encargadas del recaudo, fiscalización y cobro correspondiente a la administración de los impuestos, tasas y contribuciones, disposiciones que rigen dentro de la jurisdicción territorial del municipio, a pesar de lo establecido en el artículo 66 de la Ley 383 de 1997 y el artículo 59 de la Ley 788 de 2002:

“ARTÍCULO 59. Procedimiento tributario territorial. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluido su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.”

A la luz de los programas de Saneamiento Administrativo, Fiscal y Financiero, se detectó por parte del Departamento Administrativo de Planeación nacional una debilidad dentro de la estructura tributaria municipal, considerando que esta es

una de las causas que impide el mejoramiento de los recaudos fiscales y el poder disponer de recursos de libre destinación para el cumplimiento de las obligaciones contractuales y efectuar inversión social.

Algunos trabajos realizados por gobiernos tan importantes como el del Gobernador de Antioquia Aníbal Gaviria, que presentó un modelo de código de rentas municipales, para aplicarlo en los 125 municipios de dicho Departamento, con el propósito de unificar criterios, y permitir el análisis de la información entre los entes territoriales.

Claro está que el trabajo es diferente al nuestro porque lo que intentamos es caracterizar la gestión realizada por cada municipio al frente de sus recursos tributarios y no tributarios, y no el diseño de un modelo de estatuto de rentas, que a la larga carecería de ineficacia si no se ajustan las estructuras, facultades, procedimientos y profesionalización de las oficinas de impuestos locales.

#### 2.4 Estructura presupuestal

Con la promulgación e implementación de la Ley 617 de 2000, se establecieron las vigencias del 2001 al 2004 como período de transición para que las entidades territoriales ajustaran los gastos de funcionamiento en forma gradual con relación a los ingresos corrientes de libre destinación.

Los ingresos corrientes de libre destinación (ICLD) están definidos por la Ley 617 en el párrafo 1º del Artículo 3º como “los ingresos corrientes excluidas las rentas de destinación específica, entendiéndose por éstas las destinadas por ley o acto administrativo a un fin determinado”.

Así mismo el artículo 27 del Decreto Ley 111 de 1996 establece: “Los ingresos corrientes se clasificarán en tributarios y no tributarios. Los ingresos tributarios se subclasificarán en impuestos directos e indirectos, y los ingresos no tributarios comprenderán las tasas y las multas (Ley 38/89, artículo 20. Ley 179/94, artículo 55, inciso 10 y artículos 67 y 71)”.

Los tributos que recauda un ente territorial son varios los cuales siempre están clasificado en Impuestos<sup>24</sup>, Tasas<sup>25</sup> y Contribuciones<sup>26</sup> de los cuales cada uno tiene una característica particular que lo hace diferente del otro.

---

<sup>24</sup> -**IMPUESTOS**: Obligación legal y pecuniaria establecida por el Estado para atender sus necesidades económicas, atendiendo la capacidad económica de los ciudadanos, caracterizada por la ausencia de actuación administrativa.

Lo anterior nos permite tener una noción general, pero clara de la estructura de los ingresos en los entes públicos, desde el punto de vista presupuestal, si bien es cierto que los entes territoriales tienen autonomía, ella no puede estar por encima de lo establecido en Ley orgánica de presupuesto.

Es decir que los municipios con relación a la estructura de los ingresos, deben clasificar de manera correcta los ingresos, no permitiendo la confluencia entre los impuestos tributarios y los no tributarios, o entre los directos e indirectos, ya que conceptualmente existen diferencias entre unos y otros.

El documento Bases para la Gestión del Sistema Presupuestal Local, realizado por el Departamento Nacional de Planeación se presenta la conceptualización de los ingresos, así como una clasificación de los tributos municipales (Anexo 1). A pesar de que este es un documento de carácter oficial, que sirve de guía para los funcionarios públicos en el área presupuestal, presenta algunos errores, al considerar como impuestos la ocupación de vías, el registro de marcas y herretes y el de pesas y medidas, teniendo en cuenta que:

El Impuesto de Ocupación de Vías fue creado mediante la Ley 97 de 1913, como lo manifiesta la tabla anterior, el cual posteriormente fue reproducido por el literal c) del artículo 233 del Decreto 1333 de 1986, que autorizó a los Concejos para crear y administrar dicho impuesto, pero fue derogada expresamente por el artículo 186 de la Ley 142 de 1994, y en la actualidad no ha sido revivido por ningún precepto legal posterior, por tal motivo los entes municipales carecen de competencia para establecer y cobrar el mencionado gravamen.

En el caso del Impuesto de Registro de Marcas y Herretes, y el Impuesto de Pesas y Medidas, en el cuadro se señala que la base jurídica es el Decreto 1372 de 1933, cuando de acuerdo a la Constitución Política y al principio de legalidad, estos deben haber sido creados por una Ley expedida por el Congreso de la República.

## 2.5 Estructura organizacional

### 2.5.1 Del municipio

El numeral 6 del artículo 313 de la Carta Magna establece que es competencia de los concejos municipales: “6. Determinar la estructura de la administración

---

<sup>25</sup> -**TASAS**: Se cobra por la prestación de un servicio o la utilización de un bien de dominio público.

<sup>26</sup> -**CONTRIBUCIONES**: por la realización de obras o la ampliación de un servicio, existe un beneficio general que a la vez se concreta en beneficio individual.

municipal y las funciones de sus dependencias; las escalas de remuneración correspondientes a las distintas categorías de empleos; crear, a iniciativa del alcalde, establecimientos públicos y empresas industriales o comerciales y autorizar la constitución de sociedades de economía mixta”. Lo anterior en concordancia con el artículo 1º y 287 relacionados con la autonomía de las entidades territoriales.

En cumplimiento del mandato constitucional, el Estado ha proclamado en la última década una serie de normatividad que promueven el establecimiento de políticas, estrategias, métodos, mecanismos, técnicas y procedimientos de carácter administrativo y organizacional, con el propósito de lograr que las entidades y sectores administrativos planifiquen su gestión administrativa para facilitar así, el cumplimiento de su misión y objetivos institucionales y sectoriales.

El Sistema de Control Interno (Ley 87/1993), la Norma Técnica de Calidad en la Gestión Pública “NTCGP 1000:2004” (Ley 872/2003 y D-4110/2004), el Modelo Estándar de Control Interno “MECI 1000:2005” (D-1599/2005) y el Sistema de Desarrollo Administrativo “SISTEDA” (Ley 489/98 y D-3622/2005), son la muestra de la existencia de orientaciones legales y procedimentales para que en los entes territoriales se genere una revolución organizacional.

Son muchas las instituciones públicas que han dado cumplimiento a la normatividad, expidiendo un acto administrativo que adopte un Sistema de Control de la Calidad, pero ello no garantiza que haya sido el producto de la aplicación de un proceso de planeación, que permitiera realmente la realización de un diagnóstico para identificar la situación real del ente y así plantear propuestas que propicien el mejoramiento continuo de la gestión pública, promuevan la adopción de un enfoque de operación por procesos y establezcan la comunicación pública como un proceso de control al principio de transparencia, para fomentar la participación ciudadana.

Vale la pena precisar, que no es suficiente contar con un acto administrativo, si en la práctica no se generan los cambios que exige la modernización del estado y el cambio de la cultura en torno a la función pública.

#### 2.5.2. De la administración tributaria

La mayoría de los estatutos de rentas de los municipios del Caquetá, contienen reglas claras de competencias y facultades de cada uno de los funcionarios que laboran en la secretaria de hacienda.

Una de ellas está referida a la administración de los tributos que les corresponde a cada uno de los municipios la “(...) *gestión, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, devolución y cobro de los tributos municipales*”

Ahora bien, los estatutos de rentas establecen que los municipios son los sujetos activos de todos los tributos que se causen en su jurisdicción y que en él radican

las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

Sin embargo, y teniendo en cuenta que en casi todos los municipios del departamento tienen implementado la autoliquidación en el impuesto de industria y comercio, los procesos de fiscalización y liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobros relacionados con los impuestos administrados deberán aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario.

Es por eso que las secretarías de hacienda a través de sus funcionarios están facultadas para la administrar tributos y procurar por el efectivo recaudo de los ingresos Municipales, de conformidad con las normas fiscales y orgánicas. En desarrollo de las mismas, coordinará las dependencias encargadas de la recepción de las declaraciones y demás informes y documentos; del registro de los contribuyentes, de la investigación, fiscalización y liquidación de impuestos, de la discusión del impuesto, del cobro coactivo y en general, organizará las Divisiones o secciones que la integran para lograr un moderno y efectivo sistema administrativo tributario en el Municipio.

En ese sentido son competentes para proferir las actuaciones de la Administración Tributaria, los Jefes de División, Sección o Grupo, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca, así como los funcionarios en quienes se deleguen o asignen tales funciones. Y tratándose de competencia funcional de fiscalización<sup>27</sup>, corresponde al jefe de la oficina tributaria o sus delegados, o al funcionario asignado para esta función, adelantar las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces de información, proferir los requerimientos ordinarios y especiales, los pliegos y traslados de cargos o actas, los emplazamientos para corregir y declarar y demás actos de trámite en los procesos de determinación oficial de tributos, anticipos y retenciones, y todos los demás actos previos a la aplicación de sanciones con respecto a las obligaciones tributarias o relacionadas con las mismas.

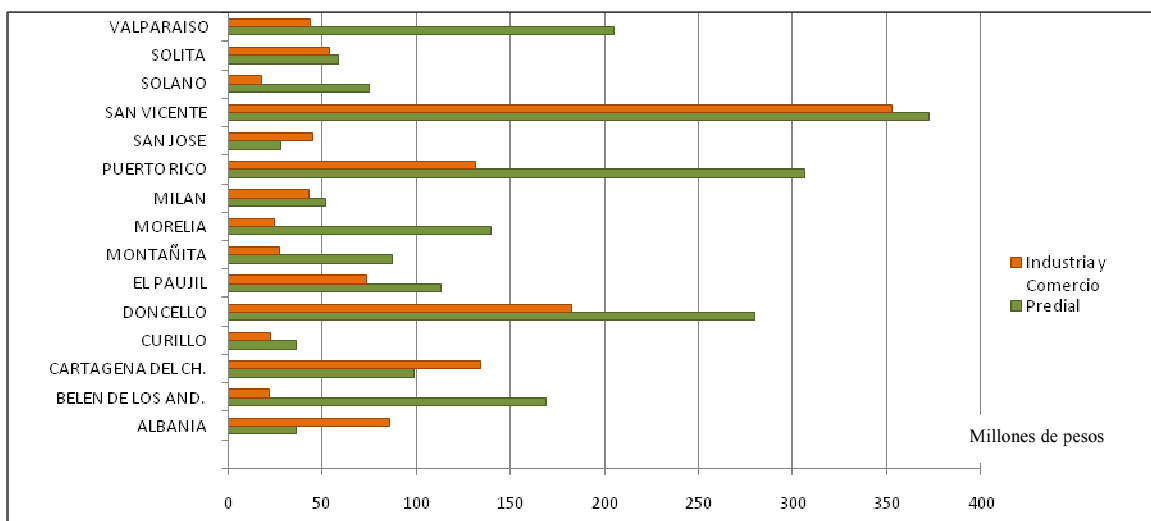
## HALLAZGOS

---

<sup>27</sup> MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO (MHYCP). MANUAL DE FISCALIZACIÓN. “La Fiscalización como herramienta de determinación, se puede definir como el conjunto de tareas, acciones y medidas de la Administración, tendientes a compeler al contribuyente al cumplimiento íntegro, cabal y oportuno de sus obligaciones tributarias, ya sean ellas sustanciales, como el pago de la obligación, o simplemente formales, como la inscripción en el registro de contribuyentes, la presentación de informes, declaraciones, relaciones, comunicaciones, solicitud de autorizaciones o permisos, etc. Es en esencia una función activa de la Administración Tributaria, orientada a reducir los niveles de evasión.” (citado en Pagani, Pedro José. La Función Fiscalizadora. Revista Trimestre Fiscal. No. 42. Abril-junio de 1993. Pàgs. 74 y 86. Guadalajara, Jal. Indetec, México).

## 1. GESTION FRENTE AL RECAUDO DE LOS TRIBUTOS

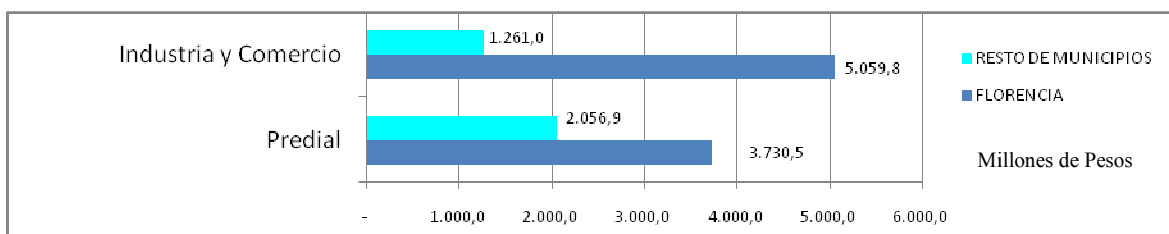
**Grafico 1. COMPARATIVO RECAUDO IMPUESTO PREDIAL E INDUSTRIA Y COMERCIO AÑO 2009**



Fuente: Ejecuciones presupuestales de los Municipios año 2009

La gráfica 1 contempla el recaudo por impuesto de Industria y comercio, y predial de 15 municipios del Caquetá, excluyendo a Florencia, y sólo para establecer punto de comparación, porque los ingresos de Florencia de la vigencia del 2009 en cuanto al impuesto de industria y comercio supera el 500% de lo recaudado por los demás municipios del departamento del Caquetá.

**Grafico 2. IMPUESTO PREDIAL E INDUSTRIA Y COMERCIO AÑO 2009**



Fuente: Ejecuciones presupuestales de los Municipios año 2009

Definitivamente la capital del departamento del Caquetá recauda por éstos dos conceptos el 73% del total recaudado entre los dos impuestos más importantes de éstos entes territoriales.

Mientras Florencia sostiene una base de recaudo mayor en el impuesto de industria y comercio; el resto de los municipios la mayor fuente de recursos está supeditado a la generosidad de sus habitantes en el pago del predial.

El Municipio que recaudó los mayores recursos con relación a los impuestos de Predial e Industria y Comercio, es Florencia. Su condición de capital y centro comercial, donde confluyen las dos vías de acceso de los municipios del norte y del sur, hace que sea muy beneficioso comprar en Florencia. En ingresos por estos dos impuestos le siguen San Vicente del Caguan, Doncello y Puerto Rico, respectivamente.

Para el 76% de los municipios es más representativo el impuesto de Industria y Comercio que el Predial.

Florencia recauda el 64% del impuesto predial del Departamento, lo siguen San Vicente con el 6%, Puerto Rico y Doncello con el 5% cada uno, Valparaiso con el 4% y Belen con el 3%, el 13% restante lo recaudan los otros 10 municipios.

Por su extensión, el municipio de Solano es el que menos predios posee, y también el que menos avalúo tiene.

**Tabla 2. CUADRO COMPARATIVO DEL RECAUDO PREDIAL AÑO 2009**

<b>Municipio</b>	<b>Recaudo</b>	<b>Participación</b>
Florencia	3.730.542.711	64%
Albania	36.328.153	1%
Belén de los Andaquies	168.798.775	3%
Cartagena del Chairá	99.087.769	2%
Curillo	36.033.008	1%
El Doncello	279.631.380	5%
El Paujil	113.280.110	2%
La Montañita	87.176.761	2%
Milan	51.912.346	1%
Morelia	139.478.473	2%
Puerto Rico	306.105.741	5%
San Jose del Fragua	27.845.553	0%
San Vicente del Caguan	372.753.290	6%
Solano	74.385.291	1%
Solita	58.818.593	1%
Valparaiso	205.056.562	4%
<b>Total recaudo...</b>	<b>5.787.234.516</b>	<b>100%</b>

Fuente: Ejecuciones presupuestales de municipios 2009



En el 2006 las principales ciudades del país recaudaron en promedio \$213.000 por predio y \$52.000 por habitante.

En el 2009, la capital de Colombia recaudó \$364.500 de impuesto por predio, y \$122.000 de impuesto predial por cada habitante de Bogotá. Para el año 2009 los 16 municipios del departamento del Caquetá recaudaron en promedio \$40.329 de impuesto por cada predio y \$13.500 por habitante.

Para el caso de la capital caqueteña, el impuesto predial ha tenido un incremento del 47% entre 2006 al 2007, porque pasó de recaudar \$47.000 a \$69.500 por predio.

**Tabla 3. COMPARATIVO RECAUDO PREDIAL POR HABITANTE Y POR PREDIO**

Municipio	Recaudo Predial 2009	Recaudo por predio	Recaudo por habitante	Tasa efectiva recaudo x 1000
Florencia	3.730.542.711	69.488	25.041	4,8
Albania	36.328.153	13.978	5.674	1,2
Belen de los Andaquies	168.798.775	42.221	15.100	5,7
Cartagena del Chairá	99.087.769	15.723	3.349	3,5
Curillo	36.033.008	8.289	3.208	1,7
El Doncello	279.631.380	37.141	12.932	4,9
El Paujil	113.280.110	20.411	6.264	2,8
La Montañita	87.176.761	15.990	3.873	2,2
Milan	51.912.346	14.176	4.497	2,5
Morelia	139.478.473	87.612	37.184	4,7
Puerto Rico	306.105.741	23.772	9.389	3,2
San Jose del Fragua	27.845.553	5.015	1.976	0,8
San Vicente del Caguan	372.753.290	18.918	6.339	0,7
Solano	74.385.291	23.355	3.678	4,0
Solita	58.818.593	17.371	6.435	3,9
Valparaiso	205.056.562	50.296	18.292	5,1
<b>Promedios ...</b>		<b>40.329</b>	<b>13.429</b>	<b>3,1</b>

Fuente: "Estadísticas Globales por Departamento" Instituto Geográfico Agustín CODAZZI, Seccional Caquetá, 2009. Página Web DANE.

Hoy Morelia es el municipio más eficiente con \$87.500, y San José del Fragua el que menos gestión realiza con \$5.000 por predio. Florencia \$69.500 por predio

Morelia recauda por habitante \$37.000 de impuesto predial y en San José del Fragua los habitantes aportan \$2.000 por impuesto predial. Florencia recibe \$25.000 de impuesto predial por habitante

Entre Florencia y San Vicente se reparten el avalúo catastral del departamento con un 73%. Florencia posee el 42% y San Vicente el 31% de los avalúos. los otros 14 municipios solamente participan con el 27% del total de los avalúos, como lo podemos observar en la Tabla 4.

**Tabla 4. CUADRO COMPARATIVO DE AVALÚOS CATASTRALES AÑO 2009**

Municipio	Avalúos	Participación
Florencia	779.282.452.601	42%
Albania	31.537.365.300	2%
Belen de los Andaquies	29.865.037.800	2%
Cartagena del Chairá	28.174.826.100	2%
Curillo	20.615.826.800	1%
El Doncello	57.531.960.600	3%
El Paujil	40.957.883.000	2%
La Montañita	39.214.994.500	2%
Milan	20.809.148.700	1%
Morelia	29.775.867.500	2%
Puerto Rico	96.460.481.300	5%
San Jose del Fragua	34.614.642.497	2%
San Vicente del Caguan	569.177.817.554	31%
Solano	18.662.244.000	1%
Solita	15.158.129.200	1%
Valparaiso	39.981.473.200	2%
Total avalúos	1.851.820.150.652	100%

Fuente: "Estadísticas Globales por Departamento" Instituto Geográfico Agustín CODAZZI, Seccional Caquetá, 2009.

El municipio con mejor tasa efectiva es Belen de los Andaquies con un 5,7x1000, seguido por Valparaíso con 5,1x1000, El Doncello con el 4,9x1000, Florencia con el 4,8x1000 y Morelia con el 4,7x1000.

Lo que significa que a pesar de que la tasa mínima a aplicar según el promedio de los estatuto de rentas de todos los municipios es del 6 x 1000, actualmente la tasa efectiva de recaudo de predial llega a la mitad, es decir, 3.1 x 1000.

Siete de los municipios del Caquetá, mantiene su tasa efectiva por encima del promedio (4x1000), lo que indica que su gestión en el recaudo permite disminuir los niveles de morosidad y evasión, otros siete municipios sostiene el recaudo con una tasa efectiva que va del 1 al 3.9x1000. y solamente dos municipios no llegan a recaudar ni siquiera el 1x1000 del avalúo catastral para el año 2009.

San Vicente del Caguán recauda el 0,7x1000 del avalúo catastral para dicho municipio, seguido por San José del Fragua con el 0,8x1000. la diferencia entre los dos, radica principalmente en que San Vicente posee 42 mil predios frente a 9 mil de San José. y porque San Vicente es el municipio mejor avaluado con una participación del 31% frente al 2% de San José, lo que hace del primero el más ineficiente a la hora de recaudar el impuesto predial

## 2. FRENTE A LA ORGANIZACIÓN

La característica de todas las oficinas que tienen funciones de administración de tributos, es la ausencia de funcionarios con nivel profesional en áreas afines a la tributación, entre otras cosas porque en los municipios pequeños se reemplaza la secretaria de hacienda, por oficinas independientes de recaudo y de presupuesto, lo cual indica que la tesorería desempeña un papel importante para administrar los pagos, pero no para recaudarlos (Anexo 2).

Lo anterior se comprueba por la ineficacia de los estatutos de rentas en los libros del procedimiento tributario y sancionatorio, ya que no aplican correctamente el diseño de las declaraciones tributarias.

Excepto el municipio de Florencia, los 15 municipios del Caquetá no diseñan ni aplican los procesos de fiscalización, cuyas facultades están en todos los acuerdos municipales, para que los tesoreros ejerzan funciones de fiscalización e investigación tributaria.

Con una alta tasa de morosidad y de evasión, no se garantiza un recaudo eficiente del impuesto de industria y comercio, ya que no se efectúa una revisión exhaustiva, de quienes deben presentar la declaración y liquidación privada anual del impuesto de industria y comercio y complementarios, esto debido a que no se cuenta con el personal idóneo y suficiente para realizar esta labor.

Normalmente el personal se limita a verificar la inscripción de los comerciantes y el pago oportuno de este, y no se confrontan estos datos con la realidad financiera de los contribuyentes para la determinación del impuesto a pagar, quedando en su gran mayoría registrados como carentes de contabilidad.

### 3. ILEGALIDAD DE LOS TRIBUTOS

Sin una base sólida, sin una reforma tributaria estructural que unifique los tributos del resorte municipal, es muy común encontrar tributos sin fundamento legal, y aquellos que logran tener autorización de ley, le hace falta algunos de los elementos esenciales para cobrarse, ya sea la base gravable o la tarifa, y por último, aquellos que devienen legales por una u otra situación, se convierte en ilegal su cobro porque desborda la autorización, es decir, que aumentan tarifas, o incluyen a nuevos contribuyentes, o simplemente porque se extiende a otros territorios. Es extensa la lista de los tributos que comportan ilegalidad en el cobro, en todos los municipios del Caquetá sin excluir a su capital (Anexo 3).

## Conclusiones

Del análisis a las estructuras tributarias de los municipios, de su personal, de los presupuestos, de los estatutos de rentas, y de la logística empleada para el cumplimiento eficiente de la función de administrar tributos, podemos concluir que:

- Los municipios del departamento del Caquetá presupuestalmente tienen una dependencia representativa de los recursos del gobierno nacional, a pesar de ello se encuentran en un nivel presupuestal aceptable, debido a que en los últimos años la tendencia de los ingresos corrientes de libre destinación han aumentado, de forma variada y en diferente proporcionalidad dependiendo del tributo y el municipio que se estudie.
- Mayoritariamente se pudo establecer que no hay una afinidad entre la denominación de los tributos a partir del estatuto de rentas en la ejecución presupuestal.
- Con relación a la estructura presupuestal se observa una clasificación con diferencias marcadas en las ejecuciones presupuestales de algunos municipio en los periodos objeto de estudio, ello obedece a que en municipios como Curillo, Doncello, Paujil, Montañita, Morelia, Pto Rico, San Vicente, Valparaíso expidieron un nuevo estatuto de rentas en el 2008, para ser a partir del 2009, conllevando a una reclasificación de algunos tributos con relación a su reconocimiento como ingresos tributarios, no tributarios, rentas, multas y contribuciones.
- En varios municipios encontramos sumas mínimas o poco representativas en el presupuesto aprobado definitivo, donde no se concibe en algunos tributos la planeación para el recaudo de recursos. Así mismo se revelan tributos a los cuales no se asignó presupuesto inicial y no se recaudaron recursos durante la vigencia del 2009.
- La identificación de los tributos difiere entre municipios, pero al consultar el estatuto de rentas, se pudo establecer que corresponden al mismo tributo, ello dificultó el análisis comparativo entre los municipios.
- En los estatutos de rentas se encuentran regulados algunos tributos que carecen de fundamento legal, como el caso de Ocupación de vías o uso del suelo; Marcas y Herretes; pesas y medidas; extracción de ganado; Juegos de azar; extracción de arena, cascojo y piedra; Registro de patentes y herrajes; guías de movilización de ganado; rotura de vías y espacio público; paz y salvo municipal, entre otros.
- Algunos estatutos de renta, regulan tributos de manera parcial, pues no presentan todos los elementos o los presentan por fuera del marco legal, por ejemplo los porcentajes de las tarifas superan lo aprobado por la Ley. Es el caso del municipio de Albania con el tributo de vehículos y maquinaria y el degüello de ganado; en Montañita impuesto de publicidad exterior visual y avisos y el tributo de delineación urbana; entre otros.

- Al revisar la estructura de los estatutos de renta de los diferentes entes territoriales encontramos que algunos están mal elaborados, la numeración de capítulos y artículos esta errada, es el caso de Morelia y Solita.
- Se pudo constatar que algunos municipios aplican estatutos de rentas idénticos, sin importar sus características específicas, como fue el caso de el Paujil, Doncello, Albania y Solita.
- Los entes territoriales no aplican estrategias de persuasión para que los contribuyentes cancelen los tributos de manera oportuna y se genere cultura tributaria. Así mismo falta de gestión en el recaudo y carencia de procesos de fiscalización y cobro coactivo, un común denominador para todos los municipios.
- Los municipios no cuentan con una base de datos actualizada que les permita a los responsables del recaudo de los tributos planear, ejecutar y controlar de manera eficiente y eficaz los mismos, contribuyendo a la evasión y obstaculización en el cumplimiento de las funciones propias la oficina recaudadora.
- No hay cruce entre la información que suministra la cámara de comercio, la DIAN y el ente territorial, generando inconsistencia entre las diferentes entidades.
- Y otras, que no manifestamos por extensión.

## **Bibliografía**

REPÚBLICA DE COLOMBIA, CONGRESO DE LA REPÚBLICA, Constitución Política de Colombia Anotada, GOMEZ SIERRA Francisco, Bogotá: Editorial Leyer, Vigésimoséptima Edición, 2009.

REPÚBLICA DE COLOMBIA, CONGRESO DE LA REPÚBLICA, Estatuto Tributario 2008, Decreto 634 de 1989.

REPÚBLICA DE COLOMBIA, Régimen Municipal Colombiano, Editorial LEYER. Edición, 2008.

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencias C-1153/2008, C-227/02, C-597/00, C-569/00, C-987/99, C-583/96, C-583/96, C-084/95, C-228/93 y C-004/93. Magistrados ponentes varios. Consultadas desde marzo de 2007 hasta diciembre de 2009.

CONCEJO MUNICIPAL, Estatutos de Renta. Acuerdos vigentes. Municipios del Departamento del Caquetá.

CONCEJO MUNICIPAL, Manuales de Funciones. Acuerdos vigentes. Municipios del Departamento del Caquetá.

ALCALDIAS MUNICIPALES, Ejecuciones Presupuestales de Ingresos, vigencias 2007 al 2009.

Bravo Arteaga, Juan Rafael. La seguridad jurídica en el derecho tributario Colombiano: Ideales, valores y principios. Revista No.329 de la Academia Colombiana de Jurisprudencia. Agosto de 2005

Volman, Mario. Regimen Tributario. Capítulo II Principios Constitucionales. Fondo Editorial de Derecho y Economía. Buenos Aires. 2005.

GARAY Salamanca, Luis Jorge. Colombia: entre la exclusión y el desarrollo. Propuesta para la transición al estado social de derecho. Pág. 722

#### FUENTES ELECTRONICAS:

- Páginas web de los municipios del Caqueta: [www.albania-caqueta.gov.co/nuestraalcaldia.shtml](http://www.albania-caqueta.gov.co/nuestraalcaldia.shtml)
- [http://www.dnp.gov.co/paginas\\_detalle.aspx?idp=186](http://www.dnp.gov.co/paginas_detalle.aspx?idp=186).
- [http://www.minhacienda.gov.co/portal/page/minhacienda/haciendapublicas/daf/publicaciones-territoriales/Manual De Fiscalización Para Entidades Territoriales](http://www.minhacienda.gov.co/portal/page/minhacienda/haciendapublicas/daf/publicaciones-territoriales/Manual%20De%20Fiscalizaci3n%20Para%20Entidades%20Territoriales) PDF. Consultado en octubre de 2009.

# **Gestión Universitaria desde la auditoría de gestión en las Universidades públicas: acercamiento conceptual.**

Lisette Sánchez

## **Resumen**

El análisis tuvo su asidero en los aportes de diversos autores en la materia de control y la gestión universitaria, permitiendo generar críticas relacionadas con la gestión en las universidades públicas del país, cuyo propósito fundamental es demostrar que la medición de gestión no sólo es un procedimiento de control apegado a la legalidad, sino más bien un aliado para la gestión pública en las universidades públicas del país. Existe necesidad de orientarse a la comunidad y de adaptar el estilo gerencial para hacerlo más acorde con las nuevas estructuras y retos globales. La sujeción de las universidades a las normas de control fiscal imperantes en Venezuela, las obliga a someterse al control de su gestión. La metodología empleada se sustentó en un estudio cualitativo, orientado a una investigación documental basado en datos secundarios y análisis de éstos. Finalmente someterse a una medición de gestión por parte de un órgano de control fiscal, no debería verse por los gerentes universitarios como un proceso de exigencia, sino como un mecanismo que los gerentes universitarios deberían emplear para obtener ventajas competitivas para su gestión, que le permita promover la productividad y la calidad en la institución.

**Palabras Claves:** Gerencia Universitaria, Auditoría de Gestión. Medición de Gestión. Indicadores de Gestión

## **1.- Introducción**

Con el paso del tiempo los problemas de Control Interno, han centrado la preocupación de la gerencia moderna, así como de los profesionales responsables de implementar nuevas formas de mejorar y perfeccionar dichos controles, esto es muy importante por cuanto el Control Interno es fundamental para que una entidad logre alcanzar, a través de una evaluación de su misión y visión, el logro de sus objetivos y metas trazadas, pues de lo contrario sería imposible que se puedan definir las medidas que se deben adoptar para alcanzarlos.

Existe una gama de autores que han elaborado trabajos documentales en relación a la gerencia universitaria, y que constituyen la principal fuente de información para el análisis del presente artículo, a continuación se precisan algunos datos relevantes para contextualizar el tema a desarrollar:



En primera instancia se abordará el tema de la Gerencia Universitaria en Venezuela, los principales autores de las teorías administrativas y sus aportes, así como también, la Administración Estratégica y sus distintos enfoques. Dentro del mismo tema se vinculará el Cuadro de mando estratégico en organizaciones no lucrativas gubernamentales, como mecanismo gerencial de las universidades públicas.

Como segundo tema se desarrollará la auditoría de gestión como elemento de control en las Instituciones del Estado y su aplicación en la medición de la gestión y el diseño de indicadores de gestión, en las universidades públicas

*En tal sentido se plantean los siguientes objetivos específicos:*

1. Explorar los escenarios de la Gerencia Universitaria en Venezuela y sus principales autores.
2. Analizar la Auditoría de Gestión en las Universidades Públicas en Venezuela

En las Universidades autónomas, los órganos de control, denominadas Auditorías Internas, promueven un proceso de evaluación que se realiza aplicando un marco normativo diseñado bajo los parámetros de Auditoría Interna, a través de Indicadores de Gestión, los cuales se crean con el propósito de examinar todos los aspectos que constituyen las metas y objetivos propuestos en el presupuesto institucional, para verificar el cumplimiento de éstos con base a los recursos que el Estado proporciona. Es por ello, que necesariamente, el gerente universitario, requiere conocer sustancialmente, los beneficios que genera emplear estratégicamente un marco referencial de medición del desempeño, así, poder aplicar los procedimientos acordes que le garanticen resultados exitosos de su gestión, al mismo tiempo que le evitaría tropiezos en su desempeño, al mismo tiempo que el ahorro de recursos, tanto materiales, financieros, como humanos.

Para ello, sus gerentes deben contar con un marco conceptual, legal y práctico que sustente los procesos de entrega de información para la medición de su gestión; ya que en ocasiones, prevalece la inexistencia de criterios y conceptos claros de los términos en cuanto a medición se refiere.

Tradicionalmente se ha considerado la medición de cuentas como el deber legal y ético que tiene todo funcionario o persona de responder e informar por la administración, manejo y rendimiento de recursos, bienes y fondos públicos asignados, y los resultados en el cumplimiento del mandato que le ha sido conferido; pero a lo largo de éste artículo se sentarán las bases para demostrar que no sólo por la legalidad se debe medir la gestión, sino también como un mecanismo para promover la productividad en la institución.

En el diccionario de la Lengua Española, **Gestión** “Es la acción y efecto de administrar. Asimismo, control de la gestión podría significar dos cosas muy diferentes: Inspección o fiscalización de la gestión... expresado en términos modernos “auditoría de gestión”; o Dominio o mando de la administración, es decir, la dirección de los actos administrativos”.

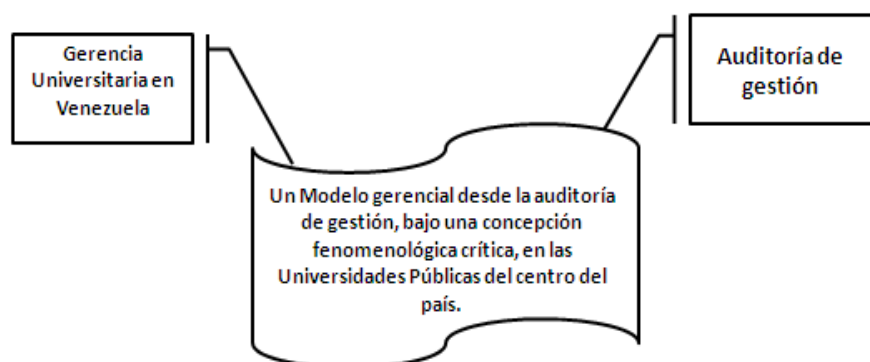
Expresa Acevedo (2007), que la medición de gestión es un proceso que obliga a todos los servidores públicos a explicar, evidenciar y justificar sus resultados, mediante un sistema de indicadores a lo interno de los organismos y ante el ciudadano.

La Auditoría de Gestión no es un examen de señalamientos y observaciones en contra de la administración del funcionario público, sino más bien un proceso metódico, con basamento teórico comprobado que ofrecería a terceros la información sobre la ejecución de los recursos asignados y el cumplimiento de las metas propuestas en beneficio de la ciudadanía, y en muchos casos permitiría la corrección de algún desvío de los objetivos propuestos en tales planes.

Para el desarrollo de los objetivos propuestos, se inicia con el siguiente subtítulo:

## 1.- La Gerencia Universitaria en Venezuela

**Gráfico Nro. 1**  
**Principales ejes temáticos a desarrollar:**



**Fuente:** Sánchez, 2010

Hoy en día la Administración es representada por distintas teorías, y para llegar a ello ha ocurrido un proceso de evolución que ha dado paso a enfoques marcados principalmente por la planificación racional para alcanzar los objetivos, empleando menos recursos para obtener máximos resultados.

Entre estas teorías se encuentran las de Henri Fayol y Frederick Taylor que marcaron una nueva etapa en la evolución de la ciencia y la Administración científica, que postularon ellos y continuaron sus discípulos; viene a ser uno de los medios más efectivos para la tecnificación de las organizaciones nacientes en el presente siglo; dicha tecnificación ha influido grandemente también en el desarrollo económico y el mejoramiento de muchos países por su aplicación en el sector público.

Según Dávila, (2001), en su obra *Teorías Organizacionales y Administración*, afirma que para Henri Fayol (1961), pionero de la “escuela universitaria” (o de los “principios administrativos”, o del “proceso administrativo”), la administración es una de las seis áreas de la empresa pública o privada. Fayol concibe la administración como un conjunto de cinco elementos o funciones administrativas: planear, organizar, dirigir, coordinar y controlar. Fayol, es considerado el padre de la Teoría Clásica de la Administración la cual nace de la necesidad de encontrar lineamientos para administrar organizaciones complejas, fue el primero en sistematizar el comportamiento gerencial.

Expresa el mismo autor, que a Fayol no le interesa examinar si existían condiciones históricas, económicas o sociales que explicaran las razones por las que su doctrina administrativa se volvía necesaria, en beneficio de quienes la estaban promulgando, y si el eslogan de universal tenía fundamentos. Hay que indicar que Fayol diferencia administración de gobierno (o gerencia) de la empresa. Pero sobre la naturaleza de dicho gobierno tampoco va más allá de definir éste como el logro de los objetivos de la empresa.

Por su parte, Frederick Taylor, fue uno de los principales exponentes del cientificismo, nace en Filadelfia en el año de 1856 y muere en 1915. Ingresó a una compañía que fabricaba lingotes de acero en la época de depreciación en los EE.UU. ocupando el puesto de obrero y luego pasando por los demás niveles llegó al puesto más alto. Esto le permitió darse cuenta de las afectaciones que hacían los obreros a las máquinas.

Por otro lado, el modelo ideal de Weber fue un primer intento integrador de control administrativo, partiendo de un todo igual con directores y hombres ideales (sin tener en cuenta que "lo ideal" no existe) y con él se cierra la etapa de elaboración de modelos formales. Weber consideraba que las burocracias constituidas con las características anteriormente nombradas eran especialmente eficaces para cumplir con las funciones de toda organización y por ello confiaba en que la burocratización se extendería por todo el mundo moderno. Weber analizó a la burocracia desde un punto de vista puramente mecánico y no político, preocupándose por mostrar cómo se establecen y se obedecen las normas y las leyes. Weber no consideró los aspectos subjetivos e informales de la aceptación de esas normas y de la legitimación de la autoridad, ni la reacción formal de la

organización ante la falta de consentimiento de los subordinados. Podríamos decir que el modelo Weberiano pasó a constituir el modelo ideal de burocracia y no el modelo absoluto.

Continuando con la obra de Dávila, éste se refiere a la “Administración como Institución”, como una perspectiva diferente es la que considera la gerencia (management) como una de las instituciones contemporáneas más importantes de la “sociedad industrial”, íntimamente ligada a la gran empresa (gran corporación u organización de gran tamaño son términos equivalentes. Quizá el mejor exponente de este punto de vista es Peter Drucker quien ve la aparición de la gerencia como “una institución esencial, distinta y prominente... un hecho crucial en la historia de la sociedad” (Drucker, 1966: 13). Drucker hace un elogio de la gerencia que está unido a su defensa del capitalismo, y que tiene el tono ideológico de la guerra fría de los años cincuenta. Esto afecta la calidad de su trabajo, en el cual es notoria la falta de objetividad.

No hay duda de que el desarrollo de la administración ha estado atado a la industrialización contemporánea y que el mayor vigor en la evolución de las tecnologías y las prácticas administrativas se ha dado en los Estados Unidos, seguido por los países de Europa occidental. Dávila, (2001). Algunos de los autores de esta corriente de la administración como institución plantean que es esencialmente una institución moderna, característica de la industrialización. Definen la gerencia como “el órgano de la sociedad encargado de hacer productivos los recursos, es decir, del progreso económico organizado”. (Drucker, 1966:4). La gerencia además se ha extendido a otro tipo de entidades no productivas (las universidades, los hospitales, el Estado, etc.).

### *1.1.- Gerencia Universitaria en Venezuela*

Al realizar un acercamiento preliminar al tema de estrategia, encontramos que se encuentra ligado desde tiempos ancestrales al tema militar, siendo los chinos quienes desde hace 2.500 años, usaron militarmente el concepto de estrategia. El concepto de estrategia surgió con posterioridad al uso del proceso de planeación de la década de 1950 a 1960, donde las firmas se concentraban más en el proceso de control y planeación. Es entonces desde 1960 cuando las organizaciones inician el uso del concepto de estrategia, como respuesta a los cambios del entorno para reducir el riesgo y potencializar las oportunidades del futuro. (Serna, 2008).

Existen diferentes definiciones respecto al concepto de estrategia, ya que algunos autores consideran los objetivos como parte de la estrategia y para otros son los medios para alcanzar la estrategia. “La estrategia definida de forma amplia comprende la definición de los objetivos, acciones y recursos que orientan el desarrollo de una organización”

Según el mismo autor, contempla las múltiples y variadas definiciones de estrategia:

Alfred Chandler precursor del pensamiento estratégico lo definió como: “La determinación de metas básicas de largo plazo y objetivos de una empresa, la adopción de cursos de acción y la asignación de recursos necesarios para alcanzar metas”.

Para *Michael Porter* “La estrategia empresarial define la elección de los sectores en los que va a competir la empresa y la forma en que va a entrar en ellos; la estrategia competitiva consiste en “ser diferente”. Ser diferente significa elegir deliberadamente un conjunto de actividades diferentes para prestar una combinación única de valor.

El análisis estratégico tradicional ha venido siendo complementado por teorías y estrategias, que Antonio Francés denominó los nuevos paradigmas en estrategias competitivas, a saber: Coopetencia, Designio estratégico, Océano azul e Hipercompetencia.

En relación a la Coopetencia, según Serna; Barry Nalebuff y Adam Branderburger (1996) han presentado un nuevo paradigma que se fundamenta en la cooperación entre los actores del mercado. A esta estrategia se le ha denominado coopetencia, nombre acuñado por Ray Noorda, fundador de la empresa Estadounidense de Software Novel. Norden ha dicho “Uno tiene que competir y cooperar al mismo tiempo”. La cooperación se presenta en grandes negocios donde es posible complementar competencias buscando siempre una relación ganar-ganar y excluir las ganar-perder.

Igualmente Serna se refiere al Designio estratégico con lo siguiente; en la década de los 80 algunas empresas que comenzaron operando en una escala modesta fueron capaces de revolucionar la industria y superar sus propias predicciones y las de la competencia. Empresas como Honda frente a Volkswagen, CNN frente a sus grandes competidores CBS y NBC, Sony frente a RCA, Compaq frente a IBM, Walt Mart frente a Sears.

El planteamiento central del paradigma “La estrategia del océano azul” al cual se refiere Serna, consiste en crear futuro en un sector industrial o de servicios en lugar de competir en los mercados o arenas ya conocidas. Chan y Moubergne en el año 2004 los denominaron estrategias del océano azul. La creación de las estrategias del océano azul tiene su base en el movimiento estratégico, no la compañía, ni la industria.

El movimiento estratégico se refiere a la serie de actuaciones y decisiones que debe tomar la gerencia a fin de producir una oferta importante conducente a la

creación de un nuevo mercado. La estrategia del océano azul tiene su soporte la innovación en el valor soportado en bajos costos y en el aumento del valor para el cliente.

En el libro *Hiper-competition* Richard Daveni (1994) plantea un modelo de competencia dinámica y agresiva, distinta a las formas tradicionales de competencia en los mercados. Sostiene el autor que toda ventaja competitiva es temporal y que por tanto resulta inútil intentar la creación, desarrollo y defensa de las ventajas competitivas sostenibles como lo han sostenido tradicionalmente los autores de estrategia.

Según Serna citando a Daveni (1994), la hipercompetencia sucede cuando en el mercado aparecen compañías agresivas, que rompen y no respetan las reglas del mercado y para este entorno la única manera de ganar y mantenerse en los mercados es la hipercompetencia, concebida como una guerra total.

El proceso de *administración estratégica* es el conjunto de compromisos, decisiones y acciones que se requieren para que una empresa logre competitividad estratégica y rendimientos superiores al promedio. La información estratégica relevante, que proviene de los análisis de los ambientes interno y externo, es necesaria para elaborar una estrategia y una implantación efectiva. Por ello, las acciones estratégicas efectivas son un requisito indispensable para lograr los resultados deseados de competitividad estratégica y rendimientos superiores al promedio. Por lo tanto, el proceso de administración estratégica se utiliza para que la organización se adapte a las condiciones de un mercado en constante cambio y conforme una estructura competitiva con los recursos, capacidades y aptitudes que evolucionan de manera continua (las fuentes de información estratégica). Las acciones estratégicas efectivas que tienen lugar en el contexto de los procesos de formulación e implantación de la estrategia cuidadosamente integradas dan como resultado los “resultados estratégicos” deseados, (Hitt, Ireland y Hoskisson. 1999).

La *planificación estratégica* o gerencia estratégica consiste en la formulación, ejecución y evaluación de acciones que permiten que una organización logre sus objetivos (David, 1994: 5). Por su parte, Rodríguez (1997) indica que la gerencia estratégica busca concentrarse en sólo aquellos objetivos factibles de lograr y en qué negocio competir de acuerdo a las oportunidades y amenazas del entorno. La planificación estratégica se desarrolla a través de un proceso que conlleva cinco tareas: 1) desarrollar un concepto de la organización, definir la misión y formar una visión de hacia dónde se necesita dirigir la organización; 2) transformar la visión en objetivos específicos por resultados; 3) elaborar una estrategia; 4) implantar y poner en práctica la estrategia seleccionada; 5) evaluar el resultado, revisar la situación e iniciar ajustes correctivos (Thompson y Strickland, 1994).

La aplicación de la *planificación estratégica* puede ser implementada tanto en organizaciones públicas como privadas, lo cual le proporciona ventajas a dicha aplicación, por cuanto existen modelos a considerar según la naturaleza de la organización en estudio. Para la aplicación de la planificación estratégica en la organización se requiere: definir la misión, realizar el análisis sobre las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas (FODA), establecer políticas y diseñar objetivos.

El *Cuadro de Mando Integral (CMI)*, traduce la estrategia y la misión de una organización en un amplio conjunto de medidas de la actuación que proporcionan la estructura necesaria para un sistema de gestión y medición estratégica. Para Kaplan y Norton (1997), el Cuadro de Mando Integral es la representación en una estructura coherente de la estrategia del negocio a través de objetivos claramente encadenados entre sí, medidos en los indicadores de desempeño, sujetos al logro de unos compromisos (metas) determinados y respaldados por un conjunto de iniciativas o proyectos.

En cuanto a los principios o fundamentos del análisis de las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas (FODA) de la alta gerencia, la institución universitaria es un sistema integral donde los problemas generales de naturaleza económica, política, académica, gremial, afectan tanto a la Universidad como a la alta gerencia, para el cumplimiento de sus objetivos orientados al hacer universitario.

De igual manera, el FODA refleja que la alta gerencia está consciente del rol que ocupa en la institución, de liderar procesos de cambio y transformación, constituyéndose en una oportunidad para proyectar la institución y fortalecer alianzas estratégicas. Los resultados indican un conjunto de amenazas contextuales como son las huelgas gremiales, decisiones presupuestarias y políticas, lo cual afecta el clima organizacional, incidiendo en su rendimiento, productividad y satisfacción.

Asimismo, el compromiso institucional, la vocación y dedicación de la alta gerencia, constituyen la plataforma para que la gestión pueda enfrentar las debilidades y amenazas manifiestas, tales como: la crisis financiera, las decisiones políticas y los conflictos gremiales, aplicando tendencias gerenciales adecuadas a la naturaleza de la organización universitaria.

Por otra parte, la dimensión calidad total se identifica como la segunda tendencia gerencial vigente en la alta gerencia universitaria, destacándose la aplicación del control de calidad a través de los procesos, los servicios, los productos y los clientes, lo cual apunta hacia la orientación de los altos gerentes de agregar más valor a los productos y servicios (Deming, 1982).

El valor fundamental del mapa estratégico es que servirá para que la empresa pueda ver su estrategia de forma integrada y sistemática donde toda acción tiene una causa y resultado.

Quizás el aspecto más relevante del concepto propuesto por Kaplan y Norton, en cuanto a la proposición de valor y que complementa el trabajo de Porter, es por el carácter holístico que en el que analizan la cadena de valor, donde cada actividad realizada es analizada desde cada una de las perspectivas del CMI con el objetivo de lograr la secuencia de actividades creadoras de valor que estratégicamente sean mejores para la empresa.

Como el CMI es una herramienta para medir la estrategia, este necesariamente debe presentar la flexibilidad que la estrategia requiere. Por esto todos los cambios que sean necesarios, propiciados por los cambios del entorno o cambios de la estrategia, deberán solucionarse continuamente. Sin una visión del CMI como una herramienta de gran flexibilidad, este no pasaría de ser un instrumento rígido como otros instrumentos de control, y no ofrecería a la empresa ninguna posibilidad de adaptación de su sistema de control a las nuevas exigencias que puedan surgir.

### *1.2.- Cuadros de mando estratégicos en organizaciones no lucrativas gubernamentales*

En 1.996, la migración del cuadro de mando integral hacia los sectores sin fines de lucro y gubernamentales estaba en situación embrionaria. En los cuatro años siguientes, el concepto fue aceptado ampliamente y adoptado por ese tipo de organizaciones en todo el mundo. (*Kaplan y Norton, 2006:145*).

El mismo autor asegura, que este tipo de organizaciones normalmente tienen dificultad para definir claramente su estrategia; deben comprender la advertencia de *Michael Porter* de que la estrategia es no sólo lo que la organización intenta hacer, sino también lo que decide no hacer. Es inusual encontrar una entidad no lucrativa centrada en una estrategia que pueda considerarse como de liderazgo de producto o de intimidad del cliente.

La mayoría de las entidades no lucrativas y administraciones públicas tuvieron dificultades con la estructura original del cuadro de mando integral, en el que la perspectiva financiera aparecía en la parte superior de la jerarquía. Dado que alcanzar el éxito financiero no es el objetivo primordial de la mayoría de estas organizaciones, la estructura se puede modificar para colocar a los clientes, a los beneficiarios o a la sociedad en la parte más alta de la jerarquía.

Por consiguiente, los principios fundamentales para crear una organización basada en la estrategia son aplicables a todos los sectores, incluyendo a las organizaciones públicas; quienes deben adecuar su estrategia a sus clientes. Los



clientes se ven elevados a la parte más alta de los mapas estratégicos de un cuadro de mando integral, dado que, en definitiva, la prestación efectiva de servicios a los clientes explica la existencia de la mayoría de administraciones públicas y no lucrativas.

En la medida que tanto la sociedad como el mercado se hacen cada día más complejos y la sociedad civil cada vez más exigente y capaz de ejercer un efectivo control social, se incrementa al mismo tiempo el carácter estratégico de las decisiones políticas y la necesidad de que sean tomadas por funcionarios de gobierno que estén dotados de mayor autonomía. (Bresser, 2004).

Atendiendo a lo anterior, se puede decir que los sectores de la Administración pública en nuestro país están regidos en su mayoría por sectores políticos, y cuyas decisiones se revisten de complejidad por sus diversos intereses, ya sean materiales o espirituales, para quienes son responsables por sus mandatos, por lo tanto deben adoptar mecanismos para asegurar el cumplimiento de sus metas en todos los sentidos.

El término gestión ha tenido un empleo muy intenso en Francia desde tiempo atrás. Nació con la ciencia de la administración pública misma: cuando se hizo referencia a la ejecución de las leyes como un asunto necesario a la “gestion des affaires publiques” (Bresser citando a Guerrero, 2001). En español dicho vocablo ha sido usado como sinónimo de administración, o, más generalmente, como una parte de la misma. Sin embargo, desde la década de los ochenta, gestión comenzó a ser usada como antónimo de administración, precediendo e inspirando a la corriente anglosajona de la nueva gestión pública (new public management) (Bresser citando a Guerrero, 2001).

En un artículo publicado por la Web, por Cruz, (2008), asevera que la gestión pública no se considera sinónimo de Administración Pública, toda vez se debe entender que el sector público no solo administra, sino gestiona y en calidad de gestor debe ser sometido al control y al análisis de la eficiencia según los parámetros del sector privado. Gestionar es algo más que administrar. Administrar es gobernar o regir, seguir instrucciones, gestionar es hacer diligencias para la consecución de algo o la tramitación de un asunto; esto es, conseguir resultados.

Las Universidades legalmente disponen de autonomía organizativa, académica, administrativa y económica que las habilita para investigar libremente cualquier área del conocimiento o tema, pero como es lógico no son instituciones aisladas, sino que forman parte de un sistema mayor y más complejo definido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

En tal sentido, la definición de autonomía esta consagrada en la legislación venezolana, dándole la “libertad” a las instituciones de educación superior de

seleccionar sus gerentes con un estricto carácter legal; es su responsabilidad emplear las estrategias adecuadas para garantizar el cumplimiento de sus objetivos y el apego a las normas; por el cual, requieren no sólo aptitudes idóneas, sino también actitudes que generen confianza a su mandato, ante la comunidad universitaria, y la colectividad en general.

El modelo teórico universitario vigente contiene entonces, una concepción espiritualista del hombre, es decir, considera al hombre como un ser dotado de materia y espíritu. Al respecto, Morín (2000) dice: “El ser humano es a la vez físico, biológico, síquico, cultural, social, histórico. Es esta unidad compleja de la naturaleza humana la que está completamente desintegrada en la educación a través de las disciplinas y que imposibilitan aprender lo que significa ser humano”.

Por consiguiente, el gerente universitario requiere para su gestión ser más humano para poder comprender la esencia universitaria y entender el panorama de la comunidad quién lo eligió, para así lograr un ambiente accesible a sus planes y propósitos. De igual manera, proyectarse como una persona de compromiso que asegure ante los demás su capacidad de cumplir con lo que pregona en beneficio de la colectividad; sólo así contará con el respaldo, credibilidad y aprobación del sector universitario.

### *1.3.- El control empresarial y el control universitario*

Uno de los principales problemas que han enfrentado quienes gerencian procesos productivos a lo largo de la historia de la humanidad es lograr la coordinación, eficacia, calidad y eficiencia del trabajo humano colectivo.

Las instituciones universitarias deben apuntar al mejoramiento continuo de su calidad y eficiencia, que no solamente aspiren a cumplir con los requisitos mínimos que la ley les exige para operar, sino que contemplen políticas específicas de inversión en áreas de talento humano, recursos, infraestructura, organización, métodos, ... que se correspondan con los altos niveles de eficiencia que se requieren en la Educación superior.

La eficacia y la eficiencia se relacionan con la productividad y en conjunto con la calidad, es el binomio que conlleva a la productividad en cuanto permite sintonizar con el entorno, cambiar prioridades, afrontar las expectativas, motivar al equipo, contratar triunfadores y comunicar estrategias de gestión y de organización que ayuden a triunfar. La productividad sólo se garantiza a través de actos de calidad; por tal razón, los procesos bien orientados se determinan por la eficiencia y por la eficacia en sus resultados, (Moreno (2009).

Las instituciones de enseñanza superior presentan rasgos diferenciales respecto a otras organizaciones educativas (González, 2000), por cuanto la autonomía otorga

a las universidades un amplio margen de autorregulación lo que implica que el Estado confía a estas instituciones los procesos de toma de decisiones. La consolidación de la autonomía universitaria ha hecho aflorar con nitidez los conflictos internos de estas instituciones, por ejemplo el desacuerdo entre sus niveles suscita desánimo y el surgimiento de una especie de guerrilla interna.

El control de gestión es responsabilidad de los gerentes de la organización; es una herramienta para incrementar la productividad, mediante la oportuna detección y corrección de deficiencias, mientras que la auditoría de gestión la practican en las universidades autónomas los auditores internos, por competencia de un órgano de control, como parte del sistema nacional de control fiscal, y consiste en un examen integral o parcial de la institución dirigido a precisar un nivel de desempeño y las oportunidades de mejora.

## **2.- La auditoría de gestión en las universidades públicas**

Como resultado del auge que tomó el comercio en los pueblos de Egipto, Fenicia, Siria entre otros países del Medio Oriente se desarrolló la contabilidad de partida simple. En estas épocas los sistemas de anotaciones habían sido sencillos debido a la reducida cantidad de operaciones. Cada individuo habría podido ejercer su propio control. Con el advenimiento de los antiguos Estados e Imperios se hallan vestigios de sistemas de controles en las cuentas públicas. (Morán, 2006).

Posteriormente, con el incremento del comercio en las ciudades italianas durante los años 1400, se produjo una evolución de la contabilidad como registro de las transacciones, apareciendo los libros de contabilidad para controlar las operaciones de los negocios. (Morán 2006).

En este ambiente comercial, el monje veneciano Fray Lucas Paccioli mejor conocido como Lucas di Borgo, matemático, desarrolló en 1494 la partida doble, analizando el hecho económico desde 2 puntos de vista: partida y contrapartida. **Fray Luca Paccioli (1445-1514) Matemático Italiano, nació en Sansepolcro** provincia de Umbría, *Toscana, Italia*, Su familia era extremadamente pobre y Luca no pudo nunca asistir a la escuela. Sin embargo, el estar siempre en contacto con artesanos y mercaderes le permitió ir aprendiendo distintos oficios y sobre todo un poco de lo que en esa época se llamaban matemáticas comerciales que consistían básicamente en manejar el sistema de numeración hindu-arábigo (el que nosotros usamos hoy en día), saber sumar, restar, multiplicar y dividir. (Morán, 2006).

El origen del Control Interno, suele ubicarse en el tiempo con el surgimiento de la partida doble, que fue una de las medidas de control, pero no fue hasta fines del siglo XIX que los hombres de negocios se preocuparon por formar y establecer sistemas adecuados para la protección de sus intereses.

A finales de este siglo, como consecuencia del notable aumento de la producción, los propietarios de los negocios se vieron imposibilitados de continuar atendiendo

personalmente los problemas productivos, comerciales y administrativos, viéndose forzados a delegar funciones dentro de la organización conjuntamente con la creación de sistemas y procedimientos que previeran o disminuyeran fraudes o errores, debido a esto comenzó a hacerse sentir la necesidad de llevar a cabo un control sobre la gestión de los negocios, ya que se había prestado más atención a la fase de producción y comercialización que a la fase administrativa u organizativa, reconociéndose la necesidad de crear e implementar sistemas de control como consecuencia del importante crecimiento operado dentro de las entidades. Así nace el control como una función gerencial, para asegurar y constatar que los planes y políticas preestablecidas se cumplan tal como fueron fijadas.

El término de Control Interno reemplazó al de comprobación interna, debido a un cambio conceptual, ya que el contenido del mismo ha sufrido una considerable evolución.

En resumen, el desarrollo industrial y económico de los negocios, propició una mayor complejidad en las entidades y en su administración, surgiendo la imperiosa necesidad de establecer mecanismos, normas y procedimientos de control que dieran respuesta a las nuevas situaciones.

Se puede afirmar que el Control Interno ha sido preocupación de la mayoría de las entidades, aunque con diferentes enfoques y terminologías, lo cual se puede evidenciar al consultar los libros de texto de auditoría, los artículos publicados por organizaciones profesionales, universidades y autores individuales.

En Venezuela, existe un Sistema Nacional de Control Fiscal, el cual nace de la necesidad de integrar en un solo cuerpo los diversos órganos, instrumentos y recursos que garanticen el fortalecimiento de la capacidad del Estado para lograr la eficaz ejecución de las políticas de gobierno, la transparencia de la gestión pública y la eficiencia en el manejo de los recursos del Estado. Dicho sistema de conformidad con el artículo 24 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del sistema nacional de control fiscal, está integrado por: Los órganos de control fiscal, a saber: Contraloría general de la república, contraloría de los estados, distritos, distritos metropolitanos y de los municipios. Contraloría general de la fuerza armada nacional. Unidades de Auditoría de las entidades sujetas a la ley (entre las que se encuentran las universidades autónomas). La superintendencia de auditoría interna. Las máximas autoridades, los niveles directivos y gerenciales de los órganos y entidades sujetas a la ley. Los ciudadanos.

La sujeción de las universidades a las normas de control fiscal imperantes en Venezuela, las obliga a someterse al control de su gestión, dicho control, según Orón, (1997), lo realizan los órganos de control establecidos en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, por cuanto es un organismo que maneja recursos públicos. En tal sentido, los administradores de tales recursos, llámese, Rector, Director, Decano, Subdirector, Tesorero, Administrador, Jefe de ejecución

presupuestaria, entre otros, serán los encargados de ofrecer información de la inversión de su presupuesto; y el mecanismo empleado por los órganos de control es la auditoría de gestión o medición de gestión.

El proceso de control de gestión tiene lugar al ir convirtiendo en acción las estrategias de la unidad de negocio, ya que es el medio que permite visualizar el desempeño logrado y retroalimentar el proceso de planificación. Malo y Merlo, (1995), conciben al Sistema de Control de Gestión moderno “como un sistema de información-control superpuesto y enlazado continuamente con la gestión que tiene por objetivo definir los objetivos compatibles, establecer las medidas adecuadas de seguimiento y proponer las soluciones específicas para corregir las desviaciones”. Por lo tanto es posible asegurar que el Control de Gestión es un proceso dinámico, mediante el cual se moldea la toma de decisiones para hacer posible el futuro o la “situación deseada” en la organización. Con el control de gestión, la organización puede enfocar sus esfuerzos en la obtención jerarquizada de los objetivos que con anterioridad se han formulado, por lo que “el control de gestión debe centrarse en la cadena de valor generada entre los recursos aplicados y los productos y servicios ofertados a los clientes” (Mallo y Merlo, 1995).

La Auditoría de gestión, definida por Castellanos, Pineda y Sánchez, publicada en la web, expresan que la Auditoría de gestión es el examen que se efectúa a una entidad por un profesional, con el propósito de evaluar la eficiencia de la gestión teniendo en cuenta los objetivos generales; su eficiencia como organización y su actuación y posicionamiento desde el punto de vista competitivo con el propósito de emitir un informe sobre la situación global de la misma y la actuación de la dirección. En la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, (2000), en su artículo 289 señala que *“son atribuciones de la Contraloría General de la República ... 5.- Ejercer el control de gestión y evaluar el cumplimiento y resultado de las decisiones y políticas públicas de los órganos, entidades y personas jurídicas del sector público sujetos a su control, relacionados con sus ingresos, gastos y bienes”*. Quiere decir, entonces, que el control de gestión es un mandato constitucional dirigido a todos los entes controlados por el Estado, y dentro de ellos están incluidas las universidades públicas.

Para medir la gestión pública se diseña un sistema de indicadores de gestión, que son útiles por 2 aspectos, 1.- Para clarificar objetivos: El gerente público necesita instrumentos cualitativos y cuantitativos para poder describir y poner en claro los objetivos con planes estratégicos o cuadros de mando integral. 2.- Los indicadores se obtienen de una información objetiva sobre el desempeño de las actividades que realiza la institución, con lo que también se consiguen datos sobre los resultados de la misma.

Los indicadores de gestión se construyen en el marco de un proceso de planificación estratégica institucional. Tienen como objetivo la construcción de un

sistema de medición y evaluación de la gestión de programas, proyectos y servicios públicos.

En las Universidades autónomas, los órganos de control, denominadas Auditorías Internas, promueven un proceso de evaluación que se realiza aplicando un marco normativo diseñado bajo los parámetros de Auditoría Interna, a través de Indicadores de Gestión, las cuales se crean con el propósito de examinar todos los aspectos que constituyen las metas y objetivos propuestos en el presupuesto institucional, para verificar el cumplimiento de éstos con base a los recursos que el Estado proporciona. Es por ello, que necesariamente, el gerente universitario, requiere conocer sustancialmente, los beneficios que genera emplear estratégicamente un marco referencial de medición del desempeño, así, poder aplicar los procedimientos acordes que le garanticen resultados exitosos de su gestión, al mismo tiempo que le evitaría tropiezos en su desempeño, al mismo tiempo que el ahorro de recursos, tanto materiales, financieros, como humanos.

Por ello, más que ser un mecanismo de control, someterse a una medición de gestión por parte de un órgano de control fiscal, no debería verse por los gerentes universitarios como un proceso riguroso, exigente, tedioso, sino más bien como un instrumento aliado para lograr una gestión exitosa y con valor agregado, ya que no solamente va a cumplir con los planes del presupuesto institucional, sino que adicionalmente se lograría la aceptación de todos los integrantes de la comunidad universitaria para quienes se presta el servicio, por tanto podría tomarse la medición de gestión como parte integral del plan de gestión de cualquier mandato institucional.

### **3.- Conclusiones**

Las instituciones de enseñanza superior presentan rasgos diferenciales respecto a otras organizaciones educativas, por cuanto la autonomía otorga a las universidades un amplio margen de autorregulación lo que implica que el Estado confía a estas instituciones los procesos de toma de decisiones. La consolidación de la autonomía universitaria ha hecho aflorar con nitidez los conflictos internos de estas instituciones, que en muchas oportunidades ponen en riesgo la ejecución e inversión de los recursos del Estado.

El control de gestión es responsabilidad de los gerentes de la organización; es una herramienta para incrementar la productividad, mediante la oportuna detección y corrección de deficiencias.

La auditoría de gestión la practican en las universidades autónomas los auditores internos, por competencia de un órgano de control, como parte del sistema nacional de control fiscal, y consiste en un examen integral o parcial de la institución

dirigido a precisar un nivel de desempeño y las oportunidades de mejora, la cual permitirá al colectivo universitario en particular, y a la sociedad en general, tener mayores posibilidades para conocer el funcionamiento económico y financiero de la institución académica.

En Venezuela existe el Sistema Nacional de Control Fiscal, el cual nace de la necesidad de integrar en un solo cuerpo los diversos órganos, instrumentos y recursos que garanticen el fortalecimiento de la capacidad del Estado para lograr la eficaz ejecución de las políticas de gobierno, la transparencia de la gestión pública y la eficiencia en el manejo de los recursos del Estado.

El control de gestión, como herramienta de control, es el análisis sistemático de los resultados obtenidos por las entidades del sector público, en la administración y utilización de los recursos disponibles para el desarrollo de su objeto social establecido mediante el cumplimiento de objetivos y metas, la evaluación de la economía y la eficiencia en la utilización de los mismos, y la identificación de los beneficios de su acción.

Por todo lo expuesto anteriormente, la medición de la gestión pública es un mecanismo que los gerentes universitarios deberían emplear para obtener ventajas competitivas para su gestión.

## **Referencias Bibliográficas**

Acevedo G., Diofante (2007). De la medición a la rendición de cuentas: Un enfoque estratégico. Primera Edición. Alpha Omeda Estudio Creativo, c.a. Caracas, Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Gaceta Oficial Nro. 5453, extraordinaria del 24 de marzo de 2000.

Asamblea de la República Bolivariana de Venezuela. Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, Gaceta Oficial Nro. 37.347 del 17 de diciembre de 2001.

Asamblea de la República Bolivariana de Venezuela. Ley Orgánica de Educación, Gaceta Oficial Nro. 5.929 extraordinario, del 15 de agosto de 2009.

Bresser-Pereira, Luiz C. (2004). "La restricción económica y la democracia", en Política y Gestión Pública, Editorial Fondo de Cultura Económica- CLAD, pp. 13-42, Argentina.

Congreso de la República de Venezuela, (1970). Ley de Universidades. Gaceta Oficial Nro. 1.429 extraordinaria, Venezuela.

Cunarro, E., Morales, E. y Leal, N. (2006). Nueva gerencia pública en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela: Desafíos y perspectivas. Disponible en la World Wide Web: <<http://www.serbi.luz.edu.ve/>>.

Cruz, A. (2007) Sistema Nacional de Control Fiscal. Venezuela. Artículo disponible en la World Wide Web.

Cruz, A. (2008) Elementos de control e gestión. Venezuela. Artículo disponible en la World Wide Web.

Da Conceição, María (2007). Los indicadores de gestión en las universidades públicas portuguesas: Una metodología para el análisis de su eficiencia. Tesis Doctoral no publicada. Universidad de Coimbra, Portugal, España.

Dávila de Guevara, Carlos, (2001). Teorías Organizacionales y administración. Enfoque crítico. 2da. Edición. McGraw-Hill Interamericana, S.A. Bogotá.

Damiani, Luis. F. (1997). Epistemología y ciencia en la modernidad. El traslado de la racionalidad de las ciencias físico-naturales a las ciencias sociales. Ediciones de la Biblioteca de la Universidad Central de Venezuela, Ediciones FACES-UCV. Caracas – Venezuela.

Granell, E. con Garaway D. y Malpica C. (1998). Éxito gerencial y cultura. Retos y oportunidades en Venezuela. Ediciones IESA. Caracas, Venezuela.

González, José M. (2000). Clima Educativo Universitario. Ediciones de la Universidad Ezequiel Zamora. Colección Docencia Universitaria. Barinas, Venezuela.

González, Roberto, (2007). Marco teórico y conceptual de la auditoría de gestión. Disponible en la Web de: <http://www.monografías.com/usuario/perfiles/>

Guerrero, Omar (2001). Nuevos modelos de gestión pública, [www. Revista. Unam.mx/vol.2/num3/art3/](http://www.unam.mx/vol.2/num3/art3/) consultada el 15 de mayo de 2004.

Follari, Roberto, (2007). Epistemología y Sociedad, acerca del debate contemporáneo. Ediciones Homo Sapiens. Rosario Santa Fe, Argentina.

Guía ofrecida por el Dr. Miguel Mujica. Aspectos problemáticos del diseño (Diseño: ¿Solución o problema?

Karl R. Popper. La lógica de la investigación científica.



Mallo, C. y Merlo J. (1995). Control de Gestión y Control Presupuestario. McGraw-Hill. España.

Moreno, Liuval, (2007). Gerencia del Conocimiento Universitario. La permanente construcción de un modelo para la calidad educacional: una gestión de la extensión universitaria. UPEL, Vicerrectorado de extensión. Caracas, Venezuela.

Orón, Germán (1997). El control presupuestario de las universidades públicas. Universidad de la Rioja. Madrid, España.

Owens, R.G. (1995). La escuela como organización: tipos de conducta y práctica organizativa. Madrid, Santillana.

Quintín, Antonio (2002). Patrimonialismo, burocracia y posburocracia en el Diseño institucional de la administración pública venezolana, Mimeo, Universidad Central de Venezuela, Caracas.

Romero M., Néstor L. (2007). Gerencia para transformar las Universidades públicas autónomas de Venezuela. Revista Venezolana de Gerencia. V.12 Nro. 4. Maracaibo, Venezuela.

Ynfante, Ramón (04 de julio 2008) Normas Internas de Auditoría Gubernamental. Contraloría General de la República del Perú.

Varga, Germán. (2006). Tratado de Epistemología. Fenomenología de la ciencia, la tecnología y la investigación social. Universidad Pedagógica Nacional. Sociedad de San Pablo. Bogotá, Colombia.

## **COMISIÓN DE EDUCACIÓN CONTABLE**

La educación contable se modifica y debate de conformidad con los diferentes desarrollos del conocimiento y de la profesión. Esta comisión plantea la necesidad de revisar las diferentes tendencias nacionales e internacionales en materia de educación contable, a la luz de su pertinencia científica, social y económica.

### **Jurado Técnico**

*Marco Antonio Machado Rivera*

Contador Público de la Universidad Nacional de Colombia. Estudios de Maestría en Ciencias de la Administración de la Universidad EAFIT. Actualmente en estudios de Doctorado en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes (Venezuela). Docente Investigador de la Universidad de Antioquia.

## **Exposiciones autorizadas**

El jurado de esta comisión determinó que ninguno de los trabajos presentados cumplía los requerimientos para clasificar como ponencia. Sin embargo, dado su valor propositivo y pedagógico para los temas propuestos en esta comisión consideró que podían ser expuestas las siguientes propuestas educativas contenidas en los trabajos presentados:

### **Propuesta Formativa**

*Pedagogía moral: una visión de contador público éticamente competente y socialmente reflexivo.*

Autor: Marlon David García Jiménez. Estudiante de Contaduría Pública Universidad del Quindío.

### **Propuesta de Integración Regional**

*Perspectiva de los programas de contaduría pública en el marco de la Unión de Naciones Suramericanas (UNASUR).*

Autor: Jairo Contreras Capella. Docente Investigador de la Universidad del Atlántico.

### **Propuesta Analítica**

*Libro de texto universitario y contabilidad.*

Autor: Javier Alonso Zambrano Hernández. Docente Investigador Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia.

### **Propuesta Didáctica**

*Posibilidades de religación de la disciplina contable: aportes y propuestas desde el pensamiento complejo*

Autor: Jorge Andrés Salgado Castillo. Docente Investigador Universidad Militar Nueva Granada.

### **Propuesta Comunicacional**

*Programa radial contable generador de extensión e investigación contable en la academia.*

Autor: Ricardo Elías Celis Parra. Contador Público Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia.

## **Seminario Técnico Sector Público**

### **El MECI y el MCICO o CIC**

#### **De lo simple a lo complejo**

*"El que se sabe profundo se esfuerza por ser claro; el que se sabe superficial, se esfuerza por ser oscuro" F. Nietzsche*

#### **A manera de introducción**

Después de su fugaz despegue en la década del noventa del siglo XX, a raíz de la exótica inclusión de su acepción en la carta magna<sup>28</sup>, se fue extinguiendo su luz por la carencia de desarrollos académicos y tecnológicos y los textos de la ley que lo reglamentaron pasaron a adornar los anaqueles de algunos avezados profesionales del derecho, de la administración, de la economía que, sin tener formación específica, terminaron ofertando y produciendo voluminosos mamotretos de documentos que "materializaron" su existencia, reposando, sin pena ni gloria, también en los anaqueles.

Despreciado y subestimado por sus primigenios conocedores y usuarios, hasta las universidades lo soslayaron y jamás produjeron desarrollo alguno limitando las enseñanzas a su evaluación con instrumentos importados, predecibles y estándares. Se enseña (ba) a evaluar algo que no se sabe, que no se conoce en su total dimensión.

Los primeros atisbos llegaron de manos de la profesión contable y se incubó en las empresas privadas que, bajo la vigilancia de un ojo externo, debía proteger los recursos de la organización, paso después del cual se le debía referenciar, en unas cuantas letras, afirmando de manera positiva o negativa.

En la sombra estuvo algo más de cinco décadas<sup>29</sup> bajo el silencio cómplice de los contables que, ante la ceguera del entorno, resultaba rey. En el dictamen, insignificadamente, una vez al año era mencionado protocolariamente, por formalidades sin que, en la mayoría de los casos, hubiese evidencias válidas de su "*adecuada*" existencia y de la "*protección y conservación de los recursos*".

---

<sup>28</sup> La cual tiene de todo como en botica, imposible quedarse por fuera.

<sup>29</sup> Contados desde la aparición de la formación contable a nivel universitario.

El desconocido ilustre del siglo XX pasó a convertirse en un ilustre desconocido, gracias a los siniestros de grandes emporios transnacionales, a su mención en la Constitución Política y a su sobredimensionamiento por parte de personas con la habilidad de tornar complejo lo simple.

Nos referimos al sistema de control interno. Ni más, ni menos.

### **Las fuentes de la acepción**

El sistema de control interno, SCI, es una acepción de origen empresarial y del resorte de los contables en funciones de vigilancia o evaluación externa. No es una invención sino, mas bien, una re-creación derivada de la propia naturaleza y de la estructura del ser humano.

Su desarrollo y consolidación implicó un recorrido de la mano de los contables anglosajones y de la función de auditoría externa financiera en empresas de origen privado. La empresa es un escenario de normas que permiten y limitan funciones y procederes, asigna responsabilidades, protege recursos y garantiza el orden. Todo lo anterior opera bajo condiciones ideales y en un escenario de mínimos riesgos y mediana certidumbre.

La sumatoria de todos los componentes y factores objetivos y subjetivos que conforman una empresa tales como sus normas, políticas, objeto social, origen, lugar de operación, roles, actitudes, empleados, directivos, recursos físicos, capital, forma de organización, entre otros, determinan al interior una "temperatura" perceptible y que indica el grado de organización, orden, compromiso, responsabilidad, cuidado e interés por la empresa y todos sus asuntos. Así como al asomarse a un estadio abarrotado de público pero en silencio podemos deducir que el local esta perdiendo o que el visitante esta muy incisivo, de igual forma, el contable por intuición o mediante algunas elementales o sofisticadas pruebas puede, al asomarse a una empresa, determinar el ambiente de control existente y así estimar las características y alcance del trabajo a realizar.

Al igual que la naturaleza, las organizaciones de origen humano requieren de unas leyes que eviten el caos y la anarquía y contribuyan a la conservación de las diferentes formas de organización evolutivas tales como la familia, el estado, y las empresariales, entre otras. El impredecible ser humano obliga a crear un escenario normado en el cual se establezcan deberes, derechos, responsabilidades, roles, procederes, tiempos, jerarquías, compromisos. Las sociedades capitalistas requieren de entramados jurídicos que protejan la propiedad, limiten la administración, favorezcan el lucro y permitan la acumulación y la conservación. Las normas regulan. Regular es *ajustar, reglar o poner en orden una cosa; Ajustar el funcionamiento de un sistema a determinados fines*<sup>30</sup>. La empresa es un sistema con unos fines por alcanzar. Todo sistema a su vez se conforma de una serie de subsistemas. O, todo sistema se convierte en subsistema de otro mayor que lo incluye.

---

<sup>30</sup> Diccionario de la Real Academia Española.

En atención a la forma de "intervención" externa que auspiciaron los contables anglosajones a través de la auditoría financiera externa para evaluar los resultados económicos de una empresa y dar una opinión acerca de la razonabilidad de la información suministrada por los administradores del capital, el determinar el AMBIENTE DE CONTROL resultó esencial a fin de deducir o inferir argumentos que respaldaran o desvirtuaran los hallazgos positivos o negativos que conducían a la emisión de opiniones.

Lo que inicialmente era un insumo de uso estrictamente personal del contable auditor externo financiero, poco a poco se fue comprendiendo y concibiendo como una estructura sistémica propia de cada organización, y de manera ídem se develaron sus potencialidades y aportes a las organizaciones. Así surge la acepción de SISTEMA DE CONTROL INTERNO, pasando de útil herramienta premonitoria a estructura componente de toda forma organizativa, es decir, algo así como su sistema de gravedad. Un entramado de controles, de Sí y No.

Hasta ahí, para no profundizar, podemos ubicar los orígenes de la acepción que nos concita a estas reflexiones.

### **Contables y sistema de control interno**

En teoría los mayores usuarios de este importante sistema de control han sido los contadores públicos<sup>31</sup> aunque los beneficiados son innumerables, sin embargo ello no condujo a que la mayoría de programas de contaduría pública del pasado y del presente hayan diseñado materias con contenidos orientados a dotar de conocimientos conceptuales a los estudiantes acerca de lo que es y caracteriza a un sistema de control interno. Los mayores aportes se hicieron a través de una única y afamada definición y a la aplicación de cuestionarios de evaluación dicotómicos. Para nada se enseñó (a) o un modelo, o una metodología de diseño. Sin embargo se enseñaba o enseña (¡aún!) a evaluar algo que no se conoce.

No ha habido apropiación ni enseñanza conceptual que ilumine la re-creación de metodologías de diseño de un sistema de control interno. Quienes incursionaron en esa temática solo dan cuenta de la metodología de matrices de riesgo-control diseñada por el Profesor Franco en la década del 90 y en la cual co-participamos en la implementación en un programa con Naciones Unidas para varios Departamentos de Colombia.

Los contables colombianos, en teoría los mas indicados, no produjeron ninguna otra metodología de diseño ni mucho menos un modelo, salvo algunos desarrollos embrionarios en la Gobernación de Antioquia por esas mismas calendas.

Con ese escenario académico y profesional el sistema de control interno siguió sus días con mas pena que gloria hasta el año 2005 cuando el Departamento Administrativo de la

---

<sup>31</sup> O Contadores Profesionales en el argot de algunos países como EE.UU, entre otros.

Función Pública emite el decreto 1599/05 con el ahora afamado MECI, una exagerada minuciosidad metodológica de implementación de controles internos.

Una vez decodificado el MECI le encontramos una profunda similitud con la metodología de matrices de riesgo-control del profesor Franco<sup>32</sup> quien desde la época del 90 planteó los tres subsistemas en un esquema más sencillo y digerible, "complejizado" ahora por esta "nueva" propuesta.

Por razones de acceso cognitivo al objeto de conocimiento se puede recurrir a dividirlo en partes. Eso ha pasado también con el sistema de control interno. Los abanderados del MECI enfatizaron en lo organizacional o administrativo y lo contable, dada su relevancia, es necesario abordarlo por aparte, pero integrado.

Con esa visión correcta la Contaduría General de la Nación se plega a rajatabla al MECI y lanza su propuesta del MCICO con una desgraciada corta vida. Era previsible, su estructura desconoció los fundamentos conceptuales del SCI y sus clases SCIO<sup>33</sup> y SCIC<sup>34</sup>.

Ante la orfandad, esta entidad recapitula y emite una nueva normatividad: la resolución 357 del 23 de julio de 2008, *por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación*.

Desde nuestra perspectiva conceptual e instrumental esta nueva norma no es afortunada y ofrece un conjunto de debilidades que con ánimo constructivo se señalan así:

1. Desde el título, la resolución es imprecisa ya que el contenido anexo NO contiene procedimiento alguno que conduzca de manera clara y sencilla al diseño e implementación del sistema de control interno contable SCIC en una entidad pública.
2. En su parte resolutive, se hace referencia a información que supera la realidad contable de las entidades, de la disciplina y del régimen de contabilidad pública al hacer alusión a la información *social y ambiental*, sin dejar de lado la financiera ya que aún no se ha superado los esquemas monetaristas de la contabilidad ídem. La precisión ha de ser a lo contable, simplemente.
3. El artículo 3, en solo dos párrafos, se puede decodificar como una audaz compilación de la extinta anterior resolución del MCICO. Mas adelante proveeremos el talón de Aquiles de este artículo. Se hizo un Winzip a la resolución MCICO cuando se dice: "*El control interno contable debe implementarse y evaluarse en el marco del modelo estándar de control interno para el estado colombiano MECI 1000:2005, adoptado mediante el Decreto 1599 de 2005*" (Subrayado fuera del texto original). Por ese mismo camino entra en conflicto el artículo 5 en lo referente al informe de evaluación.

---

<sup>32</sup> Franco Ruiz, Rafael. Material de Diseño de los sistemas de control interno para departamentos del Corpes de Occidente, en un programa con el PNUD, 1.995.

<sup>33</sup> Sistema de Control Interno Organizacional SCIO y Sistema de Control Interno Contable SCIC.

<sup>34</sup> Sistema de Control Interno Contable.

4. La resolución carece de rigurosidad al no llamar por sus nombres y apellidos al objeto de estudio, la acepción correcta, es SISTEMA DE CONTROL INTERNO CONTABLE; ello conduce a la primera debilidad conceptual y contradicción con el MECI ya que, cuando se aproxima a una añeja definición del mismo, lo llama PROCESO y no SISTEMA, como es. Este "elemental" juego de palabras tiene una enorme connotación en lo instrumental. De hecho si en algo superó el MECI al COSO y similares, ha sido en esa precisión: un sistema es un sistema, no un proceso.
5. El documento anexo a la resolución ofrece algunas inconsistencias<sup>35</sup> que no se esperan de una autoridad estatal ni doctrinaria, investidura que recae sobre la CGN por fuerza de ley y social. Es importante armonizar las acepciones Plan General de Contabilidad Pública y Régimen de Contabilidad Pública y no utilizarlas indiferentemente.
6. La definición de control interno contable (debería ser de sistema de control interno contable) incorpora una expresión novedosa y fuera de lugar para el sistema como es la acepción *razonablemente*. El SCIC no tiene categorías cognitivas, éticas ni morales. La razonabilidad no se le puede aplicar al SCIC, es un exabrupto, el control no se caracteriza por ello; es peligrosa esta palabra. Lo esencial es la legalidad
7. Con respecto a los objetivos el documento exagera en las pretensiones y por ello en ese aparte se encuentran pleonasmos y duplicados por lo menos tres ítems.

Un acercamiento detallado a cada objetivo conduce a afirmar:

- 7.1. Con respecto al objetivo **a.**, es impreciso. El SCIC no genera por sí mismo información, para nada, en absoluto. No procesa, no es proceso.
- 7.2. Con respecto al objetivo **e.**, se plantean principios que para nada le corresponden a la información contable y se deja por fuera el único y esencial: el de legalidad. Los demás no aplican. Se pueden argumentar, si, pero no aplican.
- 7.3. Con respecto al objetivo **f.**, el SCIC no administra riesgos, intenta eliminarlos o reducirlos.
- 7.4. Con respecto al objetivo **g.**, el SCIC no *define ni implementa*, sencillamente incorpora los controles. ¿Juego de palabras? No, para nada. Precisión idiomática y semántica.
- 7.5. Igual al anterior sucede con el objetivo **h.**, que incurre en un pleonismo, utiliza de manera errada el verbo VERIFICAR a sabiendas de que el SCIC no ejecuta, ni hace. En el tercer renglón se describen eventos que no aplican de lo contable.
- 7.6. Los objetivos **k**, **l**, **m** y **n.**, utilizan verbos inapropiados y ajenos al SCIC ya que corresponden mas a la función ejecutora del auditor interno o evaluador. Para nada son objetivos del SCIC, éste solamente lo facilita con su estructura.
- 7.7. Los objetivos **o**, **p** y **q.**, se encuentran repetidos.
8. En el aparte **2** *aspectos conceptuales relacionados con el proceso contable*, no hay tal enfoque, es mas bien instrumental y definicional. Por aquello de la investidura que adquiere la CGN, no se pueden aceptar imprecisiones tales como:

---

<sup>35</sup> Como cuando afirma que el control interno contable es un proceso; la estructura teórica de los objetivos; cuando se refiere a la "partida doble" como un instrumento; cuando utiliza la acepción magnitudes para referirse a unidades; entre otras.



- 8.1. Llamar a la contabilidad por partida doble como un INSTRUMENTO. Esta simple referencia invita a pensar que se concibe el SCIC para la información contable patrimonial dejando por fuera la información contable presupuestal que no se procesa mediante el "INSTRUMENTO DE LA PARTIDA DOBLE" y que no utiliza el sistema de acumulación por causación (devengo) sino el de Caja. ¿Le corresponderá a la dirección del presupuesto emitir el SCIC-Presupuestal? Creo que no. Le atañe a la CGN. Por lo tanto no tiene sentido ese párrafo, en esas condiciones de redacción. El DEVENGO no es una base desde la teoría de la medición y la contable en particular.

Esta situación en cuanto a la contabilidad presupuestal queda mas al desnudo en el párrafo que precede al ítem 2.1.1.1 pues no dice nada. La contabilidad presupuestal en el sector público es más importante que la contabilidad patrimonial. Asimismo en el numeral 3.9. con respecto a los libros de presupuesto de que habla la resolución 036 de Minhacienda.

- 8.2. Usar la acepción MAGNITUDES, desde la teoría de la medición, como se utiliza es incorrecto. En medición contable no se puede hablar de magnitudes físicas y monetarias, no existen; unidades si. La palabra correcta es *cantidades*, según la oración codificada.
9. Como elemento de control interno parece un desacierto que en el sector público se auspicie la posibilidad de los libros electrónicos. El sector público no está preparado culturalmente para ello. Ni siquiera los países mas avanzados se atreven de manera definitiva a ello.
10. Con respecto al informe anual de evaluación la CGN podría recurrir al control por excepción y liberarse (y liberar a las entidades) de trabajo innecesario a través de los productos. Una entidad que no reporte dentro de los términos o que incurra en imprecisiones o carencias informativas denota por ello fallas en el sistema de control interno contable y no castigar a la generalidad. No convertir los informes en rutinas informativas que nadie usa. El control avanza.
11. El artículo 3 de la resolución debió quedar, por rigurosidad conceptual, con el modelo y la norma así:  
*.... El sistema de control interno contable debe implementarse en el marco del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado colombiano MECI 1000:2005 en lo pertinente al Subsistema de Control de Gestión y al componente Actividades de Control en todos sus elementos. Los demás componentes y sus actividades se implementan dentro del sistema de control interno del modelo MECI.*
12. Por ende, el Subsistema de Control de Evaluación del MECI soporta las necesidades y requerimientos informativos de la CGN ya que, por aquello del control por excepción, esta puede colegir la calidad del sistema de control interno contable sin colocar a las entidades en la *informitis aguda* y evitar a la CGN atiborrarse de cantidades de información irrelevante.

## **Consideraciones finales**

Los desarrollos conceptuales en teoría del control, de la medición y de la contabilidad deben iluminar las normas para no vulgarizar el conocimiento. Hasta antes del MECI muy pocas personas osaban académica y profesionalmente frente a la temática del sistema de control interno, ahora con el MECI “*todo el mundo sabe hacer*” el control interno y recita la metodología.

Resulta increíble leer dictámenes de revisores fiscales del sector privado cambiando la vieja alusión al SCI por acepciones propias de la metodología MECI, evidencia de la orfandad educativa, de la carencia profesional. Una competencia es *saber hacer* con el *saber* orientado por un *querer*; con respecto al SCI se sabe *hacer*, sin *saber* y sin *querer*.

En la mayoría de posgrados en "revisoría fiscal" se conoce que, en el módulo de control interno (como le llaman), recientemente vienen ofreciendo *meci al desayuno, al almuerzo y la comida*<sup>36</sup>, pero no se provee a los profesionales de la fundamentación conceptual alrededor de la teoría del control; La pregunta obligada es: ¿Y antes del meci, qué se enseñaba en estos módulos? La mera formación instrumental dota de *pescado* a los estudiantes y profesionales, la fundamentación conceptual mas la instrumental provee de *cañas de pescar*.

Por: Walter A. Sánchez Ch.  
Contador Público UFPS  
Pedagogo Conceptual  
Especialista en Desarrollo Intelectual y Educación  
Estudios de Mg. en Educación

## **Bibliografía**

Franco Ruiz, Rafael. Material de Consultoría Corpes de Occidente – PNUD. Diseño de Sistemas de Control Interno de Departamentos.

Franco Ruiz, Rafael. Reflexiones Contables. Segunda edición. Investigar editores.

Sánchez Ch. Walter. Control Interno conceptual y práctico. Investigar Editores. Segunda edición 2009.

Sarmiento Pavas Daniel. La revisoría fiscal: ¿control de fiscalización o auditoría?...¿o las dos? en Revista Legis de Contabilidad y Auditoría. Texto electrónico facilitado por el autor.

---

<sup>36</sup> Testimonio de una estudiante egresada de uno de estos programas en una prestigiosa universidad capitalina y corroborado con los materiales del curso.

## **ANEXO**

### Estatutos de la Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos

#### ESTATUTOS<sup>37</sup>

#### CAPÍTULO PRIMERO

#### NOMBRE, DOMICILIO, DURACION, OBJETIVOS

ARTÍCULO 1. La asociación, entidad nacional de segundo grado, sin ánimo de lucro, se denomina FEDERACION COLOMBIANA DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS, constituida de acuerdo con las leyes colombianas, su domicilio es Bogotá Distrito Capital y puede establecer regionales en cualquier ciudad del país o del exterior. Su duración es de veinte años.

Los fundadores son los siguientes.

- JAIRO JAVIER VILLALOBOS – COLEGIO COLOMBIANO CONTADORES PUBLICOS CAPITULO FLORENCIA, NIT 828.000.837.
- FREDDY MARTINEZ GOMEZ – COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE ANTIOQUIA, NIT 811.018.516.
- MARTIN RICARDO RINCON U. – COLEGIO COLOMBIANO DE CONTADORES PUBLICOS, CAPITULO SAN JOSE DE CUCUTA, NIT 807.003.599.
- LINA RODRIGUEZ GUTIERRES – COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DEL ATLANTICO, NIT 802.011.415.
- RAFAEL BARRERA GALLON – COLEGIO COLOMBIANO DE CONTADORES PUBLICOS, CAPITULO MONTERIA NIT 812.002.692.
- FRANCISCO EDUARDO HERRERA A. – COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE BOGOTA, NIT 860.115.110.

ARTÍCULO 2. La misión de la Federación es unir a la profesión contable en las ideas de un nacionalismo compatible con el espíritu de justicia, apertura, tolerancia y pluralismo ideológico.

ARTÍCULO 3. La federación tendrá como objeto social:

1. Federación de los capítulos del Colegio Colombiano de Contadores Públicos y otras asociaciones, la Promoción de prestación de servicios

---

<sup>37</sup> Documento transcrito fielmente de los estatutos registrados en Cámara de Comercio de Bogotá, por el Colegio de Contadores Públicos de Antioquia, según copia solicitada a esta entidad el 19 de julio de 2007. Se anexan a esta publicación para efectos de divulgación.

profesionales contables de la más alta calidad, para beneficio de los usuarios y la sociedad en general.

Para el cumplimiento de su objeto la federación podrá realizar las siguientes actividades:

1. Servicio como órgano consultor del estado en aspectos relacionados con la función social de la contaduría pública.
2. Ejercicio de funciones públicas que le sean delegadas por el ordenamiento legal.
3. Promoción de una instrucción informal contable que contribuya a la formación integral de los contadores públicos, ubicándolos en posición de gestores de cambio en el nuevo contexto de la economía.
4. Intercambio con organizaciones nacionales e internacionales, promoviendo la integración de la comunidad contable.
5. Prestación de servicios de asesoría y consultoría a quienes lo soliciten.
6. Promover actividades de capacitación informal y actualización de conocimientos.
7. Participación en la expedición de una legislación que permita el ejercicio profesional libre, acorde con los objetivos sociales de la Contaduría Pública.
8. Desarrollo de un sistema de certificación de calidad profesional, de experiencias y administración de su funcionamiento social.
9. Colaboración con el tribunal disciplinario de la profesión y otras entidades del estado para evitar el ejercicio ilegal de la profesión.
10. Ejercicio de la representación de la contaduría pública, convocar a los congresos profesionales y fomentar la ayuda mutua entre los contadores públicos y sus organizaciones.
11. Fomento en la sociedad de una conciencia para el uso racional de recursos, orientada a la conservación de un ambiente sano.

## CAPÍTULO SEGUNDO

### DE LOS FEDERADOS, SUS DEBERES Y DERECHOS

ARTICULO 4. La Federación se integra por dos clases de federados, efectivos y correspondientes. Se definen como federados efectivos a todos los capítulos del Colegio Colombiano de Contadores Públicos que se creen en el país y en el exterior, y como correspondientes a otras asociaciones profesionales de la contaduría pública legalmente constituidas que lo soliciten y sean aceptadas por la federación.

PARÁGRAFO: Los federados correspondientes podrán ser elegidos para ejercer en cargos directivos de la Federación, con las limitaciones estatutarias.

ARTÍCULO 5. Son deberes de los federados:

1. El cumplimiento estricto de los estatutos
2. El acatamiento de las decisiones y resoluciones de la Federación
3. No identificarse con organizaciones que contraríen la misión y objetivos de la Federación
4. La promoción entre sus afiliados de la ética profesional y el compromiso con la misión y objetivos de la Federación.

ARTÍCULO 6. Son derechos de los federados:

1. Elegir y ser elegido en cargos de la Federación.
2. El derecho de expresar y difundir su pensamiento u opinión, informar y ser informado de manera veraz e imparcial.
3. La presentación de peticiones a la federación por motivos de interés general o particular y de obtener pronta respuesta.

PARAGRAFO 1. Todo cargo de elección podrá ser revocado con una votación igual o superior al 70% de los votos que lo eligieron.

## CAPÍTULO TERCERO

### DE LA DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN

ARTÍCULO 7. La Federación tiene como órgano de dirección a la Convención Nacional y como órganos de administración al Comité Ejecutivo y el Presidente.

ARTÍCULO 8. La Convención Nacional es la máxima autoridad de la federación, de ella emanan todos los poderes y prerrogativas de los órganos y funcionarios los cuales se publicarán como resoluciones.

ARTÍCULO 9. La Convención Nacional puede ser ordinaria o extraordinaria. La ordinaria se realiza cada año, durante el primer trimestre en la ciudad que se designe como sede, mediante citación del Comité Ejecutivo; la extraordinaria tiene lugar en cualquier fecha que sea convocada por el Comité Ejecutivo, el revisor fiscal o por solicitud de un número de federados no inferior al 25% del total, en el domicilio principal.

PARÁGRAFO 1. En caso de no celebrarse la Convención Nacional ordinaria, se hace segunda convocatoria para su realización durante los treinta días siguientes.

PARÁGRAFO 2. La Convención Nacional ordinaria puede tratar además de los temas de la citación, lo referente a los numerales 1, 5 y 6 del artículo 13.

ARTÍCULO 10. La Convención Nacional se constituye por la reunión de delegados de los federados. Su convocatoria se hace por medio de aviso publicado en un diario de circulación nacional o por escrito, enviando citación a cada uno de los federados, por lo menos con un mes de anticipación. Cada federado tendrá derecho a tres delegados hasta por los primeros doscientos afiliados que posea y uno más por cada cien afiliados adicionales, deberá acreditarlos por escrito para períodos de un año.

ARTÍCULO 11. Constituye quórum en toda Convención Nacional la presencia de por lo menos la mitad mas uno de los delegados acreditados. Si transcurrida una hora desde la fijada, no hubiere quórum para decidir, este queda constituido por cualquier número de delegados presentes superior a cinco.

ARTÍCULO 12. Toda Convención Nacional designa un presidente de debate.

ARTÍCULO 13. Son facultades de la Convención Nacional

1. La aprobación o reprobación de los informes contables y de gestión
2. La designación sede para las Convenciones Nacionales futuras
3. La elección de Presidente para períodos de tres años
4. La elección de Miembros del Comité Ejecutivo Nacional para periodos de tres años.
5. La aprobación del presupuesto y el plan de desarrollo
6. La elección de Revisor Fiscal para un período igual al del presidente.
7. La concesión de facultades especiales a los órganos de administración.
8. La aprobación y reforma de sus estatutos.
9. La creación de premios y reconocimientos especiales para quienes por su actividad ennoblezcan más a la contaduría pública, contribuyan a su desarrollo y al progreso del conocimiento.
10. La aprobación de la disolución, liquidación, fusión o escisión de la entidad con por lo menos el 75% de los votos presentes.
11. Todas las demás actividades de dirección no asignadas expresamente a los órganos de administración.

ARTÍCULO 14. Toda Convención Nacional convocada con el propósito de reformar estatutos es extraordinaria y las comunicaciones de citación deben expresar este propósito. La reforma de estatutos solo puede adoptarse en dos reuniones diferentes con intervalo máximo de tres meses y mínimo de un mes. Las decisiones sobre reforma estatutaria, en las dos convenciones, se adoptarán mediante el voto afirmativo de por lo menos el 70% del total de delegados presentes.

ARTÍCULO 15. El Comité Ejecutivo es el máximo órgano de administración, está conformado por el presidente, y cinco dignatarios designados por la Convención

Nacional de listas determinadas por los federados de cada región territorial. Todas las regiones territoriales deben estar representadas en el Comité Ejecutivo.

PARAGRAFO: Podrá formar parte del Comité Ejecutivo un representante de la Federación de Estudiantes de Contaduría Pública o la organización representativa que la sustituya, designado por ella.

ARTÍCULO 16. Constituye quórum del Comité Ejecutivo un número superior a la mitad de sus integrantes. Sus decisiones se adoptan por mayoría y deben ser registradas en libro de actas.

ARTÍCULO 17. Son funciones del Comité Ejecutivo:

1. La presentación a la Convención Nacional, del presupuesto anual
2. La aprobación de contratos cuando la cuantía sea superior a cien salarios mínimos legales mensuales vigentes.
3. La rendición de la cuenta anual
4. La determinación de políticas administrativas.
5. La expedición de los reglamentos de la federación
6. La elección entre sus integrantes de primero y segundo vicepresidente de la Federación.
7. La elaboración del Plan Estratégico.
8. La federación de capítulos y de otras organizaciones de contadores públicos.
9. La organización de un sistema de certificación de calidad de servicios profesionales y de autenticidad de los informes y dictámenes.
10. Las demás administrativas no asignadas a otros órganos.
11. Conformación de la planta de personal y asignación de remuneraciones

ARTÍCULO 18. El presidente es el órgano ejecutivo de la Federación y su Representante Legal, cumple las siguientes funciones:

- 1 La representación legal de la Federación
- 2 La Presidencia del Comité Ejecutivo
- 3 Información a los órganos de dirección y administración sobre su gestión
- 4 Decisiones administrativas para el funcionamiento de la entidad no asignadas expresamente a otros órganos de dirección y administración.
- 5 Comprometer a la asociación hasta un monto de 100 salarios mínimos, de ahí en adelante necesitará autorización del comité ejecutivo.
- 6 Las demás funciones inherentes al cargo.

ARTÍCULO 19. La Federación es objeto de fiscalización integral. Esta se ejerce por el revisor fiscal. Su nombramiento por períodos de tres años corresponde a la Convención Nacional por mayoría de votos. En su elección no pueden participar

quienes hayan sido durante el año anterior o hayan sido designados en los órganos de administración.

PARAGRAFO 1 El revisor fiscal podrá ser removido en cualquier momento, por la convención nacional por negligencia en el desempeño de sus funciones.

## CAPÍTULO CUARTO

### REGIMEN DISCIPLINARIO

ARTÍCULO 20. Los federados pueden ser amonestados, suspendidos o excluidos por el Comité Ejecutivo, por decisión propia o a solicitud de los federados, con observancia del debido proceso. Las peticiones de sanción deben documentarse acerca de las irregularidades denunciadas. Las decisiones del Comité Ejecutivo son apelables ante la Convención Nacional

ARTÍCULO 21. Son causales de sanción para los federados:

1. La violación de los estatutos o reglamentos internos de la Federación
2. Desatención a dos o más amonestaciones del Comité Ejecutivo Nacional
3. La contribución al ejercicio ilícito de la profesión.
4. Cualquier falta atentatoria contra la dignidad profesional, la moral nacionalista o la lealtad profesional y gremial y las normas legales que los obligue.

## CAPITULO QUINTO

### CONFORMACIÓN DEL PATRIMONIO

ARTÍCULO 22. El patrimonio de la Federación se conforma por bienes, derechos y obligaciones que a cualquier título adquiriera. Su administración corresponde al Comité Ejecutivo Nacional y al presidente de acuerdo con los estatutos.

## CAPÍTULO SEXTO

### DE LA DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN

ARTÍCULO 23. La asociación se disolverá y liquidará por vencimiento del término de duración, por imposibilidad de desarrollar sus objetivos, por decisión de autoridad competente, por decisión de los asociados; en caso de disolución y liquidación de la Federación, una vez cubierto el pasivo en su totalidad, los haberes líquidos deben ser donados a sus federados a juicio de la convención nacional de acuerdo con estos estatutos.



ARTÍCULO 24. En caso de acordar la liquidación, fusión o escisión se procede en acuerdo con las normas determinadas en el régimen de sociedades; respecto a la liquidación se procederá de la siguiente forma: disuelta la asociación por cualquiera de las causas del punto anterior se procederá inmediatamente a su liquidación, en consecuencia no podrá desarrollar su objeto y se conservará únicamente para los actos necesarios de la liquidación. Disuelta la sociedad se procederá a la liquidación y distribución de los bienes proporcionalmente a sus asociados (agregaciones que pertenecen a la federación) tales decisiones se adoptaran por la mayoría absoluta de los asociados, el liquidador será el presidente.

ARTÍCULO 25. Los aspectos no contemplados en estos estatutos se rigen por lo dispuesto en el régimen de sociedades.

#### CAPÍTULO SEPTIMO CONTROL Y VIGILANCIA

ARTICULO UNICO. El control y vigilancia de la presente asociación corresponde a la Alcaldía del Distrito Capital, de acuerdo a las normas legales.

#### CAPITULO OCTAVO DESIGNACION DEL COMITÉ EJECUTIVO

##### PRESIDENTE

RAFAEL FRANCO RUIZ  
CC 19.103.443 de Bogotá

DIGNATARIOS  
FLORENCIA  
GONZALO FIERRO CASTILLO  
CC 17.625.322 de Bogotá

MEDELLIN  
CARLOS FREDY MARTINEZ  
CC 1.517.905 de Medellín

MONTERIA  
RAFAEL BARRERA GALLON  
CC 8.315.380 de Medellín

BARRANQUILLA

LINA RODRIGUEZ GUTIERREZ  
CC 22.391.249 de Barranquilla

BOGOTÁ  
FRANCISCO EDUARDO HERRERA ARIAS  
CC 7.544.844 de Armenia

Se designa como presidente y representante legal al C.P. Rafael Franco Ruiz, identificado con CC. 19.103.443 de Bogotá, cuya aceptación aparece en el Acta 001.

Se designa como revisor fiscal a la C.P. Leonor Garzón Moncada, identificada con CC. 51.893.535 de Bogotá, Matricula Profesional 46.827-T, cuya aceptación aparece en el Acta 001.

PRESIDENTE

SECRETARIA

FRANCISCO EDUARDO HERRERA  
CC 7.544.844 de Armenia

MIRIAM ALVAREZ ALVAREZ  
CC 41.592.557 de Bogotá

# *NUESTROS PATROCINADORES:*

*GOBERNACION DEL QUINDIO*

*ALCALDIA DE ARMENIA*

*CONCEJO MUNICIPAL DE ARMENIA*

*CORPORACION AUTONOMA REGIONAL DEL QUINDIO*

*EMPRESA DE DESARROLLO URBANO DE ARMENIA*

*CAMARA DE COMERCIO ARMENIA*

*EMPRESA DE ENERGIA DEL QUINDIO*

*VIPCOL*

*COOFIQUINDIO*

*HOTEL CAMPESTRE LAS HELICONIAS*

*PAISA TOUR VIAJES Y TURISMO*

*EMPRESAS PÚBLICAS DE ARMENIA*

*IDENTIFICAR DE COLOMBIA*

*UNIVERSIDAD DEL QUINDIO*

*DISTRITECNICOS*

*ACTUALICESE.COM*

*CONSTRUCCIONES MECANICAS LTDA*

*COOPERATIVA FINANCIERA CAFETERA*

*INSTITUTO MUNICIPAL DEL DEPORTE*

*MULTIPROPOSITOS LTDA*

*INSTITUTO MUNICIPAL DEL DEPORTE*

*REDSALUD*

*DIPUTADA SANDRA PAOLA HURTADO PALACIOS*

*CENTRO HEMATOLOGICO DEL EJE CAFETERO*

*TEXTURAS Y ESTRUCTURAS CONSTRUCTORES LTDA BOGOTA*

*ALTERNATIVA GRAFICA*

*CONTRALORIA MUNICIPAL DE ARMENIA*

*EMPRESA SANITARIA DEL QUINDIO*