

**EDICIÓN  
DIGITAL**

# **IV Simposio Internacional de Teoría Contable**

"La Obra de Mario Biondi - La Obra de Rafael Franco Ruiz"



**Agosto 2021**



**Modalidad  
online**

Actividad organizada juntamente con la  
Sección de Investigaciones Contables (SIC) IADCOM FCE UBA

# **IV SIMPOSIO INTERNACIONAL DE TEORÍA CONTABLE**

## **“La Obra de Mario Biondi – La Obra de Rafael Franco Ruiz”**

**Actividad organizada juntamente con la  
Sección de Investigaciones Contables (SIC) IADCOM FCE UBA**

**Objetivo:** Acercar a los profesionales en ciencias económicas, en particular a los contadores públicos, conocimientos sobre las bases teóricas de la contabilidad desarrolladas por referentes en el área que puedan servirles como fundamentos para jerarquizar el ejercicio de la profesión contable.

### **AUTORIDADES**

**Coordinador por la Mesa Directiva:** Dr. C.P. Oscar Fernández T110 F88

### **COMITÉ EJECUTIVO**

**Presidenta:** Dra. C.P. Inés M. García Fronti T216 F130

**Vicepresidente:** Dr. C.P. Mario Biondi (h) T73 F43

**Secretaria:** Dra. C.P. y L.A. Elsa Beatriz Suárez Kimura T138 F122 / T22 F18

**Vocales:** Dr. C.P. Walter G. Fernández T393 F30 y

Dr. C.P. Fernando Tuñez T370 F91

### **COMITÉ ACADÉMICO “LA OBRA DE MARIO BIONDI”**

**Presidenta:** Dra. C.P. y DR. Luisa Fronti de García T28 F20 / T4 F22

**Vicepresidente:** Dr. C.P. Carlos Degrossi T86 F71

**Secretarios:** Dra. C.P. María del Carmen Rodríguez de Ramírez T118 F42 y

Dr. C.P. Héctor Chyrikins T38 F7

### **COMITÉ ACADÉMICO “LA OBRA DE RAFAEL FRANCO RUÍZ”**

**Presidenta:** Dra. Liliam Betancur Jaramillo

**Vicepresidente:** Dr. C.P. Jorge Manuel Gil T 54 F140

**Secretarios:** Dr. Valerio Nepomuceno y Dra. Nohora García

**Vocal:** Dr. Camilo Franco Galvis

**25 al 27 de agosto de 2021**

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

IV Simposio Internacional de Teoría Contable : la obra de Mario Biondi : la obra de Rafael Franco Ruiz / coordinación general de Inés M. García Fronti. - 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2022.

Libro digital, PDF

Archivo Digital: descarga

ISBN 978-987-660-350-8

I. Contabilidad. I. García Fronti, Inés M., coord. II. Título.  
CDD 657.4

ISBN 978-987-660-350-8

Hecho el depósito que marca la Ley 11.723.

Prohibida su reproducción total o parcial por cualquier medio sin autorización previa del CPCECABA.

EDICON

Fondo Editorial Consejo

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la  
Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Viamonte 1549 - CABA

Tel. 5382-9200

[www.consejo.org.ar](http://www.consejo.org.ar)

[www.edicon.org.ar](http://www.edicon.org.ar)

# Índice

1. CONSTRUYENDO SABER EMANCIPATORIO. EL TORTUOSO CAMINO CONTABLE <i>Rafael Franco Ruiz</i> .....	7
2. APORTES DEL DR. BIONDI A LA IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN CONTABLE EN LA DOCENCIA UNIVERSITARIA <i>Luisa Fronti de García</i> .....	17
3. LEGADO DEL DR. MARIO BIONDI EN LA SECCIÓN DE INVESTIGACIONES CONTABLES DE LA FCE DE LA UBA <i>María del Carmen Rodríguez de Ramírez</i> .....	27
4. REFLEXIONES SOBRE LA TEORÍA CONTABLE, LOS CONTADORES PÚBLICOS Y LA FILOSOFÍA EN LA OBRA DE MARIO BIONDI <i>Walter R. Chiquiar</i> .....	33
5. MARIO BIONDI: DE LO CONOCIDO A LO DESCONOCIDO <i>Graciela María Scavone y Daniel S. Ferreyra</i> .....	43
6. EL VALOR ECONÓMICO COMO CONTENIDO SIGNIFICANTE DEL CONCEPTO DE DEVENGADO <i>Sergio Miguel Hauque y Leila Di Russo</i> .....	51

7. BASES PARA LA PREPARACIÓN DE UN PROYECTO DE INVESTIGACIÓN CONTABLE CON METODOLOGÍA CIENTÍFICA SEGÚN MARIO BIONDI <i>Juan Ignacio Álvarez Lancellotti</i> .....	61
8. IMPORTANCIA HISTÓRICA DE LA OBRA DE MARIO BIONDI Y RAFAEL FRANCO RUIZ EN TORNO AL DESARROLLO DE LA TEORÍA CIENTÍFICA CONTABLE EN LATINOAMÉRICA <i>Abel María Cano Morales</i> .....	71
9. HEURÍSTICAS Y POTENCIALIDADES EN LA OBRA CONTABILIDAD INTEGRAL DE RAFAEL FRANCO RUIZ <i>Edgar Gracia López</i> .....	91
10. REFLEXIONES CONTABLES. UN APORTE HISTÓRICO E INTEGRAL A LA EDUCACIÓN CONTABLE EN COLOMBIA PARA EL SIGLO XXI <i>Mario Rodelo Sehuanes</i> .....	101
11. BIONDI Y LA INFLACIÓN <i>María Pastora Braghini</i> .....	113
12. REFLEXIONES SOBRE ALGUNOS APORTES DEL PROFESOR BIONDI PROPUESTOS A TRAVÉS DE CLASIFICACIONES <i>Mónica Inés Aquistapace</i> .....	125
13. PODER Y CONTABILIDAD. CAVILACIONES SOBRE REFLEXIONES CONTABLES <i>Esteban Segundo Martínez Salinas</i> .....	137
14. APORTES CONCEPTUALES DE RAFAEL FRANCO RUIZ AL SISTEMA TRIBUTARIO <i>Luis Fernando Martínez Sierra</i> .....	147
15. RAFAEL FRANCO RUIZ, UN LIBREPENSADOR DEL PENSAMIENTO CONTABLE LATINOAMERICANO <i>Jesús Alberto Suárez Pineda</i> .....	157

16. ASPECTOS DESTACADOS SOBRE BIONDI Y SU INFLUENCIA EN LA DOCTRINA Y REGULACIÓN CONTABLE <i>Randolf Berrios Peralta</i> .....	167
17. DEBER SER + MORAL = IMAGINARIO DEL CONTADOR PÚBLICO <i>Katherine Restrepo Quintero, Marlene Piña Galdames y Candy Lorena Chamorro González</i> .....	169
18. INTRODUCCIÓN A LA SECCIÓN SOBRE CONTABILIDAD SOCIAL Y AMBIENTAL <i>María del Carmen Rodríguez de Ramirez</i> .....	179
19. ENFOQUE CRÍTICO SOBRE UTILIDAD DE LA INFORMACIÓN A PARTIR DE LAS OBRAS DE BIONDI Y FRANCO <i>María Luz Casabianca</i> .....	181
20. LA FILOSOFÍA EN LA CONTABILIDAD DEL PROFESOR BIONDI Y LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL <i>Germán R. Pinto Perry</i> .....	193
21. APORTES A LA CONTABILIDAD SOCIAL Y AMBIENTAL POR LOS AUTORES MARIO BIONDI Y RAFAEL FRANCO RUIZ <i>Francisco Varela</i> .....	201
22. LA TEORÍA DEL RÉGIMEN INTERNACIONAL EN CONTABILIDAD O LA CONSTRUCCIÓN DE UNA PERSPECTIVA DE POLÍTICA INTERNACIONAL SOBRE LA DINÁMICA DE LA REGULACIÓN CONTABLE <i>Camilo Ernesto Franco Galvis</i> .....	221
23. LOS APORTES DE MARIO BIONDI EN LAS COMBINACIONES DE NEGOCIOS <i>María Marta Panario Centeno, Hernán Rissotto y Jorge Vignale</i> .....	231

24. APORTES DE RAFAEL FRANCO A LA REVISORÍA FISCAL <i>Liliam Betancur Jaramillo</i> .....	241
25. LA REGULACIÓN CONTABLE EN LA OBRA DE MARIO BIONDI <i>Hernán José Perotti</i> .....	257
26. REPENSAR LA CONTABILIDAD: LA PERSPECTIVA EMANCIPATORIA <i>Luis Fernando Valenzuela Jiménez</i> <i>y Yuli Marcela Suárez Rico</i> .....	269
27. INTERESES DIVERGENTES Y BÚSQUEDAS COMUNES <i>Jorge Manuel Gil</i> .....	289

# 1. CONSTRUYENDO SABER EMANCIPATORIO. EL TORTUOSO CAMINO CONTABLE

*Rafael Franco Ruiz*

## **A manera de introducción**

No he podido tener claridad sobre la orientación que debo incorporar en esta intervención que me genera una sensación de temor y de alegría, que me impide definir caminos. Por eso he decidido, más bien, transmitir algo de mi memoria en las experiencias recorridas para llegar a este reconocimiento de que hoy soy objeto.

Cuando terminé de cursar mis estudios profesionales recibí un encargo de la Academia Colombiana de Contadores Públicos Titulados (Adeconti) para defender el carácter profesional de la Contaduría Pública en un proceso de reforma de la educación superior colombiana, en el que se planteó la necesidad de excluir saberes terminales del ámbito universitario al considerarse que estos no tienen posibilidad de desarrollar nuevos conocimientos, y dentro de estos saberes terminales se incluyeron la Fisioterapia, la Terapia del Lenguaje y la Contaduría Pública.

Participé en discusiones con connotados pedagogos, expertos en políticas públicas educativas y finalmente salí avante en esas discusiones con unos argumentos que me dejaron un profundo sinsabor dado que estaban fundamentados en planteamientos jurídicos y no en concepciones científicas o de la teoría de la educación, hecho que determinó un autocompromi-

so para lograr que realmente esta profesión fuera digna de permanecer en las aulas universitarias.

En ese camino realicé algunos trabajos introductorios de investigación en el seno de la Universidad del Valle y posteriormente participé de un interesante compromiso en la Universidad del Quindío que tomó la denominación de “Seminario permanente de epistemología”, que nos permitió combinar esfuerzos multidisciplinarios y relacionarnos con autoridades del campo y sobre todo con fuentes de importantes científicos sociales entre ellos, los trabajos de Jurgen Habermas que en su texto “Conocimiento e interés” plantea la posibilidad y la necesidad de construir saber emancipatorio, idea que se convertiría en la línea orientadora de mi trabajo investigativo para siempre.

Reconocer la posibilidad de construcción de saber emancipatorio, desde luego, determina la condición de reconocimiento de la existencia de saberes de control, de saberes de dominio, que el tiempo permitiría identificar en la disciplina contable que llegué a tipificar como un “saber prudencial” muy vinculado a las ciencias políticas, reconociendo por supuesto que los saberes prudentiales son saberes de dominio en los cuales prevalece una razón práctica que privilegia los términos observacionales en relación con los términos teóricos y que a pesar de la emergencia de prácticas investigativas se observa (para utilizar términos de Boaventura de Sousa Santos) que los hechos y los números siguen reinando en un medio en que la rigurosidad regulativa se expresa como manifestación del poder disciplinario y el pensamiento dominante se concentra en una ruta que simplemente conduce de la regla al algoritmo.

## **Sociología de la ausencia**

Los intentos de construir un saber emancipatorio son bloqueados por lo que Boaventura de Sousa Santos llama “sociología de la ausencia”, que determina unas líneas de resistencia que pueden sintetizarse en monocultura y rigor del saber; monocultura del tiempo lineal; lógica de la clasificación social; lógica de la escala doméstica y lógica productivista, que cierra los espacios requeridos para la emergencia de saberes alternativos.

La monocultura y rigor del saber se manifiestan en lo que podríamos denominar “paradigmas dominantes de la contabilidad”, como son fundamentalmente el paradigma patrimonialista y el paradigma de la utilidad de la información.

El paradigma patrimonialista ha tenido una extensa tradición, según lo determina la historia de la contabilidad y de los contadores, remontándose a los códigos legales de la tradición babilónica; entre ellos destaca el Código de Hammurabi construido en lengua acadia y que constituye uno de esos eventos trascendentales en el desarrollo de las sociedades, dado que Hammurabi fue un verdadero revolucionario que a finales del tercer milenio antes de nuestra era dio gran fuerza al poder estatal frente al poder religioso al determinar, por ejemplo, que la administración de justicia es un asunto del Estado y no de los sacerdotes y en el famoso código vinculó normas orientadas a solucionar los conflictos entre mercaderes, dando reconocimiento probatorio a la contabilidad en el trámite de tales conflictos.

La contabilidad se hace prueba judicial y soportará la larga tradición de la contabilidad forense dado que estos códigos de tradición babilónica alimentaron la formación y desarrollo del derecho romano, sus normas fueron incorporadas en la “Ley de las 12 tablas” y más tarde en la “Lex Poetelia Papiria”, en que se consagran de manera sistemática la organización de libros y papeles de contabilidad con la misma vocación probatoria. Esta tradición continuaría su camino en la construcción de nuevas legislaciones de gran importancia, como esa gran compilación realizada en el siglo XIII por Alfonso el Sabio para incorporarse luego en las legislaciones de las “Indias” siempre con la misma característica de protección de la propiedad, es decir, como saber estratégico constituido en dispositivo de prueba que garantice la vigencia de sociedades que determinan sus estructuras sociales en la propiedad privada.

Las líneas orientadoras del desarrollo de la contabilidad fueron constituidas por el derecho. Su función está ligada a la administración de justicia, de justicia de propietarios y sólo empezará a buscar reconocimiento como saber autónomo en la sociedad italiana ya entrado el siglo XIX con los grandes aportes de Giuseppe Cerboni, considerado el creador de la escuela personalista, incluyendo la gran novedad de agregar la matemática a las prácticas contables dando origen a la logismografía como un gran desarrollo técnico que permite la introducción de la partida doble y el relacionamiento de cuentas, siempre en la perspectiva de construir descripciones propias de la propiedad privada.

En esa tradición italiana de investigación surgen investigadores, constructores de teoría como Fabio Besta, Vincenzo Masi y Gino Zappa, que conectan la contabilidad con la administración y la economía, pero manteniéndola en su función social de protección de la propiedad; se afirmó

entonces que el patrimonio no es una síntesis de derechos y obligaciones, pues está constituido por la riqueza y se define por la medición de su valor, como afirmó Besta, o que el patrimonio es el resultado de las relaciones equilibradas de financiamiento e inversión, según la afirmación de Masi, que sienta las bases para la constitución de la contabilidad como ciencia autónoma, con su propia teoría y metodología, a partir de fundamentos positivistas.

Estas son las percepciones sobre contabilidad que alimentan la cultura americana y que prevalecen hasta bien avanzado el siglo XX cuando a partir del primer manifiesto del “Foro Económico Mundial”, dentro de la lógica de la teoría del régimen internacional, se determina que la empresa constituye un dispositivo del capital para producir ganancias para los inversionistas, haciendo que la contabilidad abandone el camino de ser la historia clara, completa y fidedigna de hechos que afectan el patrimonio, para convertirse en un dispositivo de mercadeo para dar dinámica a los mercados de capitales, haciendo tránsito del mundo de los hechos al mundo de los pronósticos, pero manteniendo su carácter de saber estratégico en las relaciones de poder y en defensa de la propiedad.

Solo esta monocultura, que evolucionó de la contabilidad patrimonialista a la contabilidad financiera, es reconocida y cierra las puertas a la emergencia de saberes contables alternativos. Es una contabilidad para el dominio.

El segundo elemento de la sociología de la ausencia lo determina la monocultura del tiempo lineal que establece que el progreso del conocimiento no tiene saltos, sigue una ruta inmodificable, por lo cual no pueden existir desarrollos contables más allá del saber hegemónico, pues solo habrá lugar para la ciencia normal según las concepciones de Thomas Kuhn. Continúa la lógica de la clasificación social en que se establecen clases de organizaciones para definir categorías de revelación de información señalando gran desprecio por la información de las microempresas para las que se establecen sistemas marginales de contabilidad y concentrando las prácticas más rigurosas en grandes empresas y en especial en empresas multinacionales, lo que conlleva la lógica de la escala doméstica, según la cual el desarrollo del pensamiento contable debe estar concentrado en lo universal, en lo global, estableciendo bases de un pensamiento único, eliminando la posibilidad de considerar otras escalas y manteniéndose siempre en el marco de la lógica productivista por la que se entiende que el crecimiento económico constituye el objetivo racional incuestionable

de la sociedad y este se mide en términos exclusivamente financieros, desconociendo la existencia de fenómenos sociales y naturales que afectan permanentemente la vida de las organizaciones y de paso permitiendo la sustitución del gobierno legal por el gobierno indirecto.

Todas estas lógicas constitutivas de la sociología de la ausencia han actuado como un obstáculo fundamental a las posibilidades de construcción de un saber contable emancipatorio.

## **Dispositivos de emergencia**

Fue necesario entender que, para avanzar en la construcción de un saber emancipatorio, es necesario romper con los dispositivos de la sociología de la ausencia estatuidos como líneas de defensa del *mainstream* o pensamiento dominante. Es a partir de esta decisión que se puede emprender el desarrollo de la producción propia, la cual parte de la definición de problemas de sociedades concretas, específicas, y que requiere, según los términos de Boaventura, sustituir el productivismo por el cuidado; sustituir el vacío de futuro según el tiempo lineal; entender que la calidad de la investigación depende menos del método y los datos que de los investigadores; reconocer la raíz emocional de las teorías; desarrollar las tensiones regulación-emancipación y apropiación-violencia; asumiendo que la comprensión del mundo y de la sociedad es más amplia que la comprensión anglosajona. Se determina entonces la importancia de realizar un trabajo crítico de la teoría y la técnica contable en que la hermenéutica es el fundamento central del método de investigación, iluminando un camino de interpretaciones y comprensiones que permite la identificación de anomalías en la evolución histórica del pensamiento contable, que se constituyen en el objeto de construcción de soluciones mediante una heurística positiva sobre el número teórico y el cinturón de seguridad que constituyen sus postulaciones técnicas.

En el proceso crítico se estudiaron las carencias históricas de la contabilidad constituidas por la confusión entre conocimiento y regulación, su consideración como servidumbre y técnica del derecho y la economía, las anomalías surgidas de la fragmentación del conocimiento contable, así como en sus dimensiones instrumental, temporal y praxeológica con el objetivo de formular fundamentos teóricos y métodos requeridos para superarlos.

Este proceso condujo a la identificación de obstáculos conceptuales en aspectos lógicos, epistemológicos, metodológicos y del lenguaje; y obstáculos ontológicos en aspectos jurídico políticos, económicos, espaciales y temporales, cuya superación constituye el sendero de dificultades a recorrer en la construcción de un saber contable emancipatorio.

### **Acerca del método**

El camino de construcción de un saber contable emancipatorio resulta imposible de ser recorrido sin un análisis crítico de los métodos de investigación para superar las tradiciones de los métodos de inferencia clásicos: inducción, deducción y abducción determinados por la lógica y de los métodos positivos, normativos, pragmáticos y dialécticos en la construcción de teorías para avanzar en la comprensión compleja de los fenómenos sociales a ser representados por la contabilidad a partir de la comprensión de que la creación de teorías se ubica más allá de la dialéctica, la causalidad y la hologramía que postula las condiciones de la existencia en el todo y en la parte; comprender que el proceso de creación de conceptos debe estar soportado en el diálogo y no en el poder superando los determinismos e incorporando factores cuantitativos y cualitativos para poder construir una conjunción de teoría-práctica basada en el reconocimiento del otro, la recursividad de causas multiefecto y efectos multicausales que conducen a la hologramía de impactos sociales y vitales.

Así se puede construir una condición de eliminación de barreras entre disciplinas que constituyen el conocimiento como redes conceptuales superando las definiciones especializadas y dando mayor énfasis a la humanidad que a la cuantificación y la técnica, entendiendo que el conocimiento va más allá de los algoritmos. Se trata de la incorporación de la complejidad como metódica esencial del proceso investigativo.

### **Giro epistemológico**

Este proceso de construcción de pensamiento contable conduce a una indispensable redefinición de la contabilidad para construirla como un pensamiento autónomo que rompa con los lazos de servidumbre con la economía y el derecho, aunque ello no implica la negación de relaciones

sistémicas entre estas formas de conocer, pero sí la negación de la pretensión de que la economía es el sistema, es el cosmos y el derecho, la sociedad y la naturaleza, sus subsistemas; adoptando una cosmovisión tal vez más cercana a la validez, en la que el cosmos lo constituye la naturaleza, mientras que la sociedad, el derecho, la economía y la contabilidad son subsistemas autónomos e interrelacionados.

Esta comprensión es la que fundamenta una redefinición de la contabilidad como una disciplina de naturaleza social que conoce factores de representación de magnitudes para contribuir a la construcción de confianza pública, un patrimonio social indispensable para el avance del progreso y el desarrollo.

En este giro epistemológico se superan los tradicionales principios o postulados que soportan la construcción de saber y hacer, estableciendo que tales postulados o principios, movibles por el desarrollo del conocimiento, están constituidos por: entidad contable, diversidad de cuantificación y medida, desambiguación del valor, sistemicidad, equilibrio y reciprocidad. Estos principios o postulados logran desanclar la contabilidad de los límites financieros que han demarcado su campo de especialidad, así como de los objetos de representación hasta ahora reducidos a las organizaciones para ampliarlos a elementos más complejos relacionados con la geografía natural, las arquitecturas culturales o las formaciones poblacionales.

No es objeto de esta presentación desarrollar rigurosamente conceptos; solo lo es mostrar el giro epistemológico necesario para avanzar en la construcción del saber contable como conocimiento emancipatorio. Estos elementos del giro epistemológico se ubican en el plano de la teoría de la contabilidad que trato de reunir como contabilidad integral.

## **Desplazamiento ontológico**

El giro epistemológico planteado para la contabilidad como saber emancipatorio conduce a un desplazamiento ontológico que fundamenta la tecnología social inherente a la naturaleza de la contabilidad, la cual se desplaza de la monodimensionalidad financiera a una estructura tetradimensional integrada por factores sociales, instrumentales, temporales y praxeológicos.

La **dimensión social** incorpora factores constitutivos de la identidad de una comunidad que están integrados por *la población, la cultura, el*

*territorio y la economía*; no considerados estos factores como “compartimientos estancos”, más bien como factores interrelacionados, constitutivos de la estructura social y que han de permitir la construcción de representaciones diversas, cualitativas y cuantitativas, mucho más allá de las expresiones financieras.

La segunda **dimensión** es la **instrumental**, que incorpora factores como *objetivación, clasificación, medición, valoración, revelación, interpretación, evaluación y control*. La ruptura de la contabilidad con la dimensión exclusivamente financiera implica una modificación radical de su dimensión instrumental exigiendo, inclusive, nuevas construcciones teóricas, como la teoría de la objetivación, la teoría de la clasificación, la superación de un problema clásico en la contabilidad que históricamente confundió medición y valoración.

Algunos autores de pensamiento contable reconocieron ese problema de confusión, donde la medición y la valoración son un todo unitario, aportando comprensiones por lo menos discutibles al designar como medición a la clasificación y valoración a la asignación de números, como es el caso de Mattessich en su obra *Contabilidad y métodos analíticos*. Este es un problema mucho más profundo cuya develación debe partir del reconocimiento de que la medición es objetiva, en tanto que la valoración es subjetiva.

En relación con la revelación, se plantea la superación de la técnica de cuadros de cuentas a la creación de mecanismos diversos dentro de los cuales se puede incorporar la cartografía social. En lo relacionado con la interpretación de las representaciones, se superan las técnicas de análisis financiero para avanzar en nuevos procesos que incorporan la hermenéutica, la semiótica y el análisis del discurso.

En relación con evaluación y control, se superan los manejos absolutamente cuantitativos para colocar el asunto también en términos cualitativos dando origen a escenarios de construcción de importancia tan capital como las tensiones cumplimiento-aseguramiento.

La **dimensión temporal** ha sido una cuestión ignorada o maltratada en el desarrollo de la contabilidad, que la ha abordado como si la existencia fuera de un solo tiempo. Así se desprende de estudios realizados en relación con la regulación internacional, en la que parece que el pasado se ha eliminado mediante la transformación de los hechos en pronósticos, al tiempo que el futuro se elimina al ser descontado al valor presente neto.

La ignorancia del tiempo ha sido una de las causas fundamentales para la presencia de la contabilidad monológica y la inaceptabilidad de infor-

mación multidimensional e intertemporal. La dimensión temporal debe ser incorporada en la representación contable entendiéndola como la secuencialidad o temporalidad desde la circunstancia; los fenómenos representados tienen ocasión en algún momento que no necesariamente debe asociarse al tiempo marcado o cronológico, el *cronos*, más bien, al tipo vivencial, perceptual, que se inserta en el nivel cultural constituyente del tiempo histórico que se forma como ubicación absoluta o relativa, en una cadena causal de cambios significativos no unidireccionales, es el *kairos* o tiempo vivencial, el constructor de la historia.

Esta dimensión temporal describe la relación de legados acumulados en el devenir y despliega alternativas a alcanzar, determinando vínculos de experiencia y expectativa que trasciende de la cultura valorativa basada en tradiciones y creencias para alcanzar una cultura de hechos y representaciones, en un desdoblamiento entre el tiempo real del mundo conectado a lo histórico y el tiempo virtual concebido en la memoria y ligado a propósitos porvenir, al escenario de los pronósticos rompiendo las ideas de su unidad, para reconocerlo en su diversidad.

Finalmente, en el desplazamiento ontológico, se incorpora la **dimensión praxeológica** dado que el contador público es un sujeto social partícipe del sistema social que toma decisiones que afectan la vida de la comunidad y tales decisiones normalmente constituyen salidas a dilemas morales determinados por las fricciones entre factores relativos al bien común, al interés público, las presiones externas e incluso el interés propio.

## **Contametría**

El desplazamiento ontológico conduce a la construcción de un dispositivo de tecnología social que permite la construcción de representaciones de hechos y fenómenos sociales con altos niveles de complejidad, al tiempo que tales representaciones contribuyen a la construcción de confianza originada en la posibilidad de conocer y comprender hechos y fenómenos sociales orientados por la idea del bien común, que al estar anclada en satisfacción de necesidades sociales que privilegian una ética de la solidaridad sobre una ética del egoísmo consolidan el conocimiento contable como saber emancipatorio. Esta tecnología social es la *contametría*.

## Conclusiones

A partir de la década de 1980, en el mundo anglosajón han emergido ejercicios intelectuales alrededor del concepto de contabilidad crítica que han alcanzado diversos niveles de desarrollo; algunos de ellos se relacionan con el componente interpretativo que a partir de recursos metodológicos, como la hermenéutica, la semiótica y el análisis del discurso, buscan desentrañar los contenidos profundos de los discursos teóricos e informes contables, llegando a identificar contradicciones e incluso intereses apalancados por tales discursos e informes. Es un trabajo intelectual importante, sin duda, que en algunas ocasiones incurre en imprecisiones al fundamentar sus críticas en los instrumentos sin preocupaciones por las epistemologías e ideologías que soportan los fundamentos que originan tales instrumentos.

Otros cultores del pensamiento crítico han avanzado a otro nivel, la formulación de teorías heterodoxas, las cuales en oposición al *mainstream* construyen descripciones, explicaciones de hechos y fenómenos contables, con perspectivas distintas al interés público como manifestación de una ética del egoísmo, y en la pretensión de construir saber emancipatorio que libere el pensamiento de las disciplinas prudenciales en general comprometidas con la defensa del *statu quo*.

Han emergido ideas que empiezan a consolidarse en el mundo de la contabilidad emancipatoria; por ejemplo: el universalismo diferenciado, la contra contabilidad o contabilidad en la sombra, la contabilidad heteroglósica, *accountability* dialógica y, con mi trabajo, pretendo colocar en ese universo a la contabilidad integral y su producto, la contametría, como tecnología social. Es el legado que he venido construyendo durante gran parte de mi vida y al que entregaré la vida que queda por vivir.

## **2. APORTES DEL DR. BIONDI A LA IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN CONTABLE EN LA DOCENCIA UNIVERSITARIA**

*Luisa Fronti de García*

### **1. La vinculación entre docencia e investigación**

#### **1.1 Introducción**

Como señaláramos en el Resumen de este trabajo, el Dr. Biondi encaró muchos temas, pero su preocupación por la formación del docente de Contabilidad fue notoria. Como docente de Contabilidad Patrimonial (esa era la designación de la asignatura), actualmente Contabilidad Financiera, tuve el privilegio de participar de cursos de formación docente que el Dr. Biondi brindaba a los profesores adjuntos.

Con respecto a lo señalado en el párrafo anterior, solo con su ejemplo nos invitaba a investigar, pues era evidente su interés en la investigación considerando sus publicaciones y sus presentaciones en congresos nacionales e internacionales.

Nos interesa citar en este trabajo un párrafo del Dr. Biondi: “Todos los estatutos universitarios requieren la vinculación en las actividades de los docentes al frente de los alumnos y el trabajo de buscar aportes que mejoran la calidad del conocimiento, que habitualmente se conoce como investigación, o sea que el investigador cumpla actividades de búsqueda

de nuevas informaciones siguiendo una rutina previamente establecida conocida como metodología científica” (Biondi M., 12/2011, p.15).

Coincidimos con el autor analizado en que el investigador debe ubicarse en la metodología científica, conocer métodos y procedimientos de análisis y síntesis. Debe conocer disciplinas de apoyo a la investigación de las Ciencias Sociales. También debe conocer en qué medida utilizaría el método inductivo y el deductivo.

### **1.2 Investigación y Docencia según Estatuto Universitario (UBA)**

Considera la investigación como una actividad normal inherente a la condición del docente universitario.

A continuación indica que la investigación se realiza como una tarea importante en Facultades y Departamentos.

Los Institutos de Investigación se crean en las facultades, en determinadas disciplinas siempre que existan especialistas de reconocida capacidad y se tenga la existencia de medios adecuados para su desarrollo.

Si bien el estatuto en su art. 26 última parte señala: “La Universidad tiende a que la dedicación exclusiva y la dedicación semi exclusiva sean el régimen normal de trabajo del personal docente”. Esta situación no se daba ni se da tan fácilmente en algunas carreras, como por ejemplo en la enseñanza para el Contador Público.

### **1.3 Metodología de la Investigación según el Dr. Biondi**

Señala que “El camino rutinario surgirá después de definir en qué medida utilizaremos la inducción y la deducción que requieren una muy buena búsqueda bibliográfica sobre lo que ya otros investigadores se expresaron sobre el tema que analizamos” (Biondi M., 12/2011, p.16).

Esta metodología implica varios pasos previos:

- a) Tema a investigar
- b) Hipótesis u objetivos
- c) Adecuada elección del equipo de investigadores

Con respecto al tema se señalará si es creativo (investigación a priori o teórica) o si recopila situaciones ya existentes (investigación a posteriori o empírica).

### **1.4 Transferencia de la investigación a la docencia**

Se plantea cuando aparece la necesidad de vincular la investigación al ejercicio de la cátedra.

El autor que analizamos da una respuesta contundente; señala: “que la relación es permanente”. Me agrada discutir con los alumnos algunas soluciones provisionales a las que pudiera haber arribado.

A continuación nos habla de la informática como una forma de que los alumnos participen siempre de los progresos que se van logrando en la investigación. Y, muy importante, no se olvida de la bibliografía de la asignatura que desarrolla el investigador; al concluir la investigación es necesario integrarla a la Bibliografía de la Cátedra.

### **1.5 Condiciones que debe reunir el investigador universitario**

El autor que analizamos señala con gran precisión lo siguiente:

- a) Tener vocación para la tarea.
- b) Ser imaginativo y elegir temas que aumenten el conocimiento científico.
- c) No ser individualista y dirigir o integrarse a un grupo de investigadores.
- d) “Ser solidario y aportar su intelectualidad al objetivo común con total entrega”.
- e) “Profundizar los conocimientos sobre metodología científica de la investigación para que el aporte sea realmente eficaz” (Biondi M., 12/2011, p.21).
- f) Importante profundización bibliográfica referida al tema de investigación.

### **1.6 Otras formas de vinculación de la docencia universitaria con la investigación**

Uno de los problemas en el área contable es que en general son pocos los que desarrollan tareas de investigación con metodología científica al mismo tiempo con la atención de alumnos en las cátedras. Coincidimos con el Dr. Biondi en general que en el área Contabilidad son pocos los docentes con dedicación exclusiva y semiexclusiva en relación con el total de docentes adjuntos, asociados y titulares de las asignaturas contables.

“Sería razonable que la tan mentada carrera docente, incluyera el requerimiento de ser investigador metodológicamente sistematizado para acceder al cargo de profesor titular” (Biondi M., 12/2011, p.22).

Hay profesores en el área contable que desarrollan la investigación sin participar de planes específicos.

Una de las posibilidades es aportar libros, fruto de investigaciones y experiencias profesionales. En algunos casos pueden ser solamente trabajos monográficos pero en otros casos pueden ser libros o artículos en

revistas científicas, debidamente presentados con fundamentos científicos y consulta bibliográfica.

También Biondi indica que puede desarrollarse la “Investigación en cátedra”; son trabajos que se presentarán en congresos, jornadas, simposios, etc.

Para el desarrollo de los puntos 1.1 al 1.6, excepto el 1.2, nos hemos basado en el trabajo del Dr. Biondi, que a continuación señalamos:

Biondi M. (2011): “La docencia universitaria y la investigación un vínculo imprescindible”, revista *Contabilidad y Auditoría*. Año 17. Número 34. Sección de Investigaciones Contables. Facultad de Ciencias Económicas-UBA., diciembre, Buenos Aires.

Para concluir esta primera parte transcribimos las conclusiones del Dr. Biondi al trabajo antes mencionado.

“Lo expuesto en este trabajo, el suscripto, lo corrobora con su propia experiencia. En efecto, mi ingreso a la actividad docente en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires lo fue a raíz de un concurso abierto en dicha Facultad para un cargo de jefe de investigadores en un instituto, entonces denominado “Práctica Profesional” que tuve el honor de ganar. Tiempo después comencé mi carrera docente propiamente dicha, con el cargo de profesor adjunto. Tal era la exigencia que en una oportunidad tuve que concursar para el cargo de profesor asociado interino” (Biondi M., 12/2011, p.23).

## **2. Información necesaria para la preparación de un proyecto de investigación contable con metodología científica**

### **2.1 Introducción**

En el presente trabajo, el autor analizado vuelca su gran experiencia en proyectos con investigación científica contable.

Sugiere que debe mencionarse el paradigma que une a los investigadores, y a continuación formular hipótesis, las actividades a cumplir y el cronograma correspondiente. Aclara que va a trabajar refiriéndose a las ciencias sociales donde ubica a la contabilidad patrimonial o financiera, contabilidad de gestión, contabilidad social, contabilidad económica, contabilidad ambiental, contabilidad pública (en sus varias versiones), etc. Nosotros destacamos aquí nuestra total coincidencia con el autor al señalar los segmentos contables. Aprovechamos a recordar en esta oportunidad a

Chapman, que se refirió a áreas contables, y a García Casella, que también señaló segmentos contables.

## **2.2 Naturaleza y objetivos de la investigación teórica e investigación empírica**

La investigación teórica también es denominada “a priori” y la investigación empírica, “a posteriori”. En general siempre una investigación necesita un componente empírico. También señala el Dr. Biondi que en parte una investigación empírica puede generar conocimientos teóricos.

El autor nos señala que en la investigación contable se utilizan los dos métodos pero que se inclina por la investigación teórica, sin desconocer la importancia de la investigación empírica.

## **2.3 La investigación del tema y consecuente paradigma rector de la investigación. Las tesis propuestas**

### ***2.3.1 Elección del tema***

Para la elección del tema a investigar, transcribimos la propuesta del Dr. Biondi que se basa en otro autor y dice:

Leyendo a Umberto Eco (1986) en su trabajo *Cómo se hace una Tesis*, señala ciertas reglas para la elección del tema:

1. “Que el mismo corresponda a los intereses intelectuales del investigador (sus lecturas habituales, su mundo tecnológico, político, cultural, etc.).
2. Que las fuentes a las que deberá recurrir sean asequibles o sea que estén a su alcance. Es evidente que el desarrollo de la informatización facilita el cumplimiento de esta regla, pero es necesario tener en cuenta que a veces esas facilidades son malas consejeras por generar cierto facilismo de cultura ‘en píldoras’. Siempre es necesario recurrir a las fuentes y no adquirir y aceptar afirmaciones de ‘segunda mano’.
3. Que las fuentes sean manejables para el investigador de acuerdo con su formación cultural.
4. Que el conocimiento metodológico al alcance del investigador le suministre las herramientas necesarias para avanzar con éxito en las distintas actividades a cumplir.” (Biondi M., 6/2012; pp. 22 y 23).

### **2.3.2 Definición del paradigma**

A continuación señala que, conocido el tema, se define el paradigma, y este debe ser reconocido por todos los investigadores.

El paradigma tiene su núcleo y una periferia que permitirá la proposición de las tesis a demostrar.

Para comprensión del tema brinda un ejemplo que transcribiremos:

El paradigma vinculante fue “Hay una manera de analizar el desarrollo y posibilidades futuras de un ente (empresa en marcha) partiendo de los estados contables cuantitativos, calculando el valor recuperable de los bienes de activos y pasivos existentes aplicando las herramientas de cálculo adecuadas” (Biondi M.).

En ese paradigma se distinguen claramente el núcleo y la periferia.

El núcleo está constituido por la afirmación: “Hay una manera de analizar el desarrollo y posibilidades futuras de un ente (empresa en marcha) calculando el valor recuperable de los bienes activos y pasivos existentes”.

La periferia es el párrafo: “Aplicando las herramientas adecuadas” (Biondi M., 6/2012, pp. 24 y 25).

### **2.3.3 Selección de hipótesis**

En el caso que analizamos se propuso una hipótesis principal (máster) y cuatro hipótesis complementarias.

A continuación transcribiremos la hipótesis principal y 3 complementarias:

“Las bases teóricas deben sustentarse en principios ‘guías’ que ubiquen el tema que se pretende demostrar. A título de ejemplo se indica ‘la universalidad del conocimiento contable al margen de los usos por segmento y el valor económico de los activos y pasivos que son condición indispensable para su permanencia en los estados contables’”.

La número dos expresó: “la totalidad de los bienes activos y pasivos y su diferencia, el patrimonio neto, deben incluirse en la evaluación”.

La número tres fue: “desde el instante posterior a la incorporación al patrimonio, los bienes de todo tipo sufren cambios que hacen variar las magnitudes de sus mediciones”.

La número cuatro expresó: “a los efectos de la homogenización y comparabilidad de todos los bienes las mediciones deben expresarse a una misma fecha” (Biondi M., 6/2012, p. 25).

Este proyecto que dirigió el Dr. Biondi fue interdisciplinario; pudo desarrollar muy bien la hipótesis principal y tres complementarias, tuvo

disidencias en la quinta hipótesis y los investigadores de común acuerdo, en las conclusiones finales, introdujeron modificaciones.

Con respecto al paradigma se aclara que en una investigación científica puede no figurar el mismo, puesto que se conocerá a través de las hipótesis.

#### **2.4 Cálculo del plazo de duración del proyecto**

Cuando se presenta un proyecto en una convocatoria, la duración está establecida; por ello se deberá tener en cuenta para el tema a elegir, así como también debemos prestar atención al equipo de investigadores, sus dedicaciones exclusiva, semiexclusiva o parcial.

Relacionado con el párrafo anterior, vuelve el autor y nosotros también a indicar que en el área contable son escasas las dedicaciones exclusivas y semiexclusivas. Igualmente debemos cumplir con los plazos y establecer un cronograma que se pueda cumplir.

En lo que respecta a mi experiencia personal sobre el tema, un Plan de investigación que duraba dos años y que dirigí estaba integrado por siete investigadores: uno de exclusiva, otro de semiexclusiva y cinco de dedicación parcial. La ventaja era que algunos tenían más de un cargo parcial y dedicaron un buen tiempo a la investigación.

Con respecto al Dr. Biondi, los proyectos por él dirigidos se volcaron en un número extraordinario de la revista *Contabilidad y Auditoría* y en otras publicaciones; se recomienda para el período 2008/2011 UBACYT E004 bajo la dirección de Mario Biondi (Sección de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires).

#### **2.5 Ámbito físico a utilizar en la investigación. Elementos materiales**

Este tema fue consultado en un artículo del autor analizado de la revista *Contabilidad y Auditoría* de 2012 N°35. En esta oportunidad señala que, si bien la informática ha facilitado los medios de comunicación, igual es necesario disponer de un ámbito para reuniones presenciales, biblioteca para consultas, archivos, además disponer de computadoras, teléfonos, etc.

La Sección de Investigaciones Contables antes Instituto, hasta el año 2016, en que fue dirigida por el Dr. Biondi, disponía de una Biblioteca sobre Contabilidad de gran valor, que era consultada principalmente por los investigadores, doctorandos, maestrandos y, con autorización de la Biblioteca Central, por alumnos de la Facultad.

Con respecto a los equipos de computación, cuando eran provistos por la Facultad, el director los distribuyó con generosidad entre los Centros de

Investigación y las empleadas administrativas. También los directores de Centros, cuando recibían fondos por sus planes de Investigación, los daban a la compra de equipos; y en varias oportunidades el Director de un Centro la adquiría para otros investigadores de otro Centro. En mi opinión, esto promovió un buen clima dentro de la Sección y permitió desarrollar Planes de Investigación Ubacyt.

## **2.6 Áreas involucradas en el tema a investigar**

En la Sección de Investigaciones Contables, el tema a investigar será Contabilidad. Es importante la teoría y la práctica contable. Tanto en un tema como en el otro el autor investigado gozaba de amplio prestigio. Sus libros de texto para alumnos también brindaban amplias posibilidades de investigación teórica así como también práctica de la proposición contable.

El análisis que efectúa el Dr. Biondi en este tema es muy importante para investigaciones que se realizan con especialistas de otras disciplinas dentro de las áreas de la Facultad de Ciencias Económicas.

Señala el autor que se deberán analizar otras áreas para encarar su apoyo. Entre ellas considera la economía, la administración y la matemática. Además destaca aplicaciones de la tecnología informática; ésta última será de utilidad para evaluaciones de encuestas y también para información bibliográfica.

El Dr. Biondi tenía amplia experiencia en tratar con investigadores de otras áreas, pues dirigió trabajos de investigación con algunos destacados de otras especialidades. Consideraba que el tema es complejo y que los investigadores extracontables deben estar de acuerdo con el contenido del paradigma del cual derivaron las hipótesis.

## **2.7 Conclusiones segunda parte**

Para esta segunda parte, nosotros hemos trabajado con dos artículos publicados en la revista *Contabilidad y Auditoría* N°35 y N°36. En la Bibliografía recomendada ubicamos otros artículos de gran valor.

En esta parte trata sobre la “Información necesaria para la preparación de un proyecto de investigación contable con metodología científica”.

Queremos en primer lugar destacar la claridad y la forma didáctica en que el Dr. Biondi explica: a) La investigación teórica e investigación empírica; b) El paradigma y las tesis propuestas; e) Elección del tema; f) Plazo de duración; g) Ámbito físico; g) Áreas involucradas, etc.

Para concluir este trabajo vamos a transcribir párrafos del Dr. Biondi sobre “Difusión”.

“El informe final es muy importante y, lógicamente con él culmina el trabajo de investigación. Debemos aclarar que cuando hablamos de informe final nos referimos a dos tipos de informe. Uno está constituido por el informe oficial que se confecciona en los formularios (aplicativos) requeridos y debe responder a las necesidades de análisis del informe por evaluadores externos siguiendo pautas pre establecidas” (Biondi M., 12/2012, p. 42).

“El segundo informe, no oficial, es más amplio e incluye en sus anales más información que el oficial. Esto se debe a que el informe no oficial no tiene limitaciones en su extensión. La ampliación de la bibliografía, actas de reuniones plenarias, ejemplos de investigaciones empíricas, informes especiales de algunos investigadores, etc.

Es factible que ese informe no oficial se lo publique para su difusión en los ámbitos que se consideren oportunos” (Biondi M., 12/2012, p.42).

## **Bibliografía**

Biondi, M. (2008), “Introducción a Popper: Su posición sobre los dogmas e ideologías Como limitantes del saber científico. Un enfoque de su metodología de Investigación científica”, publicado por la revista *Contabilidad y Auditoría*. Año 14. Número 28. Sección de Investigaciones Contables. Facultad de Ciencias Económicas-UBA, diciembre.

Biondi, M. (2009), “Aportes para la aplicación de metodología científica en investigaciones sobre contabilidad”, publicado por la revista *Contabilidad y Auditoría*. Año 15. Número 29. Sección de Investigaciones Contables. Facultad de Ciencias Económicas-UBA, junio.

Biondi, M. (2011), “La docencia universitaria y la investigación un vínculo imprescindible”, publicado por la revista *Contabilidad y Auditoría*. Año 17. Número 34. Sección de Investigaciones Contables. Facultad de Ciencias Económicas-UBA., diciembre.

Biondi, M. (2012), “Selección, articulación e integración de la información necesaria para la preparación de un proyecto de investigación contable con metodología científica. Parte I”, publicado por la revista *Contabilidad y Auditoría*. Año 18. Número 35. Sección de Investigaciones Contables. Facultad de Ciencias Económicas-UBA, junio.

Biondi, M. (2012), “Selección, articulación e integración de la información necesaria para la preparación de un proyecto de investigación contable con metodología científica. Parte II”, publicado por la revista *Contabilidad y Auditoría*. Año 18. Número 36. Sección de Investigaciones Contables. Facultad de Ciencias Económicas-UBA, diciembre.

Estatuto de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Recuperado de <http://www.uba.ar/contenido/473>

### 3. LEGADO DEL DR. MARIO BIONDI EN LA SECCIÓN DE INVESTIGACIONES CONTABLES DE LA FCE DE LA UBA

*María del Carmen Rodríguez de Ramírez*

Tras la excelente exposición de la Dra. Luisa Fronti, voy a solicitar el consentimiento de nuestra audiencia presencial y virtual para encarar mi ponencia, en este espacio referido al “Legado del Dr. Mario Biondi en la Sección de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires”, desde una perspectiva personal que espero sirva, en cierta medida, para delinear con trazos gruesos algunas características que pintan a uno de los dos Profesores e Investigadores -Maestros, como los llaman otros colegas latinoamericanos-, cuya obra se analizará en el transcurso de este IV Simposio Internacional de Teoría Contable.

Es para mí un honor participar de este Simposio, en el ámbito del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA, al que pertenezco desde 1981, porque se produce, en esta oportunidad, una integración virtuosa de lo académico y lo profesional en la figura de Mario Biondi, que, espero, resulte inspiradora para los *millennials* y *centennials* que nos acompañan virtualmente.

En tanto la consigna se refiere al “Legado en la Sección de Investigaciones Contables”, no habré de referirme a la amplia participación que ha tenido el Dr. Biondi en otras universidades y en ámbitos profesionales internacionales, ni a su vasta obra como autor.

Vale mencionar que, en la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA, transitó por todas las etapas de la carrera docente, desde Jefe de Trabajos Prácticos hasta Profesor Titular, habiendo sido Secretario Académico, Vicedecano, Decano, integrante y Presidente de la Comisión de Doctorado y artífice y Director de la Maestría en Contabilidad Internacional. En el Consejo de CABA fue miembro, en 1955, del Tribunal de Ética —por entonces llamado Tribunal de Disciplina— y presidente del mismo en 2000, Protesorero entre 1955 y 1957 y Consejero Titular en el período 1999-2001.

Conocí personalmente al Dr. Biondi en 1991, al terminar una clase en la que había desarrollado un caso práctico de Ajuste por Inflación dentro de un Curso que se realizó en nuestra facultad para Inspectores de la DGI sobre “Generación, Medición, Exposición y Análisis de la Información Contable”, que él dirigía. Sin que yo lo advirtiera, se había sentado al final del aula para ver cómo llevaba adelante la actividad esa profesora novata y se acercó para manifestarme su aprobación y satisfacción cuando se retiraron los alumnos, aunque el enfoque que yo había seguido para la resolución se acercaba más a los Modelos Contables Patrimoniales de Enrique Fowler Newton que a las Corrientes de Opinión que se desprenden de su obra.

Y fue a partir de allí que, para citar un ejemplo, siempre incluí en las clases de grado -entre los aspectos introductorios del segmento de contabilidad financiera- una comparación entre los Modelos de Fowler Newton y la aproximación de Biondi de las Corrientes de Opinión. Así, el camino de desarrollo teórico se plantea partiendo de la corriente la ortodoxa pura -con la elección del capital a mantener financiero, el criterio de medición costo y sin ajuste por inflación, es decir, con moneda nominal-, que avanza en el tiempo, siempre dentro del enfoque tradicional, hacia la que denomina corriente ortodoxa evolucionada -con ajuste por inflación, es decir que cambia en el modelo anterior la unidad de medida pasando a moneda de poder adquisitivo homogéneo de cierre- y que, con otros aportes teóricos que dejan de lado al costo y hacen la elección de los valores corrientes como criterio de medición, pasa a conformar la corriente renovadora prudente, para, finalmente -en una reformulación fuerte hasta el momento de la teoría contable financiera-, constituir la corriente renovadora avanzada, con el cambio del criterio de mantenimiento de capital, del capital financiero al capital no financiero, económico u operativo, el reconocimiento del interés del capital propio y la consideración del costo de oportunidad.

Para citar otro ejemplo, aunque con divergencias en algunas cuestiones, entiendo que su enfoque general de las Combinaciones de Negocios ha resultado para muchos docentes, entre los que me encuentro, un encuadre ordenador para abordar esa temática tan ardua.

A fines de 1994, tras el fallecimiento del Dr. Bértora, el Dr. Biondi fue designado como el nuevo Director del Instituto de Investigaciones Contables “Dr. Juan Alberto Arévalo”, en donde yo había comenzado a trabajar como Secretaria Técnica en agosto de 1991, colaborando en proyectos de investigación con el Maestro Carlos Luis García Casella, cuyo enfoque amplio disciplinar es por todos conocido.

El Dr. Biondi, tratadista de amplia difusión en el segmento financiero, con libros publicados que formaban parte de la Bibliografía obligatoria u optativa de materias de grado y posgrado en universidades argentinas y del exterior, se presentó en ese momento como un curioso investigador, tarea en la que tenía experiencia como crítico permanente de las normas contables argentinas e internacionales, y que trató de sistematizar a partir de su actuación como Director del Instituto, devenido, en 2007, Sección de Investigaciones Contables dentro del integrador Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión (IADCOM).

En esa idea, con esa ambición de intercambiar ideas sobre las cuestiones inherentes a la investigación en contabilidad entre colegas, en 1995, decidió que debíamos organizar, desde el Instituto, el Primer Encuentro de Investigadores Universitarios del Área Contable, que se llevó a cabo el 31 de agosto y el 1° de septiembre y que, seguramente, Luisa Fronti de García e Inés García Fronti recordarán, en tanto nos asignó abrir el juego con una ponencia sobre “Estrategias seguidas en la Investigación Contable: análisis y perspectivas”. De allí rescato la enriquecedora mesa para el armado de conclusiones con el Dr. Mario Vecchioli de la FCE de la Universidad Nacional de La Plata, otro grande de la disciplina. Vale mencionar que fue nuestro actual Decano, el Dr. Ricardo Pahlen, quien, con su impulso característico, tomó la posta para darles continuidad a estos Encuentros que se desarrollaron en forma ininterrumpida en diferentes Universidades de nuestro país -el 26° se llevó a cabo en diciembre pasado también en forma virtual- y encontraron en la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP un ámbito propicio para continuar, ante eventuales dificultades, junto con los Simposios Regionales.

Bajo la dirección del Dr. Biondi, surgió también la revista semestral *Contabilidad y Auditoría. Investigaciones en Teoría Contable*, que nació

como un espacio para que investigadores nacionales tuvieran la oportunidad de comunicar su producción investigativa -en una época en la que en nuestro país esto no era habitual-, y ya va por el año 27 de publicación en forma ininterrumpida.

Dentro del Instituto, el Dr. Biondi alentó la participación en las primeras convocatorias para el Programa de Incentivos en el marco de la Programación Científica 1998-2000 de la UBA. Allí presentó el proyecto “Sugerencias para la armonización de normas básicas contables entre los países del MERCOSUR. Aportes que resultarán de una investigación realizada con metodología científica”, cuestión esa última que lo preocupaba intensamente, tal como lo manifestó la Dra. Fronti de García en su intervención.

Si bien yo ya había sido integrante del proyecto dirigido por el Dr. García Casella, aprobado por el CONICET, sobre “Enfoque multiparadigmático de la Contabilidad: modelos, sistemas y prácticas deducibles para diversos contextos”, que se desarrolló entre 1992-1996, y había continuado como Codirectora en algunos proyectos que le siguieron, el Dr. Biondi me convocó para actuar como Coordinadora del grupo que estaba realizando el estudio empírico de su proyecto, y como encargada de la difusión y contacto con investigadores del exterior (1998). Vienen a mi memoria, entre los que tan amablemente nos recibieron en esa oportunidad en Montevideo, la figura del querido Walter Rossi de la Universidad de la República, que ya nos dejó hace tiempo, y de Alfredo Pignata, que sigue en actividad.

Entre los proyectos que siguieron también participé como integrante hasta 2007 en 2: “Bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada o prospectiva” – hasta el 30/04/2004 y “Los efectos de los cambios de escenarios sobre las bases teóricas para la preparación de información contable proyectada o prospectiva”, en grupos de trabajo en los que se armaron interesantes intercambios con los Profesores Carlos Giménez, Roberto Vázquez y Claudia Bongianino.

Dentro de los “postulados básicos” de su proyecto, Biondi (2004) indicaba que la información prospectiva se considera contable, pues “tiene su fundamento en la necesidad de la proyección de futuro del ente” y destacaba que “[e]n el mundo de hoy las decisiones se toman sobre la base de información del presente y del futuro; por ello no es suficiente la información contenida en los estados contables históricos, elaborada y publicada con relación a lo ocurrido en el pasado”.

Aclaraba que “...[la] información contable histórica también contiene información proyectada o prospectiva: las contingencias, las estimaciones

de vida útil de los bienes, las consiguientes depreciaciones y la apreciación de que los bienes destinados a la venta o a la producción llegarán a tener ese destino” y que “(...) la aplicación de valores del mercado agrega otros factores estimativos”.

Y para que no quedaran dudas acerca de la demanda por parte de los usuarios de los informes contables financieros, consignaba: “[I]a necesidad y utilidad de la información proyectada o prospectiva ya excede el marco de la información para el uso de la gestión del ente, la detección temprana de las crisis empresariales, etc., resultando indispensable para el uso de terceros en el análisis de las decisiones a tomar”.

En diversos encuentros en el marco de esos proyectos, Biondi convocó a exponentes y tratadistas notables, como Enrique Fowler Newton, para participar y discutir lo que él estaba considerando desde hacía tiempo como parte de la búsqueda de bases teóricas para sustentar un avance en la concepción tradicional de la contabilidad. No es necesario aclarar que Enrique se mantuvo en su enfoque restringido disciplinar y nunca aceptó que cuestiones vinculadas con la información prospectiva pudieran ser consideradas “contables”.

A cinco años de la partida del Dr. Biondi, nos encontramos, en este contexto pandémico que ha cambiado nuestra forma de relacionarnos, en medio de un acelerado proceso de armonización de normas de sustentabilidad. En particular, con las discusiones derivadas de las revelaciones financieras relacionadas con el clima del Grupo de Trabajo de la Junta de Estabilidad Financiera (que proponen exteriorizar los impactos de los riesgos derivados del cambio climático en Activos Pasivos, Ingresos y Gastos) y en camino hacia la conformación de una Junta de Estándares Internacionales de Sustentabilidad en el marco de la Fundación IFRS, creo que Biondi estaría encontrando un apoyo empírico para sus bases teóricas en la propia estructura en movimiento de la profesión contable a nivel global, con algunos resultados provisorios, como le gustaba decir, pues, en el camino del método científico, no hay verdades absolutas.



# 4. REFLEXIONES SOBRE LA TEORÍA CONTABLE, LOS CONTADORES PÚBLICOS Y LA FILOSOFÍA EN LA OBRA DE MARIO BIONDI

*Walter R. Chiquiar*

## **Introducción**

De la frondosa obra del profesor Mario Biondi, me detuve en un trabajo<sup>1</sup> que dio nombre a la presente ponencia, en el que el autor busca analizar la posibilidad de jerarquizar la teoría contable y, a quienes la aplicamos, los contadores públicos.

En su artículo, destaca que por más de 50 años, la evolución de la teoría contable permitió ampliar el limitado campo en que se la pretendía contener (en términos de García Casella, el universo de su discurso), afirmando que la contabilidad antes era vista como una herramienta auxiliar de otras disciplinas tales como la economía y la administración, a las que “le aportaba informaciones puramente acumulativas y las conclusiones intrínsecas que se obtenían siempre eran atribuidas a los otros conocimientos”. Asimismo, deja planteado el aporte de la disciplina a las series estadísticas, a las predicciones en los negocios, así como la contribución a la lógica borrosa, afirmando que sería la teoría contable la que corrobora o descarta

---

<sup>1</sup> Biondi, Mario, “La teoría contable, los contadores públicos y la filosofía”, trabajo publicado en la revista “Contabilidad y Auditoría” N° 31 - año 16, junio 2010, págs. 13 a 33.

presunciones o propuestas de otras fuentes del conocimiento, permitiendo el desarrollo de estas.

Propone vivir con sabiduría, en un intento de vincular la filosofía con la teoría contable doctrinaria, proponiendo una aplicación de esta última con la ética y sin afectar deliberadamente a terceros.

En su trabajo, publicado en 2010, se puede observar cómo el autor deja plasmada la búsqueda en su extensa trayectoria como docente, investigador y profesional independiente, que le permitió recuperar en algún caso, y a modo de insumo primario, experiencias personales útiles a la hora de analizar cuestiones relativas a diversos aspectos de la vida.

Así las cosas, plantea, como elementos de importancia en su visión, la libertad plena en relación con las enseñanzas que brinda la universidad, y la escuela media como un faro que orienta a los estudiantes, iluminando el camino hacia una realidad, en general, desconocida<sup>2</sup>. Luego, la comunidad y la solidaridad que permiten conocer personas con ideales de servicio, entre los cuales subyacen principios filosóficos orientados hacia una vida de relación más grata, ratificando la idea de que siempre se está en condiciones de hacer algo por los demás. Finalmente, su alma de investigador, a modo de obligación e invitación, planteaba la necesidad de que otros se sumen a la ardua tarea de poner a la teoría contable en el plano de la importancia que se merece.

## **Teoría contable, contadores públicos y filosofía**

En un trabajo anterior<sup>3</sup>, refiriéndose a la teoría contable y a la actividad de los contables, Mario Biondi afirmó que la teoría es la fuente de inspiración y el sustento de las aplicaciones prácticas, y que las normas se nutren de aquella. Por esa razón formulaba que era imprescindible conocerla, para estar en condiciones de interpretar cualquier hecho de la realidad contable de todos los días, y poder así representarla.

En este contexto, si se quiere de carácter instrumental y determinístico, el autor postula que parecería un tanto extraño buscar la relación entre los

---

<sup>2</sup> Quienes tuvimos la dicha de conocerlo e intercambiar ideas con él, podemos dar fe del gran afecto que sentía por el “Hípólito Vieytes”, que se podía observar en las facciones de su rostro, al recordar alguna anécdota de su colegio secundario.

<sup>3</sup> Biondi Mario, “Reflexiones sobre los Objetivos de los Estados Contables” trabajo publicado en la revista “Contabilidad y Auditoría” N° 7 - año 4, junio 1998.

conceptos de teoría contable y contadores públicos con la filosofía. Pues, mientras que la teoría contable y los contadores públicos utilizan aplicaciones concretas de normas sociales (llámese ciencia o tecnología), la filosofía trata de la esencia, propiedades, causas y efectos de las cosas naturales.

La expresión “teoría contable” es usada por Biondi con el objetivo de diferenciarla, como la esencia del contenido de la contabilidad (herramienta o medio para materializar esa esencia). Luego, con relación a la “filosofía”, aclara que tiende a generar metas, orientación y reflexión sobre “la sana costumbre de saber hacer las preguntas”.

El autor busca jerarquizar la teoría contable y, al mismo tiempo, a los contadores públicos como integrantes del universo de su discurso. Así las cosas, repasa la evolución y ampliación de este, desde un enfoque tecnocrático en el que solo se la consideraba como una herramienta auxiliar de otras disciplinas (economía, administración), hacia una ampliación de su dominio, con los aportes realizados por el conocimiento contable, a la estadística, a las predicciones en los negocios (estados contables proyectados) y a la lógica borrosa, que necesitan de la teoría contable para validar ciertas conclusiones. De esta última conceptualización, infiere que sería la teoría contable la que corrobora o descarta presunciones o propuestas de otras fuentes del conocimiento, y aclara que dentro de su concepción la teoría contable incluye la segmentación contable (aspectos financieros o patrimoniales, de gestión, expresiones no cuantitativas, sociales y macroeconómicas).

### **Sociología: la ciencia de apoyo entre la Contabilidad y la Filosofía**

A partir de una concepción genérica e instrumental, para evitar analizar el “estatus epistemológico” de la teoría contable, afirma que<sup>4</sup>:

“... es un sistema de información que facilita la toma de decisiones, o sea que en aquellos ámbitos que ella atiende tiene un rol sumamente importante para uso cotidiano de los integrantes de la comunidad vinculados entre sí, sea el propio ente que genera los actos y hechos jurídicos que la contabilidad registra, sean los proveedores, los clientes, los acreedores financieros, el fisco, el capital humano involucrado, etc.”.

---

<sup>4</sup> Idem (1), p. 20.

Concluye que el conocimiento contable integra la rama del saber de las ciencias sociales.

Y, con el mismo sentido, identifica a la sociología como ciencia que está presente en el manejo de las múltiples actividades que genera la empresa, analizando las relaciones humanas, que deben ser equilibradas y coordinadas con prudencia y ética.

El autor destaca en el contexto que describe, con el cual coincidimos plenamente, que las relaciones están muy deterioradas y las injusticias y exclusiones están a la orden del día.

De allí que, el autor señala que le corresponde a la teoría contable, en sus diversos segmentos, suministrar información debidamente clarificada para permitir un adecuado análisis de la distribución de recursos que contemple el bien común, en el cual se encuentra presente la sociología.

Deja constancia de que tanto la sociología como la teoría contable no aportan soluciones a problemas sociales concretos, sino que analizan y suministran informaciones que posibilitan el cumplimiento efectivo de políticas adecuadas.

Se retrotrae a los orígenes de la sociología y las distintas denominaciones que tuvo según los autores que la trataban, reconociendo a Augusto Comte como el impulsor de los estudios de esa rama del saber. Explica que las diferentes expresiones de la “sociología” estaban relacionadas con las ideologías de quienes las hicieron conocer, observando un contenido común en cuanto a los temas que trata, por ejemplo en los referidos a la producción, circulación, distribución y consumo de la riqueza, el “valor”, la “riqueza de la moneda”, los “precios”, el “interés del dinero”, los “bancos”, la “renta de la tierra”, otros.

Los tópicos examinados y que destaca hacen que concluya en la existencia de una estrecha afinidad entre la teoría contable y la sociología. A ello suma que la sociología analiza todo el “organismo social” en su conjunto y, a la vez, orienta a otros conocimientos específicos, entre los cuales menciona al contable, al económico, al de administración, al derecho, la historia, la religión, la moral, otros.

Para el autor, la sociología era de suma importancia, al punto tal de proponer una ampliación en la organización y clasificación de las ciencias, presentada por Mario Bunge (ciencias naturales o duras, ciencias sociales y ciencias de apoyo) en el sentido de incluir como ciencias de apoyo no solo a la matemática y a la lógica, sino también a la sociología.

Para Biondi, la filosofía está presente en todo conocimiento científico y todas las clasificaciones de las ciencias que se puedan intentar enunciar deben considerarse ramas de una ciencia base, que sería la filosofía. Reflexionar sobre un tema concreto lleva a filosofar, y de alguna manera es el objetivo de este trabajo. El filósofo es un espíritu investigador, defensor de sus ideas, que no cree de por sí en la palabra de otro y que examina y discurre antes de aceptar una opinión.

Ejemplifica el accionar de los filósofos griegos, partiendo de quien discutía las opiniones de sus discípulos utilizando un juego de palabras y expresiones para que el propio discípulo reconociera posibles errores de razonamiento (Sócrates), diferenciándolo de aquel que empleaba no sólo las palabras sino la contundencia física para que su interlocutor desistiera de su opinión (Diógenes). Dedicó alguna consideración, descartándolos de plano a los sofistas, a quienes califica de “charlatanes”.

Concluye que un filósofo no debe oponerse “porque sí” a un aporte de ideas, pero es su obligación satisfacerse de todas las dudas que pudieran presentársele y cuando no haya quedado convencido.

De esta manera y reconociendo que hay un abismo, introduce a Popper, recuperando del recuerdo una expresión que le pertenece al filósofo, en la que afirma que: “no hay verdades absolutas; solamente aproximaciones a la verdad”.

## **Vigencia de los principios básicos filosóficos de la Antigua Grecia**

Biondi nos recuerda que, para los filósofos de la Antigua Grecia, la filosofía consistía en un estilo de vida y que para ser feliz se debía vivir con sabiduría.

Ahora bien, al revisar los principios básicos emitidos por Sócrates, Platón, Aristóteles y tantos otros, concluye en la plena vigencia de aquellos, buscando la sabiduría como forma de conducirse por la vida.

Los principios de vida que destaca son los siguientes:

- a) Principio primero: Cumplir en la vida diaria con lo que se predica. Que los hechos que realizamos sean acordes con los consejos y definiciones que damos a los demás, eliminando aquello de “haz lo que yo digo, pero no lo que yo hago” y también dejar de ver “la paja en el ojo ajeno y no la viga en el propio”.

- b) Principio segundo: Mirar permanentemente hacia nuestro interior, lo cual equivale a ocuparse de uno mismo, buscar el crecimiento moral más que el material y toda la labor realizarla con alegría, sin esperar los frutos, que sin duda vendrán.  
Con ello no solo se debe agregar nuevos conocimientos sino desechiar hábitos incorrectos, eliminando el miedo. Esta práctica contribuye a nuestro carácter y mejora nuestra condición de vida.
- c) Principio tercero: Procurar la tranquilidad del alma, tener serenidad, no sufrir o sufrir lo menos posible, volver a lo natural, incorporando el placer a la vida de todos los días, eliminando todas aquellas necesidades superfluas. No esperar la vida sino vivirla sin temer a la muerte, como si ella nunca fuera a ocurrir. No provocar envidia, codicia, odio o miedo en los demás; evitando las penden- cias y generando un clima de paz y convivencia.
- d) Principio cuarto: Tratar de valerse por uno mismo, lo cual lejos de adoptar actitudes arrogantes, se debería pensar en lograr solamente lo que depende de uno mismo sin esperar nada de los demás. No tener vergüenza del progreso económico cuando el mismo es consecuencia de actividades honestas, para las cuales nos hemos preparado.
- e) El quinto principio recomienda vivir conforme con la naturaleza, desarrollando los talentos naturales y buscando en nuestro interior todo lo que Dios nos ha provisto, exhumarlo, desarrollarlo y aplicarlo.

Nótese que estos principios bien podrían haber sido redactados por algún gurú del bienestar del siglo XXI.

Biondi considera que no resulta nada fácil adoptar expresamente estas recomendaciones, pero está convencido de que, con ellas, el mundo sería muy diferente, no se observarían las injusticias y la falta de equidad en la distribución de los medios económicos y tampoco se viviría como lobos, esperando el fracaso de otros para mejorar la posición social de unos.

Asimismo, se debe considerar que, entre hombres de bien, el deber de decir la verdad constituye la virtud moral de la veracidad, sin la cual no sería posible la convivencia, pues si todos careciéramos de ella, viviríamos en un mundo falso<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Chiquiar, W.R., (2012), “La Ética en la Profesión Contable: El fraude frente a los Códigos Nacionales e Internacional”, p. 18.

## Teoría contable y filosofía

En el trabajo se ha afirmado que la filosofía es una ciencia de principios, citándose algunos de ellos de la antigua Grecia para “vivir son sabiduría”, sin causar daños a terceros ni comprometer el futuro de nadie. En una búsqueda de vincular la filosofía y la teoría contable con el objeto de aplicar esta última, con la ética, sin afectar deliberadamente a terceros.

El autor ha sostenido que la teoría contable se puede clasificar en “Teoría Contable Doctrinaria” y “Teoría Contable Normativa”.

La TCN sustenta las normas contables específicas que regulan a la contabilidad patrimonial, y en el caso de la República Argentina la asocia con el “Marco Conceptual” de la Resolución Técnica N° 16 (FACPCE). En esta clase de teoría contable normativa se identifican principios, que en muchos casos son incoherentes y hasta arbitrarios. Ergo, el libre albedrío, que es una base filosófica muy importante, se encuentra totalmente ausente, o cuanto menos comprometido, según nuestra visión.

La TCD, constituida por la opinión de los tratadistas, las escuelas de pensamiento contable y las “corrientes de opinión”, es absolutamente armónica, lógica y coherente. Es en este tipo de teoría que Mario Biondi pretende encontrar afinidades con la filosofía. De allí, lo lleva a considerar en principio que debe definirse una teoría general básica de la contabilidad, que plantee los fundamentos y principios que la sustentan, como todo conocimiento que pretende tener una base científica.

Aclara que, si se reconoce que uno de los sustentos puede ser la filosofía, el camino quedaría más allanado, toda vez que la base de la filosofía es el libre pensamiento sin otra limitación que los principios éticos como representación del bien común.

Aventura que, si se admitiera esta vinculación, se lograría un progreso en los avances del conocimiento contable al descartarse limitaciones arbitrarias que hoy existen. Luego, los principios éticos de la filosofía evitarían la aplicación de “malas artes”, lo cual debería ser un factor que evitaría dificultades y problemas a los contadores públicos y a la población en general.

## Accionar de los contadores públicos en un entorno filosófico

Tomando el concepto de conflicto desarrollado por Pérez López<sup>6</sup> aplicado en el ámbito de las profesiones de ciencias económicas, entendemos que el conflicto ético suele aparecer cuando el profesional debe interactuar de manera que su accionar satisfaga simultáneamente su criterio de racionalidad económica y su criterio ético. Luego, podría ser que algunos comportamientos “ligeramente no éticos” brinden buenos resultados económicos<sup>7</sup>.

Biondi indica que estas actividades generan problemas emergentes, que pueden ser encarados con normas éticas de vida que involucraran principios filosóficos.

Para tratar el tema, rememora su experiencia de vida como socio de la ONG “Rotary International”, integrada por grupos de alrededor de 40 personas, identificados como clubes rotarios, a uno de los cuales él pertenecía (Rotary Club de Parque Patricios). Resume que la organización tiene como finalidad promover la amistad entre los hombres y mujeres del mundo, sin distinción de nacionalidad, raza, color de piel, credo religioso, actividad, etc., todo ello como ocasión de servir a los demás.

De la institución recupera un test que pretende orientar a quien lo debe aplicar, como norma de conducta antes de tomar una decisión que involucre a terceros. El test es conocido como “La prueba cuádruple” por contener cuatro preguntas que el usuario debe formularse.

Esas preguntas, relacionadas con lo que se piensa hacer o decir, son:

- I. ¿Es la VERDAD? (Lo que se pretende como solución de un problema)
- II. ¿Es EQUITATIVO para todos los interesados? (Las partes involucradas en el tema a resolver)
- III. ¿Crearé BUENA VOLUNTAD y MEJORES AMISTADES?
- IV. ¿Será BENEFICIOSO para todos los interesados?

El estilo de vida profesional del contador público debe ser positivo; es decir, siempre actuar para que no se derrumbe lo realizado hasta el presente.

Seguidamente, plantea algunos ejemplos supuestos de actividades profesionales de los contadores públicos, aplicando la teoría contable y su vinculación con la filosofía, ya que todo curso de deontología debería tratar como estudio de casos.

<sup>6</sup> Pérez López, J.A., *La vertiente humana del trabajo en la empresa*, Madrid, Rialp, 1990, pág. 33.

<sup>7</sup> Chiquiar W.R., “El fraude bajo el marco cognitivo ético de la profesión contable”, p. 5.

## Conclusión

Mario Biondi busca elevar el nivel de consideración de la teoría contable en el entorno de las ramas del conocimiento, a partir de pensar la teoría contable a la que el designa como teoría contable doctrinaria por sobre la teoría contable normativa, por entender que aquella tiene una amplitud de principios que no posee la teoría que sustentan las normas contables vigentes.

El entorno filosófico que le asigna a la teoría contable implica la libertad de opinión y, sin dudas, los principios que rigen el origen de todos los conocimientos, reconociendo como únicos límites el de la ética y el bien común.

El conocimiento contable no es patrimonio exclusivo de los contadores públicos y, si bien su opinión debe ser preponderante en los temas a resolver en el futuro, las opiniones deben ser interdisciplinarias, precisamente por el carácter universalista que les confiere a la teoría contable y sus vinculaciones.

Hemos revisado textos de su autoría y observado la coherencia de sus enseñanzas y su conducta a lo largo del tiempo, e invitamos a hacer el ejercicio de cerrar los ojos y escuchar sus palabras para constatar la plena vigencia de sus pensamientos.

## Bibliografía

BIONDI, Mario (1995), “Aportes para mejorar la utilidad de la información que suministran los estados contables. Medios para lograrlo. Un sustancial cambio del paradigma que orienta a la contabilidad”, revista *Contabilidad y Auditoría*, N° 1, Año 1, Sección de Investigaciones Contables, IIADCOM-FCE-UBA, diciembre.

BIONDI, Mario (1998), “Reflexiones sobre los Objetivos de los Estados Contables”, trabajo publicado en la revista “Contabilidad y Auditoría” N° 7- año 4, junio.

BIONDI, Mario (2007), “Aspectos metodológicos de las investigaciones en las universidades sobre el conocimiento contable”, revista *Contabilidad y Auditoría*, N° 26, Año 13. Sección de Investigaciones Contables, IIADCOM-FCE-UBA, diciembre.

BIONDI, Mario (2008), “Introducción a Popper: su posición sobre los dogmas e ideologías como limitantes del saber científico. Un enfoque de

su metodología de investigación científica”, revista *Contabilidad y Auditoría*, N° 28, Año 14. Sección de Investigaciones Contables, IIADCOM -FCE-UBA, diciembre.

BIONDI, M. (2009), “Aportes para la aplicación de metodología científica en investigaciones sobre contabilidad”, revista *Contabilidad y Auditoría*, N° 29, Año 15. Sección de Investigaciones Contables, IIADCOM -FCE-UBA, junio.

BIONDI, Mario (2010), “La teoría contable, los contadores públicos y la filosofía”, trabajo publicado en la revista “Contabilidad y Auditoría” N° 31- año 16, junio.

BUNGE, Mario (1976), *La ciencia, su método y su filosofía*, Buenos Aires, Editorial Siglo Veinte.

CHIQUIAR, Walter R. (2016), “Las Corrientes de Opinión: Reportaje a Mario Biondi” In Memoriam. Trabajo presentado en Mesa redonda: “Historia del Pensamiento Contable: Fundamentos Doctrinarios”. 19/10/2016 – X° CONGRESO INTERNACIONAL DE ECONOMÍA Y GESTIÓN “ECON 2016”, Organizado por Facultad de Ciencias Económicas, UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES, Buenos Aires, 17 al 20 de octubre de 2016. Disponible en: <https://www.academia.edu/29434098>

CHIQUIAR, Walter R. (2012), “La Ética en la Profesión Contable: El fraude frente a los Códigos Nacionales e Internacional”. Área VII: Educación y Política Profesional. Tema 3:

La ética en el ejercicio profesional. Los códigos nacionales. El Código Internacional. 19° CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS” FACPCE Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia De Mendoza, Ciudad de Mendoza, 17 al 19 de octubre 2012. Disponible en: [https://www.academia.edu/2061957/LA\\_%C3%89TICA\\_EN\\_LA\\_PROFESI%C3%93N\\_CONTABLE\\_EL\\_FRAUDE\\_FRENTE\\_A\\_LOS\\_C%C3%93DIGOS\\_NACIONALES\\_E\\_INTERNACIONAL](https://www.academia.edu/2061957/LA_%C3%89TICA_EN_LA_PROFESI%C3%93N_CONTABLE_EL_FRAUDE_FRENTE_A_LOS_C%C3%93DIGOS_NACIONALES_E_INTERNACIONAL)

CHIQUIAR, Walter R. (2012), “El fraude bajo el marco cognitivo ético de la profesión contable”, presentado en Iª Jornada sobre Prácticas para el Conocimiento del Cliente”, Unidad de Investigación sobre Información Financiera (UIIF). Sistemas de control y prevención de lavado de activos, Departamento de Economía y Administración. UNIVERSIDAD NACIONAL DE QUILMES. Bernal, 9 de noviembre 2012.

Pérez López, J.A., (1990), *La vertiente humana del trabajo en la empresa*, Madrid, Rialp.

# 5. MARIO BIONDI: DE LO CONOCIDO A LO DESCONOCIDO...

*Graciela María Scavone y Daniel S. Ferreyra*

## 1. Introducción

El Dr. Mario Biondi dedicó gran parte de su vida a la investigación, y fue durante más de 20 años director del Instituto de Investigación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires. A lo largo de los años sus libros y artículos han sido leídos, estudiados, analizados, y, en muchos casos, sometidos a críticas por parte de sus pares. En su trayectoria nunca dejó de buscar una evolución en la disciplina para lograr que la misma se aplique de una mejor manera. Siempre buscó utilizar términos sencillos y de fácil lectura.

Al analizar en este trabajo obras como “Biondi, M (1976), *Manual de contabilidad técnica de valuación*, Buenos Aires, Macchi” y “Biondi, M (1999). *Teoría de la contabilidad. El ABC de su fascinante mundo*, Buenos Aires, Macchi”, buscamos demostrar su participación activa en la investigación contable, y en la Teoría Contable gracias a su aporte.

El artículo “La teoría contable, los contadores públicos y la filosofía” publicado en junio 2010 en *Contabilidad y Auditoría* es otra muestra de simpleza y evolución. Sin importar el paso del tiempo, sus trabajos se orientan a contribuir a la doctrina contable y su aplicación.

## 2. La importancia del principio de Prudencia en la “Técnica de Valuación Contable”

En su libro *Manual de contabilidad - Técnica de valuación* se enfatiza la relevancia al Principio de Prudencia, destacándose como subyacente básico del pensamiento contable. Demostró una vocación clara y un esfuerzo disciplinario en el cual se manifestaba su experiencia tanto profesional como docente.

Este libro fue prologado por un académico de la magnitud de Héctor Bértora, quien señala la condición pedagógica de Biondi poniendo énfasis en que su obra está principalmente destinada a alumnos que se dedican al estudio de la contabilidad superior. Destaca la importancia de la prudencia o conservadurismo que era toda una filosofía para la profesión contable en la década de los años 70.

Se brinda importancia también al título de la obra *Manual de Contabilidad* con un subtítulo “Técnicas de valuación”, en el cual se hacen planteos concretos y en lenguaje claro, enfocándose en respuestas útiles para los usuarios.

Aun en las cuestiones más controvertidas, el autor aporta una solución, ya sea a través de idea propias o bien citando a otros autores, o resoluciones de Conferencias o Resoluciones Técnicas, o las mismas disposiciones de Bolsas y Mercados de Valores y sus disposiciones legales.

Es importante destacar que esta obra fue un trabajo sobre Contabilidad que agregó contenido al escaso número de publicaciones argentinas que existían en esa época. Es así como este libro recoge la capacidad y experiencia profesional de Biondi y brinda a los estudiantes y a todos los que acuden a él una exposición clara y ordenada que da respuesta y satisface las inquietudes más complejas.

Mario Biondi mismo señala que lo contable es un campo propicio para la investigación que da lugar a la confrontación de orden internacional, la cual aporta valor e impulso a la bibliografía en Idioma castellano, lo cual tuvo un avance fructífero, incluso con traducción de textos, que fortalecieron la actualización permanente.

En esa época, Biondi era profesor ordinario de la Facultad de Ciencias Económicas de las Universidades Nacionales de Buenos Aires y La Plata, y ya había actuado como presidente del Instituto Técnico de Contadores del Colegio de Graduados de Ciencias Económicas de la Capital Federal, y también había sido presidente de la Comisión de Ejercicio Profesional

del Instituto Técnico de Contadores Públicos, por lo que su experiencia ya era muy rica, y sabía que su objetivo personal era influir en el avance de la disciplina contable.

Lo señalado evidencia una vocación participativa y de servicio del autor hacia un universo de alumnos y colegas que reconocieron sus capacidades desde los inicios de su fructífera carrera profesional. Su espíritu inquisitivo siempre encontró caminos para acercarse a la razonabilidad en el campo de la Contabilidad, avanzando con sus principios fundamentales hacia una teoría reconocida dentro del campo de las disciplinas científicas.

### **3. Evolución de la Teoría contable**

En su libro *Teoría de la contabilidad. El ABC de su fascinante mundo*, del año 1999, el Dr. Biondi continuó aportando avances en la evolución de la Teoría Contable incursionando en aspecto de la investigación contable como una forma de entusiasmar a los lectores con lenguajes simples, sin pretender una erudición sofisticada, un lenguaje que les permitiera a quienes recién se iniciaban en investigación tener un estímulo positivo que les facilitara más adelante recurrir a obras especializadas escritas por epistemólogos y otros especialistas en la materia. Esta obra estaba escrita para quienes no tenían idea de la contabilidad como campo de investigación, y por eso partió de una terminología de uso habitual que se fue completando progresivamente.

Su preocupación fue aportar definiciones simples que ayudaran a entender mejor la Teoría de la contabilidad. Buscó que los lectores pudieran entender no sólo las doctrinas y principios fundamentales, sino también la investigación y sus aportes sistemáticos.

Muchos años de docencia, de permanente contacto con los estudiantes universitarios, de grado y de postgrado, como así las continuas participaciones en universidades del exterior del país, le permitieron al autor apreciar los intereses de los más variados auditorios, desarrollando una intuición que fue aplicando a lo largo de su obras.

Su extensa trayectoria como docente, investigador y también profesional le permitió traducir experiencias personales que sirvieron como punto de partida para analizar el tipo de estudios que se inician en varios aspectos de la vida. El autor resalta que la libertad plena del individuo para conducir su vida se manifiesta en la universidad y debe servir para introducirnos en el mundo de la realidad, seguramente desconocida, en gran parte, por muchos.

Es importante destacar que la comunidad y la solidaridad también lo llevó a conocer grupos de personas con ideales de servicio, con principios filosóficos que influyen gratamente en su vida de relación, afianzando sus condiciones de hacer siempre algo por los demás.

La idea corriente es que mientras la teoría contable y los contadores públicos, en magnitudes no siempre equivalentes, utilizan aplicaciones concretas de normas sociales, la filosofía trata de la esencia, propiedades, causas y efectos de las cosas naturales.

Hoy en nuestra realidad se nos hace más evidente la necesidad de contar con una mirada sociológica, la cual Mario Biondi destacaba, dado que ciertos acontecimientos ocurridos recientemente nos señalan cómo los planes pueden cambiar en segundos por hechos que están por fuera de nuestro control, y cómo la solidaridad y la información son absolutamente necesarios.

Sin embargo, el enfoque de la disciplina contable ha cambiado tanto a nivel teórico como práctico, logrando una estructura adecuada, tanto humana como teórica para concentrar la mayor cantidad de esfuerzos dedicados a la formación de profesionales, basada en la investigación contable. Durante su tiempo como presidente del Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, antecesor de la Sección de Investigaciones contables, incorporada al IADCOM-FCE\_UBA, ha impulsado que los profesionales se enfoquen en el análisis de la Teoría Contable, con una concepción y perspectiva académica, con trabajos encaminados a enriquecer y profundizar el estudio de las distintas corrientes del pensamiento contable.

Asimismo se destaca que, como parte de la gestión que crea en 2002 la Maestría en Contabilidad Internacional, logró otro cambio necesario que motivó el crecimiento de los estudiantes en materia contable y de auditoría.

#### **4. La filosofía de la contabilidad según el autor**

Es interesante comentar que dentro del enfoque con que el autor avanza en su campo disciplinar, se permite distinguir entre lo que significa Teoría Contable y simplemente contabilidad:

“Debo aclarar que utilizo la expresión “teoría contable” en lugar de simplemente “contabilidad” para marcar las diferencias que existen entre ellas, y empleando una simplificación semántica podría decirse que la teo-

ría contable es la esencia de su contenido, mientras que la contabilidad sería la herramienta o el medio para materializar esa esencia” (Biondi, 2010).

La expresión “filosofía” señala de qué período histórico se trata. Existe una filosofía oriental, una filosofía moderna con pensadores de distintos lugares del universo, la cual es importante para hacernos pensar, reflexionar, cuestionarnos el avance de la disciplina contable. La filosofía en relación con la psicología aclara la orientación del individuo, definición de las metas, el buscar soluciones.

Lo que pretende el autor es analizar la posibilidad de jerarquizar la teoría contable y a los contadores públicos, ampliando el limitado campo en ese entonces de la contabilidad, poniéndola a un mismo nivel con la economía y la administración, y no como una disciplina auxiliar sin conclusiones intrínsecas propias.

Por su parte, las predicciones en los negocios tienen su base en los aportes de la teoría contable, específicamente en los estados contables proyectados, siendo esta disciplina indispensable para validar ciertas conclusiones, llegando a afirmar que sería la teoría contable la que corrobora o descarta presunciones de otras fuentes del conocimiento.

Por todo lo señalado, consideramos que sus trabajos fueron siempre de lo conocido a lo desconocido, transformando la disciplina hacia nuevas tendencias, logrando un “nuevo conocido” para poder así seguir con sentido de búsqueda de la verdad, inagotable campo que nunca encuentra su fin.

Manifestación de lo señalado se traduce en sus palabras, las cuales compartimos a continuación:

“Espero que otros, quizás con mejor formación teórica que yo, tomen la posta y tratemos, entre todos, de que la teoría contable sea considerada en el plano de importancia que se merece” (Biondi, 2010).

En nuestra opinión, hoy la Contabilidad está en un muy buen camino para alcanzar un nivel de Ciencia de la misma categoría que cualquier otra disciplina que así se reconozca gracias al Dr. Biondi y otros profesores investigadores que dedicaron parte de su vida a contribuir a su progreso, demostrando la importancia de las decisiones fundadas en información de calidad.

## **A modo de reflexión final**

Este trabajo ha tenido por objetivo analizar parte de la obra de Mario Biondi. Ha resultado muy valioso dado que entramos en la personalidad

del autor a través de su trayectoria, y apreciamos su labor y sus logros, y muy especialmente su sentido de servicio hacia la formación de calidad.

Podemos afirmar que el autor ha impulsado la teoría contable y el interés por la investigación de colegas y alumnos a lo largo de su vida. La contabilidad ha sido un campo propicio para avanzar en un momento donde no abundaban las publicaciones de autores argentino, elevando la disciplina en el entorno del conocimiento humano.

Aclaremos que para el autor la teoría contable doctrinaria está sobre la contabilidad normativa, que básicamente se refiere a la contabilidad patrimonial, no porque le reste importancia a esta última, sino porque la primera brinda una amplitud de principios y de campos de aplicación solamente limitados por las propias barreras que los contadores públicos definan para su actuación.

El entorno filosófico, sociológico y psicológico que el autor analizado asigna a la teoría contable se torna en libertad de opinión y suma valores, como la ética y el bien común, indispensables para la buena actuación académica y profesional. Teniendo la mente abierta a la opinión de contextos interdisciplinarios que contribuyen a soluciones relevantes, aplicables en forma universal, se crea una visión de la disciplina contable que trasciende las fronteras, tornándose sus convergencias de ámbito internacional

No hay duda de que el autor con sus ideas ha guiado a muchos investigadores que actualmente continúan su labor. Como podemos concluir al analizar sus escritos, la investigación contable es dinámica porque siempre va a existir un camino para mejorarla e impulsar su avance. Entendemos que este ha sido el principal pensamiento que nos ha transmitido el autor.

## **Bibliografía**

Arévalo, A. (1956), *Elementos de contabilidad general*, tercera edición, Buenos Aires, Selección Contable S.A.

Bértora, H. (1975), *Teoría de la contabilidad*, Buenos Aires, Ediciones Macchi.

Biondi, M. (1976), *Manual de contabilidad técnica de valuación*, Buenos Aires, Ediciones Macchi.

Biondi, M. (1999), *Teoría de la contabilidad. El ABC de su fascinante mundo*, Buenos Aires, Ediciones Macchi.

Biondi, M. (2010), “La teoría contable, los contadores públicos y la filosofía”, revista *Contabilidad y Auditoría* N° 31.

Biondi, M. (1978), “Las corrientes revisionistas de los llamados principios de contabilidad generalmente aceptados”, revista *Contabilidad y Administración* N° 17, t III, año II.

Biondi, M., Viegas J. (2005), “Bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada o Prospectiva”, revista *Contabilidad y Auditoría. Investigaciones en Teoría Contable* N° 19 Año 11. Sección Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires.

Biondi, M. (2013), *Contabilidad Financiera*, Buenos Aires, Editorial Errepar S.A.

Biondi, M. (2007), *La contabilidad, un sistema de Información*. Buenos Aires, Editorial Errepar S.A.

Biondi, M. (2001), “Estados Contables proyectados. Lineamientos generales. Una tarea interdisciplinaria”, revista *Contabilidad y Auditoría. Investigaciones en Teoría Contable*, N° 14 Año 7. Sección Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires. Buenos Aires.

Fower Newton, E. (1997), *Cuestiones contables fundamentales*, Buenos Aires, Ediciones Macchi.



## 6. EL VALOR ECONÓMICO COMO CONTENIDO SIGNIFICANTE DEL CONCEPTO DE DEVENGADO

*Sergio Miguel Hauque y Leila Di Russo*

### **La esencia de lo contable en tiempos de Biondi y Franco Ruiz**

Hay un elemento que une el trabajo de Franco Ruiz y Biondi: el esfuerzo por reconstruir la esencia común de la disciplina contable ante la marcada dispersión vivida en las últimas décadas. La irrupción de la Contabilidad Ambiental y Social y las nuevas tendencias en Contabilidad Crítica son los últimos hitos de un proceso atípico para una disciplina tradicional de más de 500 años de historia. Ambos maestros transitaron una época turbulenta. Se formaron cuando Contabilidad era estricto sinónimo de partida doble aplicada únicamente a los balances de empresas. Épocas en las que la prudencia y el respaldo jurídico de toda aseveración contable eran indispensables. A pesar de ello, evolucionaron para cuestionarse, desde distintos enfoques, las importantes transformaciones vividas en el campo contable desde la década del 60 en el siglo pasado. Dicha evolución propone hoy considerar la existencia de una Contabilidad con distintas ramas, ligada a todo el conjunto de las Ciencias Sociales y no solo con el Derecho.

Esta mayor riqueza de segmentos nos hace preguntarnos cuál es el elemento unificador que define a lo contable hoy. Muchas veces es necesario distinguir para unir, pero actualmente es tiempo de discernir sobre los elementos comunes de lo contable, permitiendo así multiplicar las interacciones positivas entre sus diversos segmentos.

Se entiende que los esfuerzos en investigación de ambos maestros han intentado realizar una deconstrucción<sup>8</sup> de lo contable en el medio de este terremoto de cambios, para reordenar la esencia común, al mismo tiempo de demarcar sus diferencias. La introducción de nuevos conceptos todavía en construcción es un claro ejemplo de estos esfuerzos: “La contametría es un concepto en construcción cuya aplicación se considera muy conveniente para la elaboración de una información contable objetiva de eficacia social y de responsabilidad ambiental en las organizaciones” (Franco, 2014, p. 158).

Los autores hemos intentado sostener esa vía deconstructiva en la búsqueda de la esencia de lo contable, acercándonos a un estudio más profundo de los valores humanos con la ayuda de la Axiología. (cfr. entre otros Hauque *et al.*, 2016).

En la doctrina del valor culmina la importancia del concepto de totalidad. También el valor económico es solo un integrante en el sistema más grande de todos los valores que la filosofía nos deja ver como un todo. La filosofía misma no es nada más que un sistema de valores (Stolzmann, 1956, p. 323).

## **La dimensión económica de los valores humanos como elemento central de las ramas tradicionales de la contabilidad**

Quizás el mayor desafío de la integración entre las dimensiones de los valores humanos y el mundo de lo contable radica en el reanálisis de las categorías tradicionales a través del concepto general de “valor” calificado por el adjetivo “económico”. Consideramos que, a pesar de los problemas que implica su conceptualización, la noción de “valor” está en la base de todo lo contable y debe servir como su guía.

A pesar de recordar siempre que “la Contabilidad [tradicional] trata exclusivamente de cuestiones económicas. Excepto en sus implicancias económicas, no trata cuestiones de filosofía, religión, derecho, medicina, física o ninguna otra disciplina” (Mc Neal, 1939, como se citó en Di Russo y Hauque, 2002, p. 16), es importante entender que cuando hablamos de “valores económicos” no hacemos referencia a la exclusiva visión de la

---

<sup>8</sup> Utilizada como sinónimo del proceso de deshacer analíticamente un concepto para darle una nueva estructura, sin que por esto intentemos abordar la casi infinita polisemia que dieron a la palabra Derrida y sus seguidores (Cfr., entre muchos otros, Barsoum, 2021).

ciencia económica, sino a los valores identificados por la axiología en la base de la pirámide que los ordena.

Desde el punto de vista de su ordenación jerárquica, Scheler distingue cuatro grupos de modalidades en los valores: a) valores de lo agradable y lo desagradable; b) valores vitales; c) valores espirituales; y, d) valores religiosos (Rumoroso Rodríguez, 2013, pp. 39-40).

Es decir que se habla aquí de los valores de “lo agradable y desagradable” en la visión de Scheler, o los valores de la utilidad en palabras de otros axiólogos, que mentamos en conjunto como una categoría de “valores económicos”, más allá de la teoría del valor a la que podemos adscribirnos dentro de la ciencia económica. También es importante señalar que, a pesar de que los axiólogos sostienen que el mundo de los valores es “extraño a la cantidad” (Casares Ripol, 2011, p. 47), esta idea no es extrapolable a todos sus ámbitos, ya que en el campo de esta especial categoría de valores es posible teorizar cuantitativamente (Cfr., entre otros, Di Fenizio, 1958).

Consideramos así que el elemento unificador tanto de la contabilidad tradicional como de la gerencial, de la Nacional y de la Contabilidad Pública, es el intento permanente de medir específicamente el “valor económico” como una magnitud a través de *stocks* y flujos más o menos agregados, mucho más allá de la “teoría del valor” que aceptemos dentro de la ciencia económica. Es cierto que así este concepto deja de tener un contenido concreto y se torna casi tan general como inasible. Sin embargo, insistimos en la necesidad de utilizarlo ya que “el término valor se halla tan arraigado en el pensamiento económico que no podemos prescindir de él” (Mattesich, 2002, p. 161).

La valuación “económica” en el sentido antes expresado obliga a pensar en dos niveles de cuantificación y/o medición:

- “Las unidades físicas, o sea metros, kilos, litros, números, etc... que de por sí... son heterogéneas” (Biondi, 1980, p. 16).
- Alguna unidad que permita homogeneizar la heterogeneidad de las unidades físicas de los distintos objetos. La contabilidad tradicional ha utilizado casi siempre la llamada moneda de cuenta, acarreado con el problema de que su metro patrón no es estable en términos de su propio valor económico<sup>9</sup>.

<sup>9</sup> Esto no quiere decir que sea la única forma de lograr una homogeneización (cfr. Mimkes, 2016).

Entendemos que se encuentra aquí la esencia de las ramas contables tradicionales: reconocer, determinar y compatibilizar entre sí *stocks* en determinados momentos, y flujos por distintos períodos, de la magnitud valor económico. Este proceso de valorización involucra una disciplina social, por lo que se encuentra atravesado precisamente por un importante conjunto de convenciones sociales. Si se analizan las distintas tendencias prudentes y renovadoras en Contabilidad (Biondi, 1993, Caps. 2 y 3), se confirma la idea de que el proceso de valoración económica es relativo a las convenciones que se asumen en los distintos momentos y lugares contables.

El valor es un hecho enteramente social, un resultado, una categoría social por excelencia... Los bienes de valor en su acepción social-teórica no son piezas arrancadas del mundo exterior; su valor significa el sedimento objetivado de las relaciones sociales (Stolzmann, 1956, pp. 248-249).

### **La necesidad de atribuir flujos y *stocks* de valor económico a períodos y momentos en el tiempo**

Si se acepta que las ramas tradicionales de la Contabilidad se hallan ligadas por la dimensión económica de los valores humanos, se podrá aceptar que su elemento común es el propósito de brindar información sobre el devenir del valor económico desde la perspectiva de un ente particular o de agregados de entes. En cualquiera de los casos resultaremos periodistas de la evolución de los valores económicos. Más allá de que aceptemos alguna de las diferentes corrientes contables (Biondi, 1993, caps. 2 y 3), o que se elija una de las posibilidades señaladas por Franco Ruiz buscando una teoría contable del valor (cfr. Franco, 2020)<sup>10</sup>, el objeto ontológico “valor”, en su dimensión de los valores útiles o económicos, está siempre en el centro de estas ramas contables.

Si intentamos informar sobre este ámbito del valor, enseguida aparecerá el sempiterno problema sobre si éste vale estáticamente o deviene en forma dinámica. Esta tradicional dicotomía filosófica y social es integrada a través del sistema de *stocks* y flujos contables, sin prejuzgar sobre si prevalece lo estático o lo dinámico. Solo se exigirá que los flujos de los períodos intermedios expliquen completamente las diferencias entre los *stocks* de inicio y fin de cada período<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> Contra, entre otros, Hachim *et al.*, 2010, p. 10.

<sup>11</sup> Intentando quizás inconscientemente una síntesis dialéctica superadora de la tradicional dicotomía entre las antiguas visiones de Parménides y Heráclito.

Lamentablemente no se tiene una definición clara de lo que mentamos concretamente con la dimensión económica del valor. Sin embargo, ante el problema concreto planteado, lo contable tiene que elegir dentro de las distintas convenciones sociales alguna metodología concreta y coherente para medir valor económico. Obviamente, al momento de elegir, seguramente perderá la posibilidad de utilizar las otras alternativas disponibles, y mostrará solo un aspecto particular de este fenómeno. Cualquiera sea el método elegido, seremos siempre periodistas que informamos sobre la dimensión económica del valor, que a la vez vale en un momento y deviene en un periodo. Sin dejar de ser periodistas, podremos tener determinados sesgos informativos, según la metodología que elijamos para cuantificar el valor.

### **El sistema de cuentas nacionales y el marco conceptual de los reportes integrados como posibles guías para la relación entre valor y lo devengado**

No es unánime la doctrina en considerar que la Macrocontabilidad y la Microcontabilidad responden a principios comunes. En nuestra opinión estas son ramas de un único tronco contable y comparten sus aspectos básicos (Mattesich, 2012, p. XVI), que en las primeras décadas del siglo XXI han vivido un proceso de acercamiento mutuo (cfr., entre otros, Hauque y Di Russo, 2013).

El Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) 2008, mucho más cerca de un marco conceptual contable que de una norma de aplicación estricta, reconoce expresamente que “los principios subyacentes de las NIIF en la mayoría de los casos son totalmente coherentes con los principios del SCN” (Naciones Unidas *et al.*, 2008: punto 21.61). Se podría imaginar contar con un Google Maps de los flujos y *stocks* de valor económico, desde lo más general a lo más particular, y viceversa. De este modo, con una función de *zoom* adecuada se ampliará o reducirá la imagen buscada, según se necesite para agregar o desagregar la información según trabajemos a nivel macro, meso o microcontable (cfr. Hauque *et al.*, 2016). Observar el problema de la relación del valor y su dinámica en el tiempo desde el enfoque macrocontable puede ayudar a pensar ese mismo problema a nivel desagregado.

El principio general de la contabilidad nacional es que las transacciones entre unidades institucionales han de registrarse cuando nacen, se modifican o se cancelan los derechos y las obligaciones. Esta modalidad

de registro se denomina principio de base devengado. Las transacciones internas de una unidad institucional se registran de forma análoga, en el momento en que se crea, transforma o extingue el valor económico. En general, todas las transacciones, cualquiera que sea su descripción, pueden considerarse siempre como intercambios de valor económico (Naciones Unidas *et al.*, 2008. Punto 2.55.).

Si se asimila *mutatis mutandis* la noción de unidad institucional a la de ente emisor de la información, es posible acercar esta noción a la Microcontabilidad. Decimos aquí “devengado” al referimos a una ligazón entre un flujo resultado que modifica el *stock* patrimonio del ente y un período de tiempo dentro del que se produce el hecho generador de dicho flujo resultado (Cfr., entre muchos otros, Fowler Newton, 2001, p. 356). En realidad, estamos observando una modificación en el flujo de valor económico llamado resultado en un período dado en el tiempo, que repercute en la variación de los *stocks* de valor económico denominados patrimonio, manteniendo así la consistencia entre el sistema de flujos y *stocks*.

Se mantiene siempre la posibilidad de llenar el continente del concepto de valor económico con distintos contenidos concretos según la específica función periodística que deseemos llevar adelante. Es necesario comprender que decir que los flujos deben atribuirse al período en que ocurrieron o dentro del que se produjo su hecho generador, no dice nada más que eso. No echa luz alguna sobre cuál es el hecho generador concreto que en cada caso devenga ese flujo resultado<sup>12</sup>.

Muchas son las teorías del valor económico subyacentes en los distintos métodos de valuación contable que pueden llenar este contenido vacío. Pueden coexistir distintas metodologías, como el valor futuro de flujos descontados, el *fair value*, el costo histórico, el valor de uso y muchos otros más. Quizás la única opción que ha sido descartada expresamente por la doctrina es la que asimila los cambios en el *stock* patrimonio con los flujos exclusivamente monetarios o sistema de lo percibido. Por eso estamos acostumbrados a definir muchas veces devengado por la negativa, rechazando enfáticamente que se asimile al criterio de lo percibido, pero dudamos más cuando tenemos que dar una definición concreta afirmativa de dicho concepto.

---

<sup>12</sup> Es similar al tradicional concepto de justicia que solo se define como dar a cada cual lo suyo, sin decir para cada caso qué es lo suyo de cada cual.

Similar situación se observa en la ciencia económica. Más allá de que su *mainstream* asimila la idea de precio de mercado a la de valor económico<sup>13</sup>, esa discusión no se encuentra en modo alguno totalmente zanjada. Sin embargo, todos los economistas concuerdan en rechazar la antigua noción mercantilista de que la riqueza o el valor económico surge solo de los metales preciosos como dinero, así como los microcontadores no aceptamos que el sistema de lo percibido pueda ser el criterio para el devengamiento de los flujos resultados.

*Mutatis mutandis*, pero en el mismo sentido, el Integrated Reporting (IR) Framework menciona 131 veces el concepto valor<sup>14</sup> y 157 veces, capital (Value Reporting Foundation, 2021)<sup>15</sup>. Define los capitales como *stocks* de valor, pero, a pesar de describir su proceso de creación, preservación y erosión, no incluye ninguna definición concreta de ese concepto en su glosario<sup>16</sup>. Sin embargo, surge claramente de su análisis que se considera al valor como el flujo surgido de un proceso y a los capitales como los *stocks* que se cristalizan en dados momentos de tiempo.

Es posible entonces aceptar que el “hecho generador” de una “variación patrimonial” implica al mismo tiempo una modificación cuali o cuantitativa de la magnitud “valor económico”, sin necesidad de definir el método concreto por el que asignamos valor económico o cuál es el efectivo hecho generador de una variación patrimonial.

Más allá de que esa modificación en los flujos de valor económico se haya producido, se necesita también que el periodista haya conocido ese hecho para poder reconocerla. Es así que se pueden ver obligados a informar tardíamente sobre ciertos cambios en el valor económico, aunque ya hayan sucedido, debido a que, según las convenciones adoptadas para informar, no existen aún los requisitos mínimos para lograr un nivel de

<sup>13</sup> “Las transacciones se valoran al precio real acordado por los agentes de la transacción. Por tanto, en el SCN los precios de mercado son la referencia básica para la valoración” (Naciones Unidas *et al.*, 2008 2.59.). Para estos autores, la teoría del valor económico es simplemente una teoría de los precios.

<sup>14</sup> En ningún caso acompañado del adjetivo económico, dejando abierta una posibilidad para una visión axiológica más amplia que la tradicional.

<sup>15</sup> Al momento de finalizar este trabajo es solo disponible en idioma inglés, por lo que las palabras originales son *value and capital*.

<sup>16</sup> Se mantiene en las versiones 2013 y 2021 del IIRR Framework una “circularidad” entre la definición de los capitales como *stocks* de valores y del proceso de creación, preservación y/o erosión del valor como el determinante de los aumentos y disminuciones de los capitales. Así no queda claro qué se considera “valor” a los efectos de este Marco.

consenso que permita la contrastación intersubjetiva de dicha información. Como los periodistas tradicionales, debemos refrenarnos de informar posibles primicias por no haber logrado todavía una segunda fuente para su confirmación<sup>17</sup>.

### **A modo de breve conclusión**

Se entiende que una visión desde la Macrocontabilidad, apoyada desde la Contabilidad Social y Ambiental, enriquece y a la vez acerca a las distintas ramas tradicionales contables en el análisis de un concepto que sigue apasionando a los amantes de la disciplina. Seguramente, el lector no podrá encontrar aquí una definición única del contenido de lo devengado. Eso es así porque aún no tenemos, ni en la Economía, ni en la Contabilidad, ni en la Axiología, ni en disciplinas afines un concepto unívoco de valor económico. Es así que entonces solo se podrá conceptualizar un esquema lógico formal, que deberá llenarse de contenido concreto ante cada caso específico según convenciones sociales. Mientras no se tenga un contenido intersubjetivamente válido de valor económico, nos mantendremos en el campo de los conceptos formales vacíos, como el de justicia, que debe llenarse en cada caso concreto con la sentencia firme de un juez competente.

“Cada período y cada escuela muy a menudo se dejaban guiar, consciente o inconscientemente, por tendencias políticas, manejando la noción de valor según su manera. Los fisiócratas habían reclamado el llamado valor intrínseco de la producción agraria; los clásicos y más tarde los socialistas el valor del trabajo; los epígonos de los clásicos el valor de costo como el único verdadero valor. Los sabios siempre cambiando sus dicámenes, han prestado su fiel asistencia a cada una de aquellas escuelas. (...) Por lo tanto, no extraña que uno se canse en asistir a las controversias sobre el valor y se contente con una mera descripción de los fenómenos particulares ligados con el precio, sin tratar de estudiar a fondo el «oculto enigma del valor». (...) Hace muchos años —no recuerdo cuándo ni quién— se había comparado al valor con el Cancerbero, el guardián de la entrada a los infiernos. Se sostenía que sólo cuando se haya superado a este monstruo del valor se podrá aprender a conocer claramente nuestra oscura y difícil ciencia” (Stolzmann, 1956, pp. 323–324).

<sup>17</sup> En la práctica, la aplicación del devengado dista de ser unívoca. Cfr. Naciones Unidas *et al.*, 2008, Punto 2.57.

Pero el problema es más difícil. Los valores humanos no son solo económicos y las nuevas ramas de la disciplina contable como la Contabilidad Social y Ambiental nos enfrentan al desafío de valorar también en función del resto de los valores humanos, superiores a los económicos, analizables cualitativamente. Este debate también está abierto y se vislumbra apasionante para los jóvenes investigadores en los que Biondi ponía sus esperanzas para el futuro contable.

## Referencias

Barsoum, J. (2021), “Deconstructivism in Philosophy, Architecture, and Reusability Contribution”, *International Journal of Emerging Science and Engineering (IJESE)* ISSN: 2319–6378, Volume-6, Issue-12, February.

Biondi, M. (1993), *Tratado de contabilidad intermedia y superior*, Buenos Aires, Macchi.

Biondi, M. (2012), “La necesaria identidad de la contabilidad ambiental y social”, *Contabilidad y Auditoría* (27), 13.

Biondi, M., González, M. A., Alvarez, D. O. M., & Pazos, M. (1980), *Manual de contabilidad técnicas de valuación*. Tercera Edición, Buenos Aires, Macchi.

Casares Ripol, J. (2011), *Ética, Economía y Política*, ESIC.

Di Fenizio, F. (1958), *Economía Política*. 2da. edición, Bosch. Traducción de Fabián Estape.

Di Russo, L. y Hauque, S. (2002), *Fundamentos Económicos de la disciplina contable*, Librería Cívica.

Fowler Newton, E. (2001), *Cuestiones Contables Fundamentales*, Buenos Aires, Ediciones Macchi.

Franco, R. (2009), “Contabilidad y control ambiental”, *Lúmina*, 10, 33-58.

Franco, R. (2014), “Fundamentos ontológicos para la construcción del concepto de contametría”, revista científica *General José María Córdova*, 12(13), 165-190.

Franco, R. (2020), “Hacia una teoría contable del valor”, en <https://www.youtube.com/watch?v=v3VBg4BBplo> recuperado el 18 de junio de 2020.

García Morente, M. (1957), *Lecciones preliminares de filosofía* 6ta. edición, Buenos Aires, Losada.

Hachim, N. y De la Cruz, J. (2010), “Reflexión sobre el obstáculo epistemológico del concepto de medición en contabilidad”, *Libre Empresa*, 7(2), 101-115.

Hauque S. y Di Russo L. (2013), “Posibilidades y límites para una convergencia entre micro y macrocontabilidad”, *Capic Review* .Vol. 11 (2).

Hauque, S., Di Russo, L., Del Barco, J., y del Barco, M. (2016), *Responsabilidad Social Empresarial: una mirada axiológica*, Ediciones UNL.

Mattessich, R. (2002), *Contabilidad y Métodos Analíticos Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Macroeconomía y la Microeconomía*, La Ley.

Mimkes, J. (2016), “Are there common mathematical structures in economics and physics?”, *The European Physical Journal Special Topics*, 225(17), 3275-3280.

Naciones Unidas *et al.* (2008), “Sistema de Cuentas Nacionales”, en [https://www.cepal.org/sites/default/files/document/files/sna2008\\_web.pdf](https://www.cepal.org/sites/default/files/document/files/sna2008_web.pdf) recuperado el 17 de junio de 2021.

Rumoroso Rodríguez, J. A. (2013), “Axiología y ética en Max Scheler”. En <https://repositorio.lasalle.mx/bitstream/handle/lasalle/1389/Articulo%202.pdf?sequence=1&isAllowed=y> recuperado el 17 de junio de 2021.

Stolzmann, R. (1956), *Introducción filosófica a la economía*, Buenos Aires, El Ateneo.

Value Reporting Foundation (2021), Conceptual Framework en <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf> recuperado el 16 de junio de 2021.

# **7. BASES PARA LA PREPARACIÓN DE UN PROYECTO DE INVESTIGACIÓN CONTABLE CON METODOLOGÍA CIENTÍFICA SEGÚN MARIO BIONDI**

*Juan Ignacio Álvarez Lancellotti*

## **1. Introducción**

El presente trabajo tiene como finalidad realizar un análisis y recopilación del trabajo del Doctor Mario BIONDI, que pretende ser una guía para la preparación de proyectos de investigación en contabilidad con metodología científica, especialmente referido a las ciencias sociales, relacionado con el conocimiento contable y los segmentos contables.

En el citado trabajo se señalan los pasos que deberían seguirse cuando se tiene como objetivo lograr que un proyecto sea viable. Asimismo, se sugieren las modalidades de contrastación de los informes de avances e informe final.

Finalmente, se trabajan sobre temas de metodología de la investigación, y realizan comentarios sobre el método hipotético deductivo, método inductivo, difusión de las publicaciones y finalización de los proyectos, entre otros.

## **2. Elementos a considerar para la preparación**

### **2.1 Naturaleza y objetivos de la investigación.**

Explica el Doctor BIONDI (2012 – Parte I, 7) que las investigaciones con metodología científica pueden identificarse de manera muy general como investigación teórica o “a priori” e investigación empírica o “a posteriori”. Las mismas no se encuentran muy separadas, ya que las

investigaciones teóricas siempre necesitan el aporte de las investigaciones empíricas.

El Doctor BIONDI (2012 – Parte I, 8) considera que en las universidades ambos tipos de conocimientos quizás deberían tener campos perfectamente definidos.

El Doctor se inclina decididamente por las investigaciones teóricas.

## **2.2 Investigación del tema y paradigma rector de la investigación**

Para elegir el tema a investigar debe emplearse tiempo, dedicación e imaginación por quien pretende dirigir el grupo (BIONDI, 2012 – Parte I, 9).

Cita el trabajo de Umberto Eco de 1986 *Cómo se hace una tesis*, donde señala como reglas que la elección del tema corresponda a los intereses intelectuales del investigador.

La elección del tema debe ser concreta.

Dice el Doctor BIONDI (2012 – Parte I, 10) que, una vez conocido el tema a investigar, se está en condiciones de definir el paradigma que será la guía de actividades por cumplir.

Plantea el Doctor BIONDI (2012 – Parte I, 11) lo importante que es distinguir entre el núcleo y la periferia del paradigma, dado que es posible introducir cambios en la periferia y la investigación puede continuar.

## **2.3 Plazo de duración del proyecto**

La duración del proyecto (BIONDI, 2012 – Parte I, 13), en la mayoría de los casos, está establecida en la convocatoria. Pueden calcularse las horas necesarias de dedicación de cada investigador, medidas en módulos semanales.

Es fundamental tener en cuenta el tipo de dedicación a la docencia – investigación que posean todos los investigadores.

## **2.4 Áreas del conocimiento**

Al tratarse de un tema contable, en su definición más amplia, el área básica de la investigación será la contabilidad (BIONDI, 2012 – Parte I, 14).

Deberán analizarse otras áreas del conocimiento, como la economía, administración y la matemática.

Algunos de los problemas que pueden presentarse es que la matemática sólo aporta herramientas pero no puede brindar soluciones de fondo (BIONDI, 2012 – Parte I, 15).

## **2.5 Ámbito físico**

Siempre es necesario disponer de un ámbito para reuniones presenciales, consultas bibliográficas, archivos, que será la sede de la investigación. Su amplitud depende de la cantidad de investigadores que integren el grupo.

## **2.6 Presupuesto económico**

Es muy importante para consolidar el posible éxito de las investigaciones con metodología científica, donde es necesario tratar los aspectos del origen de los aportes (aportes externos y autogenerado) y el destino de los mismos (bibliografía, bienes de uso, insumos, etc.) (BIONDI, 2012 – Parte I, 17).

## **3. Procedimientos de investigación**

Para el Doctor BIONDI (2012 – Parte I, 18), esta parte del trabajo es, tal vez, la más compleja.

Los diferentes enfoques son muy útiles para las investigaciones en ciencias sociales donde el Doctor BIONDI recomienda la lectura de la obra de Gregorio KLIMOVSKY (2011) *Las desventuras del conocimiento científico*.

### **3.1 Método hipotético deductivo**

El objetivo es analizar desde el punto de vista metodológico exclusivamente, no epistemológico, y tratando de vincular esos temas teóricos con las hipótesis que necesariamente deben formularse.

Klimovsky (2011, 145) explica el método hipotético deductivo en versión simple expresando que los problemas aparecen cuando se pretende realizar la contrastación (verificación razonable) de la conclusión lograda.

El método hipotético deductivo en versión compleja muestra los enfrentamientos de las ideas de Karl POPPER *versus* las de Thomas KUHN, donde no se alcanzan acuerdos (KLIMOVSKY, 2011, 211- 237).

Este método tiene una variedad de matrices (BIONDI, 2012 – Parte I, 19).

El Doctor BIONDI (2012 – Parte I, 20) explica la justificación del nombre del método: es hipotético porque parte de una proposición acordada; y es deductivo por la conclusión lograda, de mayor a menor.

### **3.2 Método inductivo**

Otro método de investigación que se utiliza es el conocido método inductivo en las ciencias sociales y en las ciencias naturales o duras.

El Doctor BIONDI (2012 – Parte I, 21) manifiesta que en las investigaciones contables este método tiene mucha aplicación.

El Doctor BIONDI aborda la importancia de penetrar en la base del razonamiento metodológico de Charles DARWIN al obtener sus conclusiones sobre la evolución de las especies.

El doctor (2012 – Parte I, 22) plantea que DARWIN aplicó el método inductivo de razonamiento. La afirmación de que DARWIN aplicó este método lleva comentarios positivos y negativos donde se presente el problema señalado por POPPER sobre las aproximaciones a la verdad y no verdades absolutas.

Concluye el Doctor BIONDI (2012 – Parte I, 23) que encuentra algunas justificaciones del rechazo de POPPER a la aplicación del método inductivo como rama de investigación con metodología científica.

### **3.3 Contrastaciones parciales y final**

El Doctor BIONDI (2012 – Parte II, 7) expone que es necesario prever contrastaciones parciales para ratificar o modificar el rumbo establecido originalmente.

La necesidad de esta tarea se encuentra justificada dado que puede llevar a caminos diferentes, provocando esto el reconocimiento del fracaso de la investigación (BIONDI, 2012 – Parte II, 8).

### **3.4 Instrumentación de las deliberaciones, acuerdos o disidencias**

El Doctor BIONDI (2012 – Parte II, 8) recomienda el deber de documentarse en actas de cada reunión plenaria incluyendo las corrientes de opinión expresadas.

### **3.5 Publicaciones previstas**

La exteriorización de la investigación se realiza mediante publicaciones, las cuales, informatizadas, pueden facilitar su difusión (BIONDI, 2012 – Parte II, 9).

Dichas publicaciones deben ser convenientemente editadas.

No existe derecho de autor para quien realiza las publicaciones, pudiendo corresponderle eventualmente al organismo que acreditó el proyecto.

## **4. Selección de investigadores, bibliografía básica e inicial**

El Doctor BIONDI (2012 – Parte II, 10) explica que parece una tarea sencilla pero en realidad no lo es, y se refiere a la selección de los investigadores.

La selección puede tener varias motivaciones, como proponer la selección fijando su número y luego cubrir el puesto con personas afines al director.

### **4.1 Afinidad con el paradigma**

Es fundamental para evitar problemas futuros. El agrupamiento entre el paradigma y las partes es esencial.

El elemento válido, a veces no suficiente, es la afinidad con el paradigma que implica el conocimiento del tema y el interés por participar.

### **4.2 Compromiso con la investigación**

Para el Doctor BIONDI (2012 – Parte II, 11) significa que los adherentes asumen un compromiso de determinada cantidad de horas de actividad medidas por semana.

### **4.3 Distribución y pre asignación de funciones**

El Doctor BIONDI (2012 – Parte II, 11) explica que la mejor forma de mantener una actividad ordenada y equitativa consiste en asignar las primeras funciones a cada uno de los integrantes o una distribución por preferencias.

## **5. Selección de bibliografía básica, inicial**

El Doctor BIONDI (2012 – Parte II, 12) asevera que el punto de partida de todo proyecto de investigación con metodología científica es conocer el estado actual del conocimiento sobre el tema.

### **5.1 Investigaciones ya realizadas afines al tema a investigar**

El camino a recorrer puede haber sido transitado alguna vez por otros investigadores con variada suerte. Nuestro proyecto puede intentar profundizarlo, rebatirlo o aclarar algunos aspectos que no concuerdan totalmente con nuestro paradigma.

## **5.2 Opiniones de autores vinculados con el tema a investigar.**

### **Exteriorización**

Este estudio previo es muy importante siendo habitual respaldar nuestras opiniones previas con la de autores de la misma línea de pensamiento (BIONDI (2012 – Parte II, 13).

### **5.3 Medios de consulta**

La informatización del universo de libros ha permitido una fácil y rápida difusión de sus contenidos (BIONDI, 2012 – Parte II, 13).

Debe tenerse presente la importancia de las “palabras claves” que preceden a los artículos científicos.

El Doctor BIONDI (2012 – Parte II, 14) enumera como características de las “palabras claves”:

- utilizar expresiones con pocas palabras en cada uno de los términos claves;
- emplear terminología adecuada al uso común;
- no tener temor en utilizar terminología en idioma extranjero.

## **6. Generalidades para el desarrollo de la investigación**

Se tratan de temas formales de la investigación con mucha importancia para controlar adecuadamente su desarrollo (BIONDI, 2012 – Parte II, 14).

### **6.1 Enumeración y conceptualización**

Por lo general, se conocen como actividades de la investigación las diferentes tareas que deben cumplir los investigadores con referencia al compromiso asumido (BIONDI, 2012 – Parte II, 15).

Las actividades pueden ser individuales, grupales, académicas, administrativas y de análisis crítico.

### **6.2 Correlatividad. Camino crítico. Cronograma de actividades**

El director del proyecto es quien propone las diferentes actividades a cumplir; la metodología aplicada y su experiencia son importantes guías (BIONDI, 2012 – Parte II, 16).

El ordenamiento de las actividades por fecha, denominado “cronograma de actividades”, puede sufrir modificaciones en el futuro.

### **6.3 Intercalación de contrastaciones**

No deben constituir una obsesión, pero las actividades a cumplir deben prever una serie de contrastaciones parciales (BIONDI, 2012 – Parte II, 20).

El Doctor BIONDI explica que contrastar significa realizar con comprobaciones empíricas lo razonable de ciertas afirmaciones.

### **6.4 Medios de contrastación**

El Doctor BIONDI (2012 – Parte II, 20) enumera como maneras de realizar la contrastación:

- Encuestas: es el medio más utilizado con la ventaja de la uniformidad.
- Entrevistas: son complemento de las encuestas.
- Encuentros académicos. Jornadas: no es muy utilizado.
- Comentaristas documentales: se compromete a especialistas.
- Otras formas de contrastación: el Doctor BIONDI (2012 – Parte II, 23) es partidario de utilizar toda forma de contrastación en cuanto sea posible.

## **7. Informaciones sobre la investigación**

El Doctor BIONDI (2012 – Parte II, 25) sostiene que toda investigación con metodología científica requiere una documentación organizada, clara y precisa, donde la exposición puede ordenarse en las siguientes cuatro partes:

### **7.1 Publicaciones individuales generadas por la investigación**

El grupo de investigadores es un equipo que debe actuar en forma armoniosa, con una distribución satisfactoria de funciones por las actividades a cumplir durante todo el proceso de investigación (BIONDI, 2012 – Parte II, 25).

### **7.2 Documentación sobre la evolución de la investigación**

La actividad grupal necesita realizar reuniones plenarios para discutir temas concretos y los cambios de opiniones que se produzcan pueden no ser concordantes, siendo lógico y necesario esclarecerlos (BIONDI, 2012 – Parte II, 26).

### **7.3 Informes de avances. Indicación de las principales dificultades presentadas en el período**

El informe sobre el desarrollo del proyecto de investigación es una forma de rendición de cuentas (BIONDI, 2012 – Parte II, 26).

Un satisfactorio informe de avance debería comparar lo que se debió hacer con lo afectivamente concretado (BIONDI, 2012 – Parte II, 27).

### **7.4 Informe final. Difusión. Transferencia de derechos**

El informe final es muy importante y culmina el trabajo de investigación (BIONDI, 2012 – Parte II, 28).

Se refiere a dos tipos de informe. Uno es el Informe oficial realizado con los formularios-aplicativos requeridos.

El segundo informe, no oficial, es más amplio e incluye en sus anales más información.

## **8. Conclusión**

En el campo de las investigaciones con metodología científica nos orientamos hacia la investigación teórica.

Una vez conocido el citado tema, se debe definir el paradigma en forma clara y debe ser reconocido como tal por el conjunto de los investigadores.

En ese sentido, es fundamental la correcta definición del núcleo del paradigma y su periferia con la proposición de las tesis a demostrar.

Además del aporte de la teoría y la práctica contable, necesariamente se deberán analizar otras áreas del conocimiento.

El presupuesto económico es muy importante para consolidar el posible éxito de las investigaciones con metodología científica.

La exposición se limita a los dos métodos generales derivados de la lógica, conocidos como Método Hipotético Deductivo y Método Inductivo, sin pretender incursionar en temas de epistemología.

Se encuentran algunas justificaciones al rechazo de POPPER a la aplicación del método deductivo porque se basa en pruebas que son en cantidades finitas.

Es necesario prever contrastaciones parciales para ratificar o modificar el rumbo del proyecto de investigación establecido originalmente.

La exteriorización de la investigación se realiza mediante publicaciones informatizadas que faciliten su rápida difusión.

El punto de partida de todo proyecto de investigación con metodología científica es conocer el estado actual del conocimiento sobre el tema.

Siempre se debe tener presente la importancia de las “palabras claves” que preceden a los artículos científicos.

Las actividades a cumplir deben prever una serie de contrastaciones parciales.

La investigación con metodología científica requiere una documentación organizada, clara y precisa.

## **9. Bibliografía**

BIONDI, Mario (2012), “Selección, articulación e integración de la información necesaria para la preparación de un proyecto de investigación contable con metodología científica”, Parte I, revista *Contabilidad y Auditoría* N° 35, año 18, Buenos Aires, FCE – UBA.

BIONDI, Mario (2012), “Selección, articulación e integración de la información necesaria para la preparación de un proyecto de investigación contable con metodología científica”, Parte II, revista *Contabilidad y Auditoría* N° 36, año 18, Buenos Aires, FCE – UBA.

KLIMOVSKY, Gregorio (2011), *Las desventuras del conocimiento científico*, 7° Edición, Buenos Aires, A-Z Editora S.A.



# **8. IMPORTANCIA HISTÓRICA DE LA OBRA DE MARIO BIONDI Y RAFAEL FRANCO RUIZ EN TORNO AL DESARROLLO DE LA TEORÍA CIENTÍFICA CONTABLE EN LATINOAMÉRICA**

*Abel María Cano Morales*

## **Introducción**

Hablar de estos dos personajes de la ciencia contable, como lo son Mario Biondi y Rafael Franco Ruiz, es una tarea en la cual uno puede quedarse corto, pues son tantos los aportes hechos por estos dos insignes investigadores contables que para poder tener una referencia clara de lo que desarrollaron y siguen desarrollando en el caso de Rafael Franco Ruiz, pues nuestro maestro argentino Mario Biondi, nos dejó en el año 2016, en el transcurso de su vida profesional, se requiere la revisión de horas y horas de trabajo para poder revisar los libros, capítulos de libro y artículos publicados por ambos.

No obstante, iniciaremos hablando de Mario Biondi, un gran maestro argentino, lamentablemente fallecido en el año 2016, quien dedicó gran parte de su vida a proponer desarrollos en torno a la ciencia contable y a publicar su pensamiento en pro del desarrollo de una escuela científica contable. Posteriormente y una vez que se haya hecho un recuento de su

obra, procederemos a hablar de Rafael Franco Ruiz, otro gran maestro e inspirador contable, colombiano y actualmente vivo y gozando de buena salud a Dios gracias, de quien haremos una revisión y un recorrido de su obra y de sus aportes al desarrollo de la ciencia contable.

Luego se procederá a elaborar un comparativo de la obra de ambos investigadores contables, no con el ánimo de mirar quién ha aportado más o menos, sino con el ánimo de ilustrar a nuestros lectores sobre la extensa obra de estos dos grandes de la teoría científica contable.

Cabe anotar que tanto la obra publicada por Mario Biondi a lo largo de su vida como la obra publicada por Rafael Franco Ruiz son bastante extensas y gozan de una exquisitez en torno a la teoría científica contable, y a la ciencia contable, pues ambos lucharon por la concreción de una obra que diera lugar a considerar a la ciencia contable como ciencia en crecimiento, fortalecimiento y desarrollo.

## **Metodología y desarrollo temático**

La presente investigación se desarrolló con un enfoque cualitativo de la investigación, atendiendo las perspectivas interpretativas de la investigación en contabilidad y en ciencias económicas propuesta por (Ryan, Scapens, & W. & Theobald, 2002), la cual se basa en un método analítico con un enfoque descriptivo y explicativo donde las condiciones y factores profesionales se reseñan a través de la recolección de datos y la aplicación de entrevistas y encuestas semiestructuradas a directores de programas de contaduría pública de algunas universidades del país, a algunos científicos contables de algunas instituciones de educación superior de Latinoamérica, contrastando dialécticamente los hallazgos con autores que de una u otra manera han consultado la obra de estos dos insignes hombres de ciencia, como lo fuera Mario Biondi y como lo sigue siendo Rafael Franco Ruiz, a quienes se les aplicó una encuesta semiestructurada; también se encuestó a algunas personas expertas en el tema, investigadores contables y demás personas comprometidas objeto de estudio de la ciencia contable, tales como empresarios, académicos y estudiantes de semestres avanzados. Es preciso mencionar que el proceso de análisis “busca comprender las lógicas de pensamiento que guían las acciones sociales. Estudia la dimensión interna y subjetiva de la realidad social como fuente del conocimiento” (Galeano, 2016).

Como se mencionó anteriormente, el tipo de investigación utilizado se enmarca en un estudio cualitativo a partir de la hermenéutica y la revisión documental, debido a que el propósito de esta investigación era el de apoyarse en fuentes primarias a través de aplicación de una encuesta cerrada, y de fuentes secundarias, al hacer una exhaustiva revisión de la literatura académica, orientada especialmente hacia la ciencia contable, al igual que la normatividad que reglamenta los procesos de formación de los profesionales contables y revisión de los documentos institucionales, entre otros.

Por otra parte, es preciso mencionar que también se realizó un análisis exploratorio y documental, donde se analizaron datos y estudios desarrollados por investigadores contables, como García-Casella (1997), Betancur & Cano (2019), Hirschberger (1998), Kuhn (2002) y Mattessich (2003), entre otros, con el propósito de evaluarlos y emitir así las conclusiones pertinentes, en contraste con la obra de los maestros Mario Biondi y Rafael Franco Ruiz.

Cabe anotar que para elegir la muestra objeto de esta investigación se recurrió al tipo de muestreo propio de esta investigación que corresponde a una muestra no probabilística, según (Sabino, 1992). Es una técnica de muestreo donde las muestras se recogen en un proceso que no brinda a todos los individuos de la población iguales oportunidades de ser seleccionados y cuyo método complementario correspondió a un muestreo por conveniencia argumentado en que las muestras son seleccionadas porque fueron las más accesibles para los investigadores, y respondieron la encuesta de manera voluntaria.

**Tabla 1. Tabla que caracteriza a profesionales contables, investigadores y estudiantes de contaduría pública, que participaron de la encuesta voluntariamente**

Descripción	Tamaño de la población objetivo	No. de Seleccionados en la muestra	No. de encuestados que respondieron la encuesta	Porcentaje de participación
Profesionales de contaduría pública (período 1995-2015)	145	140	21	8,30%
Investigadores contables de universidades	35	30	10	3,95%
Profesores que desarrollan investigación en instituciones de educación superior	130	126	19	7,50%
Directores de programas de Contaduría Pública de algunas IES	45	39	4	1,58%
Decanos de facultades de contaduría pública de IES	18	13	1	0,39%
Líderes de Grupos de Investigación del área contable y financiera	58	54	18	7,11%
Empleados Públicos que desempeñan funciones de contador	22	20	0	0%
Estudiantes de Contaduría Pública de semestres VII, VIII, IX y X	1.385	1.325	172	67,98%
Contadores independientes	25	22	8	3,19%
<b>TOTALES</b>	<b>1.863</b>	<b>1.769</b>	<b>253</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaboración propia (Cano 2021)

Es preciso mencionar que el proceso de investigación se desarrolló a través del observatorio latinoamericano e iberoamericano de la Universidad de Medellín, el cual fue creado en el año 2006 y estuvo vigente hasta el año 2017. Allí se subieron las encuestas en su momento y se solicitó a los investigadores, profesores, estudiantes y profesionales de diferentes países de Latinoamérica que nos acompañaran respondiendo la encuesta, y de allí se extrajeron tres preguntas puntuales, a saber:

**Ilustración 1. Corresponde a las principales preguntas utilizadas en la investigación (Mario Biondi).**

Principales preguntas utilizadas en la Investigación (Mario Biondi)	Instrumentos usados en la Investigación
¿Sabe usted quién fue Mario Biondi? Sí <input type="radio"/> No <input type="radio"/>	Guías de Análisis e Interpretación
¿Conoce usted de la Obra de Mario Biondi? Sí <input type="radio"/> No <input type="radio"/>	Enlace Web con Formato de Encuesta
¿Conoce los aportes hechos por Mario Biondi a la Teoría Científica Contable en Latinoamérica? Sí <input type="radio"/> No <input type="radio"/>	Guía de análisis de la observación

Fuente: Elaboración propia (Cano 2021)

**Ilustración 2. Corresponde a las principales preguntas utilizadas en la investigación (Rafael Franco Ruiz).**

Principales preguntas utilizadas en la Investigación (Rafael Franco Ruiz)	Instrumentos usados en la Investigación
¿Sabe usted quién es Rafael Franco Ruiz? Sí <input type="radio"/> No <input type="radio"/>	Guías de Análisis e Interpretación
¿Conoce usted la Obra de Rafael Franco Ruiz? Sí <input type="radio"/> No <input type="radio"/>	Enlace Web con Formato de Encuesta
¿Conoce los aportes hechos por Rafael Franco Ruiz. a la Teoría Científica Contable en Latinoamérica? Sí <input type="radio"/> No <input type="radio"/>	Guía de análisis de la observación

Fuente: Elaboración propia (Cano 2021).

Técnicas e Instrumentos de Investigación: para la redacción y sistematización de datos e información se utilizaron mecanismos específicos, como:

**Ilustración 3. Corresponde a las técnicas e Instrumentos necesarios para el desarrollo de la investigación.**

Técnicas utilizadas en la Investigación	Instrumentos usados en la Investigación
Análisis de las investigaciones realizadas por los autores	Guías de Análisis e Interpretación
Encuestas semiestructuradas	Enlace Web con Formato de Encuesta
Estudio de la observación	Guía de análisis de la observación

Fuente: Elaboración propia (Cano 2021).

Es preciso mencionar que con las técnicas e instrumentos aplicados en la propuesta de investigación se logró identificar algunos hallazgos importantes, los cuales permitieron dar rigor a los datos obtenidos en el trabajo de campo aplicado a los diferentes actores e instituciones propios del problema objeto de esta investigación.

No obstante, y al incorporar las diferentes técnicas, es necesario precisar en primera instancia que la observación directa propia de esta investigación consistió en la percepción sistemática y dirigida a captar los aspectos más significativos de los objetos, hechos, realidades sociales y personas en el contexto donde se desarrollan normalmente, para lo cual los autores de esta investigación participaron en distintos espacios de discusión y reuniones de trabajo sobre el tema de la teoría científica contable, con el fin de lograr un acercamiento más real al propósito y objetivo de la investigación.

Y solo se realizó un análisis a tres de las preguntas, las cuales citamos en el cuadro anterior, y además, porque fueron las preguntas que más respuestas obtuvieron, es preciso hacer mención de que, a la primera pregunta, que fue la obtuvo un mayor número de respuestas, se obtuvieron los siguientes resultados:

Primera Pregunta: ¿Sabe usted quién fue Mario Biondi? Respondieron 122 personas entre profesores, investigadores y estudiantes que sí lo

conocieron por sus aportes; cabe anotar que dichas respuestas se dan especialmente en países tales como Argentina, Uruguay, Paraguay, Colombia, Chile, Ecuador y Perú.

Primera Pregunta: ¿Sabe usted quién fue Rafael Franco Ruiz? Respondieron 238 personas entre profesores, investigadores y estudiantes que sí lo conocen por sus aportes, o porque en alguna oportunidad han sido sus estudiantes tanto en pregrado como en postgrado; igualmente se recibieron respuestas de países tales como Argentina, Colombia, Chile, Ecuador y Perú.

Segunda pregunta: ¿Conoce usted la obra de Mario Biondi? Respondieron 78 personas, especialmente, investigadores y estudiantes que han tenido la oportunidad de leer sus trabajos y participar de eventos donde el maestro hizo presentación de sus obras.

Segunda pregunta: ¿Conoce usted la obra de Rafael Franco Ruiz? Respondieron 130 estudiantes y 12 profesores que desarrollan investigación en instituciones de educación superior en Colombia, que han tenido la oportunidad de asistir a sus clases o de leer sus trabajos, y participar de eventos donde el maestro Rafael ha presentado sus obras.

Tercera pregunta: ¿Conoce los aportes hechos por Mario Biondi a la Teoría Científica Contable en Latinoamérica? Se recibieron en total 114 respuestas a esta pregunta, y muchos de los que respondieron son investigadores, docentes de instituciones universitarias, y estudiantes que han tenido la oportunidad de leer sus trabajos y participar de eventos donde el maestro hizo presentación de sus obras y reconocen los aportes hechos.

Tercera pregunta: ¿Conoce los aportes hechos por Rafael Franco Ruiz a la Teoría Científica Contable en Latinoamérica? se recibieron en total 97 respuestas a esta pregunta, y muchos de los que respondieron son investigadores, docentes de instituciones universitarias, y estudiantes que han tenido la oportunidad de leer sus trabajos y participar de eventos donde el maestro ha hecho la presentación de sus obras y reconocen los aportes hechos.

Finalmente, está el análisis de documentos, el cual permitió la recopilación de datos destinados a obtener información mediante el estudio de documentos. En este orden de ideas, se hizo una revisión documental sobre la obra escrita tanto del Doctor Mario Biondi como de la obra del Insigne investigador y profesor Rafael Franco Ruiz, y a continuación se hará un cuadro comparativo de la obra de ambos, no con el fin de demostrar quién ha contribuido más o menos, sino con el propósito de que se conozca su obra.

**Tabla No.1. Relación de la obra de  
Mario Biondi y Rafael Franco Ruiz**

Publicaciones de Mario Biondi			Publicaciones de Rafael Franco Ruiz		
Libros	Artículos	Eventos académicos	Libros	Artículos	Eventos académicos
<i>La contabilidad, un sistema de información. Errepar, Buenos Aires, 2007, 224 págs.,</i>	Ensayos sobre teoría contable, Ediciones Macchi, 1978, 116 págs.	(asesor de terminología contable); Miller, Martín A. (autor); Holzmann, Oscar (traductor): Guía de PCGA, Harcourt Brace Jovanovich Publishers, Miami, EE. UU., última edición, 1996-1997, 1441 págs.	“Reflexiones contables. Teoría, Regulación, Educación y Moral” En: Colombia 2011. ed: Universidad Libre Bogotá.	“Estado de desarrollo del conocimiento contable”. En: Colombia revista Contaduría Pública ISSN: 0 ed:v.5 fasc. p. -, 1983	Reconocimiento por la trayectoria profesional y gremial, tanto a nivel nacional como internacional, UNIVERSIDAD DE CARTAGENA - marzo de 2018
<i>Contabilidad Financiera, Errepar, Buenos Aires, 2005, 936 págs.,</i>	Algunas implicancias en la indexación en las registraciones contables, Editorial El Coloquio, 1977, 35 págs.	Diploma de Honor al Mérito Profesional - Asociación Interamericana de Contabilidad - 1986	“Reflexiones Contables. Teoría, regulación, educación y moral. 4a Edición” En: Colombia 2016. ed: Universidad Libre.	“Función del Contador Público”. En: Colombia Cooperativismo y desarrollo ISSN: 0 ed: v. fasc. p. -, 1985	De gratitud por su labor de apoyo a la comunidad contable en Colombia, Actualícese S.A.S. - marzo de 2018
<i>Combinaciones de negocios. Su tratamiento contable en el país y en el exterior, Errepar, Buenos Aires, segunda edición, 2004, 241 págs.</i>	Aportes para un estudio crítico del plan de cuentas oficial obligatorio para las compañías de seguros, Ediciones Macchi, 28 págs.	Contador Benemérito de las Américas - XXV Conferencia Interamericana de Contabilidad - Lima, Perú -1997[9]	Documentos CEAC “Requiem por la Confianza” En: Colombia 2013. ed: Publicaciones Universidad Libre.	“Anotaciones acerca del código de comercio”. En: Colombia Científico colegio ISSN: 0 ed: v. fasc. p. -, 1986	Académico certificado en Contaduría Pública, Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración - junio de 2017

Publicaciones de Mario Biondi			Publicaciones de Rafael Franco Ruiz		
Libros	Artículos	Eventos académicos	Libros	Artículos	Eventos académicos
<i>Estados contables. Presentación, interpretación y análisis, Errepar, Buenos Aires, segunda edición, año 2004, 302 págs.</i>	La superintendencia de seguros y la superintendencia de personas jurídicas, nacionales y provinciales, frente a las compañías de seguros, Buenos Aires, 1966, 26 págs.	Doctor Honoris Causa - Universidad de Concepción del Uruguay - 2010	Contabilidad Tributaria. Un enfoque de Armonización. 1era Edición. En: Colombia 2010. ed: Investigar Editores.	“Teoría del régimen internacional en contabilidad”. En: Colombia Lúmina ISSN: 0123-4072 ed: Publicaciones Universidad de Manizales v.13 fasc.N/A p.8 - 29 ,2012, DOI: 10.30554/lumina.13.679.2012	Mención Honorífica: Por su excelente labor investigativa contable, por toda una vida de lucha en la defensa de nuestra querida profesión y los ideales nacionalistas gremiales, Colegio de Contadores Públicos de Cartagena – marzo de 2018
<i>Teoría de la Contabilidad: El ABC de su fascinante mundo, Ediciones Macchi, 1999, 150 págs.</i>	El mundo académico. Su función y desarrollo, Buenos Aires, 1985, 14 págs.	Doctor Honoris Causa - Universidad Nacional de Salta - 2011[10]	Contabilidad Tributaria. Un enfoque de Armonización. 2da Edición. En: Colombia 2011. ed:Nueva Legislación.	“Conocimiento contable, megatendencias y cambio. Primera parte”. En: Colombia Lúmina ISSN: 0123-4072 ed: Publicaciones Universidad de Manizales v.3 fasc.N/A p. 87 - 100 ,2000	Reconocimiento de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad Libre, - agosto de 2008

Publicaciones de Mario Biondi			Publicaciones de Rafael Franco Ruiz		
Libros	Artículos	Eventos académicos	Libros	Artículos	Eventos académicos
<i>Tratado de Contabilidad Intermedia y Superior, Ediciones Macchi, Argentina, quinta edición, 1997, 896 págs.</i>	“La teoría contable y la enseñanza de la Contabilidad en la Argentina”, incluido en la obra La Contabilidad en Iberoamérica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del Ministerio de Economía y Hacienda de España, 1989, 33 págs.	Profesor Titular Emérito - Universidad de Concepción del Uruguay	“Contabilidad Tributaria. Un enfoque de Armonización. 3era Edición” En: Colombia 2012. ed: Nueva Legislación.	“Contabilidad y control ambiental” . En: Colombia Lúmina ISSN: 0123-4072 ed: Publicaciones Universidad de Manizales v.10 fasc.N/A p.33 - 58 ,2009	Reconocimiento Especial de REDFACONT, por el aporte invaluable que ha hecho durante su vida a la Profesión Contable y en especial a la Academia, - enero de 2007
<i>Interpretación y análisis de los estados contables, Ediciones Macchi, Argentina, quinta edición ampliada, 1997, 205 págs.</i>		Profesor Titular Emérito - Universidad del Salvador	Proyectos y documentos. “Construyendo el futuro de la Contaduría Pública” En: Colombia 2002. ed:Ediju-financieras.	“De la crisis del paradigma de la utilidad a la emergencia del enfoque integral”. En: Colombia Cuadernos De Administración ISSN: 0120-4645 ed: Universidad del Valle v.28 fasc.N/A p.181 - 221, 2002,	Miembro de Honor de la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba, - marzo de 2008
<i>Fundamentos de Contabilidad, Ediciones Macchi, sexta edición, 1997, 2 92 págs.</i>		Premio a la Trayectoria Profesional en Ciencias Económicas - Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires - 2014[11]	“Nariño el Contador: el Precursor-Libertador 1.1” En: Colombia 2017. ed:ESMIC.	Precios cambiantes y contabilidad”. En: Colombia revista Impuestos, Legis ISSN: 0 ed: v.24 fasc. p. - ,1987	Reconocimiento Especial de REDFACONT y el Colegio Colombiano de Contadores Públicos de Antioquia, - enero de 2003

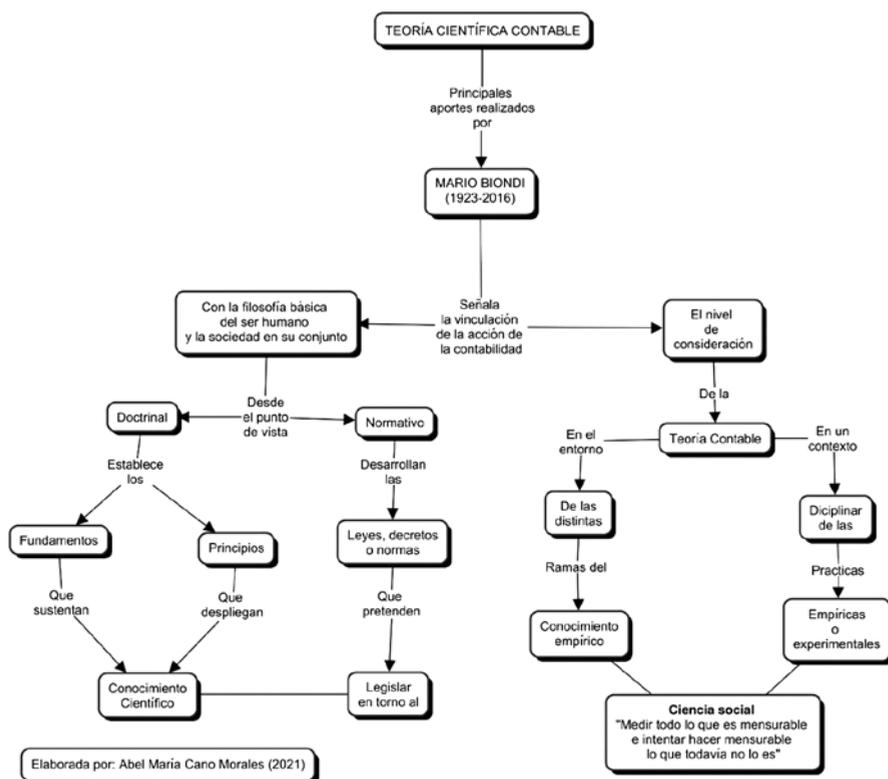
Publicaciones de Mario Biondi			Publicaciones de Rafael Franco Ruiz		
Libros	Artículos	Eventos académicos	Libros	Artículos	Eventos académicos
<i>Normas de exposición de estados contables en la República Argentina: Resoluciones técnicas 8, 9 y 11 de la FACPCE, Ediciones Macchi, 1995, 176 págs.</i>			Fuentes generales para el estudio de la obra de Antônio Lopes de Sá - Digital” En: Colombia 2021. ed: Universidad Pedagógica Y tecnológica De Colombia Tunja.	Contabilidad Mercantil Inconsistencias”. En: Colombia Revista Impuesto, Legis ISSN: 0 ed: v.28 fasc. p. - ,1989	Reconocimiento y exaltación en su calidad de CONSEJERO DESTACADO de la Contaduría Pública Colombiana por la Federación de Colegios de Contadores públicos, - agosto de 2003
<i>Efectos contables de las combinaciones de negocios: Resoluciones técnicas n.º 4, 5, 13 y 14 de la FACPCE, Ediciones Macchi, segunda edición ampliada, 1998, 192 págs.</i>			“Guía Práctica Para El Control Interno” En: Colombia 2001. ed: Investigar Editores.	“Los trapiés de la de la Reglamentación”. En: Colombia revista Impuesto Legis ISSN: 0 ed: v.32 fasc. p. - ,1989	Mención de Honor por el logro en sus actividades gremiales y profesionales en Bienestar de la Contaduría Pública, - marzo de 2001
<i>Resolución técnica n.º 10 de la FACPCE: Manual de cambios introducidos a las normas contables vigentes, Ediciones Macchi, 1994, 112 págs.</i>			“La Contabilidad En La Modernidad: Referentes Filosóficos Y Social históricos “ En: Colombia 2003. Ed: RODRÍGUEZ QUITO EDITORES págs. 452	“Mito y Realidad en la Eliminación del Impuesto de Patrimonio”. En: Colombia revista Impuestos Legis ISSN: 0 ed: v.39 fasc. p. - ,1990	Miembro Distinguido de la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba, - febrero de 2007

Publicaciones de Mario Biondi			Publicaciones de Rafael Franco Ruiz		
Libros	Artículos	Eventos académicos	Libros	Artículos	Eventos académicos
<i>Manual de Contabilidad: Técnicas de valuación, Ediciones Macchi, tercera edición, 1980, 659 págs.</i>			“Réquiem por la confianza” En: Colombia 2002. ed: Investigar Editores, págs. 240	Trascendencia de la dimensión positivista a la interpretativa en la investigación contable”. En: Colombia Lúmina ISSN: 0123-4072 ed: Publicaciones Universidad de Manizales v.15 fasc.N/A p.34 - 55, 2014, DOI: 10.30554/lumina.15.1078.2014	Botón Al Mérito Profesional, - enero de 1991
<i>Manual de Contabilidad Superior. Técnicas de valuación, Ediciones Macchi, 1969, 422 págs.</i>			“Contabilidad Tributaria” En: Colombia 2010. ed: Investigar Editores, págs. 512	El proceso disciplinario aplicado a los contadores públicos”. En: Colombia Libre Empresa ISSN: 1657-2815 Ed: Universidad Libre Seccional Cali v.11 fasc.N/A p.149 - 170 ,2014	
<i>La Ley Nacional de Sellos, Tipográfica Editorial Argentina, 1950, 398 págs.</i>			“Regulación Contable” En: Colombia 2010. ed: Investigar Editores ISBN: 978-958-98559-4-2 v. 1 págs.. 300	Las reformas a la educación superior”. En: Colombia Lúmina ISSN: 0123-4072 ed: Publicaciones Universidad de Manizales v.15 fasc. N/A p.8 - 33, 2014, DOI: 10.30554/lumina.15.1076.2014	

Publicaciones de Mario Biondi			Publicaciones de Rafael Franco Ruiz		
Libros	Artículos	Eventos académicos	Libros	Artículos	Eventos académicos
<i>Apuntes de Derecho Comercial, Editorial Bis, 1944, 296 págs.</i>			“Ajustes Integrales Por Inflación” En: Colombia 2010. ed: Investigar Editores ISBN: 978-958-98559-3-5 v. 1 págs. 450	“El problema de la verdad y la contabilidad” . En: Colombia Criterio Libre ISSN: 1900-0642 ed: Universidad Libre Bogotá v.12 fasc.20 p.43 - 71 ,2014, DOI: 10.18041/1900-0642	
<i>Enfoques sobre estados contables, Ediciones Macchi, 1976, 238 págs.</i>			Contabilidad Integral” En: Colombia 2011. ed: Nueva Legislación, págs. 320.	“Fundamentos ontológicos para la construcción del concepto de contametría”. En: Colombia Revista Científica General José María Córdova ISSN: 1900-6586 ed: Sello Editorial ESMIC v.12 fasc.13 p.165 - 190 ,2014, DOI: 10.21830/19006586.159	
<i>Normas de exposición de estados contables en la República Argentina, empresas industriales, comerciales y de servicios, Ediciones Macchi, 1995, 174 págs.</i>			“Fiscalización estratégica de arquitectura organizacional. Una tecnología para la Revisoría Fiscal” En: Colombia 2012. ed: Universidad Libre Bogotá.	“Armonización contable: una ruta a la convergencia”. En: Colombia Revista Internacional Legis De Contabilidad & Auditoria ISSN: 1692-2913 ed: Legis Editores Sa v.60 fasc.N/A p.15 - 56 ,2014,	

Fuente: Elaboración propia (Cano 2021).

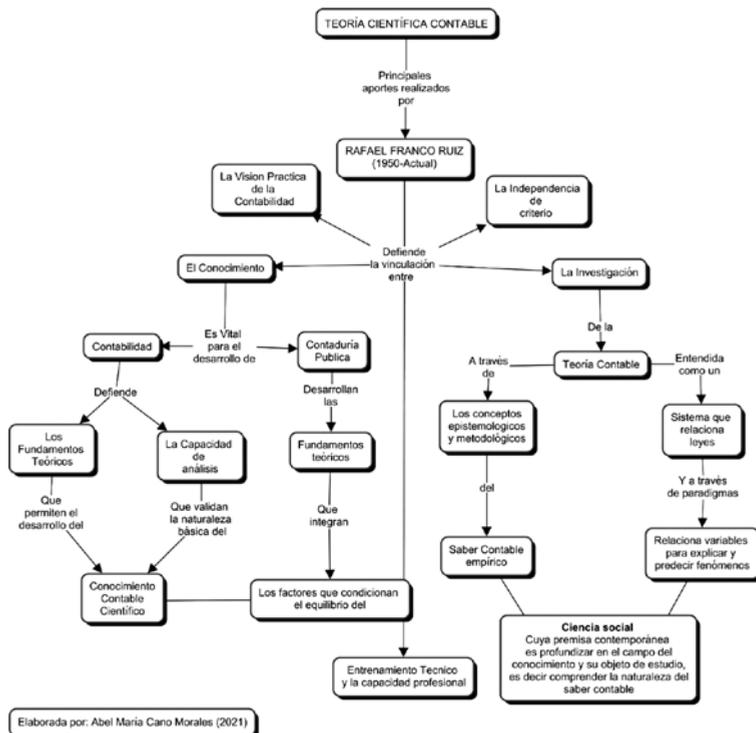
Es preciso mencionar que la mayoría de los encuestados reconocen la obra tanto de Mario Biondi como la de Rafael Franco Ruiz, y son conscientes de la fundamentación en la interpretación, argumentación y orientación del desarrollo que ambos han hecho por la contabilidad y por el mismo proceso contable. Igualmente manifiestan que ambos tienen un muy buen manejo de las principales escuelas de pensamiento contable, las cuales dan el rigor académico-científico que se esperaría de los profesionales contables, de manera que esta nueva generación de contadores deberán ser los orientadores e impulsores de los líderes que gobiernan las empresas. Por otra parte, algunos investigadores contables manifiestan que el nuevo profesional contable debe ser un profesional crítico, orientador, que acompañe y defina procesos y que lleve por la senda del éxito a quienes gobiernan o dirigen las instituciones y las empresas; por tal razón se trató de reflejar el pensamiento de cada uno de estos dos grandes hombres de ciencia, sobre cómo percibían la teoría científica contable. Por lo tanto se desarrollaron unos mapas mentales, donde se trata de expresar la forma cómo Mario Biondi y Rafael Franco Ruiz perciben dicha teoría a través de la interpretación de las principales escuelas de pensamiento contable.



Como podemos apreciar en este mapa mental, Mario Biondi percibía la teoría científica contable como un proceso filosófico que interpreta al ser humano en su conjunto social, doctrinal y normativo, bajo unos fundamentos y principios que llevan al logro de un conocimiento científico, que desde el punto de vista normativo y a través de las leyes y los decretos pretende legislar dicho conocimiento científico, tomando en cuenta para ello el nivel de consideración de la teoría contable desde las distintas ramas del conocimiento empírico y disciplinar de las prácticas empíricas o experimentales, que en concatenación dan origen a lo que conocemos como una ciencia social, que tiene como propósito fundamental medir todo lo que es mensurable e intentar hacer mensurable lo que todavía no lo es.

Lastimosamente, no pudo concluir con su obra de demostración de la teoría científica contable, pues en el año 2016 partía hacia el infinito, donde posiblemente esté pensando en el legado y la responsabilidad que nos dejó a los investigadores contables de retomar su obra y engrandecerla.

Por otra parte, el gran maestro Rafael Franco Ruiz, con quién sí podemos seguir contando para que siga aportando al desarrollo de la teoría científica contable, nos refleja en su obra un pensamiento de visión práctica de la contabilidad, el cual ha sido resumido en este mapa mental.



Elaborada por: Abel María Cano Morales (2021)

Es preciso mencionar que Rafael Franco Ruiz hace un aporte fundamental al desarrollo de una teoría científica contable, y está enfocado en cuatro partes vinculantes, a saber: la primera versa sobre la visión práctica de la contabilidad; la segunda hace alusión a la independencia de criterio; la tercera tiene que ver con el conocimiento y la cuarta es la que refleja la importación de la investigación, haciendo un paralelo entre lo que es la profesión contable y la contabilidad, donde esta es desarrollada en unos fundamentos teóricos y la capacidad de análisis del estudioso contable, quien deberá validar o contribuir al desarrollo del conocimiento contable científico, los cuales hacen juego con factores que condicionan el equilibrio de dicho conocimiento y que tendrán su sustento en la investigación de la teoría contable, bajo unos conceptos epistemológicos y metodológicos que se autorregulan bajo un sistema de relaciones leyes a través de paradigmas, que buscan entre otras cosas, orientar el saber contable empírico con una relación de variables que permitan explicar y predecir fenómenos que permitan el surgimiento de una ciencia social, cuya premisa contemporánea será profundizar en el campo del conocimiento y su objeto de estudio, tratando de comprender la naturaleza del saber contable.

## **Descripción, análisis y discusión de los resultados**

Es preciso mencionar que la economía y el mundo en general están hablando de la cuarta revolución científica, donde, entre otras pretensiones, lo que se busca es que haya una profunda transformación de la educación en el mundo, lo cual, unido a la situación actual de un mundo atacado por una pandemia (COVID-19), también nos viene a enseñar lo vulnerables que somos y la necesidad de transformación social y educativa que requiere el nuevo contexto social.

Por lo tanto, el propósito de esta investigación es poder determinar el deber ser de la contabilidad, y los aportes que hombres de ciencia tales como Mario Biondi y Rafael Franco Ruiz hacen frente a la postura de las escuelas doctrinales en la perspectiva de la teoría científica contable. En este sentido, y mediante este apartado, se hará la presentación de los hallazgos encontrados de los planteamientos de las principales escuelas de pensamiento contable, al igual que de la doctrina y de los lineamientos que han permitido que la formación del contable en Latinoamérica propenda por el desarrollo de la científicidad contable y del razonamiento crítico e innovador de los profesionales de esta área específica.

Dentro de los principales resultados encontrados tenemos que mencionar que Lopes de Sá A. (2010) establece una postura desde las escuelas doctrinales, tales como el contismo, que defiende las normas que se usan con contabilidad para el respectivo movimiento entre las cuentas contables; asimismo hace alusión al personalismo, al controlismo, al hacendalismo y al patrimonialismo, corrientes de pensamiento definidas respecto a un objeto de estudio y su metodología.

Esta postura la podemos comprender desde la misma escuela contista, cuyo mayor exponente es Delaporte (1685), quien, a partir de la estructura de la partida doble establece el proceso que interviene en la contabilidad y las personas que intervienen en su desarrollo. Luego hacen su aparición autores tales como: Edmond Degranges (francés), quien publicó en 1795 *La tenue de livres renddue facile*, y Bornaccini, Savary, Richard, Barréme, Giraudeau y D'Anastasio. Ellos dan consistencia y apertura a la ciencia de las cuentas, que enseña las reglas que permiten registrar las operaciones económicas efectuadas por una o varias personas. Establece las funciones de la contabilidad de la siguiente manera:

Principales operaciones, la clasificación y la estadística, pero con operaciones accesorias, tales como el tiempo, la historia, la numeración, la evaluación, el control y el resultado en el espacio de un ejercicio.

Por otra parte, se justifica en el estudio de los registros en cuentas, y en el hecho de que la contabilidad llena las funciones que le son propias por medio de las cuentas, lo que permite identificar como la esencia en que empieza y termina en la realización de anotaciones y registros de los movimientos patrimoniales.

No obstante, es claro que los aportes hechos por Mario Biondi y Rafael Franco Ruiz sirven de fundamento hacia el logro del desarrollo de una escuela científica contable, que permita un proceso orientador, que dé explicación a los axiomas y las realidades del saber contable desde su praxis, y tratando de que se vea reflejada su semejanza científica, con una ciencia social que permita profundizar en el campo del conocimiento y su objeto de estudio por un lado, y que se encuentren en el proceso de medir todo lo que sea medible y lo que no lo es, intentar que se transforme hacia lo medible.

## Conclusiones

Escribir sobre estos dos importantes investigadores contables, uno argentino, ya desaparecido, y otro colombiano, vigente hoy más que nunca, es una tarea de mucha responsabilidad, puesto que lo que se diga de ambos es poco, ya que han sido tantas sus contribuciones a la ciencia contable, lo que se ve reflejado en el cuadro donde se presentan sus obras mas importantes y sus logros mas representativos. Pues, si quisiéramos mostrar toda la obra desarrollada por estos dos grandes de la contabilidad se necesitaría escribir uno o dos tomos de contabilidad, en los cuales solo haríamos mención de los principales avances en lo que respecta a la teoría científica contable.

Por otra parte, tuve el placer de conocer al maestro Mario Biondi, de quien solo tengo gratos recuerdos de su visita a la Universidad de Medellín, específicamente al programa de contaduría pública, y quien, en compañía de Jorge Tua Pereda, nos hizo grandes aportes para el logro de un objetivo que nos habíamos trazado y que consistía en lograr acreditar el programa de contaduría pública en estándares de alta calidad tanto en el contexto nacional como el internacional, situación que se logró hacia el año 2015.

En tanto que el maestro Rafael Franco Ruiz, por quien siempre he tenido una profunda admiración, se ha echado sobre sus hombros la defensa de nuestra profesión de contadores públicos, y a pesar de hacer ingentes esfuerzos, e innumerables aportes, sabemos que hoy en día todavía nuestra profesión continúa en peligro, pues, cuando se sobreponen intereses políticos sobre los intereses académicos e investigativos, siempre triunfan los intereses políticos, pues la disgregación de los contadores públicos colombianos ha llevado a que cada político de turno le trate de endilgar más responsabilidades a nuestra profesión, eso sí ad-honorem, y trate de vituperar nuestro trabajo por culpa de unos pocos que no conocen la real dimensión del profesional contable para las organizaciones y la responsabilidad social de los países y de sus entes económicos, pues nunca dan valía al contador público como debe ser, desconociendo todos sus esfuerzos, aportes y conocimientos al engrandecimiento de la economía de las regiones y de las naciones.

## Bibliografía

Belkaoui, A. R. (1991), “Cultural determinism and the perception of accounting concepts”, *International Journal of Accounting*, 26(2)., 118-130.

Betancur, H. B. & Cano, M. A. (2019), “Aproximaciones metateóricas sobre el constructo de los sistemas contables”, *Contabilidad y Negocios: revista del Departamento Académico de Ciencias Administrativas*, 22-43.

Delaporte, R. (1685), *Traité de la science des negociants'et teneurs de livres*. Paris, Publique Art Court.

Galeano, M. E. (2016), *Diseño de Proyectos en la Investigación Cualitativa*. Medellín, Medellín: Fondo Editorial Universidad EAFIT.

García-Casella, C. (1997), “Enfoque multiparadigmático de la Contabilidad: modelos, sistemas y prácticas deducibles para diversos contextos”, Informe final del proyecto de investigación y desarrollo. pp. 9-136. Buenos Aires, Editorial Universidad de Buenos Aires.

Hirschberger, J. (1998), *Breve Historia de la Filosofía*, Barcelona, Herder.

Kuhn, T. (2002), “Conmensurabilidad, comparabilidad y comunicabilidad”, en: *¿Qué son las revoluciones científicas? y otros ensayos*, Barcelona, Paidós.

Lopes de Sá, A. (2010), “Instrumentalismo normativo ético y contable” revista Internacional *Legis de Contabilidad y Auditoría*, (43), 111-148.

Mattessich, R. (2003), “Accounting representation and the onion model of reality: A comparison with Braudrillard’s orders of simulacra and his Hyperreality”, *Accounting, Organizations and Society*, 443-470.

Ryan, B., Scapens, R., & W. & Theobald, M. (2002), *Research method and methodology in Finance and Accounting*, London, Thompson.

Sabino, C. (1992), *El proceso de investigación*, Caracas, Episteme.



# 9. HEURÍSTICAS Y POTENCIALIDADES EN LA OBRA *CONTABILIDAD INTEGRAL* DE RAFAEL FRANCO RUIZ

*Edgar Gracia López*

## **Introducción**

En el cuerpo de este escrito se mencionan en términos generales algunos de los atributos que corresponden a la propuesta teórica, denominada “Contabilidad Integral”, que de la mano del profesor Rafael Franco logra su manifestación escrita potencial en el año de 1989. Desde luego, una obra aún inconclusa que requiere no solo del esfuerzo investigativo de la comunidad contable, sino especialmente de las trazas programáticas metodológicas para—en la práctica—confeccionar de mejor manera las hipótesis de comportamiento que como formas de verificación y prueba entreguen resultados orientados en términos de eficiencias y eficacias sociales.

Por supuesto esta propuesta teórica se afina en una concepción de un mundo interesado en que importa fundamentalmente la sociedad. Como obra se antepone a las concepciones unidimensionales que devienen del imperio de una visión contable caracterizada por una especial hegemonía de pensamiento contable, que, de la mano de prerrogativas impuestas por exclusivas dinámicas del mercado, pretende asimilar la distribución de los recursos a contenidos exclusivamente privados y rentísticos.

En buen momento, esta obra elaborada por el profesor Rafael Franco emergió con potencia, propiciando el debate necesario y demostrando su

viabilidad; hoy en día materializada en manuales de contabilidad elaborados por la firma “consultores y sistemas” para las empresas públicas de Armenia y el departamento del Quindío (Colombia) y en muchas empresas que la usan parcialmente.

Este escrito se apoya en la visión metodológica que aduce el reconocimiento de heurísticas<sup>18</sup> positivas, entendidas como los caminos a seguir (reglas) para el desarrollo de teorías. Y de las heurísticas negativas como aquellos senderos a evitar, bien porque modifican los supuestos de la teoría o bien porque obstaculizan, ocultan u oscurecen su desarrollo.

Como se menciona en el escrito, la heurística positiva más potente de la contabilidad integral precisamente tiene que ver con la integración sistémica como manera de combatir la desarticulación propia de los modelos contables que fragmentan la realidad llevándola a una positivización apoyada en verdades por coherencia que desplazan la realidad a un plano secundario y que, como lo afirma el profesor Franco (1989), “crean mundos o realidades artificiales que distorsionan la imagen de las organizaciones y su gestión” (p. 67).

## Desarrollo

Buena parte de las condiciones de germinación de una teoría deviene de las ausencias identificadas y de las limitaciones al momento de pretender soluciones a problemas de la realidad, que para su resolución resultan exigentes en términos epistémicos, metodológicos, heurísticos y de organización de las múltiples maneras de acceso a los propósitos de solución.

Precisamente en este sentido, la obra del profesor Rafael Franco germina al momento de considerar limitaciones y ausencias en la contabilidad. Las miradas restringidas de la contabilidad convencional, limitadas a la observancia de prácticas contables que producen sólo información para los inversionistas, apalancadas en los desarrollos exclusivos de corrientes monetarias<sup>19</sup> basadas en la medición de ingresos y costos, se constituyeron

---

<sup>18</sup> Este sentido de Heurística puede interpretarse como las reglas o conjunto de reglas que hay que tener en cuenta en las construcciones epistemológicas y metodológicas. El cumplimiento de estas reglas permite la consistencia en los caminos de construcción científica.

<sup>19</sup> Según el profesor Franco (1989), “la contabilidad exclusivamente monetaria carece de objetividad y validez para el análisis financiero y sólo representa una visión parcial de la actividad económica” (p. 119).

en factor crítico que caracterizó el desarrollo de una comprensión integral y diferente de los fenómenos socioeconómicos y contables.

Desde este ángulo, la obra Contabilidad Integral formulada por el profesor Franco le significó “la búsqueda a interrogantes planteados a nivel científico, técnico (...) o de rigurosidad científica”, que partió de formulaciones problemáticas, desde luego intentando respuestas a asuntos relacionados con la realidad que observa la contabilidad; la naturaleza del campo contable; los objetos de estudio; la medición y formalización de la(s) teoría(s); determinaciones que según el profesor Rafael Franco deberán acompañar el saber contable en función de los requerimientos planteados por los fenómenos sociales, los cuales siempre son exigentes en observaciones sistemáticas e integrales.

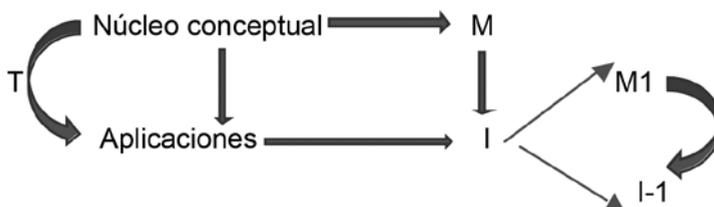
De esta manera, progresivamente en su formulación teórica, el profesor Franco construyó la integración sistémica como una potente heurística positiva, entendida como la vía normal para cualquier desarrollo contable, en general, dispuesta (la integración) para atacar la desarticulación manifiesta en la contabilidad convencional, que en preferencia intenta resolver los asuntos “problema por problema”, denotando con esta postulación que la exclusiva observancia de circulaciones y corrientes financieras resulta limitada de cara a la presencia de una contabilidad que trascienda las miradas unidimensionales. Desde la integración como factor importante de emergencia de sistematicidad, se potencia permanentemente el examen de los nudos que se dan en la realidad entre los diversos flujos (financieros, reales y sociales).

En la teoría propuesta por el profesor Rafael Franco, la integralidad como factor de sistematicidad demarcó la constitución de la “contabilidad integral” en la ordenación Teoría-Aplicaciones (T/A). En este modo, se identifica una teoría estructurada en la forma (M, I) con un núcleo conceptual (M)<sup>20</sup> que ilumina el camino y sentido de las aplicaciones (I), que igual se desarrollan en la forma (M1, I-1), constituyendo un tejido dispuesto como información sustancial para la resolución de problemas reales. Parafraseando a Wolfgang Stegmüller, en este núcleo conceptual (M) se concentra lo fundamental de la teoría (T) en que igual se estipula la parte axiomática. Las Aplicaciones<sup>21</sup>

<sup>20</sup> Este núcleo en la versión lakatosiana de metodologías de los programas de investigación, en la contabilidad integral, está compuesto por categorías centrales principales que cumplen el propósito de orientar los desarrollos teóricos. Estas categorías se refieren a: entidad, partida doble, patrimonio social, sistematicidad.

<sup>21</sup> El trabajo que lleva por título “Fiscalización Estratégica de Arquitectura Organizacional”, pro-

(I) propuestas forman parte de un subcampo de conocimiento denotado por los objetos de investigación señalados por el profesor Franco, como flujos de información<sup>22</sup>, espacio en que la Contametría adquiere sentido y propósito de la mano de ontologías asimiladas desde la realidad social<sup>23</sup>.



Desde este plano, el profesor Franco perfila el reconocimiento de tres aspectos sustanciales que logrará mantener en el desarrollo de toda su obra: i) auscultación de las ausencias de la contabilidad demarcadas desde el sentido de observación/no-observación; ii) el imperativo de la integridad como factor sistémico determinante y requisito básico para explicar y comprender la interrelación de los fenómenos sociales, en especial los económico-contables reconocidos en el campo contable; iii) la expresión de la teoría contable como lenguaje científico, constituido según Franco (1989) “como un proceso histórico social orientado a reflejar la realidad en la conciencia del hombre, como sistema de conocimientos de naturaleza racional, que clarifica las relaciones entre hechos empíricos y permite la formulación de leyes según determinadas hipótesis susceptibles de verificación” (p. 110).

ducido por Rafael Franco en el año de 2012, se constituye en una de sus producciones afincadas en las aplicaciones. “Este trabajo representa un paso trascendental en el marco del ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal, pues por primera vez se asume con propiedad la relación entre teoría y aplicaciones”. En términos de aplicaciones igual puede mencionar el libro *Enfoques contables para la inflación*, escrito junto con el profesor Harold Álvarez, el cual constituye un desarrollo tecnológico del enfoque de contabilidad integral.

<sup>22</sup> En el marco de la teoría de contabilidad integral planteada por el profesor Franco, este subcampo como ingrediente aplicado se estructura a partir de desarrollos expuestos que el autor denomina como Contametría, basada en ópticas especiales de medición cualitativa- cuantitativa. Este subcampo, según Franco (2014) integra “componentes determinados básicamente por el Entorno, configurando la dimensión tecnológica de la contabilidad como ciencia social aplicada, cuyo método de indagación social se designa con la palabra Contametría” (p. 168).

<sup>23</sup> Desde luego, en la Contabilidad Integral, la realidad social no simplemente es un abstracto problemático general, sino que se expresa a través de dimensiones especiales derivadas de categoría como territorio, población, cultura y sociedad.

Un siguiente aspecto de vital importancia en la teoría propuesta por el profesor Rafael Franco (1989) lo refiere en términos cronológicos. Se trata de la integralidad cronológica, que precisamente permite ligar las temporalidades del pasado-presente y futuro en forma dialéctica tal que potencia las explicaciones de los fenómenos propios del campo de observación de la contabilidad. En sus palabras “la contabilidad en su ámbito real tiene que integrar la totalidad del tiempo tomando el pasado en diálogo con el presente para proyectar el futuro, tomando el futuro en diálogo con el presente y comparándolo con el pasado (...) para constituir realmente la historia de los hechos económicos” (p.116); perspectiva que se convierte en una heurística poderosa para plantear desarrollos relacionados con el valor, la valoración y la medición, trazando así un horizonte de desarrollo de la contabilidad integral como teoría.

En el campo científico, el estudio del tiempo es fundamental. De hecho, las ciencias han tenido que ver con esta dimensión para explicar espacialidades y comportamientos, adscritos a fenómenos físicos y sociales. De alguna manera, el tiempo se relaciona estrechamente con las dinámicas dialécticas diacrónicas para explicar la evolución de los acontecimientos, los fenómenos, el espacio y las cosas. En este sentido de integralidad cronológica en el caso de la Contabilidad Integral, esta plantea una especie de ordenamiento (el orden propiciado por el tiempo) en los significados de la información, de necesario valor al momento de especificar referencias relacionadas con la métrica contable. De tal manera, la teoría estructurada por el profesor Franco en su versión de “contabilidad integral”, se observa demarcada en función del tiempo como dimensión. Se trata así de una teoría estructurada con un núcleo conceptual (M) en que las aplicaciones (I) están en función de la concepción de tiempo cronológicamente visto (t).

$$[(M, I) \longrightarrow f(t)]$$

Por supuesto en la integralidad como factor básicamente sistémico, los flujos monetarios, se entrelazan con los reales y sociales, aspecto que precisamente la contabilidad convencional ignora o al menos fragmenta limitando el alcance de la información en materia de decisiones. Estos flujos desde luego forman parte de una arquitectura social en que la concepción de sociedad y marco institucional es determinante e influyente a la hora de elaborar las explicativas sobre sus comportamientos.

Para el profesor Rafael Franco, estas condiciones de sociedad (objetivas, institucionales) forman parte del Entorno de la contabilidad y resultan influyentes a la hora de decidir sobre las alternativas teóricas o de medición contable que se pretendan. De esta consideración prevé el profesor Franco que los asuntos de la contabilidad —incluso de aquellos meramente formales—definitivamente se desglosan de condiciones manifiestas básicamente en el sistema de coordinación de relaciones sociales.

De tal manera, por pertinencia metodológica central, el patrimonio como tal precisamente se aduce como social (patrimonio social), pues a su través se logra comprender: por una parte, i) la información de producción, distribución y consumo de bienes y/o servicios y, por otra, ii) cronológicamente ubicar las variaciones reales de la riqueza derivadas de la actividad económica y social<sup>24</sup>.

Desde esta perspectiva integrativa de los flujos (reales, social, financieros), precisamente se traza la perspectiva y potencialidad de la versión reconocida como contabilidad integral, para tratar con solvencia asuntos de relacionamiento micro y macro contables, determinados por el comportamiento de patrimonios sociales que se dan en relación constante con los atributos de la propiedad.

Parte de los enfoques críticos y de las observaciones que se hacen (por ejemplo) a la contabilidad nacional, en su conformación informativa del producto bruto interno (PBI) de los países, se refieren a la ausencia de una concepción definida de patrimonio social y en especial a la correlación que debe darse entre esta concepción y las dinámicas integrales de los flujos financieros y reales. Desde este ángulo, la Contabilidad Integral en su versión de modelo integral, cuyos componentes son determinados por el entorno socio-económico, daría la posibilidad junto con el componente contamétrico de establecer según Franco (1989) “normas y procedimientos para la planeación, recopilación, procesamiento, evaluación, comunicación y control de información relacionada con los flujos financieros, físicos, sociales y fenómenos económicos a través del tiempo” (p. 127).

Es importante destacar en la formulación de contabilidad integral el entrelazamiento entre Teoría/Aplicaciones, que se traduce en la relación estrecha entre Teoría como cuerpo conceptual y Contametría, significando desde esta articulación las correspondencias entre lo formal y lo obser-

---

<sup>24</sup> En contabilidad integral, Franco (1989) lo define como “el núcleo de la información acerca de la producción, distribución y consumo de bienes y/o servicios en un ente contable, derivados de la operación o de fenómenos endógenos o exógenos” (p. 126).

vacional. Por supuesto, en este esquema, el desarrollo de la Contametría enarbola consideraciones ontológicas que emergen especialmente de consideraciones adheridas principalmente a categorías de: territorio, población, cultura y economía, estableciendo un especial diálogo entre Teoría-Sistemas-Entornos y Contextos.

En contabilidad integral, el territorio es el resultado de su comprensión como dimensión de lo social, tornándose en un concepto especial para considerar las formas de valor y uso social de las materialidades que se producen y reproducen. Se trata el territorio no solo como extensión, sino también de relación entre agentes, organizaciones, actividades socioeconómicas, cultura e instituciones. En los territorios, igual se especifican condiciones de sustentabilidad de necesario abordaje para la entrega de información social coherente. Como lo menciona Franco (2014), “la contabilidad permite representar todos sus elementos bióticos y abióticos integrantes de los ecosistemas” (p. 181).

De mención especial es la categoría de población, pues a la Contabilidad Integral le significa la búsqueda de interpretaciones e información necesaria para el establecimiento de políticas, acuerdos y acciones para el desarrollo, en especial sobre asuntos referidos a la satisfacción de necesidades básicas por parte de comunidades y poblaciones.

Desde luego, la Contametría especifica componentes de necesaria explicitación para considerar su desarrollo. Entre estos componentes se encuentran los objetivos; las características de la información; las indispensables definiciones que dan precisión a los enunciados de las funciones y normas requeridas para su implementación. Estos enunciados se pueden expresar como de: i) planeación; ii) decisión; iii) tendencia; iv) comunicación; v) control.

Desde el ángulo de planeación, por ejemplo, según Franco (1989), “la información contamétrica por su integralidad, suficiencia y objetividad es instrumento fundamental para la determinación de metas organizacionales y acciones para alcanzarlas” (p. 129). Desde luego, la planeación se correlaciona con los enunciados de decisión en el sentido de alternativas derivadas de las estructuras de cuentas que contienen aspectos cualitativos y cuantitativos propios de la interpretación de la realidad concreta. En la realidad se reconoce la diversidad de usuarios de la información, que se supone deben decidir apoyados en estructuras de cuentas y haciendo uso de la comunicación para transmitir tendencias que interpreten la situación de las organizaciones o entidades.

Por supuesto, el núcleo especial (conceptual y aplicado) de lo llamado como Contametría lo constituye el sistema de medición que engloba tres componentes interrelacionados: la unidad de medida, los objetos de medición y las bases de medición. En contabilidad, por lo regular, la unidad de medida se ha centrado en la moneda, asunto que como tal reviste niveles de complejidad caracterizados principalmente por expresiones y representaciones otorgadas en diversos momentos cronológicos.

Desde luego, en la contabilidad integral, el sistema de medición y la medición adquieren un papel vital de cara a la construcción de información. De la mano de la medición, la contabilidad integral acude a la clasificación para la construcción de representaciones contables coherentes, asegurándose de evitar—a manera de heurística negativa—como lo afirma el profesor Franco (2014): “continuar con la impropiedad de relacionar lo diverso en una misma dimensión representativa” (p. 176).

Desde la referencia a los sistemas de medición y la medición, la contabilidad integral otorga coherencia y relevancia a las búsquedas objetivas, que desde criterios ontológicos acercan los modelos propuestos a la interpretación de realidades concretas. Desde este plano, la contabilidad se apropia de segmentos de realidad construyendo representaciones para las diversas alternativas de decisión. En Contabilidad Integral se considera a la medición contable como fuente de enunciados que alimentan demarcaciones teóricas y empíricas, en relación con las bases de medición, de necesaria importancia para los estudios de valoración y valuación. Desde este ángulo, es posible, como lo menciona Rafael Franco (1989), “practicarse una heurística positiva que se constituye por la construcción de hipótesis ad-hoc, para el cordón de seguridad incrementando las protecciones al núcleo conceptual de la teoría” (p. 112).

## **Conclusión**

En forma conclusiva, puede decirse que la Contabilidad Integral representa un esfuerzo teórico sustancial por dotar de diferenciaciones y distinciones a la contabilidad. Para el efecto, con base en la permanente crítica a los modelos y concepciones contables tradicionales, la Contabilidad Integral se erige como alternativa diferenciada para informar sobre las riquezas y los recursos dispuestos en movimiento para la reproducción de las condiciones materiales de la sociedad.

De esta manera, se constituye en un cuerpo de enunciados que en forma lógica, coherente y organizada pretende dar cuenta de los fenómenos sociales, en especial los económicos. En su cometido, la contabilidad engloba concepciones diferentes a los de la contabilidad convencional, en que la observancia de la integración sistémica se constituye en una potente heurística positiva, incluso incidente en la concepción metódica de la contabilidad. Igual, la Contabilidad Integral constituye la integralidad cronológica como un potente referente para construir la historia real de los hechos económicos, referente que le permite desarrollos relacionados con el valor, la valoración y la medición, trazando horizontes teóricos de desarrollo.

Como es congruente de las actividades científicas, la Contabilidad Integral es un campo prometedor con afectaciones en las formas de pensamiento y acción, susceptible de permanente mejoras y contrastes con otras teorías participantes del campo de conocimiento contable, en especial las derivadas de la organización, la cibernética, las estructuras de información, teoría(s) de decisión(es). Por supuesto, en sus formas organizativas, la Contabilidad Integral tiene como factor importante el desarrollo de enunciados formales sin que como tales desplacen las concepciones y contenidos sociales, los cuales son determinantes en su identidad y diferencia de otras propuestas. Si algo importante tienen estos desarrollos teóricos es que como tales inauguran una forma de observar la contabilidad, diferente a las tradicionales formas convencionales.

## **Bibliografía**

Franco R., Rafael (1989), *Contabilidad Integral. Teoría y Normalización*, Tecno Mundo Editores, Armenia, Colombia.

Franco R., Rafael y Álvarez, Harold (1989), *Enfoques Contables para la Inflación. Contabilidad de Entornos de Precios Cambiantes*, Tecno Mundo Editores, Armenia. Colombia.

Franco R., Rafael (2012), *Fiscalización Estratégica de Arquitectura Organizacional. Una Tecnología para la Revisoría Fiscal*, Universidad Libre, Bogotá.

Franco R., Rafael (2014), “Fundamentos ontológicos para la construcción del concepto de contametría”, *Rev. Cient. Gen. José María Cordova* 12(13), pp. 165-190.



# 10. REFLEXIONES CONTABLES. UN APORTE HISTÓRICO E INTEGRAL A LA EDUCACIÓN CONTABLE EN COLOMBIA PARA EL SIGLO XXI

*Mario Rodelo Sehuanes*

## **Introducción**

Al hablar del maestro Rafael Franco, estamos hablando de un vasto conocimiento y aportes sobre el desarrollo de la disciplina contable nacional colombiana, que, sin duda alguna, en sus espacios de diálogos, charlas, eventos y publicaciones, orientan al viajero del conocimiento y aquel huérfano letrado en la contabilidad a adentrarse en este mundo disciplinar, profundizar y ser capaz de arriesgarse a proponer en este campo.

Una de las principales obras del maestro Rafael Franco es la obra *Reflexiones Contables: Teoría, Regulación, Educación y Moral*, la cual consta de 13 capítulos y ha sido editado 3 veces; su primera edición fue en 1984, la segunda edición en 1997 y la tercera edición en 2011. Libro que marcó un antes y después en la consolidación e historiografía nacional del desarrollo de la profesión contable en Colombia.

Es por tal sentido que el presente texto académico pretende describir esos aportes elementales que se encuentran plasmados en esta obra de Rafael Franco, especialmente, en su tercera edición, en lo referente a la educación contable y que, de una u otra forma, sirva de base de futuras discusión

de diálogos de saberes sobre la formación del sujeto contable en el contexto actual de Latinoamérica. Así pues, este documento está compuesto por 3 secciones. La primera sección hará referencia a la interrelación del desarrollo económico, práctica y educación contable a partir de una analogía histórica sobre las etapas de las relaciones sociales y económicas en la sociedad. La segunda sección ilustra los principales elementos que deben ser asociados como pilares para una educación contable como herramienta social y política en la disciplina contable y, por último, las consideraciones finales.

### Aproximación histórica

Al hablar acerca del desarrollo de la formación contable y cómo esto puede ir dando luces a la formación en contabilidad de hoy en día en todas sus perspectivas, Franco Ruiz (2011) propone como primera medida realizar un análisis histórico y evolutivo de la contabilidad a través de la historia de la humanidad basándose en Lewis H. Morgan, que preestableció la historia de humanidad en tres épocas: el salvajismo, la barbarie y la civilización, y así poder llegar a mirar los aportes en la relación contabilidad-aprendizaje. En la tabla 1 se consideran algunos aspectos distintivos de este análisis.

**Tabla 1. Análisis Histórico de la formación de la Contaduría Pública**

Época	Aspectos distintivos
<b>Salvajismo</b>	En el desarrollo de la humanidad en esta época, el hombre habitaba en los bosques, lo que fue promoviendo mecanismos y medios de comunicación como medio de defensa en su hábitat; así fue dando luces a la formación del lenguaje articulado. Posteriormente, aparecen herramientas de piedra y el fenómeno de antropofagia como práctica social necesaria, en razón de la escasez de alimentos originada en la ausencia de producción organizada. Y por último aparece el arco y la flecha, originando gran impulso a una de las actividades productivas fundamentales, la caza, mostrando un gran desarrollo de la inteligencia humana en el campo de la producción y de la guerra. A modo de relevancia, en esta época se consolidó la aparición del <u>lenguaje articulado</u> , <i>como medio de comunicación de la información dentro de un hábitat</i> .

<b>Barbarie</b>	<p>En esta época se reconoce el alto desarrollo de la <b>representación de la información</b>. Al principio se dio origen al desarrollo de viviendas y desarrollo de la alfarería, lo que dio origen a los primeros elementos de propiedad. Posteriormente, en el desarrollo económico y social se van dando las primeras divisiones del trabajo, ocasionando la necesidad de los conceptos de <i>cantidad, medidas y las gestiones de control y distribución, valor, primera y segunda división del trabajo a partir de la información dada como consecuencia de una necesidad social</i>. Así pues, surgen los primeros elementos de representación de la información desde la escritura, mediante hendiduras (nociones de objeto y cantidad), la escritura alfabética, el dibujo cuantificado, hasta llegar a la escritura cuneiforme, especialmente en la tablilla triangular llamada “sumeria”. Se concluye en esta segunda época que ya se daban todos los elementos necesarios para la existencia de la contabilidad.</p>
<b>Civilización</b>	<p>La época de la civilización ha sido clasificada a la forma de producción y óptica marxista de las prácticas productivas: Esclavismo, Feudalismo, Capitalismo y Socialismo. <b>Esclavismo</b>, durante esta época se termina bajo los últimos sucesos de la barbarie, relacionándolo con la propiedad y la primera organización del Estado. <i>Se desarrolló por primera vez un proceso formativo de la contabilidad y de la educación en una sociedad que fue símbolo del esclavismo: La Sociedad Romana</i>. El desarrollo de la educación dependió mucho del tipo de organización social: <i>Una educación para iniciados y una educación para el vulgo</i>, quien solo debía formarse en sus labores propias, labrar la tierra, trabajo de las minas, acciones domésticas; y la clase dominante se formaba para la guerra y para la política. Solo hasta el Siglo IV, se da por primera vez en la historia la formación académica en contabilidad, <i>disciplina desarrollada en gran medida por medio de la utilización de libros contables como el Codex y la Adversa</i>. El proceso formativo del Nomenclator (hoy Contador Público) se puede resumir de la siguiente manera, lo cual, no es muy distante de la actualidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Magister: nivel más bajo de formación de la educación; se formaba para el servicio del patrono.</li> <li>• Gramático o Gramaticus: que era la instrucción formativa hacia la política, negocios y en los tribunales. Se daba Filosofía, Cultura y Arte.</li> </ul>

<p><b>Civilización</b> (continuación)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Retórica: era el proceso educativo más alto, donde se enseñaba la elocuencia en la teoría y la práctica y se formaron grandes oradores y estos eran preparado para estar en el Gobierno. Asunto que conlleva a que Roma incentive a formar secretarios, especialistas en administración pública que sirvan de asesor para la toma de decisiones.</li> </ul> <p><b>Feudalismo:</b> en esta época se precisa de la siguiente manera, a través de la decadencia del imperio romano, la característica central del feudalismo, que fue el poder de la Iglesia, asunto que incidió mucho en la educación y en la contabilidad: <i>Fue tal el desarrollo de la iglesia, que no se encuentra en toda la edad media contabilidad agrícola, sino en los conventos, según comenta Marx en el tomo V de El Capital.</i> Esto demuestra que la Iglesia fue la máxima representación de poder de la época y con ella en el feudalismo la formación social se caracterizó por el enfoque sobre la prédica de las doctrinas religiosas, y otros saberes era apartados o dados en otras escuelas denominadas externas, y es solo a partir de 1158, con la fundación de la Universidad de Bologna, que comienza la formación de instituciones universitarias. La contabilidad aparece por primera vez en programas de educación superior en la misma época en que se fundaban en las ciudades estados de Italia escuelas politécnicas especializadas en esta disciplina; así pues, <i>la contabilidad ingresa al acervo de conocimiento de la Universidad, como disciplina adicional de otros procesos de formación manteniendo la característica de ser una actividades al servicio de los patronos, sin cumplir efectivamente con una función social.</i></p> <p><b>Capitalismo:</b> en este último apartado existen grandes aportes y acciones que puede servir para el buen entendimiento del desarrollo de la contabilidad durante esta época junto con la influencia neoliberal que todavía se está desarrollado; sin embargo, es de precisar algunas cosas fundamentales para su comprensión real de contabilidad–educación en esta línea del tiempo. El aporte más sustancial del proceso histórico es que durante este proceso y desarrollo histórico la educación contable se consolida en dos vertientes de pensamiento: la anglosajona (defiende la práctica como una fuente del conocimiento y aprendizaje – Estados Unidos es líder de esta corriente de pensamiento) y la latina (mantiene concepciones académico-investigativas, además de la praxis).</p>
---	--

<p><b>Civilización</b> (continuación)</p>	<p>Lo anterior se da gracias a que, al comienzo del siglo XVI, la actividad contable entra en gran auge por el desarrollo económico y gracias a eso se produjo un crecimiento académico de las escuelas académicas de contabilidad donde principalmente impartían el método veneciano de contabilidad utilizando el <i>Método memorístico para aprender el registro de cada transacción</i>, y así la actividad contable se constituye en un <i>quehacer humano, en una profesión</i>. Posterior al hecho del desarrollo económico van surgiendo diferentes escuelas e institutos de formación contable en Europa preestableciendo lineamientos de formación, capacidades y habilidades que debía tener el contador de la época, asunto que no dista mucho de la realidad actual, donde un conglomerado de instituciones internacionales fija las cualidades que debe tener el profesional de la contabilidad. Escocia e Inglaterra abanderaron esta línea de pensamiento, pragmatismo anglosajón, que posteriormente Estados Unidos aprovecha y consolida sus procesos académicos. A diferencia de los países latinos, donde la escuela contable latina no tenía el control gremial en la expedición de títulos profesionales, sino las instituciones educativas. La injerencia neoliberal de acuerdo con lo que contempla Franco (2011), es la idea de globalización y unificación de criterios mundiales de todos los quehaceres de la vida diaria; y, en lo relacionado con la formación en contabilidad, las instituciones internacionales han proyectado lineamientos frente a este aspecto, tales como el proyecto de Naciones Unidas con sus documentos ISAR, y lo avanzado por el IFAC y sus estándares internacionales de educación para contadores profesionales, asunto que en esta fase del desarrollo de la historia deja en solo declaraciones, en el proceso del ejercicio profesional, a la investigación, el pensamiento analítico y crítico.</p>
---	---

**Fuente:** Elaboración propia basada en Franco Ruiz (2011) & apoyada en Cardona & Zapata (2006).

A partir de lo anterior, la teorización de la educación en contabilidad y sus procesos de enseñanza–aprendizaje a lo largo del tiempo se pueden observar de lo que se ha desarrollado hasta la actualidad. Se ha construido un ideal de formación en contabilidad en paralelo al mismo avance socio económico de la sociedad, es decir, la educación contable no existe sin la

precisión estructural del desarrollo de la economía vigente y de su realidad, pero tampoco avanza la estructura económica sin el preestablecimiento y herramienta de control y distribución contable de la ideología dominante.

## **Bases de la educación contable en Colombia**

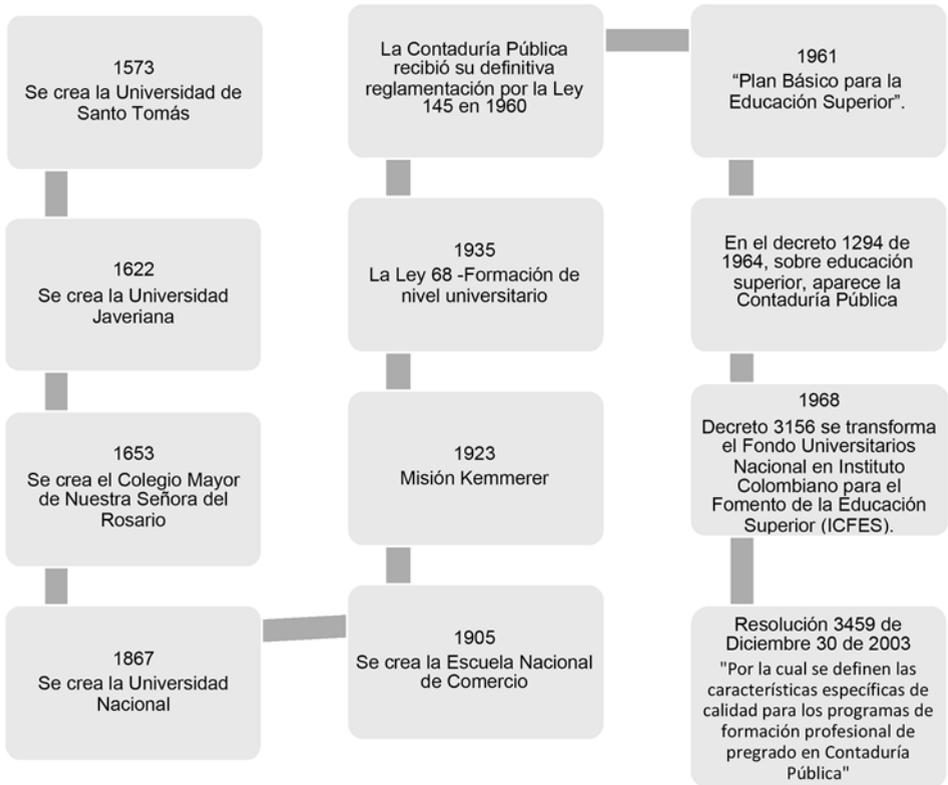
Siguiendo en la misma línea del anterior apartado, de forma historiográfica como lo presenta el maestro Rafael Franco, el desarrollo de la educación contable en Colombia es producto de los incesantes cambios sociales y políticos, desde la estructura social indígena hasta la imposición española de su cultura y procesos mercantiles.

En 1905 se crea la primera Escuela Nacional de Comercio, que, con la profundización de la misión Kemmerer, le da orientación a la reglamentación profesional y económica del territorio, generando la primera avanzada de tiempo a la entrada de la educación contable a nivel superior, transformando a la Escuela Nacional de Comercio en la Facultad de Contaduría, como un programa meramente técnico e instrumental dada las condiciones mismas, logrando mantener, de acuerdo con la escuela que todavía pregona sus teorías y preceptos contables, la anglosajona, la ausencia de la investigación científica.

En última instancia, el gran desarrollo educativo tanto en términos generales de la educación en territorio colombiano como la enseñanza del profesional contable se dan gracias a la inversión principal de capital extranjero, especialmente de los Estados Unidos, que, al ver el desarrollo económico de sus empresas en este territorio, necesitaba un profesional capaz de tener ciertas habilidades y competencias técnicas para el buen desarrollo de la práctica contable, generando así en las autoridades locales y misiones extranjeras el fomento a la creación de escuelas, reformas educativas y proyección profesional a nivel superior de la contabilidad.

A manera de objetividad, en la figura 1 se resaltan fechas que logran preestablecer el inicio de la formación de la educación contable en Colombia:

**Figura SEQ Figura\_ \\* ARABIC 1.**  
**Línea de tiempo (Institucional) en la formación de la educación contable en Colombia.**



**Fuente:** Elaboración propia basada en Franco Ruiz (2011) & Cardona; Zapata (2006); Cubibes *et al* (1991).

Cuando se da todo este proceso normativo y educativo frente a la formalización de la educación contable en Colombia a través del avance sociopolítico del momento, existieron ciertas acciones o aspectos que de una u otra manera ayudaron a forjar lo que es hoy el proceso formativo en contabilidad en Colombia no necesariamente a la formación técnica, sino a la formación política, humanista y social del ser.

Así pues, en la tabla 2, se logra precisar ciertos comentarios y apreciaciones que servirán de ayuda articuladora en el proceso de relevancia formativa en contabilidad tomando como base principalmente lo expresado por Franco Ruiz (2011), Cardona & Zapata (2006); Cubides *et al.* (1991):

**Tabla 2. Aspectos relevantes en el proceso de formación de la educación contable**

**Aspectos relevantes**

Los primeros planes de estudio fueron adaptaciones especiales establecidas en México.

Dentro del avance económico y profesional de la educación contable en Colombia, las concepciones humanísticas, tecnológicas e investigativas siempre tomaban un segundo plano en la formación del sujeto contable, dado que desde un inicio los aspectos curriculares asumieron un punto de vista regulativo y normativo, asunto que no dista mucho de que se da en la actualidad, a pesar del avance genérico que se ha realizado durante mucho tiempo por centros de investigación e investigadores independientes.

El reconocimiento de la investigación ha sido más manifiesto en el entorno que el resultado de proceso de reflexión curricular sostenido en el tiempo.

El desarrollo curricular se mantiene técnico hasta la década de 1970, cuando surgen preocupaciones por la formación de una especie de bárbaro ilustrado, profesionales sin competencias comunicativas que les peritan integrarse a las comunidades académicas, dando ocasión a la incorporación a los planes de estudio de elementos de humanidades y marginalmente de epistemología. Primera avanzada para el rompimiento de la formación contable técnica, optando por la potenciar los procesos de resignificación, reflexión y aprendizaje.

La segunda avanzada en este proceso de cambio de visión sobre la formación contable se va dando cuando en la década 1980 emerge la influencia de la tecnología de la información, si bien esto desarrolla ampliamente el conocimiento en el manejo de recursos de cálculo, gráficos y aplicativos de datos, con la idea de sustituir los procesos manuales del hacer. Pero no se avanza a la búsqueda y organización de información con fines analíticos o de investigación.

Y la última avanzada en aras de poder construir la educación contable en Colombia entre los años 1970 y 1980 se da por inicio de un proceso al margen del sistema educativo, pero lo influiría sustancialmente en el futuro. Las organizaciones gremiales iniciaron un camino en el pensamiento crítico sobre la regulación contable. Permean y evalúan ideológicamente el quehacer de la formación en el país, asunto que solo en la década del 1990 y el nuevo milenio da como fruto los primeros pasos en los programas educativos, el estudio de la teoría y la investigación contable.

El Centro Colombiano de Investigación Contable, CCINCO, fue uno de los principales gremios de profesionales que hizo investigación independiente. Tiempo más tarde, ese mismo fervor lo tuvieron los estudiantes; también recrearon la necesidad de repensar la educación contable y su construcción social en el país, y se consolida dicho acto por medio de la Federación Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública – FENECOP, surgiendo así nuevas semillas en el campo investigativo que presionaron las mutaciones curriculares en los 1990, generando la conformación y desarrollo de centros de investigación y gran profundización en el estudio de la teoría contable y del control.

Finalmente se permea el desarrollo de los planes de estudios y de manera definitiva se logra construir una educación contable en el territorio colombiano, tomando puesto en el desarrollo técnico-instrumental de la contabilidad, la formación metodológica, epistemológica, histórica y del desarrollo de investigación empírica cuantitativa y cualitativa de manera dominante y teórica de manera marginal hasta nuestros días.

---

Fuente: Elaboración propia basada en Franco Ruiz (2011); Cardona & Zapata (2006); Cubides *et al* (1991).

En concordancia con lo anterior, la educación contable superior en Colombia se origina en las necesidades ocupacionales de las firmas transnacionales de inversión y desarrollo extranjero en el país, que en principio la someten al enfoque gremial y pragmático de la escuela de pensamiento anglosajón (Franco Ruiz, 2011; Martínez Pino, 2007) aun a pesar del despliegue realizado en los 70 y 80 desde el enfoque académico de la escuela latina que hoy se mantiene y sigue fortaleciendo las acciones de investigación en el campo contable (Gracia, 1998).

En síntesis, podemos observar cómo la referencia del maestro Rafael Franco Ruiz, en su obra, *Reflexiones Contables*, ilustra un razonamiento lógico e histórico de la educación contable en Colombia a partir del desarrollo funcional y sistémico del proceder de las etapas de la sociedad y de la vida económica, lo que da a luz a una serie de cuestionamientos académicos sobre la formación del sujeto contable.

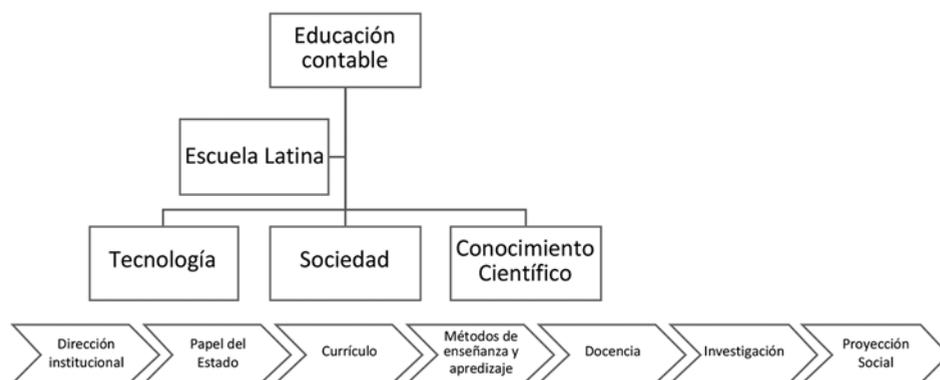
### **Aproximaciones a la nueva alternativa**

En aras de poder generar una discusión académica alrededor de la educación en el siglo XXI, a la luz de los aportes de Franco Ruiz (2011), y

teniendo en cuenta que actualmente la educación contable se volcó a “la proliferación de competencias para el mercado con miras a poder estructurar nuevas tensiones de la formación integral del estudiante de contaduría pública, buscando la preponderancia de las competencias inherentes a la contabilidad y de las cualidades humanas del ser” (Rodelo Sehuanes & Chamorro González, 2020).

Franco Ruiz (2011) propone la siguiente estructuración pedagógica (Ver Figura 2) con el fin de romper el paradigma funcional de la educación en contabilidad, que vaya más allá de la formalización de la técnica instrumental y práctica en contabilidad, logrando que esta pueda generar en la estructura sistemática una idealización histórica, pero también se teledirija a los nuevos retos del siglo XXI, una educación al servicio de las consideraciones sociales y políticas, pero sobre todo del desarrollo humano, que, de una u otra forma, definirá el papel que juega el profesional de la Contaduría Pública en el quehacer de su profesional y como sujeto cívico y social.

**Figura 2. Matriz estructural de la nueva educación contable**



Fuente: Elaboración propia a partir de Franco Ruiz (2011).

## Consideraciones finales

Dentro de los diferentes quehaceres multiculturales y existentes de la sociedad, la educación contable es un área del saber en contabilidad que merece mucha atención, dado su rol dentro de la reconfiguración social de un territorio, sobre todo para el latinoamericano. Esto significa que, para

alcanzar una deliberación contable-social, se debe emprender un análisis en contexto de nuestro territorio y a partir de ahí formar el sujeto contable, que no debe ser ajeno a los acontecimientos de transformación de la región.

Por tal razón, repensar la formación contable a luz de autores latinoamericanos, y en este caso como lo es el Maestro Rafael Franco, implica un reto necesario en aras de reconstruir los procesos y replantearse las conceptualizaciones desarrolladas sobre la educación contable dentro de los recintos académicos hasta el momento; es un deber idealizar un conocimiento contable interdependiente social y crítico, pero sobre todo radicalizado en los aspectos histórico- contextuales.

### **Referencias bibliográficas**

Cardona, J. & Zapata, M. (2006), *Educación contable: Antecedente, actualidad y prospectiva*, Medellín, Universidad de Antioquia.

Cubides, H.; Maldonado. A.; Machado, M.; Visbal, F. & Gracia, E. (1991)l *Historia de la contaduría pública en Colombia siglo XX*, Bogotá, Ediciones Universidad Central.

Franco Ruiz, R. (2011), *Reflexiones Contables. Teoría Regulación, Educación y Moral*, Bogotá, Panamericana formas e impresos s.a.

Gracia, E. (1998), “Sobre las profesiones y Disciplinas”, revista *Lúmina* No.2, Universidad de Manizales.

Rodelo Sehuanes, M. A. & Chamorro González, C. L. (2020), “Competencias genéricas en los programas de Contaduría Pública: el caso de la Universidad del Atlántico entre los periodos 2016 al 2018”, *Contaduría Universidad de Antioquia*, 77, 81–107. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a03>



# 11. BIONDI Y LA INFLACIÓN

*Maria Pastora Braghini*

## **Introducción**

El trabajo efectúa un recorrido sobre algunas obras del Dr. Mario Biondi. Se inicia el trabajo hablando de las indexaciones como mecanismo contractual de protección contra la inflación y se transcriben textualmente tres ejemplos brindados por el autor en su texto *Algunas implicancias de la indexación en las registraciones contables*. Si bien el texto del autor es muy enriquecedor, en el presente trabajo se resalta que la ley de convertibilidad prohíbe expresamente la indexación de los contratos, motivo por el cual actualmente la solución planteada por el Dr. Biondi sería inaplicable a los fines contractuales, no así a la gestión.

Un segundo título estaría compuesto por la descripción de los diferentes modelos contables realizada por el Dr. Biondi (1999) (2005) sobre la base de dos textos suyos.

El último título corresponde a un proyecto de investigación realizado en la Universidad de Concepción del Uruguay, Facultad de Ciencias Económicas, dirigido por el autor y codirigido por Rosa T. Colamussi.

## **Algunas implicancias de la indexación en las registraciones contables (1977)**

En un pequeño libro titulado *Algunas implicancias de la indexación en las registraciones contables y en los estados contables*, el Dr. Mario

Biondi trata el tema de indexación de costos y contratos, únicamente mencionando el tema de ajuste integral de los estados contables, pero no desarrolla el tema, puesto que excede el propósito del trabajo. El breve texto es un resumen de la conferencia dictada el 15 de octubre de 1976 bajo el auspicio del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Córdoba.

Biondi (1977, p. 9) comienza manifestando qué es lo que entiende por la palabra *indexación*: el “ajuste de una cifra histórica a través de índices, con el objeto de reflejar las variaciones que ese índice –indicador de precios- provocó”.

La contabilidad nos ha mostrado que en un contexto inflacionario, que se corresponde con un fenómeno económico, la contabilidad histórica o tradicional no brinda información confiable. Por ello, se ha tratado de buscar una solución a las consecuencias contables que tiene ese fenómeno económico.

Biondi (1977) explica que, independientemente del ajuste integral de los estados contables, existe otro problema de ajuste de diferentes valores que se manejan en la gestión de un negocio, como por ejemplo: ajuste de costos, ajuste de costos de ventas, ajuste de compras, intereses implícitos, sobrepuestos de inflación.

Biondi (1977) hace referencia a los ajustes de mayores costos. Suponiendo una empresa que fabrica las mercaderías que vende, en un contexto inflacionario, en la medida en que exista un lapso entre el pedido y la efectiva cancelación del importe de la venta, el empresario se va a interesar en protegerse patrimonialmente de manera tal que, una vez cobrada la venta, pueda afrontar los costos de reproducción de los elementos vendidos y obtener una utilidad por su venta.

Biondi (1977) presenta fórmulas polinómicas. Esas fórmulas parten de un precio básico convenido y con posterioridad se lo multiplica por una serie de coeficientes. Se parte de fraccionar el costo en sus elementos componentes. Cada porción del costo se ajusta por un factor de corrección. Así, “una porción del precio de venta, que es utilidad, no sufre variación; el resto, que es costo, sí se lo ajusta” (pág.11).

Biondi (1977) ofrece tres soluciones de indexación para este problema, que va de una fórmula más simple a fórmulas de mayor complejidad. Se transcriben textualmente los ejemplos brindados por el Dr. Biondi porque es mucho más productivo compartir ejemplos sumamente didácticos que reformularlos con la probabilidad de ser menos claros.

### Primer ejemplo

$$p = p_0 \left( f + a * \frac{1001}{1001_0} \right) \text{ Biondi (1977,12)}$$

$p$  = Precio indexado.

$p_0 p_0$  = Precio cotizado oportunamente.

$f$  = Parte fija de la ecuación, que puede ser un importe, o como en el ejemplo, un porcentaje que no se actualiza.

$a$ : porcentaje a indexar.

1001: Índice de los precios referido a la fecha de entrega del bien.

1001<sub>0</sub>: Índice igual al anterior, pero referido a la fecha de cotización.

El valor actualizado surgirá del precio cotizado oportunamente, multiplicado por el porcentaje fijo y el porcentaje ajustable multiplicado por el cociente que resulte de relacionar los dos índices comprometidos: índice de la fecha de actualización dividido el índice de la fecha de cotización. Entonces, podemos presentar el siguiente ejemplo, sobre la base de lo expresado por Biondi (1977).

$p$  = Precio indexado.

$p_0 p_0$  = Precio cotizado = \$ 800.

$f$  = Utilidad. Porción fija sin ajuste. Es igual al 20 %, es decir 0,20.

$a$  = Porcentaje de actualizable, que en este ejemplo es el 80% restante del precio, es decir, 0,80.

Índice de los precios al momento de la indexación: 1210.

Índice de precios al momento de la cotización: 1000.

$$p = 800 (0,20 + 0,80 * 1210/1000) = 876,80.$$

### Segundo Ejemplo

“Fórmula polinómica por ajuste de precios, pero más compleja:

$$p = p_0 \left( 0,15 + 0,20 \frac{i_1}{i_1_0} + 0,30 \frac{i_2}{i_2_0} + 0,10 \frac{i_3}{i_3_0} + 0,25 \frac{i_4}{i_4_0} \right) \text{ Biondi (1977,13)}$$

En donde:

$p$  = Precio indexado.

$p_0 p_0$  = Precio originalmente cotizado.

De acuerdo con la fórmula, el 15% del precio presupuestado no es ajustable. Se refiere a la utilidad prevista.

$j_0$  = Corresponde al ajuste de la mano de obra. El denominador  $j_0$  corresponde a la mano de obra. La cifra surge de sumar los jornales básicos al momento del presupuesto de acuerdo con el convenio correspondiente e integrado por las categorías convencionales involucradas, vigentes a la fecha del presupuesto.

$j$  = Es el numerador en el ajuste de la mano de obra. Refiere a los mismos conceptos mencionados en el párrafo anterior, pero en el cálculo se toma el promedio ponderado de las remuneraciones involucradas durante los últimos 2/3 del período entre la presupuestación y la recepción del bien encargado. El ejemplo de Biondi supone que en la elaboración del bien en cuestión la incidencia de la mano de obra se produce en ese lapso (en los 2/3 últimos del período total).

$i_0$  = La fórmula tiene una incidencia del 30% del total del costo, actualizado por un índice determinado por la suma de dos índices. Se combina utilizando un 70% de un índice del costo de maquinarias, motores, etc. y un 30% del índice de talleres mecánicos. Se vuelve a comentar que esta circunstancia está particularmente referida a un ejemplo concreto.

Se utiliza un índice que está conformado por dos índices diferentes en desigual proporción: 70% de uno y 30% de otro. El índice  $i_0$  refiere al momento de la adjudicación.

$i$  = Está conformado por los elementos anteriormente mencionados, pero referidos al momento de entrega del bien.

$i_{1_0}$  = Este índice también está determinado por la suma de dos índices en diferentes proporciones: 80% de un índice y 20% de otro.

Este elemento incide un 10% en el costo total. El índice  $i_{1_0}$  refiere al momento de la adjudicación.

$i_1$  = Refiere al índice detallado en el párrafo anterior, pero correspondiente al momento de entrega.

$i_{2_0}$  = Índice conformado por la suma de dos índices en diferentes proporciones: 70% de uno y 30% de otro. La incidencia de este elemento en el costo es del 25%. El índice  $i_{2_0}$  está referido al momento de la adjudicación.

$i_2$  = Corresponde al índice mencionado anteriormente, pero referido al momento de la entrega del bien.

### Tercer ejemplo

En el ejemplo anterior, se presentó una ecuación en donde algunos de sus términos eran reexpresados por índices surgidos de una combinación de otros dos índices. Puede haber ecuaciones más sencillas en donde se reexpresen por un índice publicado. El ejemplo supone la adjudicación de la realización de un bien con diferentes partes, cada una de ellas con una variación de precios específico.

Ejemplo para la estructura del equipo: la fórmula sería:

$$p = p_1(0) (0,15 + 33\% j/j_10 + 42\% (i)/i_10 + 10\% i_11/ [i]_1(1_10) )$$

Definiciones que da la orden de compra:

$p$  = Valor obtenido luego de la indexación.

$p_0$  = Valor cotizado originariamente.

15% = Utilidad esperada, correspondiente al término fijo, sin ajuste, de la ecuación.

La suma del 85% se define así:

$j_0$  = Suma de jornales básicos iniciales, para el gremio correspondiente, formada por diferentes categorías, vigentes a la fecha de realización de la oferta.

$j$  = La suma detallada precedentemente, pero, considerando que la mano de obra incide en las últimas etapas del proceso, se toma el promedio correspondiente a los últimos 2/3 del período.

$i$  = Índice del costo de las materias primas en el momento de la entrega del bien.

$i_0$  = Índice anterior, pero referido al momento de la adjudicación

$i_1$  = Índice del costo de máquinarias referido al momento de entrega del bien.

$i_{10}$  = Índice anterior, pero referido al momento de la adjudicación.

En los ejemplos de ecuaciones que presenta Biondi, cada término representa un elemento del costo del bien producido, que se ajusta de acuerdo con índices específicos y la constante de la ecuación corresponde a la ganancia y no se ajusta.

Biondi ejemplifica la posibilidad de descomposición en una fórmula del precio a los efectos de la indexación.

Ahora bien, Biondi (1977) efectúa otras consideraciones respecto de estos reajustes en los precios.

Si el contrato prevé el reajuste de los precios, Biondi (1977) considera que el ajuste del precio de venta hasta el momento de la entrega del bien se considera parte precio; por el contrario, el reajuste desde el momento de la entrega hasta el cobro correspondiente se considera un ingreso financiero. Hasta el momento de la entrega hay incidencia del costo de producción; seguramente ya han incidido todos los costos de materias primas y mano de obra, independientemente de que estuvieran pendientes de pago, pues ello sería una consideración financiera. El reajuste desde el momento de la entrega hasta el cobro, Biondi (1977) lo considera un “recupero del costo financiero” calificándolo de “interés”.

Por otra parte, el autor considera los reajustes provenientes del reajuste de las compras, considerándolo como un mayor costo de compras hasta el instante de la transferencia del bien.

Por último, Biondi (1977) hace referencia a la segregación de componentes financieros implícitos, tanto en las compras como en las ventas. Cuando en las compras o en las ventas se establecen sobrepuestos como coberturas respecto de los efectos de la inflación, esos sobrepuestos deben ser segregados y considerarlos como resultados financieros. Esto en línea con el Dictamen 2 del ITCP (Instituto Técnico de Contadores Públicos), que preveía en la época de publicación del texto de referencia el ajuste integral por inflación.

En la actualidad existe la imposibilidad legal de indexar créditos o deudas. El artículo 7 de la ley de convertibilidad (L. 23.928), que se transcribe seguidamente, lo prohíbe, con las excepciones del artículo 102 de la ley de presupuesto del 2019

#### Ley 23.928 – Ley de convertibilidad

“ARTÍCULO 7º - El deudor de una obligación de dar una suma determinada de Australes, cumple su obligación dando el día de su vencimiento la cantidad nominalmente expresada.

En ningún caso se admitirá la actualización monetaria, indexación por precios, variación de costos o repotenciación de deudas, cualquiera fuere su causa, haya o no mora del deudor, con posterioridad al 1º del mes de abril de 1991, en que entra en vigencia la convertibilidad del Austral.”

“ARTÍCULO 10 – Mantiénense derogadas, con efecto a partir del 1º de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos,

precios o tarifas de los bienes, obras o servicios. Esta derogación se aplicará aun a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional –inclusive convenios colectivos de trabajo- de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas de pesos que correspondan pagar.”

Ley 24.657 – Presupuesto de Gastos y Recursos de la  
Administración Nacional 2019

“ARTÍCULO 105 – Exceptúase de lo dispuesto en los artículos 7º y 10º de la ley 23.928 y sus modificatorias, a los contratos de leasing sobre bienes muebles registrables y a los préstamos con garantía prendaria, a los que podrá aplicárseles el coeficiente de estabilización de referencia (CER) contemplado en el artículo 4º del decreto 214 del 3 de febrero de 2002.”

Pero el texto relativo a las indexaciones que estamos analizando, de autoría del Dr. Biondi (1977), es anterior a la referida ley; por lo tanto era totalmente aplicable en ese momento.

Curiosamente, invocando esa misma ley de convertibilidad, por muchos años no se procedió en el país al Ajuste Integral de los Estados Contables.

## **Modelos contables**

En el capítulo 7 referido a Modelos Contables, Biondi (1999) establece tres variables que definen un modelo contable:

- Unidad de Medida
- Capital a mantener
- Criterio de valuación

La variable afectada por la inflación es la unidad de Medida. Biondi manifiesta que esta puede ser homogénea o heterogénea. Con respecto a la moneda heterogénea, refiere a partidas expresadas en moneda de diferente poder adquisitivo, generalmente la correspondiente a la fecha de origen. Con respecto a la moneda homogénea, todas las partidas de los estados contables son expresadas en moneda de un mismo poder adquisitivo, el correspondiente al cierre del ejercicio.

En Biondi (2005), el autor refiere a diferentes corrientes de opinión, que a nuestro criterio fueron corrientes que dieron soluciones a los diferentes problemas que se fueron presentando en el tiempo o bien dando respuestas a inquietudes teóricas planteadas.

Plantea el autor que la información contable se expresa en unidades monetarias como común denominador. La inflación altera el valor de la moneda, motivo por el cual el concepto de costo histórico se ve afectado por las alteraciones en el tiempo producto de la inflación. Nos aventuramos a decir que las corrientes de opinión se han venido presentando a través del tiempo. En tiempos en que la inflación no era un problema, los presupuestos que surgen de la corriente ortodoxa daban solución al problema contable. Con la inflación como manifestación de la economía, esa corriente teórica no pudo dar solución, por lo tanto, se desarrollaron los preceptos de la corriente ortodoxa evolucionada. Y en un desarrollo posterior de la teoría contable, surge la corriente renovadora prudente que apunta, según Biondi (2005, p. 47), a reflejar la “realidad económica” reconociendo los resultados por tenencia, no solo los negativos sino también los positivos. Las corrientes mencionadas por Biondi (2005) son:

- Corriente ortodoxa pura
- Corriente ortodoxa evolucionada
- Corriente renovadora prudente
- Corriente renovadora avanzada: en donde incluirían temas como reconocimiento de capital propio y costos de oportunidad entre otros.

Biondi (2005, p.51) desarrolla un cuadro sumamente didáctico para entender los modelos contables en consonancia con las diferentes corrientes de opinión.

### Modelos Contables

Variables	Corriente ortodoxa Pura	Corriente Ortodoxa Evolucionada	Corriente Renovadora Prudente
Unidad de Medida	Corriente	Constante	Constante
Valuación/ Medición	Costos de ayer	Costos de ayer	Costos de hoy
Capital a mantener	Financiero	Financiero	No financiero*
Formación del costo	Costo total (por absorción)	Costo total (por absorción)	Costo total (por absorción)
Resultados	De intercambio	De intercambio e inflacionarios	De intercambio, inflacionarios y de tenencia
Valor recuperable	Valor de reposición, o valor de venta	Valor de venta o valor de uso	Valor de venta o de uso

Nota: Cuadro según Biondi (1977,51).

“\* En la Corriente Renovadora Prudente, el capital a mantener teórico debería ser el no financiero. El problema es que, manteniendo ese capital, parcializa la información a la situación particular de la empresa. Los resultados pasan a depender de cómo se mide el capital, y la información no es comparable con otras empresas.” Biondi (2005, p.51)

### Pid-UCU 2006-2008 bases teóricas del capital computable para medir los resultados del período

El Dr. Biondi (2008, p.6) dirigió el mencionado proyecto de investigación en la Facultad de Ciencias Económicas de Concepción del Uruguay. Pude acceder al informe final del referido proyecto que me fuera facilitado por la mencionada unidad académica. Del texto se puede extraer el objetivo del proyecto: “Consiste en analizar la posibilidad de proponer una expresión numérica del capital a mantener diferente de la aprobada por las normas contables argentinas, por considerar que la decisión normativa impone soluciones que pueden transferir resultados negativos (por omisión)

al capital sin que los estados contables expresen la realidad económica del ente. El problema se produce por encarar enfoques asimétricos respecto de la medición de activos y pasivos (valores del presente) y del capital a mantener (valores del ayer o históricos)”.

Entiendo de la lectura del párrafo anterior que el problema surge de la falta de ajuste por inflación en el mencionado período, considerando las normas a la moneda nominal como moneda homogénea.

Como solución al problema, Biondi y su equipo plantean la determinación del capital a mantener financiero y del capital a mantener no financiero. Se determinaría con ambos criterios el resultado del ejercicio. El capital financiero sería el expuesto en los estados contables, pero, por otra parte, considerando el resultado en función del capital a mantener operativo, se obtendría de esta manera el resultado distribuible. Mediante este procedimiento se podría determinar el nivel de reservas a constituir (diferencia entre el resultado por mantenimiento del capital financiero y el resultado por el mantenimiento del capital físico u operativo). Se evitaría de esa manera la licuación del patrimonio neto del ente.

Si bien a mi criterio la investigación es muy creativa, en realidad se está solucionando un problema de unidad de medida a través de otra variable del modelo: el capital a mantener.

## **Conclusiones**

El Profesor Mario Biondi ha sido un autor que ha tenido una gran producción bibliográfica. En nuestro trabajo solamente hemos tomado algunos textos (cuatro) que se detallan en la bibliografía. Se eligieron esos cuatro textos en función del tema a desarrollar. Pero su obra es muchísimo más frondosa. La inflación es un flagelo que los argentinos conocemos bien y afecta a la economía de la empresa. El Dr. Biondi trató el problema a través de sus textos. Nuestra intención fue incursionar en el tema particular de la inflación, siendo la producción del Dr. Biondi abarcativa de una inmensidad de temas contables. Simplemente ha sido una humilde contribución a la difusión de un destacado autor, en un tema que particularmente me interesa, y afortunadamente pude escuchar sus exposiciones expresadas con la lucidez que lo caracterizaba.

## Referencias

BIONDI, M. (1977), *Algunas implicancias de la "indexación" en las registraciones contables y en los estados contables*, Editorial El Coloquio.

BIONDI, M. (1993), *Tratado de Contabilidad Intermedia y Superior*, 4ta. edición, Buenos Aires, Ediciones Macchi.

BIONDI, M. (1999), *Teoría de la Contabilidad. El ABC de su fascinante mundo*, Buenos Aires, Ediciones Macchi.

BIONDI, M. (2005), *Contabilidad Financiera*, Buenos Aires, Errepar.

BIONDI, M. (2008), *PID-UCU 2006-2008 Bases teóricas del ajuste computable para medir los resultados de un período*.

LEY 23.928 (1991), Ley de convertibilidad.



# 12. REFLEXIONES SOBRE ALGUNOS APORTES DEL PROFESOR BIONDI PROPUESTOS A TRAVÉS DE CLASIFICACIONES

*Mónica Inés Aquistapace*

## **Introducción**

En esta oportunidad de realizarse el IV Simposio Internacional de Teoría Contable en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, se presenta este trabajo, el cual pretende reflexionar acerca de los aportes que ha legado el Profesor Mario Biondi en dos aspectos específicos: clasificación de teoría contable y cuestiones de metodología de investigación contable.

Una característica de la obra del Doctor Biondi, que en una primera idea surge rápidamente en la mente de la suscripta, es la gran virtud de expresión y escritura. Explica de una manera simple temas complejos.

Ya en plena tarea de recolección en las fuentes bibliográficas, se encuentra que la edición 1984 de la obra *Tratado de contabilidad intermedia y Superior* contiene la presentación del editor, quien expresa:

“Uno de los méritos del manual y de su autor, fue el uso de un lenguaje sencillo y accesible a los no incluidos en la teoría y en la técnica contable. Ese fue siempre el método pedagógico que el Doctor Mario Biondi utilizó en el dictado de sus clases y conferencias” (Machi, 1984, en Biondi, 1984).

Es decir, la apreciación de su sencillez es también reconocida por especialistas.

Para este trabajo, la primera revisión literaria que se considera pertinente realizar acerca de teoría contable es el libro publicado en 1999 con el título *Teoría de la Contabilidad*.

En este libro, el mismo autor manifiesta en el prólogo sus objetivos. Entre ellos, menciona la pretensión de divulgar el porqué del conocimiento contable, y también pretende entusiasmar a los lectores; por eso explica a manera de justificación la elección de hacer uso de lenguaje simple. Él tiene temor a que los lectores, por ejemplo alguno recién iniciado, abandone la lectura.

La obra mencionada en el párrafo anterior contiene algunos aportes a la teoría contable. En especial se le presta atención a la propuesta de clasificación de la teoría contable en dos tipos, teoría contable doctrinaria y teoría contable normativa. También presenta los conceptos de investigación a priori e investigación a posteriori, o conocida como investigación empírica.

En otras publicaciones académicas, profundiza estos conceptos, los de teoría y los de metodología, con un respaldo de contenido teórico profundo. Asimismo, en toda su trayectoria el Profesor Biondi siempre mantuvo esa clasificación de teoría contable ya mencionada, teorías normativas y teorías doctrinarias. En metodología, Biondi (1996) usa como herramienta la clasificación con diversos tópicos, y también profundiza temas metodológicos en otros trabajos, por ejemplo, en publicaciones realizadas con el objetivo de explicar didácticamente de qué manera se realiza un proyecto de investigación.

Entonces, el objetivo de este trabajo consiste en realizar reflexiones sobre los aportes del Doctor Mario Biondi, y la intención cognitiva es descubrir las implicancias de esas propuestas de teoría y de metodología.

## **Clases de teoría contable para Mario Biondi**

Los conceptos que les otorgan significados a los dos tipos de teoría contable según Biondi (1999), doctrinarias y normativas, también se los encuentra en otros trabajos, e incluso con descripciones más detalladas, ejemplo Biondi (2013, 2014), y también Biondi (2010).

Una cuestión importante a considerar en forma previa al análisis de la clasificación o tipologías de la teoría contable es la necesidad que considera Biondi (2010, p.16) de diferenciar la teoría contable del concepto de contabilidad. Él expresa: “empleando una simplificación semántica podría

decirse que la teoría contable es la esencia de su contenido mientras que la contabilidad sería la herramienta, o el medio para materializar esa esencia”.

En cuanto a la conceptualización de los dos tipos de teoría, por un lado, Biondi (1999) transmite acerca de teoría contable doctrinaria, que es aquella que se construye con la opinión de los autores y de los investigadores sobre temas determinados o temas generales. Explica que no se trata de estudios que buscan ser aplicados. Los califica como aportes individuales que no resultan obligatorios de ser aplicados ni tampoco se votan.

La teoría contable normativa la presenta Biondi (1999) con estas características:

Es el sustento de normas prácticas dictadas por organismos sobre temas específicos. Está conformada por los llamados “modelos contables”.

En la investigación normativa se vota, sus pronunciamientos son aprobados por unanimidad o mayoría y no siempre se llega a lo más satisfactorio (Biondi, 1999, p.72).

La sencillez de esos conceptos, en experiencia personal de labor docente llevada a cabo en cátedra para alumnos de grado en ciencias económicas, permite tener un apoyo significativo para enseñar la teoría contable, y sugerir un libro de lectura accesible a alumnos del tercer año de la carrera de Contador y de Licenciatura en Administración.

Por otro lado, la propuesta de Biondi (2010) se dirige a otro tipo de lectores; en este caso se publica en una revista de alto nivel académico y dirigida fundamentalmente a un público académico. En esta publicación mantiene el concepto respecto a la teoría contable normativa como el sustento de las normas contables que regulan a la contabilidad patrimonial o financiera, y específicamente menciona a la Resolución Técnica N° 16 (R.T.N °16) en la República Argentina. Asimismo, realiza evaluaciones críticas, por ejemplo, menciona que esta teoría contable normativa tiene principios, o reglas, los que muchas veces no son lo más adecuados, e incluso considera que pueden ser arbitrarios y resulta ausente el libre albedrío.

En forma opuesta, la teoría contable doctrinaria, según la evaluación de Biondi (2010), tiene armonía y coherencia. Se integra con las opiniones de los tratadistas, las escuelas de pensamiento contable y las corrientes de opinión<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> El propio Biondi (2010) inserta una nota al pie cuando hace referencia a las corrientes contables de opinión. En dicha nota transcribe “corrientes ortodoxas y renovadoras”.

Acercas de las corrientes contables de opinión, se las encuentra descritas en Biondi (1984). Bajo el título “corrientes actuales de opinión” explica las implicancias del problema inflacionario en la información contable e incluye también las implicancias que tienen los cambios de valor en los bienes, es decir se refiere al fenómeno identificado como resultados por tenencia. A partir de estos conceptos, deriva en una conceptualización propia de cuatro corrientes diferentes, o también llamadas grupos: corriente ortodoxa pura, corriente ortodoxa evolucionada, corriente renovadora prudente y corriente renovadora avanzada.

Es pertinente aclarar que los conceptos y denominaciones de esas corrientes son una propuesta de Biondi (1984). En este sentido, califica como un aporte de teoría doctrinaria.

### **Impacto de la tipología de teorías del profesor Mario Biondi**

Los aportes mencionados, sumados a la labor docente en el aula, en las conferencias y en la formación también de investigadores con alto nivel en nuestro país, son una manifestación de las virtudes personales de su persona. Las implicancias de sus propuestas se observan claramente en otros investigadores.

En este sentido, se presta atención al impacto de las tipologías sobre teoría contable antes mencionadas en otro trabajo con algunas variantes.

Con el objetivo de identificar las contribuciones que aporta la teoría contable al valor de la empresas, Wirth (1999) analiza expresamente la teoría contable doctrinaria y la teoría contable normativa. Ella comienza explicando la existencia de una corriente doctrinaria, que se ocupa de escribir cosas reales, desprovista de juicios de valor. Continúa su descripción e incluye este concepto:

“En Contabilidad, la corriente doctrinaria denominada normativa, representada entre otros por Richard Mattessich, abarca las teorías que sostienen, desde diversos puntos de vista, que la finalidad de la contabilidad es pragmática, y que consiste en brindar un servicio de información acerca de los recursos que controla una organización para el logro de sus objetivos y de la forma de medir el desempeño. El cumplimiento de esta finalidad implica para la teoría contable no solo el estudio de una parte de la realidad física y social (aspecto descriptivo de la

teoría contable), sino también la necesidad de establecer hipótesis instrumentales o reglas tecnológicas que, desde el punto de vista epistemológico son enunciados imperativos o prescriptivos” (Wirth, 1999, pp. 165-166).

Las afirmaciones de la Doctora Wirth revelan en su contenido algunas influencias significativas. Por un lado, ella se refiere a las teorías normativas y doctrinarias, es decir, revela en su formación la influencia de los aportes del Doctor Biondi. Por el otro lado ella hace referencia a las implicancias de hipótesis instrumentales y engloba el concepto de juicios de valor, reflejando otras influencias.

Especialmente, Wirth (2001) explica este aspecto. Al referirse a las teorías contables normativas, introduce la idea de la existencia de ordenamientos en la teoría, que algunos califican de paradigmas, otros, de enfoques, otros, como programas. Para su trabajo selecciona para realizar la clasificación de los programas de investigación contable según un objetivo cognitivo. En este sentido, la existencia de un objetivo pragmático, predominantemente de tecnología social, en el que la prioridad es estudiar los medios más adecuados para lograr fines, las teorías utilizan juicios de valor. A estas teorías las llama “normativas”.

La otra opción que se refiere Wirth (2001) considera un objetivo cognitivo descriptivo, explicativo y predictivo, predominantemente de ciencia social aplicada. Estas teorías no utilizan juicios de valor, y se las denomina teorías positivas de la contabilidad.

También Mattessich (2002) se refiere a la contabilidad como una disciplina normativa aplicada, que sirve en última instancia a objetivos que involucran, obviamente, juicios de valor. Para él, la teoría de la Contabilidad implica considerarla como una disciplina cuya conceptualización evoluciona constantemente con influencia del entorno cultural y social.

Por su parte, Túa Pereda (1983) expresa respecto a los juicios de valor en la ciencia y específicamente en la contabilidad: a) Los juicios de valor pueden estar presentes en una disciplina científica, incluso en los contextos de los que los excluyen las concepciones clásicas. b) Existen construcciones positivas y construcciones normativas, cada una con su campo adecuado de aplicación. En las primeras, los juicios de valor se reducen al máximo por referencia a la aceptación comunitaria. En las segundas, se los puede tratar de forma adecuada a través de proposiciones teleológicas (orientación a fines).

Entonces, es preciso señalar dos aspectos: el primer aspecto se refiere a teorías doctrinarias; si bien es factible de ser ampliada su conceptualización, no se observa tensiones en la literatura. En cambio, en el segundo aspecto referido a teorías normativas, llama la atención que no se encuentre ningún tipo de mención ni consideración en los conceptos del Doctor Biondi, hasta aquí descriptos. Por lo tanto, induce a una mayor profundización para discernir si las hipótesis instrumentales y los juicios de valor se incluyen en los aportes metodológicos del Profesor Biondi. Se percibe una relación directa de teorías normativas, con el enfoque y método de investigación.

La explicación de este fenómeno es para Scarano y Suarez Kimura (2018, p. 85) porque la contabilidad tiene una característica que la hace única y la distingue dentro del campo científico, su normatividad. “Es la única disciplina científica que pretende ser empírica y que se formula normativamente.”

## **Profundización en las explicaciones del Doctor Biondi**

Sobre las teorías, Biondi (2013, a), además de revelar ideas ya presentadas, también realiza algunas nuevas apreciaciones.

En el concepto de teoría contable doctrinaria, considera que tiene toda la profundidad que cada investigador otorgue: “Los proyectos de investigación serán teóricos y los métodos empíricos serán útiles para contrastar las propuestas...” (Biondi, 2013, a, p. 7).

En el apartado de teoría normativa, Biondi (2013, a) presenta la innovación de referirse a los segmentos contables. Si bien menciona todos los segmentos más conocidos, contabilidad financiera, contabilidad de gestión, la contabilidad económica, la contabilidad pública, la contabilidad social, la ecológica, y otros, continúa su análisis de normatividad a partir de la necesidad de regulaciones; por eso manifiesta su opinión de que los segmentos más trascendentes por su obligatoriedad son el segmento de contabilidad patrimonial o financiera y el de contabilidad gubernamental.

Otro trabajo rico en información sobre conceptos de teoría contable incluidos en diferentes obras bibliográficas argentinas y extranjeras, se encuentra en Biondi (2013, b). Forma parte de uno de los informes de avance de un proyecto de investigación acreditados en la Universidad de Buenos Aires. Consiste en un número importante de resúmenes elaborados por los

diferentes investigadores del Proyecto en el que también aporta resúmenes su director.

En la introducción, Biondi (2013, b, p.20) afirma: “La teoría contable doctrinaria integra, junto con la teoría contable normativa, el área del conocimiento denominado genéricamente como contabilidad”. En el contenido de la publicación se incluye una amplia gama de aportes de teoría desde diferentes perspectivas. Por ejemplo, consta el resumen de un artículo sobre el estado del arte de la orientación crítica en la disciplina contable, y consta también la apreciación de su revisor, el Profesor Biondi, quien comenta que este artículo sirve para instalar perspectivas y tendencias.

En resumen, los conceptos presentados sobre teorías doctrinarias y teorías normativas son el resultado de abstracciones, que en su trayectoria vitalicia de estudio e investigación aporta el Doctor Biondi.

### **Aportes de Biondi a la metodología de la investigación y elaboración de proyectos**

En una de sus publicaciones, Biondi (1996) aporta conceptos para la aplicación de la adecuada metodología de investigación científica en un proyecto sobre armonización de normas contables para el Mercosur.

El trabajo mencionado tiene la riqueza de proveer una síntesis de conceptos de gran utilidad en las investigaciones contables. Se muestra a continuación un ordenamiento propio a manera de síntesis:

- a) Métodos: Inductivo – Inductivo/ Deductivo – Deductivo solamente.
- b) Oportunidad y Objetivos: A priori – A posteriori.
- c) Investigación en el marco de las Universidades: Pura – Aplicada.
- d) Momentos de la investigación: Investigación documental – Investigación de campo.
- e) Medios de la investigación: Encuestas – Entrevistas – Resúmenes.

Agrega con fines aclaratorios el significado de la palabra “validaciones”. Biondi (1996, p. 12) expresa: “es un tipo de investigación de campo, como si se tratara de un laboratorio”.

En un relato que busca inferir la comprensión de sus lectores acerca de qué clase de investigación es la que se va a practicar para el objetivo planteado, el cual consiste en sugerir las posibles normas a considerar para armonizar en el Mercosur, surgen perlitas importantes en metodología.

En esta parte de su relato, Biondi (1996) comienza preguntando qué clase de investigación será: ¿a priori, a posteriori o empírica? La respuesta explicativa sugiere que será empírica en sus inicios, incluyendo una amplia investigación documental, la cual, se entiende para este caso, expresa Biondi, consistirá en una revisión de doctrina de autores y otros elementos de juicio. Por último, los resultados tendrán carácter de investigación a priori.

También realiza el Profesor Biondi otros aportes a cuestiones metodológicas. En el año 2012, publica en dos artículos una especie de guía para la elaboración de proyectos en contabilidad con metodología científica, primera parte y segunda parte. En el trabajo señala los pasos a cumplirse para el logro de un proyecto válido.

Biondi (2012) reafirma contenidos de sus clasificaciones, ejemplo, investigación teórica significa investigación a priori e investigación empírica es igual a investigación a posteriori. La opinión muy significativa que consta en este trabajo se refiere a su preferencia por las investigaciones teóricas, porque de manera imprescindible son las que permiten mejorar el horizonte. Asimismo, aclara que no pretende menospreciar la investigación empírica.

Entonces, se observa que la labor docente del Profesor Biondi es constante, a través de sus enseñanzas teóricas y metodológicas, siempre buscando el crecimiento en Contabilidad. Pero sobre esta cuestión especial de considerar los juicios de valor y la influencia de hipótesis instrumentales, que consideran otros estudiosos como definitorios de enfoques metodológicos normativos para obtener como resultados aportes de teorías normativas, no se logra encontrar ningún rastro en los aportes del Doctor Biondi.

## **Otras caracterizaciones en teoría contable normativa**

Otros teóricos internacionales también hacen aportes a la teoría contable desde una perspectiva que contrasta las teorías normativas de las positivas. Se comentan algunas propuestas a fin de ampliar la conceptualización.

En este sentido, Zeff (1985) realiza una amplia descripción de la evolución de teoría contable y la investigación empírica. Comienza explicando los cambios producidos en la investigación contable, en la cual, antes de la década del sesenta del siglo veinte, la literatura contable teórica era principalmente de carácter normativo.

La premisa de teoría contable normativa es muy clara y no deja lugar a dudas. Las investigaciones se bifurcan en esta etapa, comenta Zeff (1985), en dos líneas, también denominadas escuelas. Una es la escuela de ganancia líquida y realizada, y la otra es la escuela que se denomina de utilidad para la toma de decisiones.

La primera escuela, de ganancia líquida realizada, tiene seguidores que son reconocidos teóricos contables en el mundo (Paton, Canning, Moonitz, Sprouse etc.).

Asimismo, Zeff (1985) expresamente menciona que en la Argentina el autor Arturo Lisdero en el año 1973 propone su propia teoría siguiendo la obra del italiano Zappa. Los distintos seguidores de esta escuela continúan debatiendo cuál de las alternativas como métodos de medición es la más adecuada, por ejemplo, si costo de reposición, valor descontado de flujos futuros, también costo histórico, y otras alternativas posibles.

Las leyes y las reglamentaciones han influido en estas teorías, y también en la práctica de la contabilidad, relata Zeff (1985). Sobre este punto se refiere a los cambios en las normas de impuesto a las ganancias en Estados Unidos que trajeron como consecuencias propuestas teóricas.

Sin embargo, no se observa que las consideraciones sobre la influencia de las reglamentaciones a las que se refiere Zeff (1985) sean en el sentido que el Profesor Biondi le otorga para caracterizar a la teoría contable normativa; por el contrario Zeff menciona leyes que inducen a más teoría y nuevos aportes de teoría. Todo incluido en las teorías normativas.

Luego, continúa Zeff (1985, p. 33) con el relato histórico de las investigaciones hechas con el enfoque de utilidad para la toma de decisiones, siendo esta una descripción muy rica en datos de autores y sus propuestas. Finalizado estos temas, para presentar la descripción de los inicios de la investigación empírica, a manera de resumen, expresa: “ha habido controversias y desacuerdos en la literatura normativa tanto en la utilidad líquida y realizada como en la de la utilidad para la decisión”.

Por lo tanto, la perspectiva histórica que se muestra permite reflexionar que existe una mirada que identifica teorías contables normativas y que habla de autores con orientación normativa, pero no se los relaciona con las normas contables emitidas.

Por su parte, Jensen (1976) aporta un trabajo reconocido en la literatura contable por su mirada crítica de las teorías normativas. En esta oportunidad, Jensen expresa su opinión acerca de la falta de cientificidad en las investigaciones contables debido a que el foco de la investigación ha

sido abrumadoramente normativo. Yo no digo que la contabilidad no haya propuesto teorías, expresa Jensen en primera persona, todo lo contrario, y ejemplifica con varias propuestas<sup>26</sup>.

El problema que identifica Jensen (1976) es que los textos de teoría están dedicados casi por completo a responder interrogantes ¿qué se debe hacer? A continuación, presenta a manera de explicación un listado de las preguntas que se estudian en las teorías normativas, y son de naturaleza ¿qué hacer?, ¿cómo hacer?, ¿cómo debe tratarse?

Finalmente, el cuestionamiento de Jensen que realiza por la falta de trabajos que se interesen por lo que realmente es la contabilidad y excesos de lo que debería ser, resulta posicionar su propuesta como uno de las grandes influencias en el auge de la investigación empírica y el nacimiento de la teoría positiva de la contabilidad.

En resumen, los autores comentados en esta sección transmiten por concepto de teorías normativas trabajos que no son empíricos, que son teóricos, y se inscriben en el orden de lo que debería ser. También se diferencian del Profesor Biondi en el sentido que le otorgan a la relación con los pronunciamientos o normas contables.

## Conclusiones

La conclusión más reveladora sugiere que, sobre teoría contable, sus estudios son amplios, profundos, con conclusiones coherentes con su clasificación, y siempre expresadas de manera clara.

Los aportes sobre metodología tienen la bondad de ser pragmáticos y significativos para la investigación contable en universidades. Su criterio para incluir opiniones y trabajos de otros autores, en sus investigaciones, ha sido amplio e inclusivo de teorías positivas y teorías críticas. Sin embargo, no se logró encontrar en este estudio referencias a la influencia de los juicios de valor en contabilidad y las implicancias que tienen las hipótesis instrumentales para definir las tipologías. La profundización de este aspecto sugiere futuras investigaciones. No obstante, se percibe en forma intuitiva que la misión de docencia que asume el Profesor Biondi en su vida, y su amor por las cosas simples, lo orientan a prescindir de este tema.

---

<sup>26</sup> Incluye “ Edwards y Bell, (1961), Sprouse y Moonitz (1962), Chambers (1966), ASOBAT (1966), Ijiri (1967), Sterling (1970).

## Bibliografía

Biondi, M. (2014), “Razonabilidad y Prudencia del actual principio del ‘Capital a mantener’ en la Teoría Contable Normativa”, *Contabilidad y Auditoría*. N° 40. Año 20. Diciembre.

Biondi, M. (2013, a), *Primer Informe de Avance 2011/2012- Proyecto de Investigación UBACyT 2011-2014. Teoría contable doctrinaria. Las Escuelas del pensamiento contable y sus aportes a la Teoría Contable Normativa. Las corrientes de opinión contable*. Universidad de Buenos Aires- Facultad de Ciencias Económicas.

Biondi, M. (2013, “b). Metodología de la Investigación en la teoría contable. Aporte de resúmenes de trabajos bibliográficos de diversos autores sobre la contabilidad”, *Contabilidad y Auditoría*. N° 37. Año 19. Junio.

Biondi, M. (2012), “Selección, Articulación e Integración de la Información necesaria para la preparación de un proyecto de investigación contable con metodología científica. Parte I”, *Contabilidad y Auditoría*. N° 35. Año 18. Junio.

Biondi, M. (2010), “La teoría contable, los Contadores públicos y la filosofía”, *Contabilidad y Auditoría*. N° 31 Año 16. Junio.

Biondi, M. (1999), *Teoría de la Contabilidad*, Buenos Aires, Ediciones Macchi.

Biondi, M. (1996), “Sugerencias para la armonización de Normas Básicas Contables entre los países del Mercosur. Aportes que resultarán de una investigación realizada con metodología científica” *Contabilidad y Auditoría*. Número extraordinario “I”. Noviembre.

Biondi, M. (1984), *Tratado de Contabilidad Intermedia y Superior*, Buenos Aires, Ediciones Macchi.

Jensen, M. C. (1976), “Reflections on the State of Accounting Research and the Regulation of Accounting”. Bajado 10/08/2019 [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=321522](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=321522)

Mattessich, R. (2002), *Contabilidad y Métodos Analíticos. Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Microeconomía y en la Macroeconomía*, Buenos Aires, Editorial La Ley.

Scarano, E.R. y Suárez Kimura, E.B, (2018), “Las características de la investigación contable vinculadas con la elaboración de documentos de difusión en el área disciplinar”, *Contabilidad y Auditoría* N° 47. Año 24. Junio.

Túa Pereda, J. (1983), *Principios y Normas de Contabilidad*, Madrid, Ice.

Wirth, M.C. (2001), *Acerca de la Ubicación de la Contabilidad en el Campo del Conocimiento*, Buenos Aires, Editorial La Ley.

Wirth, M.C. (1999), “Posible contribución de la teoría contable para la determinación del valor de una empresa” *Contabilidad y Auditoría*. N° 5. Año N° 9. Junio.

Zeff, S. A. (1985), “Evolución de la Teoría Contable. La investigación empírica” *Contaduría Universidad de Antioquia*, (6), 25-54.

# 13. PODER Y CONTABILIDAD.

## CAVILACIONES SOBRE REFLEXIONES CONTABLES

*Esteban Segundo Martínez Salinas*

### 1. La noción del constructo “poder” en Foucault

A través de la historia se desarrolló un precepto de soberanía, como antecedente del constructo “poder” y siempre recayó en la fuerza, reconocimiento y facultad de un monarca, como figura centralizadora del poder. Por ello, era obvio que en la filosofía política se enfocara el poder desde una connotación *central y centralizadora*. No obstante, Foucault se distanció de esta postura y prefirió abordar la noción del poder desde una mirada “más local y regional” de la sociedad; es decir, prefirió orientar su análisis en “aquellos ámbitos en los cuales se desbordan las reglas del derecho” (Foucault, 2000, pág. 36). Más que en la perspectiva jurídica, Foucault se enfocó en todo lo que está fuera de ese ámbito; *no en el poder central y centralizado*, sino en lo más local y *regional* de la sociedad: en aquellos ámbitos en los cuales se desbordan las reglas del derecho.

Para la configuración del constructo “poder” Foucault estableció cinco precauciones metodológicas que se describen seguidamente:

Primera configuración: El poder “en sus extremos”

Esta configuración resalta la necesidad de captar el poder “en sus extremos”, “en sus últimos lineamientos”, en aquel lugar en el que “se vuelve capilar”. Más que el poder central, a Foucault le interesaron las formas

*regionales* que adquiere, “las más locales” y, especialmente, “donde ese poder, al desbordar las reglas del derecho que lo organizan y lo delimitan, se prolonga, por consiguiente, más allá de ellas, se inviste de unas instituciones, cobra cuerpo en unas técnicas y se dan instrumentos materiales de intervención, eventualmente incluso violentos” (2000, pág. 36). La pregunta que surge en este caso es, en la obra de Franco Ruiz, cuáles son las técnicas y/o instrumentos que propone en su teoría que convocan a generar una configuración de poder en la teoría contable, cuáles son las afirmaciones que permiten desbordar las reglas del derecho que permiten una extensión (o resistencia) respecto del poder central.

Segunda configuración: La “periferia” (“individualización”) del poder

En esta configuración se identifica que, si el problema del poder hay que enfocarlo *desde la periferia*, entonces las preguntas metodológicas deben ser: “¿cómo se constituyen los sujetos periféricos y múltiples?”, “¿cómo es el proceso de sometimiento?” (a unas reglas, postulados y/o principios).

Tercera configuración: El poder no es un “fenómeno de dominación macizo y homogéneo”

En tercer lugar, el poder en la teoría de Foucault no debe ser considerado como “un fenómeno de dominación macizo y homogéneo”, que consista en la “dominación de un individuo sobre los otros, de un grupo sobre los otros, de una clase sobre las otras”, no es “algo que se reparte entre quienes lo tienen y lo poseen en exclusividad y quienes no lo tienen y lo sufren” (2000, pág. 38).

Lo que le interesó a Foucault fue que el poder fuera considerado como “algo que circula”, como “algo que sólo funciona en cadena”, como lo que “funciona”, como lo que “se ejerce en red”. Para Foucault, en la red, los individuos “circulan”, ellos siempre lo sufren y siempre lo ejercen. El poder tampoco es identificable particular ni geográficamente; jamás “se localiza aquí o allá”, nunca está “en las manos de algunos”, nunca “se apropia como una riqueza o un bien”; sus individuos jamás “son un blanco inerte”, ni “consciente del poder”; siempre son “sus relevos”, “el poder transita por los individuos, no se aplica a ellos” (2000, pág. 38).

Cuarta configuración: El método “inductivo” de Foucault

En cuarto lugar, no podría afirmarse que lo que esté aplicando Foucault sea la formulación del método inductivo en la construcción del conocimiento. No. Lo que Niega Foucault es a entrar en un análisis del poder en el que el método conduzca a hacer deducciones del poder que partan

de una teoría del poder central, que intenten indagar cómo se reproduce y extiende. Foucault lo que consideró es que lo que hay que hacer, “lo que habría que hacer”, es un análisis a partir de una visión “ascendente del poder”. Esto implica que es mejor partir de “los mecanismos infinitesimales” (con su propia historia, trayecto, técnica y táctica) que deben examinarse en el poder.

Quinta configuración: El papel “secundario” de la ideología

Por último, metodológicamente hay que asignarle un papel menos relevante a la ideología en la forma de considerar el poder. De nuevo, no es que Foucault esté negando que el poder no venga acompañado de “producciones ideológicas”; tampoco es que esté negando la existencia de ideologías “de la educación”, “del poder monárquico” o de “la democracia parlamentaria”. Sin duda las hubo y las hay. No se trata de eso.

## **2. La teoría contable en la obra de Rafael Franco Ruiz**

El texto objeto de análisis corresponde a la obra de “reflexiones contables” (Franco Ruiz, 2016), en el cual se indaga por aquellos discursos relacionados con la noción de poder. En este caso se excluye la tercera parte de la obra (la “moral en contaduría”).

Es indiscutible que el autor (Franco) en su obra ha contribuido a la generación de sujetos políticos, académicos e investigadores que han encontrado en sus escritos incentivos para trasegar nuevos caminos, resistencias (aparentes y/o reales) y/o extensiones de poder. La obra de Foucault (2000) (2006) (1976) nos permite eliminar el obstáculo de la ideología y centrarnos en un examen más cercano a un movimiento ascendente del análisis del poder en el texto de Franco (2016).

Como tributo, y al tiempo delimitación conceptual, se destaca una sátira de Franco a los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA, de origen norteamericano) adoptados en Colombia desde los inicios de la regulación profesional (con la Ley 145 de 1960 y la Ley 43 de 1990). Franco, de manera particular, tomó ese discurso etéreo de los PCGA, poco comprensible en su momento histórico y lo cosificó como un dios (PRICONGA) y a partir de un brevario describe unas condiciones de contradicción o afecto a los PCGA que determinan alinderamientos o contradicciones (de poder); no obstante, por ser un discurso eminentemente ideológico se descarta del presente análisis.

### 3. Relaciones de poder develadas en las Reflexiones Contables de Franco

En Franco (2016, pág. 33) se incluyeron unas consideraciones acerca de la investigación contable y sus desarrollos teóricos (1980). En dicho texto se parte de unas consideraciones ideológicas y luego Franco se centra en una descripción de las formas de construcción del conocimiento, avanza sobre la noción de modelo como sistema (ejemplo en boga en 1980 a partir de los postulados de Bertalanffy). En este caso vemos como “ascendente” una noción de poder asociada a la formulación teórica de la contabilidad, vinculada como un modelo (teórico) capaz de resistir, convivir y transformar las prácticas de los sujetos contadores. Los conceptos orientan, determinan y contrastan a los sujetos desde esta perspectiva.

Con relación a la contabilidad y su teoría, Franco (2016, pág. 40) incluye una definición de AICPA 1941 sobre la contabilidad y se aparta de ella señalando que la contabilidad es un sistema de comunicación de la información. Con base en el análisis del poder se observa que:

1. En los extremos Franco asume “en la periferia” una posición de contradicción con unos postulados relacionados con la definición de Contabilidad.
2. Se aparta de la definición de contabilidad como arte, técnica, tecnología y/o ciencia, y se enfoca en un concepto sistémico (noción de modelo) (pág. 43). Identifica la construcción de verdad como un modelo sistémico. La construcción teórica posibilita desarrollar una función social (la contaduría).

Respecto del “objeto y método de la contabilidad y su papel en las organizaciones” (2016, pág. 45), se observa que Franco parte nuevamente de unos postulados ideológicos para abocar reflexiones sobre un campo teórico de la contabilidad como resistencia o ruptura a un dominio (de uso) utilitarista para invitar a la construcción de un conocimiento científico. En su apartado sobre “la profesión contable. Contaduría Pública” (pág. 46) justifica, a partir de un devenir histórico, la aparición de un espacio social de reconocimiento de un oficio adscrito a desarrollos económicos de la sociedad. De igual forma sitúa la aparición de la función de control que desarrolla el contador público sobre las operaciones comerciales e informes financieros.

Con relación a los discursos de poder se observa que establece la agremiación de contadores como sujetos que se insertan en una región de apli-

caciones u oficios (contaduría), unos conocimientos que constituyen una región de conocimientos (contabilidad) y unas interacciones entre el oficio y el conocimiento que constituyen los servicios demandados desde las dinámicas económicas. Presenta como fisura la estructuración de un conocimiento disciplinar en contabilidad integrado por regiones de conocimiento demandado por la oferta de servicios de los contadores (los contables han extendido las regiones de conocimiento demandado por la economía) y agregó otros conocimientos como el derecho, las finanzas, la ética y otros que hoy son de exigencia en la formación y la práctica empresarial (págs. 49-51).

Sobre el “Objeto y método de la contabilidad y su papel en las organizaciones” Franco aborda un discurso sobre “la Contabilidad. Evolución y concepto actual” (pág. 51). Mediante unas descripciones generales se releva el papel de la regulación (disposición de poder) como motor de desarrollo de la fundamentación teórica de la contabilidad (a favor y en contra de la regulación) y que impacta no solo en la práctica sino en los procesos formativos (también). Desde la noción de poder Franco atribuye a la contabilidad un contenido ideológico en su uso.

Posteriormente, Franco (pág. 61) presenta 2 perspectivas sobre la teoría contable: una anglosajona (pragmática) y otra latina (academicista) para delimitar el objeto de la contabilidad. Desde los discursos de poder se destaca que existe un itinerario de reconocimiento que parte de un análisis que privilegia a las organizaciones como objeto de la contabilidad hacia un enfoque del estudio de la actividad económica-social en una sociedad (que incluye al Estado, las organizaciones y a la comunidad), lo cual lo acerca a una postulación de un tipo de “contabilidad integral” al decir de Franco (pág. 65).

Cuando Franco se refiere al “Método. Algo trascendental” (pág. 69) señala, entre otros aspectos que:

“Al estudiar la contabilidad en su desarrollo histórico, se determina que ella no surge como una disciplina independiente, al margen de la sociedad y la economía, al contrario, tuvo origen y evolución en los procesos de transformación de la sociedad y las relaciones de producción. El proceso de formación de la contabilidad está interrelacionado con otros que influyen sobre ella y a su vez son influidos” (pág. 71).

Vemos cómo en este caso, desde los discursos de poder, se concibe la contabilidad como una extensión de las dinámicas de poder, derivadas de

los desarrollos económicos y sociales. Invita a los sujetos interactuantes (las instituciones de formación - universidades) en contabilidad para superar la formación técnica y privilegiar la formación inter y transdisciplinar en contabilidad.

Franco desarrolla un apartado sobre la “Contabilidad y alienación”, en el cual identifica al sujeto contador en formación como “dócil” al servicio de instituciones (firmas contables), desprovisto de procesos de formación teórica (“ausencia de investigación científica y debate académico” (pág. 79). Posteriormente señala que “la técnica contable actual se creó con el único fin estratégico de defender la continuidad de existencia de la sociedad capitalista, logrando de paso el compromiso de los contadores con ella” (pág. 83). Desde el discurso de poder es claro que Franco identifica al sujeto contador como un “agente de control social” al servicio de otros (de un poder central y hegemónico representado por el poder económico) en el marco de unas relaciones que lo condicionan, lo obligan.

En otro apartado, Franco destaca la tarea de los mercados profesionales representados en firmas transnacionales como contribuyentes al subdesarrollo económico y a la alienación de los sujetos contadores (pág. 85). Desde el discurso de poder observamos aquí que las redes de dominación se expresan en mercados ocupacionales, en instituciones (firmas) con efectos en los sujetos de dominación.

Desde unas preocupaciones por la construcción contable que develen su participación en las formas de construcción de conocimiento y desde la construcción del discurso de poder en Franco (pág. 91) se observa que el sujeto contador es invitado a desarrollar un pensamiento científico en contradicción al sujeto que “hace cosas”, que desarrolla “rutinas” y es atrapado en ellas. La dificultad es si en esos “desarrollos” el sujeto contador puede quedar aún más atrapado que antes.

Otro de los abordajes que desarrolló Franco en sus reflexiones contables corresponde a la utilización de la “Metodología de programas de investigación” de Kuhn, texto en el cual se puede afirmar, desde los discursos de poder, que:

1. Incluye la noción de ideología.
2. Afirma que “Para transformar la contabilidad en una ciencia se debe empezar por liberarla de todos sus componentes ideológicos, hacerla un conocimiento universal” (pág. 112).
3. Identifica los programas de investigación de Kuhn como una posibilidad de desarrollo del conocimiento contable.

El campo de resistencia a los dominios (discursos de poder) presentes en la contabilidad es la construcción teórica por medio de la investigación. En este caso se entendería que la investigación en contabilidad corresponde a la resistencia, a la ruptura del pensamiento centralizador y homogéneo que se desarrolla desde la institucionalidad y de los discursos de poder centralizados.

En lo referente al apartado sobre “Educación contable”, Franco presenta unas “características históricas de la enseñanza contable” (pág. 125), entre las cuales afirma que se desarrollaron dos tipos de “escuelas” de pensamiento, una anglosajona (representada por Norteamérica) y otra latina representada por “la influencia del pensamiento Napoleónico”. De igual forma cuestiona los procesos formativos en contabilidad respecto de su respuesta a las dinámicas ocupacionales (pág. 178). Desde el análisis del poder podemos concluir que:

1. Existen dos escuelas de fundamentación contable en contradicción, pero ambas son impregnadas por las dinámicas históricas, económicas y productivas que posibilitan la aparición y auge del conocimiento contable.
2. El punto de contradicción entre un pensamiento homogéneo (anglosajón) corresponde a una fundamentación académica investigativa. El campo de batalla es la formación (la educación) en las universidades.

Desde el momento escritural de Franco respecto a la predominancia de la escuela anglosajona sobre la latina, especialmente por medio de las regulaciones adoptadas en Colombia en materia contable, anticiparon la situación actual. Efectivamente, desde 1998 Franco señaló que ha existido un “proceso de colonización” de la vertiente anglosajona sobre la latina y que la educación contable en Colombia “se origina en las necesidades ocupacionales de las firmas transnacionales, que en principio la someten al enfoque gremial y pragmático de la escuela anglosajona” (pág. 236).

Los devenires de poder en la historia general, en la obra de Franco, se presentan en los procesos de formación contable en Colombia. Las instituciones (mercados, organizaciones, Estados, universidades, firmas) hacen presencia con discursos de poder que orientan (predisponen) la formación en contabilidad. El sujeto puede extender los discursos de poder o cuestionarlos (en nivel de ruptura) sobre un esquema de formación teórica en contabilidad. Franco señala (concluye) que existe un proceso de integración o

extensión del discurso anglosajón en la formación en contabilidad, por lo cual el poder centralizado se extiende, aboca y supera los obstáculos o resistencias presentes y la mejor forma de hacerlo es mediante la regulación.

No obstante lo señalado sobre la predominancia de una escuela anglosajona, Franco se atrevió a postular “una alternativa de solución” (pág. 237) en la cual identifica a los sujetos Universidad (instituciones educativas), el Estado representado en el Ministerio de Educación Nacional, El currículo (estructurado para atender requerimientos “ocupacionales” del mercado profesional), procesos enseñanza-aprendizaje basados en el conductismo; la docencia; la investigación; la extensión; los estudiantes.

Desde el análisis de poder no se puede desconocer que el escrito de Franco se fundamenta en propuestas ideológicas (pág. 237). Pero como elemento de análisis se destaca que identifica sujetos en contradicción con discursos de dominación evidentes (universidades y Estado), discursos aparentes o mediaciones (currículo, procesos de enseñanza-aprendizaje, investigación y extensión), sujetos contradictores (docencia, estudiantes). A través de las mediaciones, los sujetos dominantes y contradictores se articulan, determinan y diferencian, al tiempo que se transforman (la dominación se convierte en una red de relaciones de poder).

Por otra parte, en el análisis sobre “Educación y desarrollo”, Franco (pág. 287) señala que existe una “distribución internacional del conocimiento” y en virtud de tal distribución los países desarrollados son los que desarrollan “la investigación científica y la generación de alta tecnología derivada del conocimiento científico”, el papel de los países subdesarrollados en esa “distribución internacional” corresponde es a “la aplicación, la operación y el consumo” de tales conocimientos y tecnologías.

Desde el análisis de poder se observa que la discusión corresponde a una contradicción entre países desarrollados respecto de países subdesarrollados, campo que se traduce en los procesos de formación y práctica profesional contable en el cual existe una dependencia o subordinación de los avances tecnológicos de los países desarrollados y, en este caso, la tarea educativa de los países dependientes (como Colombia), desde la visión del poder central, es la formación técnica, al adiestramiento, a la extensión de las dinámicas de poder que se imponen desde los países (y mercados) desarrollados.

## Conclusiones

Descartadas las formulaciones ideológicas presentes en las reflexiones contables de Franco (2016), se encuentra un discurso que realiza un análisis del poder y sus interacciones con los sujetos (contadores), el oficio (la contaduría), la disciplina contable (la contabilidad), la formación (educación) y los agentes que representan el poder central (firmas, Estado, mercados, universidades y mediaciones educativas).

Los cambios propuestos por Franco (2016) abordan (o proponen) reacciones múltiples que identifican la existencia de una red de dominación (poder) de unos discursos hegemónicos, de una disciplina atrapada (impedida) por las dinámicas ocupacionales y reglamentarias que impiden abiertamente (1) desarrollar esquemas para “pensar” la contabilidad en sus fundamentos teóricos, propiciar la investigación en contabilidad, y redimensionar la tarea de los sujetos contadores respecto del campo disciplinal. El poder ascendente se presenta cuando el contador en sus prácticas (oficio) asume las dinámicas de mercado, aplica las regulaciones, no investiga o no contribuye a desarrollar un pensamiento crítico (y contextualizado) de la información con la que interactúa.

En la obra de Franco (2016) los agentes que interactúan en contradicción abierta corresponden al sujeto contador que se enmarca en la tarea educativa; los sujetos que representan el dominio, el poder central, han extendido sus esquemas de poder mediante procesos formativos, orientados al adiestramiento, a la técnica, a la dependencia de acatar regulaciones y prácticas de países (mercados) desarrollados en (mercados) subdesarrollados, lo cual establece un esquema de especialización del conocimiento dejando a los países subdesarrollados como consumidores de conocimiento, compradores de tecnología e incapaces de desarrollar teóricamente la contabilidad.

## Referencias

Foucault, M. (1976), *Vigilar y castigar: Nacimiento de la prisión* ([Edición original en francés, 1975. *Surveiller et punir*], reimpresión 2002 ed.) (A. Garzón del Camino, Trad.) Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores Argentina.

Foucault, M. (2000), *Defender la Sociedad Defender la sociedad: Curso en el Collège de France (1975-1976)* (Primera edición, quinta reimpresión (2010) [Edición original en francés, 1997] ed.). Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica.

Foucault, M. (2006), *Seguridad, Territorio, Población: Curso en el Collège de France (1977-1978)* (Primera, Cuarta reimpresión 2011 [Edición original en francés, 2004] ed.) (F. E. Michel Senellart, Ed., & H. Pons, Trad.) Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica.

Franco Ruiz, R. (1989), *Contabilidad: Mito y realidad*, Armenia: Investigar editores.

Franco Ruiz, R. (2016). *Reflexiones contables, teoría, regulación, educación y moral* (Tercera edición ed.), Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Universidad Libre.

## 14. APORTES CONCEPTUALES DE RAFAEL FRANCO RUIZ AL SISTEMA TRIBUTARIO

*Luis Fernando Martínez Sierra*

### **Introducción**

Abordar la obra del Maestro Rafael Franco es un reto bastante ambicioso dada su larga trayectoria no solo en los temas relativos a los criterios teóricos y conceptuales en materia de la Teoría Contable, la Contaduría Pública, los desarrollos referentes a los sistemas de control, así como también en los aspectos relacionados con la política fiscal y consecuentemente con los sistemas tributarios.

Otro aspecto importante es hacer alusión a su permanente dedicación a la defensa de la profesión contable y de la contaduría pública en nuestro país.

En este trabajo pretendo abordar solo los aspectos relacionados con la política fiscal y los aportes al desarrollo de los modelos contables, así como su relación con el sistema tributario de nuestro país; especialmente pretendo resaltar el trabajo que hemos venido desarrollando en relación con la propuesta encaminada a la implementación de un sistema de información, que hemos denominado “Contabilidad Tributaria – Un enfoque de Armonización”, el cual ha trascendido las fronteras de los tributos y la política fiscal, pero que, con respecto a lo referido, permite no solo establecer un control en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sino que a su vez abre el camino para el establecimiento de metodologías de planeación tributaria que le permite al Administrador tributario un adecuado proceso de fiscalización y control de los tributos del contribuyente.

## **Metodología y desarrollo temático**

El presente trabajo se realizó mediante una metodología de análisis de los trabajos desarrollados, a lo largo de más de 40 años de la producción investigativa realizada por el Maestro Rafael Franco Ruiz, en los temas relacionados con la estructura tributaria de nuestro país, observando la coherencia con la política fiscal y la política económica, así como también relacionándola con la estructura de los sistemas de información, necesarios para un adecuado soporte probatorio frente al ordenamiento jurídico vigente en Colombia.

## **Desarrollos en lo relacionado con la Política fiscal**

En desarrollo de los análisis de las diferentes reformas tributarias que se han presentado en nuestro país a partir de la década de los años 70 del siglo pasado, el Maestro Rafael Franco ha venido perfeccionando mediante una serie de análisis críticos importantes, orientados a la defensa de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, contemplados en nuestra Constitución Política; haciendo un análisis profundo de las distintas reformas en términos de equidad, tanto desde el punto de vista horizontal como el de la equidad vertical; en este sentido plantea que la combinación de estas estructuras inciden fundamentalmente en la redistribución de la riqueza y concomitantemente en la determinación de la renta; lo que hace necesario buscar un equilibrio en el diseño de un sistema tributario, que sea adecuado para que los diferentes tributos, directos e indirectos impacten en forma equitativa y justa las cargas tributarias de los diferentes agentes económicos.

Entre las posturas frente a las Reformas tributarias, es preciso mencionar que ha sido igualmente insistente respecto a la necesidad de que se orienten no solo a los aspectos recaudatorios desde la perspectiva financiera y la económica, sino también desde lo social, lo ecológico y lo cultural, todo dentro de un contexto de construcción conjunta con criterios de participación ciudadana, como factor primordial de un Estado Social de Derecho, elemento fundamental de la Justicia social y del respeto por la dignidad humana.

## Reconocimientos tributarios de los efectos de la inflación

Como lo plantea Franco, (1997), en los años sesenta de siglo XX, en Colombia se desarrolla un proceso de separación entre la política fiscal y la política económica, basada en criterios proteccionistas amparando las estructuras financieras de las empresas. No obstante, a partir de los años setenta se inicia un proceso de modificación mediante un sistema tributario que vincule en la determinación del impuesto sobre la renta los efectos del fenómeno inflacionario, vinculándolo en aspectos relacionados con los criterios de medición de activos y sus impactos presentes y futuros en la conformación de las bases gravables, lo que culmina con la implementación del denominado “Modelo de ajustes integrales por inflación -Tributario”, el cual fue ampliamente analizado y desarrollado por el Maestro Rafael Franco, y frente al cual ha realizado varias propuestas técnicas y metodológicas, entre el año 1991 y 2006, fecha en la cual el Gobierno Nacional desmontó el sistema, generando mayores niveles de recaudo, una vez que las entidades habían ajustado sus estructuras de exposición a la inflación.

En sus argumentos conceptuales, plantea el Maestro Rafael Franco los criterios de equidad y el papel que juega el fenómeno de la inflación en el logro de la misma, plantea que, si bien en la economía la inflación cumple un papel de ser redistribuidor del ingreso, al reconocerse en la determinación de la base gravable, su función primordial es que debería afectar, directa y proporcionalmente, la redistribución de las bases gravables entre los diferentes agentes económicos; situación que posteriormente demuestra que la forma en como se reconoció la inflación en Colombia no cumplió los objetivos propuestos, toda vez que el modelo fue inadecuadamente estructurado, dejando a algunos agentes económicos por fuera de su reconocimiento, sin adoptar medidas que permitieran compensar tal impacto en ese grupo de contribuyentes, beneficiando los niveles de recaudo tributario por parte del Estado.

Plantea y denuncia el Maestro Franco que el reconocimiento de la inflación en el sistema tributario debería buscar mayor equidad en la determinación del impuesto. Fundamenta su análisis en que uno de los presupuestos fundamentales en la determinación del impuesto sobre la renta en Colombia es que éste prohíbe gravar los incrementos del patrimonio sobre aspectos que no producen riqueza; hace un desarrollo metodológico en el cual demuestra, a lo largo de todos los componentes del patrimonio, que la medición y valoración de activos y pasivos está presente en la pérdida del

poder adquisitivo del dinero y que por lo tanto al depurar la base gravable en el impuesto sobre la renta debe reconocerse la inflación para lograr alcanzar la equidad, la neutralidad y finalmente obtener la redistribución de la base gravable.

De otra parte, desarrolla un análisis objetivo del impacto que tiene la inflación en los impuestos indirectos, aquellos que gravan la capacidad de consumo que tienen los agentes económicos; su análisis parte de que estos de por sí mismo son impuestos regresivos e inequitativos; en su análisis concluye que, en el caso de los impuestos como el del Valor Agregado, en el proceso de traslación, si los bienes son de baja rotación, los flujos financieros que se producen, en economías altamente inflacionarias, la inflación genera grandes efectos en el tiempo transcurrido entre la compra, transformación, venta y recaudo de tales flujos, esto es, en el ciclo natural del proceso, el consumidor final que es quien asume el impuesto es a quien le toca soportar cargas tributarias originadas en este impuesto.

Analiza el Maestro Rafael Franco los múltiples criterios que utilizó el Gobierno y que estos se orientaron a corregir el impacto de la inflación en el sistema de determinación de las cargas tributarias, acotando que la gran mayoría fueron soluciones parciales, que corregían parte del problema, pero que finalmente terminan afectándolo en otros aspectos. Finalmente logra, a partir del reconocimiento del modelo de integralidad, propuesto por el Gobierno Nacional mediante, plantear un modelo de adaptabilidad en la instrumentalidad del proceso contable, mediante el que permitió desarrollar un proceso de clasificación, análisis, reconocimiento y registro de los diferentes hechos económicos, vincular los impactos que en los diferentes elementos produce el fenómeno de la inflación, mediante una metodología pragmática que finalmente permitiera construir información apta para la toma de decisiones tributarias en ambientes inflacionarios, analizando igualmente que es un problema de homogenización de las bases de medición con igual poder adquisitivo, como factores básicos de comparación y que el problema de unidad monetaria no es la moneda en sí misma, sino el poder adquisitivo como base de unidad monetaria.

Desarrolla el Maestro Rafael Franco un interesante planteamiento en torno al proceso realizado en nuestro país sobre el tema objeto de análisis, concluyendo que lo planteado para Colombia por la misión Internacional dirigida por el Profesor Charles Mclure y sus conclusiones no fueron tenidas en cuenta y, por el contrario, se eligió un camino que terminó con la vinculación en el sistema tributario de los fenómenos de la inflación y no

la desvinculación, como era la intención inicial, permitiendo crear un “impuesto de tenencia de bienes por la vía del gravamen sobre la corrección monetaria” (Franco R., Rafael, “Ajustes Integrales por Inflación”, Investigar, Colombia, enero 1997).

## **Modelo de contabilidad tributaria**

A lo largo de los últimos setenta años de continuos cambios en las políticas fiscales de nuestro país, encaminadas a fortalecer el sistema tributario y establecer mecanismos que permitan un mayor recaudo y una permanente búsqueda de un efectivo control a la evasión tributaria, el Gobierno Nacional ha pretendido mantener un vínculo estrecho de la tributación con los sistemas contables, generando grandes distorsiones en los sistemas de información financiera, toda vez que los contables permanentemente pretenden incorporar normas tributarias en la estructura de los informes financieros con el fin de generar las menores asimetrías posibles; por el contrario el mismo Gobierno Nacional incorpora en la normatividad tributaria permanentes y expresas remisiones a las normas de contabilidad con el ánimo de generar mayores niveles de recaudo, pero a su vez lo que se obtiene es distorsiones en la estructura tributaria.

Cabe anotar la entrada en vigencia de la Ley 1314 de 2009, que regula los principios y normas de contabilidad e información financiera en Colombia, ordenamiento jurídico que es obligatorio desde el año 2014 y que desarrolla la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, por sus siglas en inglés) en nuestro país; y que se contrapone con lo estipulado en el año 2016, tras la expedición de la reforma tributaria mediante Ley 1819 del mismo año, la cual desarrolla cambios importantes en la tributación de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, para quienes la tributación se acerca en muchos aspectos a las Normas Internacionales de Información Financiera (IAS-IFRS, por sus siglas en inglés). En este sentido, el Maestro Rafael Franco ha venido desarrollando importantes posturas tratando de identificar tanto las asimetrías como también las simetrías, planteando las inconveniencias que éstas generan en la estructura tributaria del país.

A partir de enero 1 de 2017, se adiciona el Art 772-1 al Estatuto tributario (E.T), ordenamiento jurídico que compila las normas de los tributos del nivel Nacional; mediante esta norma se crea una nueva obligación formal,

el sistema de conciliaciones fiscales, reglamentado mediante el Decreto 1998 de noviembre 30 de 2017, conciliaciones que permiten implementar los principales desarrollos propuestos por el Maestro Rafael Franco en la obra *Contabilidad tributaria, un enfoque de armonización* (Franco & Martínez, 2011).

En estos ya casi 12 años tras la expedición de la Ley 1314 de 2009 se ha abordado ampliamente el tema tributario; en ellos el Gobierno Nacional ha intentado de manera desorganizada implementar metodologías que van desde sistemas conectados hasta sistemas total o parcialmente desconectados; al respecto, finalmente la Ley 1819 de 2016 plantea una estructura de conexión total, a diferencia de lo propuesto por la Ley 1314 de 2009, la cual, en su artículo 4º., plantea la independencia normativa. Así entonces, la norma tributaria inicia un proceso de acercamiento o conexión frente a las normas tributarias permitiendo aplicar las IAS-IFRS, en aspectos referente a las definiciones y los criterios de reconocimiento en el sistema tributario, no obstante hacer a su vez, algunas excepciones de su impacto en la depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios.

Con relación a la situación actual, considera acertadamente el Maestro Rafael Franco que en el desarrollo de la Ley 1314 del 2009 se dictan una serie de decretos reglamentarios que se acogen como normas de obligatorio cumplimiento para nuestro país, normas recomendadas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), órgano Normalizador adscrito a la Rama del Poder Ejecutivo en Colombia. En ellas se desarrollan los sistemas de información financieras del país; de otra parte y a su vez, en uso de las facultades Constitucionales, el Congreso de la República, Rama Legislativa del poder público, ha emitido las normas en materia tributaria, en uso de las facultades otorgadas por los artículos 150 y 338 de la Constitución Nacional; estas últimas vinculan los aspectos contemplados en las IAS-IFRS al ordenamiento tributario. En este caso, nos vemos enfrentados a dos normas: de un lado, la tributaria que expide el Congreso de la República, con un carácter jerárquico superior, y del otro, unas normas que por delegación de una Ley se dictan mediante Decretos Reglamentarios por parte del Ejecutivo, estas de carácter jerárquico inferior, las mismas que afectan a su vez el sistema tributario, no obstante que en Colombia sólo en tiempos de paz y estabilidad económica la expedición las normas en Materia Tributaria son facultades única y exclusivamente que le competen al Congreso de la República; se observa pues, en un alto grado, la violación al ordenamiento jerárquico normativo de nuestro país.

En Colombia, existen tres cuerpos de normas contables, que se aplican según el tamaño de las empresas que reportan, un cuerpo normativo que se conforma a partir de las IAS-IFRS plenas, el cual aplican las Grandes empresas, las IFRS para Pymes que son aplicadas por las Medianas y pequeñas Empresas y las Micro Empresas, que aplican otras normas conocidas como NIF, normas de información financiera, no internacionales. Plantea el Maestro Rafael Franco igualmente que esta situación, por sí misma, genera distorsiones e inequidades en el sistema tributario colombiano, que, además, la misma vinculación de las IFRS-IAS al sistema tributario está cambiando su estructura, toda vez que incorpora las definiciones de los elementos de los Estados financieros y vincula los sistemas de reconocimiento de las IFRS, situación que en muchos casos genera amplias asimetrías en la aplicación de estos cuerpos normativos, afectando la carga tributaria de los contribuyentes.

Frente a este direccionamiento, emitido por parte del Estado Colombiano en relación con la estructura tributaria del país y ante los inconvenientes que se generan en la armonización normativa entre las estructuras tributarias y las de los sistemas de información, y en relación con lo contemplado en los otros Ordenamientos Jurídicos del país, como es el caso del Código de Comercio, el Código General del Proceso, el Código Civil, el Código Penal y el mismo Estatuto Tributario, que consideran a la Contabilidad como el principal medio probatorio, se presentan entonces, grandes inconvenientes frente a los procesos de integración normativa, generando grandes incoherencias, ya que, teniendo en cuenta que las pruebas judiciales se construyen sobre las situaciones de hechos ya cumplidos y en donde su representación en lo contable, sólo se puede desarrollar por medio del costo histórico y bajo el criterio de la prudencia valorativa, situación que entra en conflicto con lo planteado por las normas IAS-IFRS; todo lo anterior permite concluir que se hace necesario el diseño y la implementación de un sistema contable que permita mantener la divergencia natural entre la información financiera y la tributaria, es decir, autonomía normativa.

Así las cosas, considera el Maestro Rafael Franco, que en Colombia y en razón a los criterios antes expuestos, se hace necesario la implementación de un método de Armonización con los siguientes alcances:

“La Armonización: consistente en poner en sintonía distintas melodías; para el caso, las regulaciones contables financiera y tributaria, las cuales mantienen su autonomía a partir de la prevalencia de lo financiero y se desarrollan métodos de re-

expresión a otras bases comprensivas de contabilidad, cualesquiera que estas sean.

La diversidad produce información multidimensional, es su máxima virtud. Mediante este método se eliminan todos los problemas de concurrencia de varias regulaciones paralelas, posibilitando la construcción de múltiples representaciones y eliminando las barreras del pensamiento único con sus diversas modalidades.

Por ello, la armonización se practica incluso entre diversas regulaciones internas. En Colombia, es bien conocido el caso de la tributaria en relación con la información mercantil. Las dos se incorporan simultáneamente en la contabilidad, o en la presentación de informes, según el enfoque aplicado y, las diferencias se registran en cuentas de orden, en este caso las cuentas de orden fiscales.

Por lo tanto, la información tributaria no afecta los contenidos de la información Financiera, pues se concilia con ella a través de las cuentas de orden” (Franco & Martínez, 2011, pp. 31-32).

En ese sentido, el desarrollo metodológico que propone el Maestro Rafael Franco parte de la coexistencia de diferentes bases comprensivas constituidas por las diferencias de significado y las diferencias de reconocimiento y valoración; deben ser puestas en sintonía para producir mensajes de información financiera diferentes, dependiendo de los usuarios de la información, considerando igualmente que la armonización es el camino y que ésta permite solucionar tanto los problemas de información como abordar los medios probatorios necesarios y requeridos por los ordenamientos legales.

El modelo que se plantea parte de agrupar en un sistema básico el reconocimiento de los hechos económicos a partir de los flujos financieros, información de carácter forense, la cual es necesaria para cumplir con los requerimientos que exige el sistema probatorio judicial; luego, a partir de criterios de agregación de valor, se reconocen las ficciones y presunciones tributarias permitidas por las normas legales y registradas en el subsistema tributario. Estas, a su vez, se consolidan al obtener información de carácter tributario con el fin de construir los informes que se requieren para el cumplimiento de las obligaciones fiscales; de otra parte, y de igual manera a partir de la misma básica forense, se reconocen otros criterios adicionales de va-

loración y las estimaciones planteados en las políticas contables sugeridas por las normas IAS-IFRS, registrándolas en un subsistema que se crea para tal fin; luego se consolidan estos para obtener la información requerida por los marcos normativos internacionales.

## **Conclusiones**

Indudablemente son numerosos los aportes que el Maestro Rafael Franco Ruiz ha hecho a la Ciencia Contable, a los sistemas de Control, a los sistemas de información, a los sistemas tributarios y a la Contaduría Pública no solo en Colombia, sino también en el contexto latinoamericano. Su abnegada y constante participación en las actividades encaminadas a la defensa de la Profesión, lo hacen merecedor de estos reconocimientos por parte de la comunidad contable.

Para el caso, en el tema de los sistemas tributarios (con él he tenido el gusto de estar muy cerca de su producción y de participar activamente en el desarrollo de planteamientos por medio de amplias discusiones sobre el tema), cabe especial mención el desarrollo de los sistemas de armonización entre lo contable y lo tributario, permitiendo poner en práctica las teorías desarrolladas bajo la perspectiva de que desde el año de 1980 ha venido planteando frente al modelo de Contabilidad Integral, el cual ha sido de permanente innovación y al que se han propuesto cambios importantes en los paradigmas tradicionales de la contabilidad.

Ha sido realmente más que satisfactorio para mí poder producir este documento para dárselo a conocer a la comunidad contable nacional e internacional, ya que los estudios, las investigaciones y sus posturas en lo profesional y en lo académico hacen que la obra del Maestro Rafael Franco Ruiz ser reconocida en razón de los importantes aportes al desarrollo de la ciencia contable por parte de la comunidad contable y de la sociedad en general.

Las contribuciones realizadas por el Maestro Rafael Franco Ruiz han sido tomadas por estudiosos de la ciencia contable y les han asignado un valor incalculable a las aportaciones en lo referente a la teoría contable, la teoría fiscal y la política tributaria nacional. Es por ello que se rescata todo el trabajo desarrollado durante estos largos años de investigación y de compromiso para con la profesión contable en Colombia.

## Bibliografía

*Diccionario General de la Lengua Española VOX*. Tomado del sitio de Internet [www.vox.es/](http://www.vox.es/)

FRANCO RUIZ, R. (1997), *Ajustes Integrales por Inflación*, Investigar Editores, Pereira.

FRANCO RUIZ, R. (1989), *Contabilidad Integral*, Investigar Editores, Pereira.

FRANCO RUIZ, R. (1989), *Enfoque Contable para la Inflación*, Investigar Editores, Pereira.

FRANCO RUIZ, R. (1997), “Reflexiones Contables”, Investigar Editores, Pereira.

FRANCO RUIZ, R. (1994), *Regulación Contable*, Investigar Editores, Pereira.

FRANCO RUIZ, R. y MARTÍNEZ SIERRA, L. F. (2011), *Contabilidad tributaria – Un enfoque de Armonización*, Grupo editorial Nueva Legislación, Bogotá.

MACLURE, C. (1988), *La tributación de la renta proveniente de los negocios y del capital en Colombia*, Imprenta del Ministerio de Hacienda de la República de Colombia.

MARTÍNEZ L. F. y otros (1990), *Modelo Colombiano de ajustes integrales por Inflación*, Impresos al día, Medellín.

MARTINEZ L. F. y otros (1994), *Toma de decisiones en épocas de inflación*, Multigráficas Ltda., Medellín.

SIERRA MEJIA, H. (1988), *El Derecho y el Revés del Impuesto*, Señal Editora, Medellín.

## 15. RAFAEL FRANCO RUIZ, UN LIBREPENSADOR DEL PENSAMIENTO CONTABLE LATINOAMERICANO

*Jesús Alberto Suárez Pineda*

La obra de Rafael Franco Ruiz es un «palimpsesto» de reelaboraciones de dos aventuras intelectuales primigenias: contabilidad integral y reflexiones contables. Dicho de otro modo, la amplia producción de Rafael no son más que pie de páginas de una sinfonía inconclusa en dos movimientos no bien temperados: contabilidad integral y reflexiones contables. Cada uno de estos movimientos puede considerarse como un *impromptu*, que se caracteriza por variaciones, geniales y creativas de un mismo *leitmotiv*: la idea de unir los conocimientos, en el concierto de las ciencias sociales, para dar robustez teórica a la práctica contable.

En el mar interdisciplinario de la contabilidad, Rafael parece haber heredado el faro de León Walras (1874-1910) para dar luz al problema matemático de equilibrio general de la competencia perfecta. Pero la idea de equilibrio en Rafael se plantea ahora en términos contables, y la noción de «economía» se acerca ahora más a la idea de una economía del desarrollo sustentable que al actual desarrollo de la econometría, aunque cuando los diablillos del idioma le hicieran acuñar la palabra «contametría», que puede desconcertar al lector, cuando acaso por ventura atraviesa las aguas interdisciplinarias en los dominios de la contabilidad. ¿Quién debe pagar el faro? ¿Si la nación que lo construyó o los barcos que deambulan cerca de sus aguas? Esa es una pregunta que trató de responder toda su vida León Walras en su teoría del equilibrio económico.

Sin embargo, Rafael parece cambiar el rumbo de la respuesta y los métodos de medición. La brújula le servirá para orientarse en ese mar interdisciplinario de la contabilidad, colindado por aguas dominantes de los feudos de la economía, el derecho, la administración, especialmente, en cuyas batallas campales por lograr una hegemonía, a veces terminan en servidumbres epistemológicas y en visiones de conflicto en la relación entre conocimiento e interés.

La contametría ha logrado ciertos diálogos de saberes en el contexto de las relaciones interdisciplinarias de las llamadas ciencias de la discusión, como son las ciencias sociales, con cierto nivel de respetabilidad. Se vislumbran en esos acuerdos, diálogos con la antropología, la sociología, las cartografías sociales en las nociones de cultura, población, territorio y economía que configuran la teoría de la medición contable que subyace a su idea de contametría.

La idea innovadora de Rafael es hacer de la contametría una tecnología social de la contabilidad en que, además de la brújula, se valió también de un termómetro para tomarle el pulso a las organizaciones desde un punto de vista contable, tanto en sus dominios axiomáticos connaturales de la lógica y las matemáticas como en sus dominios valorativas de las ciencias humanas y sociales, bajo un principio fundamental de su teoría de la medición contable: la distinción entre medir y valorar. La idea de medición pertenece a dominios lógicos y matemáticos, en tanto que la noción de valorar establece estrechas relaciones interdisciplinarias de la contabilidad con la axiología, la praxiología, la ontología y la epistemología.

Un desarrollo de los fundamentos ontológicos de la contametría se encuentra en diversas revistas científicas de fácil acceso en la red. La discusión en profundidad de su contribución al pensamiento contable está por fuera de esta disertación introductoria al pensamiento contable de Rafael Franco Ruiz, que tan solo busca presentarlo de manera preliminar como un libre pensador —o pensador libre— que se confronta a sí mismo, como en su tiempo lo hizo Estanislao Zuleta, a quien conociera en la Universidad del Valle, y departiera con él sobre temas apolíneos y dionisiacos.

Apolíneos cuando ambos luchaban a porfía por superar la etapa de lo que Platón llamó “primera navegación”, que emprenden “ese numeroso bando de administradores de ideas ajenas, al que se adscribe la inmensa mayoría de intelectuales... colmados de certidumbre” (Pineda, 2015), pues ambos sabían muy bien que no hay nada más confortable, ni más peligroso, que las certezas de los dogmas o doctrinas fijadas por el *stabilisment* o *statu quo* de sus respectivos feudos disciplinarios.

Dionisiacos, a veces, bajo la égida subyugante de Baco que los anegaba en mares etílicos de saberes en ciernes. «Rafael, devuélvele el objeto de estudio a la economía», prorrumplía de pronto Estanislao. Pero ambos salían a nado en medio de un mar de reflexiones que les llegaba hasta el cuello, y cada uno salía más convencido de sus propios argumentos. En ocasiones llegaban a consensos respecto del mar interdisciplinario de la contabilidad y de la economía. La carta de navegación eran las ciencias sociales.

La brújula apuntaba a mundos ideales de cosas que no existen pero que deberían existir (como la justicia, la equidad y similares), partiendo de problemáticas reales de cosas que existen pero que no deberían existir (como el mundo desbocado de la economía que sólo busca la protección del interés privado en detrimento del bien común, o la «falsa consciencia» de las ideologías subyugantes del capital que denunciara Marx). Interrogador e interrogado se enriquecían mutuamente en medio de disensos y consensos. Ninguno pretendía crear paraísos ni nirvanas, para no quedar a la deriva de Laputa, la isla voladora, que descubrió Gulliver, cuya imagen ha sido reproducida en el frontispicio de “Historias de las tierras y los lugares legendarios” de Umberto Eco (2013): tierras y lugares, porque a veces se trata de auténticas alegorías, la isla flotante de Laputa<sup>27</sup>, “un reino dedicado a las artes de la música, las matemáticas y la astronomía pero absolutamente incapaz de utilizarlas de modo práctico” (Swift, 1992, p. 375).

Por su parte, Rafael Franco, en sus propios dominios disciplinares del campo contable, no quiere ser rescatado por los feudos disciplinares del dogmatismo. Sugiere la idea de una contabilidad integral, caracterizada por la alianza entre «práctica» y «ciencia» como el correcto proceder de sus discusiones para comprender la actividad humana. Uno de los aforismos más célebres de Leonardo Da Vinci nos advierte precisamente del error de la práctica sin la ciencia:

Quelli che s'innamorano della pratica senza la scienza, sono come i nocchieri che entrano in naviglio senza timone o bussola, che mai hanno certezza dove si vadano. Sempre la pratica

<sup>27</sup> Swift alude al empobrecimiento de su natal Irlanda por el gobierno inglés, simbolizado en la isla voladora Laputa, nombre que al parecer deriva del español «la puta», satirizando esas damas (los miembros del Parlamento ataviados de pelucas) que «dejan el bolsillo vacío». Sin embargo, la isla imaginaria de Laputa, al igual que Lilliput, derivan del latín puto (pensar), con el sentido de «el país de los pensadores», como puede deducirse del sentido dado por Jonathan Swift en la tercera parte del libro *Los viajes de Gulliver*, donde satiriza a científicos e intelectuales cuyas teorías no tienen asidero en la práctica.

dev'essere edificata sopra la buona teorica, della quale la prospettiva è guida e porta, e senza questa nulla si fa bene<sup>28</sup>.

“Nessuna umana investigazione si può denominare vera ciencia s'essa non passa per le matematiche dimostrazioni e nessuna certezza è dove non si può applicare una delle scienze matematiche”. “La sapienza è figliola dell'esperienza.”

Ni Estanislao Zuleta ni Rafael Franco temían al «riesgo»<sup>29</sup> de emprender la “segunda navegación”, donde su aventura intelectual sigue “la ruta difícil, como los salmones navegando en sentido contrario” (Pineda, *ibíd.*), optando por atravesar a nado sin salvavidas las aguas poco mansas, los cauces turbulentos de la teoría contable, esa constelación de teorías en conflicto y en permanente construcción, esa diversificación convergente con un conocimiento contable complejo, en contextos multidisciplinares con las ciencias sociales. El término «teoría contable», en efecto, es una denominación singular para un significado plural, según sea la naturaleza con la realidad física y social, en sus interacciones con la práctica contable.

En otras palabras, este libro se propone esbozar los contornos de una sinfonía inconclusa con variaciones sobre un mismo tema: *Contabilidad Integral* (1989), donde Franco acuña el término «contametría» (pp. 127-134). En esa época todavía no era consciente de la impronta que tendría la noción de «contametría» en sus futuras investigaciones, que siguieron una senda complementaria a la de *Reflexiones Contables* (1984), donde el autor logra integrar de manera armónica la concrecencia de teoría, educación y moral, para configurar una contabilidad derivada de las «ciencias prudenciales»<sup>30</sup> todavía en ciernes, que propenda a la defensa de la sociedad y del interés público, a la luz de un pensamiento contable crítico que cuestione lo instituido, que naturaliza la contabilidad financiera para proteger el interés privado en detrimento del bien común.

<sup>28</sup> “Quienes se enamoran de la práctica sin la ciencia son como los marinos que se embarcan en la nave sin timón o brújula, que no tienen certeza de adónde se dirigen. La práctica debe edificarse siempre sobre la buena teoría, de la cual es puesta y guía la perspectiva, sin la cual nada se hace bien.” (Da Vinci, 1954, p. 50, § 57).

<sup>29</sup> Palabra de origen romance que en sentido etimológico significa ‘atreverse’. De allí pasó al inglés a través del español o del portugués, donde se usaba para referirse a ‘navegar en aguas desconocidas’.

<sup>30</sup> La noción de contabilidad como «ciencia prudencial» ha sido defendida por Gil (2016) y por Suárez (2016), en el marco del retorno a la concepción aristotélica de la prudencia para tender puentes entre ciencia y humanismo, en el contexto de su función política de eficacia social. A la pregunta: ¿para qué sirve la contabilidad?, se propone como respuesta: “no sólo para dar cuentas, sino para actuar con prudencia” (*ibíd.*).

Todo el conjunto de su amplia obra son reelaboraciones de estos dos *leitmotiv* que funcionan como temas musicales que se repiten en su sinfonía inconclusa como el arte musical de la fuga. Pero “sus palabras no suenan como violines de las musas sino como un trombón afinado por Ares”, bajo la égida sinfónica de su “su otro tú”, el compositor y director de orquesta finlandés Leif Segerstam (2015), a quien puede visualizarse en YouTube, dirigiendo —en su estilo “pulsación libre”— la Sinfónica de Galicia que interpreta *Sherezada opus 35* de Rimsky-Korsakov, especialmente en el movimiento crucial “El barco de Simbad naufraga al chocar contra una roca en cuya cima se halla un guerrero de bronce”. La orquesta en pleno crepita en un entrechocar de emociones, que se exteriorizan por el grito estentóreo que profiere el director de orquesta y que siguen los músicos que percuten sus instrumentos presos de un arrebató divino, un grito visceral que libera *in crescendo* sentimientos dionisiacos que sólo pueden parangonarse con la energía inmensa desplegada por los actores que interpretaron el coro inicial de las *Bacantes* de Eurípides, en el VI Festival Iberoamericano de Teatro de Bogotá, dirigida por Theodoro Terzópoulos (1997).

No hay en Franco una contametría, ni una teoría contable, ni una ciencia prudencial universalmente válida, sino una contametría dionisiaco-fáustica, donde Fausto aniquila a Dionisos, para resultar siendo una teoría contable fáustica y una teoría contable apolínea, una ciencia prudencial fáustica y una ciencia prudencial apolínea.

La ciencia nos da poder para obrar bien o mal sin dar instrucciones de cómo utilizarla. La ciencia no puede determinar valores humanos. Sin embargo, tal poder es de carácter axiológico, pero la cuestión del valor de la ciencia no es una cuestión científica. Es una cuestión moral. Sobre este respecto, el genial físico Richard Fynman, uno de los científicos más influyentes del siglo XX —galardonado con el Premio Nobel de Física de 1965—, utiliza una metáfora contable, en una conferencia pública que dio en el otoño de 1955 en la Academia Nacional de Ciencias de Estados Unidos:

“Evidentemente, si hacemos cosas buenas, ello no solamente habrá de acreditarse en la cuenta de la ciencia; el mérito será igualmente de la elección moral que nos llevó a hacer esas obras buenas” (Feynman, 2011, p. 268).

Feynman ejemplifica este problema humano con un proverbio budista: “A cada hombre le es dada la llave de las puertas del cielo; esa misma llave

abre las puertas del infierno” (ibíd., p. 268). Lo había aprendido durante un viaje a Honolulu en un templo budista. Nunca lo olvidó —y yo *jamás* lo he olvidado—:

“¿Qué valor tiene, pues, la llave de las puestas del cielo? Ciertamente es que si carecemos de instrucciones claras que nos permitan determinar cuál es la puerta que da al cielo y cuál al infierno, la llave puede ser un objeto peligroso de utilizar.

Pero es evidente que la llave tiene un valor: ¿cómo podremos entrar en el cielo si carecemos de ella?

Las instrucciones de uso carecerían de valor si no poseemos la llave. Es evidente, pues, que a pesar de que puede producir enormes horrores en el mundo, la ciencia tiene valor, porque *puede producir algo*” (ibíd.).

¿Cuál es, pues, el significado de todo esto? Es necesaria alguna forma nueva de pensar el impacto de la ciencia en la sociedad. Esto va mucho más allá de contemplar la naturaleza, tratando de comprender el universo de muchas maneras distintas. Los problemas sociales son mucho más difíciles que los científicos. El conocimiento científico por cierto permite hacer el bien y el mal, pero no lleva consigo las instrucciones de cómo usarlo. Sin embargo, muchas veces la ciencia busca a porfía cómo aprender la manera de no engañarnos. Se trata de una cuestión de criterio. En este punto, Feynman añade:

“Lo malo puede ser enseñado, al menos, tan eficientemente como lo bueno. La enseñanza es una fuerza muy poderosa, pero lo es tanto para lo bueno como para lo malo” (ibíd., p. 273).

Se precisa, pues, pensar de manera diferente acerca de las cosas, empleando la ciencia para el bienestar social. Pienso que esta es la manera de proceder de Rafael: seguir intentando nuevas soluciones. No sé cuál será la solución que logre consolidarse, pero lo que sé es que todo es interesante si nos adentramos lo bastante en la lectura del libro.

Borges y Bioy Casares (2012, p. 41) cuentan que, en la tercera noche de *Las mil y una noches*, Sherezada narra la historia de un genio herético que se rebeló contra Salomón, hijo de David, quien le ordenó que abrazara la fe de Dios y que obedeciera sus órdenes. Pero como se rehusó, el Rey lo encerró en un recipiente de cobre y ordenó a los genios sumisos que lo

arrojaran en el centro del mar. El Genio dijo en su corazón que a quien le diera la libertad lo enriquecería para siempre, pero pasó un siglo y nadie lo liberó. Entonces dijo en su corazón que a quien le diera la libertad, le revelaría todas las artes mágicas de la tierra, pero pasaron cuatrocientos años y él seguía en el fondo del mar. Dijo entonces que a quien le diera la libertad le otorgaría tres deseos, pero pasaron novecientos años, y nadie lo liberó. Entonces, desesperado, juró por Salomón, que a quien le diera la libertad él lo mataría, de modo que su salvador debería prepararse a morir.

Según Mattessich (1988), el camino está lleno de abrojos en su intento de aplicar a la teoría contable una estructura metodológica, en el sentido de la «concepción heredada de la ciencia» formulada por Carnap (Cf. Carnap, 1923, citado por Supe, 1979, 35-36): “La decadencia del Positivismo, y para algunos también del falsacionismo de Popper durante las tres últimas décadas aproximadamente [a partir de mediados de los años 1960], crearon un vacío epistemológico que fue y aún sigue siendo difícil de llenar” (p. 275).

La aventura intelectual de todo libre pensador comienza con la «primera navegación». La metodología de la investigación se constituye en un trayecto seguro para quienes prefieren seguir el rastro de los grandes maestros sin cuestionar lo instituido. Sin embargo, como dice Castoriadis, la función del intelectual no es estar a la vanguardia de la sociedad o de los cuerpos profesionales, sino cuestionar lo instituido, interrogar y criticar lo que es: “No por el puro placer de criticar, sino porque sin esta puesta a distancia de lo instituido, simplemente no hay pensamiento” (Castoriadis, 2006, p. 118). Es aquí precisamente cuando se comienza la segunda navegación. El camino está lleno de abrojos, en el mejor de los casos, o acaso por ventura nos encontramos en una balsa en medio del mar, después de naufragar. Nuestros brazos son los remos y nada más.

Con todo, hay en este libro un gran aporte, todavía en ciernes: la «contametría», por ínfimo que parezca al lector especializado: “Prefiero descubrir un solo hecho —dice Galileo Galilei—, por pequeño que sea, a discutir largamente los grandes temas sin descubrir nada en absoluto” (*apud* Feynman, 2008).

No sé qué rara cabeza sea Rafael Franco en el campo contable colombiano, especialmente teniendo en cuenta que quien escribe tiene escasos conocimientos de contabilidad, conocimientos en lenguaje y estudios políticos desiguales, aunque está familiarizado con los aspectos prácticos de un filólogo contable. Pero lo que sí sé es que Rafael Franco no escribe para esta generación, pues esta generación ya es muy sabia. Tal vez los lectores

currinches como yo aprendan más de él. Por lo menos estoy convencido —la ciencia es divertida cuando no se vive de ella— de que este libro es a propósito para llamar la atención del más causal lector. Conforme se avanza en la lectura, se va haciendo cada vez más patente y profundo el interés por este trabajo *sui generis*. Creo con honestidad que este trabajo es simplemente espléndido y de gran importancia en nuestro campo de estudio. El texto viene a llenar un vacío evidente y estoy más que impresionado con su resultado. Estaba seguro de que el autor podría hacer tales hazañas, pero verlo impreso... realmente quedo sin palabras.

El núcleo de nociones de los textos en su conjunto parece converger en el aporte más perceptible al conocimiento contable: la noción de «contametría», que se perfila como una expectativa, una interpretación sociopolítica hacia “un conocimiento contable más científico para un proyecto social de democracia popular, para escapar de la dictadura de las finanzas y poder caminar por la amplia alameda de la Sociedad” (Gil, 2016). El desarrollo cognitivo de la contametría contiene una decisiva proyección interpretativa en la actividad de las ciencias sociales, cuya función significativa (provista de significado) ha de ser dilucidada por la semiótica (la teoría general de los signos).

Todo ello lo plantea Franco en un contexto social-histórico, en el sentido de Castoriadis, para quien la elucidación de la sociedad y la historia “solo pueden entenderse como una única y misma cuestión: la de lo histórico-social” (Castoriadis, 2013, p. 269). La cuestión social-histórica que puede inferirse de la lectura global del libro de Rafael es entonces: ¿qué hacer? El autor plantea tres hipótesis de trabajo: a) la contametría puede reforzar el carácter científico de la contabilidad como tecnología social para mejorar su eficacia social; b) la contametría podría instituirse como un modo de pensar la dimensión social de la contabilidad para superar “el cerco epistémico de las finanzas que trata lo monetario como información y lo social como ruido, la riqueza como perceptible y las responsabilidades sociales como imperceptibles”; c) la contametría puede constituirse en el camino hacia una contabilidad como antropología social, de base científica y con rostro humano, cuyo marco general y abarcativo son las ciencias prudenciales, desde la concepción aristotélica de las humanidades. El artículo concluye que la contametría tiene que ser una expectativa de garantía para el humanismo. A la pregunta: ¿para qué sirve la contabilidad?, se propone como respuesta: “no sólo para dar cuentas, sino para actuar con prudencia”.

## Referencias

Borges, Jorge Luis & Bioy Casares, Adolfo (2012), *Cuentos breves y extraordinarios*, Buenos Aires: Editorial Losada.

Castoriadis, Cornelius (2006), *Una sociedad a la deriva. Entrevistas y debates (1974-1997)*, Buenos Aires, Katz Ediciones.

Da Vinci, Leonardo (2006) [1947], *Trattato della pittura* (curatore Angelo Borzelli: Questo testo è distribuito con la licenza specificata al seguente indirizzo Internet: <http://www.liberliber.it/biblioteca/licenze/>; Carabba editore; 2a edizione elettronica del 17 febbraio 2006). Editado da : <http://www.liberliber.it/>

Da Vinci, Leonardo (1954) [1943], *Tratado de la pintura* (versión castellana de Mario Pittaluga. Precedido de La vida de Leonardo, escrita por Giorgio Vasari, y el Ensayo sobre Leonardo y los filósofos, de Paul Valéry, ilustrado con cincuenta láminas en negro, treinta y ocho en sepia y cuatro en colores), Buenos Aires: Editorial Losada.

Doyle, Arthur Conan (1986) [1927], “A Scandal in Bohemia”, in: *The Complete Sherlock Holmes. All 4 Novels and 56 Short Stories*, New York City: Bantam Classics.

Eco, Umberto (2013), *Historias de las tierras y los lugares legendarios*, Barcelona: Editorial Lumen.

Feynman, Richard (2011), ¿Qué te importa lo que piensen los demás? Nuevas aventuras de un curioso personaje tal como fueron referidas a Ralf Leighton (trad. Luis Bou García), Madrid: Alianza Editorial.

Feynman, Richard (2008), *La conferencia perdida de Feynman. El movimiento de los planetas alrededor del Sol* (trad. Antonio-Prometeo Moya).

Franco Ruiz, Rafael (1984), *Reflexiones contables. Teoría, educación y moral*. Armenia: Tipografía y Litografía Atenas Ltda.

Franco Ruiz, Rafael (1989), *Contabilidad integral, teoría y normalización* (Primera ed.), Armenia: Tipografía Real.

Gil, Jorge Manuel (2016), “La contametría como expectativa: métrica de las finanzas, número de la realidad y acción de la sociedad” revista *Criterio Libre* 14(24). Bogotá: Universidad Libre, sede Bogotá. En prensa.

Pineda, Felipe (2015, febrero 21), “La vigencia de Estanislao Zuleta en la Colombia del siglo XXI”. En *Las 2 orillas. Todas las historias, todas las miradas, desde todos los rincones*. <http://www.las2orillas.co/la-vigencia-de-estanislao-zuleta-en-la-colombia-del-siglo-xxi/>

Segerstam, Leif, director de orquesta (2015), *Sherezade opus 35 de Rimsky-Korsakov*, video subido por la Sinfónica de Galicia, en el sitio: [https://youtu.be/zY4w4\\_W30aQ](https://youtu.be/zY4w4_W30aQ)

Suárez Pineda, Jesús Alberto (2016), *Función política de la contabilidad como ciencia prudencial. Una interpretación social-histórica* (tesis doctoral), Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Suppe, Fredrerick (1979), *La estructura de las teorías científicas*, Madrid: Editorial Nacional.

Swift, Jonathan (1992), *Los viajes de Gulliver* (edición de Pilar Elena), Madrid: Cátedra.

Terzopoulos, Theodoro, director de teatro (1997), *Las Bacantes de Eurípides*, Bogotá: VI Festival Iberoamericano de Teatro.

# 16. ASPECTOS DESTACADOS SOBRE BIONDI Y SU INFLUENCIA EN LA DOCTRINA Y REGULACIÓN CONTABLE

*Randolf Berrios Peralta*

## **Comentario final**

El trabajo llevado al simposio fue una reedición de una publicación de 2004 en el curso de Maestría en Contabilidad Internacional. El rol de educador internacional del Dr. Mario Biondi llegó a Bolivia desde hace más de cinco décadas, por ello es que existen seguidores de sus conceptos emitidos en el campo de la investigación. La finalidad del trabajo fue plantear interrogantes y alguna posible respuesta, que podrán ser consideradas por las nuevas generaciones de contadores; así, por ejemplo:

¿Cuál es el grado de validez y utilidad de conceptos como depreciación, provisión, previsión, devengado, etc.?; ¿La contabilidad refleja la realidad económica y social con la emisión tradicional de EE FF?; ¿Es posible emancipar a la contabilidad de intereses sectarios?, etc.

Cuando Biondi vislumbró la posibilidad del surgimiento de situaciones controversiales para la profesión, tomó acción junto a un selecto grupo de profesionales de la Universidad de Buenos Aires; estructuró una maestría especializada, realizó publicaciones abordando temas como análisis e investigación para un modelo de Estados Financieros Proyectados.

A través de la obra del Dr. Biondi puede visualizarse una profética reformulación de paradigmas de las bases de la ciencia contable y se percibió “este futuro” en el que deben incorporarse acciones adecuadas que acompañen al desarrollo humano.

En este sentido, mentores como el Dr Rafael Franco Ruiz, el Dr Mario Biondi y los profesionales que intervinieron en el IV Simposio Internacional de Teoría Contable aportaron de manera significativa los planteamientos teóricos que sustentan la emancipación de la contabilidad de intereses sectarios a la hora de la toma de decisiones; en varios momentos se han planteado principios insertos en la contabilidad como: Modelos contables, Desplazamiento Epistemológico, Balance social, Contametría, realidad social, contabilidad medio ambiental, etc.

Por ello corresponde que con ese importante bagaje de teorización la contabilidad ingrese paulatinamente a la etapa de construcción de estructuras prácticas; de modo que un nuevo modelo contable refleje la realidad económico-social para encaminar adecuadamente a las instancias de toma de decisiones hacia respuestas amigables con el medio ambiente.

Al respecto, el Dr. Mario Biondi, sobre la Contabilidad Ambiental, textualmente señalaba: “Hace mucho tiempo estoy tratando de lograr aportes teóricos en búsqueda de la identidad de la llamada contabilidad ambiental, porque si no esta contabilidad ambiental siempre va a ser un apéndice de la contabilidad financiera”.

Una respuesta a los esfuerzos del Dr Biondi para alcanzar la identidad de la contabilidad ambiental es que esas bases teóricas deben acompañarse con progresivas propuestas técnicas incorporando nuevos elementos en las leyes del registro contable.

Por lo señalado, en perspectiva se plantea habilitar un estamento de “registro medioambiental” como integrante del nuevo modelo contable; en resumen, se citan tres elementos que caracterizarían al modelo, a saber:

- i) Un modelo contable que integre el “registro medioambiental” expondría cuantitativa y objetivamente la relación de las actividades económicas con el medio ambiente y podría ser el inicio del proceso de emancipación de la contabilidad.
- ii) La Contabilidad ambiental dejaría de ser un apéndice de la contabilidad financiera y sus resultados reflejarían la realidad.
- iii) La ley de la partida doble se habría desarrollado.

Obviamente, el análisis de la idea es extenso e impracticable exponerlo en el presente resumen; sin embargo, consecuente con el homenaje al carácter investigativo y las enseñanzas del Dr. Mario Biondi, es una aproximación a un tema que podría ser de interés en el ámbito académico de la investigación contable.

# 17. DEBER SER + MORAL = IMAGINARIO DEL CONTADOR PÚBLICO

*Katherine Restrepo Quintero, Marlene Piña Galdames  
y Candy Lorena Chamorro González*

## **Introducción**

La falta de confianza puede ser una imagen de la latente crisis moral que se ha visto en los distintos escenarios económicos en el mundo, que hace pensar en la necesidad de una ética fundamentada en valores universales, en la que se involucre a las organizaciones en los compromisos sociales que han dejado a un lado por participar de la globalización y el crecimiento acelerado (Azocar, 2013). A esto se agrega que se ha puesto en duda los valores que se están inculcando como sociedad a las nuevas generaciones de profesionales, lo que representa una preocupación en la formación profesional. Tal como lo señala Cortina (2000), la ética empresarial “consiste en el descubrimiento y la aplicación de los valores y normas compartidas por una sociedad pluralista” (89); por lo tanto se indica que las organizaciones deben predicar con el ejemplo, de manera que puedan sus trabajadores actuar en la forma adecuada y ética esperada.

Asimismo, Franco (2011) ha indicado que se ha puesto en duda el quehacer profesional del Contador Público y “fundamentalmente la responsabilidad de los reguladores que han establecido reglas con evidentes sesgos sociales en protección de los intereses del capital financiero en detrimento de los demás agentes sociales integrantes del interés público” (333). Desde esta dinámica, se hace relevante poner en conocimiento: ¿Cómo los

planteamientos de Franco han propendido por generar conciencia de la responsabilidad y el prestigio de la profesión contable en un mundo cada vez más globalizado y menos ético? Para ello, el documento se subdivide en las siguientes secciones: en primer lugar, se describen los aspectos conceptuales y teóricos de la obra de Franco con el fin de obtener una orientación discursiva en torno al comportamiento ético del Contador Público; en segundo lugar, se presentan algunos argumentos que permiten sustentar a qué responde al actuar ético y antiético del contador público en el desarrollo de sus laborales. Finalmente, se abordan aspectos argumentativos referentes a la imagen y el prestigio del Contador Público.

### **Aspectos teórico-conceptuales de la obra de Franco**

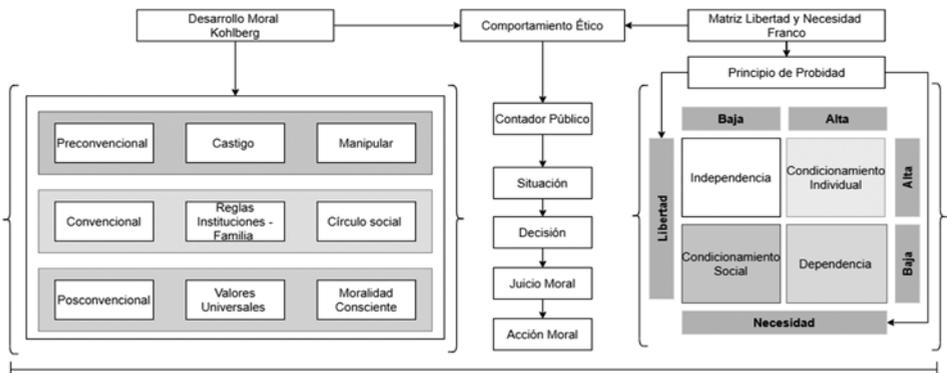
La orientación discursiva del Maestro Franco en torno al comportamiento ético del Contador Público retoma elementos desarrollados por Immanuel Kant, Friedrich Nietzsche, Estanislao Zuleta, Lawrence Kohlberg, Byung –Chul Han, George Lakoff y Michael Sandel. Su perspectiva da cuenta de la necesidad de generar conciencia en los procesos de formación profesional sobre el impacto y las responsabilidades que se han definido en el campo de los servicios profesionales contables y de control. Y es que llama su atención que, ante los frecuentes escándalos empresariales y las crisis financieras, no se sienten unas condiciones que contribuyan a crear escenarios de confianza en una sociedad cada vez más mercantilizada y con brechas en los valores. Toma vigencia el desarrollo moral de Kohlberg (2008) en la explicación del comportamiento ético del Contador Público, que pasa de un enfoque desde la filosofía del miedo a la filosofía de los valores; todo esto se recrea en tres niveles y 2 estadios por nivel.

En el primero se evidencia el miedo como instrumento político de subordinación dando cuenta de las relaciones de poder existentes en la sociedad, lo que transforma los factores del comportamiento humano, que mantienen a la persona en constante revisión de los incentivos que hay en el entorno y hacen que actúe en concordancia con (1) “temor al castigo” y/o (2) “orientación egoísta” ubicándose en el nivel “preconvencional”. En el “convencional” son las instituciones las que propician escenarios que orientan la conducta al deber en concordancia con el contexto, identificando referentes sobre lo bueno y lo malo, en tanto la orientación está dada por el (3) “buen chico” y/o (4) “mantenimiento del orden social”.

Pero es el “posconvencional,” en el que hacer el bien está determinado por los altos intereses de la sociedad; aquí se propende por un comportamiento (5) “legalista” y/o (6) “principios éticos universales”. Bajo esta mirada, Franco (2020) planteó que sólo cuando el Contador Público direcciona sus acciones a este último nivel, será posible una sociedad más equitativa y menos propensa a la corrupción actual.

El desarrollo moral se hace indispensable en la comprensión del juicio moral (responsabilidad u obligación) frente a las situaciones que analiza el ser humano para tomar una decisión y actuar en coherencia con ésta (Kohlberg, 2008). En este punto, cobran relevancia los fundamentos de la ética formalista de Kant que propenden por “desear cumplir con el deber moral por respeto a su propio compromiso con la dignidad de las personas” (Cortina, 2001,75). Para el caso de Colombia, la Contaduría Pública tiene ámbitos de desempeño laboral que otorgan fe pública y construyen confianza en la sociedad sobre la actuación de terceros en el ámbito económico; es así que las actividades del contador en la entrega de documentos que relacionan estos hechos deben estar orientadas a la protección del interés público e ir más allá del cumplimiento de la ley.

**Figura 1. Comportamiento ético del contador – Kohlberg y Franco**



Fuente: Elaboración propia a partir de Kohlberg, 2008; Franco, 2020.

Lo anterior conduce al principio de probidad, que según Franco (2020) es el que debe orientar el comportamiento del Contador Público, entendida la probidad como la “obligación de compromiso con la verdad a partir de la integridad y la racionalidad” (Franco, 2020). Esta tiene dos obstáculos: por un lado, la (1) Libertad que está determinada por la “capacidad de to-

mar decisiones en ejercicio de la voluntad” (Franco, 2020) y la (2) Necesidad que alude a la “satisfacción de deseos enfocados a la calidad de vida” (Franco, 2020). En la matriz determinada por Franco (2020), se evidencia que, cuando la necesidad es baja y la libertad es alta, se da un escenario de independencia en el que la probidad es posible, mientras que en los otros escenarios se limita el comportamiento desde lo individual, lo social o la dependencia misma de sus actos en razón de otros.

En consecuencia, la sociedad cada vez tiene mayores ideales sobre la felicidad y entrega un imaginario que pocas veces puede hacerse realidad, pues se enfoca en el consumo y las redes sociales (Han, 2013). Dicha construcción responde a “estructuras mentales que conforman nuestro modo de ver el mundo. (...), conforman las metas que nos proponemos, los planes que hacemos, nuestra manera de actuar y aquello que cuenta como el resultado bueno o malo de nuestras acciones”(Lakoff, 2007, 4). Entonces, el pensamiento toma un matiz utilitarista que impide la racionalidad y la probidad en el comportamiento del ser humano como: individuo, profesional y ciudadano; aquí se difuminan los valores y se cae en el juego del mercado (Sandel, 2016; Restrepo, Ocampo y Gómez, 2019).

## **Comportamiento ético del Contador Público**

El ejercicio de la profesión contable ha sido cuestionado deliberadamente a lo largo de la historia, debido a los casos evidentes de comportamientos poco éticos que afectan no solo a la actividad empresarial, sino también la confianza ante la sociedad. De hecho, Franco (2009) reconoce la falta de ética y moral como una de las 7 plagas que amenazan la evolución y el desarrollo de la contaduría pública; particularmente expresa que en el ejercicio profesional prima “la prevalencia de lo individual sobre lo colectivo, lo que hace que las prácticas profesionales se conviertan en un sistema de exclusiones y desigualdades” (Franco, 2009, 140). No obstante, el contador en su actuación profesional conduce a diversas situaciones que, de no observar las disposiciones, estatutos legales y aplicar su código de ética profesional, enfrentaría riesgos inherentes que pueden transgredir su profesionalismo, perder la fe y la confianza de los interesados (Vaca & Fajardo, 2019).

Sin embargo y a pesar de que existen códigos, lineamientos, manuales y/o aspectos racionales que dibujan el camino hacia el buen comporta-

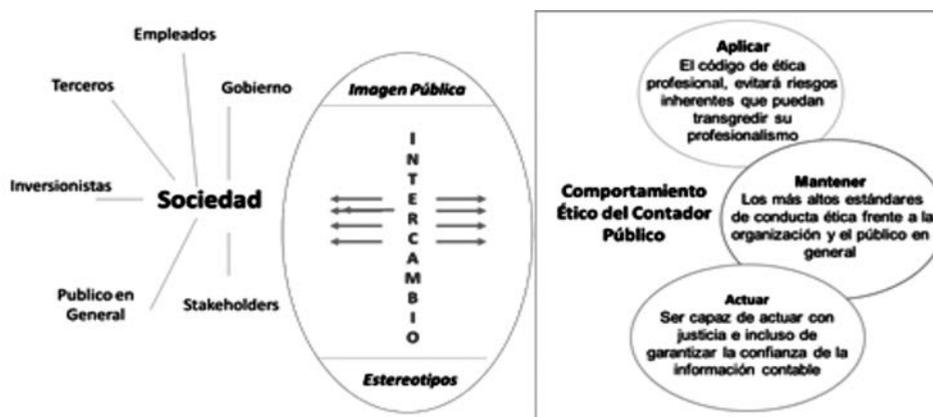
miento ético que debe ejercer el contador público, desde una mirada crítica, Franco (2009) afirma que en la evaluación de los comportamientos del contador público “desaparece la axiología y es reemplazada por un pragmatismo que califica como bueno a lo mejor posible dadas las circunstancias” (140). Es decir, el modelo de globalización conduce a una ética sin valores, a la desaparición de los valores, ya que es un elemento valioso para el desarrollo del capitalismo salvaje; por tanto, si se quiere evaluar y solucionar los problemas que afectan la concepción actual de la ética del contador público, es necesario ampliar la mirada y “luchar contra la mentalidad neoliberal alimentada por ideas evolucionistas” (Franco, 2009, 141).

Ahora bien, Ayu & Iwan (2017) y Franco (2011) expresan que el comportamiento de los contadores públicos está asociado a cumplir con distintas responsabilidades, entre ellas; mantener los más altos estándares de conducta ética al mismo tiempo que cumplen con los requisitos de la organización donde trabajan y del público en general. También deben ser responsables ante sí mismos y sus familias mientras actúan en el mejor interés a largo plazo de la profesión en su conjunto. De otro lado, el comportamiento ideal de los profesionales contables se vislumbra mediante la implementación y aplicación de diversos códigos, que se convierten en una serie de fuentes a las que se recurre cuando se examina el aspecto ético de la profesión. Franco (2007) expresa que los códigos de ética son altamente discutidos; sin embargo, Armstrong, Ketz, & Owsen (2003) mencionan que a nivel normativo los códigos permiten que los contadores públicos cuenten con información primordial a cerca de los principios morales para actuar de manera ética y considerar las diversas responsabilidades que presenta el profesional contable con todos los grupos de la sociedad.

La concepción actual del comportamiento ético del contador público se soporta en los valores basados en decisiones racionales con el propósito de ser capaz de actuar con justicia e incluso de garantizar la confianza de la información contable (Franco, 2018). Por ende, es importante que los contadores públicos desarrollen un comportamiento ético e íntegro comprendiendo, la integridad, como la obediencia a los principios éticos y morales, el conocimiento de lo que es moralmente correcto y el coraje para hacer lo correcto (Franco, 2013) encaminado al principio de probidad. Por su parte, la aplicación de la ética profesional es la clave para dar confianza al público en los servicios prestados (Franco, 2007). Si la ética no es aplicada en el ejercicio de las laborales profesionales, tendrá un impacto negativo, particularmente en la aparición de problemas en forma de desconfianza

pública hacia servicios profesionales prestados. La figura 2 Recoge todos los argumentos precedentes e ilustra aspectos claves a considerar dentro del comportamiento ético del Contador Público.

**Figura 2. Comportamiento Ético del Contador Público**



Fuente: Elaboración propia (2021), a partir de Franco (2009, 2007, 2013, 2018) Muhammad, *et al* (2020) Ayu & Iwan (2017) (Vaca & Fajardo, 2019).

Desde otra perspectiva, Muhammad, *et al* (2020) reconoce que el comportamiento del contador público en la comprensión de su trabajo está fuertemente influenciado por su religión, espiritualidad, experiencia y también por sus antecedentes culturales. Estos factores afectan la forma en que el Contador Público utiliza sus conocimientos en el desempeño de sus funciones como profesional. En este sentido, los autores reconocen que la representación de un buen comportamiento ético se verá influenciada por la integración y la aplicación de sus cualidades espirituales en el desempeño de sus funciones profesionales sin verse afectados por asuntos materialistas, pero alcanzando la calidad de los valores en la vida.

### **Imagen del Contador Público y prestigio contable**

El Contador Público tiene como función ser garante de la fe pública; esta condición implica que se debe cumplir en forma profesional y ética en cada una de las funciones que desempeña. En la opinión de González éste

(2013) “está en el deber de ofrecer sus servicios con mayor conocimiento actuando con confiabilidad, abstenerse de hacer comentarios públicos o privados de la persona o empresa a quien preste el servicio, es decir, estricto apego a la ética”. Lo anterior evidencia el compromiso con el buen nombre y el prestigio de su profesión; por ello, una conducta que vaya en contravía de esto conduce a la pérdida de confianza de la sociedad en sus servicios profesionales.

Al igual que la contabilidad representa los hechos económicos de una organización, la historia no olvida los escándalos empresariales en los que ha sido vinculado un contador público o un auditor. Podría hacerse una larga lista de esto identificando multinacionales e incluso compañías auditoras. Un hito contable fue ENRON, la gran industria que prometía desarrollo económico y que abanderaba los postulados capitalistas del progreso, la cual a través de procesos contables dudosos representaba utilidades y pronosticaba promesas de bonanza; el resultado tras el fraude fue una histeria colectiva de los inversionistas y una desilusión del sueño americano de quienes confiaron en ella. Este caso sentó las bases para realizar cambios en el control empresarial desde la ley Sarbanes Oxley.

Aunque se ha logrado sobrepasar décadas de escándalos empresariales, la nueva dirección está dada hacia actos de corrupción que involucran a la sociedad en general, propiciando escenarios en que las nuevas generaciones de profesionales se han volcado al consumo y a los condicionamientos del mercado, siendo más ingenuos acerca de las promesas y confiando en superiores avaros que cruzan la estrecha línea entre lo correcto y lo incorrecto. En este sentido, los autores intelectuales de los fraudes y colusiones empresariales se aprovechan de las condiciones en que se desarrollan los recién graduados, generando un escenario de libertad y necesidad, además de la falta de experiencia para hacer que los profesionales firmen estados financieros alterados. Por tanto, son noticia en los diarios casos en que los contadores públicos terminan siendo los responsables de actos contra la fe pública y los principios éticos.

Lo anterior explica cómo el Contador Público se ve envuelto en dilemas morales que generan ambientes propicios para cometer diferentes ilícitos financieros, lo que conlleva un alto desprestigio hacia la profesión y deterioro de su imagen pública, dando cuenta del nivel de desarrollo moral que tiene el profesional para enfrentarse a ellos, aferrándose a los valores que determinan su juicio y actuación moral. Se puede decir que a nivel latinoamericano son conocidos los delitos económicos comúnmente

denominados “delitos de cuello y corbata” o “de cuello blanco”, que han afectado el patrimonio empresarial, las arcas estatales, el sistema financiero y el mercado nacional y regional en general.

Entonces, en palabra de Franco (2007), la confianza es constantemente erosionada en razón, de la “laxitud de las prácticas de auditoría, la flexibilidad de las normas contables permisivas de tratamientos alternativos en las transacciones; la nebulosidad de la responsabilidad y la relativización de la independencia de los contadores” (60). Todos estos aspectos, han dejado un sinsabor en torno a la independencia y profesionalismo del contador público y el auditor; por ello, en la obra de Franco se hace hincapié en la emergencia de formar profesionales con sentido del bien común, interés público, valores universales, conocimiento de las responsabilidades civiles, penales, constitucionales, comerciales, patrimoniales y deontológicas.

## Conclusión

Las crisis que han ocurrido dentro de la profesión del Contador Público, tal como se indican, no solo competen a los organismos reguladores y los gremios; es además un asunto social, cultural, ético y moral. La responsabilidad social que tiene el Contador Público originada por su ejercicio profesional lo obliga a cumplir con altos estándares de comportamiento, que no sólo hacen parte de los códigos de conducta, sino también del desarrollo moral que tiene el individuo para participar del juego de roles en la sociedad. Se hace necesario que los profesionales de esta área presten una mayor atención a los valores universales para actuar en concordancia; así propiciarán un ambiente de confianza en protección del interés público. En resumen, hoy en día el debate se encuentra, como lo señala Franco (2011), en: ¿Cuáles han de ser los principios básicos que orienten el comportamiento moral de los contadores públicos?, cuya respuesta sin duda ha de ser compleja y construirse a partir de la práctica social de estos profesionales.

De otra parte, la concepción actual del comportamiento ético del Contador Público responde generalmente a unos valores basados en decisiones racionales que le permiten al profesional actuar con justicia e incluso garantizar la confianza de la información contable (Franco, 2018). Sin embargo, otros autores como Muhammad, et al (2020) concluyen que el comportamiento ético del profesional contable está altamente influenciado

por las creencias espirituales; es decir, la religiosidad tiene el papel principal de reducir y prevenir las desviaciones que violan la ética. De cualquier manera, es importante que los contadores públicos reflexionen en su actuar y en su comportamiento, en el cual deberá primar siempre, en sus decisiones, el autocontrol, los valores éticos, morales y religiosos, evitando así problemas en forma de desconfianza pública.

## Bibliografía

Armstrong, M. B., Ketz, J. E., & Owsen, D. (2003), “Ethics education in accounting: Moving toward ethical motivation and ethical behavior”, *Journal of Accounting education*, 21(1), 1-16.

Ayu, N. I., & Iwan, T. (2017), “The concept of ethical behavior of public accountant based on islamic spirituality” *Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences*, 67(7), 160-165.

Azócar, R. (2013), “Ética Profesional y Desarrollo Personal”, obtenido en página web: <http://www.eticaprofesionalramonazocar.blogspot.cl/2013/08/>, fecha de visita: junio 2021.

Cortina, A. (2000), *Ética de la empresa. Claves para una nueva cultura empresarial*, Madrid: Trotta.

Cortina, A. y Martínez, E. (2001), *Ética*, Madrid: Akal.

Farías, J. y Valenzuela, M. (2006), *Ética de los Negocios y la Dirección*, Ediciones Universidad Autónoma de Chile, RIL, Editores, Chile.

Franco, R. (2007), *La profesión contable y los escándalos empresariales*, *Lúmina*, (08), 58-107.

Franco, R. (2009), “Contador público: siete plagas amenazan”, revista *Visión Contable*, (7), 131-145.

Franco, R. (2011), *Reflexiones contables: Teoría, regulación, educación y moral*, Bogotá: Universidad Libre de Colombia.

Franco, R. (2013), *Réquiem por la confianza*, Pereira: Investigar editores.

Franco, R. (2018), “Pensamiento contable latinoamericano: entre colonialismo intelectual y ciencia propia”, *Revista Científica General José María Córdova*, 16(22), 133-161.

Franco, R. (2020), “Dilema moral: entre libertad y necesidad”. Video Cátedra Itinerante de Ética Profesional “Juan José Amezquita Piar”. Disponible en [https://www.youtube.com/watch?v=fdOF\\_xlJ7GU](https://www.youtube.com/watch?v=fdOF_xlJ7GU)

Han, B.C. (2010), *La sociedad del cansancio*, Barcelona: Herder.

Han, B.C. (2013), *La sociedad de la transparencia*, Barcelona: Herder.  
Kohlberg, L. (2008), *Psicología del desarrollo moral* 2da. Edición. Bilbao: Desclée De Brouwer.

Lakoff, G. (2007), *No pienses en un elefante. Lenguaje y debate político*, Madrid: Universidad Complutense.

Muhammad, E., Sudarma, M., Djamhuri, A., & Adib, N. (2020), “Reconstruction of public accountant ethics through Hamka’s religious rational ethics perspective”, *International Journal of Multicultural and Multi-religious Understanding*, 7(3), 16-23.

Restrepo, K., Ocampo, J., & Gómez, D. (2018), “Una Interpretación Ética de Las Crisis Financieras” (An ethical interpretation of financial crises), revista *En-Contexto*, 7(10), 113-132.

Restrepo *et al.* (2018), “La imagen contable entre confianza y transparencia”, *Apuntes contables* (22), 45-56.

Sandel, M. (2016), *Lo que el dinero no puede comprar. Los límites morales del mercado*, Bogotá: Penguin Random House Grupo Editorial.

Santos, E. (2018), “El contador público como causa primera y última de la confianza pública”. *Contabilidad y Negocios* 13 (25), 109-124.

Vaca, L. M. F. & Fajardo, C. E. V. (2019), “Ethical Behavior Of The Accountant And Its Contribution To The Society”. In *Proceedings of International Academic Conferences* (No. 9911914). International Institute of Social and Economic Sciences

## 18. INTRODUCCIÓN A LA SECCIÓN SOBRE CONTABILIDAD SOCIAL Y AMBIENTAL

*María del Carmen Rodríguez de Ramírez*

Buenas tardes. Nos encontramos nuevamente en esta **Sección sobre Contabilidad Social y Ambiental**, en la que se discutirán cuestiones que también servirán para seguir construyendo ese pensamiento contable latinoamericano al que se refería ayer Valerio Nepomuceno y que Mario Rodelo Sehuanes, con su ímpetu juvenil, planteaba que debería ir materializándose en la práctica concreta.

También ayer, Jesús Suárez mencionó su primer encuentro con la Contabilidad en la escuela secundaria que lo llevó a odiar la asignatura porque no entendía cómo “llevar la contabilidad de la Pensión Rosita”. Seguramente se la presentaron como una técnica de registración con memorización acerca de cuándo se debita y cuándo se acredita. Nada más lejos de esta disciplina social que nos llevaría en la actualidad a plantear esa Pensión en un barrio determinado, quizás como una pequeña empresa, que debe sobrevivir en el contexto de la pandemia y necesita de la información contable no solo para responder al fisco sino para entender de qué manera utilizando más racionalmente la energía, eficientizando la lavandería, cocinando productos de estación, separando los residuos, etc., podría estar contribuyendo a mejorar su entorno, además de su utilidad.

Randolf Berrios planteaba la necesidad de dar cuenta de las consecuencias del mal uso de los recursos naturales, poniendo como ejemplo

la contaminación de los ríos producida por el mal manejo de residuos industriales, entre tantas otras acciones humanas que, hoy sabemos -con la fuerte fundamentación científica que analizó el Grupo Intergubernamental de Expertos sobre Cambio Climático (IPCC)-, han dado como resultado la situación que enfrentamos ante los fenómenos climáticos extremos.

Marlene Piña señalaba la gran cantidad de casos existentes para abordar cuestiones éticas a través de su discusión en distintas asignaturas del currículo. Una parte importante de esos casos, por no decir todos, tiene fuertes implicancias sociales y ambientales y la actuación profesional (para no hablar solamente del desarrollo teórico) implica considerar cuestiones que exceden ampliamente lo financiero.

En los trabajos que se presentarán en este bloque los autores pondrán en discusión su interpretación acerca de cómo Biondi y Franco han abordado estos temas en forma directa o indirecta. Porque, como también se mencionó ayer, nadie está obligado a tratar un tema y los investigadores centran su atención en cuestiones que les resultan particularmente interesantes y los apasionan para seguir indagando.

# 19. ENFOQUE CRÍTICO SOBRE UTILIDAD DE LA INFORMACIÓN A PARTIR DE LAS OBRAS DE BIONDI Y FRANCO

*María Luz Casabianca*

## **Introducción**

Las entidades de la economía social funcionan democráticamente, practicando un régimen especial de propiedad y distribución de ganancias. Emplean los excedentes del ejercicio para crecimiento de la entidad y la mejora de los servicios a asociados y comunidad. A diferencia de otros sectores no lucrativos, su función no es solo distributiva, sino también productiva, regida por valores propios, como la participación democrática, transparencia, responsabilidad social, sometiendo su gestión a la aprobación de los asociados, quienes precisan de la contabilidad para controlar el cumplimiento de sus fines.

De acuerdo con Belkaoui (1996:23), la contabilidad es multiparadigmática, donde el paradigma de utilidad permanece vigente desde su concepción. Este escrito, basado en la opinión de Mario Biondi y Rafael Franco, sostiene que, siendo tan importante, se aplica parcialmente en la economía social, resumiendo su análisis en un sencillo argumento: no se contempla la realidad de este sector.

A partir de Biondi y Franco, se reflexiona sobre el modo en que actualmente rinden cuentas cooperativas y asociaciones civiles por medio de los estados financieros, evaluando cómo el paradigma de utilidad puede colaborar en el marco de su contexto social, histórico e institucional.

Se agradece a la corriente crítica extender el horizonte de la contabilidad y permitir cuestionar posiciones ortodoxas, porque justamente, la colaboración de otras disciplinas enriquece la mirada, haciéndola más pertinente.

Sucintamente, este escrito presenta referencias sobre la contabilidad crítica, la trascendencia del paradigma de utilidad, la opinión de los autores mencionados y se propone, basado en Franco, que el estado de valor económico generado y distribuido forme parte del juego de los estados financieros de la economía social.

### **Perspectiva crítica: base para abordar la literatura de Biondi y Franco**

La visión crítica es una de las muchas formas en que los investigadores abordan los desafíos contables contemporáneos, indican Andrew, Cooper y Gendron (2021: s/p). En concordancia con Gil (2018:43) la contabilidad crítica examina los procesos sociales que la rodean, para lo cual requiere del estudio profundo no solo de la realidad económica, sino política e institucional; ámbitos en los que se entretaje la situación de las organizaciones de la economía social.

Ryan et al. (2004:241) sugieren comprender los atributos de las relaciones más que de los objetos en sí mismos, de tal manera que el fenómeno de la utilidad de la información se considere desde la óptica de sus requisitos y principales destinatarios.

Asimismo, la perspectiva crítica demanda describir el contexto nutriéndose de la historia para generar nuevos y mejores conocimientos (Gendron, 2018; Gil, 2018; Morales y Sponem, 2017), que resalten los valores que sustenta la economía social y eviten tomar por sentadas prácticas basadas en una contabilidad que “homogeneiza, naturaliza y universaliza las relaciones sociales subyacentes”, según destacan Neu et al. (2001:1).

Así, se puede dudar de la significación del paradigma de utilidad. Así, al analizar su alcance, los intereses a los cuales responde, el entorno en el que se lo implementa, los beneficios esperados en relación con su aplicación y, el hecho de que no se ajuste a los rasgos latinoamericanos, permite reflexionar sobre el modo en que actualmente rinden cuentas las entidades de la economía social, especialmente las cooperativas y asociaciones civiles.

La trascendencia del paradigma de utilidad involucra a la contabilidad social, cuyo impacto es a favor de las personas, organizaciones, institu-

ciones y la comunidad en su conjunto. No puede limitarse a los estados financieros, dado que ya no se discute que el desempeño económico es insuficiente para examinar la realidad, y se necesitan las dimensiones social y ambiental sin sobrecargar su contenido, pues no implican proporcionalmente mayores ventajas.

## **Utilidad de la información financiera en el contexto de la economía social**

### **Alcance**

En la economía social los asociados son protagonistas al reunirse en asamblea general. Participan en igualdad de condiciones sin considerar aportes de capital, antigüedad, trayectoria. Se les concede un voto para ejercer derechos y cumplir obligaciones como velar por los objetivos institucionales. Aprueban o rechazan los estados financieros que deberían proveer información clara y objetiva de los valores del sector y un panorama realista que permita calificar la idoneidad de la gestión para ratificar o rectificar la marcha de las entidades.

Biondi (1995:4) manifiesta que el fin de la contabilidad es proporcionar información relevante para decidir y controlar y, si bien el paradigma de la utilidad contribuye sin dudas con ese fin, se ocupa principalmente de organizaciones de interés público, como señala Franco (2016:303), excluyendo a la mayoría de las empresas latinoamericanas, entre ellas, las caracterizadas por el criterio de redistribución antes que el de acumulación de ganancias.

### **Teorías para abordar el fenómeno**

El paradigma de utilidad de la información incide en el desarrollo de nuevos y más profundos conocimientos teóricos como también en la capacidad de intervención práctica.

Al abordarlo desde la perspectiva crítica, se nutre de la sociología, psicología, historia, además de las tradicionales disciplinas vinculadas con la contabilidad. Según García Fronti (2012:214-216), por ejemplo, para emplear la teoría de las decisiones económicas proveniente de la psicología, se la debe enlazar con la teoría de la contingencia proveniente de la sociología.

García Casella (1997:22) postula un listado de teorías obtenidas de la economía (teorías del valor, del precio, de los mercados), de la administra-

ción (teoría de la información, teoría de la agencia, hipótesis de conductas administrativas), de la sociología (teorías e hipótesis sobre los grupos humanos), de la psicología (teoría de los mecanismos decisorios), a las cuales puede agregarse desde la filosofía (teoría de los argumentos sobre democracia deliberativa de estilo habermasiano que explica acuerdos y desacuerdos por consenso).

La teoría de la agencia, concebida por Jensen y Meckling en 1976, separa a los responsables de gestionar de los propietarios; Álvarez, Arbesú y Fé (2000:178) la aplican a las cooperativas para estudiar el comportamiento de los gerentes (agente) que, sin considerar a los cooperativistas (agencia), proporcionan información según sus intereses.

Desde el enfoque de la contabilidad de gestión se aprovecha la teoría de la organización y la teoría social, analizadas por Ryan et al. (2004:114-120), teorías que contemplan la de las contingencias, de los sistemas y la teoría de las decisiones basadas en el comportamiento y los aspectos organizativos, tratadas a su vez por investigaciones interpretativas y críticas. La teoría de la legitimación organizacional, cuyos referentes Shocker y Sethi, (1974) le permiten a Archel (2007:132) explicar cuál es el papel del reporte anual cuando se intenta comunicar que las actividades de las organizaciones son concordantes con lo que las comunidades consideran aceptables, aun a costa de que esas informaciones estén sesgadas.

Desde la óptica de la contabilidad social ayudan las teorías de la legitimación y de los *stakeholders* de Gray (1995) analizadas por García Fronti (2012:214), quien señala que la información divulgada se relaciona con la presión que ejercen los grupos de interés en la medida en que esa presión afecta la continuidad o supervivencia de las primeras.

### **Estudios sobre la utilidad de la información**

Casi no se discute que la información contable debe adecuarse a las necesidades de los usuarios (Ryan et al, 2004:96) a pesar del limitado conocimiento sobre las necesidades de información y los procesos de decisión de los usuarios reales. Barbei (2017:4) lo ubica en la década de 1930 desplazando progresivamente al paradigma del beneficio para los propietarios.

A esta altura, corresponde definir qué se entiende por usuario y utilidad. Young (2006:590) considera a las personas que se esfuerzan por comprender la información para decidir, siendo inútil en manos de quienes no pueden o no quieren usarla o hacen mal uso de ella. Respecto a qué se considera útil, Foucault (2001:194-198), en su obra *Las palabras y las cosas*,

en relación con la utilidad, realiza un pertinente análisis enfocándose en quién y qué se recibe con cada intercambio; lo razona desde la mirada del desprendimiento con vista a poseer cosas más útiles a las que les da más valor. Foucault adhiere a la postura de los utilitaristas que sostienen que la cosa vale porque se la considera para cierto uso y acuerda que un juicio de apreciación puede transformarse en el valor de una cosa.

El paradigma de la utilidad representa la oportunidad para los grupos interesados en contar con información de calidad, objetiva y confiable. Gil (2012:71) advierte que la contabilidad informa no solo para describir o explicar, sino para imbricarse en el proceso decisorio de las transacciones del mundo real, donde en la continuidad del proceso de capturar los hechos, procesarlos, ofrecer información, tomar conocimiento, decidir, siempre se superponen nuevos hechos, nueva información, más conocimiento y así, sucesivamente, lo va recogiendo la contabilidad para que el usuario del sistema pueda decidir y controlar.

Pero también el paradigma de utilidad reconoce críticas. En tal sentido, Ryan et al. (2004:139-141) advierten que la cuestión de la utilidad no se resuelve con solo enunciarla; el paradigma pareciera que solo considera que las decisiones las asume una persona en situación de certidumbre, con información segura, clara y sin costo; o, como reflexiona Young (2006:592), sin considerar que el usuario es una persona de “carne y hueso” que se guía por palpitos o intuiciones, con diferencias notables en su preparación y contexto, sin constituir un tipo de usuario racional, calculador y orientado hacia el futuro.

### **Opinión de los autores de referencia en materia de utilidad de la información**

Tanto Mario Biondi como Rafael Franco se ocuparon del tema. Biondi (1995:3-11) inaugura la revista *Contabilidad y Auditoría* con el artículo: “Aportes para mejorar la utilidad de la información que suministran los estados contables [financieros] - Medios para lograrlo - Un sustancial cambio del paradigma que orienta a la contabilidad”. Relata que, en la VI Conferencia Interamericana de Contabilidad (CIC)-1962 (USA), el conocimiento de los resultados del período cedió protagonismo al paradigma de utilidad. Posteriormente en la VII CIC-1965 (Argentina), con el fin de apoyar las decisiones mediante el empleo de los estados financieros, se

armonizaron sus características, condiciones y cualidades y se establecieron los principales destinatarios. En la XIII CIC-1979 (Panamá), se pusieron los requisitos de la información para ser útil: objetividad, oportunidad, precisión, integridad, claridad, suficiencia, prudencia, normalización, sistematicidad, verificabilidad, certidumbre, confiabilidad, racionalidad, practicabilidad, “irreemplazabilidad”, convertibilidad y productividad.

Por su parte, Franco (2002:185), en su artículo “De la crisis del paradigma de utilidad a la emergencia del enfoque integral”, apela a la teoría contable para analizar al paradigma ligado al entorno capitalista caracterizado por: la propiedad privada de los medios de producción, la existencia de grandes volúmenes de transacciones, informes dirigidos principalmente a financistas e inversores y por el reconocimiento del sistema monetario como base de las mediciones y representaciones construidas por la contabilidad. Franco considera que, de este modo, la contabilidad se transforma en un instrumento que concentra exclusivamente sus esfuerzos en los asuntos relacionados con la creación y acumulación de riqueza y el control de su propiedad.

La utilidad de la información contable, en palabras de Biondi (2006:6), proviene de sistemas que brindan información de calidad, tanto para la propia organización como para terceros y, cuanto mejor se refleje la realidad económica, mejor será la función contable. Nótese que el concepto utilidad, para Biondi, alcanza a usuarios externos como internos.

Corresponde destacar la crítica individual de Franco (2002, 2007, 2014, 2015,2016) o acompañado de Gracia y Agudelo (2013). Franco (2002:185) sostiene que excluye a organismos estatales y entidades de la economía social, que su alcance no es universal. Le reprocha que solo se ocupe de aspectos financieros, que desconozca las contribuciones de otras ramas de la contabilidad y sus funciones, que solo sea para usuarios externos y que no se ajuste a regiones cuyos mercados de capitales no están desarrollados (2016:303). Franco (2007:86-87) se lamenta de que se considere a la contabilidad comprometida con intereses particulares, donde el paradigma de utilidad solo responde con información que tenga demanda debido a resultar útil a los financistas sin preocuparse por las expectativas de otros interesados. Así lo manifiesta en su documento “La profesión contable y los escándalos empresariales” (2007) en el que evalúa la crisis de confianza a partir de 1970, cuando la contabilidad flexibiliza sus normas, es más laxa en auditoría y desdibuja la responsabilidad e independencia profesional.

Sin embargo, para Franco (2007:87) es misión de la regulación contable permitir el libre procesamiento de la información, construir reportes amplios y multidimensionales, útiles para usuarios externos e internos. Franco (2014: 66-70) comenta que, en su obra sobre contametría (1998:242-251), la regulación contable considera de manera parcial al paradigma de utilidad, pues privilegia a ciertos demandantes de información y regula aspectos parciales de la realidad, principalmente los financieros y en particular, la acumulación de ganancias, “creando un concepto de verdad como coherencia que termina siendo verdad como conveniencia dentro de la teoría del interés (Habermas, 1982)”.

### **Propuesta de información vinculada con los valores de la economía social**

Informar el origen y la aplicación de los fondos por parte de los dirigentes ya tiene previsto su instrumento: el estado de flujos de efectivo; pero, en relación con el origen y la aplicación de los excedentes, aún falta un cuadro en los estados financieros que rinda cuentas de los valores de la economía social.

El Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGYD), conocido indicador, debería presentarse en los estados financieros porque se nutre de información recopilada en estos últimos, pero la ofrece una mirada diferente. Franco (2002:217) lo considera como una herramienta determinante para el análisis contable que trasciende lo exclusivamente financiero, permitiendo, según Gil (2018, p. 36), no solo describir la realidad en términos monetarios, sino interpretarla en términos sociales para lograr modificarla o, al menos, crear conciencia crítica en relación con ella.

“La representación contable debe estar orientada por objetivos sociales” es el parecer de Macintosh (2000), citado por Gracia, Franco y Agudelo (2013:97-98), distinguiendo entre medición y valoración. Mientras que la medición contable es la realidad “material”, principalmente la riqueza, la valoración contable es la realidad “social” para protección del interés público.

Para entender mejor de qué se trata el EVEGYD, es útil observar en la Tabla 1 sus dos tramos, indicando qué representan.

**Tabla 1: Distinción entre valor generado y distribuido**

<b>Valor generado:</b>	<b>Valor distribuido:</b>
<p><b>Muestra la riqueza creada por las organizaciones de la economía social en colaboración con los grupos de interés involucrados.</b></p> <p>Diferencia entre “Ingresos” menos “Insumos <u>solamente adquiridos a terceros</u>” (como se dijo, no se computan los sueldos).</p>	<p><b>Muestra cómo contribuyen las organizaciones de la economía social con el desarrollo de la comunidad.</b></p> <p>Detalla las recompensas al personal (sueldos), directivos (honorarios), estado (impuestos, tasas y contribuciones), capital de terceros (intereses), asociados (grupo interesado), cooperativas.</p>

**Fuente: elaboración propia.**

La clave está en distinguir las rentas generadas en cada proceso y su reparto (Casabianca, 2013:60-73). En primer lugar, presentar los ingresos -netos de costos y gastos- que producen las organizaciones por sí mismas, luego sumar lo recibido de otros sectores. La segunda sección refiere al reparto. ¿Cuánto retuvieron al interior de la organización para asegurar su funcionamiento?, ¿hubo retiro de asociados? Con precisión, ¿cuántos beneficios compartieron con la comunidad?, ¿qué cifra entregaron al personal directivo y ejecutivo?, ¿cuánto aportaron a la comunidad a través del pago de impuestos y de sueldos?

Así por ejemplo los sueldos ya no son gastos, sino, por el contrario, son beneficios en pos del desarrollo regional, porque crean puestos de trabajo y otorgan a los dependientes poder adquisitivo que se vuelca en la comunidad. Otro caso palpable es cuando se elaboran bienes para uso para la propia actividad (construcción edilicia, una maquinaria), porque en este caso las erogaciones se imputan como ingresos, como si se tratara de producción vendida a terceros. Lo mismo ocurre con los impuestos que no se computan negativamente, como tradicionalmente informa la contabilidad financiera, sino que se los mira como riqueza entregada al gobierno para contribuir con las políticas socio ambientales (salud, educación, seguridad).

Por último, corresponde considerar la posibilidad de presentar múltiples indicadores que profundizarán el sentido de la información (Casabianca *et al.*, 2020:207-224).

## Conclusiones

Analizar el paradigma de la utilidad en el marco de la economía social no es una actividad puramente técnica y racional, sino sumergida en relaciones sociales más amplias, como afirma Gil (2018, p.32).

A partir de la literatura de Biondi y Franco sobre este paradigma en particular, se analiza cómo satisfacer la necesidad específica de rendir cuentas de los valores de la economía social a través de los estados financieros. Se considera que incluir el estado de valor agregado y generado e indicadores puede ser pertinente para que asociados y otros interesados se informen del cumplimiento de sus fines.

En lo personal, no se puede dejar de agradecer la mirada de los autores citados y de tantos otros que, sin citar, ofrecen nuevas lentes a la contabilidad y sus fines.

## Referencias bibliográficas

Álvarez Pérez, M.B.; Arbesú López, P. y Fé Cantó, C (2000), “Las cooperativas en el marco de la teoría de la agencia” *CIRIEC*, 34, 169-188.

Andrew, J.; Cooper, C. y Gendron, Y. (2021), *Open Letter from the Editors of Critical Perspectives on Accounting. Critical Perspectives on Accounting*. En prensa.

Archel, P. (2007), *Teoría e Investigación Crítica en Contabilidad. Un estudio de caso*. AECA.

Barbei, A.A. (2017), *Utilidad de la información contable: Mejoras a partir de la fundamentación teórica de la medición y la emisión de información*. Tesis Doctoral recuperada de Biblioteca Digital. UBA.

Belkaoui, A.R. (1996), *Accounting, a multiparadigmatic science*, Quorum Books.

Biondi, M. (2006), *Contabilidad Financiera*. 2daEd., Errepar.

Biondi, M. (1995), “Aportes para mejorar la utilidad de la información que suministran los estados contables. Medios para lograrlo. Un sustancial cambio del paradigma que orienta a la contabilidad”, *Contabilidad y Auditoría*, 1, 1-17.

Casabianca, M.L.; Vicentin, J. y Depetris, E. (2020), “Análisis de indicadores financieros”, XII, 207-224. *Análisis situacional del sector cooperativo lechero argentino*. Depetris et al. Universidad Nacional Litoral.

Casabianca, M.L. (2013). RT 36: Balance Social. “Sobre cómo preparar el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido” *Enfoques* 3 (marzo), 60-73.

Franco-Ruiz, R. (2016), “Sociodicea contable en evolución: del saber estratégico a la crisis de la representación”, *General José María Córdova*, 14(18), 269-307.

Franco Ruiz, R. (2015), “Dimensión heterotopológica de la regulación contable. Perspectivas críticas sobre gobierno corporativo y regulación”, *General José María Córdova*, 13 (16), 173-199.

Franco Ruiz, R.A. (2014), “El problema de la verdad y la contabilidad”, *Criterio Libre* 12(20), 43-72.

Franco Ruiz, R. (2007), “La profesión contable y los escándalos empresariales” *Lúmina* 08, 58-107.

Franco Ruiz, R. (2002), “De la crisis del paradigma de utilidad a la emergencia del enfoque integral”, *Cuadernos de Administración*, 18 (28), 181-221.

Foucault, M. ([1966] 2001), *Las palabras y las cosas* 30ª ed., Siglo XXI.

García Casella, C.L. (1997), “Naturaleza de la contabilidad”, *Contabilidad y Auditoría* 3(5): 13-37.

García Fronti, I. (2012), “Problemas de la Contabilidad social y ambiental: Algunas reflexiones sobre la necesidad de un abordaje interdisciplinario” *Contaduría*, 60, 209-218.

Gendron, Y. (2018), “On the elusive nature of critical (accounting) research”, *Critical Perspectives on Accounting*, 50, 1–12.

Gil, J.M. (2018), “Elogio de la Contabilidad (crítica), *Teuken Bidikay* 9(13):23-54.

Gil, J.M. (2012), “La Contabilidad: su contenido proyectivo en el contexto de las predicciones”, *Pecunia*, 15, 59-78.

Gracia, E.; Franco Ruiz, A.; Agudelo, M.V. (2013), “Una crítica de la representación contable en perspectiva histórica: del reflejo de la realidad profunda al ‘puro simulacro’”, *General José María Córdova*, 11 (12), 79-104.

Jensen, M.C. y Meckling, W.E. (1976), “Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure”, *Financial Economics*, 3, 305-360.

Morales, J. y Sponem, S. (2017), “You too can have a critical perspective! 25 years of Critical Perspectives on Accounting”, *Critical Perspectives on Accounting*, 43:149-166.

Neu, D.; Cooper, D.J. y Everett, J. (2001), “Critical accounting interventions”, *Critical Perspectives on Accounting*, 0, 1–28.

Ryan, B.; Scappens, R.W. y Theobald, M. (2004), *Metodología de la investigación en Finanzas y Contabilidad*, Barcelona: Deusto.

Young, J.J. (2006), “Making up users. Accounting”, *Organizations and Society*, 31 (6), 579-600.



# **20. LA FILOSOFÍA EN LA CONTABILIDAD DEL PROFESOR BIONDI Y LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL**

*German R.Pinto Perry*

## **Introducción**

El presente documento establece la vinculación del postulado que el Dr. Mario Biondi hace en su documento titulado “La Teoría Contable, los Contadores Públicos y la Filosofía” (2010) respecto a que la Contabilidad está vinculada a la Filosofía y por ello la jerarquiza como una disciplina social de alta estima.

Ese postulado se aplica claramente hoy en día al ejercicio de la Responsabilidad Social Empresarial (RSE), que es tierra fértil para el ejercicio profesional del contador público según el postulado biondiano, justificando y valorando la lucidez del planteamiento expresado por el profesor de la Universidad de Buenos Aires.

Para desarrollar esta tesis, se describe la propuesta del Dr. Biondi sobre la materia, luego se describe someramente el concepto de RSE para luego precisar la vinculación que, a nuestro juicio, resulta palmaria.

## La propuesta del Dr. Mario Biondi

Resulta difícil referirse a la persona del profesor Mario Biondi (QED) para realizar un trabajo sobre su obra, porque siempre queda incompleta cualquier referencia a ella por lo prolífica que resulta; por tal motivo no se realizará un desarrollo con esa ambición, sino solo se referirá al documento publicado en la revista *Contabilidad y Auditoría* Núm.31 con título “La Teoría Contable, los Contadores Públicos y la Filosofía” (Biondi, 2010), el cual presenta una interesante propuesta de “jerarquizar a la teoría contable y, por ende, a quienes la aplicamos, o sea los contadores públicos” (17p), estableciendo un puente entre la Contabilidad y la Filosofía, siendo este puente, la Sociología.

Resulta interesante tal propuesta y, por qué no decirlo, un tanto extraña si solo nos concentramos en la teoría contable normativa, la cual es caracterizada por el mismo doctor Biondi como “incoherente y hasta arbitraria” (p. 23), sino por el contrario, el mismo autor establece que su análisis está centrado en lo que él mismo ha llamado “teoría contable doctrinaria”, que es la “opinión de los tratadistas, las escuelas de pensamiento contable” y las corrientes de opinión, acervo que es “absolutamente armónica, lógica y coherente” (23p).

El argumento desarrollado en esa publicación se estructura señalando, tal como fue precisado, la existencia de un puente entre la Filosofía y la Contabilidad, siendo este la Sociología. En efecto, esta ciencia, que tuvo su formalización como ciencia social a través del trabajo de Augusto Comte, estudia el comportamiento humano en sociedad a través de las interacciones que realizan los distintos sujetos, siendo aquellas vinculadas a la satisfacción de las necesidades ilimitadas y crecientes a través de recursos finitos y escasos, la relación con la Economía y también con la Contabilidad.

Ahora bien, la Sociología no se vincula exclusivamente con esas dos disciplinas, sino que lo hace con el cúmulo de ciencias sociales, como el Derecho, la Administración, la Religión, la Historia, entre otras. Pero es al utilizar expresiones como “producción”, “circulación”, “distribución”, “consumo de la riqueza”, “valor de la riqueza”, “precios”, “interés del dinero” y otros términos de igual propósito y naturaleza, cuando establece y estrecha su relación con la Contabilidad.

Es así como en la teoría contable existen rasgos “sociales” que permiten aún más establecer la relación antes expuesta. Al respecto, Biondi (p23) precisa los siguientes aspectos que evidencian lo antes expuesto:

*“a) Si la información que suministra [la Contabilidad] está destinada también a terceros, está automáticamente socializada*

*b) Si de sus datos se pueden fiscalizar impuestos a cargo del ente, al estar en juego el interés general, también encontramos su rasgo socializante*

*c) Si genera información vinculada con problemas ecológicos, es un nexo con la comunidad toda*

*d) Si sus informes contribuyen a la determinación de variables macroeconómicas, muestra otros signos de socialización*

*e) Si las técnicas de aplicación de la teoría contable permiten determinar o, por lo menos, suministrar indicios sobre procedimientos de lavado de dinero, es otra señal de interés general*

*f) Si la profesión del contador público está calificada como de riesgo es porque estaría comprometido el bien común por las actitudes de los entes en que se ejerce la profesión”.*

De esta forma demuestra que la Contabilidad tiene aspectos con efectos en la comunidad que afectan al comportamiento humano, lo cual es evidenciado por la Sociología. Así, en el planteamiento, surge la Filosofía como la “ciencia de las ideas y de los principios” (p 19) que se vincula con la Contabilidad al permitir la reflexión y lucubración de ideas que serán rectores para la toma de decisiones vinculadas con la exposición de los hechos económicos, sociales y ambientales.

Dicho de otra manera, la Contabilidad se preocupa de la exposición de hechos relevantes para la sociedad y su exposición permite la reflexión y ponderación de valores, de principios y otras directrices que emanan de los parámetros intelectuales que la Filosofía desarrolla. Esto se enfatiza al señalar que el contador público tiene que realizar un ejercicio reflexivo en su actuar y en la elaboración de conocimiento vinculado a la teoría contable doctrinaria, pues “un pensamiento reflexivo sobre cualquier tema concreto nos lleva a la filosofía” (p 19).

El documento del Dr. Biondi termina precisando cómo la acción profesional del contador público evidencia el ejercicio del pensamiento filosófico, siendo, para nuestro criterio, la evidencia empírica de la propuesta de nuestro autor.

Es así como el documento presenta cinco casos que ya se han convertido en ejemplos clásicos en las cátedras de epistemología y de teoría contable en varias escuelas de Contabilidad.

El **primer caso** dice relación a la decisión que debe tomar un profesional contable que debe depreciar un terreno que ha sufrido un agotamiento que desde el punto de vista técnico-normativo-contable puede producir distintos discernimientos. Este intrínquilis permite, de una forma técnicamente válida, depreciar los terrenos generando de esta forma una menor utilidad susceptible para el reparto de dividendos o, por el contrario, no realizar tal cargo a resultados y generar una mayor utilidad que puede ser distribuida a los accionistas.

Esta situación se soluciona con la aplicación del “sano juicio profesional”, pero el apelativo de “sano” obliga a actuar a la Filosofía y hacer primar los criterios de equidad y veracidad en tal caso.

El **segundo caso** está vinculado con la decisión de un contador de contabilizar la provisión por los gastos de imagen que genera el accidente de una aeronave a una empresa aérea que era dueña de ella, pese a que el abogado le indicó que la probabilidad de tener un fallo adverso en un juicio por demandas de los parientes de las víctimas era muy baja. Pese a que el Derecho avalaba la opinión del letrado, el contador público toma la decisión de revelar en los estados contables la contingencia “social” que se generó.

El **tercer caso** corresponde a la revelación de mayor mano de obra que será menester contratar para dar respuesta a la demanda de un bien que tendrá escaso margen de utilidad, hecho que afectase la reputación de la administración. Pese a aquello, el profesional contable aplica la Filosofía pues reflexiona sobre la oportunidad de la revelación para anticipar o anunciar la baja rentabilidad de un negocio aparentemente atractivo.

El **cuarto caso** es la consideración del daño ambiental en los estados contables proyectados o prospectivos de empresas mineras. Este hecho de común ocurrencia en países mineros como Chile, es palmario de la propuesta del Dr. Biondi, pues estas compañías tienen que ser permeables a la responsabilidad que se desprende de su intervención en la naturaleza, pese a lo oneroso que resulta la exploración y explotación minera.

El **quinto** y último ejemplo de esta magistral exposición del planteamiento biondiano dice relación con la subjetividad que la normativa contable permite para determinar el valor razonable de los instrumentos financieros derivados que ha privilegiado el objetivo criterio del valor histórico. Sin duda que el cambio obedece al reconocimiento de la volatilidad de esos títulos, pero tal situación no es pábulo para una laxa aplicación de la valoración.

Ese es el perfil del documento del Dr. Biondi que establece claramente que el ejercicio profesional está estrechamente vinculado a la necesidad de contar con contadores públicos permeables a los criterios y reflexiones filosóficos que nacen de la meditación y ponderación de valores y principios que la Filosofía concibe.

### **La responsabilidad social empresarial (RSE)**

Tal como afirman Abreu y Badii (2007), no existe una definición única de tal concepto y los conceptos de *responsabilidad*, *social* y *empresa* no tienen una misma concepción, porque cada uno de ellos tienen un origen distinto que se han reunido con el mismo fin: que las utilidades no sean el único objetivo de las corporaciones (Prado, Flores, Pratt y Ogliastri, 2004), pese a que una concepción generosa permite encontrar sus orígenes en Zaratrusta (Abreu, et al, 2007), en la Doctrina Social de la Iglesia (Marulanda, 2009) o en la Constitución de Weimar (López, 2010), aunque su difusión y precisión han sido desarrollada y reconocidas como un concepto moderno de la segunda mitad del siglo XX (Fisher, 2004), aunque bien podemos pensar que el 13 de septiembre de 1970 tuvo un manifiesto distanciamiento por parte de la Escuela de Chicago en la persona de Milton Friedman, quien publicó en *The New York Time Magazine* su clásico artículo “La Responsabilidad Social de la Empresa es Incrementar sus Beneficios”, donde exponía su punto de vista sobre que esta actitud consciente del efecto de las corporaciones en los aspectos sociales y medioambientales, más allá del logro de beneficios económicos, solo está en la voluntad particular de los empresarios, quienes solo tienen que encaminar sus esfuerzos a maximizar sus beneficios. Ahora bien, si los empresarios, libremente así lo deciden generan una merma en sus ganancias debido a su preocupación por los efectos de sus actividades en la sociedad, es algo que la autoridad no puede establecer por ley (1970).

Pese a lo dispersa que puede resultar la aproximación metodológica al concepto de la RSE, bien podemos definir como el reconocimiento de los efectos en la sociedad y en el ambiente, producto de la acción que realizan las empresas, como también la destinación de recursos para evitar esos impactos. Siguiendo a distintos autores como el clásico Carroll (1999), como también a otros más contemporáneos, como Razeg (2010), el concepto en sí ha variado desde sus orígenes, no considerando a Zaratrusta,

obviamente, pero sí las concepciones a partir de la segunda mitad del siglo XX; se reconocen algunos matices que pueden permitir algunas corrientes del pensamiento o algunas escuelas que lo conceptualizan desde distintos puntos de vistas, pese a que en el fondo no hay diferencias sustanciales, pues todas coinciden o tienen el fondo de considerar a la preocupación de las altas administraciones por los efectos de sus acciones y la responsabilidad de reparar o evitar el daño que causan o causarán.

Siguiendo a Razeg, es posible encontrar en los años noventa una orientación de la administración de empresas hacia la consideración de la teoría de los *stakeholders* (Freeman, 2010), junto con la teoría de la ética de los negocios y de ciudadanía corporativa (Razeg, 2010; 123p).

Respecto a la teoría de los tomadores de decisiones o *stakeholders*, las organizaciones orientan sus decisiones para las consideraciones o actividades empresariales, dando “nombres o caras” a quienes haya que responder socialmente. Así también, a partir de la década del 2000 se ha constatado una orientación hacia la globalización donde la RSE adquiere una mayor envergadura y obliga a las organizaciones a responder no tan solo a sus agentes nacionales, sino a las necesidades o consideraciones de instituciones o personas de otras latitudes.

También es posible distinguir en este siglo que la discusión de la RSE se ha vinculado al ejercicio de la libertad como imperativo ético que es morigerado a través del ejercicio de la responsabilidad (Orts, 2003), aplicando una “responsabilidad responsable” (Razeg, 2010; 124p).

## **Mario Biondi y la RSE**

Luego del desarrollo realizado resulta evidente que la propuesta “biondiana” calza perfectamente con la orientación de la RSE, sin ser importante la diversidad ni evolución de su conceptualización.

En efecto, el Dr. Biondi aboga por incluir en la reflexión del contador público, cuando aplica la normativa en su diario ejercicio, el espíritu filosófico al impelerlo a considerar no tan solo la normativa técnica, la cual considera “incoherente y hasta arbitraria”, sino que debe tener en consideración en primer lugar la teoría contable doctrinaria y también los valores y principios que emanan de la Filosofía como fuente de reflexión de la conducta humana que la orienta y la perfecciona a través del “pensamiento reflexivo sobre cualquier tema concreto nos lleva a filosofar” (Biondi, 2010; 19p).

Tal orientación, que de seguro consideraba implícitamente a la RSE como parte de ese ejercicio reflexivo y, por qué no decirlo, correctivo y normativo que puede ser el resultado de la cavilación filosófica, afianza la acción del contador público “filosófico” con el requerido por la RSE de todos sus agentes, no tan solo del contador.

Así también podemos colegir que un contador público atrapado en la aplicación de la normativa contable, que en Chile corresponde a las Normas Internacionales de Información Financiera que emanan del IASB europeo (lo que implica que se desconoce la realidad particular de las empresas nacionales), puede estar alejado del cumplimiento de los imperativos responsables que emanan de la RSE, que, como ya se señaló, solo pueden orientar el ejercicio legítimo de la libertad empresarial; pueden representar una rémora al cumplimiento supremo de esa corriente del pensamiento administrativo. En cambio, un profesional que está consciente de su rol y “jerarquía”, como lo menciona el Dr. Biondi, que utiliza la reflexión filosófica para su ejercicio profesional, adoptando un “sano juicio profesional” vinculado estrechamente con la ética filosófica (aceptando todos los puntos de vistas y discusiones de grandes pensadores), puede estar a la altura de los requerimientos que la alta gerencia ética moderna demanda.

### **A modo de conclusión**

Luego del desarrollo realizado, podemos precisar que el Dr. Mario Biondi ha postulado una jerarquía para la teoría contable doctrinaria y para el ejercicio profesional del contador público a la altura de la reflexión filosófica, siendo de esta forma la Contabilidad (o la teoría contable como precisa el profesor de la UBA) una disciplina social propia de la sociedad moderna e inmersa en la discusión ontológica de la labor del ser humano en la sociedad, y considerando el efecto de sus acciones en las interacciones sociales que se constatan en una comunidad políticamente organizada.

Así también podemos entender que el mundo empresarial ha desarrollado una forma de concebir sus negocios de una manera consciente de sus efectos en la sociedad y en el ambiente más allá del logro de la maximización de las utilidades que cada entidad económica pudiera considerar.

De acuerdo con el postulado biondiano, el contador público está en condiciones de poder responder eficientemente a ese imperativo ético que la RSE postula si está consciente de la jerarquía que la sociedad debe reconocer a su labor como profesional socialmente comprometido.

## Bibliografía

Abreu, J. L., & Badii, M. (2007), “Análisis del concepto de responsabilidad social empresarial” (Analysis of the corporate social responsibility concept). *Mexico: Daena: International Journal of Good Conscience*, 2(1), 54-70.

Biondi, M (2005), *Contabilidad Financiera*, Buenos Aires, Errepar.

Biondi, M. (2010), “La Teoría contable, los contadores públicos y la filosofía”, *Contabilidad y Auditoría*, (31), 24 págs. Recuperado a partir de <https://ojs.econ.uba.ar/index.php/Contyaudit/article/view/53>

Carroll, A. B. (1999), “Corporate social responsibility: Evolution of a definitional construct”, *Business & society*, 38(3), 268-295.

Fischer, J., “Social Responsibility and Ethics: Clarifying the Concepts”, *Journal of Business Ethics* 52, 381–390 (2004). <https://doi.org/10.1007/s10551-004-2545-y>

Freeman, R. E. (2010), *Strategic management: A stakeholder approach*, Cambridge university press.

Friedman, M. (1970), “La responsabilidad social de la empresa es incrementar sus beneficios”, *The New York Times Magazine*, 13.

López Oliva, José O. (2010), “LA CONSTITUCIÓN DE WEIMAR Y LOS DERECHOS SOCIALES. La influencia en el contexto constitucional y legal colombiano a la luz de los derechos sociales asistenciales a la seguridad social en salud. Prolegómenos. Derechos y Valores”, XIII(26),233-243.[fecha de Consulta 4 de julio de 2021]. ISSN: 0121-182X. Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=87617274014>

Marulanda, D (2009), “La Responsabilidad Social Empresarial en la Perspectiva de la Iglesia Católica”, *Revista Ciencias Estratégicas* Vol 17, Núm. 21 p. 57-66. Medellín Colombia. enero junio ISSN 1794-8347.

Orts, A. C. (2003). *Construir confianza: ética de la empresa en la sociedad de la información y las comunicaciones*, Edicoes Loyola.

Prado, A., Flores, J., Pratt, L., & Ogliastri, E. (2004), “Marco lógico y conceptual del modelo de responsabilidad social empresarial para Costa Rica”, *INCAE*, Costa Rica.

Razeg, F. C. (2010), “Entre el concepto y la práctica: responsabilidad social empresarial”, *Estudios gerenciales*, 26(117), 119-130.

# **21. APORTES A LA CONTABILIDAD SOCIAL Y AMBIENTAL POR LOS AUTORES MARIO BIONDI Y RAFAEL FRANCO RUIZ**

*Francisco Varela*

## **Introducción**

La información económica y financiera generada por los sistemas de información contable ha sido durante muchos años la fuente principal para la toma de decisiones de los usuarios. Sin embargo, se ha demostrado que la misma es un elemento importante pero no suficiente en dicho proceso. Las mediciones y modelos utilizados, en muchos casos no fueron de utilidad para prever escenarios desfavorables tanto en niveles micro (organizacional) como en niveles macro (gubernamental). Ejemplos de lo anterior fueron el cierre abrupto de empresas que no demostraban estar sufriendo problemas que impacten en su condición de empresa en marcha y las crisis económicas no previstas, como fue lo acontecido en 2008, que afectó significativamente el desarrollo de los países del mundo entero. Si a todo lo mencionado le sumamos los problemas sociales y ambientales que afectan a la población mundial, como la pobreza, la regresión del capital humano y el conocimiento, la reducción de la seguridad económica y el bienestar, y el cambio climático, sin dudas que estamos ante la necesidad de contar con sistemas que garanticen no solo información financiera y económica, sino además, social y ambiental confiable e interconectada, que sean de utilidad para la toma de decisiones y además que sean de garantía para el desarrollo sustentable de las economías del mundo.

En este sentido y para dar respuesta a las problemáticas mencionadas, desde la disciplina contable se han desarrollado numerosas contribuciones. Autores como Mattessich (2002), Chapman (1982) y Lopes de Sa (1999) establecieron la inclusión de los temas sociales y ambientales en la contabilidad y otros, como Gray (2000) y Mathews (1997), fueron un poco más allá para establecer definiciones respecto de esta. Conjuntamente, se ubicó a la contabilidad social y ambiental como uno de los segmentos que conforman a la contabilidad (García Casella, 1997), el cual consideró que sus problemáticas debían ser abordadas desde una visión interdisciplinaria (Gómez, 2004; García Casella, 2008; Rodríguez de Ramirez 2008; Gray, 2010; Mora Roa et al., 2011; García Fronti I., 2012).

Por todo lo expuesto, el objetivo del presente trabajo será realizar una revisión de las obras de Mario Biondi y Rafael Franco Ruíz para destacar los aportes realizados al segmento de la contabilidad social y ambiental de la disciplina contable. El artículo continúa con tres secciones. La primera de ellas detallará la metodología empleada; la siguiente consiste en mostrar los resultados obtenidos del análisis y, por último, desarrollaremos las conclusiones.

## **Metodología**

Para dar cumplimiento al objetivo planteado, se llevó a cabo una revisión bibliográfica, que comenzó con la búsqueda en Google académico de las palabras “contabilidad social y ambiental”, “Mario Biondi” y “Rafael Franco Ruíz”. Se seleccionaron así aquellos trabajos que se ajustaban a la limitación planteada en el objetivo, tanto en lo referente al ámbito de alcance como a la temática abordada. Como resultado se obtuvieron tres artículos en los cuales se apoyó la investigación, los que fueron revisados sistemáticamente en pos del objetivo planteado.

Para realizar la revisión, se utilizó el *software* informático Atlas Ti, que resultó, a través de sus diversas funcionalidades, de extrema utilidad otorgando sustento metodológico para facilitar el análisis cualitativo de la información, y permitió arribar a hallazgos integradores a través de redes, acerca de los aportes a la contabilidad social y ambiental por los autores analizados.

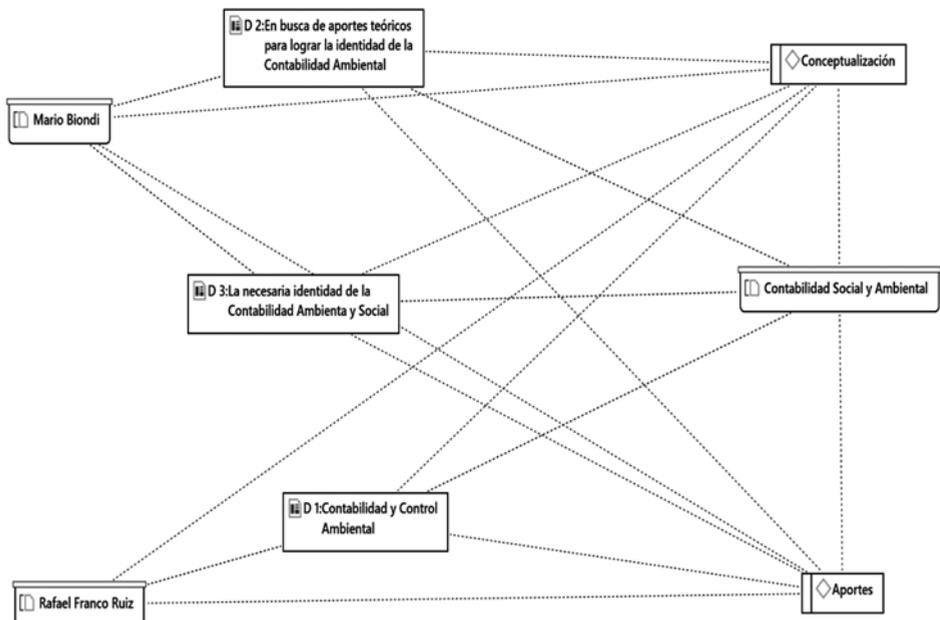
Para comenzar a trabajar con el *software*, se creó un “Proyecto” o también denominado “Unidad Hermenéutica”, incluyendo los tres artículos

ya seleccionados. Posteriormente se realizó una lectura preliminar de cada uno, señalando citas y creando categorías que podían ser concordantes con los objetivos planteados. Luego, observando la cantidad de códigos existentes, se procedió a una segunda lectura y a eliminar aquellos que no contaban con la relevancia suficiente en el marco de la revisión, y a esquematizarlos, creando una agrupación de códigos en familias, y arribando a la primera red integradora de objetivos (Red 1).

Aquí, la gran familia o categoría de primer orden “Contabilidad Social y Ambiental” surge de acuerdo con el objetivo propuesto. En consecuencia, emergen a su vez de la categoría principal 2 familias de códigos o categorías de segundo orden, de las cuales se desprenden 24 códigos con sus respectivas citas, lo que facilitó la búsqueda y el trabajo posterior en cuanto al hallazgo de resultados. Cabe destacar que el proceso se trató de un constante ida y vuelta entre lectura, codificación y conclusiones.

Se procedió a realizar dos tablas resaltando las citas correspondientes, según las dos grandes categorías de segundo orden halladas, y posteriormente al armado de dos redes integradoras donde se relacionan los códigos fijados, para finalmente encontrar vinculaciones y conclusiones sistémicas.

### Red 1 – Elaboración propia



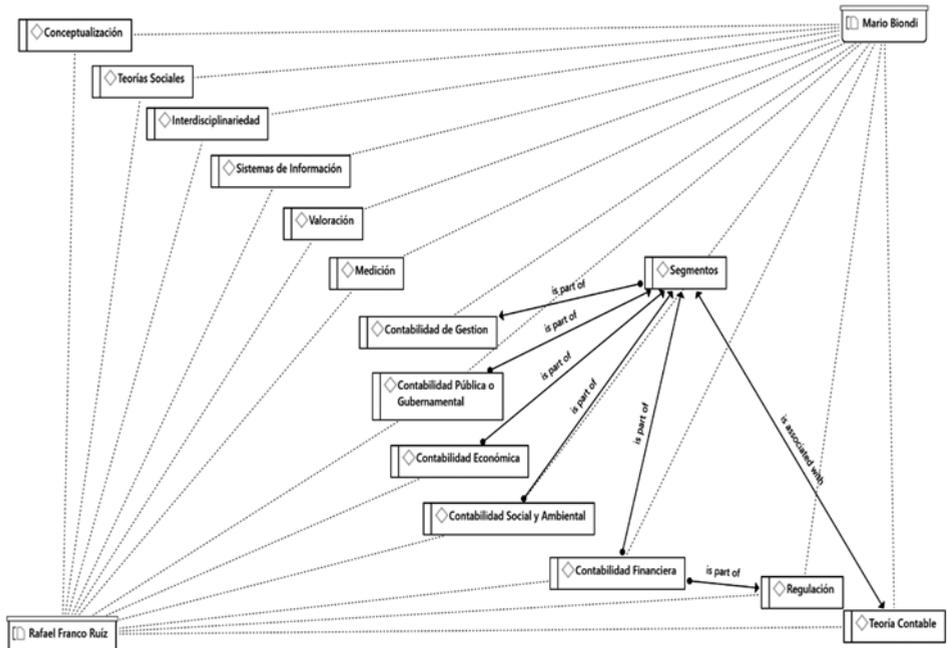
## Resultados

A continuación, en la tabla 1 se describen los artículos analizados en la revisión, su discusión y conclusiones, y se presentan dos redes integradoras de relaciones conceptuales a las que se arribó gracias al uso de la herramienta Atlas ti (red 2 y red 3), en las que se evidencian las familias o categorías de segundo orden “Conceptualización” y “Aportes”, seguidas cada una con su correspondiente tabla (tabla 2 y tabla 3). En cada una se puede visualizar las respectivas citas que hacen a la definición y análisis de cada concepto en particular.

**Tabla 1: Elaboración propia.**

Título	Autor	Año	Discusión	Conclusión
Contabilidad y Control Ambiental	Rafael Franco Ruíz	2009	Problemática ambiental	“La simplificación de la complejidad es el máximo aporte de la profesión contable a la construcción de confianza y la función social determinante de la práctica científica de la contabilidad”.
En busca de aportes teóricos para lograr la identidad de la contabilidad ambiental	Mario Biondi	2010	Contabilidad ambiental	“Las informaciones de la actividad empresarial que están vinculadas con cuestiones ambientales y que pueden llegar a afectar al ente, debían ser tomadas en cuenta y exponerlas con los estados contables periódicos conforme lo requieren las normas en vigor. Los Contadores Públicos deben participar en lo que se refiere a la exposición pública de las gestiones y a colaborar en la medición de los efectos degradantes”
La necesaria identidad de la contabilidad ambiental y social	Mario Biondi	2008	Contabilidad ambiental y social	“Para lograr identificar un segmento contable que lo diferencie de otros existentes, hemos afirmado que deberían señalarse los pertinentes postulados y principios. Antes de pretender enunciar esos requerimientos corresponde señalar las condiciones mínimas que esa área del conocimiento debería reunir: a) Identidad y definición del campo de desarrollo de los temas que abarca y actividades que se producen b) Valor económico razonablemente demostrable, de los hechos y actos jurídicos que se generen en la actividad. c) Relaciones de afinidad de vinculación, de precedencia que pudieran existir con otros segmentos contables ya identificados”.

### Red 2: Elaboración propia



**Tabla 3: Elaboración propia**

Familia: Conceptualización		
Código	Citas	
	Mario Biondi	Rafael Franco Ruiz
<b>Teoría Contable</b>	“El concepto de contabilidad tiene múltiples aplicaciones en la gestión de las empresas como consecuencia de la captación de información, su registración y adecuación y como medición y exposición mediante los estados contables.”	“La contabilidad es mucho más que esto, es un corpus de inteligencia estructurado como campo de saber científico con funciones que trascienden su tipificación de saber estratégico.”
<b>Teoría Sociales</b>	“Involucra conocimientos teóricos y aspectos prácticos interdisciplinarios, varios de los cuales se incluyen en la teoría contable patrimonial y otras.” “Como conocimiento de base social que es, la contabilidad está sufriendo importantes y continuos cambios en su estructura.”	“Avances sustantivos de la contabilidad que superan las concepciones de la teoría del valor trabajo, avanzan a teorías de valor utilidad e, incluso, a teorías de valor social que superan las concepciones económicas y se insertan en más amplios campos de lo social.”

<b>Familia: Conceptualización</b>		
<b>Código</b>	<b>Citas</b>	
	<b>Mario Biondi</b>	<b>Rafael Franco Ruiz</b>
<b>Interdisciplinariedad</b>	“Contabilidad Ambiental, que involucra conocimientos teóricos y aspectos prácticos interdisciplinarios.”	“El problema ambiental se caracteriza por ser abordado mediante un acercamiento entre la ecología y la economía, mediado por el análisis social que ha establecido claras relaciones entre pobreza y ambiente.”
<b>Sistema de Información</b>	“Si la contabilidad es un sistema de información no cabría dudas que recoger y procesar los acontecimientos sociales que hemos mencionado, podrían estar incluidos en algunos de los segmentos contables que ya aludimos y también en los que surjan con el devenir de los tiempos.”	“Todas las metodologías planteadas en los escenarios de control ambiental se fundamentan en información, en representaciones de la realidad que se simplifican y se hacen objeto de incremento de la credibilidad en el proceso de construcción de confianza.”
<b>Valoración</b>	“Valor económico razonablemente demostrable, de los hechos y actos jurídicos que se generen en la actividad.”	“Un elemento importante consiste en superar la simple descripción de los modelos de valoración, asumiendo un método de análisis crítico, que a partir del efecto sobre el bienestar de las personas devela sus inconsistencias y debilidades, con especial profundidad en lo referente a costo de viaje y costos hedónicos, en los cuales su posible validez se limita a condiciones específicas de tiempo y lugar.”
<b>Medición</b>	“Los Contadores Públicos deben participar en lo que se refiere a la exposición pública de las gestiones y a colaborar en la medición de los efectos degradantes.”	“Es claro que dentro de estas opciones de valoración, todos los bienes naturales son factibles de ser simbolizados a través de cuantificaciones monetarias, las cuales, de hecho, no constituyen una base suficiente para el análisis y por tanto deben ser complementadas con información de unidades físicas.”

<b>Familia: Conceptualización</b>		
<b>Código</b>	<b>Citas</b>	
	<b>Mario Biondi</b>	<b>Rafael Franco Ruiz</b>
<b>Contabilidad Social y Ambiental</b>	<p>“Contabilidad Ambiental, que involucra conocimientos teóricos y aspectos prácticos interdisciplinarios, varios de los cuales se incluyen en la teoría contable patrimonial y otras, precisamente por problemas de las normas contables obligatorias.”</p> <p>“Visión amplia de la teoría contable que incluye una buena dosis de la contabilidad de gestión empresarial y de la responsabilidad social empresarial, con sus diferentes grupos de interés.”</p>	<p>“La contabilidad puede construir representaciones de responsabilidad social, de condiciones ambientales, del ejercicio de derechos y del cumplimiento de deberes que tienen como origen el contrato social incorporado en la carta constitucional.”</p>
<b>Contabilidad Económica</b>	<p>“Consideramos segmentos ortodoxos, algunos vigentes, respecto de los cuales los usos y costumbres le han asignado identidad específica, nos referimos a las llamadas (...) ‘contabilidad económica’.”</p>	<p>“La contabilidad también construye representaciones económicas y, de manera más restringida, financieras, que describen los procesos de creación y acumulación de la riqueza con gran desdén por la representación de la distribución.”</p>
<b>Contabilidad Pública o Gubernamental</b>	<p>“Consideramos segmentos ortodoxos, algunos vigentes, respecto de los cuales los usos y costumbres le han asignado identidad específica, nos referimos a (...) ‘contabilidad pública’.”</p>	<p>“La contaduría pública contribuye a la construcción de confianza mediante el incremento de la credibilidad incorporado en la fe pública y muchos lo limitan a eso (...) pero se encuentra fuertemente regulado para actuar en la distribución y control de la riqueza con el ropaje de técnica neutral universal para ocultar el cuerpo de saber ideológico, de saber estratégico en las relaciones de poder.”</p>

<b>Familia: Conceptualización</b>		
<b>Código</b>	<b>Citas</b>	
	<b>Mario Biondi</b>	<b>Rafael Franco Ruiz</b>
<b>Contabilidad de Gestión</b>	“Consideramos segmentos ortodoxos, algunos vigentes, respecto de los cuales los usos y costumbres le han asignado identidad específica, nos referimos a (...) ‘contabilidad de la gestión’.”	
<b>Contabilidad Financiera</b>	“Entendemos por hipótesis principal la referida al objetivo de la contabilidad financiera o patrimonial que, sin dudas, es la más difundida y generalizada.”	“La contabilidad también construye representaciones económicas y, de manera más restringida, financieras, que describen los procesos de creación y acumulación de la riqueza con gran desdén por la representación de la distribución.”
<b>Regulación</b>	“La Contabilidad Patrimonial o Financiera es el más vinculante segmento de la teoría contable que se encuentra regulado por las reglas dictadas por los organismos emisores autorizados para ello.” “La contabilidad patrimonial o financiera es el más importante segmento, se encuentra regulado y las normas que se dictan, supuestamente, prevén todas las consecuencias emergentes.”	“Los organismos internacionales han reducido la contabilidad a la regulación contable, a un conjunto de reglas convencionales que describen aspectos eminentemente financieros, desconociendo que los flujos financieros son apenas una cara de la circulación, una cara simbólica que sólo constituye un reflejo de los flujos físicos de bienes en determinado medio de relaciones sociales.”

La primera categoría de segundo orden hallada fue la denominada “Conceptualización”, la cual, se conforma por catorce códigos y cincuenta y seis citas.

Respecto a la contabilidad, Mario Biondi (2010, p. 16) sostuvo: “el concepto de contabilidad tiene múltiples aplicaciones en la gestión de las empresas como consecuencia de la captación de información, su registración y adecuación y como medición y exposición mediante los estados contables”, a diferencia de ello, Franco (2009, p. 43) consideró que “la contabilidad es un corpus de inteligencia estructurado como campo

de saber científico con funciones que trascienden su tipificación de saber estratégico”.

Ambos autores coincidieron en la existencia de segmentos que conforman la contabilidad (García Casella, 1997). De manera explícita Mario Biondi destacó los segmentos contables, dentro de los cuales se encuentra el de la contabilidad social y ambiental. Respecto a este segmento consideró que “involucra conocimientos teóricos y aspectos prácticos interdisciplinarios, varios de los cuales se incluyen en la teoría contable patrimonial y otras, precisamente por problemas de las normas contables obligatorias” (Biondi, 2010 p. 14). En igual sentido, Rafael Franco Ruiz manifestó que la contabilidad puede construir representaciones económicas, financieras, de cuestiones de contabilidad pública, y además, planteó que “la contabilidad puede construir representaciones de responsabilidad social, de condiciones ambientales, del ejercicio de derechos y del cumplimiento de deberes que tienen como origen el contrato social incorporado en la carta constitucional”. (Franco, 2009 p. 44).

Al mismo tiempo, destacaron que el segmento de la contabilidad financiera cuenta con un mayor grado regulatorio. Al respecto, Mario Biondi (2010, p.14) sostuvo: “la Contabilidad Patrimonial o Financiera es el más vinculante segmento de la teoría contable que se encuentra regulado por las reglas dictadas por los organismos emisores autorizados para ello”, y a diferencia de esto, sin considerar al segmento financiero como el más importante, Franco (2009, p. 43) sostuvo de manera crítica: “los organismos internacionales han reducido la contabilidad a la regulación contable, a un conjunto de reglas convencionales que describen aspectos eminentemente financieros, desconociendo que los flujos financieros son apenas una cara de la circulación, una cara simbólica que sólo constituye un reflejo de los flujos físicos de bienes en determinado medio de relaciones sociales”.

En cuanto a la contabilidad social y ambiental, del análisis emergieron cinco códigos que hacen a la conceptualización en particular de dicho segmento: “Interdisciplinarietà”, “Teorías sociales”, “Sistema de información”, “Medición” y “Valoración”. Para el primero de ellos ambos autores coincidieron en que la contabilidad social y ambiental y los problemas ambientales se caracterizan por ser abordados de manera interdisciplinaria; “la contabilidad ambiental, involucra conocimientos teóricos y aspectos prácticos interdisciplinarios” (Biondi, 2010 p. 14); en igual sentido, Franco (2009, p. 35) manifestó: “el problema ambiental se caracteriza por ser abordado mediante un acercamiento entre la ecología y la economía,

mediado por el análisis social que ha establecido claras relaciones entre pobreza y ambiente”.

Relacionado con el concepto de interdisciplinariedad, los autores destacaron la incorporación de teorías sociales al segmento de la contabilidad social y ambiental. Mario Biondi (2008, p.16) indicó: “como conocimiento de base social que es, la contabilidad está sufriendo importantes y continuos cambios en su estructura”, en la cual la contabilidad social y ambiental “involucra conocimientos teóricos (...) varios de los cuales se incluyen en la teoría contable patrimonial y otras”; y de manera superadora, Franco (2009, p.37) resaltó: “los avances sustantivos de la contabilidad que superan las concepciones de la teoría del valor trabajo, avanzan a teorías de valor utilidad e, incluso, a teorías de valor social que superan las concepciones económicas y se insertan en más amplios campos de lo social”.

Respecto al concepto de “Sistema de información”, los resultados obtenidos muestran puntos en común. Para Mario Biondi (2008, p.18): “si la contabilidad es un sistema de información no cabría dudas que recoger y procesar los acontecimientos sociales que hemos mencionado, podrían estar incluidos en algunos de los segmentos contables que ya aludimos y también en los que surjan con el devenir de los tiempos”. En este sentido, Franco (2009, p.44) consideró: “todas las metodologías planteadas en los escenarios de control ambiental se fundamentan en información, en representaciones de la realidad que se simplifican y se hacen objeto de incremento de la credibilidad en el proceso de construcción de confianza”.

Por último, respecto a los conceptos de “Valoración” y “Medición”, Mario Biondi (2008, p 19) mencionó “como condición mínima el segmento de la contabilidad social y ambiental debe tener la capacidad de mostrar un valor económico razonablemente demostrable, de los hechos y actos jurídicos que se generen en la actividad”, en donde “los Contadores Públicos deben participar en lo que se refiere a la exposición pública de las gestiones y a colaborar en la medición de los efectos degradantes” (Mario Biondi, 2010 p. 28). A diferencia de esto, Franco (2009, p. 52) manifestó: “un elemento importante consiste en superar la simple descripción de los modelos de valoración, asumiendo un método de análisis crítico”, ya que “es claro que dentro de estas opciones de valoración, todos los bienes naturales son factibles de ser simbolizados a través de cuantificaciones monetarias, las cuales, de hecho, no constituyen una base suficiente para el análisis y por tanto deben ser complementadas con información de unidades físicas”. Franco (2009, p. 53).

### Red 3: Elaboración propia

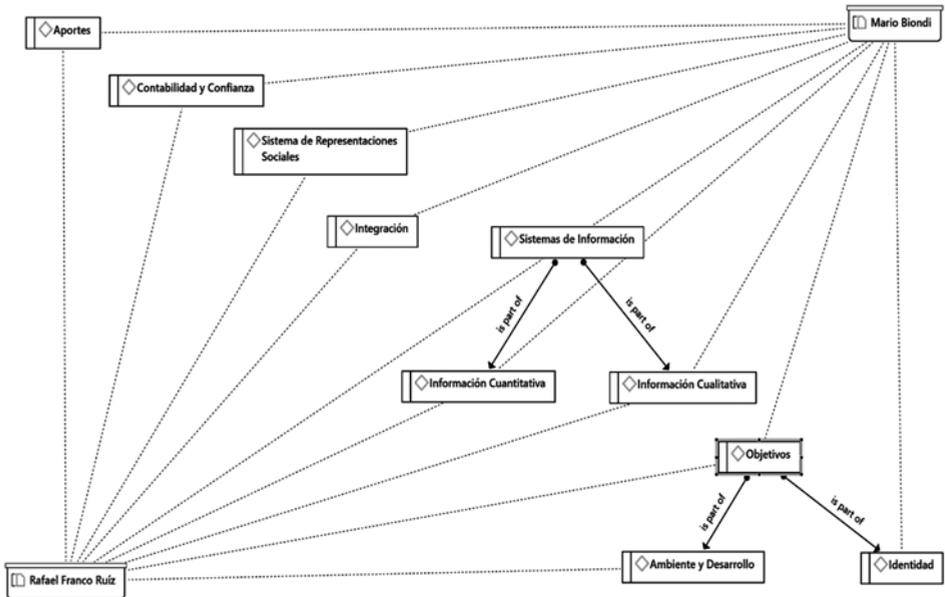


Tabla 2: Elaboración propia

Familia: Aportes		
Código	Citas	
	Mario Biondi	Rafael Franco Ruiz
Contabilidad y Confianza	“b) Características y cualidades que debería tener la información contable que se compile. c) Tipo y modalidades de información contable que se producirá. d) Posibilidades de verificación de la información contable a producir.”	“Cuando lo complejo se simplifica se hace entendible, manejable y fundamento de decisiones confiables o sobre bases confiables. Se han desarrollado estudios que empíricamente han demostrado que las sociedades con mayores niveles de confianza también los tienen de desarrollo.”
Sistema de Representaciones Sociales		“La contabilidad no es sólo un sistema de compilación de información, un proceso registral, es fundamentalmente un sistema de construcción de representaciones de magnitudes sociales.”

<b>Familia: Aportes</b>		
<b>Código</b>	<b>Citas</b>	
	<b>Mario Biondi</b>	<b>Rafael Franco Ruiz</b>
<b>Integración</b>	<p>“Esta investigación pretende aportar ideas que, intentan destrabar algunas de las restricciones existentes. Para lograrlo el autor recurre a una visión amplia de la teoría contable que incluye una buena dosis de la contabilidad de gestión empresarial y de la responsabilidad social empresaria, con sus diferentes grupos de interés.”</p>	<p>“Se opta por un modelo integral para el manejo del problema que, al mismo tiempo, se compromete con indicadores cuantitativos, económicos y sociales, e indicadores de calidad ambiental, relativos estos últimos a factores fisicoquímicos. Sistema de contabilidad integral, pues por su estructura multidimensional básica y multi-unitaria complementaria, tiene la potencialidad de realizar tales registros y de relacionarlos a través del análisis contable.”</p>
<b>Sistema de Información</b>	<p>“Si la contabilidad es un sistema de información no cabría dudas que recoger y procesar los acontecimientos sociales que hemos mencionado, podrían estar incluidos en algunos de los segmentos contables que ya aludimos y también en los que surjan con el devenir de los tiempos.”</p>	<p>“Todas las metodologías planteadas en los escenarios de control ambiental se fundamentan en información, en representaciones de la realidad que se simplifican y se hacen objeto de incremento de la credibilidad en el proceso de construcción de confianza.”</p>
<b>Información Cuantitativa</b>	<p>“Los Contadores Públicos deben participar en lo que se refiere a la exposición pública de las gestiones y a colaborar en la medición de los efectos degradantes. Aquellos pasivos contingentes que de acuerdo con las normas contables no se cuantifican y en consecuencia solo serán una advertencia en las notas, quizás puede merecer que la asamblea asigne resultados a la constitución de una reserva para contingencias que puede cubrir aspectos económicos negativos futuros.”</p>	<p>“Todos los bienes naturales son factibles de ser simbolizados a través de cuantificaciones monetarias, las cuales, de hecho, no constituyen una base suficiente para el análisis y por tanto deben ser complementadas con información de unidades físicas.”</p>

Familia: Aportes		
Código	Citas	
	Mario Biondi	Rafael Franco Ruiz
<b>Información Cualitativa</b>	<p>“Aquellos pasivos contingentes que de acuerdo con las normas contables no se cuantifican y en consecuencia solo serán una advertencia en las notas, quizás puede merecer que la asamblea asigne resultados a la constitución de una reserva para contingencias que puede cubrir aspectos económicos negativos futuros.”</p>	<p>“Los indicadores de deterioro ambiental se soportan sobre las variables de degradación de suelos, agotamiento de acuíferos y destrucción de ecosistemas y son relativos a mediciones de deforestación y reforestación en términos de superficies y tasas, su análisis es abordado con mayor énfasis desde perspectivas de orden cualitativo.”</p>
<b>Objetivos</b>	<p>“Los principios derivados de este postulado serían:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Enunciado de los objetivos de la información contable que se genere por las actividades.</li> <li>Características y cualidades que debería tener la información contable que se compile.</li> <li>Tipo y modalidades de información contable que se producirá.</li> <li>Posibilidades de verificación de la información contable a producir.</li> <li>Transferencia y difusión de la información contable producida.”</li> </ol>	<p>“El instrumental derivado del manejo de cuentas de patrimonio natural, los indicadores de calidad ambiental, el índice de productividad global de los factores, la estructura matricial del control interno y las técnicas genéricas del control ex-post, constituyen en su conjunto una propuesta para el ejercicio del control. Su práctica puede conducir a un mejoramiento del manejo del patrimonio natural, en sus objetivos de sostenibilidad y la protección del ambiente, procurando que los efectos de la interrelación del hombre con la naturaleza logren, como se planteó en la Cumbre de la Tierra, ‘matar el hambre y no el hombre’.”</p>

<b>Familia: Aportes</b>		
<b>Código</b>	<b>Citas</b>	
	<b>Mario Biondi</b>	<b>Rafael Franco Ruiz</b>
<b>Ambiente y Desarrollo</b>		<p>“Se han desarrollado estudios que empíricamente han demostrado que las sociedades con mayores niveles de confianza también los tienen de desarrollo”. “Determinar que la protección del ambiente es parte esencial del proceso de desarrollo y entre estos elementos debe guardarse adecuada relación para la construcción de la vida en el porvenir”.</p> <p>“La simplificación de la complejidad es el máximo aporte de la profesión contable a la construcción de confianza y la función social determinante de la práctica científica de la contabilidad.”</p>
<b>Identidad</b>	<p>“Para lograr identificar un segmento contable que lo diferencie de otros existentes, hemos afirmado que deberían señalarse los pertinentes postulados y principios. Antes de pretender enunciar esos requerimientos corresponde señalar las condiciones mínimas que esa área del conocimiento debería reunir:</p> <p>a) Identidad y definición del campo de desarrollo de los temas que abarca y actividades que se producen</p> <p>b) Valor económico razonablemente demostrable, de los hechos y actos jurídicos que se generen en la actividad.</p> <p>c) Relaciones de afinidad de vinculación, de precedencia que pudieran existir con otros segmentos contables ya identificados.”</p>	

La segunda categoría de segundo orden hallada fue la denominada “Aportes”, la cual se conforma por diez códigos y cincuenta y ocho citas.

Como punto de partida de esta sección tomamos el concepto “Sistema de representaciones sociales”. En el caso de Mario Biondi (2008, p.18) su aporte surge de considerar que “si la contabilidad es un sistema de información no cabría dudas que recoger y procesar los acontecimientos sociales que hemos mencionado, podrían estar incluidos en algunos de los segmentos contables que ya aludimos y también en los que surjan con el devenir de los tiempos”. Un poco más allá, el concepto se completa por el aporte de Franco (2009, p. 43), quien considera que “la contabilidad no es sólo un sistema de compilación de información, un proceso registral, es fundamentalmente un sistema de construcción de representaciones de magnitudes sociales”

Seguidamente, emergió el concepto de “Integración”, al que Mario Biondi (2010, p. 14) contribuyó manifestando: “esta investigación pretende aportar ideas que, intentan destrabar algunas de las restricciones existentes” y “para lograrlo el autor recurre a una visión amplia de la teoría contable que incluye una buena dosis de la contabilidad de gestión empresarial y de la responsabilidad social empresaria, con sus diferentes grupos de interés”. En igual sentido, Franco (2009, p.36) consideró la necesidad de optar “por un modelo integral para el manejo del problema que, al mismo tiempo, se compromete con indicadores cuantitativos, económicos y sociales, e indicadores de calidad ambiental, relativos estos últimos a factores fisicoquímicos, ya que el sistema de contabilidad integral, pues por su estructura multidimensional básica y multi-unitaria complementaria, tiene la potencialidad de realizar tales registros y de relacionarlos a través del análisis contable”.

Respecto al tipo de información que debe suministrar la contabilidad y más precisamente la contabilidad social y ambiental, emergieron dos conceptos: “Información cuantitativa” e “Información cualitativa”. Mario Biondi (2010, p.28) sostuvo: “los Contadores Públicos deben participar en lo que se refiere a la exposición pública de las gestiones y a colaborar en la medición de los efectos degradantes”, en donde los pasivos contingentes que no se cuantifiquen “solo serán una advertencia en las notas” (Mario Biondi, 2010 p.27). A diferencia de esto, y no limitando la información contable al informe anual, Franco (2009, p.53) manifestó: “todos los bienes naturales son factibles de ser simbolizados a través de cuantificaciones monetarias, las cuales, de hecho, no constituyen una base suficiente para

el análisis y por tanto deben ser complementadas con información de unidades físicas”, y además planteó la necesidad de considerar indicadores de deterioro ambiental en los cuales “su análisis es abordado con mayor énfasis desde perspectivas de orden cualitativo”.

Continuadamente emergió el concepto de “Contabilidad y confianza”, al cual Mario Biondi (2008, p. 20) contribuyó con los principios por él mencionados, que contribuyen al contenido del postulado dogmático de “Utilidad”; “los principios derivados de este postulado serían: b) Características y cualidades que debería tener la información contable que se compile, c) Tipo y modalidades de información contable que se producirá, d) Posibilidades de verificación de la información contable a producir”. Al respecto, Franco (2009, p. 44) sostuvo: “cuando lo complejo se simplifica se hace entendible, manejable y fundamento de decisiones confiables o sobre bases confiables”.

Finalmente arribamos a los aportes brindados de manera particular por cada autor, codificados conceptualmente con los conceptos de “Identidad” y “Ambiente y desarrollo”.

Para el concepto de “Identidad”, Mario Biondi (2008, p. 19) manifestó que “para lograr identificar un segmento contable que lo diferencie de otros existentes, hemos afirmado que deberían señalarse los pertinentes postulados y principios”. Para ello y antes de pretender enunciar esos requerimientos, sostuvo: “corresponde señalar las condiciones mínimas que esa área del conocimiento debería reunir: a) Identidad y definición del campo de desarrollo de los temas que abarca y actividades que se producen, b) Valor económico razonablemente demostrable, de los hechos y actos jurídicos que se generen en la actividad y c) Relaciones de afinidad de vinculación, de precedencia que pudieran existir con otros segmentos contables ya identificados”.

Por último, para el concepto de “Ambiente y desarrollo”, Franco (2009, p. 44) afirmó: “se han desarrollado estudios que empíricamente han demostrado que las sociedades con mayores niveles de confianza también los tienen de desarrollo” y en consecuencia “la simplificación de la complejidad es el máximo aporte de la profesión contable a la construcción de confianza y la función social determinante de la práctica científica de la contabilidad”.

## Conclusión

El presente trabajo permitió identificar los aportes realizados al segmento de la contabilidad social y ambiental por los autores Mario Biondi y Rafael Franco Ruiz. Los resultados se obtuvieron de un análisis comparativo realizado con la ayuda de la herramienta informática Atlas Ti, que facilitó la creación de redes y tablas relacionadas que dinamizaron el proceso de revisión. Del análisis llevado a cabo emergieron dos categorías de segundo orden, denominadas “Conceptualización” y “Aportes”.

En el primero de los casos, ambos autores reconocieron la existencia de segmentos o representaciones que la contabilidad construye, dentro de las cuales se encuentra el de la contabilidad social y ambiental. Conjuntamente destacaron la característica de interdisciplinariedad de la contabilidad social y ambiental y la utilización de teorías sociales para dar respuestas a las problemáticas actuales, que superan las concepciones económicas y generan una visión más amplia de contabilidad hacia campos de lo social.

En cuanto a la categoría “Aportes”, el objetivo de Mario Biondi fue buscar aportes teóricos que logren la “identidad” del segmento de la contabilidad ambiental, para lo cual señaló las condiciones mínimas que debe reunir el área de conocimiento en cuestión: a) Identidad y definición del campo de desarrollo de los temas que abarca y actividades que se producen; b) Valor económico razonablemente demostrable, de los hechos y actos jurídicos que se generen en la actividad; y c) Relaciones de afinidad de vinculación, de precedencia que pudieran existir con otros segmentos contables ya identificados. En el caso de Rafael Franco Ruiz, consideró importante el concepto de “ambiente y desarrollo”, ya que determinar la protección del ambiente es parte esencial del proceso de desarrollo. En relación con ello mencionó que las sociedades con mayores niveles de confianza también los tienen de desarrollo, para lo cual puntualizó que la simplificación de la complejidad es el máximo aporte de la profesión contable a la construcción de confianza.

Comprender la evolución de la contabilidad como disciplina y conocer los aportes desarrollados por diversos autores representa un aspecto sumamente relevante. Es necesario visualizar y entender el estado actual en el cual la teoría contable se posiciona para sentar bases firmes y sólidas que sirvan de sustento a las futuras investigaciones.

## Bibliografía

BIONDI, M. (2012), “La necesaria identidad de la contabilidad ambiental y social”, *Contabilidad y Auditoría* (27), 13-Págs. [http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/cya/cya\\_v14\\_n27\\_01.pdf](http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/cya/cya_v14_n27_01.pdf)

BIONDI, M. (2010), “En busca de aportes teóricos para lograr la identidad de la contabilidad ambiental” *Contabilidad y Auditoría*, (32), 20-págs. [http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/cya/cya\\_v16\\_n32\\_01.pdf](http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/cya/cya_v16_n32_01.pdf)

CHAPMAN, W.L. (1982), “El consumidor como beneficiario social de la actividad empresarial”, *Anales de la Academia Nacional de Ciencias Económicas*, Vol. XXVII, pp.39-64.

FRANCO RUIZ, R. (2009), “Contabilidad y control ambiental”, *Lúmina* 10, 33-58. <https://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/view/1203/1278>

GARCIA CASELLA, C.L. (1997), “Enfoque multiparadigmático de la Contabilidad: modelos, sistemas y prácticas deducibles para diversos contextos. Informe final del proyecto de investigación y desarrollo”, *Contabilidad y Auditoría. Número extraordinario II*. En: [http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/cya/cya\\_v2\\_ne2.pdf](http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/cya/cya_v2_ne2.pdf)

GARCIA CASELLA, C.L. (2008), *Interdisciplinariedad de la contabilidad social y ambiental*.

GARCIAFRONTI. (2012), “Problemas de la contabilidad social y ambiental: Algunas reflexiones sobre la necesidad de un abordaje interdisciplinario”, *Contaduría Universidad de Antioquia*, 60, 209-218. [https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/55892381/Garcia\\_Fronti\\_REVISTA\\_CONTADURIA\\_DE\\_ANTIOQUIA\\_2012.pdf?1519509943=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DProblemas\\_de\\_la\\_Contabilidad\\_social\\_y\\_am.pdf&Expires=1625532424&Signature=L-kyaPHVQyX2O2cVdD-c1hILNuDNu53lvXB6p~q0DZBAjc8-aDpx6kNf4FF8FM9hD6lmOhZENrtmsfAffRM9COOpJDHYAGeqyZjfMybnnQ5T0xHCIG8jyoxfnUpCQ~HZ8wdDB6~00s4OoA3JCEnaiCowTYxpzyoCJ~egBvwVKzJkTz4sM0wknzz8q6qzPNk~EOhGEDsY2YJN37iLPciJSMI7jZRB0BKLFsA6a2CS8ayI~BlaiY7eQg05goCYyY0vwwS4PCFbdm7W8kZFIKMB9KqYr6I5IUXSsz4h-0VgIj71tG6aeX1c51k571zeqPnP3Fa~aDmjIU5PAPDHCcOqMkDA\\_\\_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA](https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/55892381/Garcia_Fronti_REVISTA_CONTADURIA_DE_ANTIOQUIA_2012.pdf?1519509943=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DProblemas_de_la_Contabilidad_social_y_am.pdf&Expires=1625532424&Signature=L-kyaPHVQyX2O2cVdD-c1hILNuDNu53lvXB6p~q0DZBAjc8-aDpx6kNf4FF8FM9hD6lmOhZENrtmsfAffRM9COOpJDHYAGeqyZjfMybnnQ5T0xHCIG8jyoxfnUpCQ~HZ8wdDB6~00s4OoA3JCEnaiCowTYxpzyoCJ~egBvwVKzJkTz4sM0wknzz8q6qzPNk~EOhGEDsY2YJN37iLPciJSMI7jZRB0BKLFsA6a2CS8ayI~BlaiY7eQg05goCYyY0vwwS4PCFbdm7W8kZFIKMB9KqYr6I5IUXSsz4h-0VgIj71tG6aeX1c51k571zeqPnP3Fa~aDmjIU5PAPDHCcOqMkDA__&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA)

GÓMEZ, M. (2004), “Avances de la contabilidad medioambiental empresarial: evaluación y posturas críticas”, *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 18, 87-119.

GRAY, R. (2000), “Current developments and trends in social and environmental auditing, reporting & attestation: a personal perspective”, *Draft 28*, University of Glasgow, United Kingdom. [https://www.st-andrews.ac.uk/media/csear/discussion-papers/CSEAR\\_dps-socenv-curdev.pdf](https://www.st-andrews.ac.uk/media/csear/discussion-papers/CSEAR_dps-socenv-curdev.pdf)

GRAY, R. (2010), “Are-evaluation of social, environmental and sustainability accounting: An exploration of an emerging trans-disciplinary field?”, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. [https://www.researchgate.net/profile/Rob-Gray-8/publication/235260992\\_A\\_re-evaluation\\_of\\_social\\_environmental\\_and\\_sustainability\\_accounting\\_An\\_exploration\\_of\\_an\\_emerging\\_trans-disciplinary\\_field/links/5bf68f974585150b2bc945fd/A-re-evaluation-of-social-environmental-and-sustainability-accounting-An-exploration-of-an-emerging-trans-disciplinary-field.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Rob-Gray-8/publication/235260992_A_re-evaluation_of_social_environmental_and_sustainability_accounting_An_exploration_of_an_emerging_trans-disciplinary_field/links/5bf68f974585150b2bc945fd/A-re-evaluation-of-social-environmental-and-sustainability-accounting-An-exploration-of-an-emerging-trans-disciplinary-field.pdf)

LOPES DE SA, A. (1999), “Recursos naturais e empresa”, *Jornal de Contabilidade*, Lisboa, enero, N°262.

MATHEWS, M.R. (1997), “Twenty-five years of social and environmental accounting research 15 there a silver jubilee to celebrate?”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Bradford, Vol. 10, N°4.

MATTESSICH, R. (2002), *Contabilidad y Métodos Analíticos. Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y macroeconomía*, Buenos Aires, Ed. La Ley.

MORA ROA, G.; C. A., MONTES SALAZAR & E. MEJÍA SOTO (2011), “Contabilidad internacional y responsabilidad social de las organizaciones”. Edición electrónica gratuita. Texto completo en [www.eumed.net/libros/2011b/949](http://www.eumed.net/libros/2011b/949).

RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. D. C. (2008). “Los Programas de Transferencias Condicionadas como Objeto de Análisis de la Contabilidad Social: su Evolución en Argentina después de la Crisis de 2001”. En III Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad: Montevideo, Uruguay, 5, 6 y 7 de noviembre de 2008 (p. 2).



# **22. LA TEORÍA DEL RÉGIMEN INTERNACIONAL EN CONTABILIDAD O LA CONSTRUCCIÓN DE UNA PERSPECTIVA DE POLÍTICA INTERNACIONAL SOBRE LA DINÁMICA DE LA REGULACIÓN CONTABLE**

*Camilo Ernesto Franco Galvis*

## **Introducción**

La obra de Rafael Franco ha sostenido un esfuerzo permanente por ocuparse del problema de la regulación contable en los diferentes aspectos de su dinámica y funcionalidad. Este trabajo desarrolla una reflexión sobre la relación entre la regulación contable y las fuerzas que operan en el contexto internacional, visto desde la comprensión de la política internacional y las variantes que desarrolla en la construcción de explicaciones sobre el comportamiento de los actores internacionales y, para el caso, en lo concerniente a la regulación contable. Adicionalmente, se busca elaborar una línea argumental entre la regulación contable y el programa de investigación en contametría, resaltando cómo su formulación reposa sobre una idea de la contabilidad como un conocimiento político y estratégico.

La Teoría del Régimen Internacional en contabilidad (TRI/C) es una elaboración desarrollada para examinar la relación entre regulación contable y relaciones internacionales, conducente a una comprensión alternativa sobre la producción de aparatos de regulación para la construcción de información financiera bajo el entramado institucional de los ampliamente reconocidos estándares de información financiera; para la TRI/C las interacciones entre agentes internacionales se moviliza en planos de agendas políticas e interacciones de mercado conducentes a la concentración de poder y riqueza, en desarrollo de la denominada Interdependencia Compleja como concepto que amplía el discernimiento procedente de ideas tradicionales del Realismo y Liberalismo políticos como son: dependencia, cooperación, balance de poder y anarquía (Franco, 2012).

Contametría es un concepto que se refiere a un método de indagación social orientado al desarrollo tecnológico de la contabilidad. Está sustentado en una reflexión sobre la naturaleza de la contabilidad, que es extensa en la obra de Rafael Franco y que ocupa un amplio sector de su obra inicial *Reflexiones Contables* (1985), y que continúa en profundidad en el texto que constituye el conjunto de ideas centrales de su propuesta sobre Contametría, que es *Contabilidad Integral* (1998), en el que presenta la primera noción de lo que se trataba este concepto como una apuesta por una concepción de la contabilidad en el camino de un conocimiento en veras de apartarse del relego establecido por la tradición y las perspectivas de estudio de la contabilidad como “instrumento” de la economía y “servidumbre” del derecho, tal y como lo presenta tanto en sus exposiciones escritas como orales.

El desarrollo de este escrito va a seguir una línea de ilación de entre sus trabajos sobre la Teoría del Régimen Internacional, por una parte y, sobre la reflexión conducente a la estructuración del método de indagación contamétrico, por otra. El anterior propósito se alcanzará a partir de una revisión documental de ejemplares emblemáticos de su obra, indagando en ellos por el sustrato de tipo político sobre el que se busca plantear la reflexión ulterior que se refiere al título de este trabajo y que tiene que ver con la dinámica de la regulación contable. Para ello, se presentarán los aspectos más representativos de la TRI/C y de su propuesta de Contametría a partir de su presentación en el texto de *Contabilidad Integral* (1989, 1994 y 1999), su artículo seminal de 2014 “Fundamentos ontológicos del concepto de Contametría” y del registro de algunas intervenciones en vivo.

## La Teoría del Régimen Internacional en Contabilidad

La TRI/C es un desarrollo que en cuanto a su enunciación explícita puede ubicarse precisamente al inicio de los años 2010; sin embargo, como ocurre con la gran mayoría de las líneas de trabajo de Rafael Franco, se trata del resultado de una indagación que ha permeado todo su trabajo como académico: la relación entre contabilidad y política. La TRI/C constituye un entramado de conceptos de tipo económico, político, sociológico y profesional que da cuenta de la estrecha relación entre relaciones internacionales, actores internacionales, poder, riqueza y, desde luego, regulación contable; con el propósito de explicar de una forma estructural los diferentes tipos de vínculos entre política y economía, en el plano internacional y, como las dinámicas de esos vínculos permiten comprender los desplazamientos fundamentales ocurridos en la regulación contable desde la segunda posguerra (Franco, 2012).

La Teoría del Régimen Internacional (TRI), desarrollada por Krasner y Keohane, es un desarrollo del Neorrealismo que describe un escenario internacional en el que se incorporan nuevos actores internacionales adicionales a los estados, como lo son: corporaciones multinacionales, instituciones internacionales y organizaciones no gubernamentales; adicionalmente, se tiene un declive del uso del poder duro (fuerza militar y otras formas de coerción), que, si bien persiste, le da paso al poder blando en un contexto en el que se eleva el nivel de complejidad de las relaciones entre estos actores en los usos y las disputas alrededor del poder y de la riqueza. Esta situación se describe bajo el nombre de Interdependencia Compleja. Un aspecto realmente interesante de esta situación que podría llamarse “difusa” de las relaciones internacionales lo caracteriza el debilitamiento de las jerarquías en el tratamiento de los asuntos diplomático-estratégicos y económico-globales (Franco, 2012).

La vinculación de la contabilidad se hace visible a la par de la presentación de la TRI y la ordenación del escenario internacional en torno a cinco áreas estratégicas para la economía en su conjunto, a saber: a) el acceso a las materias primas; b) el acceso a las fuentes de financiación; c) la organización de los mercados; d) el control de la producción de bienes de elevado valor, y e) la construcción de legitimidad para la actuación corporativa. Adicional al establecimiento de unos objetivos del Régimen Internacional que son: facilitar acuerdos y su cumplimiento entre gobiernos, aumentar la cooperación y reducir costos transaccionales, ordenar

negociaciones multilaterales, legitimar acciones estatales y corporativas, mejorar la simetría y calidad de la información y promover la reputación dentro de las relaciones internacionales (Franco, 2012).

Es de resaltar cómo el maestro Franco hace una lectura de las áreas estratégicas y objetivos incorporados en la Teoría del Régimen Internacional a partir del efecto social de la regulación contable y de las dinámicas de la institucionalidad contable financiera en el plano internacional mostrando cómo existe una alineación entre dicha regulación y los propósitos de control adjuntos a los denominados “intereses hegemónicos” exhibidos en el escenario internacional y agenciados por instituciones internacionales y demás actores. Este análisis, en el que se describen los procesos concurrentes de alineación de la regulación contable con el interés hegemónico de la economía y la política internacional, junto con el control del propio mercado de servicios de información financiera y aseguramiento, por parte de los actores internacionales correspondientes (Big 4, IASB, FASB, etc.), se ha denominado “Teoría del Régimen Internacional en Contabilidad” (Franco, 2012).

La TRI/C resulta un instrumento fuerte de análisis de la regulación fundamentalmente por tres razones: a) en primera instancia, constituye una elaboración que permite vincular con gran precisión los cambios ocurridos en las estructuras de regulación contable y en sus instituciones frente a acontecimientos trascendentales en el orden global durante las décadas posteriores a la finalización de la Segunda Guerra Mundial; b) por otra parte, permite presentar una explicación sobre el funcionamiento y transformaciones de las firmas transnacionales de servicios de información financiera y aseguramiento o, como se las identificó desde los años setenta, las “Big 8” (hoy reducidas a las “Big 4”), en lo concerniente a su intervención en la estructura de mercados por medio de su inmenso poder de influencia institucional y las modificaciones en sus portafolios de servicios; c) finalmente, ofrece una interpretación sobre la producción de regulación contable distanciándose de la idea de que esta proviene de procesos hipotético-deductivos (como lo suele establecer la teoría contable financiera anglosajona) (Franco, 2012).

Esa cualidad singular que posee la contabilidad para ordenar relaciones de mercado en torno a intereses hegemónicos a la vez de organizar el funcionamiento del propio mercado profesional con miras a la conservación de esquemas oligopólicos de control por parte de aquellos actores con el poder de imponer sus intereses, es tratada bajo la denominación de “con-

tabilidad como saber estratégico” (Franco, 2007) y se trata de un concepto que va a ser convocado posteriormente en el entramado de la TRI/C como parte de su componente crítico-constructivista. Asimismo, este concepto correspondía a una elaboración que había madurado intelectualmente desde los años 1980 cuando el maestro Franco, apoyándose en la teoría de la dependencia, formulaba la contabilidad como el conjunto de conocimiento y prácticas que mediaba el desplazamiento de la alienación a la dependencia del trabajador contable, del trabajo contable y, en consecuencia, de la sociedad en su conjunto (Franco, 1985).

Finalmente, la TRI/C es llevada como componente del análisis heterotopológico de la regulación en el que se estudia la situación de la organización en tanto objeto de poder, interno y externo; en el contexto de modalidades de la regulación activas en el contexto del neoliberalismo (desregulación, regulación y autorregulación), conducen a una serie de conflictos en lo referente a los procesos de producción, reconocimiento e implementación de regulación producto de las configuraciones temporales que asumen las mencionadas relaciones de poder. Dentro de este desarrollo se destaca el análisis de las graves implicaciones procedentes del ascenso de la gran corporación como nuevo polo de poder político y económico en el escenario de las relaciones internacionales, lo que ha conducido a un debilitamiento de la soberanía estatal y al favorecimiento de la implementación de esquemas privados de regulación dentro de la institucionalidad estatal (captura del Estado) o incluso la eliminación de esquemas de regulación (autorregulación) (Franco, 2015)

## **Perspectiva política del método contamétrico**

El trabajo del maestro Rafael Franco se ha mantenido en la convicción de que la emancipación epistemológica de la contabilidad va de la mano de la construcción de un aparataje teórico, conceptual y práctico que le permita darse su propia autonomía; el resultado de este esfuerzo ha sido denominado Contametría<sup>31</sup>. Concepto que describe según sus propias palabras (2014) como:

---

<sup>31</sup> Dada la abundancia y profundas implicaciones de los conceptos involucrados en esta definición, no resulta una sorpresa encontrar dificultades en su interpretación, las cuales devienen principalmente de dos circunstancias: a) por una parte, la proximidad homofónica, y b) la interpretación parcial y fragmentaria de su definición y argumentación. Aunque este podría ser el tema de otra ponencia, la intención de esta nota apunta a establecer dos ideas básicas: primera, que el concepto Contametría no es sinónimo del concepto “Contabilometría” y segundo, que el concepto de Conta-

“La contametría es un método de indagación social en la dimensión tecnológica de la contabilidad que comporta un sistema multidimensional que integra subsistemas clasificación, medición, valoración, revelación, interpretación, evaluación y control de hechos sociales y sus imbricaciones con el ecosistema que definen los factores de identidad del campo contable, tales como el territorio, la población, la cultura y la economía” (pág. 168)

La consideración inicial necesaria para establecer una relación que permita vincular el problema de la regulación contable con el proyecto contamétrico, parte de establecer brevemente sus lineamientos políticos planteando de entrada que la Contametría constituye una propuesta de desarrollo tecnológico que acompaña una propuesta de contabilidad basada en la idea esencial de que la contabilidad debe construir representaciones sociales, más allá de las representaciones financieras tradicionales. Representaciones que den cuenta de los aspectos fundamentales de la sociedad, lo cual implica una ampliación del objeto de tales representaciones, por lo cual se habla de los componentes de la dimensión social, a saber: territorio, población, cultura y economía; con ello se amplía el espectro de acción de la contabilidad más allá de las transacciones financieras que corresponden a una subsección de las transacciones posibles dentro de los diferentes procesos que se dan al interior de un sistema económico (Franco, 2014).

La dimensión instrumental en la cual se abordan las actividades que son propias de un sistema de representación contable, a saber: clasificación, medición, valoración representación, interpretación, evaluación y control. Ahora bien, el reto que se impone tiene que ver con la forma en la cual, cada una de las actividades va a enfrentar a cada uno de los componentes de la dimensión social. Sobre este conjunto de asuntos particulares el maestro Franco (2018) y (2019) ha mostrado algunas encrucijadas fundamentales ineludibles en una revisión política del proyecto contamétrico que se listan a continuación:

- a) La incompatibilidad de la clasificación por componentes del balance frente las características propias de otros objetos de representación, p.ej. clasificar recursos naturales en términos de activo y pasivo.
- b) La confusión existente en la contabilidad financiera entre la medición y la valoración; aclarando que la medición es un procedimiento “objetivo”, en tanto la valoración es un procedimiento “subjetivo”.

---

metría no se refiere en exclusiva a la cuestión técnico-registral de la contabilidad financiera, como suele asociarse la idea de “dimensión tecnológica”.

- c) La incompatibilidad de la moneda como unidad de valor frente a componentes no financieros de la dimensión social, p.ej. ecosistemas y cultura.
- d) La exigencia que procede de este enfoque de diseñar formas de representación más allá de los cuadros de cuentas.
- e) La exigencia que procede de este enfoque de desarrollar procedimientos de interpretación más allá del análisis financiero tradicional.
- f) La exigencia ya tradicional de diferenciar entre evaluar (auditoría) y controlar (fiscalización).

La dimensión temporal aborda las dificultades propias de un sistema de representación contable con un enfoque social, es decir, vinculado a los problemas de recursos naturales, aquellos propios de la población, culturales y económicos de la consideración de la temporalidad y la necesidad de establecer procedimientos que garanticen la coherencia técnica de las representaciones que han de interactuar en un producto de representación y que, por tanto, necesitan desglosar una racionalidad asociada a las mediciones y valoraciones en las que se vinculen procedimientos de uso que permitan una producción de información en la que los factores sociales queden adecuadamente asociados a sus dinámicas temporales. Así, los tiempos sociales son diferentes a los tiempos individuales, en tanto los tiempos organizacionales son diferentes a los naturales (Franco, 2015).

Finalmente, la dimensión praxeológica, referida al estudio de la lógica de la acción humana, constituye para el maestro Franco asentar el método “contamétrico” sobre la idea de que la contabilidad es una ciencia prudencial, conectada con la realización de valores esenciales de la sociedad, como la justicia y la equidad (2019). La anterior afirmación se conecta con la idea inicial que fue expuesta sobre la naturaleza social de la contabilidad sobre la naturaleza jurídica o económica de la contabilidad. De lo que se trata entonces es de la disputa sobre una contabilidad que representa para unas finanzas y una economía predominantes y afuera de ella, o bien, vinculadas a la construcción de bienestar social por encima de la acumulación de riqueza (2014).

Esta brevísima presentación de las dimensiones que constituyen la propuesta contamétrica han resaltado la presencia, en cada una de ellas, de posibilidades asociadas a la configuración que una sociedad ordena para su funcionamiento en lo concerniente al papel de la economía -junto las finanzas- y la contabilidad, dejando expuesta la discusión sobre la opción

entre una contabilidad para la acumulación patrimonial o una contabilidad para el bienestar social (que a su vez incorpora la idea de sustentabilidad ecológica) en lo que el maestro Franco ha denominado “Contametría como dispositivo de ecología política” (2019). Dado lo anteriormente dicho, la relación entre contametría y política, ya que en el despliegue de todas sus dimensiones la Contametría requiere la definición en el plano social e institucional de posturas sobre lo que es la contabilidad, su propósito, el conjunto de tareas que ejecuta para realizar ese propósito y, finalmente, el instrumental técnico-intelectual que acompaña dicha ejecución. Esa definición no es otra cosa que un ejercicio de poder (2014).

En este punto, lo que nos permite entrever la TRI y la TRI/C es que esos ejercicios de poder que son conducidos por un conjunto de circunstancias que no necesariamente se inclinan hacia las mejores posibilidades para la sociedad en su conjunto, sino hacia aquellos grupos sociales en capacidad de influir dichos ejercicios de poder y considerando que la soberanía ha sido desplazada hacia las corporaciones en términos de la TRI, se puede hacer desde aquí todo el conjunto de vinculaciones entre la contabilidad, el neoliberalismo y la globalización (Franco, 2012).

## **A modo de conclusión**

La teoría del régimen internacional constituye una formulación, dentro de la obra de Rafael Franco, en la que se aborda una concepción sobre el funcionamiento de la regulación contable, dado un conjunto de inferencias que proceden de las relaciones entre diversos actores internacionales en un entramado político y económico denominado “interdependencia compleja”. Concepto que le da fundamento a la idea de que la regulación en contabilidad se encuentra vinculada a las dinámicas propias del funcionamiento político y económico del escenario internacional. Adicionalmente, la TRI/C muestra cómo, adicional a lo descrito, se configura el funcionamiento del mercado de servicios de información financiera y aseguramiento con un enfoque de control oligopólico que permea las estructuras e instituciones de regulación contable locales, dado un desplazamiento de la soberanía del Estado a las corporaciones y otros actores internacionales de gran poder.

La propuesta de Contametría constituye un dispositivo conceptual que permite integrar un enfoque de naturaleza social de la contabilidad y las

exigencias instrumentales que proceden de dicho enfoque en procura de desplazar la contabilidad de su papel de conocimiento auxiliar y funcional al campo del conocimiento prudencial, con lo cual se apunte a una contabilidad que tenga la capacidad no solo de identificar problemáticas sociales, sino también que pueda incorporar instrumentos apropiados para el diseño de sistemas de representación que den cuenta de los componentes esenciales de la sociedad propugnando por la realización de bienestar social.

## Bibliografía

Franco, R. [Rafael FRANCO RUIZ]. (13 de septiembre de 2018), *Contabilidad y Contametría*. Obtenido de <https://www.youtube.com/watch?v=0BeIZLRpOIY>

Franco, R. [Rafael FRANCO RUIZ]. (8 de octubre de 2019). *Contametría como dispositivo de ecología política* [Archivo de Video]. Obtenido de <https://www.youtube.com/watch?v=tEUALQYvhCk>

Franco, R. (1985), *Reflexiones Contables. Teoría, educación y moral* (Primera ed.). Armenia, Colombia: Tipografía y litografía Atenas.

Franco, R. (1989), *Contabilidad Integral* (Primera ed.). Armenia, Colombia: Tipografía Real.

Franco, R. (1993), *Contabilidad Integral* (Segunda ed.). Pereira, Colombia: Tipografía Real.

Franco, R. (1998), *Contabilidad Integral* (Tercera ed.). Pereira, Colombia: Tipografía Real.

Franco, R. (2007), “La contabilidad como un saber estratégico”, Memorias XIX Congreso Nacional de Estudiantes de C.P. - FENECOP (págs. 47-65). Medellín: Universidad de Antioquia. Obtenido de <http://www.fenecop.org/documentos/finish/7-memorias-de-los-congresos/67-cnecp-xix-2007>

Franco, R. (2012), “La teoría del régimen internacional en contabilidad”, *Lúmina* (13), 8-29. Obtenido de <https://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/view/679/810>

Franco, R. (2014), “Fundamentos ontológicos para la construcción del concepto de contametría”, *Revista Científica General José María Córdova*, 12(13), 165-190. Obtenido de <http://www.scielo.org.co/pdf/recig/v12n13/v12n13a06.pdf>

Franco, R. (2015), “Dimensión heterotopológica de la regulación contable. Perspectivas críticas sobre gobierno corporativo y regulación” *Revista Científica General José María Cordova*, 13(16), 173-199. Obtenido de <http://www.scielo.org.co/pdf/recig/v13n16/v13n16a09.pdf>

## 23. LOS APORTES DE MARIO BIONDI EN LAS COMBINACIONES DE NEGOCIOS

*María Marta Panario Centeno, Hernán Rissotto y Jorge Vignale*

### **Introducción**

Nos parece adecuado comenzar este trabajo con las propias palabras escritas por el autor de la obra “Combinaciones de Negocios” a mediados de la primera década de este milenio. Nos referimos al prestigioso Mario Biondi, quien sostuvo en el inicio de la presentación de este libro que “el mundo de los negocios es complejo, impredecible y cambiante. Consecuentemente aparecen figuras jurídicas y económicas que la contabilidad debe apreciar, entender y exponer” (Biondi, 2006, p. 7). Evidentemente, este párrafo redactado hace quince años se encuentra plenamente vigente y describe una realidad global que atraviesa el mundo y la contabilidad por efectos del COVID-19 y la pandemia.

Podemos afirmar que las dos primeras décadas de esta centuria están asociadas a un profundo proceso de transformación debido al surgimiento de nuevas formas de organización social, económica y política. De igual manera, vivimos en un mundo cada día más interdependiente que ha generado a nivel nacional e internacional en los diferentes campos una diversificación del saber contable que se inclina a reconocer especialidades adicionales a las tradicionales (Fernández L. y Geba N. 2009, p. 51). Estos requerimientos de información de los usuarios hacen imprescindible que las empresas exhiban informes que satisfagan las actuales demandas considerando las recientes formas de realizar negocios.

En este sentido, nos resulta oportuno destacar que Biondi fue un ferviente investigador de las distintas corrientes del pensamiento contable, los nuevos paradigmas y en particular de la normativa relacionada con los negocios a nivel nacional e internacional. Prueba de ello es el hecho de que en el año 2002 la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires crea bajo su dirección la Maestría en Contabilidad Internacional.

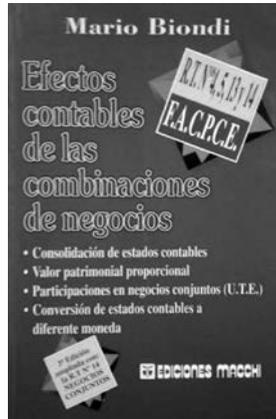
Biondi posee una extensa bibliografía que recorrió las diferentes ramas de la disciplina contable, en particular la patrimonial o financiera (Biondi, 2005, p. 4). Paulatinamente se fueron ampliando los dominios de estudio de la contabilidad, como también los de la producción bibliográfica de nuestro autor. Este incremento es una consecuencia del paradigma de la utilidad que considera que, al expandirse los usuarios de los informes contables, repercute en una mayor diversidad de necesidades a satisfacer (Fernández L. y Geba N. 2009, pp. 163-167).

Pocos autores creadores de tan prolífico material bibliográfico en materia contable se detuvieron en la investigación de las combinaciones de negocios y se interesaron por las necesidades que experimentan los docentes, alumnos, profesionales y la comunidad de negocios. En nuestro trabajo intentaremos describir el libro *Combinaciones de negocios. Su tratamiento contable en el país y en el exterior*, Buenos Aires, Errepar, 3° edición, 2006, ISBN N° 987-01-0446-0. Para la redacción del mismo colaboraron los Contadores Públicos Rosa Teresa Colamussi y Mario Biondi (h). Además, es nuestro propósito enumerar los aportes relevantes que fueron realizados por el autor en esta obra.



Imagen del libro objeto de este trabajo

El antecedente inmediato escrito por el autor a este texto es el libro Efectos contables de las combinaciones de negocios: Resoluciones Técnicas (R.T.) N.º 4, 5, 13 y 14 de la FACPCE. (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas), Ediciones Macchi, segunda edición ampliada, 1998, ISBN 950-537-394-5.



**Imagen del libro antecesor al libro objeto de este trabajo**

A continuación realizaremos el análisis de la estructura y organización de la obra en cuestión; posteriormente nos centraremos en nuestras consideraciones finales.

## **Estructura y organización del texto objeto de análisis**

La obra constituye una producción escrita surgida del ámbito profesional y universitario de acuerdo con la vasta y fructífera trayectoria de Biondi en ambos campos. En este sentido, el autor manifiesta que “el presente trabajo es la culminación de muchos años de investigación en estos temas y en la apreciación de las necesidades pedagógicas de los docentes, alumnos y profesionales a quienes está destinado” (Biondi, 2006, p. 7). Hoy en día este libro es un texto clásico dentro de su temática y sigue siendo aceptado y utilizado por las instituciones educativas más allá de la aparición de nuevos recursos, como lo son internet, las bases de datos digitales y los medios audiovisuales. Este libro es importante “porque seguramente a través de los textos pervive una metodología pedagógica muy bien asentada y unas pautas de control eficaz sobre la escolaridad” (Gimeno, 1991, p. 10-15).

### **Tapa, presentación e índice del libro**

La portada resalta el título referido a las combinaciones de negocios y su tratamiento contable en el país y el exterior. También nombra al autor: Mario Biondi; la editorial: Errepar; la edición: 3º e identifica las R.T. aprobadas por la FACPCE: R.T. N° 8 (Normas Generales de Exposición Contable), R.T. N° 9 (Normas Particulares de Exposición Contable para Entes Comerciales, Industriales y de Servicios, R.T. N° 14 (Información Contable de Participación en Negocios Conjuntos), R.T. N° 18 (Normas Contables Profesionales: Desarrollo de Algunas Cuestiones de Aplicación Particular) y R.T. N° 21 (Valor Patrimonial Proporcional, Consolidación de Estados Contables e Información a Exponer sobre Partes Relacionadas). Estas normas contables profesionales constituyen parte del marco regulatorio obligatorio para la confección de los estados contables en la Argentina. Además, la tapa plantea los temas del libro: Uniones Transitorias de Empresas, Valor Patrimonial Proporcional, Conversión de Estados Contables, Fusiones, Absorciones y Escisiones. De esta manera, consideramos que la carátula es amplia e ilustrativa debido a que incluye: título, autor, editorial, temática y resoluciones técnicas. El lector puede encontrar fácilmente el tema que es de su interés.

Con respecto a la presentación del libro, cabe señalar que el autor se refiere al complejo mundo de los negocios y a las distintas figuras jurídicas y económicas que la contabilidad nacional e internacional debe considerar de forma actualizada. También, pone el acento en las necesidades pedagógicas de los docentes, alumnos y profesionales; del mismo modo prevé una no muy lejana próxima edición.

Por otro lado, el índice de esta obra refleja una tabla de contenidos que se sitúa al comienzo y aparecen con sus páginas permitiendo una lectura organizada. Es preciso mencionar que el libro no expone un capítulo final de cierre que sintetice los temas tratados ni tampoco bibliografía. En la siguiente tabla se visualizan los capítulos, sus títulos y páginas.

<b>Número del capítulo</b>	<b>Título del capítulo</b>	<b>Páginas</b>
1	Combinaciones de negocios entre sociedades comerciales	3 a 19
2	Combinaciones de negocios entre sociedades por compra de acciones	23 a 28
3	Procedimiento de consolidación y medición al método del valor patrimonial proporcional. Normas vigentes	35 a 52
4	Casos de aplicación práctica de las Resoluciones Técnicas N° 18 y 21 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas	83 a 161
5	Uniones Transitorias de Empresas	169 a 184
6	Conversión de estados contables a moneda extranjera	195 a 237

**Fuente: Elaboración propia.**

### **Contenidos de los capítulos**

La estructura de este libro se organizó de una forma coherente y cohesiva en torno a seis capítulos y ejercicios prácticos ilustrativos de los contenidos teóricos. Particularmente, el capítulo 4to. desarrolla veintitrés ejercicios y el 6to., once. Seguidamente, se describen brevemente cada una de estas categorías temáticas.

En el Capítulo 1 de combinación de negocios entre sociedades comerciales se describen sus causas y efectos directos e indirectos. También, las integraciones verticales y horizontales como las diferentes modalidades posibles de adoptar en las combinaciones de negocios. Se distinguen las provenientes por compras de activos de las que se originan por compras de acciones. Asimismo, se detallan los aspectos jurídicos, económicos y contables de las escisiones de empresas. Finalmente, se hace referencia a la conversión de estados contables a diferente moneda.

El Capítulo 2 de combinaciones de negocios entre sociedades por compra de acciones contrapone el tratamiento contable de las inversiones permanentes en acciones con el correspondiente a las temporarias. De igual manera, explica los criterios de valuación y el método de lo devengado aplicable a las inversiones permanentes en acciones con y sin control jurídico.

Existen dos temas que trata la R.T. N° 21: la consolidación de los estados contables y el valor patrimonial proporcional. El texto también los

encara en su Capítulo 3 vinculado con los procedimientos de consolidación y medición al método del valor patrimonial proporcional.

El Capítulo 4 desarrolla veintitrés casos de aplicación práctica correspondientes a las R.T. N° 18 y la R.T. N° 21 según se exhibe a continuación en la tabla:

<b>Número del caso</b>	<b>Título del caso</b>	<b>Página</b>
1	Compra de activos. Métodos de la compra (adquisición) y de la combinación (fusión) de intereses	87
2	Compra de acciones. Método del valor patrimonial proporcional. Adquisición	89
3	Método del valor patrimonial proporcional. Modificaciones en el patrimonio neto de la emisora	90
4	Método del valor patrimonial proporcional. Control adquirido en dos etapas	93
5	Método del valor patrimonial proporcional. Pérdida del control	94
6	Método del valor patrimonial proporcional. Ajustes a la valuación	96
7	Método del valor patrimonial proporcional. Resultados no trascendidos a terceros	97
8	Método del valor patrimonial proporcional. Ajustes a moneda de cierre	98
9	Método del valor patrimonial proporcional. Distribución de dividendos en efectivo. Participación en las ganancias de la emisora	99
10	Método del valor patrimonial proporcional. Distribución de dividendos en acciones. Participación en las pérdidas de la emisora	101
11	Método del valor patrimonial proporcional. Acciones con voto múltiple. Capital preferido. Capitalización del ajuste del capital	102
12	Método del valor patrimonial proporcional. Ajustes a la valuación por valores de mercado. Contingencias negativas	104
13	Estados contables consolidados. Tratamiento y exposición	105

Número del caso	Título del caso	Página
14	Estados contables consolidados. Eliminación de pérdidas	108
15	Estados contables consolidados. Caso de consolidación. Estados de situación patrimonial y de resultados	111
16	Estados contables consolidados. Caso de consolidación. Estados de situación patrimonial y de valor patrimonial proporcional	115
17	Estados contables consolidados. Caso de consolidación y de valor patrimonial proporcional	117
18	Estados contables consolidados. Acaso de consolidación y valor patrimonial proporcional	125
19	Estados contables consolidados. Caso de consolidación y valor patrimonial proporcional	132
20	Estados contables consolidados. Caso de consolidación y valor patrimonial proporcional	139
21	Estados contables consolidados. Caso de consolidación y valor patrimonial proporcional	147
22	Control conjunto. Valuación de tenencias accionarias en empresas que ejercen el control conjunto	159
23	Control conjunto. Consolidación en empresas que ejercen el control conjunto	161

**Fuente: Elaboración propia.**

El Capítulo 5 sobre uniones transitorias de empresas expone distintas situaciones de hecho vinculadas a diversas figuras jurídicas identificando las similitudes y diferencias entre los Contratos de Colaboración Empresaria y las Uniones Transitorias de Empresas de acuerdo con los enfoques de la Ley N° 22.903 (Ley Reformatoria de la Ley N° 19.550 de Sociedades Comerciales). Adicionalmente, propone las registraciones contables de los participantes de acuerdo con la R.T. N° 14 y las normas de los Estados Unidos.

Por último, el Capítulo 6 de conversión de estados contables a moneda extranjera examina las causas de la conversión y explica su procedimiento de acuerdo con la R.T. N° 18, las normas de los Estados Unidos y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Al igual que en el Capítulo 4 el autor profundiza este tema con la proposición de once casos que se ilustran seguidamente:

<b>Número del caso</b>	<b>Título del caso</b>	<b>Página</b>
1	Conversión de estados contables	206
2	Conversión de partidas aisladas conforme a normas de la Financial Accounting Standards Board, F.A.S.B. N° S.52 de los EE.UU.	208
3	Aplicación del F.A.S.B. N° S.52	208
4	Aplicación del F.A.S.B. N° S.52	209
5	Aplicación del F.A.S.B. N° S.52	210
6	Aplicación del F.A.S.B. N° S.52	211
7	Aplicación del F.A.S.B. N° S.52	212
8	Aplicación del F.A.S.B. N° S.52	213
9	Aplicación del F.A.S.B. N° S.52	217
10	Conversión de estados contables a distinta moneda. Aplicación de la R.T. N° 18	221
11	Conversión de estados contables a distinta moneda. Aplicación de la R.T.N° 18, N.I.C. N° 21 y FA.S.B. N° S. 52	237

Fuente: Elaboración propia.

## Consideraciones finales

De acuerdo con como lo proyectaba Biondi, en la presentación de este texto el mundo de los negocios es cambiante, circunstancial, aleatorio y, sobre todo, coyuntural. Entonces, en un mundo donde se están produciendo profundos cambios vinculados con una multiplicidad de transformaciones, la contabilidad debe incorporar aquellos avances que de ella se esperan, entre ellos, los originados por las combinaciones de negocios. En virtud de ello se desprende que la contabilidad es una disciplina en permanente evolución como lo vislumbraba Biondi al referirse a una pronta y próxima edición de esta obra.

Al considerar que la contabilidad integra el sistema de información de una organización y brinda datos útiles para la toma de decisiones y el control patrimonial, es necesario considerar un hecho insoslayable: las empresas afectan el entorno en el que se desenvuelven y deberían asumir una responsabilidad por los negocios que realizan. Como consecuencia de esto, se demandará constantemente mayor cantidad de información y de

mejor calidad a las distintas empresas; y por esta razón nuestra disciplina se encuentra en una constante evolución, como también lo percibía Biondi.

Innegablemente, el texto objeto de análisis fue escrito por un destacado profesional e investigador que describió y transmitió por décadas sus conocimientos disciplinares sobre la combinación de negocios en el ámbito nacional e internacional con claridad, objetividad y precisión. De esta manera propició la enseñanza y el aprendizaje de habilidades prácticas vinculadas con la contabilidad financiera. Pueden dar cuenta de ello sus exalumnos de la carrera de Contador Público de la Facultad de Ciencias Económicas de la Pontificia Universidad Católica Argentina, en la cual se desempeñó como Profesor Titular de la asignatura Estados Contables y desarrolló una fecunda labor académica.

Finalmente, en esta obra se puede destacar el análisis que el autor realiza sobre los efectos contables derivados de la compra de activos y de acciones aplicando todos los métodos actualizados de acuerdo con la normativa vigente a nivel nacional e internacional. Además, Biondi ejercita competencias teórico-prácticas derivadas de la globalización y relacionadas con el método del valor patrimonial proporcional; las fusiones, las escisiones y las absorciones de empresas; la confección de estados contables consolidados; y la conversión de estos informes a otra moneda diferente a la local.

Sostenemos que el texto es estético, comprensible y encuentra un correlato enriquecedor entre la teoría y la práctica e incluye ejercicios resueltos didácticamente según la normativa global vigente expuestos en los Capítulos 4 y 6. Por último, destacamos en esta obra su estrecha relación con el contexto, su lenguaje claro y su inclinación a promover la creatividad e innovación a partir de un modelo de texto casuístico que invita a solucionar los variados problemas actuales de las representaciones contables de los negocios.

## **Bibliografía**

Biondi, M. (1999), *Teoría de la Contabilidad: el ABC de su fascinante mundo*, Buenos Aires, Ediciones Macchi.

Biondi, M. (2005), *Contabilidad Financiera*, Buenos Aires, Editorial Errepar. 1º Edición.

Biondi, M. (2006), *Combinaciones de Negocios. Su tratamiento en el país y en el exterior*, Buenos Aires, Editorial Errepar. 3º Edición.

Chyrikins, H. (2005), “¿Quiénes son los usuarios de la información contable?”, 11º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable. Posadas, Argentina.

Davis G. y Olson M. (1994), *Sistemas de Información Gerencial*. Segunda edición, traducción Alfonso Pérez Gama. MC Graw-Hill, México.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Centro de Estudios Científicos y Técnicos (2012), Resoluciones Técnicas N° 6 a 31. Editorial Aplicación Tributaria.

Fernández L. y Geba N. (2009), *Lecturas sobre Elementos del Discurso Contable*, Ediciones Haber Ciencias Económicas.

Fowler Newton, E. (2003), *Contabilidad Básica*, La Ley, 4º Edición, 2003.

Fowler Newton, E. (2006), *Normas Internacionales de Información Financiera*, La Ley, 1º Edición, 2006.

Fowler Newton, E. (2010), *Contabilidad Superior*, La Ley. 6º Edición 2010. Tomo I.

Fowler Newton, E. (2010), *Contabilidad Superior*, La Ley. 6º Edición 2010. Tomo II.

García Casella, C. (1999), “Trascendencia de la Ampliación del Dominio del Discurso Contable”, Anales del V Encuentro Universitario de Investigadores del Área Contable. Salta. Argentina, pp 1-15.

Gimeno, J. (1991), “Los materiales y la enseñanza”, Cuadernos de Pedagogía N° 184, Facultad de Psicología, Madrid.

International Accounting Standards Board (IASB) (2005), *Normas Internacionales de Contabilidad*, Ediciones Gestión 2000. Edición especial para Latinoamérica. Barcelona, 2005.

Pahlen Acuña, R., Viegas, J.C., Fronti de García, L., Chaves, O. (1996), *Contabilidad Presente y Futuro*, Buenos Aires, Ediciones Macchi.

Túa Pereda, J. (2001), *Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. Teoría y Normalización Contable: investigación y enseñanza de la contabilidad*, Editorial de la Universidad Nacional de la Plata. 1º Edición.

## 24. APORTES DE RAFAEL FRANCO A LA REVISORÍA FISCAL

*Liliam Betancur Jaramillo*

### **Contexto**

Sobre el profesor Rafael Franco Ruiz se podría afirmar mucho en este escrito, pero, para efectos del mismo, solo se señalará su compromiso con las problemáticas sociales, ya que es ese rasgo particular de su personalidad el que durante su formación contable lo llevara prontamente a identificar que nuestra profesión no está exenta de dicho tipo de problemáticas, por lo que se comprometió con las luchas profesionales que se han presentado desde la década de 1970 hasta la fecha.

Una de estas problemáticas ha sido el incorrecto ejercicio de la revisoría fiscal, lo cual, señalará el profesor, se debe a dos situaciones: mala interpretación de la norma por parte de los contadores y del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP)<sup>32</sup> en su pronunciamiento 7 de 1993<sup>33</sup>; para enfrentar esta situación el profesor Franco ha identificado que “se requiere definir la revisoría fiscal para fundamentar en ella un proyecto jurídico, académico y tecnológico” (2000, pág. 179), necesidades con las que se ha comprometido en todos estos años ya que las mismas se han mantenido latentes hasta la actualidad.

---

<sup>32</sup> “Organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información”, Ley 1314 de 2009.

<sup>33</sup> Expedido el año 1993 y derogado por Sentencia C-530 del año 2000. Utilizado a la fecha como un referente válido para muchos académicos y profesionales en ejercicio.

En el proceso de aportar a la minimización de esta problemática, el profesor ha escrito ponencias; diseñado y enseñado en cursos de pregrado; diseñado programas de posgrados en nivel de especialización; presentado conferencias; escrito artículos y libros productos de investigación. En ellos se puede identificar que el profesor ha aportado dando claridad sobre elementos fundamentales de la revisoría fiscal en torno a su naturaleza legal, naturaleza histórica, definición de revisoría fiscal, definición de fiscalización, funciones y tecnologías.

## **Comprensión de la naturaleza legal**

El ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia se encuentra totalmente atado a la regulación; las organizaciones que cuentan con esta forma de control externa la contratan porque están expresamente obligadas por el artículo 203 del Código de Comercio Colombiano (1971) y el artículo 13 de la ley que reglamenta el ejercicio de la profesión contable en Colombia (Ley 43 de 1990); en caso de hacerlo por voluntad propia deben cumplir con lo estipulado en la norma legal y estatutaria.

Problemática: no parece que ni el Estado, ni los propietarios, ni la gerencia, ni los revisores fiscales, entienden las razones por las que este ejercicio profesional es exigido por fuerza de ley. Esta falta de interpretación regulativa lleva a que el ejercicio de la revisoría fiscal responda a las diferentes interpretaciones, viéndose mal calificada su gestión por alguno de los antes señalados. Para explicar esta problemática, el profesor Franco identifica dos percepciones totalmente diferentes (2000, pág. 178):

- Percepción del Estado:  
(...) los revisores fiscales no han entendido su función pública en este campo, al contrario, han defendido los intereses de los contribuyentes, no siempre dentro de los marcos de la ley y la ética, además han coadyuvado a los fenómenos de evasión y elusión tributaria.
- Percepción de los empresarios:  
(...) el revisor fiscal es un funcionario público pagado por la empresa, dedicado a elaborar reportes para la supervisión, ejerciendo controles en favor de fiscos ante los cuales deben tributar, obligado al detallado cumplimiento de actividades de clara conveniencia estatal. Ambas son cuestionadas por el profesor Franco, ya que son ge-

neralidades que no pueden ser comprobadas empíricamente en el comportamiento de la mayoría de los contadores públicos que desarrollan este ejercicio profesional y; sin embargo, es innegable que dan cuenta del descrédito de la revisoría fiscal, de la incapacidad de ambos por procurar una mirada más objetiva que los lleve a no pretender de ella más de lo que debe ser para cada uno. Esta situación es dibujada por el profesor así: “si Estado y mercado fueran contendientes en cada esquina, los dos parecen dispuestos a atacar al central, al revisor fiscal, antes que a su oponente” (2000, pág. 179).

**Aportes:** En el entendido de que la revisoría fiscal debe responder al “interés público”, discurso que ha trascendido hacia el “bien común”<sup>34</sup>; el primer aporte del profesor es señalar los intereses del Estado:

- El interés relacionado con la vigilancia y control de las organizaciones: las cuales “son desarrolladas con base en la función delegada por el Presidente de la República, en su calidad de jefe de Estado, por motivos de interés público, en perspectiva de coadyuvar al cumplimiento de las leyes y los estatutos” (2000, pág. 177).

Como ejemplo de este interés en particular, el profesor explica la forma en que los órganos estatales de supervisión tratan al revisor fiscal como un “instrumento auxiliar” al solicitarle, entre otros temas, informar oportunamente sobre irregularidades que tengan relación con su objeto de supervisión.

- El relacionado con el pago por parte de las organizaciones de los impuestos y las contribuciones, con las cuales se financia el gasto público: “determinándolo como fedatario de las bases gravables y el cumplimiento de obligaciones complementarias de contribuyentes responsables y agentes de tributación” (pág. 178).

En este aspecto, el profesor señala que estas atestaciones son el objeto de la confianza que el Estado tiene sobre la realidad tributaria reflejada en los documentos tributarios y sobre la independencia mental del revisor fiscal en estos asuntos.

---

<sup>34</sup> Más adelante se retomará este tema.

## Comprensión de la naturaleza histórica del control externo de las organizaciones

Todo tema de investigación que el profesor Franco adelanta tiene como parte fundamental de su desarrollo investigativo la comprensión del desarrollo histórico del fenómeno, de la regulación y de la teoría, por lo que la revisoría fiscal no fue la excepción.

**Problemática:** Desconocimiento de la naturaleza del ejercicio de la revisoría fiscal y, por tanto, igualarla al ejercicio de la auditoría financiera y en los últimos años al ejercicio del aseguramiento.

**Aportes:** Al revisar las prácticas comerciales desde la antigüedad, el profesor Franco ha identificado dos tendencias, enfoques o escuelas del control externo, las cuales otorgan una naturaleza lógica a la revisoría fiscal (como evolución práctica del control latino) y a la auditoría financiera (como evolución práctica del control anglosajón). Su construcción de estos escenarios históricos se ha ido socializando en sus disertaciones en cursos de pregrado, módulos de especializaciones<sup>35</sup>, ponencias y conferencias desde la década de los 80 y también en publicaciones; entre las últimas están: (Franco, 2000, pág. 180), (Franco, 2001, págs. 196-214), (Franco, 2011, pág. 63), (Franco, 2012, págs. 57-109), (Franco, 2020).

Estas dos tendencias han sido sintetizados por Isis Franco y Mauricio Gómez a partir de las afirmaciones del profesor Rafael Franco (2001) así:

**Cuadro No. 1. Características de los enfoques del control organizacional**

<b>Enfoque Característica</b>	<b>Latino</b>	<b>Anglosajón</b>
Contexto de Origen	Europa continental-latina.	Europa anglosajona.
Orientación	Protección de los bienes estatales, públicos y cumplimiento de la ley.	Protección de los intereses y recursos privados.

<sup>35</sup> Nivel de formación profesional posgradual colombiano.

Enfoque Característica	Latino	Anglosajón
Ámbito	Originalmente, el control se ejercía en la esfera estatal. Luego, se extendió sobre el sector privado cuando el Estado intervino en las actividades económicas privadas.	Fue una iniciativa originada y practicada en el ámbito privado, en donde se consideraba que el Estado no debía intervenir.
Ejercicio	El control es ejercido por el Estado sobre sus instituciones a través de funcionarios públicos. En el Estado-interventor, se crearon agencias de supervisión y, también, se delegó esta actividad pública a un funcionario financiado por el sector privado.	Dada la delegación de la administración de los recursos por parte del propietario, el control lo podía ejercer este directamente o, en su representación, una persona externa conocida como auditor.
Alcance	Se ejerce control sobre los procesos y todas las transacciones realizadas por la organización.	El control es selectivo, fundamentalmente sobre la información de la actividad, seleccionando una muestra del total de la información.
Realización	Las actividades de control se deberían realizar in situ, a la par con el desarrollo de las operaciones y actividades públicas y/o privadas.	El control se practica sobre la información presentada por la administración, con posterioridad al desarrollo de las actividades, esencialmente fruto de la aplicación de técnicas de evaluación de la información
Temporalidad	El control es permanente en la entidad.	El control es posterior.

**Fuente:** Tomado de *Hacia una arqueología de la auditoría y el aseguramiento: Fuentes históricas y teóricas*, 2017, págs. 56-57).

El aporte del profesor Franco a este respecto ha sido tan importante que sus afirmaciones se han reproducido<sup>36</sup> en publicaciones que discurren en torno a la revisoría fiscal, control y auditoría, tales como: doctrina (Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), 2008, págs. 6-8)<sup>37</sup>; libros (Pinilla & Chavarro, 2010, págs. 1-11), (Archibold, 2011, pág. 28), (Sánchez, 2017, pág. 311), (Andrade & Gracia, 2019, pág. 210); trabajos de grado (Bedoya & Mejía, 2008, págs. 8-9), (Ochoa, 2014, págs. 52-56), (Velasco & Rodríguez, 2016, págs. 47-54); ponencias (Curvelo & Clavijo, 2009, pág. 10), (Ramírez & González, 2018, págs. 5-6); y artículos científicos (Martínez, 2008, pág. 135), (Betancur, 2014), (Rodríguez, García, & Ruiz, 2016, págs. 64-65), (Franco & Gómez, 2017, págs. 56-57), entre muchos otros.

## **Construcción de una definición de revisoría fiscal**

No es posible desarrollar un ejercicio profesional si no está claramente definido; esto hace que lo igualen a otros ejercicios que sí están definidos o que por lo menos cuentan con una estructura identificable.

Problemática: en palabras del mismo profesor Franco:

“La revisoría fiscal no se encuentra definida en la ley. Un recorrido detallado por la legislación mercantil, fiscal y profesional determina la inexistencia de una definición clara y precisa; lo único establecido es una asignación de funciones, un estatuto de incompatibilidades e inhabilidades bastante flexible, un régimen disciplinario y un sistema de elecciones” (2000, pág. 179).

Al respecto, el profesor señala una situación que profundizó más la problemática y que sigue siendo un referente inadecuado a la hora de buscar una definición de revisoría fiscal:

<sup>36</sup> No siempre reconociendo su autoría, ahora bien, en las publicaciones posteriores al 2008, pueden tomar sus afirmaciones de la Orientación Profesional del CTCP; por lo tanto, la autoría se reconocerá a ese organismo de normalización contable colombiano.

<sup>37</sup> Si bien es un documento emitido por el CTCP, y el profesor Franco firma como su presidente, es de conocimiento de quienes estudiaron en sus cursos de especialización y conferencias durante las dos décadas antes de la publicación y quienes leyeron su publicación del 2001, que este documento es una recopilación de pensamiento ampliamente compartidos y no compilados, en su totalidad, en una publicación hasta esa fecha. Lo que no todos saben es que mucho de los presentados en la Orientación es parte de su tesis de maestría, la cual presentará en publicaciones en los años 2011 y 2012.

“Un intento de definición se establece en el Pronunciamiento No 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en el cual en una absurda asimilación a control interno se le asigna significado y funciones de auditoría integrada, adoptando de manera inexplicable el informe de la misión Treadway o Comité de Organizaciones patrocinadoras COSO (Committee of Sponsoring Organizations), temática relacionada pero no correspondiente con la Revisoría Fiscal” (2000, pág. 179).

Aportes: en reconocimiento de esta necesidad, el profesor Franco ha propuesto una definición de revisoría fiscal<sup>38</sup> que corresponda con la interpretación de lo que el legislador ha señalado en ese compendio regulativo que ya señaló.

Uno de los ejercicios más interesantes en este esfuerzo del profesor de definir la revisoría fiscal será la de cuestionar las concepciones profesionales que han definido erróneamente la revisoría fiscal, sobre lo que ha dicho (2000, págs. 181-187):

- La revisoría fiscal como auditoría financiera: el profesor Franco identifica el origen de esta confusión en la ausencia de herramientas ampliamente conocidas y utilizadas para el desarrollo de la revisoría fiscal, lo que ha llevado a los profesores universitarios a formar al revisor fiscal con las propias de la auditoría financiera. Esta práctica docente llevó a la redacción inadecuada de la Ley 43 de 1990, donde se incorporan las normas de auditoría de general aceptación al ejercicio profesional de la revisoría fiscal. El mayor problema de concebir la revisoría fiscal de esta forma es que no son correspondientes; la auditoría es una evaluación posterior y parcial, mientras que la revisoría fiscal es vigilancia permanente y total, entre otras diferencias fácilmente identificables.
- La revisoría fiscal como auditoría integrada: el profesor Franco señala que su cobertura es sustancialmente superior al anterior enfoque, pero sigue anclado en el ejercicio de la auditoría (evaluación y parcial), pero ya no solo es financiera, también es operativa y de cumplimiento (incorporado en el Pronunciamiento de 1993), lo cual la hace más completa pero no logra satisfacer las funciones que desde el Código de Comercio Colombiano y otras normas se han dispuesto para la revisoría fiscal.

---

<sup>38</sup> La cual ha evolucionado en el tiempo, en correspondencia con el crecimiento conceptual del profesor.

Sin embargo, el profesor rescata el concepto de “integrada” para recordar que este le daría un amplio espectro a la auditoría; no solo se quedaría en esos tres aspectos y permitiría una mejor cobertura de la seguridad que la auditoría pretende dar a las organizaciones, mas, no por ello, puede ser considerado revisoría fiscal.

- La revisoría fiscal como control interno: el profesor Franco señala que esta perspectiva lleva a una degeneración de la comprensión de la auditoría interna, lo cual tiene relación directa con las afirmaciones del pronunciamiento 7 que adoptan declaraciones del Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission (COSO). En muchos aspectos jurídicos es aceptable esta forma de ver la revisoría fiscal, pero se desdibuja cuando se trata de mantener la independencia mental y la acción en procura del interés público.

Ahora bien, en cuanto a lo que sí es la revisoría fiscal, el profesor aportó sus interpretaciones a la definición que quedó en la Orientación Profesional sobre el ejercicio de la revisoría fiscal, emitida por el CTCP (2008), por lo que en algunos de sus textos posteriores a esa fecha (Franco R. , 2012, pág. 229) reconoce que la definición adecuada de la revisoría fiscal es esta:

La Revisoría Fiscal es una institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le corresponde por ministerio de la ley, bajo la responsabilidad de un profesional contable, con sujeción a las normas que le son propias, vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones.

Con el propósito de contribuir a la confianza pública, la Revisoría Fiscal se fundamenta en el interés público y en la necesidad de que sus acciones brinden seguridad a quienes interactúan con los entes económicos, en especial en lo concerniente al cumplimiento de las disposiciones vigentes, la integridad, confiabilidad y pertinencia de la información suministrada, la diligencia de los administradores y la eficiencia y eficacia de las operaciones realizadas (Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), 2008, pág. 17)

Para entender el aporte en esta definición, es necesario conocer por lo menos la del pronunciamiento 7, pues es a la que más se hace referencia en muchos espacios académicos y profesionales, aunque esté derogada hace más de 20 años:

La revisoría fiscal es un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde

dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales (el subrayado es de este autor) (Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), 1993, pág. 5)

De lo subrayado en esa definición, cuatro temas no se han tratado en este documento hasta el momento: uno de ellos es el hablar del “revisor fiscal” y no del profesional contable o Contador Público, lo cual es resuelto en 2008, pues es más preciso; el segundo es la discusión sobre si la revisoría fiscal es un órgano<sup>39</sup> o es una institución; al respecto varios autores han aportado en esta discusión; entre los más vehementes está el profesor Franco, quien ha señalado, en múltiples escenarios, que la revisoría fiscal no es un “órgano” dependiente de un organismo mayor, sino que es una institución, la cual es soportada desde las teorías políticas, desde las tradiciones específicamente institucionales (Franco R., 2020), (Franco R., 2021); el tercer tema es la idea de que el revisor fiscal tiene solo dos funciones: “Dictaminar” y “Evaluar”, cuando al leer profundamente la norma se identifica que las funciones de la revisoría fiscal y, en especial, su labor de fiscalización le dan una cobertura más amplias, para el profesor una cobertura total y una condición de permanencia, por lo que tiene la cualidad de vigilar<sup>40</sup> y no solo evaluar (ver detalladamente el artículo 207 del Código de Comercio Colombiano (1971)); el último tema es el del interés de la comunidad que podría pensarse que es otra forma de hablar de interés público y que a la fecha el profesor ha replanteado, llevándolo al contexto del bien común.

Durante los últimos años, el profesor Franco ha retomado el artículo 333 de la Constitución Política de Colombia (1991), que reza:

“La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. (...) La ley delimitará el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación”.

<sup>39</sup> “La doctrina mercantil insiste en considerar a la revisoría fiscal como órgano y la consecuencia de esta tipificación se reclama como ineficacia de su acción” (Franco R., 2000, pág. 178).

<sup>40</sup> “Los revisores fiscales asumen funciones de vigilancia sobre: objetividad y legalidad de los sistemas de información, legalidad de las operaciones del ente fiscalizado, eficacia de los sistemas de control interno, incluidos los sistemas de administración de riesgos sobre delitos económicos organizados, eficiencia y lealtad de los administradores; es decir, vigilancia integral de las organizaciones en que tiene prevalencia la fiscalización de operaciones, función imposible de cumplir con métodos de evaluación de informes financieros de propósito general” (Franco R., 2020, pág. 102).

A partir de un constante ejercicio hermenéutico, el Profesor cambia su comprensión de lo que se ha afirmado sobre el servicio de quién está la revisoría fiscal; ello porque desde los discursos internacionales, siempre se ha afirmado que el ejercicio de la Contaduría Pública y la Auditoría está al servicio del interés público, pero al comprender la profundidad del “bien común” desde las teorías económicas que lo sustentan y, con las reflexiones permanentes en torno a las incomprensiones existentes sobre este ejercicio profesional, el Profesor propone una modificación a la definición de revisoría fiscal, así:

“La revisoría Fiscal es una institución de Fiscalización, de origen legal y carácter especializado, a la cual por ministerio de la Ley le corresponde vigilar integralmente los entes económicos, su funcionamiento, actividades y operaciones, así como su información y las decisiones de sus administradores; todo ello, en procura de la protección del Bien Común y de los valores e intereses en él involucrados. (¿Qué es la revisoría fiscal y cómo diferenciarla de la auditoría? [Video], 2021).

Más que una definición de la revisoría fiscal, el Profesor ha ido conformando elementos para una teoría en torno a la fiscalización, por lo que las aplicaciones en torno a lo que es y no es la revisoría fiscal rondan en torno a temas como la discusión vigilancia – evaluación (Franco R. , 2020, pág. 103); origen en el control de la fiscalización (pág. 104); el sistema sobre el cual se ejecuta (Franco R. , 2012, pág. 228); una tecnología de la fiscalización (págs. 223-420).

## **Construcción de una tecnología de fiscalización**

Como ya se ha afirmado, el origen de la revisoría fiscal es el control de fiscalización y sus instrumentos para realizar interventoría de cuentas.

Problemática: la constante confusión entre revisoría fiscal y auditoría financiera ha llevado a creer que la fiscalización es auditoría, sin mayor problema de sobreponer la segunda con relación a la primera, en ausencia de argumentos teóricos y regulativos que lo soporten. Esto se ve reflejado en la regulación más reciente, en la cual imponen a la revisoría fiscal la aplicación de los estándares internacionales de auditoría, como si fuera posible asegurar la cobertura de la fiscalización con la auditoría (Decreto 2420 De 2015)<sup>41</sup>.

---

<sup>41</sup> “Pretender una reforma de la vigilancia de las organizaciones a través de la fiscalización, cambian-

**Aportes:** Como ya se ha señalado, en su esfuerzo por lograr una comprensión del control de fiscalización, el profesor Franco ha desarrollado varios elementos de una teoría de fiscalización, como:

- Definición de fiscalización: “el examen crítico de las operaciones de las organizaciones para comprobar el cumplimiento de las normativas vigentes” (Franco R., 2020, pág. 92).
- Finalidades de la fiscalización:  
(...) a través de sus acciones de vigilancia, control permanente, pueden prevenir y detectar la presencia de las diferentes formas de fraude (...). El carácter del control de fiscalización determina la identificación de las anomalías y la identificación de los responsables (...) que al aportar transparencia a la gestión reconstruirá la confianza interna y externa (...). (Franco R. , 2000, pág. 197).
- Objetivos de la fiscalización (Franco R. , 2012, págs. 241-245): 1). Defensa del interés público; 2). Subordinación de las organizaciones a la regulación; 3). Medición de la eficiencia administrativa; 4). Evolución del control organizacional; 5). Ejercicio de la potestad de Denuncia.
- Cobertura de la fiscalización a la arquitectura organizacional:

### **Cuadro No. 2. Cobertura de la fiscalización**

Cobertura	Oportunidad		
	Estrategia	Gestión	Resultados
Organización			
Producción			
Mercadeo			
Finanzas			
Talento humano			
Información			
Recursos físicos			
Sistemas técnicos			
Contratación			
Tributación			

**Fuente:** Tomado de (Franco R. , *Fiscalización Estratégica de Arquitectura Organizacional. Una tecnología para la Revisoría Fiscal*, 2012, pág. 263).

do los instrumentos de trabajo, para adoptar algunos en uso en los enfoques de evolución de los negocios, permutándolos por las técnicas de la auditoría, el aseguramiento e incluso la auditoría legal, no es un buen camino al progreso del conocimiento y la tecnología.” (Franco R., 2020, pág. 104).

- Modelo tecnológico para la fiscalización: “el conjunto de acciones de control que generan la protección de valores sociales en el largo plazo coadyuvando a la viabilidad organizacional” (págs. 262-263). Se soporta en matrices que son definidas como un “cuadro de doble entrada que permite descripciones y relaciones de un objeto conocido que se somete a interpretación dialéctica (...) que permitan la viabilidad de los objetivos de la arquitectura organizacional” (pág. 267). Todo el modelo se compone de: 1) Matrices de fiscalización; 2) Plantillas instruccionales; 3) Matrices analíticas de relación; 4) Escala de valoración; 5) Unidad analítica de relación; 6) Índices de calidad.

Como elemento final, es necesario decir que el profesor Franco ha desarrollado conceptos, elementos teóricos, tecnologías y aportes regulativos referentes a la revisoría fiscal, pero la mayoría de ello no se encuentra en publicaciones visibles. Mucho se ha quedado en transparencias de ponencias, conferencias y clases magistrales y es información invaluable para la construcción de un ejercicio de la revisoría fiscal a la altura de esta institución.

## Referencias

Andrade, Y. & Gracia, E. (2019), “La auditoría ambiental: desde la perspectiva de la información para la gestión del control”. En R. Jiménez, & J. Serna, *Información contable para la gestión y su control*, Bogotá: Ediciones de la U. Obtenido de: [https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=PTSjDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA207&ots=39knDGA4rh&sig=Ck3YHUte8JY9wFC1EYuQS\\_qWLMA#v=onepage&q&f=false](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=PTSjDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA207&ots=39knDGA4rh&sig=Ck3YHUte8JY9wFC1EYuQS_qWLMA#v=onepage&q&f=false)

Archibold, W. (2011), *La Revisoría Fiscal en el sector público: una nueva forma de control fiscal*, Barranquilla: Editorial Universitaria de la Costa EDUCOSTA. Obtenido de: <https://repositorio.cuc.edu.co/bitstream/handle/11323/8106/La%20Revisor%20C3%ADa%20Fiscal%20en%20el%20sector%20p%20C3%BAblico%20una%20nueva%20forma%20de%20control%20fiscal.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Asamblea Nacional Constituyente, (1991), “Constitución Política de Colombia”, *Gaceta Constitucional* 114. Obtenido de: <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Constitucion/1687988>

Bedoya, J., & Mejía, J. (2008), “¿En la actualidad es la Revisoría Fiscal el control con mejor aceptación que existe en las organizaciones a partir de la utilidad y beneficios que genera para los distintos usuarios en la ciudad de Medellín?”. Obtenido de Repositorio de trabajos de grado de Contaduría, U de A.: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:BEpX0js0OtkJ:https://revistas.udea.edu.co/index.php/tgcontaduria/article/download/323491/20780657/+&cd=12&hl=es-419&ct=clnk&gl=co>

Betancur, L. (2014), “El riesgo moral en la revisoría fiscal”, *Criterio Libre* 12(20), 247-275. doi:<https://doi.org/10.18041/1900-0642/criteriolibre.2014v12n20.240>

Congreso de la República de Colombia (1990), Ley 43 de 1990. Diario Oficial. 39602. Obtenido de: <http://www.suin-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1598256>

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) (1993). “Pronunciamiento 7 . Sobre revisoría fiscal”. Obtenido de <https://cijuf.org.co/CTCP/pronunciamientos/PRONUNC7.pdf>

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP). (2008), *Orientación profesional sobre el ejercicio de la revisoría fiscal*, Bogotá: JAHV McGregor S.A.

Curvelo, J., & Clavijo, F. (2009), “Responsabilidad social del revisor fiscal en los procesos de sustentabilidad de las organizaciones”, Obtenido de: Memorias 3er ENCUENTRO DE PROFESORES DE REVISORÍA FISCAL: [https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/nov/memorias\\_rev\\_fiscal\\_foro\\_firmas/eventos\\_rev\\_fiscal/III\\_revisoría\\_fiscal/ponencia\\_jose\\_curvelo\\_fernando\\_clavijo\\_u\\_cooperativa.pdf](https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/nov/memorias_rev_fiscal_foro_firmas/eventos_rev_fiscal/III_revisoría_fiscal/ponencia_jose_curvelo_fernando_clavijo_u_cooperativa.pdf)

Franco, I. & Gómez, M. (2017), “Hacia una arqueología de la auditoría y el aseguramiento: Fuentes históricas y teóricas”, *Contaduría Universidad de Antioquia*(71), 51-83. Obtenido de: <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/332819/20788829>

Franco, R. (2000), “Revisoría Fiscal Hoy”, *Legos del Contador*(1), 175-203.

Franco, R. (2001), “Evolución histórica del control”, *Legis del Contador*, 195-222.

Franco, R. (2011), “Una reformulación del concepto de control”, *Libre Empresa*, 8(1), 31-72. Obtenido de <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/libreempresa/article/view/2961/2372>

Franco, R. (2012), *Fiscalización Estratégica de Arquitectura Organizacional. Una tecnología para la Revisoría Fiscal*, Bogotá: Universidad Libre.

Franco, R. (2020), “Las teorías del control y evaluación organizacional independiente” (U. Libre, Ed.), *Criterio Libre*, 18(32), 71-107. Obtenido de: <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/criteriolibre/article/view/7112/6249>

Franco, R. (2021), “¿Qué es la revisoría fiscal y cómo diferenciarla de la auditoría?” [Video]. Obtenido de: YouTube: <https://www.youtube.com/watch?v=eLKlYOVlcPI>

Martínez, C. (2008), “La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal. ¿Rendición de cuentas al capital financiero?”, *Visión Contable*(6), 115-149. Obtenido de: <https://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable/article/view/410/432>

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (2015), “Decreto 2420 De 2015”, Diario Oficial. 49726. Obtenido de: <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30030273>

Ochoa, A. (2014), “Análisis de la incidencia de las escuelas latina y anglosajona en el ejercicio de la revisoría fiscal en la ciudad de Cúcuta”. Obtenido de Repositorio de tesis, UFPS: <http://alejandria.ufps.edu.co/descargas/tesis/1220873&1220741.pdf>

Pinilla, J. & Chavarro, J. (2010), *La revisoría fiscal. Un modelo de fiscalización integral permanente con enfoque de metacontrol organizacional*, Bogotá: Nueva Legislación.

Presidencia de la República de Colombia, (1971), Código de Comercio, Decreto 410 de 1971. Diario Oficial. 33339. Colombia. Obtenido de: <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1833376>

Ramírez, D. & González, P. (2018), “La ambivalencia sociológica en el control latino. Un estudio para comprender las contradicciones de la revisoría fiscal (Colombia), la comisaría (México) y la sindicatura (Argentina)”, Obtenido de XXIII Congreso Internacional de contaduría, Administración E Informática: <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xxiii/docs/5.08.pdf>

Rodríguez, D., García, C. & Ruiz, J. (2016), “La auditoría y su control de calidad: una mirada desde las normas de aseguramiento de la información, en Colombia”, *Contexto*(5), 63-74. Obtenido de: <https://revistas.ugca.edu.co/index.php/contexto/article/view/652/954>

Sánchez, W. (2017), *Teoría del Control. Control, SCI & Auditoría*, Bogotá: Coed. Investigar Editores 1A - Ediciones de la U.

Velasco, D. & Rodríguez, J. (2016), “Análisis del hibridaje de las vertientes del control frente a la protección del interés público delegada

a la revisoría fiscal en las medianas empresas de la ciudad de Palmira”,  
Obtenido de: PdfCoffee: <https://pdfcoffee.com/analisis-del-hibridaje-de-las-vertientes-del-control-frente-a-la-proteccion-del-interes-publico-delegada-a-la-revisoría-fiscal-en-las-medianas-empresas-de-la-ciudad-de-palmira-deisy-karina-velasco-ramos-jhon-harrison-rodriguez-ortiz->



## 25. LA REGULACIÓN CONTABLE EN LA OBRA DE MARIO BIONDI

*Hernán José Perotti*

### **Introducción**

La regulación contable es un fenómeno sobre el cual pareciera existir bastante consenso respecto a su necesidad y utilidad, principalmente en el segmento de la contabilidad financiera. Frente a la asimetría de la información existente entre los usuarios externos y los emisores de informes, las normas obligan a las organizaciones a presentar la información contable de una forma, tal vez, diferente a cómo lo habrían hecho en forma voluntaria (Sutton, 1984, p.81). No obstante, existen diferentes visiones respecto al lugar que las normas ocupan en el discurso contable, que implican posicionamientos de los autores en el plano ontológico, axiológico y teleológico sobre la regulación contable, así como también sobre el estatus epistemológico de la contabilidad.

El presente trabajo tiene como objetivo analizar el fenómeno de la regulación contable en la obra de Mario Biondi. Se examinarán las ideas del autor en torno a los elementos que considera parte de la estructura del conocimiento contable y cómo se relacionan entre sí teoría, modelos y normas contables. El análisis se llevará a cabo tanto dentro de su propia estructura conceptual y los límites que fija al dominio del discurso contable, así como también en comparación con otros autores.

## Una aproximación a los conceptos de teoría contable, modelos y normas

La obra *Teoría de la contabilidad. El ABC de su fascinante mundo*, publicada en 1999, puede ser considerada una síntesis certera del pensamiento contable de Mario Biondi. Como su autor lo manifiesta en el prólogo, se trata de una obra introductoria pero que transita por diversos aspectos del conocimiento contable y, a los fines de este trabajo, permite analizar los posicionamientos que asume.

En el pensamiento de Biondi, las normas son parte de la estructura del conocimiento contable.

La teoría contable es la fuente de inspiración y el sustento de las aplicaciones prácticas. La norma se nutre de la teoría. Por eso es imprescindible conocer profundamente la teoría, que es el sustento de toda norma práctica, para estar en condiciones de interpretar cualquier hecho de la realidad contable.

“Cuando se plantea un caso concreto en la práctica, no solo hay que buscar la respuesta en la norma práctica, ya que ésta a veces es de carácter muy general, sino hay que remontarse a la teoría, y en ella siempre encontraremos las bases para solucionar cualquier problema práctico que se nos plantee en la actividad contable.” (Biondi, 1999, p.71)

Para este autor, la teoría contable se nutre o compone de dos fuentes: la “teoría contable doctrinaria” y la “teoría contable normativa”, como se describe a continuación:

Sin perjuicio de la naturaleza de la contabilidad (ciencia, técnica, arte), el sustento teórico existe y ya hemos dicho que se clasifica en teoría contable doctrinaria y teoría contable normativa.

La teoría contable doctrinaria está basada en la opinión de los autores y de los investigadores sobre temas determinados o generales. Al investigador no le importa si lo que está estudiando se aplicará en la práctica o no. La investigación contable practicada por docentes e investigadores produce aportes, es individual, es orientativa, no es obligatoria, nadie la vota; se toma o se deja.

La teoría contable normativa, en cambio, es el sustento de las normas prácticas dictadas por organismos autorizados para ello sobre temas específicos. Está conformada por los llamados modelos contables (Biondi, 1999, pp. 71-72).

De modo que, desde esta lógica, las normas contables se encargan de fijar un modelo contable para la elaboración de informes contables destinados a terceros a partir los siguientes elementos:

- Unidad de medida.
- Capital a mantener.
- Criterios de valuación.

Afirma Biondi (1999) que “este modelo constituye la teoría contable normativa” (p. 91).

Además de esas tres pautas principales, se desprenden otras complementarias que ayudan a definir el modelo:

- Límites de prudencia (valores recuperables).
- Tipos de resultados.
- Conformación del costo.

El modelo contable y sus elementos no solo son los ejes de la regulación contable, sino que, en el plano de las corrientes doctrinarias de opinión, estas también se definen a partir de la combinación de las afinidades a ciertos modelos. Así es que Biondi identifica la existencia de las siguientes corrientes de opinión, que son el sustento de la teoría contable doctrinaria:

- Corriente ortodoxa pura.
- Corriente ortodoxa evolucionada.
- Corriente renovadora prudente.
- Corriente renovadora de avanzada.

Como se ha mencionado anteriormente, los emisores de normas contables también definen una combinación de elementos del modelo contable. Pero, a diferencia de las corrientes de opinión, que “son homogéneas; sus conceptos no se contradicen”, en la teoría contable normativa se definen “modelos que pueden combinar pautas de más de una corriente” (p. 77). “En la investigación normativa se vota, sus pronunciamientos son aprobados por unanimidad o mayoría, y no siempre se llega a lo más satisfactorio” (p.72).

Puede observarse, entonces, a partir de las aproximaciones conceptuales anteriores, que para Biondi la contabilidad es de carácter instrumental. Y en ese sentido existe una práctica contable que se basa en una teoría (que puede provenir de las normas o de la doctrina). Existe un universo del discurso contable limitado a elementos que componen el segmento o especialidad de la contabilidad patrimonial o financiera, tanto se refiera a la teoría contable doctrinaria o normativa.

No obstante, más cercano en el tiempo, en el año 2010 hay un reconocimiento hacia otras especialidades de la contabilidad aunque no hayan sido desarrolladas en su obra: “resulta obvio que ‘nuestra’ teoría contable incluye no solamente aspectos financieros o patrimoniales sino también temas como la gestión, la forma de expresiones no cuantitativas, sociales y hasta macroeconómicas” (Biondi; 2010:17).

El “tridente conceptual de teoría-modelos-normas” no puede separarse del encuadre epistemológico que Biondi plantea de la contabilidad como técnica. Esta idea atravesará también las consideraciones sobre la naturaleza, función y fines de la regulación contable, entendida como el proceso de establecimiento de normas que regulan algunos aspectos de los informes contables destinados a usuarios externos.

## **Estatus epistemológico de la contabilidad**

En el capítulo 5 de la obra antes mencionada, luego de describir las fuentes del conocimiento empírico y científico, Biondi toma posición respecto a considerar a la contabilidad como una “técnica” (Biondi, 1999, p. 67).

En su libro posterior *Contabilidad Financiera* del año 2007, Biondi reafirma el carácter técnico de la contabilidad, pero igualmente se pregunta:

“Luego, la contabilidad, ¿es una ciencia?”

Sin duda se apoya en ciencias formales (matemáticas) y en ciencias fácticas (economía, administración), recogiendo información de los hechos económicos, con orden, con métodos que da la ciencia de la administración y de esta forma vemos que es una instrumentación de las ciencias. Una técnica que permitirá obtener la medida de un patrimonio, su composición y su evolución en el tiempo (resultados), y ello podrá ser absolutamente diverso según sean las pautas que la rijan.

Pero aún queda mucho por recorrer. No está dicha la última palabra sobre este tema y corresponde continuar investigando sobre el particular” (Biondi, 2007, p. 45).

Independientemente del estatus, Biondi (1991) reconoce la necesidad de aplicar el método científico en la investigación contable al afirmar que “sea la contabilidad una ciencia o una técnica -nos inclinamos por considerarla dentro de este último campo del saber- el método de investigación debe tener nivel científico” (p. 154).

Finalmente, en su obra *La contabilidad, un sistema de información*, del año 2005, reconoce que “quizá fue comodidad o falta de tiempo asignable a esa investigación o indiferencia” (p. 208) el motivo por el cual nunca definió con firmeza su posición respecto al estatus epistemológico. Como una asombrosa coincidencia, en el final de esta obra Biondi “dialoga” con los tres autores a los que se ha dedicado el Simposio Internacional de Teoría Contable de la UBA en sus primeras ediciones: Richard Mattessich, Antonio Lopes de Sá y Carlos L. García Casella, a quienes reconoce los aportes doctrinarios en el reconocimiento de la contabilidad como ciencia.

### **La regulación contable desde una óptica de la contabilidad como ciencia social**

La reciente publicación de la Comisión Técnica Interamericana de Investigación Contable de la Asociación Interamericana de Contabilidad, titulada “Fundamentos y reflexiones de teoría contable”, es una obra colectiva cuyos autores son destacados profesionales investigadores de América Latina. Este documento presenta un importante desarrollo de temas de teoría contable cuya esencia se fundamenta en considerar a la contabilidad como una ciencia social. Su enfoque teórico y conceptual está fundamentado en el pensamiento de Richard Mattessich y los aportes y reformulaciones que lo largo de su vida ha propuesto Carlos García Casella, lo que implica adherir a una visión científica de la contabilidad, amplia y pluridimensional y orientada a la búsqueda de una teoría general contable (Vilchez *et al.*, 2019, p. 16).

A los fines de analizar la regulación contable en la obra de Mario Biondi, se recurrirá a algunos campos del saber contable que se definen en esta obra: ontología, axiología y teleología contable.

En primer lugar, resaltamos que para estos autores la regulación contable “no debe confundirse con la teoría de la contabilidad y (...) no puede pensarse que es aséptica y neutral. La normalización contable expresa los intereses del grupo dominante de presión social que tiene el poder de estandarizar regulaciones contables” (Vilchez *et al.*, 2019, p. 34). En este sentido, si bien Biondi ubica a los cuerpos normativos como elementos de la teoría contable, coincide al afirmar que “el modelo contable tiene la influencia del medio en que se dicta; es político” (Biondi, 1999, p.77).

Cabe entonces preguntarse: ¿Con qué alcance se habla de teoría contable en un caso y en otro? Biondi presenta la “teoría contable” en un sentido de “teoría de la contabilidad financiera”. Distinto es el uso de la expresión “teoría general de la contabilidad”, que refiere a la búsqueda de una o varias teorías generales inclusivas de las diversas áreas o segmentos que componen el universo contable y así consolidarla como una disciplina científica. La teoría contable es general, universal, establece modelos y de estos se derivan normas o reglas específicas, dentro de las cuales están las regulaciones contables profesionales.

Sin embargo, es posible intuir que Biondi comprendía la apertura que el discurso contable había tenido en las últimas décadas en su dominio y así lo ha dejado manifestado en uno de sus últimos escritos:

“Me pregunto si la teoría contable debería lograr algunos cambios para poder llegar al objetivo buscado. Creo que sí y por empezar, debería definirse una teoría general básica de la contabilidad, es decir, esbozar qué fundamentos y principios la sustentan, como todo conocimiento que pretende tener una base científica” (Biondi, 2010, p. 25).

La discusión respecto a qué es lo que conforma la “teoría contable” y su vinculación con la regulación contable no es un hecho menor, ya que detrás de una propuesta de mayor pragmatismo pueden aparecer algunas intencionalidades económicas y políticas. Gil (2013) advierte lo siguiente en relación con las normas internacionales de información financiera (NIIF):

“Las NIIF, principalmente, su marco conceptual, se presenta como un equivalente a la Teoría de la Contabilidad y es uno de los sustentos necesarios para que el proceso de globalización normativa sea reconocido en el campo de los conocimientos. Esa suerte de pseudovalidación científica es una antigua pretensión de los reguladores, debido a que se relaciona con todo lo vinculado a la elaboración de las hipótesis sobre las que se sustenta la Contabilidad” (p. 17).

Por otro lado, como expresa Fregona (2005, p. 3), con base en Sterling (1973), en contabilidad, a diferencia de otras disciplinas, la secuencia normal “investigación-educación-práctica contable” se encuentra disuelta, y se termina considerando correctamente teórico aquello que es aceptado generalmente en la práctica profesional. Y como las normas contables determinan una buena parte del “hacer” en la práctica profesional, es importante que las mismas sean sólidas en sus bases científicas.

Silva (2020, pp. 37-39) también expone los riesgos que presenta el “rebajamiento” del carácter científico de la contabilidad al colocar a las normas contables en un mismo plano de jerarquía noseológica que a la teoría, e identifica que el proceso normativo consagra el inicio de una “contabilidad política”. Para este autor, las fuentes noseológicas del conocimiento contable -en orden de jerarquía- son básicamente:

- Doctrinas
- Teorías
- Teoremas
- Axiomas
- Principios
- Conceptos
- Normas

De esta forma, las normas sólo cumplirían su función de permitir dimensionar el fenómeno patrimonial sólo si se condicen con las leyes y principios científicos de la contabilidad (Silva, 2020:37-39). Refiriéndose a las NIIF, pero que podría hacerse extensivo a la regulación contable en general, Gil (2013), expresa:

“La ciencia no acepta validaciones basadas en la autoridad, ni en la utilidad práctica, ni en intenciones, ni en convenciones. La ciencia se basa en la contrastación empírica. En ese sentido, las NIIF no son científicas y, por lo tanto, tienen una validez sólo fundada en su propio contenido normativo” (p.17).

## **Aspectos ontológicos, axiológicos y teleológicos vinculados a la regulación contable en Biondi**

### **a. Aspectos ontológicos**

Para analizar los supuestos implícitos en la regulación contable en el pensamiento de Biondi, se parte de la siguiente definición de contabilidad:

“Una disciplina o rama del conocimiento que permite controlar las operaciones del ente; también suministra datos útiles para todos los interesados en los informes que produce la contabilidad y, además facilita una larga lista de actividades vinculadas con el ente” (Biondi, 1999, p. 27).

De esta definición es posible descubrir el objeto formal y material de la contabilidad (aspecto ontológico): el objeto material de estudio de la

contabilidad lo constituyen las “operaciones del ente”. ¿Y cuáles son esas operaciones? En el contexto de su obra se trata de las operaciones económico-financieras las que constituyen el objeto material de estudio de la contabilidad, quedando el mismo estrictamente vinculado a la contabilidad financiera o patrimonial, y en menor medida a la contabilidad gerencial o de gestión.

Por otra parte, existen una serie de supuestos ontológicos relacionados con la información financiera presentados por Shapiro (1997), que son desarrollados en Vilchez *et al.* (2019, pp. 90-91):

- a) Realismo externo: implica que la realidad externa existe con independencia de la representación financiera que la describe.
- b) La representación fidedigna: la verdad es definida como la correspondencia entre la representación financiera y las características de la realidad externa que se intenta representar: la representación financiera es verdadera si corresponde, al menos en parte, a la realidad que existe en forma independiente.
- c) Relativismo conceptual: los esquemas conceptuales empleados para representar la realidad económica financiera son construidos socialmente y reposan en normas y valores que no pueden ser refutados o verificados en términos empíricos.
- d) Juicios subjetivos: los juicios contables son siempre emitidos desde un punto de vista particular en un contexto histórico, legal, moral, político, sociológico.

En la caracterización de la teoría contable normativa que realiza Biondi y presentada con anterioridad, se encuentran implícitos los anteriores supuestos. En particular, puede mencionarse que los marcos conceptuales actúan como “bases y puntos de partida que sustentan y justifican las normas específicas” (Biondi; 1999:83) y en ellos quedarían reflejados aspectos como “¿Qué tipo de contabilidad deseamos? ¿Los juicios de quién deben prevalecer?” (Vilchez, 2019:91).

## **b. Aspectos axiológicos**

En el plano de la axiología, debe analizarse el cómo y cuáles deben ser los valores que harán correcto un sistema de representación contable en beneficio de la sociedad. Para Biondi, la finalidad de la contabilidad es suministrar datos útiles para todos los interesados en los informes que produce la contabilidad y, además facilita una larga lista de actividades vincu-

ladas con el ente. Podría pensarse que la regulación contable se orientaría a representar la realidad de manera neutral y aséptica, sin demasiado lugar para consideraciones morales y éticas.

Sin embargo, en el artículo “La Teoría Contable, los contadores públicos y la filosofía”, Biondi propone encontrar puntos de contacto entre estos conceptos, presentando un acercamiento hacia el “costado social” de la contabilidad que no puede separarse de la mayor apertura del dominio del discurso contable. Se rescatan algunos rasgos de la teoría contable que para Biondi (2010) podrían calificarse de “sociales”:

- Como la información contable está destinada a terceros, está automáticamente socializada.
- La profesión del contador público está calificada como “de riesgo” porque estaría comprometido el bien común por las actitudes de los entes en que se ejerce la profesión.

De este modo, la regulación contable prescribe reglas y pautas que inciden en la práctica de los contadores, la que debe guiarse por la ética, para que los usuarios puedan confiar en los informes contables.

### **c. Aspectos teleológicos**

Desde la teleología se intentará responder a la siguiente pregunta: ¿cuál es la función que debe cumplir la contabilidad y la regulación contable?

Biondi afirma en sus obras (1999, 2005, 2006, 2007) que la contabilidad tiene como objetivo fundamental facilitar la toma de decisiones y el control. Esta función es compartida por una gran cantidad de autores, aun con diferentes supuestos epistemológicos y ontológicos de base.

Lo que sí es particular en Biondi es que, al centrar su foco principalmente en la contabilidad financiera, la regulación contable solo contempla aspectos intrínsecos de esta especialidad: pautas de reconocimiento, medición y exposición para la presentación de informes destinados a usuarios externos.

Si se pretende que la regulación cumpla dicha función, en el proceso de elaboración de normas, dentro de los órganos deberán formar parte profesionales con vocación científica que sean capaces de interpretar la realidad y las necesidades de los usuarios, elaborando normas de alta calidad técnica. A su vez, en la discusión deberá priorizarse el interés de los usuarios y no el de los profesionales como preparadores o de otros terceros que tengan poder de *lobby*.

## Reflexiones finales

No puede separarse el lugar que Biondi otorga a la regulación contable de su posicionamiento epistemológico respecto a la contabilidad. Si bien el autor reconoce que a lo largo de los años no ha adoptado una postura firme, su mayor inclinación es hacia considerar a la contabilidad como técnica.

En el pensamiento de Biondi las normas contables forman parte de la teoría contable y de algún modo se iguala jerárquicamente a postulados que difieren en su génesis: la teoría doctrinaria que nace de la investigación científica y la regulación contable de origen político, que deriva en reglas o instrumentos tecnológicos de aplicación práctica.

En cambio, quienes sostienen el carácter científico de la contabilidad colocan a las normas como un instrumento subordinado a la teoría y a los modelos contables y fruto de un proceso político-institucional. Además, los modelos contables no se encuentran limitados a la contabilidad financiera, ya que el dominio del universo contable es más amplio y se extiende a otras especialidades cuyas realidades exceden la representación que admite la combinación “capital a mantener – unidad de medida – criterios de valuación”.

No obstante, la estructura del pensamiento de Biondi guarda una coherencia desde lo ontológico, lo axiológico y lo teleológico: como la contabilidad se ocupa del control de las operaciones del ente, la regulación contable sienta las bases para la elaboración de informes contables destinados a usuarios externos que faciliten la toma de decisiones y el control por parte de estos, en un marco de comportamiento ético que contemple el impacto social de las prácticas contables.

Por ello, sea que se considere a la contabilidad como ciencia o como técnica, Biondi tiene bien en claro que, en el proceso de regulación contable, la investigación previa y el razonamiento lógico no deberían ceder a cuestiones dogmáticas y a connotaciones puramente políticas.

Finalmente se destaca la relevancia de su vasta obra dedicada al análisis de los modelos contables en la contabilidad financiera, que presentan una sistematización del conocimiento muy valiosa. Sus propuestas doctrinarias, divulgadas en numerosos eventos académicos y profesionales a lo largo de décadas, sin dudas han ejercido una influencia positiva en los organismos técnicos y políticos de los emisores de normas de la Argentina y América Latina.

## Bibliografía

Biondi, M. (1991), “La doctrina y las normas contables, su relación mutua. La aplicación secuencial en la Rep. Argentina”, *Contaduría*, Universidad de Antioquia, 17-18, 147-154.

Biondi, M. (1999), *Teoría de la contabilidad. El ABC de su fascinante mundo*, Buenos Aires, Ediciones Macchi.

Biondi, M. (2006), *Contabilidad financiera*, Buenos Aires, Errepar.

Biondi, M. (2007), *La Contabilidad, un Sistema de Información*. Buenos Aires, Errepar.

Biondi, M. (2010), “La teoría contable, los contadores públicos y la filosofía”, *Contabilidad y Auditoría* Nro. 31, Universidad de Buenos Aires.

Fregona, R. (2005), “La Investigación y la Contabilidad, una unión natural ,disuelta por la realidad”, IX Congreso Internacional de Costos - Florianópolis, SC, Brasil.

Gil, J. M. (2013), “Expectativas sobre el desarrollo de la escuela crítica en contabilidad en el marco de la diseminación de las NIIF”, *Lúmina*, 14, 8-39.

Silva, R. A. C. (2020), *Normas e conhecimento científico da contabilidade*, Juruá.

Sutton, T. G. (1984), “Lobbying of accounting standard-setting bodies in the UK and the USA: A Downsian analysis”, *Accounting, Organizations and Society*, 9 (1), 81-95.

Vílchez Olivares, P., Mejía Soto, E., Pontet Ubal, N., González, J. M., Choy Zevallos, E., Farfán Lievano, M. A., Sánchez Mayorga, X. y Orellano Antunez, J. C. (2019); “Fundamentos y reflexiones de la teoría contable” Comisión Técnica Interamericana de Investigación Contable – Asociación Interamericana de Contabilidad.



## 26. REPENSAR LA CONTABILIDAD: LA PERSPECTIVA EMANCIPATORIA

*Luis Fernando Valenzuela Jiménez y Yuli Marcela Suárez Rico*

### **Introducción**

*Emancipación* significa lucha, confrontación y exigencia de dignidad, la que para Kant (2016) se fundamenta en la autonomía. Rousseau (1987) se preguntaba sobre el origen de la desigualdad entre los hombres para concluir que hay dos desigualdades: una natural y otra política; esta última consentida por los mismos seres humanos (Rousseau, 2017); y Hegel (1987) considera que, en ausencia de emancipación de la conciencia, no habría libertad política.

Es Marx quien, con mayor atrevimiento, propone emprender la emancipación al referirse al problema judío (Hegel, 1968; K. Marx, 2008); luego con una emancipación política y laboral (C. Marx, 1965); posteriormente con su poderosa invitación de transformar al mundo en lugar de interpretarlo (K. Marx & Engels, 1974, 2013). Según Bauman (2015), emanciparse del capitalismo llevaría la emancipación del judaísmo.

Este trabajo postula una contabilidad emancipatoria del sur, como una forma de atribuirle a la disciplina contable su compromiso con la liberación del ser humano para vivir en armonía con la naturaleza (Santos, 2011), sin ataduras a poderes hegemónicos, haciendo ver la contracara de la contabilidad tradicional. Por tanto, el objetivo de este recorrido exploratorio, crítico y propositivo es hacer una revisión de los planteamientos que relacionan la emancipación con la contabilidad, a partir de connotados

investigadores y académicos contables que han pensado sobre una contabilidad emancipadora (Chambers, 2006; Franco, 2016a; Gallhofer *et al.*, 2006; Gallhofer & Haslam, 2003, 2011, 2019; Haslam *et al.*, 2019; Marroun & Atkins, 2018; Spence, 2009; T. Tinker, 1991).

Adicional a esta primera sección introductoria, en la segunda sección del trabajo se expone la metodología utilizada; en la tercera, se abordan los conceptos de emancipación y contabilidad; en la cuarta sección se plantea la perspectiva de una contabilidad emancipatoria del sur y en el quinto apartado se aportan unas conclusiones.

## **Metodología**

Con un enfoque cualitativo de investigación se aborda la relación entre los conceptos de emancipación y de la contabilidad en el contexto de una problemática socio-ambiental.

Mediante la revisión de literatura se exploran analíticamente las categorías emancipación y contabilidad emancipatoria y los planteamientos visionarios en la década de los 80 del siglo pasado de Rafael Franco Ruiz. En la revisión, se incluyen los conceptos de colonialidad y descolonialidad, habida cuenta de su impacto sobre la emancipación.

Los trabajos *Contabilidad y Emancipación* de Gallhofer y Haslam (2003) y *Contabilidad: de la alienación a la dependencia*, de Rafael Franco Ruiz (Franco, 2016b), se someten a un riguroso análisis de contenido que se contrasta con la teoría reciente de la emancipación, que ha derivado en descolonización y descoloniedad, en la configuración de una contabilidad emancipatoria del sur.

Además, una entrevista en profundidad al Profesor Rafael Franco Ruiz muestra una perspectiva actualizada de su percepción de una contabilidad emancipatoria.

## **Emancipación y contabilidad**

### **Emancipación**

Ni la modernidad, ni la ilustración, aportaron atributos de igualdad para todas las sociedades, sino que incrementaron la desigualdad y el oprobio, marcando claras diferencias entre dominadores y dominados. Lo que

vino después fue más inhumano y aún persiste: el capitalismo asociado a un neocolonialismo que imponen un sistema social, económico, cultural y ecológico, a todas luces injusto y asimétrico. Se da en consecuencia una relación desigual que configura la historia del imperialismo cultural, instaurado por el hemisferio occidental (Lyotard, 2000).

### ***Perspectiva clásica de la emancipación***

Rousseau considera que se es débil cuando se depende de otro y la razón por la que un pueblo elige un jefe es para la defensa de la libertad, no para su esclavitud (Rousseau, 1987). Es la total independencia, en ejercicio de la voluntad racional, la que permite crear un reino de fines humanos (Kant, 2016); o el reclamo de completa libertad de acción para lo que es de interés individual (Mill, 1992).

Para Hegel (1968), la emancipación debe descansar en principios asociados al privilegio de la razón y de la clase social intelectual con fines a logros mayores. En cambio, Marx (Hegel, 1968), no ve utópica la emancipación universal humana y por el contrario critica la emancipación de clase para pasar a escalas mayores; será la clase proletaria la encargada de esa tarea en los países civilizados habida cuenta de las condiciones materiales e históricas (K. Marx & Engels, 2021), dado que la revolución meramente política es insuficiente, es apenas parcial con la emancipación de la sociedad burguesa (K. Marx, 2008). Visión similar a la de Nietzsche (2000) al comentar que Schopenhauer veía en el alto intelectualismo la opción liberadora y emancipatoria. También Bentham (2021) abogó por una emancipación sobre el colonialismo, la esclavitud o la restricción de grupos religiosos.

El sistema capitalista como máxima expresión de perversidad posee una capacidad resiliente muy poderosa y según Guattari (2017), a través del siglo XX neutralizó los movimientos revolucionarios contrarios y hasta ha podido poner de su lado los movimientos de emancipación nacional; así, Luhmann (1995) advierte que actualmente se usan consignas como la participación, codeterminación, convirtiendo la emancipación en un engaño gerencial que le resta poder al subordinado. Según Fraser (2016), los movimientos de emancipación tienen como opositor al neoliberalismo, que dilata la noble esperanza de la igualdad, impone el modelo de mercado al que sólo pueden acceder unos pocos y elogia al individualismo para los logros, mientras simultáneamente ignora las desigualdades estructurales denunciadas por todo tipo de grupos y expresiones sociales, como las fe-

ministas; una transformación de gran alcance requiere un proyecto emancipatorio que forme un trípode al unirse a la mercantilización y la protección social (Fraser, 2012). Por eso, la emancipación sólo se dará cuando el individuo real se vea a sí mismo también como “hombre específico” y asuma como propios los intereses generales de la especie; entonces no habrá separación entre el hombre privado y el público, ni entre el interés particular y el interés general (Villoro, 2012).

### *Perspectiva emancipatoria contestataria del sur*

Boaventura de Sousa Santos considera tres causas principales de la lamentable situación de crisis socio-ambiental: el capitalismo, el colonialismo y el patriarcado, lo que requiere un actuar desde los grupos humanos siempre opacados y sometidos que conforman el otro lado de la línea (Santos, 2011).

Enrique Dussel, artífice de la transmodernidad y de la filosofía de la liberación, destaca la necesidad de desmitificar la supremacía de Europa, cuya modernidad produjo efectos muy negativos para sus colonias, para derrotar al racismo, al machismo y la recuperación del pensamiento indígena, autóctono, tradicional, lo que puede lograrse en parte al salir del eurocentrismo (Dussel, 2013). Bolívar Echavarría (2011) acota que es viable una modernidad alternativa, socialista, que cristalice una emancipación verdadera y no como la que se ha vivido; se precisa inventar otra modernidad distinta.

La teología de la liberación con vocación universal es el reclamo y grito de los oprimidos desde la periferia, por dignidad humana y paz, frente a una pocas naciones centrales, con fundamento en la fe cristiana (Boff & Boff, 1995).

Amín (1989) llama eurocentrismo al fenómeno cultural e ideológico del capitalismo moderno, con origen anterior al Renacimiento, con manifestaciones dominantes por parte centros de poder establecidos especialmente en Europa Occidental, América del Norte, Japón y otros pocos Estados. Castro-Gómez (1996) juzga los imaginarios sociales del modernismo contrarios a una emancipación deseable, por lo que se hace necesario un proyecto de una crítica de la razón latinoamericana, una práctica deconstructiva que ilumine el nuevo camino de liberación para toda la humanidad.

Los conceptos colonialidad y descolonialidad del poder emergen en las reflexiones sobre el anhelo social actual del bien vivir y el buen vivir, aspiraciones impedidas por un patrón de poder hegemónico hoy reinante

en el mundo (Quijano, 2014b); aunque el investigador Grosfoguel (2016) rebate la originalidad de Quijano sobre la noción de colonialidad, dado que con expresiones alternativas otros pensadores se refirieron al uso del poder asociado al racismo como instrumento de dominación.

En las últimas décadas del siglo XX y las primeras del siglo XXI, la lucha popular contra la explotación y la expropiación en Latinoamérica ha alentado un creciente movimiento bajo la noción del Buen Vivir, con la búsqueda irrenunciable de bienestar igualitario, sin explotados, ni explotadores, lo que configura la idea marxista de emancipación como una crítica a la sociedad capitalista (Modonesi & Navarro, 2014), que asume una actitud creadora, demandante de cuidado y respeto, como fuente que moviliza la emancipación que viabiliza la vida (Ceceña, 2023).

En una perspectiva contestataria del sur, decolonialidad no es que sea diferente de descolonización, sino que implica mucho más: sería lograr la transformación deseada del orden de las cosas mediante la creatividad y la construcción (C. Walsh, 2005).

## **Contabilidad emancipatoria**

### ***Perspectiva de Gallhofer y Haslam***

Gallhofer y Haslam (2003) proponen un enfoque integral y asumir la contabilidad como una práctica social y comunicativa, yendo más allá de la contabilidad represiva tradicional, agregándole un perfil político, y reconocen en Tinker (1991, 1998) el pensador pionero de una contabilidad emancipatoria de gran potencial en una perspectiva crítica.

Un examen del trabajo de Gallhofer y Haslam (2003) muestra cuatro áreas temáticas fundamentales: sus características, su perfil crítico, su praxis evidenciada y su potencial emancipador.

### ***Caracterización de la contabilidad emancipatoria***

La educación contable, la profesión contable y la investigación contable configuran la contabilidad como práctica social comunicativa que provee un sistema de información que transparenta el mejoramiento social, mediante acciones colectivas que significan un horizonte moral, de manera que la comunidad controle la contabilidad en lugar de ser controlada por ella (Gallhofer & Haslam, 2003) y la contabilidad puede funcionar como un sistema de información, particularmente en la rendición de cuentas (Gallhofer & Haslam, 2003).

Gallhofer y Haslam (2003) descubren que Jeremy Bentham, en el contexto de la contabilidad, propone una cantidad de rasgos emancipatorios: la reducción de la desigualdad; una distribución más equitativa del producto social; distribuir las herencias a la comunidad en general y distribuir entre los trabajadores las ganancias excesivas de las organizaciones empresariales; seguridad laboral garantizada, salarios mínimos, pensiones, seguro médico y un sistema de bienestar; inclusión participativa; involucrar a todos en el proceso de gobernanza; y la publicidad como instrumento para generar apertura y transparencia en el ámbito público.

La característica fundamental de la contabilidad emancipatoria es su enfoque social y desafiante de la contabilidad convencional al ir más allá de su rol instrumental, orientación que Gallhofer y Haslam (2003) comparten con Tinker (1984, 1991, 1999), Gray (1992; 1994), Bebbington (2001), Owen *et al.*(1997) a partir de la contrainformación que moviliza la contabilidad social y la sostenibilidad, temas que aún ocupan la agenda académica, social y política (Bebbington & Gray, 2001; R. Gray, 2006).

La mala imagen de la contabilidad social, creada por quienes consideran que los temas tratados no son contabilidad, justifica la contracontabilidad como ejercicio de transparencia y el fuerte vínculo de la contabilidad social con la democracia y el control, factor que se refuerza con la crítica que los hermanos Bentham le hicieron a la contabilidad por partida doble -modo italiano- por sus complicados tecnicismos que la hacían de difícil comprensión e interpretación (Gallhofer & Haslam, 2003).

### ***Perfil crítico***

La ortodoxia contable ha reducido la contabilidad al papel funcionalista de reportar solo el ingreso y la riqueza, asumiéndolo como el rol legítimo de la contabilidad en la sociedad, apropiándose de paso del concepto de interés público, con implicaciones políticas (Burchell et al., 1980; Cooper, 1980; A. M. Tinker, 1980; A. M. Tinker et al., 1982; T. Tinker & Gray, 2003), situación que exige un discurso académico crítico sobre la contabilidad como una práctica social y política y, por lo tanto, contextualizada (Gallhofer & Haslam, 2003).

En las últimas décadas, la idea y la práctica de una contabilidad social han llamado la atención en el ámbito académico y profesional (R. Gray, 1992; R. Gray et al., 2009, 2014), aunque el impacto más influyente de las intervenciones empresariales con respecto a la contabilidad social se ha reducido a esfuerzos que, en lugar de emancipar progresivamente, buscan

engañar, distorsionar, manipular y controlar amañadamente la problemática (Gallhofer & Haslam, 2003), como sucede con el monitoreo e investigación de *stakeholders* (D. L. Owen et al., 2000), porque las empresas ven la contabilidad social como una oportunidad de relaciones públicas para mejorar su imagen empresarial y se muestran socialmente responsables, con informes que contienen poco valor para los grupos de interés, situación que se ha incrementado con el fenómeno de internet (Gallhofer et al., 2006; Gallhofer & Haslam, 2003; Paisey & Paisey, 2006; Sikka, 2006). Esto ha llevado a las empresas transnacionales a invertir mucho en contabilidad social, especialmente con los informes anuales, con la pretensión de apaciguar la crítica social y legitimar las actividades comerciales, situación que también explica el estatus profesional o cuasi oficial a la contabilidad social a nivel global (Gallhofer & Haslam, 2003).

GRI constituye una propuesta levemente progresista que promueve las relaciones públicas al tratar los problemas que las empresas han ayudado a generar y representa un obstáculo para la contabilidad y su potencial emancipatorio; además, esta perspectiva excluye otras posibilidades emancipadoras particulares de las que se puede aprender, como la cultura indígena (Gallhofer et al., 1999, 2000; Gallhofer & Haslam, 2003; Sikka, 2006).

La negación de identidad contable de los asuntos de contrainformación es otra forma de desplazar el discurso emancipatorio, al calificarlos como periodismo de investigación y no como parte de la contabilidad (Bebbington, 1997, 2001; R. Gray, 1992; Guthrie & Parker, 1989; Muanders et al., 2006; D. Owen et al., 1997). Abdicar de las pretensiones emancipatorias sólo logra que se mantenga el dominio de las fuerzas hegemónicas mediante la intervención de otros, seguramente no de la forma democrática, ni benevolente deseadas (Gallhofer & Haslam, 2003).

Los activistas que trabajan a nivel global con tecnología comunicativa avanzada se enfrentan a fuerzas hegemónicas globales muy poderosas, difíciles de contrarrestar, por lo que han de exponer las prácticas represivas y ayudar a lograr un mundo mejor, preocupándose por escuchar a los reprimidos, cuestionando constantemente las convenciones, mediante el uso de la información oficial y no oficial existente (Boiral, 2016; Lehman & Tinker, 1987; Neu et al., 2001).

### ***Praxis evidenciada***

ISEA con AA1000 y GRI son tendencias favorables a las empresas y alientan a los gobiernos al reconocimiento de procesos autoregulatorios,

por ejemplo en Inglaterra, donde los proyectos para que los informes socioambientales sean obligatorios han fracasado, triunfando en forma reiterada el enfoque voluntario para tales reportes (Gallhofer & Haslam, 2003).

El educador debe poner más énfasis en dar voz a aquellos con quienes interactúa; en la rendición de cuentas regulada deben rescatarse los rasgos positivos, con la idea de una contabilidad moral, la cual adoptó enfáticamente (Bowring, 1816; Gallhofer & Haslam, 1993; Sikka, 2006; E. J. Walsh & Stewart, 1993), con propuestas claras y prácticas muy cercanas hoy al enfoque de *stakeholders*, lográndose una comunicación inclusiva y abierta que transformaría el desconcertante lenguaje experto (Bowring, 1816); en resumen, la contabilidad panóptica de Bentham sería un ojo contable que hace visible todo y que en la práctica podría controlar los intereses de propiedad capitalista (Gallhofer & Haslam, 2003).

### ***Potencial emancipador***

Los investigadores críticos han descubierto el acercamiento a la contabilidad por parte de los reprimidos a través de la lucha social, con lo que constatan que la contabilidad no tiene pertenencia de clase (Gallhofer & Haslam, 1991; Lehman & Tinker, 1987; T. Tinker, 1984); por ejemplo, a través de la educación contable, abogan por la investigación para estimular el compromiso emancipatorio.

Gallhofer y Haslam (2003) enfatizan en las posibilidades emancipatorias de la contabilidad al lograr modificar la opinión de que la contabilidad era una práctica bastante técnica, neutral y mundana que operaba al margen de las “grandes” luchas políticas, con nuevas cuentas que revelen información sobre el interés de los empleados, la promoción de divulgaciones contables desagregadas, incorporando elementos no financieros, que desde luego requieren matizaciones y acciones de mejora en casos prácticos, como los sistemas de contrainformación existentes, la auditoría social en marcha, y donde los académicos no pueden ausentarse de las luchas sociopolíticas del contexto del que forman parte, ni asumir un discurso neutral, habida cuenta de su capital cultural, lo que les otorga cierta influencia social (T. Tinker, 1991).

### ***El pensamiento de Rafael Franco Ruiz***

Se aborda la obra de Rafael Franco a la luz de sus reflexiones pioneras en materia de contabilidad emancipatoria en la década de los 80 del siglo pasado y luego su pensamiento más reciente renovado.

### *El pensamiento pionero de Rafael Franco*

Por los años 80 del siglo pasado, ya Franco (2016b) denunciaba el propósito estratégico de las multinacionales contables por medio de la alienación, el control social y la dependencia, aprovechándose de la debilidad de las instituciones universitarias y con gran campaña publicitaria, aquellas sentaron la tesis de ser las poseedoras exclusivas del verdadero saber contable y por tanto ellas como el único camino para la alta calificación de los profesionales contables, a costa de extenuantes jornadas de trabajo, incluso no remuneradas.

Pero Franco (2016a), como crítico contable emancipatorio, va más allá y reflexiona que en el problema anterior subyacen intereses más profundos y trascendentes, en cuanto que a las transnacionales les interesa primordialmente el control social por los usuarios de sus servicios, las organizaciones de producción y en general por los servicios que se benefician de la práctica profesional.

Contextualmente, la técnica contable se establece como fin estratégico en el mantenimiento de la sociedad capitalista, con los contables como adalides de ese mecanismo, bajo el supuesto de que la propiedad privada es inseparable de la contabilidad, configurándose un objetivo de control social sobre los contables y su quehacer político, relegando al profesional contable al triste destino de gendarme de utilidades ajenas y defensor de su propio explotador (Franco, 2016a).

En su análisis del rol funcional de la contabilidad, Franco (2016a) tiene una clara orientación marxista sobre el despojo de valor laboral en la relación contractual, en la que el capitalista se apropia descaradamente de parte del trabajo, no obstante que el trabajo es el generador de riqueza, consolidando en el fondo los monopolios transnacionales con los mecanismos contables que se usan como postulados que se siguen a rajatabla y que a la larga les entregan los mercados locales a las empresas transnacionales, con la dependencia como subordinación a intereses extraños, lo que perpetúa el subdesarrollo.

Las reflexiones emancipatorias de Franco (2016a) se inspiran en Habermas (1990) con su tesis de la relación entre el conocimiento, los intereses, la creatividad, en el contexto del control, la predicción y la técnica; ésta última muy necesaria, pero que, tomada como factor clave del oficio, aliena al contable, quien irónicamente habla de realizar su labor con independencia mental, pero a su alrededor hay explotación de los trabajadores, contaminación ambiental empresarial, su silencio frente a la destrucción

del equilibrio ecológico, discriminación de la mujer, manipulaciones corporativas ilegales, despidos injustificados, evasión de impuestos, prácticas de sobrefacturación de materias primas, y otros asuntos no menos impactantes que el contable ignora, porque solo se dedica a lo operativo funcional, con la mente enfocada en los intereses del patrono, panorama que se agrava en las firmas contables internacionales que marcan hasta el comportamiento personal y social de sus funcionarios.

La alienación, como obstáculo poderoso de una deseable emancipación, empeora la situación con una educación contable diseñada para formar personal a nivel auxiliar, sin investigación científica, privada de debate académico, con preponderancia de la técnica contable, la cual absorbe completamente la vida del contable, lo controla en sus costumbres, en economía, en la cultura, en la práctica política, cuyo objetivo es pasar a ser lo útil para el capital monopolista internacional y no la verdad (Franco, 2016a).

Franco (2016a) considera la necesidad de una transformación de la contabilidad con un enfoque histórico-hermenéutico que comprenda e interprete las relaciones de poder subyacentes con el fin de develar los asuntos que obstaculizan una disciplina contable crítico-social con posibilidades de desarrollo científico, siendo necesario estudiar el modelo contable y desmitificar la impronta de las firmas multinacionales como saber supremo, en tanto el interés de la investigación contable debe ser emancipatorio, mediante una práctica emancipatoria que revele los intereses estratégicos subyacentes en la contabilidad y que son instrumentos de control que impiden su desarrollo científico, con lo que se logra un estatus de ciencia social.

### ***Trayectoria crítica y emancipatoria de Rafael Franco***

Son variados los intereses y áreas temáticas que han preocupado a Rafael Franco a lo largo de su fecunda vida profesional y académica, pero para los propósitos de este trabajo centramos la atención en sólo cuatro asuntos que pudieran tener asociada la rúbrica de este prolífico autor: el nacionalismo contable, la dupla investigación-educación, la contabilidad compleja y el control integral.

Respecto del nacionalismo contable, Franco (2021) es ícono de la defensa del trabajo profesional contable colombiano como fiel continuador de la pléyade de pensadores que promovieron desde la década de los años 70 del siglo XX una contaduría pública que se constituyera en resistencia

al coloniaje profesional de las multinacionales de servicios contables, en aquella época las ocho grandes y ahora las *big four*. En su férrea lucha en pro de una profesión contable colombiana al servicio de la sociedad, Franco (2021) es -sin duda ninguna- el mayor exponente y amplio conoedor de las bondades de la revisoría fiscal frente a los servicios de aseguramiento que prestan las multinacionales, las cuales también se dedican a las revisorías fiscales, pero en realidad no cumplen lo mandado por la ley, sino que hacen auditoría financiera. En ese contexto, Franco (2012) realiza su propuesta de modelo de fiscalización estratégica organizacional, fundamentado en un profundo análisis crítico de los modelos de control latino y anglosajón.

En cuanto al tema binario investigación-educación, para Franco (2016a), la educación ha de ser el motor del desarrollo, pero éste ha de tener como motor interno la investigación, aunque la perspectiva histórica es necesaria para comprender la trilogía profesión-regulación-educación, pues esta última adopta en los años 20 del siglo XX unos planes de estudio incongruentes con el ejercicio profesional nacional, pero sí compatibles con el modelo profesional anglosajón. Así se origina el conflicto o ruptura entre la educación y el ejercicio profesional, como quiera que por un lado se da la enseñanza-aprendizaje de la auditoría y por el otro lado la necesidad institucional de la fiscalización, convirtiendo a las universidades en campos de entrenamiento para el trabajo repetitivo, tecnocrático, alienado, con la investigación reducida a la mínima expresión. La situación problemática investigación-educación no ha evolucionado favorablemente y quizá sea ahora más lamentable que antes, porque siguen las tendencias internacionalistas que están claramente capturadas por los intereses capitalistas y globalizados, tensión que requiere un cambio de rumbo como reivindicación de la teoría emancipatoria, en el sentido de dedicar mayor importancia a la investigación para la solución de los problemas propios.

En lo correspondiente a la contabilidad compleja, Franco (2021) confiesa que su proyecto de contabilidad integral, habida cuenta de las dificultades metodológicas para su cristalización y en un proceso de construcción teórica intuitiva, transita hacia una contabilidad compleja con la inclusión en los análisis y en los desarrollos emergentes de las redes de relaciones fuertes, más allá de las simples interacciones entre los elementos presentes en los fenómenos, lo que conduce a un desplazamiento ontológico de la disciplina contable para tomar como objeto de estudio cuatro factores de identidad de la sociedad: la economía, la población, la cultura y el territorio.

En materia de control integral, Franco (2021) aventura su teoría del régimen internacional al destacar que en Colombia primero se adoptaron los principios de contabilidad generalmente aceptados y otros dispositivos o prácticas contables de dominio magistral por parte de las firmas multinacionales, establecidas por ellas mismas, actualmente vigentes mediante una coordinación empresarial, donde los reguladores son entes privados (FASB-IASB-IFAC) financiados por grandes empresas multinacionales, con la vocería técnica de las firmas multinacionales de servicios contables para el desarrollo del capitalismo, convirtiendo a la contabilidad en un instrumento de *marketing* para la comercialización de instrumentos financieros en los mercados públicos de valores, bajo la tutela de toda la regulación contable en persecución de ese objetivo, donde se da la exclusión del rol del Estado en materia de vigilancia y el trabajo de control se reduce a evaluación de la información, ahora denominado aseguramiento a la luz de unos criterios estandarizados por esos mismos entes privados, es decir, ya ni siquiera hacen auditoría, porque la sustituyeron por el aseguramiento; todo esto se organiza con mecanismos, como el foro de firmas, integrado por las 50 más grandes firmas de servicios contables por su facturación y donde las *big four* significan el 90% del conjunto; foro en cual determinan las orientaciones prácticas del ejercicio profesional y controlan entes de regulación importantes, incluida IAASB de IFAC.

## **Perspectiva emancipatoria en una relectura de la contabilidad**

### **Elementos teóricos para un marco conceptual de una contabilidad emancipatoria del sur**

Una contabilidad emancipatoria del sur sería una rama de la contabilidad social, en interacción, interdependencia y estrecha relación con otras materias de mayor nivel, como la política, el derecho, la economía e interconectada con otras expresiones disciplinarias, como la responsabilidad social, habida cuenta de su connotación ética, que de alguna manera determina los propósitos sociales.

### **Algunas características prácticas para una contabilidad emancipatoria del sur**

Para los países denominados del sur, es preciso que la educación atienda, por un lado, la autonomía en el diseño de los fines de la formación,

abandonando la tendencia de seguir las tendencias internacionales que marcan la colonización tecnológica y científica de los países del llamado primer mundo; y por otro lado, que se le dé importancia a los conocimientos y las prácticas ancestrales que privilegian la conservación y el respeto por la naturaleza.

La investigación es también un elemento de la praxis centrada en la contabilidad emancipatoria del sur, y los investigadores críticos deben preocuparse por reflexionar críticamente sobre estos temas, en tanto la contabilidad como disciplina y el contable como profesional son factores potenciadores de la emancipación, con los riesgos y el esfuerzo que esta lucha significa, particularmente en regiones en las que la represión ha sido típica, donde el pensamiento crítico no solo se desconoce, sino que se persigue y se criminaliza.

## **Conclusiones**

Este trabajo se propuso examinar de manera crítica el pensamiento sobre el concepto de emancipación y contextualizar así a la contabilidad, encontrando que una perspectiva clásica, típicamente europea, liga tal concepto a los cánones de la autonomía y la libertad en estrecha relación con las promesas de la modernidad, donde el resultado ha sido el privilegio de unos países y unas clases privilegiadas por sobre otros países y grandes mayorías poblacionales que han sido objeto de vejámenes, exclusión, represión y otras formas de las cuales aspiran a emanciparse. También se encontró en la exploración que otros pensadores heterodoxos originarios de países del sur, junto a otras voces dignas contestatarias del mundo libre, expresan la necesidad de liberarse del neocolonialismo, -también acuñada como colonialidad-, ejercido desde el primer mundo para mantener la hegemonía y el poder sobre territorios con la población de los países en vía de desarrollo.

En materia contable, este trabajo de revisión y de reflexión abordó el pensamiento y la obra de los autores más reconocidos en la relación contabilidad-emancipación, como son Sonia Gallhofer y Jim Haslam, hallando que su perspectiva emancipatoria sigue los planteamientos de una emancipación clásica, de corte centroeuropea y con pocas alusiones a la colonialidad e injusticia a que se someten los países en desarrollo o más pobres del mundo. Asimismo se abordó la obra del ilustre pensador colom-

biano Rafael Franco Ruiz, especialmente en su visión crítica, como quiera que sus pioneras reflexiones sobre contabilidad emancipatoria lo postulan como un académico representativo del pensamiento contable heterodoxo de Latinoamérica y en su trayectoria académica posterior en la que ha demostrado ser uno de los máximos exponentes de la contaduría pública colombiana con proyección internacional; pudiéndose concluir que el profesor Franco ha liderado un movimiento nacionalista que reivindica las aspiraciones contrahegemónicas, habida cuenta de la colonialidad ejercida por las multinacionales de servicios contables; además su espíritu innovador y creativo lo ha llevado a connotadas propuestas, desarrollos o luchas titánicas, como la contametría, la contabilidad y el control integral; y la revisoría fiscal, por mencionar algunas de ellas.

Con base en los planteamientos revisados se arribó a unos planteamientos que configuran una contabilidad emancipatoria del sur, primero aventurando unos postulados generales al estilo de pautas para un marco conceptual y, segundo, con algunas reflexiones prácticas que ofrecen casos concretos que viabilizan esa contabilidad emancipatoria del sur. Al respecto, ha quedado claro que una contabilidad emancipatoria del sur hace parte de la contabilidad social y es la contracara de la contabilidad convencional para dar cuenta y razón de la realidad que oculta, distorsiona o manipula la empresa con la información contable tradicional; la información resultante es normalmente contestataria, contradictoria y desafiante de las posturas hegemónicas de la empresa, razón por la cual la adscribimos a la contracontabilidad, con sistemas de contrainformación que se alimentan permanentemente con las voces de la sociedad civil y en general de los *stakeholders* afectados por las actuaciones empresariales.

## Bibliografía

Amin, S. (1989), *El Eurocentrismo: crítica de una ideología*, Siglo XXI Editores.

Bauman, Z. (2015), *Modernidad y Holocausto*, Editorial Sequitur.

Bebbington, J. (1997), “Engagement, education and sustainability accounting”, *Auditing* 10(3), 365-381.

Bebbington, J. (2001), “Sustainable Development: A Review of the International Development, Business and Accounting Literature”, *Accounting Forum* 25(2), 128-157. <https://doi.org/10.1111/1467-6303.00059>

Bebbington, J. & Gray, R. (2001), “An account of sustainability: Failure, success and a reconceptualization”, *Critical Perspectives on Accounting* 12(5), 557-587. <https://doi.org/10.1006/cpac.2000.0450>

Bentham, J. (2021), *EMANCIPATE YOUR COLONIES !*, Price Two Shillings.

Boff, L. & Boff, C. (1995), “La teología de la liberación”. En *La teoría social latinoamericana* (p. 401), Universidad Nacional de Colombia.

Boiral, O. (2016), “Accounting for the Unaccountable: Biodiversity Reporting and Impression Management”, *Journal of Business Ethics* 135(4), 751-768. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2497-9>

Bowring, J. (1816), “The works of Jeremy Bentham”. En S. Smith (Ed.), *Handbook of Economics and Ethics*.

Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J., & Nahapiet, J. (1980), “The roles of accounting in organizations and society” *Accounting, Organizations and Society* 5(1), 5-27. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90017-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90017-3)

Castro-Gómez, S. (1996), *Crítica de la razón latinoamericana*, Puvill Libros S.A.

Ceceña, A. (2023), “Subvertir la modernidad para vivir bien (o de las posibles salidas de la crisis civilizatoria)”. En **Crisis civilizatoria y superación del capitalismo** (p. 220), Universidad Nacional Autónoma de México.

Chambers, R. J. (2006), *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, Sidney University Press.

Cooper, D. (1980), “Discussion of towards a political economy of accounting”, *Accounting, Organizations and Society* 5(1), 161-166. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90032-X](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90032-X)

Dussel, E. (2013), *Filosofía de la liberación*, Editorial Docencia.

Echeverría, B. (2011), “Crítica de la modernidad capitalista”, Vicepresidencia del Estado Plurinacional de Bolivia.

Franco, R. (2012), *Fiscalización estratégica de arquitectura organizacional: una tecnología para la revisoría fiscal* (Universidad Libre (ed.)).

Franco, R. (2016a), *Reflexiones contables: Teoría, Regulación, Educación y Moral (Cuarta)*, Universidad Libre.

Franco, R. (2016b), *Reflexiones contables: Teoría, regulación y moral (Cuarta)*, Universidad Libre.

Franco, R. (2021), “Entrevista Rafael Franco”, *Contabilidad y emancipación* (2021-06-11 at 14\_19 GMT-7).

Fraser, N. (2012), "Reflexiones en torno a Polanyi y la actual crisis capitalista", *PAPELES de relaciones ecosociales y cambio social*, 118, 13-28. [https://www.fuhem.es/wp-content/uploads/2018/12/reflexiones\\_sobre\\_Polanyi\\_y\\_la\\_actual\\_crisis\\_capitalista\\_N.Fraser.pdf](https://www.fuhem.es/wp-content/uploads/2018/12/reflexiones_sobre_Polanyi_y_la_actual_crisis_capitalista_N.Fraser.pdf)

Fraser, N. (2016), "Fortunas del feminismo: Del capitalismo gestionado por el estado a la crisis neoliberal", En *Enrahonar: Quaderns de filosofia* (Vol. 56). Instituto de Altos Estudios Nacionales del Ecuador. <https://doi.org/10.5565/rev/enrahonar.906>

Gallhofer, S., Gibson, K. G., Haslam, J., McNicholas, P., & Takiari, B. (2000), "Developing environmental accounting: insights from indigenous cultures", *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 13, 384-409. <https://doi.org/10.1108/09513570010334937>

Gallhofer, S. & Haslam, J. (1991), "The aura of accounting in the context of a crisis: Germany and the first world war", *Accounting, Organizations and Society* 16(5-6), 487-520. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90039-H](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90039-H)

Gallhofer, S., & Haslam, J. (1993), "Approaching Corporate Accountability: Fragments from the Past", *Accounting and Business Research* 23(sup1), 320-330. <https://doi.org/10.1080/00014788.1993.9729900>

Gallhofer, S., & Haslam, J. (2003), *Accounting and emancipation. Some critical interventions (First)*, Routledge.

Gallhofer, S., & Haslam, J. (2011), "Emancipation, the spiritual and accounting", *Critical Perspectives on Accounting* 22(5), 500-509. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2011.01.006>

Gallhofer, S., & Haslam, J. (2019), "Some reflections on the construct of emancipatory accounting: Shifting meaning and the possibilities of a new pragmatism", *Critical Perspectives on Accounting* 63(2016), 1-19. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.01.004>

Gallhofer, S., Haslam, J., Kim, S. N. & Mariu, S. (1999), "Attracting and retaining maori students in accounting: Issues, experiences and ways forward", *Critical Perspectives on Accounting* 10(6), 773-807. <https://doi.org/10.1006/cpac.1998.0282>

Gallhofer, S., Haslam, J., Monk, E. & Roberts, C. (2006), "The emancipatory potential of online reporting: The case of counter accounting", *International Journal of Educational Management* 20(7), 681-718. <https://doi.org/10.1108/09513570610689668>

Gray, R. (1992). *Accounting And Environmentalism: An Exploration of the Challenge of Gently Accounting for Accountability, Transparency*

and Sustainability. *Accounting, Organizations and Society*, 17(5), 399-425. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(92\)90038-T](https://doi.org/10.1016/0361-3682(92)90038-T)

Gray, R. (2006). Social, environmental and sustainability reporting and organisational value creation?: Whose value? Whose creation? En *Accounting, Auditing and Accountability Journal* (Vol. 19, Número 6). <https://doi.org/10.1108/09513570610709872>

Gray, R., Brennan, A., & Malpas, J. (2014). New accounts: Towards a reframing of social accounting. *Accounting Forum*, 38(4), 258-273. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2013.10.005>

Gray, R., Dillard, J., & Spence, C. (2009). Social accounting research as if the world matters: An essay in nostalgia and a new absurdism. *Public Management Review*, 11(5), 545-573. <https://doi.org/10.1080/14719030902798222>

Gray, R. H. (1994), “Corporate Reporting for Sustainable Development: Accounting for Sustainability in 2000AD”, *Environmental Values* 3(1), 17-45. <https://doi.org/10.3197/096327194776679782>

Grosfoguel, R. (2016), “Caos sistémico, crisis civilizatoria y proyectos descoloniales: pensar más allá del proceso civilizatorio de la modernidad/colonialidad”, *Tabula Rasa* 25, 153-174. <https://doi.org/10.25058/20112742.79>

Guattari, F. (2017), *La revolución molecular*, Errata Naturae.

Guthrie, J., & Parker, L. D. (1989), “Corporate Social Reporting: A Rebuttal of Legitimacy Theory”, *Accounting and Business Research* 19(76), 343-352. <https://doi.org/10.1080/00014788.1989.9728863>

Habermas, J. (1990), *Conocimiento e interés*, Taurus ediciones.

Haslam, J., Chabrak, N., & Kamla, R. (2019), “Emancipatory accounting and corporate governance: Critical and interdisciplinary perspectives”, *Critical Perspectives on Accounting* 63, 102094. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2019.102094>

Hegel, G. W. F. (1968), *Filosofía del Derecho - Introducción de Carl Marx*. Editorial Claridad (Vol. 5).

Hegel, G. W. F. (1987), *Dos escritos políticos*, Universidad Autónoma de Puebla.

Kant, I. (2016), *Fundamentación de la Metafísica de las Costumbres*, Editorial Austral. [http://pmrb.net/books/kantfund/fund\\_metaf\\_costumbres\\_vD.pdf](http://pmrb.net/books/kantfund/fund_metaf_costumbres_vD.pdf)

Lehman, C. & Tinker, T. (1987), “The «real» cultural significance of accounts”, *Accounting, Organizations and Society* 12(5), 503-522. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90033-X](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90033-X)

Luhmann, N. (1995), *Poder*, Anthropos.

Liotard, J.-F. (2000), *La condición postmoderna*, Ediciones Cátedra.

Maroun, W. & Atkins, J. (2018), “The emancipatory potential of extinction accounting: Exploring current practice in integrated reports”, *Accounting Forum* 42(1), 102-118. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2017.12.001>

Marx, C. (1965), *El Capital: Crítica de la Economía Política*. Tomo Primero. Ediciones Venceremos.

Marx, K. (2008), *Karl Marx: Escritos de juventud sobre el Derecho (1837-1847)* (R. Jaramillo (ed.)), Anthropos.

Marx, K. & Engels, F. (1974), *La Ideología alemana: crítica a la novísima filosofía alemana en las personas de sus representantes Feuerbach, B.Bauer y Stirner y del socialismo alemán en las de sus diferentes profesas*, Ediciones Grijalba.

Marx, K., & Engels, F. (2013), *La Sagrada familia*, Akal. <http://www.bbc.com/earth/story/20150913-nine-incredible-buildings-inspired-by-nature>

Marx, K. & Engels, F. (2021), *Manifiesto del partido comunista*, Editorial Sapere Aude.

Mill, J. Stuart (1992), *Sobre la libertad*, Aguilar Argentina. [http://www.ateismopositivo.com.ar/Stuart Mill John - Sobre la libertad.pdf](http://www.ateismopositivo.com.ar/Stuart_Mill_John_-_Sobre_la_libertad.pdf)

Modonesi, M. & Navarro, M. (2014), *El Buen Vivir; lo común y los movimientos antagonistas en América Latina. Elementos para una aproximación marxista*. En C. de UNAM & I. I. en C. y Humanidades (Eds.), *Buena Vida, Buen Vivir: imaginarios alternativos para el bien común de la humanidad* (Segunda, p. 443).

Muanders, K., Gray, R., & Owen, D. (2006), “Corporate Social Reporting Emerging Trends in Accountability and the Social Contract”, *Accounting, Auditing and Accountability* 1(1), 6-20.

Neu, D., Cooper, D. J., & Everett, J. (2001), “Critical accounting interventions”, *Critical Perspectives on Accounting*, 12(6), 735-762. <https://doi.org/10.1006/cpac.2001.0479>

Nietzsche, F. (2000), *La voluntad de poder*; Biblioteca EDAF ; 129 (Número Book, Whole), Editorial EDAF.

Owen, D., Gray, R., & Bebbington, J. (1997), “Green Accounting: Cosmetic Irrelevance or Radical Agenda for Change?”, *Asia-Pacific Journal of Accounting*, 4(2), 175-198. <https://doi.org/10.1080/10293574.1997.10510519>

Owen, D. L., Swift, T. A., Humphrey, C., & Bowerman, M. (2000), “The new social audits: accountability, managerial capture or the agenda

of social champions?”, *European Accounting Review*, 9(1), 81-98. <https://doi.org/10.1080/096381800407950>

Paisey, C., & Paisey, N. J. (2006), “The internet and possibilities for counter accounts: Some reflections: A reply”, *International Journal of Educational Management*, 20(7), 774-778. <https://doi.org/10.1108/09513570610689703>

Quijano, A. (2014), *Des/colonialidad y buen vivir: un nuevo debate en América Latina*, Editorial Universitaria Universidad Ricardo Palma.

Rousseau, J.-J. (1987), *Discurso sobre el origen y los fundamentos de la desigualdad entre los hombres y otros escritos*, Tenos.

Rousseau, J.-J. (2017), *El Contrato Social*, Libsa. <https://doi.org/10.2307/j.ctvm7bd8g.23>

Santos, B. de S. (2011), *Una epistemología del sur*, Siglo XXI Editores.

Sikka, P. (2006). “The internet and possibilities for counter accounts: Some reflections”, *International Journal of Educational Management*, 20(7), 759-769. <https://doi.org/10.1108/09513570610689686>

Spence, C. (2009), “Social accounting’s emancipatory potential: A Gramscian critique”, *Critical Perspectives on Accounting*, 20(2), 205-227. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2007.06.003>

Tinker, A. M. (1980), “Towards a political economy of accounting: An empirical illustration of the cambridge controversies”, *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 147-160. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90031-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90031-8)

Tinker, A. M., Merino, B. D., & Neimark, M. D. (1982), “The normative origins of positive theories: Ideology and accounting thought”, *Accounting, Organizations and Society*, 7(2), 167-200. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(82\)90019-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(82)90019-8)

Tinker, T. (1984), “Accounting for unequal exchange: wealth accumulation versus wealth appropriation”. En T. Tinker (Ed.), *Social Accounting for Corporations: Private Enterprise versus the Public Interest*, MANCHESTER UNIVERSITY PRESS.

Tinker, T. (1991), “The accountant as partisan”, *Accounting, Organizations and Society*, 16(3), 297-310. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90006-Z](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90006-Z)

Tinker, T. (1998), *Was Mickey Mouse a Marxist*. <https://pdfs.semanticscholar.org/29bb/1d603dba0b7f4f4b705149d4f4e21bc6ac5e.pdf>

Tinker, T. (1999), “Mickey Marxism rides again!”, *Critical Perspectives on Accounting*, 10(5), 643-670. <https://doi.org/10.1006/cpac.1999.0348>

Tinker, T., & Gray, R. (2003), “Beyond a critique of pure reason: From policy to politics to praxis in environmental and social research”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (Vol. 16, Número 5). <https://doi.org/10.1108/09513570310505952>

Walsh, C. (2005). *Pensamiento crítico y matriz (de)colonial: reflexiones latinoamericanas*. Ediciones Abya Yala.

Walsh, E. J., & Stewart, R. E. (1993), “Accounting and the construction of institutions: The case of a factory”, *Accounting, Organizations and Society* 18(7-8), 783-800. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90052-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90052-8)

## **27. INTERESES DIVERGENTES Y BÚSQUEDAS COMUNES EN CONTABILIDAD: MARIO BIONDI Y RAFAEL FRANCO**

*Jorge Manuel Gil*

### **Convencimientos comunes en la necesidad de desarrollos teóricos en Contabilidad**

La siguiente es una reflexión elemental y personal sobre estos dos respetados y prestigiosos profesores. Nos unen a ellos valiosas razones académicas y profundos sentimientos personales. Pero, así como lo cortés no quita lo valiente, lo humano no excluye lo crítico. Y mucho menos en el marco del espíritu universitario.

Debo aclarar que, una vez me hubiera informado de quienes eran los autores elegidos para este IV Simposio, se me representó la imagen de los cuentos de cronopios y de famas de Julio Cortázar. Los cronopios, casi marginales y soñadores; los famas, ordenados y planificados, y los esperanzas, aburridos, cómodos y seguros. Lo menciono porque así ha sido y porque seguramente esa visión literaria subyace y determina mi reflexión.

Como muchos, hemos leído y conocido personalmente y mirado y admirado a Mario Biondi como maestro. Hemos trabajado con él en investigaciones posprofesionales y asistido con entusiasmo a muchas de sus innumerables clases y conferencias. Somos sus deudores en formación básica y en metodología investigativa.

Sobre Rafael Franco conocemos lo suficiente, o al menos eso creemos. Como compañeros de ruta nos hemos leído y discutido, participado en eventos académicos y profesionales, y compartido inacabables charlas en mesas con aromas de suaves aguardientes y exquisitos cafés colombianos. Es uno de los autores predilectos en el pensamiento crítico latinoamericano. Le debemos nuestro convencimiento de la responsabilidad social de investigar otros horizontes más allá de la Contabilidad tradicional.

La voz de Mario suena apacible, convincente, con un discreto encanto a partir de algo así como el “todo va bien y en orden, pero podemos hacerlo mejor”. La ronquera del Rafa sacude, irrita, tensa las ideas, nos enfrenta con una consigna del tipo “rebélate, no está dicha la última palabra, el final no llegará”.

Mario es un violín que hace placentero el conocimiento, es un buen cognac, un champagne francés en las vísperas. Rafa es un trombón que desafía las armonías, sobresalta nuestros sueños, es un tequila mexicano, un aguardientico santandareño en ayunas. Mario tranquiliza con su didáctica; Rafa inquieta con sus investigaciones.

Son contadores públicos de la praxis profesional devenidos primero en docentes-investigadores y luego en verdaderos intelectuales que han pensado y piensan la Contabilidad como espacio necesitado de una teoría social adecuada, comprensiva y útil.

Sus historias de vida tienen secuencias comunes. Itinerarios que transitan las relaciones “trabajar-estudiar en la universidad-ejercer la profesión-practicar la docencia-investigar”. De esa espiral existencial -que comienza en el trabajo como sustento y ascenso social y termina en la investigación como satisfacción y producto intelectual- emerge en ambos la necesidad de los desarrollos teóricos.

Ese “llegar al convencimiento de la necesidad de la teoría desde la experiencia del trabajo” legitima la propuesta que motivan estos simposios. Para Franco tanto como para Biondi una teoría es imperiosa como estructura científica para que los conocimientos y sus prácticas no desaparezcan ni se transformen en simulaciones formales del poder.

Por ello les estamos agradecidos a Mario y a Rafa por sus notables aportes en los que reconocemos la búsqueda de una Teoría social de la Contabilidad y esa no es una necesidad axiomática para iniciados ni un marco conceptual tecno-normativo para entendidos, ni excusa para participaciones académicas de diletantes.

Cohabitan en estas reflexiones el elogio y la crítica. Si aplicara la literalidad del oxímoron podría animarme a una crítica elogiosa de Mario

diciendo que ocupó valioso tiempo en la problemática de las técnicas de la Contabilidad y algo menos a los necesarios desarrollos teóricos sociales. Un elogio crítico sobre Rafa es su embarque para atravesar un mar de teorías y propuestas de dudosa implementación en un contexto que demanda soluciones operativas.

Advertimos que mantienen en común un campo de estudio (la Contabilidad), pero se alejan en sus cosmovisiones (la ortodoxia y la crítica).

¿Puede la Contabilidad ser mirada desde concepciones popperianas tanto como marxistas? En tal caso, ¿la información financiera desborda la Contabilidad? ¿Es la Contabilidad un hecho dialéctico? ¿Qué significa que existan miradas teóricas y metodológicas contrapuestas? ¿Se puede acaso establecer un rango de prevalencia? ¿Pueden complementarse, auxiliarse, potenciarse? ¿En base a qué? ¿Cuál es más útil para la Contabilidad?

Las respuestas son múltiples pero ambos autores admiten que todo conocimiento -incluso el observacional- está impregnado de teoría. Y esas teorías habitan en nosotros como conjeturas, hipótesis que permiten explicar fenómenos de la realidad. Nunca son verdaderas, siempre pueden ser falsadas y rechazadas. Las regulaciones contables nacionales e internacionales son en sí mismas una pretensión teórica. Las crisis financieras sólo fueron (y serán) posibles con el involucramiento de las grandes firmas de auditoría, lo que demuestra la falsedad de la teoría normativa. La Contabilidad crítica se ocupa con éxito de exponer sus errores metodológicos y conceptuales.

Si le preguntamos a un Contador Público cuál es su teoría, seguramente dirá que es su propia práctica. Falsear la propia práctica implica una conciencia autocrítica necesaria para alejarnos de la alienación.

## **Biondi vs. Franco; Rafa vs. Mario**

Franco y Biondi coinciden en que las teorías sirven para apresar “el mundo”: para racionalizarlo, explicarlo y dominarlo. Y tratamos de que la malla de contención problemática sea cada vez más fina.

Encontramos que los dos se alejan de las teorizaciones de la Contabilidad como aritmética del Derecho y nos aportan elementos suficientes para la crítica del enfoque tecnocrático que prefiere encapsularla como algoritmo de las finanzas.

Y coinciden en el retraso de las prácticas contables. Las investigaciones más prometedoras encuentran ese rezago cultural en los límites subor-

dinados que les imponen las finanzas a la Contabilidad. Este corsé -que es tanto práctico como epistémico- les bloquea el abordaje de necesidades sociales imperativas, como la equidad social, las externalidades medioambientales, la perspectiva de género y la economía política.

Sin esa teoría social -que nuestros autores promueven con mayor o menor entusiasmo propositivo- la inteligencia artificial, la virtualidad y las tecnologías de encriptamiento considerarán a la Contabilidad como un artefacto de la Informática, una suerte de gran algoritmo y desplazarán el futuro de la investigación académica y la praxis profesional de los contadores. De allí el imperativo universitario de ampliar el desarrollo de una teoría social de la Contabilidad y el interés profesional de avizorar nuevos campos de actuación.

Ni Mario ni Rafa consideran a los contadores como tecnólogos de la informática al servicio de monedas virtuales, sino como seres de acción práctica, de opinión social y formuladores de esquemas interpretativos de la realidad.

No los entienden como cibernántropos, sino como portadores de la condición humana de “hacer entendiendo”. Creemos que es esa la enseñanza central de Franco y de Biondi, tal como ha sido recorrida con excelencia en las ponencias de este evento a través de la historia, el pensamiento, la cuestión socioambiental y la regulación.

Estas son -consideramos- las búsquedas comunes y propositivas en ambos: el contenido científico de la Contabilidad, su integración a procesos interdisciplinarios, la articulación educación e investigación universitaria, su aceptación como práctica empírica en la búsqueda de resolución de problemas relativos a la toma de decisiones, los impactos socioambientales de la Contabilidad y de su ejercicio profesional, los convencimientos sobre la importancia de la investigación.

Pero su rasgo común sustantivo es ampliar el objeto y campo de la Contabilidad. Mario con sus modelos contables y Rafa con su Contametría muestran la confianza de ambos en la potencialidad cognitiva que la misma tiene. Y reconocen la necesidad de aplicarla a las demandas sociales ampliadas que una sociotecnología debe satisfacer.

La dialéctica de los conocimientos sociales implica también reconocer que las formulaciones teóricas abarcan convicciones e intereses divergentes.

Creemos que en Franco y en Biondi subyace la Contabilidad como una ciencia en busca de una teoría -o de un sistema de teorías- pero ellos difieren en su abordaje social y en su significado sistémico. Mario presenta

un esquema metodológico de continuidad entre la doctrina y la regulación mientras que Rafa es disruptivo en esa temática al considerar las normas a científicas y políticas.

Para Biondi se trata de un conocimiento válido *per se*, estatuido y estructurado al servicio de la eficiencia socioeconómica de los mercados y con fuerte impronta y vocación organizacional. Es como si nos advirtiera: “Dado el objeto financiero-patrimonial construyamos la teoría de la Contabilidad pensando en mejorar las mejores prácticas”. De allí sus desvelos sobre el capital físico en los procesos de determinación patrimonial del beneficio. Mario navega en la embarcación de Popper y confía en el efectividad de la ingeniería social.

Para Franco estamos frente a un conocimiento difuso en construcción permanente. Como todo conocimiento debe ser liberador, emancipador, inacabado, dialéctico y sustantivo para la comprensión crítica de la realidad. Nos dice: “Como necesitamos cambiar la realidad, elaboremos una teoría social de una Contabilidad emancipatoria”. Por eso prueba con la Contametría como refugio metodológico. En su telón de fondo merodea el fantasma del viejo Marx y la aceptación de su tesis de conflictividad social.

Mario ve un campo pacífico de mejoras armónicas para la eficiencia organizacional y social dado un sistema económico en el que la Contabilidades es funcional a la validación de sus métodos y objetivos. En ese campo, la docencia es esencial como transmisora de doctrinas y normas.

Rafa considera la Contabilidad crítica como un espacio conflictivo de lucha en una sociedad que se construye diariamente para sacudir la alienación sistémica del capitalismo. Bajo esa mirada, la investigación crítica es determinante para la comprensión.

Así como Biondi se aplica a desarrollar la teoría a partir de la praxis aportando líneas argumentales para fortalecer los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Rafa los cuestionó uno a uno, luego de burlar a la metodología tradicional, con nuevas visiones desde el enfoque del poder.

Y estas circunstancias explican el reconocimiento de Mario en Colombia y la ignorancia en la Argentina de Rafa. Quizás los porqués haya que buscarlos del lado de las capacitaciones técnicas que Mario efectuaba en Colombia por cuenta de una transnacional de auditoría. En este mismo simposio las referencias argentinas a trabajos de Franco fueron mínimas y compartidas. Mientras, se presentaron trabajos analíticos sobre Biondi por parte de investigadores colombianos.

Así como Mario enseña un enfoque clásico de “trabajar bien, pensando bien” para jerarquizar mejores decisiones, Rafa exige pensar críticamente, trabajando en una construcción inductiva que modifique la realidad a partir de interpretaciones sistémicas.

Ambos comparten los valores del ethos científico de Merton. Pero, mientras Biondi acepta la necesidad común entendida como compartir el conocimiento, en Franco prevalece el escepticismo organizado que presupone una actitud crítica. Mario se desvive en el acto docente de la transmisión tanto como Rafa lo hace en el acto existencial de la duda.

## **Conclusión**

Soy un agradecido de conocer en textos y en personas así como haber podido compartir con Biondi y con Franco. Cada uno en dimensiones que confluyen en el Aleph de la Contabilidad del cuento y de la cuenta. Dimensiones que tienen notables implicancias sociales. Una Contabilidad que se presenta y divulga como técnica fría, lógica cuadrículada y de resultados inescrutables como resultado de su servidumbre con las finanzas, pero que puede dar respuestas propositivas en múltiples dimensiones micro y macro sociales.

Hablamos de contametría en Rafa como de modelos en Mario porque aceptamos que la Contabilidad es bastante más que los informes financieros que incluye. Por eso en su campo cohabitan tanto enfoques técnicos como sociológicos, instrumentales y políticos.

De lo que estamos seguros es de que necesitamos ampliar ambas visiones para una construcción teórica permanente de la Contabilidad. Me anoto entre quienes creen que los conocimientos no sólo ayudan a actuar y construir la realidad sino a analizarla, proyectarla e interpretarla. Y que la actuación social mejora tanto sean mejores las interpretaciones. No alcanza el “saber hacer”, que es condición técnica necesaria, sino el “saber por qué”, que es condición social suficiente.

Por eso, la Contabilidad es capaz de receptor propuestas tecnoburocráticas junto con sociopolíticas. Lo hace porque articula la habilidad técnica con los procedimientos burocráticos de la administración, las implicancias sociológicas y los esquemas de poder de la política. Encontramos en Mario y en Rafa, claramente diferenciado, ese cuadrilátero: las cualidades de las prácticas cognitivas de Biondi exigen al profesor y las incógnitas desafían-

tes de Franco obligan al investigador. Pero ambos se realimentan y redeterminan. La condición pedagógica de Mario es insuficiente si no se amplía con los horizontes de la investigación de Rafa y los avances metodológicos de Rafa serían letra estéril sin la pedagogía de Mario.

Lamento ponernos en tensión pero debo confesar que no estoy seguro de que Rafael Franco y Mario Biondi hablen de la misma dimensión teórica. Disculpen esa inseguridad derivada de mi propia ignorancia. Por eso recurro a la fe.

Borges, en el cuento “Ulrica” pone en boca del protagonista la frase: “Ser colombiano es un acto de fe”. Creo que también aplica para argentinos, brasileños y latinoamericanos en general. Y se puede extender para muchas de nuestras acciones cotidianas. Este mismo, esta reunión, las ponencias son actos de fe.

No sabemos si la teoría condicional-normativa de Mattessich -con su fuerte orientación pragmática- permitirá una síntesis que articule los enfoques positivistas y empíricos de Biondi con las propuestas criticointerpretativas de Franco. Es una tercera opción pero no conocemos su destino.

De lo que sí estamos convencidos es de que estos espacios sólo son útiles si permiten pensar. El pensamiento es la base para establecer consensos mínimos y solapar el método científico de las universidades con los intereses profesionales organizados.

Sin embargo, quisiéramos advertir la enseñanza que nos deja el Gabo García Márquez –para que no olvidemos como latinoamericanos-, en La Soledad de América Latina, cuando recibe el Nobel de Literatura, Suecia, 1982: “La interpretación de nuestra realidad con esquemas ajenos sólo contribuye a hacernos cada vez más desconocidos, cada vez menos libres, cada vez más solitarios”.

Por eso reivindicamos y homenajeamos a Mario Biondi y a Rafael Franco como hombres de nuestra Patria Grande, no sólo como buenas personas, honestos y queribles, con profundas virtudes sociales, sino como ejemplos imprescindibles que ese saber humano -denominado Contabilidad- puede ofrecer para contribuir al desarrollo de las ciencias y de las profesiones.

