



**UNIVERSIDAD
DE ANTIOQUIA**

1 8 0 3

John Jairo Arboleda Céspedes

Rector

Elmer de Jesús Gaviria Rivera

Vicerrector General

Sergio Iván Restrepo Ochoa

Decano Facultad Ciencias Económicas

Martha Cecilia Álvarez Osorio

Jefe Departamento de Ciencias Contables

Jaime Andrés Correa García

Editor

CONTADURÍA UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA



Resolución 05051, Ministerio del Interior
Editada por: Departamento de Ciencias Contables
Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Antioquia
Medellín – Colombia

- **Editor**

Jaime Andrés Correa García
Departamento de Ciencias Contables
Universidad de Antioquia
jaime.correa@udea.edu.co

- **Comité Editorial**

Mauricio Gómez Villegas - Universidad Nacional - Colombia
Carmen Alejandra Ocampo Salazar - Universidad EAFIT - Colombia
Yaismir Adriana Rivera Arrubla - Universidad del Valle - Colombia
Carlos Eduardo Castaño Ríos - Universidad de Antioquia - Colombia
Yuliana Gómez Zapata - Tecnológico de Antioquia - Colombia
Hugo Arlés Macías Cardona - Universidad de Medellín - Colombia

- **Comité Científico**

María Angélica Farfán Liévano - Pontificia Universidad Javeriana-PUJ-Sede Bogotá - Colombia
María Antonia García-Benau - Universidad de Valencia - España
Emma García Meca - Universidad Politécnica de Cartagena - España
Félix José López Iturriaga - Universidad de Valladolid - España
Inés García Fronti - Universidad de Buenos Aires - Argentina
Isabel Martínez Conesa - Universidad de Murcia - España
William Rojas Rojas - Universidad del Valle - Colombia
Nicolás Gambetta Lopassio - Universidad ORT Uruguay - Uruguay
Laura Sierra García - Universidad Pablo de Olavide – España

- **Traducción de resúmenes Inglés, Francés y Portugués**

Germán Darío Mira Álvarez
Joana Andrea Tamayo Vásquez
Lina Marcela Giraldo Buritica

- **Equipo editorial**

Diego Andrés Correa Mejía
Daniel Ceballos García
David Berrío Zapata
Correo de contacto: revistacontaduria@udea.edu.co

- **Título**

Contaduría Universidad de Antioquia

- **Periodicidad y formato**

Dos números al año - 17 * 24 cm.

- **Diagramación e impresión**

Leonardo Sánchez Perea
correoleo.digital@gmail.com
Ideografic S.A.S
Tel: 57 (4) 444 11 32 Ext 102

- **Distribución nacional e internacional**

Editorial Universidad de Antioquia
Teléfonos: 57 (4) 219 50 10 – 219 50 56
Medellín - Colombia
Librería Cooprudea
Teléfono: 57 (4) 516 76 86 - mercadeo@editorialudea.com

Precio ejemplar - \$20.000

- **Correspondencia, canje y suscripciones**

Contaduría Universidad de Antioquia
Departamento de Ciencias Contables
Facultad de Ciencias Económicas
Calle 67 No 53 - 108, Bloque 13 - Oficina 114
Universidad de Antioquia
Código postal 050010 - Teléfono 57 (4) 219 58 10
Medellín - Colombia - Sur América
Correo electrónico: revistacontaduria@udea.edu.co
Página Web: <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont>

- **Entidades que analizan, difunden o indexan la revista**

CLASE: Citas Latinoamericana en Ciencias Sociales y Humanidades
PROQUEST de Estados Unidos
Contabilidad y Auditoría en Lenguas Ibéricas
REDIB
DOAJ
Sistema Open Journal System

- **Los artículos contenidos en este número fueron evaluados por árbitros**

de las siguientes instituciones:

Universidad Autónoma Latinoamericana	Universidad ICESI
Universidad de Antioquia	Procuraduría General de la Nación
Universidad Santo Tomás	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-
Universidad Central	
Universidad Externado	
Universidad de Envigado	

CONTADURÍA UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA

Departamento de Ciencias Contables
Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Antioquia



Medellín, No. 76, enero-junio de 2020

Contenido - Resúmenes

EDITORIAL

9

Feminilización y Feminización de la Profesión Contable en Colombia

13

Gloria Milena Valero Zapata, Ruth Alejandra Patiño Jacinto y Hasbleidy Vargas Toledo

Resumen: El presente documento tiene como propósito analizar la feminilización y la feminización de la profesión contable en Colombia entre el 2001 y el 2018; entendiendo como feminilización el incremento en la participación de las mujeres en una determinada profesión y por feminización los cambios de significado asociados al aumento cuantitativo de la participación femenina. La investigación es cualitativa; en primera instancia tiene una perspectiva cualitativa que pretende comprender y explicar los procesos que han incidido en la feminización de la profesión contable en Colombia, a través del análisis documental; posteriormente es cuantitativa porque procura analizar las mediciones realizadas sobre dicho fenómeno. Frente a los datos analizados se encontró que las mujeres constituyen una mayoría en el campo contable, aspecto que no necesariamente se ve contrastado con la remuneración laboral.

Perspectiva de la Alianza Cooperativa Internacional sobre la aplicación de las NIIF en las empresas cooperativas

35

Carlos Augusto Rincón Soto, Francisco Ricardo Molina Mora, Julián Andrés Narváez Grisales

Resumen: El cooperativismo se ha distinguido por su discordancia ante los fundamentos económicos del capitalismo; por ende, ha configurado sus propios principios, formas de gobierno y representación económica. No obstante, los organismos de emisión de normas contables han expandido sus estándares de manera homogénea hacia todos los sectores, incluyendo las organizaciones sociales y solidarias. Este estudio pretende develar la posición de la Alianza Cooperativa Internacional por medio de los métodos de análisis de contenido y análisis del discurso en relación al acogimiento de las normas internacionales de información financiera por parte de las entidades cooperativas.

Vida e obra de Antônio Lopes de Sá

55

Rodrigo Antonio Chaves da Silva

Resumen: El mayor autor de Brasil y uno de los mayores autores del mundo fue el profesor Antônio Lopes de Sá, con una amplia carrera profesional y académica, obteniendo en su vida más de 16 mil artículos y casi 200 libros, reconocido mundialmente y premiado con las mayores distinciones internacionales y nacionales. El objetivo de este artículo es tejer un breve panorama biográfico de la vida del profesor “minero”, especialmente, con puntos identificados en su obra. El abordaje es cualitativo y la investigación de historia de la contabilidad es una investigación en cuanto a los medios, biográfica, documental y bibliográfica, y en cuanto a los fines explicativa y exploratoria, porque pretende explicar la obra de este maestro, y profundizar en sus contenidos. Se justifica este trabajo para explorar más la carrera de este nombre de la teoría contable, y se hace relevante porque la historia de la teoría es la historia de los nombres de nuestra gran ciencia. Hacemos solo un pequeño trabajo sobre este asunto, que puede ser profundizado de muchas otras maneras por la pléyade de científicos que así lo quieran y lo hagan para la profundización de un tema tan vasto y necesario para los días actuales que es la obra de este gran intelectual luso-brasileño.

Imperio, financiarización y los nuevos centros de producción normativa contable

75

Viviana Patricia Narváez Castillo, Juan Ignacio Oviedo Pino

Resumen: En el contexto de un mundo globalizado, crecientemente complejo, en el que todo está sujeto a permanente transformación, la contabilidad como disciplina no está exenta de sufrir los embates derivados de los nuevos tiempos, que no dejan de sorprender con sus conflictos, crisis y paradojas. El presente artículo se inscribe dentro de esta trama de complejidades, y se pretende abordar una aproximación analítica que dé cuenta precisamente de cómo el contexto económico ha impactado profundamente la contabilidad y los centros de producción normativa contable, especialmente en el proyecto moderno de economía de mercado y más específicamente en los tiempos de exacerbación de la acumulación rentística financiera que caracteriza el último periodo del capitalismo.

Cambios en el valor bursátil de empresas colombianas listadas: un análisis del antes y el después de la convergencia a NIIF

97

Liliana Elizabeth Ruiz Acosta, David Andrés Camargo Mayorga, Octavio Cardona García

Resumen: Este artículo tiene como objetivo examinar el efecto que tuvo la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) sobre el valor bursátil de 50 empresas que cotizan en la Bolsa de Valores de Colombia (BVC). Las empresas en Colombia hicieron tránsito desde los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia - GAAP (Decreto 2649 de 1993) hacia las NIIF (Ley 1314 de 2009), que con sus decretos reglamentarios acogieron las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) de forma obligatoria desde el año 2014. Este estudio es de corte cuantitativo y compara mediante modelos de regresión lineal la información de los Estados Financieros de 50 empresas para dos años antes (2013 y 2014) y dos después (2015 y 2016) de la convergencia a NIIF. Se observa que no existe una fuerte relación entre el valor bursátil de las acciones de las empresas y la información presentada en sus Estados Financieros.

La contabilidad en Colombia de la segunda mitad del siglo XIX: representaciones desde la literatura de los cuadros de costumbres 115

Carlos Orlando Rico Bonilla

Resumen: Este estudio es una investigación histórica sobre las representaciones de la contabilidad en Colombia, durante la segunda mitad del siglo XIX, a partir de un análisis documental e interpretativo, que tiene por fuentes primarias textos literarios de la época, especialmente, los cuadros de costumbres y la correspondencia del comerciante Ricardo Silva Frade. Al respecto, se encuentran dos perspectivas: la contabilidad como una herramienta útil para la administración racional de los negocios en el marco de un contexto político y económico de incertidumbre y transición a instituciones y valores éticos de corte capitalista y, además, como un elemento probatorio de la legalidad y la honradez del comerciante en el desarrollo de las actividades mercantiles, de cara a la administración estatal, los clientes, los prestamistas y los acreedores.

Consolidación de estados financieros en el sector público en Colombia, conveniencia de realización en el caso del Distrito Capital 135

Ruth Alejandra Patiño Jacinto, Felipe Rueda Céspedes, Irma Consuelo Díaz García†

Resumen: Una vez revisada la regulación contable pública en Colombia, se han evidenciado complicaciones en temas de consolidación puesto que se generaron tres marcos normativos, los cuales presentan divergencias entre ellos, así pues, este trabajo pretende analizar cada uno de ellos, con el fin de conocer cuáles son las diferencias y así determinar la conveniencia de realizar la consolidación de estados financieros en el sector público en el Distrito Capital. Se utiliza una metodología cualitativa con el método de estudio de caso, con herramientas de análisis documental y una encuesta aplicada a las empresas objeto de consolidación de la entidad pública. Se determinó que las diferencias de los tratamientos contables utilizados por las empresas no generan gran complejidad para homogeneizar la información objeto de consolidación y por ende es oportuno realizarla.

Caracterización de la internacionalización del currículo contable, caso programas de Contaduría Pública IUE y Unaula 159

Diego Fernando Restrepo Duque y Rogelio Cárdenas Londoño

Resumen: Este texto sobre la armonización de los currículos contables tiene como propósito presentar una caracterización de las diferentes formas de internacionalización de los currículos que se han encontrado en los diversos reportes que se hacen desde los programas de contaduría pública, y finalmente, proponer ideas que puedan ayudar a diseñar estudios desde un enfoque conceptual y metodológicamente apropiados. Este proceso investigativo se asume desde un estudio descriptivo, basado en recolección de información a través de fuentes primarias, analizadas por métodos de estadística descriptiva, matrices de proximidad y correlación, y contrastada a través de entrevistas a profundidad. Uno de los productos de este proyecto es la integración, síntesis e interpretación de estos efectos que trae consigo la internacionalización para la disciplina contable.

Reseña editorial	186
Reglamento para autores	189
Regulations for authors	194
Règlement pour les auteurs	199
Reglamento para autores	204

Novedades en la Revista Contaduría Universidad de Antioquia

El número 76 de esta publicación se presenta como la primera edición de esta nueva década con algunas novedades importantes en el proceso editorial y en el devenir de la revista. La edición 76 de la Revista Contaduría está cobijada con la indexación de Publindex en la categoría C (Cuarto cuartil para las revistas en el sistema de indexación en Colombia). Este reconocimiento no lo tenía esta revista desde el año 2010, con lo cual se constituye en un hito importante en los 38 años de esta publicación. Nos alegra este reconocimiento como equipo editorial, como miembros de la Universidad de Antioquia y en general como académicos que reconocemos esta revista como la de mayor tradición en Colombia en el campo contable y que, por tanto, a pesar de las dificultades que ha vivido, se mantiene vigente y apostando por mejores estándares editoriales, de visibilidad y sobretodo buscando aumentar el relacionamiento y aporte a la comunidad contable colombiana y latinoamericana.

La Revista ha logrado en el último año y medio regularizar la divulgación semestral y comunicar artículos en español, inglés y portugués. Estas acciones han permitido mejorar el flujo de manuscritos que se postulan a la revista. Este mayor volumen de escritos ha implicado retos para el proceso editorial tales como la administración documental, elaboración y manejo de bases de datos, consecución de evaluadores y en general un mejor manejo de los canales de comunicación en la búsqueda de oportunidad como uno de los principales atributos que debe buscar una publicación periódica.

Los retos para una revista académica son interminables, sin embargo, se han iniciado una serie de acciones que con el respaldo institucional de la Vicerrectoría de Investigación, la Facultad de Ciencias Económicas y el Departamento de Ciencias Contables permiten que la Revista Contaduría se vaya ajustando a las dinámicas actuales.

Un primer aspecto que queremos destacar fue la migración a la plataforma OJS 3, la cual cambió la presentación de la revista en su versión electrónica,

y cuenta con diferentes mecanismos de consulta que facilitan el acceso a los números. Adicionalmente esta nueva versión trae funcionalidades importantes como las notificaciones por cada número nuevo que se emite y el seguimiento estadístico de visitas y consultas. Igualmente nos posibilita una mejor gestión y trazabilidad del flujo editorial para cada uno de los manuscritos postulados para publicación.

El segundo punto importante en el que se ha incursionado recientemente es en la realización de convocatorias permanentes de artículos. Estos llamados a publicar se han difundido por diferentes medios en español e inglés. Hasta ahora estas convocatorias han sido abiertas y de alcance general de conformidad con la línea editorial de la Revista Contaduría. De cara al futuro mantendremos estas iniciativas, pero queremos asumir el reto de publicar ediciones especiales temáticas con editores invitados. Esta actividad no se ha realizado antes en este proyecto editorial, sin embargo, al ser una práctica recurrente de las revistas de alto impacto y difusión, nos queremos sumar a este tipo de iniciativas y asumir el reto de propiciar discusiones académicas sobre temáticas relevantes y de actualidad en el campo del conocimiento y la práctica contable.

En tercer lugar, a partir del número 77 (julio-diciembre de 2020) empezaremos a publicar los artículos de manera individual una vez cada uno haya surtido todo el proceso editorial. Esta decisión difiere del esquema tradicional que ha aplicado la revista de divulgar el número completo cuando se dispone de la totalidad de los escritos de cada edición. Esta práctica nos va a permitir ganar tiempo en la difusión de los manuscritos, ser más oportunos y estar a tono con una práctica recurrente en el ámbito internacional y aplicado también por algunas revistas en el contexto nacional. Esta variación en la política editorial espera también convocar un mayor número de articulistas a comunicar sus resultados de investigación y reflexión en la Revista Contaduría Universidad de Antioquia.

Adicionalmente, es importante indicar que el equipo editorial trabaja en la búsqueda de una mayor visibilidad de la revista mediante la inserción en buscadores y bases de datos para potenciar los artículos y difundir de manera más amplia el trabajo académico de la comunidad contable colombiana y latinoamericana. Así mismo, se buscará en el mediano y largo plazo asumir los retos de las indexaciones nacionales e internacionales, pues si bien no son el objetivo en sí mismo de la Universidad de Antioquia y de este equipo editorial, consideramos relevante insertarnos en las dinámicas académicas que nos permitirán cada vez más ser el espacio predilecto por los académicos contables para difundir sus resultados de investigación y de reflexión.

Por último, queremos reiterar la invitación a toda la comunidad contable nacional e internacional en ver en este proyecto editorial su casa y el espacio

idóneo para difundir el conocimiento contable. Todos son bienvenidos, porque son nuestra razón y el motor que impulsa este proyecto académico que se aproxima a cumplir cuatro décadas de vigencia. Gracias por ser parte de nuestros cambios y avances y por seguir apostando por la Revista Contaduría Universidad de Antioquia.

Jaime Andrés Correa García – Editor

Valero, G., Patiño, R., y Vargas, H. (2020),
Feminilización y Feminización de la Profesión
Contable en Colombia. *Contaduría Universidad
de Antioquia*, 76, 13-33.
Doi:<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n76a01>

Feminilización y Feminización de la Profesión Contable en Colombia*

Gloria Milena Valero Zapata

gloriavalero@usantotomas.edu.co

Universidad Santo Tomás

orcid: 0000-0002-6796-3907

Ruth Alejandra Patiño Jacinto

rapatinoj@unal.edu.co

Universidad Nacional de Colombia

orcid: 0000-0001-6017-7666

Hasbleidy Vargas Toledo

hasbleidyvargas@usantotomas.edu.co

Universidad Santo Tomás

orcid: 0000-0002-0112-7957

* Este artículo de investigación es producto del proyecto titulado “*Incidencia de los International Education Standards en la Feminilización y Feminización de la Profesión Contable en la Ciudad de Bogotá*”; el cual fue financiado a partir de la convocatoria general para el fomento, desarrollo y producción de la investigación de alto nivel en la Universidad Santo Tomás, sede Bogotá, en el año 2018.

Feminilización y Feminización de la Profesión Contable en Colombia

Resumen: *El presente documento tiene como propósito analizar la feminilización y la feminización de la profesión contable en Colombia entre el 2001 y el 2018¹; entendiendo como feminilización el incremento en la participación de las mujeres en una determinada profesión y por feminización los cambios de significado asociados al aumento cuantitativo de la participación femenina. La investigación es cualitativa; en primera instancia tiene una perspectiva cualitativa que pretende comprender y explicar los procesos que han incidido en la feminización de la profesión contable en Colombia, a través del análisis documental; posteriormente es cuantitativa porque procura analizar las mediciones realizadas sobre dicho fenómeno. Frente a los datos analizados se encontró que las mujeres constituyen una mayoría en el campo contable, aspecto que no necesariamente se ve contrastado con la remuneración laboral.*

Palabras claves: *Feminilización de la profesión contable, Feminización de la profesión contable, Profesión Contable en Colombia, género, mujer contadora.*

Feminilization and Feminization of the Accounting profession in Colombia

Abstract: *The present document aims at analyzing feminilization and feminization of the accounting profession in Colombia between 2001 and 2018; understanding feminilization as the increase in women's participation in a given profession, and feminization as changes in meaning associated to the quantitative increase of women's participation. Firstly, the research has a qualitative perspective that seeks to understand and explain the processes that have influenced feminization of the accounting profession in Colombia, through a documentary analysis. Secondly, it also offers a quantitative perspective since it attempts to analyze the measurements conducted on said phenomenon. From the data analyzed it was found that women account for the majority in the accounting field, an aspect that does not necessarily contrast with job remuneration.*

Keywords: *Feminilization of the accounting profession, feminization of the accounting profession, accounting profession in Colombia, gender, female accountant.*

Feminilização e feminização da profissão Contábil na Colômbia

Resumo: *O presente documento tem como objetivo analisar a feminilização e a feminização da profissão contábil na Colômbia entre o ano 2001 e o ano 2018; entendendo como "feminilização" o incremento da participação das mulheres em uma determinada profissão e por "feminização" as mudanças de significado associadas ao aumento quantitativo da participação feminina. A pesquisa tem uma perspectiva inicialmente qualitativa que procura compreender e explicar os processos que tem influído na feminização da profissão contábil na Colômbia, através da análise documental; posteriormente é quantitativa porque procura analisar as medições realizadas sobre tal fenômeno. Sobre os dados analisados, encontrou-se que as mulheres constituem uma maioria no campo contábil, fator que não necessariamente se vê contrastado com a remuneração laboral.*

Palavras Chave: *Feminilização da profissão contábil, Feminização da profissão contábil, profissão contábil na Colômbia, gênero, mulher contabilista.*

La féminilisation et la féminisation de la profession comptable en Colombie

Résumé: *ce document a pour but d'analyser la féminilisation et la féminisation de la profession comptable en Colombie depuis l'année 2001 et jusqu'en 2018. La féminilisation comprise comme la hausse de participation de la part des femmes dans une profession particulière, et la féminisation, comme les changements de sens liés à l'accroissement quantitatif de la participation féminine. Cette recherche a d'abord une perspective qualitative qui essaye de comprendre et d'expliquer les processus ayant une incidence sur la profession comptable en Colombie, en faisant appel à l'analyse des documents. Elle est ensuite quantitative car elle veille à analyser les mesures faites sur ce phénomène. Face aux données analysées, il a été trouvé que les femmes constituent la majorité dans le domaine comptable, ce qui n'est pas forcément contrasté avec leur rémunération du travail.*

Mots clés: *Féminilisation de la profession comptable, féminisation de la profession comptable, profession comptable en Colombie, genre, femme comptable.*

1 El rango de tiempo se definió a partir de la información disponible para la investigación en el Observatorio Laboral del Ministerio de Educación Nacional.

Feminilización y Feminización de la Profesión Contable en Colombia

Gloria Milena Valero Zapata, Ruth Alejandra Patiño Jacinto y Hasbleidy Vargas Toledo

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n76a01>

Primera versión recibida en julio de 2019 – Versión final aceptada en marzo de 2020

I. Introducción

Las diferentes y cada vez más numerosas publicaciones acerca de la mujer como categoría de estudio han propiciado un incremento en las propuestas y debates en torno a su participación activa en el ámbito académico y profesional, en este caso, en particular el contable; por lo cual, los resultados de esta investigación hacen parte de la cuarta fase de un proceso que inició con la indagación sobre el papel de la mujer en el medio académico contable en Colombia, a través de la revisión de los datos presentados en la base de datos del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación [Colciencias] a corte 2010 (Patiño y Valero, 2012); con posterioridad se realizó una revisión documental de las problemáticas y tendencias ideológicas relacionadas con las mujeres desde los años 70 en Europa, Estados Unidos, Canadá, Latinoamérica, Asia y África, identificando generalidades en las condiciones y autores representativos en el tema (Acosta, Patiño, Valero y Díaz, 2015); los resultados fueron utilizados en la tercera fase, la cual se centró en el análisis de una encuesta realizada a un grupo de investigadoras contables latinoamericanas, frente a sus percepciones sobre los diferentes roles que se ejercen como mujer, profesional e investigadora contable, en el marco de los contextos en los que se desempeñan (Patiño, Valero, Acosta y Díaz, En Prensa).

El presente documento tiene como propósito analizar la feminilización y feminización de la profesión contable en Colombia en el período comprendido entre el 2001 y el 2018, entendiendo que la categoría mujer requiere de investigaciones que promuevan análisis desde perspectivas diferentes pero complementarias, como es el caso de la cualitativa y de la cuantitativa; por lo cual, se requiere dar un paso adelante sobre los datos netamente numéricos

que evidencian el incremento de la participación femenina en el ejercicio de la profesión contable, de forma que se logre dar cuenta de algunos de los aspectos relacionados con este fenómeno, en tanto la creciente participación de las mujeres en las diferentes profesiones liberales que se ejercen en la actualidad.

La investigación desarrollada partió de un enfoque cualitativo que pretendió comprender y explicar los aspectos que han incidido en la feminización de la profesión contable en Colombia, mediante la revisión documental en bases académicas como Redalyc y Spell; a partir de lo encontrado, se desarrolló el enfoque cuantitativo en el que se procedió a revisar la información contenida en el Observatorio Laboral (s.f.) en procura de medir dicho fenómeno. Los conceptos anteriormente mencionados aún no son muy trabajados en el ámbito contable colombiano, por lo cual el estudio es de carácter exploratorio y descriptivo.

Con base en lo anterior, el documento desarrolla los siguiente apartados: en el primero se presenta la contextualización sobre la educación y el ejercicio profesional en Colombia, con la intención de comprender los desarrollos académicos y profesionales en el país y otorgar un contexto al trabajo; en la segunda parte se presenta un marco referencial de los conceptos de feminilización y feminización, sección que permite reflexionar sobre su naturaleza y comprensión, a partir de la revisión documental de artículos científicos en Latinoamérica, principalmente en Colombia y Brasil; en el tercer apartado se presenta una descripción de la metodología implementada en el desarrollo de la investigación y en particular en el tratamiento de los datos; apartado en el que se analiza los resultados y se presenta la discusión de cada uno de los conceptos (feminilización y feminización) contemplados en el contexto profesional contable colombiano; para cerrar con el desarrollo de las consideraciones finales.

II. Educación y ejercicio profesional contable en Colombia

Los principales antecedentes de la profesión contable en Colombia se remontan al siglo XIX con la adaptación del Código Napoleónico, el cual establecía requerimientos sobre libros de comercio y papeles comerciales; con posterioridad, la Misión Kemmerer de 1923 contribuyó con una serie de reformas al sistema financiero y fiscal (Franco, 1998), de tal forma que le garantizará al país capital extranjero; entre las reformas aprobadas a partir la misión, se resaltan los siguientes proyectos de ley, por su relación con la contabilidad:

Ley 34, sobre formación del Presupuesto Nacional, Ley 36, sobre la administración y recaudo de rentas nacionales, Ley 42, que reorganizó la contabilidad nacional y creó la Contraloría General, Ley 45, que reglamentaba los bancos privados y establecía la Superintendencia Bancaria, y Ley 46 sobre títulos negociables. (Rojas, 2007, p. 81)

En 1931 la Ley 58 crea la Superintendencia de Sociedades Anónimas, con el propósito de ejercer control y vigilancia sobre estas entidades; sin embargo, es con la Ley 73 de 1935 donde se establece que toda sociedad anónima requeriría un Revisor Fiscal, que principalmente examinará las operaciones, inventarios, actas, libros, entre otros aspectos (Rengifo, 2014).

No obstante, es través del tiempo y frente a las evidencias normativas, que se fue configurando la profesión contable en el país, propiciando un primer acercamiento de formalización profesional en 1887 por la Universidad Externado de Colombia, que centraba su capacitación en la teneduría de libros, con el propósito de iniciar una orientación formal en los temas contables (Rocha y Martínez, 2016). No obstante, es de resaltar que aun cuando no existían los programas de Contaduría Pública como tal, se venían impartiendo asignaturas relacionadas en otras carreras profesionales de la época; así como en las diferentes escuelas de comercio, entre las que vale la pena resaltar la Escuela Nacional de Minas de la Universidad de Antioquia y la Escuela Nacional de Comercio de Bogotá, espacios académicos que contribuyeron a la formación en temas contables.

Con respecto a la Escuela Nacional de Comercio [ENC] de Bogotá, tras diversas reorganizaciones y justamente por ser la única escuela en Bogotá de nivel superior que podía otorgar el título en comercio superior categoría A, se transforma en 1940 “en el centro de preparación de cuadros directivos de nivel medio para la administración pública o las empresas privadas” (Cubides, 1999, p. 67); con posterioridad y en pro de responder a las necesidades económicas del país, se instituye en la ENC el curso de contadores, el cual tendría el respectivo título de contador juramentado, ampliando la formación comercial superior a una carrera profesional intermedia de tres años; lo anterior, producto del Decreto 126 de 1945 (Cubides, 1999).

Entre 1941 y 1945 se expiden una serie de decretos que por una lado tenían como propósito reformar el plan de estudios de comercio superior en la ENC y por otro, estructurar los diferentes tipos de instituciones de formación comercial y los tiempos de formación en cada uno; diferenciando claramente la formación para el trabajo; finalmente es hasta 1951 con el Decreto 356, que la ENC toma el “carácter de Facultad Nacional de Contaduría y Ciencias Económicas, para todo lo relativo a la organización y funcionamiento del curso de Contador Público Juramentado y de los de especialización para técnicos de comercio”, y es con este decreto que se da origen a las primeras facultades de Contaduría Pública, las cuales, en sus inicios se caracterizaron por un perfil centrado en la práctica, más que en la academia (Cubides, 1999).

En la actualidad, se encuentran aproximadamente 360 programas de Contaduría Pública profesional activos en el país, en las modalidades presencial y virtual, de los cuales 32 cuentan con Registro de Alta Calidad (Ministerio de

Educación Nacional, s.f.). Lo anterior evidencia una importancia significativa por formar contadores con una serie de habilidades y competencias, de tal forma que puedan responder a las necesidades de cada región e implícitamente a los requerimientos de las diferentes empresas (Cardona, 2017).

Existe una línea de investigación en educación contable muy desarrollada en Colombia, propiciada por profesores que se han preocupado por analizar y proponer soluciones frente a las problemáticas del entorno; un buen ejemplo de ello son los estudios desarrollados por Cardona y Zapata (2006), en los que se realiza un desarrollo muy importante desde las perspectivas curriculares, los estándares internacionales de educación centrados en competencias, la interdisciplinariedad y la formación integral (Patiño, Valero y Díaz, 2016), la relación de la docencia y la investigación (Patiño, Melgarejo y Valero, 2018), el papel de la pedagogía en la formación contable (Valero, Acosta y Barrios, 2016), los modelos de educación, entre otros temas, los cuales corresponden a un punto de referencia de los trabajos actuales.

Desde este ámbito las preocupaciones han estado vigentes; se ha analizado, escrito y publicado una cantidad importante de investigaciones y reflexiones, con el fin de aportar socialmente desde la disciplina y la profesión contable, posteriormente con la entrada en vigor de los modelos internacionales de educación, toma especial interés en tema de competencias, desde la perspectiva netamente laboral, centrada en cumplirle a las empresas, desconociendo el contexto y los demás actores sociales.

Sobre la perspectiva de competencias y de las tendencias internacionales en educación, provenientes de los procesos económicos, se viene desarrollando una serie de estudios, muchos de los cuales solo contemplan aspectos de formación que contribuyen al gremio empresarial, dejando de lado el aporte social, el cual constituye el más relevante; por lo cual, se investiga temas relacionados con la formación integral, como persona, de tal forma que se logre una perspectiva más global y contextualizada de la formación profesional contable (Valero, Patiño y Duque, 2013), con ello también tratando aspectos como la ética y la perspectiva crítica, la cual se hace necesaria en los profesionales que pretendan aportar desde el cambio de su entorno.

Dados los procesos de internacionalización contable, básicamente la adopción de normatividad internacional, las discusiones se tornan en lo técnico, dejando de lado los aspectos señalados previamente, los cuales constituyen el objeto de la formación contable, la cual debe propiciar capacidades más allá del requerimiento de normativas locales o internacionales (Rueda, Pinzón y Patiño, 2013).

Dentro de este contexto, se evidenciará en este trabajo que las investigaciones en torno a género y contabilidad son muy escasas en Colombia, incluyendo lo relacionado con la perspectiva educativa, por lo cual dentro de las líneas futuras se propone este tema, por ser básicamente inexplorado en el país;

falta analizar la educación desde una perspectiva particular de género no desde la igualdad, sino justamente reconociendo la diferencia.

III. Feminilización y Feminización: una aproximación conceptual

Históricamente el ejercicio profesional ha estado determinado por una marcada diferenciación sexual, que es producto de constructos biológicos, sociales y culturales que permearon las relaciones laborales, de “poder, jerarquía, influencia y dominio, fundamentadas en las relaciones de género” (Lemos, Barufaldi y Paulo, 2015, p. 65); aspectos que han incidido en la segmentación del trabajo, bajo la premisa de que hay trabajos adecuados para hombres y otros para mujeres; por ende el acceso masivo de las mujeres a una determinada profesión u oficio (feminilización), contribuye a generar las transformaciones progresivas y cualitativas en esos espacios laborales (feminización); lo anterior, sumado a la disparidad de género en los cargos de responsabilidad, que ha propiciado el desarrollo de una brecha o muro de cristal (Scott, 2008), donde frecuentemente se favorece al género masculino en términos económicos y de posición, dejando de lado la experiencia o el grado académico que tengan las mujeres en su momento, producto de la generalización de estereotipos e ideas erróneas sobre el deber ser del papel de la mujer en la sociedad, idea apoyada por Giraldo et al. (2011). Es por ello, que es tan valioso entender el cómo y las razones por las cuáles se presentó el cambio, es decir, la feminización de los atributos y características descriptivas que determinan y particularizan la profesión u oficio, así como sus prácticas (Yannoulas, 2011).

Los conceptos de feminilización y feminización parten de un estudio realizado sobre las relaciones de género en el mundo del trabajo, puntualmente sobre los procesos relacionados con la docencia en América Latina y los aspectos que contribuyeron a su desarrollo; de tal forma, la feminilización se entiende como una postura fundamentalmente cuantitativa, centrada en describir y medir el fenómeno, desde el incremento en la participación de las mujeres en una determinada profesión u ocupación. En tanto la feminización, es percibida como una perspectiva cualitativa, que busca comprender y explicar los procesos que han incidido en el aumento de la participación femenina o, como se indicó anteriormente, en el cambio de los atributos del ejercicio profesional (Yannoulas, 2011). No obstante, es importante mencionar que cuando la participación de las mujeres se incrementa notablemente en una profesión es muy posible que “la remuneración total y el prestigio de esta disminuya” (Lemos, Barufaldi y Paulo, 2015, p. 64); como el caso planteado por Bourdieu, Passeron y Mouffe (1971) en Francia, donde “...los maestros de primero y segundo grado, ven disminuido su ‘valor’ a medida que se feminiza” (p. 74) dicha profesión.

En la actualidad las mujeres que se inscriben y se gradúan en ciencias contables en Brasil y en Latinoamérica es cada vez mayor; sin embargo, es importante resaltar que aún continúan enfrentándose a ciertas dificultades para alcanzar altos cargos gerenciales, en tanto, se le da mayor peso al rol doméstico que al de profesional contable (Machado, Bernardes y Abbas, 2015).

Frente a los dos conceptos, anteriormente mencionados, es necesario resaltar que en la literatura científica suelen encontrarse como sinónimos, aun cuando dicha diferenciación contribuye a comprender el fenómeno en su amplitud, de tal forma que los análisis cuantitativos evidencian los procesos de transformación de la composición sexual de las profesiones, mientras que los análisis cualitativos propenden por estudios más complejos, que vinculan variables como el poder, la remuneración, la toma de decisiones, entre otros aspectos en el marco del valor social de una profesión u oficio, en la cual la mujer ha incrementado su participación (Yannoulas, 2011).

IV. Metodología

La presente investigación es cualitativa, ya que pretende comprender y explicar los procesos que han incidido en la feminización de la profesión contable en Colombia, aspecto que se desarrolla a partir del análisis documental de publicaciones académicas relacionadas con la mujer en el ejercicio profesional contable, analizando los debates que se entretienen alrededor; posteriormente, es cuantitativa porque procura analizar e interrelacionar las mediciones realizadas sobre dicho fenómeno, a través de la información contenida en el Observatorio Laboral (s.f.), base de datos que permitirá contrastar y hacer inferencias estadísticas sobre variables como cantidad de graduados por núcleo básico de conocimiento (Contaduría Pública), zona geográfica, origen de la institución de graduación, ingreso promedio y sector de la economía de las mujeres contadoras públicas en Colombia. Este estudio es de carácter exploratorio, en la medida en que en el contexto nacional no se han desarrollado investigaciones que contrasten las razones del incremento en el número de estudiantes y por ende de egresados en la profesión contable; y, es descriptivo, en tanto se centra en dar cuenta de los cambios generados en el ejercicio profesional contable, producto de la feminilización a partir de las variables de análisis propuestas anteriormente.

La investigación se desarrolló en cuatro fases:

Fase I: Esta fase, es fundamentalmente producto de la revisión bibliográfica y el respectivo análisis documental de la información secundaria obtenida de bases científicas como: Redalyc, Scielo y Spell, las cuales fueron seleccionadas justamente por incluir producción académica propia del contexto latinoamericano, lo cual permitió construir el marco referencial del documento, a partir de los conceptos de feminilización y feminización y de

cómo se han venido dinamizando en los contextos de las fuentes bibliográficas principalmente en Colombia. La revisión bibliográfica tomó como patrones de búsquedas, las siguientes palabras clave: estudios de género, género, feminización, feminización, contabilidad, contadores, *gender, female accounting, feminizing, feminization, women, accounting, accountant, bussiness, senior position, pay*. Con los resultados de la revisión se clasificaron los documentos que por su naturaleza tenían relación directa con el contexto colombiano y/o con algún país de Latinoamérica, encontrando varias publicaciones que tomaban como caso de estudio empresas en Brasil; estos documentos permitieron la construcción y sustento argumentativo del apartado dos y de los resultados.

Fase II: Se procedió a obtener la información estadística contenida en el Observatorio Laboral (s.f.) de la siguiente forma:

- a) En primer lugar, se analizó la información consolidada de los graduados del núcleo básico Pregrado de Contaduría Pública, en la modalidad presencial, durante el 2001 al 2018, de acuerdo con el sexo (hombre, mujer).
- b) Luego se analizaron los resultados anteriormente descritos teniendo como referente la institución universitaria (oficial o privada) con corte a 2015.
- c) Para finalmente contrastarlos con los resultados obtenidos en las siguientes zonas geográficas: Antioquia, Atlántica, Bogotá D.C., Central, Oriental, Orinoquía, Amazonía, Pacífica, San Andrés y Providencia, Valle.
- d) Con respecto a la situación laboral se analizaron los salarios con corte a 2015, teniendo en cuenta la experiencia laboral relacionada con la fecha de graduación (2001 – 2007 – 2013), y los siguientes sectores económicos: actividades inmobiliarias de alquiler, administración pública y defensa, seguridad social de afiliación obligatoria, agricultura, ganadería, caza y silvicultura, comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores, motocicletas, efectos personales y enseres domésticos, construcción, educación, explotación de minas y canteras, hoteles y restaurantes, industrias manufactureras, intermediación financiera, organizaciones y órganos extraterritoriales, otras actividades de servicios comunitarios, sociales y personales, pesca, servicios sociales y de salud, suministros de electricidad, gas y agua, y transporte, almacenamiento y comunicaciones. Es importante resaltar que los análisis se realizan de acuerdo con las actividades económicas y no las áreas de desempeño contable, en tanto, la información que se tomó como referente se encuentra clasificada de esa forma.

Fase III: Análisis y discusión de la información encontrada, contrastando los procesos que han incidido en la feminización, frente a la evidencia empírica producto de la fase II y que se concreta en la feminización de la profesión contable en Colombia.

Fase IV: se realizan unas breves anotaciones finales y diferentes temas para continuar investigando sobre contabilidad y género.

V. Resultados

V.I. Feminización

Establecer el momento exacto en que la contaduría pública colombiana se feminizó, podría ser una tarea intensa y tal vez infructuosa, en particular porque ha sido un proceso de transformaciones progresivas, determinado por el acceso masivo de mujeres a estudiar dicha profesión; en este apartado se presentan algunas de las razones que evidencian el cambio.

La inclusión de las mujeres propició unas dinámicas de desigualdad profesional que contribuyen con la división del trabajo; en tanto el trabajo reproductivo sigue siendo responsabilidad puntual de las mujeres (Yannoulas, 2011), aspecto que motiva el estudio de la carrera de contaduría pública, con la premisa de que esta profesión permite el desempeño de forma independiente (León y Naranjo, 2011), sin cumplir horarios y posiblemente desde la casa, para continuar ejerciendo sus labores en el hogar. Así mismo se evidencia el progresivo abandono de la profesión contable por parte de los hombres.

Lemos, Barufaldi y Paulo (2015), identificaron una serie de estereotipos relacionados con la inclusión de la mujer en el ejercicio contable entre los que se destaca: “que las mujeres tienen una mejor preparación para las actividades operacionales del área, por ser más detallistas y dóciles que el hombre” (p. 64).

Aun cuando los resultados evidencian una significativa feminilización de la profesión contable en Colombia, dicha incursión no ha logrado feminizar significativamente los cargos de dirección y jerarquía de la profesión; aspecto que propicia escenarios asociados al denominado “techo de cristal”², lo cual es también una tendencia en otros contextos, a partir del estereotipo de género que plantea que “los compromisos familiares limitan el desempeño eficiente de las mujeres en su trabajo” (Giraldo, Jaramillo, Torres y Gómez, 2011, p. 18); dicho estereotipo, es uno de los múltiples aspectos o factores que terminan incidiendo en la baja participación de las mujeres en puestos directivos del área contable; con base en lo anterior, Monllau y Rodríguez (2012) establecen una categorización por obstáculos de estos factores, los cuales se presenta a continuación en la Tabla 1:

2 Entendiéndose como posibles “barreras invisibles que impiden a las mujeres el acceso” (Charlo y Núñez, s.f., p. 2590).

Tabla 1: Obstáculos relacionados con la baja participación femenina en los puestos directivos del área contable.

Categoría	Característica
Obstáculos inherentes al propio género.	<i>“La mujer elige un tipo de vida centrado en la familia, mientras que el hombre centra su vida en el trabajo”.</i>
Obstáculos inherentes a la organización.	Tiene relación con <i>“las preferencias de los clientes de la compañía, (...) las políticas de recursos humanos de la compañía en aspectos relacionados con las políticas de promoción y remuneración”.</i>
Obstáculos de tipo social, histórico y cultural.	Se explica por los valores y creencias predominantes en un período de tiempo y en un contexto en particular.

Fuente: Elaboración propia a partir de (Monllau y Rodríguez, 2012, pp. 83-84).

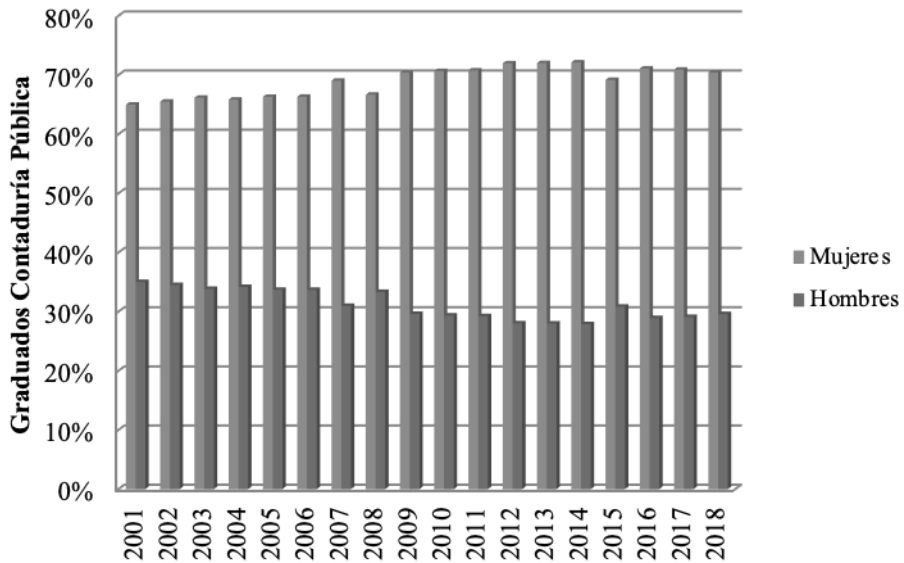
Así mismo, se deben sumar los resultados de la investigación de Bernardi (1998), quien indica que las mujeres tienen una tendencia a desertar de la carrera de Contaduría Pública, con el propósito de criar a los hijos hasta que estos asistan a la escuela, situación que propicia una desarticulación importante con el ejercicio profesional, lo que acompañado de largas horas de trabajo, viajes, estrés y preocupaciones familiares, entre otros aspectos, termina siendo determinante en que las mujeres que logran llegar a cargos de alta gerencia no permanezcan el suficiente tiempo en los mismos. Al contrario, “se produce una ‘nueva división del trabajo’ que consiste en que las mujeres se han incorporado al mercado laboral sin que los hombres hayan asumido su parte en el trabajo doméstico y de cuidados de la familia” (Pazos, 2008, citado en Monllau y Rodríguez, 2012, p. 91).

V.II. Feminilización

En los últimos 30 años los incrementos significativos del número de mujeres en la profesión contable han propiciado un sin número de inquietudes relacionadas con su tratamiento frente a: el número de graduadas, los salarios, la experiencia laboral, el entorno de trabajo, la flexibilidad laboral, la satisfacción laboral, las características personales, etc. (Trapp, Hermanson y Turner, 1989); cuestionamientos que son producto justamente de la feminilización de la profesión contable.

Al respecto en Colombia, durante el período comprendido entre el 2001 y el 2018, se encuentran los siguientes resultados. En primer lugar, se evidencia que el valor promedio de graduados por núcleo básico de conocimiento en Contaduría Pública es de un 69% para las mujeres y de un 31% para los hombres. En general se puede apreciar una tendencia creciente en el número de mujeres graduadas de la profesión contable frente al número de hombres, como se observa en la Figura 1.

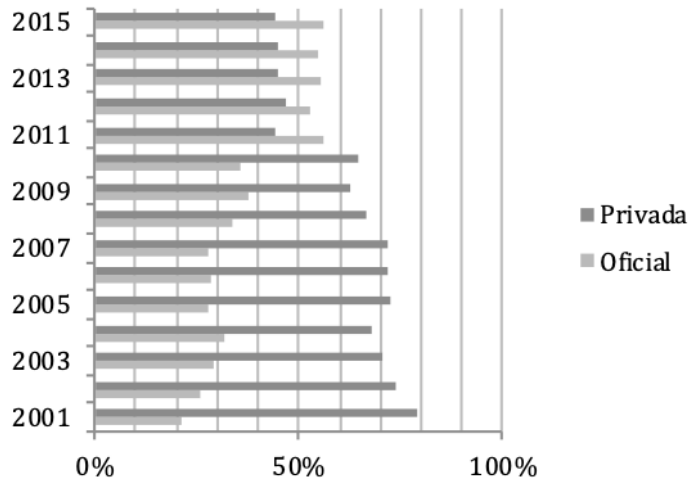
Figura 1: Graduados por Núcleo Básico Pregrado Contaduría Pública



Fuente: Construcción propia a partir de (Observatorio Laboral, s.f.a).

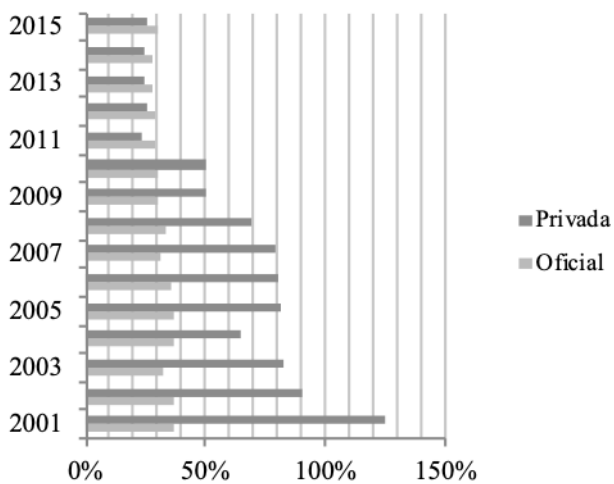
De acuerdo con la naturaleza de la institución de formación, el comportamiento es inversamente proporcional, es decir, en el 2001 se encontró que un 79% de las graduadas de Contaduría Pública en el país, lo hicieron en instituciones privadas, en tanto que un 21% en entidades oficiales; en contraste, con los últimos cuatro años de análisis (desde el 2012) donde la relación en promedio es de 45% del número de graduadas en una institución privada, frente al 55% en una oficial. Lo anterior implica que las mujeres se han inclinado por una formación en instituciones de carácter público, aspecto que al compararse con los hombres evidencia que el número de graduados en general refleja un notorio descenso en las instituciones privadas, mientras en las públicas se mantiene un promedio del 32%, aspecto que coincide con las consecuencias de la feminilización y de la feminización de la profesión contable en relación a la disminución de profesionales hombres (Lemos, Barufaldi y Paulo, 2015). Ver Figura 2 y 3.

Figura 2: Graduados Núcleo Básico Pregrado Contaduría Pública por origen institución (mujeres)



Fuente: Construcción propia a partir de (Observatorio Laboral, s.f.a).

Figura 3: Graduados Núcleo Básico Pregrado Contaduría Pública por origen institución (hombres)



Fuente: Construcción propia a partir de (Observatorio Laboral, s.f.a).

En cuanto a los resultados por zona geográfica, el incremento del número de graduadas mujeres frente a los hombres es una tendencia constante en el rango de tiempo objeto de análisis, pero que se ha visto duplicado a partir del 2012; situación que podría ser producto del proceso de convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera [NIIF], que se consolida partir de la Ley 1314 (2009), la cual contribuye a generar una nueva perspectiva sobre la profesión, con un perfil que requiere nuevos conocimientos y habilidades. Frente a los resultados es importante tener en cuenta que hay zonas en las cuales hay un mayor número de participación de egresados contables, por ser departamentos económicamente claves para el desarrollo del país y de las principales ciudades y departamentos, como es el caso de Bogotá D.C. y Antioquia que reflejan el mayor número de egresados, en tanto, otras zonas agrupan varios departamentos como se evidencia en la Tabla 2.

Tabla 2: Graduados Núcleo Básico Pregrado Contaduría Pública por zona geográfica.³

Años	Sexo	Antioquia	Atlántica		Central	Oriental	Orinoquía - Amazonía	Pacífica	Valle	
			Atlántico, Bolívar, Cesar, Córdoba, Guajira, Magdalena, Sucre	Bogotá D.C.	Caldas, Caquetá, Quindío, Risaralda, Tolima	Boyacá, Cund/marca, Meta, Norte de Santander, Santander	Amazonas, Arauca, Casanare, Guainía, Guaviare, Putumayo, Vaupés, Vichada	Cauca, Chocó, Nariño	San Andrés Providencia	Valle del Cauca
2001	Mujeres	829	757	2.011	301	505	0	100	13	802
	Hombres	256	604	1.112	156	209	0	56	10	325
2002	Mujeres	968	771	2.148	430	597	0	102	13	739
	Hombres	465	604	1.072	254	227	0	67	4	339
2003	Mujeres	1.027	811	1.658	817	744	0	66	0	717
	Hombres	405	587	938	424	261	0	66	1	275
2004	Mujeres	988	1.231	1.490	657	591	0	64	0	639
	Hombres	455	826	764	321	239	0	60	0	248
2005	Mujeres	783	975	1.460	391	546	33	91	Nan	404
	Hombres	325	703	706	176	244	26	33	Nan	161
2006	Mujeres	769	654	1.879	362	577	0	121	Nan	454
	Hombres	320	504	949	215	205	0	60	Nan	197

3 Las zonas geográficas se presentan de acuerdo con la clasificación establecida por el (Observatorio Laboral, s.f.a).

Zonas Geográficas / Departamentos	Antioquia	Atlántica		Central	Oriental	Orinoquía - Amazonía	Pacífica	Valle		
		Atlántico, Bolívar, Cesar, Córdoba, Guajira, Magdalena, Sucre	Bogotá D.C.	Caldas, Caquetá, Quindío, Risaralda, Tolima	Boyacá, Cund/marca, Meta, Norte de Santander, Santander	Amazonas, Arauca, Casanare, Guainía, Guaviare, Putumayo, Vaupés, Vichada	Cauca, Chocó, Nariño	San Andrés Providencia	Valle del Cauca	
2007	Mujeres	584	732	1.780	551	718	1	213	5	650
	Hombres	229	474	829	260	231	3	118	2	226
2008	Mujeres	668	1.172	1.874	446	794	34	244	13	780
	Hombres	307	905	944	217	292	8	143	3	253
2009	Mujeres	980	902	1.909	447	591	5	216	0	996
	Hombres	363	555	860	188	196	1	128	0	300
2010	Mujeres	1.027	895	1.867	543	1.393	43	287	8	1.052
	Hombres	374	616	752	268	447	10	131	3	321
2011	Mujeres	1.625	1.375	3.527	888	2.054	101	375	17	1.572
	Hombres	600	842	1.415	428	758	38	200	6	438
2012	Mujeres	1.738	1.477	4.045	1.313	2.363	123	666	15	1.747
	Hombres	623	874	1.569	571	825	48	335	8	547
2013	Mujeres	1.701	1.717	4.955	1.396	2.502	141	709	20	1.789
	Hombres	588	1.061	2.047	522	908	42	297	6	553
2014	Mujeres	1.951	1.576	4.414	1.472	2.869	262	760	11	1.767
	Hombres	658	879	1.828	573	1.006	94	404	1	537
2015	Mujeres	1.680	1.881	4.891	1.458	3.102	132	726	21	1.794
	Hombres	665	1.233	2.200	683	1.099	46	385	9	618

Fuente: Construcción propia a partir de (Observatorio Laboral, s.f.a).

Nota: La sigla Nan hace referencia a los períodos de tiempo sobre los que no se obtuvo información.

Conviene precisar que mientras la evidencia empírica demuestra una tendencia constante hacia el incremento en el número de mujeres graduadas de Contaduría Pública en el país, las cifras relacionadas con el salario por sector económico, reflejan una situación muy diferente porque usualmente los salarios están por debajo de los hombres que trabajen en el mismo sector y que puedan tener la misma experiencia laboral; por ende, el análisis no se hace transversal en el tiempo, para ello se efectúan unos cortes que evidencian experiencia

de 14, 8 y 2 años obteniendo los resultados que se describen a continuación⁴, los cuales son coherentes con las investigaciones de Olson y Prieze (citados en Moran, Capozzoli y Ciampa, 1989) que demuestran cómo los hombres y mujeres contables inician sus carreras con un nivel salarial muy similar, pero que en pocos años la mujer puede ganar US\$4.000 menos por año, frente a los contadores hombres en el contexto estadounidense.

- a) La relación de ingresos de mujeres graduadas en el 2001 con corte a 2015 evidencia que el sector más inequitativo es el denominado “Organizaciones y órganos territoriales” con una diferencia salarial de US\$989,58; seguido por el de “Explotación de minas y canteras” con una diferencia salarial de US\$190,05; en tanto que el sector más equitativo es el de “Servicios sociales y de salud” con una diferencia salarial US\$0,98.
- b) La relación de ingresos de mujeres graduadas en el 2007 con corte a 2015 evidencia que el sector más inequitativo es el denominado “Explotación de minas y canteras” con una diferencia salarial de US\$1.374,38; seguido por el de “Suministros de electricidad, gas y aguas” con una diferencia salarial de US\$2.972,98; en este rango el sector más equitativo, continúa siendo el de “Servicios sociales y de salud” con una diferencia salarial negativa de – US\$70,30; aspecto que evidencia un mejor pago a las mujeres con 8 grados de experiencia, en este sector económico definido por el Observatorio Laboral (s.f.b).
- c) La relación de ingresos de mujeres graduadas en el 2013 con corte a 2015 evidencia que el sector más inequitativo es el denominado “Organizaciones y órganos extraterritoriales” con una diferencia salarial de US\$494,45; seguido por el de “Suministros de electricidad, gas y aguas” con una diferencia salarial de US\$247,04; en este rango el sector más equitativo, es el de “Explotación de minas y canteras” con una diferencia salarial negativa de - US\$10,09.

Se puede observar que frente a la diferencia salarial, las variables de análisis pueden ser amplias y complejas, situación que seguramente brindará resultados muy particulares que dependerán del sector económico, en la medida en que “el género es significativamente importante en algunos sectores, financiero para hombres y comercio para mujeres” (León y Naranjo, 2011, p. 195); al igual que de otras variables como los años de graduación, la experiencia y los imaginarios profesionales que se tengan; sin embargo, es importante resaltar que las diferencias salariales han disminuido a través del tiempo y de los sectores, situación que evidencia una tendencia positiva de la feminización en la profesión contable colombiana. Por otra parte, Restrepo (2018), respecto al

4 Las unidades monetarias en pesos colombianos se expresan en dólares con una tasa de cambio de \$ 4,079.96 COP.

salario, afirma que la brecha sigue existiendo, pero puede estar explicada por los años de formación en posgrado y la experiencia menor de las mujeres.

De acuerdo con Chamorro (2015) y Chamorro, Patiño y Vásquez (En prensa 2020) la participación femenina en las agremiaciones contables en Colombia sigue siendo bastante baja, mientras que, en temas investigativos, específicamente en publicaciones académicas viene posicionándose, logrando una participación aproximada del 40%.

VI. Conclusiones

La doble perspectiva replicada en este documento contribuye en alto grado a los diferentes estudios y análisis que se hagan sobre el tema, en la medida en que da cuenta de los valores absolutos y de las características implícitas que han determinado ese fenómeno; ya sea redefiniendo la posición de la mujer, en el caso del presente trabajo en la esfera profesional contable o en el peor de los casos permitiendo el análisis de la mujer en el nuevo escenario de trabajo flexible y mal pago.

En el caso de la profesión contable se evidencia una significativa feminilización del ejercicio profesional, ya que las cifras demuestran de forma evidente el aumento de mujeres contadoras en las distintas zonas en Colombia, lo cual puede explicarse por la posibilidad de trabajo independiente que es compatible con la labor en el hogar; esto es positivo en la medida que la mujer accede al mercado contable profesional, sin embargo, puede ser un limitante para el acceso a cargos directivos y de la misma forma se evidencia que los hijos hacen que las mujeres deserten de sus estudios en Contaduría Pública.

La mayoría de los cargos de alto nivel o de dirección siguen estando en manos de hombres y la remuneración en general se encuentra por debajo de la recibida por contadores con la misma experiencia y en el mismo sector de la economía, inclusive se establece que iniciando su experiencia profesional los salarios de hombres y mujeres son equilibrados y con el pasar del tiempo se van distanciando haciendo que las mujeres contadoras ganen menos que los hombres.

El trabajo evidencia que Colombia se encuentra en un estado de alta feminilización contable, mientras el estado de feminización aún es incipiente, ya que las condiciones siguen siendo inequitativas actualmente. Las causas de ello pueden ser variadas, lo que lleva a la necesidad de seguir estudiando el tema, por ejemplo, en el techo de cristal, las barreras no solo son del medio externo, las mujeres en ocasiones se imponen límites por sus condiciones o intereses. Se evidencia que permanece el techo de cristal en Colombia, ya que no es importante el acceso a cargos de responsabilidad, inclusive considerando que se presentan estereotipos donde frecuentemente se restringe a las mujeres para ocupar cargos de coordinación de equipos de trabajo.

Es relevante, y como un acumulado de tópicos que se deben seguir estudiando, se plantea la importancia de hacer análisis detallados por área de desempeño contable frente a temas salariales, de ubicación geográfica, así como de tiempo de graduación; es decir, implícitamente de experiencia laboral, de forma que los resultados se puedan comparar con los otros niveles de formación académica como lo son la formación técnica profesional y tecnológica, de la mano de la cantidad de graduados. Con base en lo anterior, se requiere efectuar estudios de caso que den cuenta de los aspectos que propician diferencias salariales de acuerdo con el sexo.

Así mismo sería valioso indagar a profesionales hombres y mujeres de diferentes sectores y períodos de graduación, sobre las particularidades del ejercicio profesional contable femenino; es decir, cuestionar acerca de los atributos y características que la mujer transfiere a la profesión y que por ende la hacen valiosa.

Finalmente, es prioritario desarrollar la línea de estudios de género contable en Colombia, ya que se encuentra en estado inicial; esto, tomando en cuenta que los desarrollos se refieren a tópicos de mujeres y hombres, los estudios aún no contemplan los demás géneros, lo cual es importante en el avance en equidad tomando en cuenta la diversidad. Así mismo, frente a los resultados obtenidos, es imperativo revisar los modelos de enseñanza-aprendizaje propios de la academia contable, donde el contexto es complejo y número de programas muy amplio, de tal forma que se pueda evaluar si dichos procesos están propiciando una especie de “sexismo contable”, que contribuye a que las futuras profesionales acepten posiciones de subordinación en la sociedad; entendiendo que mediante la evaluación y diagnóstico se podrá trabajar en modelos que reivindiquen a las mujeres y en general a todo aquel que no encaje en las nociones preestablecidas de hombre y mujer o lo que se conoce como el orden heteronormativo.

En resumen, lentamente se abre camino para distintas formas y nuevos temas de investigación con respecto a género y contabilidad en Colombia, lo cual propondrá soluciones frente a problemáticas y evidenciará nuevas preguntas por responder y discutir.

VII. Referencias bibliográficas

- Acosta, M., Patiño, R., Valero, G. y Díaz, M. (2015). Las problemáticas de género: una introducción para su aplicación en estudios de contabilidad. *Revista Activos*, 13 (25), 33-72.
- Bernardi, R. (1998). The implications of lifestyle preference on a Public Accounting Career: An exploratory study. *Critical Perspectives on Accounting* (9), 335-351.
- Bourdieu, P., Passeron, J. y Mouffe, C. (1971). La independencia, fuente de dependencia del sistema universitario. *Ideas y Valores*, 20 (38-39), 69-104.

- Cardona, J. y Zapata, M. (2006). *Educación contable: Antecedente, actualidad y prospectiva*. Medellín: Universidad de Antioquía.
- Cardona, J. (2017). Una breve historia de la educación contable en Colombia. *Revista Activos*, 15(28), 71-81.
- Cubides, H. (1999). Evolución de la capacitación y formación de los contadores públicos. Elementos para su interpretación. En H. Cubides, E. Gracia, M. Machado, F. Visbal, & A. Maldonado, *Historia de la Contaduría Pública en Colombia Siglo XX* (pp. 35-211). Bogotá: Fundación Universidad Central.
- Chamorro, C. (Septiembre de 2015). *La participación de la mujer en el desarrollo de la Contaduría Pública*. Obtenido de https://www.researchgate.net/publication/286381703_LA_PARTICIPACION_DE_LA_MUJER_EN_EL_DESARROLLO_DE_LA_CONTADURIA_PUBLICA_EN_COLOMBIA
- Chamorro, C., Patiño, R. y Vásquez, L. (En prensa 2020). Women accountants in academic and research spaces in Colombia. *Advances in Public Interest Accounting*.
- Charlo, M. y Núñez, M. (s.f.). Introducción de la perspectiva de género en la investigación empírica en contabilidad desde un marco teórico sociológico-institucional. Conocimiento, innovación y emprendedores: *Camino al futuro*, 2590-2603.
- Franco, R. (1998). *Contabilidad Integral. Teoría y Normalización* (3ª edición ed.). Pereira, Colombia: Investigar Editores.
- Giraldo, D., Jaramillo, E., Torres, Y. y Gómez, L. (2011). Influencia de los estereotipos de género en el área contable en las grandes empresas de Medellín. *Contaduría Universidad de Antioquia* (58-59), 197-231.
- International Federation of Accountants [IFAC]. (2017, January). Handbook of International Education Pronouncements. Recuperado el 15 de Marzo de 2017, de <https://www.ifac.org/publications-resources/2017-handbook-international-education-pronouncements>
- Lemos, I., Barufaldi, R. y Paulo, N. (2015). La feminización del Área Contable: Un Estudio Cualitativo Básico. *Revista de la Academia Brasileña de Ciencias em Contabilidade [REPeC]*, 9 (1), 64-84.
- León, E. y Naranjo, Y. (2011). Profesionales de contaduría pública de Bogotá: trayectoria y prácticas. *Tendencias & Retos*, (16), 181-202.
- Ley 1314. (13 de Julio de 2009). *Por la cual se regulan los Principios y Normas de Contabilidad e Información Financiera y de Aseguramiento de Información aceptados en Colombia*. Recuperado el 14 de Enero de 2017, de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2009/ley_1314_2009.html
- Machado, F., Bernades, S. y Abbas, K. (2015). Mulheres no topo: As contadoras paranaenses estao rompendo o glass ceiling? *Advance in Scientific and Applied Accounting*, 8 (2), 244-270.
- Ministerio de Educación Nacional. (26 de Enero de 1945). *Decreto 126. Por el cual se establecen nuevos cursos en la Escuela Nacional de Comercio*. Recuperado el 23 de Marzo de 2020, de Sistema Único de Información Normativa: <http://www.suin-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?id=1028110>
- Ministro de Hacienda y Crédito Público, encargado del Ministerio de Educación Nacional. (15 de Febrero de 1951). Decreto 356. *Por el cual se reforma la Enseñanza Comercial*

- para todo el territorio de la República*. Recuperado el 23 de Marzo de 2019, del Sistema Único de Información Normativa: <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1080627>
- Ministerio de Educación Nacional. (s.f.). *Sistema Nacional de Información de la Educación Superior*. Recuperado el 09 de Julio de 2019, de Módulo Consultas: <https://snies.mineducacion.gov.co/consultasnies/programa#>
- Monllau, T. y Rodríguez, N. (2012). La feminización de las profesiones. *Sistema*, (228), 81-96.
- Moran, C., Capozzoli, L. y Ciampa, A. (1989). A Synthesis of Research Studies Regarding the Upward Mobility of Women in Public Accounting. *Accounting Horizons*, 3(1), 63-70.
- Observatorio Laboral. (s.f.a). *Perfil de graduados/Graduados por Núcleo Básico de Conocimiento*. Recuperado el 18 de Febrero de 2017, de Observatorio Laboral para la Educación: <http://bi.mineducacion.gov.co:8080/o3web/viewdesktop.jsp?cmd=open&source=Perfil+Graduados%2FGraduados+por+N%FAcleo+B%E1sico+de+Conocimiento>
- Observatorio Laboral. (s.f.b). *Situación laboral/vinculación – Ingreso y Tasa de Cotización por Nivel de Formación*. Recuperado el 27 de Enero de 2020, de Observatorio Laboral para la Educación: <http://bi.mineducacion.gov.co:8380/eportal/web/men-observatorio-laboral/sexo>
- Patiño, R. A. y Valero, G. M. (2012). *En clave femenina: La investigación contable Colombiana*. Recuperado el 13 de Septiembre de 2014, de Memorias de la XIII Asamblea General de la Asociación Latinoamericana de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración [ALAFEC]: http://132.248.164.227/alafec/docs/asambleas/xiii/ponencias/educacion/pdf/E_01.pdf
- Patiño, R. A., Valero, G. M., Acosta, M. G. y Díaz, M. A. (2021 En Prensa). *Mujer: experiencias de investigadoras contables en Latinoamérica*. Medellín: Fondo Editorial CEIPA, Business School.
- Patiño, R. A., Valero, G. M. y Díaz, M. A. (2016). Interdisciplinaria contable en el contexto profesional actual en las universidades colombianas. *Revista ECA Sinergia. Facultad de Ciencias Administrativas y Económicas*, 8(1), 63-73.
- Patiño, R. A., Melgarejo, Z. A. y Valero, G. M. (2018). Percepción de los egresados sobre la investigación formativa. *Revista Activos*, 16(30), 101-125.
- Rengifo, S. (2014). *La revisoría fiscal en Colombia*. Recuperado el 29 de Abril de 2019, de Repositorio Universidad Militar Nueva Granada: <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/13056/La%20revisor%EDa%20fiscal%20en%20Colombia.pdf;jsessionid=739C78EC00E64F7778448234A0202FFA?sequence=1>
- Restrepo, K. (2018). Diferencias salariales por género en la profesión contable en Colombia (2008-2012). *Tesis*. Bogotá: Universidad de la Salle.
- Rocha, M. y Martínez, I. (2016). Historia de la educación contable en Colombia: la aparición de las primeras escuelas y facultades de Contabilidad. *Revista Activos*, 14(26), 101-122.
- Rueda, G., Pinzón, J. y Patiño, R. A. (2013). Los currículos de los programas académicos de contaduría pública, tras la enseñanza de lo internacional y la globalización en

- la contabilidad: globalización en la contabilidad: necesidades de ajuste más allá de respuestas técnicas. *Cuadernos de Contabilidad*, 14(35), 639-667.
- Rojas, H. (2007). Made in the world is better: las misiones económicas en Colombia y nuestro descreimiento ancestral. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, XV (1), 77-90.
- Scott, J. (2008). *Género e Historia* (1ª edición ed.). (I. De Consol, Trad.) México, México: Fondo de Cultura Económica, Universidad Autónoma de la Ciudad de México.
- Trapp, M., Hermanson, R. y Turner, D. (1989). Current Perceptions of Issues Related to Women Employed in Public Accounting. *Accounting Horizons*, 3 (1), 71-85.
- Yannoulas, S. (2011). Feminização ou Feminilização? Apontamentos em torno de uma categoria. *Temporalis* (22), 271-292.
- Valero, G. M., Patiño, R. A. y Duque, O. Y. (2013). Competencias para el programa de Contaduría Pública: una aproximación conceptual. *Contaduría Universidad de Antioquia*. (62), 11-36.
- Valero, G. M., Acosta, M. G. y Barrios, S. M. (2016). Caracterización de las didácticas aplicadas en áreas disciplinares en la formación profesional contable en Colombia 2000-2015. *CAPIC REVIEW*, 14(2), 71082.

Rincón, C., Molina, F. y Narváez, J. (2020),
Perspectiva de la Alianza Cooperativa
Internacional sobre la aplicación de las NIIF
en las empresas cooperativas. *Contaduría
Universidad de Antioquia*, 76, 35-53.
Doi:<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n76a03>

Perspectiva de la Alianza Cooperativa Internacional sobre la aplicación de las NIIF en las empresas cooperativas

Carlos Augusto Rincón Soto

carlos.augusto.rincon@correounivalle.edu.co

Universidad del Valle

orcid: 0000-0003-4710-5558

Francisco Ricardo Molina Mora

francisco.molina@correounivalle.edu.co

Universidad del Valle

Orcid: 0000-0003-1998-3492

Julián Andrés Narváez Grisales

janarvaez@usbcali.edu.co

Universidad de San Buenaventura

orcid: 0000-0002-5817-7699

Perspectiva de la Alianza Cooperativa Internacional sobre la aplicación de las NIIF en las empresas cooperativas

Resumen: *El cooperativismo se ha distinguido por su discordancia ante los fundamentos económicos del capitalismo; por ende, ha configurado sus propios principios, formas de gobierno y representación económica. No obstante, los organismos de emisión de normas contables han expandido sus estándares de manera homogénea hacia todos los sectores, incluyendo las organizaciones sociales y solidarias. Este estudio pretende develar la posición de la Alianza Cooperativa Internacional por medio de los métodos de análisis de contenido y análisis del discurso en relación al acogimiento de las normas internacionales de información financiera por parte de las entidades cooperativas.*

Palabras clave: *Contabilidad cooperativa, regulación contable, Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), Alianza Cooperativa Internacional (ACI), International Accounting Standards Board (IASB).*

Perspective of the International Cooperative Alliance on the application of IFRS in cooperative companies

Abstract: *Cooperativism has been characterized by its discord with respect to the economic foundation of capitalism, hence it has framed its own principles, ways of governance and economic representation. However, regulatory bodies issuing accounting regulations have expanded their standards homogeneously to all sectors, including social and solidarity organizations. This study seeks to unveil the position of the International Cooperative Alliance through content and discourse analysis methods regarding compliance with international financial reporting standards by cooperative entities.*

Keywords: *Cooperative accounting, accounting regulations, International Financial Reporting Standards (IFRS), International Cooperative Alliance (ICA), International Accounting Standards Board (IASB).*

Perspectiva da “Associação Cooperativa Internacional” sobre a aplicação das NIIF nas empresas cooperativas

Resumo: *O cooperativismo tem se caracterizado por sua discordância com os fundamentos econômicos do capitalismo; por isso, tem configurado seus próprios princípios, formas de governo e representação econômica. Mesmo assim, os organismos de emissão de normas contábeis têm expandido seus padrões de maneira homogênea a todos os setores, incluindo as organizações sociais e solidárias. Este estudo pretende revelar o posicionamento da “Associação Cooperativa Internacional” por meio dos métodos da análise de conteúdo e análise do discurso em relação ao acolhimento das Normas Internacionais de Informação Financeira às entidades cooperativas.*

Palavras chave: *Contabilidade Cooperativa, Regulação contábil, Normas Internacionais de Informação Financeira (NIIF), Associação Cooperativa Internacional (ACI), International Accounting Standards Board (IASB).*

Perspective de l'Alliance Coopérative Internationale sur l'application des IFRS dans les entreprises coopératives

Résumé: *le coopérativisme se distingue par sa discordance face aux bases économiques du capitalisme. Par conséquent, il a structuré ses propres principes, formes de gouvernement, ainsi que sa représentation économique. Néanmoins, les organismes d'émission des normes comptables ont élargi leurs standards de façon homogène vers tous les secteurs, organisations sociales et solidaires incluses. Cette étude vise à dévoiler la position de l'Alliance Coopérative Internationale au moyen des méthodes d'analyse du contenu et d'analyse du discours liés à l'acceptation des normes internationales de l'information financière aux entités coopératives.*

Mots clés: *comptabilité coopérative, régulation comptable, Normes internationales d'Information Financière (IFRS), Alliance Coopérative Internationale (ACI), International Accounting Standards Board (IASB).*

Perspectiva de la Alianza Cooperativa Internacional sobre la aplicación de las NIIF en las empresas cooperativas

*Carlos Augusto Rincón Soto, Francisco Ricardo Molina Mora,
Julián Andrés Narváez Grisales*

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n76a03>

Primera versión recibida en septiembre de 2019 – Versión aceptada en marzo de 2020.

I. Introducción

Los organismos de emisión de las normas de información financiera privilegian las posturas del mercado de capital, e inciden hacia un proceso homogeneizador de los marcos normativos contables a todos los sectores económicos, incluyendo las empresas del sector cooperativo.

Actualmente, las cooperativas están incluidas en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que describen la situación financiera basada en las necesidades de los usuarios de las empresas con ánimo de lucro, en las que prima la rentabilidad como parte del discurso empresarial. En el marco conceptual, parte A de las normas internacionales, se establece que el usuario principal a quien va a satisfacer esta norma son los inversionistas, acreedores y prestamistas existentes o potenciales; la parte B menciona que el principal propósito de los estados financieros realizados bajo NIIF es mostrar solvencia, porque este objetivo está directamente alineado con las necesidades del usuario principal (IASB, 2010, pt. FC 1.34); esto justifica la jerarquía de la medición al valor razonable ante la primacía del mercado en las categorías contables (Gómez y Álvarez, 2013).

De la misma manera en el párrafo OB9 se establece que la gerencia no es un usuario directo interesado de las NIIF y el OB10 plantea que el regulador, o cualquier otro usuario, tampoco hará parte de los usuarios principales (IASB, 2010). Las NIIF se centran en proporcionar información económica para que los usuarios principales tomen decisiones financieras (IASB, 2010, pt. FC 1.24), competentes a su papel de suministradores de capital de riesgo, además de

evaluar los resultados de la gerencia respecto a los resultados financieros (IASB, 2010, pt. FC 1.26).

Algunos expertos plantean que las NIIF no se adecúan a las necesidades del sector cooperativo, y por ello convendría plantear sus propios marcos regulativos contables (Gómez y Miranda, 2006; Robb, 2012). Por consiguiente, es de esperar que La Alianza Cooperativa Internacional (ACI), que reúne y representa a las organizaciones cooperativas en el mundo, debería tener una postura clara sobre el devenir de la representación contable de las cooperativas.

Sobre el dilema de la aplicación de las NIIF para el sector cooperativo, sería oportuno plantearse los siguientes interrogantes: ¿El inversionista de una empresa privada es igual al asociado de una empresa sin ánimo de lucro? ¿Los inversionistas y asociados tienen las mismas necesidades de información financiera y contable? Las respuestas a estas preguntas dependen de la postura institucional, considerando que para el IASB¹ puede ser lo mismo inversionista que asociado, mientras su aporte sea residual; de lo contrario, es un prestatario. La posición de la comunidad cooperativa, sobre este dilema, podría clarificar la aceptación o crítica al uso de las NIIF. Por ello, esta investigación tiene como objetivo identificar cuál es la postura de la ACI, con respecto a la aplicación de las NIIF para el sector cooperativo.

Para el desarrollo de este trabajo se toma como *corpus* distintas publicaciones de la ACI, que tratan sobre las orientaciones que han suministrado en el tema de la implementación de las NIIF a las empresas cooperativas en distintos momentos. La metodología usada es de tipo cualitativa, fundamentándose en el análisis de contenido temático y análisis del discurso, herramientas con las que se rastreó los núcleos de sentido con respecto a la posición favorable, neutra o desfavorable de la ACI en relación con la aplicación de las NIIF en las cooperativas y de los cuales se puede inferir cuál es el argumento que determina su posición actual, partiendo de la premisa: “las palabras significan mucho más de lo que dicen” (Santander, 2011, p. 208).

II. El modelo empresarial cooperativo

Las empresas solidarias son un tipo especial de estructura de propiedad que como señalan Bruque Cámara, Hernández Ortiz, Moyano Fuentes y Sánchez (2002) se rigen por “principios de gestión y control democráticos” (p. 132). Su principal interés consiste en crear una organización que trabaje en necesidades socio-económicas comunes, las cuales a su vez se reconocen como sociedades de economía solidaria (Palacios, Cardona A. y Sánchez, 2012).

1 El IASB (*International Accounting Standards Board*) comité de normas internacionales de contabilidad de la fundación IFRS, encargada de emitir las normas internacionales de información financiera. Tomado de: <https://www.nicniif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html>

Para Agreda Moreno (2012), estas empresas “buscan la democratización del capital y hacer posible la apropiación de los medios de producción y el producto del trabajo” (p. 24); es decir, trabajar por el bienestar del hombre y no por el egoísmo del capital, lo que Lasserre (2008) llamaría: “la continua construcción de un hombre virtuoso”.

Las entidades solidarias son instituciones empresariales sin ánimo de lucro que trabajan bajo un discurso de asignación de recursos de manera sustentable, equitativa e igualitaria, basada en la labor cooperativa, democrática y social de los asociados. Como ejemplo de estas entidades se encuentran las cooperativas, empresas asociativas de trabajo, los fondos de empleados, las asociaciones mutuales, entre otras (Gaitán Sánchez, 2014), cuyos objetivos son distintos a las organizaciones con ánimo de lucro. En las empresas de capital privado la asignación de recursos y la toma de decisiones se basan en el aporte de capital y la meta final es la rentabilidad; por el contrario, en las empresas solidarias cada asociado participa en las tomas de decisiones, sin importar el porcentaje de capital y la asignación de recursos se realiza de manera equitativa: su fin primordial es el bienestar de los asociados.

La ACI define las cooperativas como “una asociación autónoma de personas que se han unido voluntariamente para hacer frente a sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes por medio de una empresa de propiedad conjunta y democráticamente controlada” (Cooperativa de las Américas, s.f.) En este sentido la ACI propone también unos principios fundamentales de la organización cooperativa, los cuales consisten en: membresía abierta y voluntaria, control democrático de los miembros, participación económica de los miembros, autonomía e independencia, educación, formación e información, cooperación entre cooperativas, compromiso con la comunidad.

La economía solidaria representa una posibilidad para superar el desempleo y la marginalidad, proponiendo economías sostenibles y sustentables e incentivando un tipo de organización opuesta al modelo capitalista dominante; se enfoca en el trabajo solidario y colectivo construyendo un proceso en el que se obtengan beneficios comunes. Visto de esta forma soluciona problemas y fallas sociales, económicas y financieras existentes en el modelo dominante que el capitalismo reconoce, pero no tiene las herramientas para resolver (Dussel, 2013; Pérez-Pascual, 2015).

En el lanzamiento del año internacional de las cooperativas, la presidente de la ACI, Pauline Green (2011), mencionó tres aspectos claves que se deben transmitir entre las organizaciones cooperativistas:

1. Las cooperativas, propiedad de sus socios, son un modelo empresarial serio y de peso. Por lo tanto, las cooperativas piden que el marco legal y

- financiero, específico y único de las cooperativas, sea plenamente aceptado y reconocido en las políticas públicas y en la normativa.
2. Las cooperativas, propiedad de sus miembros, son empresas guiadas por valores. Nuestros valores son parte integral de nuestro modelo empresarial, y no simplemente una herramienta de marketing, bajo la forma del informe anual de responsabilidad social corporativa. Esos valores definen nuestra identidad y nuestra marca y son parte de nuestro ADN. Las cooperativas piden entonces, que su modelo empresarial sea promovido del mismo modo que el de las empresas tradicionales.
 3. Nuestro modelo de gobernabilidad es liderado por las personas, en una época en que las personas, sobre todo los jóvenes, a quienes la recesión está golpeando tan duramente, son reacios a los modelos económicos y políticos que dominan sus vidas. En momentos en los que están buscando hacerse oír en África del Norte, en Oriente Medio, en Wall Street y por todo el mundo, cuando están en la búsqueda de un impacto, la cooperativa no es sólo un modelo eficaz de gestión, sino un modelo en el que pueden creer. Las cooperativas piden que haya una mayor diversificación de la economía global, para asegurar igualdad de condiciones a su modelo empresarial de propiedad de los socios.

III. Contabilidad cooperativa

Es necesario definir qué es la contabilidad. Autores como Suárez Llanos y Manso Olivan (1998) la definen como una representación colectiva de la realidad que se establece a través de un lenguaje específico, porque “toda representación es un lenguaje” (p. 116) que transmite información y contenidos codificados; en este sentido, la contabilidad presenta, a través de informes, el valor comercial, productivo y social de una empresa, basándose en la necesidad de los usuarios que buscan en ella un respaldo para tomar decisiones. En este campo, el concepto de lenguaje resulta complejo; sin embargo, se trata de introducir a la contabilidad en un sistema de signos, con una estructura ordenada y significados que describen la situación financiera y no financiera de las organizaciones (López Pérez y Rodríguez Ariza, 2003; Rincón Soto, 2016). Ijiri (1975) manifiesta que la investigación de la contabilidad como lenguaje lograría conducir a una mayor claridad conceptual.

Los informes contables son el resultado de un proceso de recolección, manipulación y extracción de datos que se convierten en información. La regulación NIIF estandariza las políticas de reconocimiento, medición, revelación y presentación de las categorías contables asentadas en la mirada de la empresa con ánimo de lucro, basada en la propiedad privada. Las NIIF en la mayoría de los países regula la contabilidad cooperativa con la misma estandarización de políticas; solo tiene una cláusula especial para este sector

en la sección 22.6 de las NIIF para PYME, o en la NIC 32 y la CINIIF 2 de las NIIF plenas, en la que dictamina como política contable, que el aporte de los asociados únicamente es patrimonio cuando este no se puede retirar, de lo contrario es un pasivo. Esta política se ha puesto en disputa debido al impacto que podría producir en las cooperativas.

Algunos autores están de acuerdo con la propuesta de las NIIF, porque se introduce a las cooperativas en la lógica del juego financiero y competitivo, pues buscan la estabilidad financiera a través del fortalecimiento del capital (Rendón Álvarez, Montaña Orozco y Gaitán León, 2013); otras posturas proponen ajustes a las políticas de revelación y presentación de las NIIF, para integrar particularidades como los fondos, reservas y cambio de algunas palabras como la de resultados por excedentes (Zubiaurre Artola, 2004). Por el contrario, hay investigadores que reprueban la postura de las NIIF, al determinar que simbólicamente los aportes en el pasivo no muestran la distinción del modelo cooperativo (Gómez y Miranda, 2006).

La propuesta de plantear los aportes recuperables de los asociados como pasivos, establece políticas para limitar las devoluciones, llevando a que las cooperativas incrementen medidas que fortalezcan el capital propio de la organización (Bastidas Vialcanet y Amat Salas, 2014), sacrificando otros proyectos, situación que podría impactar en el posible retiro y en la disminución de captura de nuevos asociados.

Para los autores de la contabilidad social, la información financiera es insuficiente para las necesidades de las organizaciones sin ánimo de lucro (Fernández-Lorenzo y Geba, 2005; Hernández Rodríguez y Escobar Castillo, 2017), porque la información de la gestión social se relaciona directamente con el objetivo cooperativo (Mirabal-González, Alfonso-Alemán y Barrios-Hernández, 2011) y hace parte de las necesidades de información de los asociados para que puedan tomar decisiones financieras y económicas de la organización. Mirabal (2014) analiza este tipo de información como otro subsistema del sistema contable.

Algunas posturas (Beaubien, 2011; Robb, 2012) rechazan la adecuación de la contabilidad cooperativa al modelo de contabilidad financiera bajo el razonamiento de discursos distintos al del sector con ánimo de lucro. “La relación entre los efectos sociales del poder corporativo y el papel de las organizaciones sin fines de lucro requiere más elaboración” (Valentinov, Hielscher y Pies, 2015, p. 5). Robb (2012) también expone que la contabilidad para el sector cooperativo es distinta al sector privado, porque se acerca más a una contabilidad administrativa de gestión, que a una contabilidad financiera.

Las NIIF en su marco conceptual plantean los siguientes principios contables: comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad (IASB, 2010) como atributos indispensables que hacen útil la información para los

usuarios inversionistas, proveedores y acreedores existentes y potenciales. Sin embargo, las normas contables NIC/NIIF no comprenden la identidad del sector solidario y por lo tanto no ofrecen la información relevante para gestionar las metas y principios del cooperativismo. Entonces, ¿qué fiabilidad puede tener la información NIIF para el sector solidario, si no es comprensible, relevante y comparable, si como consecuencia hay mayor irregularidad de la información entre la contabilidad cooperativa y sus fines?

El capitalismo ve al asociado de la cooperativa como un cliente común, por lo cual supone que su aporte es un pasivo, una deuda; en este sentido el calificativo de aporte de los asociados bajo las categorías contables de las NIIF solo permite una posición financiera: pasivo o patrimonio. Para el capitalismo y sus instituciones representativas, siempre ha sido incomprensible el discurso solidario, entonces, ¿cómo el cooperativismo espera que el capitalismo le construya estándares de información con los cuales leer y controlar su tipología organizacional?

La contabilidad cooperativa se enfrenta hoy a un desafío debido a la imposición de estándares internacionales de información financiera desarrollados para y por compañías propiedad de inversores. Dichas normas no son “sectoriales neutrales” y deben ser resistidas para que las juntas cooperativas puedan informar de manera significativa. (Robb, 2012, p. 25)

IV. Tratamiento de estudio

El objetivo del trabajo es observar cuál ha sido la posición de la ACI con respecto a la aplicación de las NIIF en las empresas del sector cooperativo, porque las NIIF representan instituciones que están basadas en el discurso capitalista, contradictorio en muchos aspectos con el discurso cooperativista.

Las organizaciones cooperativas han trabajado por posicionarse como organizaciones con un sentido distinto a las empresas con ánimo de lucro, por lo que situarse en un mismo plano de representación contable puede disponerlas como organizaciones semejantes en términos financieros, tributarios y hasta sociales. Por esto, el estudio de los distintos argumentos manifestados por la ACI es la base para analizar y deducir cuál será la orientación de las organizaciones cooperativas en la aplicación de las NIIF.

Las referencias bibliográficas tomadas para el análisis son publicaciones realizadas a través de plataformas web, las cuales evidencian las discusiones que se han dado en diferentes espacios como reuniones, talleres, congresos, publicaciones en revistas, convocados por la ACI o por instituciones que la representan, en el tema de la aplicación de las NIIF para el sector cooperativo.

Para el desarrollo de este estudio se tomaron las referencias que aparecen en el Cuadro 1.

Cuadro 1: Referencias bibliográficas sobre ACI y la aplicación de la contabilidad NIIF.

Doc	Fecha	Nombre	Link
A1	21 Sep, 2005	Primera reunión del Grupo de Normas Internacionales de Contabilidad de la ACI	http://www.aciamericas.coop/Primera-reunion-del-Grupo-de
A2	30 Nov, 2005	Taller sobre Impacto de la NIC 32 en el movimiento cooperativo	http://www.aciamericas.coop/Taller-sobre-Impacto-de-la-NIC-32?tema=37&nb=65
A3	21 Nov, 2005	Seminario internacional sobre impacto de las nuevas normas internacionales de contabilidad en las cooperativas, Buenos Aires	http://www.aciamericas.coop/IMG/DeclaraciondeBsAs22-11-05.pdf
A4	17 Jul, 2006	XIV Conferencia regional competitividad y posicionamiento cooperativo	http://www.aciamericas.coop/IMG/ConcluM2.pdf
A5	17 Jul, 2006	Informe de parlamentarios de la Alianza Cooperativa Internacional	http://www.aciamericas.coop/IMG/declaracion_IV_encuentro_parlamentarios-2.pdf
A6	30 May, 2008	Correspondencia de ICA al IASB	www.aciamericas.coop/.../ICApotionontheFASBpreliminaryvie
A7	Dic, 2008	Grupo de trabajo regional NIC-ACI Américas	http://www.aciamericas.coop/Documentacion-del-Grupo-de-Trabajo
A8	5 Ago, 2012	Conclusiones del XII Congreso Nacional Cooperativo, Colombia	http://www.aciamericas.coop/Conclusiones-del-XII-Congreso
B1	Ago, 2013	Confecoop Norte	http://www.confecoopnorte.com.co/periodico/Periodico_Ed_35.pdf
A9	2014	Propuesta para la coordinación cooperativa internacional respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad	http://www.aciamericas.coop/IMG/pdf/PropuestaIASB_ES.pdf
A10	2014	Declaración Cooperativa de Cartagena 2014	http://www.aciamericas.coop/IMG/pdf/OAlpa.pdf
A11	2014	Cooperativas de las Américas, Región de la alianza cooperativa internacional	http://www.aciamericas.coop/IMG/pdf/informe_2014_de_actividades.pdf
A12	Dic, 2015	Revista de Integración Cooperativa N° 22 Tema: La alianza contará con una representación permanente en el consejo consultivo que asesora las NIIF	https://issuu.com/jcse.info/docs/numero_22 https://www.aciamericas.coop/La-Alianza-contara-con-una-representacion-permanente-en-el-Consejo-Consultivo
B2	7 Ene, 2016	Excepción al tratamiento bajo NIIF de la cartera de créditos y de los aportes sociales en cooperativas	http://confecoop.coop/comunicoop/2016/flash-confecomunica-no-2019/

Fuente: Elaboración propia.

En el Cuadro 1 los documentos aparecen clasificados cronológicamente para realizar un seguimiento ordenado de acuerdo con las fechas de publicación. Los documentos referenciados hacen parte de publicaciones entre los años 2005 y

2016, en los que se puede observar cuál ha sido la orientación de las posiciones argumentativas que ha presentado la ACI con respecto al tema de la aplicación de las NIIF en el sector cooperativo durante ese período. Las codificaciones por A son documentos de ACI y las codificaciones por B, son documentos publicados por la organización Confecoop que representa a la ACI en Colombia.

En su mayoría los informes destacan tácitamente lo concerniente al conflicto de posturas en relación con las aplicaciones de la NIIF en el sector cooperativo. A continuación se esboza una muestra de las frases o enunciados que permiten desarrollar el análisis. En el Cuadro 1 aparece el enlace a cada uno de los textos usados que respaldan esta investigación:

- 17 de julio de 2006, en el Informe de Parlamentarios de la ACI se destaca:
Lo establecido últimamente en la NIC 32 pretende incluir al capital cooperativo como pasivo y no como patrimonio neto. Esta norma produce un grave problema económico financiero a las cooperativas, cambiando sus índices de solvencia y endeudamiento, modificando el criterio de confidencialidad y haciendo que el aporte del asociado se convierta en un simple compromiso con terceros, violando el régimen de propiedad y el ejercicio de los plenos derechos políticos (elegir y ser elegido), una persona un voto.
- 8 de diciembre de 2008, Grupo de Trabajo Regional NIC-ACI Américas:
La NIC 32 se está analizando conjuntamente con las otras normas internacionales a partir del acuerdo para uniformar normas entre IASB (emisor de las NIC) y FASB (normas norteamericanas). Es por ello que a partir de este análisis permanente ACI, a través de su grupo de trabajo, ha enviado notas tanto al IASB como al FASB para explicar la naturaleza específica de las cooperativas para que sea tratada como tal en las normas internacionales.
- Agosto de 2013, Confecoop Norte:
La adopción de las NIIF ofrece una oportunidad para mejorar la función financiera a través de una mayor consistencia en las políticas contables, obteniendo beneficios potenciales de mayor transparencia, incremento en la comparabilidad y mejora en la eficiencia.

La metodología utilizada fue análisis de contenido, usando frases temáticas de los documentos bajo frecuencia simple, donde se analizó la intensidad de los argumentos con respecto a la implementación de las NIIF en el sector cooperativo y la aplicación de la NIC 32 en la política de los aportes como pasivo y no como patrimonio; se evaluó cada pregunta a partir de tres posiciones: favorable, desfavorable y neutra. Luego, se develó el discurso no tácito que había en las posturas de los documentos.

Las preguntas y clasificaciones presentadas fueron:

1. ¿El documento está de acuerdo con la contabilidad NIIF para la descripción de la información cooperativa?
 - a) Favorable
 - b) Desfavorable
 - c) Neutro
2. ¿El documento está de acuerdo con contabilizar el capital social igual a la NIC 32?
 - a) Favorable
 - b) Desfavorable
 - c) Neutro

V. Resultados

El estudio de los 12 documentos clasificados en “A” (Gráfico 1), arrojó 26 frases temáticas de las cuales 8 desaprobaban la aplicación de las NIIF (puntaje -1), 8 las aprobaban pero con cambios (puntaje 0), 9 consideraban favorable la aplicación de las NIIF a las empresas cooperativas (puntaje 1), y solo 1, en el primer documento, fue neutral a cualquier posición de las NIIF (no se integró en el Gráfico 1) y planteaba que se debía estudiar el impacto de la implementación para el sector cooperativo de manera urgente.

El Gráfico 1 representa los enunciados tenidos en cuenta para el estudio, y su calificativo en relación con la aprobación valorada con 1 o su desaprobación valorada con -1; en relación con la aplicación de las NIIF, además, cada punto en el Gráfico contempla el año en el que el organismo, que representa a las entidades sin ánimo de lucro, mencionó tal postura y se presenta de manera cronológica.

Gráfico 1: Nivel de favorabilidad cronológica de la ACI con respecto a las NIIF.



Fuente: Elaboración propia.

Las primeras discusiones dan a entender que el sector cooperativo se debe apartar de las NIIF, llevándolo a fundamentar sus propias normas contables, que reconozcan su identidad: “a las cooperativas se las trata como una organización de capital y es ahí donde, desde la ACI, debemos hacer un trabajo a largo plazo y no solo actuar como lo hemos estado haciendo en los últimos años” (Cooperativas de las Américas, 2005). Analizar a las cooperativas de manera contable, igual que a las organizaciones con ánimo de lucro, aparece en los primeros documentos de la ACI como un despropósito:

...el organismo emisor de las Normas Contables Internacionales dirige sus acciones al objetivo de brindar información financiera para inversores de los mercados globales de capital, desconociendo las características esenciales de las cooperativas, razón por la cual no pueden ser adoptadas literalmente como normas contables para estas entidades. (Seminario Internacional sobre Impacto de las Nuevas Normas Internacionales de Contabilidad en las Cooperativas, 2005)

La no viabilidad de que se incluyan las cooperativas al marco contable NIIF, se expone en enunciados como: “resultan notoriamente extrañas a la particular naturaleza de las cooperativas” (XIV Conferencia Regional Competitividad y Posicionamiento Cooperativo, 2006, p. 2) o declaraciones como: “por ello no es admisible su inclusión como empresas de lucro, que define las normas internacionales de información financiera” (p. 3). Sin embargo, se puede observar dentro de este mismo documento expresiones que dejan ver otra intencionalidad: “resulta menester reclamar que esas normas armonicen con la Declaración Universal de Identidad Cooperativa” (p. 2); y en la última parte del documento: “el cual sugiere que el IASB haga partícipe a las entidades cooperativas -incorporando a sus representantes- en la elaboración de las normas contables” (p. 4); esto evidencia que desde un comienzo la posición política no era rechazar a las NIIF, sino la búsqueda de una posición dentro de la mesa de discusión.

Un año después, en la XIV Conferencia Regional de Competitividad y Posicionamiento Cooperativo (2006), las proposiciones de los resultados de las discusiones continúan siendo de rechazo a las NIIF; frases como: “el grave problema que se observa en las cooperativas es que estas normas están dirigidas a los mercados globales para todas las empresas de lucro, e incluso crean confusiones en sus normas respecto de las cooperativas con las mutuales” (p. 1), son expresiones que parecen irreconciliables entre dos posturas contradictorias: capitalismo y cooperativismo, que dejaban ver lo que parecía incompatible.

La metodología aplicada por la normativa está pensada para empresas internacionales con fines de rentabilidad de capital y no para cooperativas que se fusionan para cumplir mejor su objetivo social, lo que produce una gran distorsión e injusticia para ellas. (p. 2)

O declaraciones como: “recomendamos no aplicar normas generales de contabilidad en los países, cuando estas normas internacionales son generadas principalmente para empresas que cotizan en bolsa de mercados globalizados” (p. 2). Estas frases muestran que la finalidad no era negociar con el IASB; pero, nuevamente se contradice, repitiendo la frase que se encontró en informes anteriores: “resulta menester reclamar que esas normas armonicen con la Declaración Universal de Identidad Cooperativa” (p. 2).

Hacia el año 2008, en la correspondencia de la ACI con IASB, se solicitó que tuvieran en cuenta las necesidades del sector cooperativo, permitiendo entrever así el deseo de negociar y ser partícipe en el proceso, solicitando a FASB (*Financial Accounting Standards Board*), entidad privada que labora en pro de mejorar los principios de contabilidad generalmente aceptados, “a considerar enfoques alternativos que puedan acomodar más fácilmente las diferentes estructuras de negocios y, sin embargo, permitir que FASB logre su objetivo de utilizar un enfoque uniforme para todo tipo de entidades” (Barberini, 2008, p. 4). También en esta correspondencia se reconoce la intención del IASB de apoyarlos al incluir la CINIIF 2, para solucionar, en algunos casos, la contabilización de los aportes como patrimonio, como si todo el problema de revelación de las cooperativas se debiera a la contabilización de los aportes sociales como pasivos.

Lo crítico es la posible sumisión de algunos de los principios cooperativos para poder cumplir el estándar contable homogeneizador. “La comunidad cooperativa internacional se unió e hizo compromisos significativos para cumplir con la CINIIF 2. De hecho, para muchas cooperativas, la CINIIF 2 forzó algunos cambios en sus leyes nacionales o regionales, estatutos y estructura de su organización” (Barberini, 2008, p. 6). Por último, en ese mismo documento, se reconoce la posición de aliado político: “Esperamos trabajar con FASB para garantizar que las normas internacionales de contabilidad tengan en cuenta las necesidades de la comunidad cooperativa internacional” (Barberini, 2008, p. 7).

A partir del año 2008 no se encontraron proposiciones negativas en las publicaciones de la ACI hacia la aplicación de las NIIF y el problema se centra en el tema de los aportes como patrimonio. Confecoop evalúa las NIIF de manera positiva: “La adopción de las NIIF ofrece una oportunidad para mejorar la función financiera a través de una mayor consistencia en las políticas contables obteniendo beneficios potenciales” (Anónimo, 2013, p. 10), teniendo en cuenta que básicamente el único cambio al que apela en todo el proceso hacia el sector cooperativo es la CINIIF 2, en tanto que este cambio obliga a afectar de algún modo unos de sus principios cooperativos: “en atención a lo que se ha venido manifestando en los diferentes seminarios, las entidades han venido incrementando su capital mínimo para el paso a las nuevas normas internacionales NIIF con el objetivo de seguir siendo viables” (p. 11).

Partiendo de este enunciado se evalúa la viabilidad de las cooperativas sobre su adecuación a las NIIF: lo que era antes negativo, ahora es positivo. Se ve claro que una de las metas de la participación de la ACI en el IASB, es descartar esta política contable hacia las cooperativas.

Después del año 2012 parece que los argumentos se posicionaron en que se debía implementar las NIIF y después de este año no aparecen otras expresiones ni documentos donde la ACI continúe generando controversia; esto puede ser porque a partir del año 2012 el IASB empieza a negociar un espacio en la mesa de discusión para la ACI, cuestión que aparece concretada en los documentos del 2014.

En el año 2014 se consolida la alianza de la ACI con el IASB, y las proposiciones se vuelven más positivas hacia la implementación: “Las cooperativas han ganado terreno a nivel mundial en el acercamiento con los organismos que establecen las normas.” (Propuesta para la Coordinación Cooperativa Internacional respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad, 2014, p. 1); ahora esas normas pasan a ser efectivas para las cooperativas, aunque sean las mismas, pues siguen estando dirigidas al mercado bursátil, su principal objetivo son los usuarios inversionistas y el principal propósito de los estados financieros es mostrar solvencia.

El último proyecto de cambio del marco conceptual lo ratifica la fundación IFRS (2015). En ninguna parte se da lugar a las cooperativas dentro de un posible usuario principal. Pero los enunciados de la ACI continúan tomando partido sobre las NIIF: “en definitiva, la iniciativa respecto al futuro de las normas globales de contabilidad, está en nuestras manos” (Alpa, 2014, p. 37). Y en el 2015 el proyecto se abalanza hacia el cumplimiento de las NIIF y la participación permanente de la ACI: “necesitamos replicar estos esfuerzos a nivel internacional de la misma manera en que el IASB se posiciona en su papel de emisores de normas contables a nivel internacional. La ACI puede asumir el liderazgo como coordinador de este esfuerzo de una forma más significativa” (Cooperativas de las Américas, 2015).

En tanto la ACI tiene una participación constante en el proceso político de la implementación de normas NIIF de acuerdo a lo expresado en el boletín de las Cooperativas de las Américas:

...con el propósito de uniformizar la aplicación de las normas contables en todo el mundo, de manera que sean globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad. Las NIIF permiten que la información de los estados financieros sea comparable y transparente, lo que ayuda a que los inversores y otros agentes que participan de los mercados de capitales de todo el mundo tomen sus decisiones. (Integración Cooperativa, 2015, p. 11)

Hubo un punto de inflexión donde las NIIF se volvieron positivas, pero las políticas normativas siguieron básicamente siendo las mismas.

La pretensión política de la ACI de pertenecer al IASB, se expresa en varios documentos como una constante. Es una tendencia discursiva que no se esperaba hallar dentro del estudio; tanto así, que se volvieron a analizar los documentos para observar detenidamente esta intencionalidad, porque en el primer documento se menciona que se debe “asegurar el reconocimiento y la comprensión de la naturaleza especial de las empresas cooperativas por parte de la IASB... similar al reconocido por las Naciones” (Cooperativas de las Américas, 2005). Y a partir de los documentos del 2015, se concreta un discurso persuasivo sobre las ventajas de las NIIF, donde además se celebra el lugar otorgado por el IASB a la ACI en su mesa de discusión y se refiere como “un logro trascendental para el movimiento cooperativo mundial” (Integración Cooperativa, 2015, p. 11).

Con respecto al punto 2 sobre la aprobación de los aportes como pasivo, el dilema ha sido continuo y se mantiene un rechazo hacia la aplicación de esta política por parte de la ACI (Gráfico 2); es básicamente la única discusión que se mantiene; durante los años 2012 y 2013 hubo dos documentos de la ACI y de Confecoop que dejaban ver un tipo de adherencia hacia la aplicación de los aportes como pasivo y se proponían medidas internas que podían realizar las cooperativas para poder contabilizar los aportes como patrimonio en cumplimiento de la normatividad NIIF:

Determinar el efecto de las NIIF en la estructura financiera de las cooperativas, de manera que no se disminuya su patrimonio ante el eventual riesgo que los aportes sociales sean considerados un pasivo financiero. De ser así, trabajar en modificaciones a la ley que faciliten el fortalecimiento del capital institucional y dar plena claridad al manejo contable de los aportes, así como al procedimiento de cesión y devolución en caso de retiro de asociados. (Cooperativas de las Américas, 2012)

Gráfico 2: Cronología de aprobación de los aportes de los asociados como pasivo.



Fuente: Elaboración propia.

VI. Discusión y conclusiones

El análisis de contenido cronológico de los documentos encontrados sobre la posición de la ACI en la aplicación de las normas internacionales de información financiera permite concluir una posición dócil por parte del ente representativo, con respecto a la postura de establecer su propio marco regulativo contable adecuado a las necesidades, intenciones e intereses del sector cooperativo. Esto en vista de que en los primeros documentos que se encontraron entre 2005 y 2008, las proposiciones de la ACI fueron radicalmente negativas ante la implementación de las NIIF y algunas frases se advertían inamovibles (teniendo en cuenta que las NIIF se enfocan a las necesidades de los inversionistas, orientadas al mercado bursátil, de discurso netamente capitalista), y al final terminaron inclinándose a su aplicación.

Era de esperarse que en discursos tan discordantes, capitalismo y cooperativismo, colisionaran en el tema de su representación contable. Sin embargo, se percibe desde el primer documento de la ACI, una intención tácita de cooperar con el IASB. El estudio de los documentos a través de su cronología, manifiesta esta intención al pasar de la discusión de rechazo de las NIIF a una aceptación y luego al elogio, como un grupo de políticas que representan las necesidades de información de las empresas cooperativas.

Este documento exterioriza la postura transitoria de oposición de la ACI frente a la imposición de las NIIF, porque en los inicios de la discusión prevalecía una actitud que negaba la posibilidad de una representación financiera basada en las entidades con ánimo de lucro, que no refiere a los mismos intereses de las entidades a las que representa la ACI. Esta postura es invertida, y a partir del año 2012, muestra una aceptación y condescendencia con las NIIF.

En la actualidad continúa siendo la política de los aportes como pasivo básicamente el único impedimento que tienen las normas ante la representación de las empresas cooperativas, al tiempo que se convirtió en la herramienta de batalla de la ACI en su representación ante el IASB.

El resultado de este trabajo servirá como precedente al momento de determinar cuáles serán las posibles pretensiones y controversias de la ACI ante las NIIF; así mismo, prever la posición del movimiento cooperativo en su aplicación o rechazo.

VII. Referencias bibliográficas

- Agreda Moreno, J. E. (2012). *El cooperativismo de trabajo asociado al derecho y al revés*. Cali, Colombia: Facultad de Ciencias de la Administración, Universidad del Valle.
- Alpa, O. (2014). *Declaración Cooperativa de Cartagena 2014*. Cartagena, Colombia: III Cumbre Cooperativa de las Américas, 2 al 7 de noviembre. Recuperado de: <https://www.aciamericas.coop/IMG/pdf/declaracioncooperativacartagena2014.pdf>

- Anónimo. (2013). Aplicación de NIIF sector cooperativo. *Contacto Cooperativo*, 10. Recuperado de: http://www.confecoopnorte.com.co/periodico/Periodico_Ed_35.pdf
- Barberini, I. (2008). *Correspondencia de ICA al IASB*. Recuperado de: www.aciamericas.coop/.../ICApotionontheFASBpreliminaryvie
- Bastidas Vialcanet, R. y Amat Salas, O. (2014). Efectos económicos de la primera aplicación de las normas contables adaptadas a la NIC 32 en las cooperativas *Revista de Contabilidad*, 17(2), 201-211. Recuperado de: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1138489114000338>
- Beaubien, L. (2011). Co-operative accounting: Disclosing redemption contingencies for member shares. *Journal of Co-operative Studies*, 44(2), 38-44. Recuperado de: <https://thenews.coop/wp-content/uploads/s5-Beaubien-132.pdf>
- Bruque Cámara, S., Hernández Ortiz, M. J., Moyano Fuentes, J. y Vargas Sánchez, A. A. (2002). ¿Son más competitivas las sociedades cooperativas? Un análisis en el sector de la distribución farmacéutica. *CIRIEC*, 42, 131-157. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=17404206>
- Confederación de Cooperativas de Colombia. *Seminario internacional sobre impacto de las nuevas normas internacionales de contabilidad en las cooperativas*. (2005). Confecoop, Argentina, Buenos Aires. Recuperado de: <https://confecoop.coop/comunicoop/2005/flash-confecomunica-no-408-reacciones-del-movimiento-cooperativo-latinoamericano-impacto-de-las-nuevas-normas-internacionales-de-contabilidad-en-las-cooperativas/>
- Cooperativas de las Américas. (s.f.). *Principios y valores cooperativos*. Recuperado de: <http://www.aciamericas.coop/Principios-y-Valores-Cooperativos-4456>
- Cooperativas de las Américas. (2005). *Primera reunión del Grupo de Normas Internacionales de Contabilidad de la ACI*. Glasgow, Escocia, 20 de mayo. Recuperado de: <http://www.aciamericas.coop/Primera-reunion-del-Grupo-de?tema=18&nb=90>
- Cooperativas de las Américas. (2006). *XIV Conferencia Regional competitividad y posicionamiento cooperativo: retos y oportunidades para el desarrollo económico y social*, 17 al 21 de julio, Lima, Perú. Recuperado de: <https://www.aciamericas.coop/XIV-Conferencia-Regional-de-ACI>
- Cooperativas de las Américas. (2012). *Conclusiones del XII Congreso Nacional Cooperativo-Colombia*. Cartagena, Colombia. Recuperado de: <http://www.aciamericas.coop/Conclusiones-del-XII-Congreso>
- Cooperativas de las Américas. Región de la Alianza Cooperativa Internacional. (2014). *Propuesta para la Coordinación Cooperativa Internacional respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad*. III Cumbre Cooperativa de las Américas. Cartagena, Colombia del 2 al 7 de noviembre de 2014. Recuperado de: <https://www.aciamericas.coop/IMG/pdf/oscaralpa.pdf>
- Cooperativas de las Américas. (2015). Grupo de Trabajo NIC-ACI Américas. Recuperado de: <https://www.aciamericas.coop/Grupo-de-Trabajo-NIC-ACI-Américas>
- Dussel, E. (2013). *16 tesis de economía política*. Buenos Aires, Argentina, Editorial Docencia. Recuperado de: [https://enriquedussel.com/txt/Textos_Obras_Selectas/\(F\)28.16_Tesis_economia_politica.pdf](https://enriquedussel.com/txt/Textos_Obras_Selectas/(F)28.16_Tesis_economia_politica.pdf)

- Fernández-Lorenzo, L. E. y Geba, N. E. (2005). Contabilidad social y gestión en ONGs. *Revista Venezolana de Gerencia*, 10(32), 545-563. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=29003202>
- Gaitán Sánchez, Ó. M. (2014). *Guía práctica de las entidades sin ánimo de lucro y del sector solidario*. Bogotá, Colombia, Cámara de Comercio de Bogotá. Recuperado de: <http://bibliotecadigital.ccb.org.co/bitstream/handle/11520/8345/Guia Practica Entidades sin Animo de Lucro.pdf?sequence=1>
- Gómez, P. y Miranda, M. (2006). La caracterización financiera y contable del capital social a la luz de los principios cooperativos. *Revesco*, 90, 7-27. Recuperado de: <https://revistas.ucm.es/index.php/REVE/article/view/REVE0606330007A>
- Gómez, O., y Álvarez, R. (2013). Mediciones a valor razonable en la contabilidad financiera. *Cuadernos de Contabilidad*, 14(35), 441-461. Recuperado de: <https://bit.ly/2LGQVg2>
- Green P., D. (2011). *President of the International Year of Co-operatives Alliance*. YouTube. Conference. Recuperado de: <https://www.youtube.com/watch?v=vxkWEn866N4>
- Hernández Rodríguez, D. R. y Escobar Castillo, A. E. (2017). Modelo de contabilidad social como herramienta de gestión para la responsabilidad social empresarial. *IJMSOR*, 2(1), 44-56. Recuperado de: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:bj800OaMPRMJ:ijmsoridi.com/index.php/ijmsor/article/download/86/76+%&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=co>
- IASB. (2010). *El marco conceptual para la información financiera*. Londres, Reino Unido, IASB, 28 pp. Recuperado de: <https://bit.ly/32Qs9PA>
- IFRS, F. (2015). *Fundamentos de las conclusiones del proyecto de norma marco conceptual para la información financiera*. Londres, Reino Unido, IASB, 97 pp. Recuperado de: https://incp.org.co/Site/2015/info/archivos/es_final-word_basis_ed_conceptual-framework.pdf
- Ijiri, Y. (1975). *Studies in accounting research*. Sarasota, USA, American Accounting Association. Recuperado de: <http://aaahq.org/Research/Calls-for-Submissions/Call-For-Papers-SAR>
- Lasserre, G. (2008). *El hombre cooperativo*. Bogotá, Colombia, Universidad Cooperativa de Colombia. 115 pp. Recuperado de: <https://bit.ly/2YtqC2w>
- López Pérez, M. V. y Rodríguez Ariza, L. (2003). Un caso de interdisciplinariedad en teoría de la contabilidad: los cambios contables desde el enfoque cognitivo-lingüístico. *Encuentros Multidisciplinarios*, 15, 1-15. Retrieved from https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/680283/EM_15_5.pdf?sequence=1
- Mirabal-González, Y., Alfonso-Alemán, J. L. y Barrios-Hernández, Y. (2011). Sistema de contabilidad social para las empresas cooperativas de la provincia de Pinar del Río. *Avances*, 13(4), 1-10. Recuperado de: http://www.ciget.pinar.cu/Revista/No.2011-4/articulo/Contabilidad_Social.pdf
- Mirabal González, Y. (2014). Diseño del sistema de contabilidad social para las empresas cooperativas agropecuarias. *Revista Cooperativismo y Desarrollo*, 2(1), 1-16. Recuperado de: <https://bit.ly/2YtqUq8>
- OCDE. (2016). *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20*. París, Francia, Editions OCDE. Recuperado de: <http://www.comex.go.cr/media/1899/principios-de-gobierno-corporativo-de-la-ocde-y-del-g20.pdf>

- Palacios, F., Cardona, M. y Sánchez, M. del P. (2012). Relación empresas solidarias y organizaciones sociales productivas: análisis de caso. *Tendencias y Retos*, 17(2), 101-115. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4929258>
- Pérez-Pascual, A. (2015). ¿Por qué falla la economía? *Economía Informa*, 393, 82-98. Recuperado de: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0185084915000298>
- Porter, M. E. (2002). *Ventaja competitiva*. Madrid, España: Alay Ediciones.
- Rendón Álvarez, B., Montañó Orozco, E. y Gaitán León, G. (2013). Las NIIF y su impacto en las cooperativas en Colombia a diciembre 31 de 2011. *Cuadernos de Administración*, 26(50), 176-185. Recuperado de: <http://www.scielo.org.co/pdf/cuadm/v29n50/v29n50a07.pdf>
- Revista Integración Cooperativa. (2015). N° 22. Recuperado de: <https://www.aciamericas.coop/Integracion-cooperativa-Numero-22>
- Rincón Soto, C. A. (2016). La contabilidad como un juego de lenguaje. *Cuadernos de Administración*, 32(55), 32-46. Recuperado de: http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S0120-46452016000100004&script=sci_abstract&tlng=es
- Robb, A. (2012). Stewardship: The core of cooperative accounting. *Journal of Co-Operative Accounting and Reporting*, 1(1), 19-27. Recuperado de: <http://www.smu.ca/webfiles/A2-JCAR-2102-1-1.pdf>
- Santander, P. (2011). Por qué y cómo hacer análisis del discurso. *Cita Moebio*, 41, 207-224. Recuperado de: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:tQt3mbYA2QoJ:www.uchile.cl/documentos/santander_74716_0.pdf+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=co
- Suárez-Llanos, J. de G. y Manso Oliván, R. (1998). La contabilidad como lenguaje. *Cuadernos de Administración*, 24, 115-121. Recuperado de: [http://bibliotecadigital.univalle.edu.co/bitstream/10893/2056/1/La contabilidad como lenguaje.pdf](http://bibliotecadigital.univalle.edu.co/bitstream/10893/2056/1/La%20contabilidad%20como%20lenguaje.pdf)
- Valentinov, V., Hielscher, S. y Pies, I. (2015). Nonprofit organizations, institutional economics, and systems thinking. *Economic Systems*, 39, 491–501. Recuperado de: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0939362515000278?via%3Dihub>
- Zubiaurre Artola, M. Á. (2004). Sociedades Cooperativas. Aspectos Contables Singulares. *Cuadernos de Gestión*, 4(2), 47-62. Recuperado de: <http://www.ehu.es/cuadernosdegestion/documentos/424.pdf>

Chaves da Silva, R. (2020), Vida e obra de Antônio Lopes de Sá. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 76, 55-74.
Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n76a02>

Vida e obra de Antônio Lopes de Sá

Rodrigo Antonio Chaves da Silva

rachavesilva@yahoo.com.br

Academia Mineira de Ciências Contábeis / Unidoctum

orcid: 0000-0002-6536-0424

Vida y obra de Antônio Lopes de Sá

Resumen: *El mayor autor de Brasil y uno de los mayores autores del mundo fue el profesor Antônio Lopes de Sá, con una amplia carrera profesional y académica, obteniendo en su vida más de 16 mil artículos y casi 200 libros, reconocido mundialmente y premiado con las mayores distinciones internacionales y nacionales. El objetivo de este artículo es tejer un breve panorama biográfico de la vida del profesor “minero”, especialmente, con puntos identificados en su obra. El abordaje es cualitativo y la investigación de historia de la contabilidad es una investigación en cuanto a los medios, biográfica, documental y bibliográfica, y en cuanto a los fines explicativa y exploratoria, porque pretende explicar la obra de este maestro, y profundizar en sus contenidos. Se justifica este trabajo para explorar más la carrera de este nombre de la teoría contable, y se hace relevante porque la historia de la teoría es la historia de los nombres de nuestra gran ciencia. Hacemos solo un pequeño trabajo sobre este asunto, que puede ser profundizado de muchas otras maneras por la pléyade de científicos que así lo quieran y lo hagan para la profundización de un tema tan vasto y necesario para los días actuales que es la obra de este gran intelectual luso-brasileño.*

Palabras clave: *Antônio Lopes de Sá – vida y carrera – obra y doctrina.*

Life and work of Antônio Lopes de Sá

Abstract: *Professor Antônio Lopes de Sá was the greatest Brazilian author and one of the greatest authors in the world, with an extensive professional and academic career, achieving more than 16 thousand papers and almost 200 books during his lifetime; he was world-renowned and awarded with the greatest international and national recognitions. The aim of this paper is to weave a brief biographic panorama of the life of the “miner” professor; especially on some highlights in his work. The approach is qualitative and the accounting history research is biographic, documentary, and bibliographic regarding the means used; and it is explanatory and exploratory in terms of its aim since it seeks to explain this professor’s work, and deepen into its contexts. This work is justified in order to further explore the career of this name in accounting theory, and it is relevant because the history of theory is the history of the names of our great science. We only conduct a small work on this subject, which can be deepened in many other ways by the myriad of scientists that so require it and do it to advance the study of such an extensive and necessary topic for the current times, such as the work of this Portuguese-Brazilian intellectual.*

Keywords: *Antônio Lopes de Sá – life and career – work and doctrine.*

Vida e obra de Antônio Lopes de Sá

Resumo: *O maior autor do Brasil e um dos maiores autores do mundo foi o professor Antônio Lopes de Sá, com vasta carreira profissional e acadêmica, registrando em sua vida cerca de mais de 16 mil artigos e quase 200 livros, reconhecido mundialmente e premiado com as maiores comendas internacionais e nacionais. O objetivo desse artigo é tecer um breve panorama biográfico da vida do professor mineiro, especialmente, com pontos identificados de sua obra. A abordagem é qualitativa e a pesquisa de história da contabilidade. É uma pesquisa quanto aos meios biográfica, documental, e bibliográfica, e quanto aos fins explicativa e exploratória, porque tenta explicar a obra desse mestre, e aprofundar os seus conteúdos. Se justifica este trabalho para explorar mais a carreira desse nome da teoria contábil, e se faz relevante porque a história da teoria é a história dos nomes da nossa grande ciência. Fazemos apenas um pequeno trabalho sobre o assunto, que pode ser aprofundado de muitas outras maneiras pela pléiade de cientistas que assim o quiserem e o fizerem para aprofundamento de um tema tão vasto e necessário para os dias atuais que é a obra deste grande intelectual luso-brasileiro.*

Palavras-chave: *Antônio Lopes de Sá – vida e carreira – obra e doutrina*

La vie et l’œuvre d’Antônio Lopes de Sá

Résumé: *le plus grand auteur du Brésil ainsi qu’un des plus grands du monde entier a été le professeur Antônio Lopes de Sá, qui a eu une vaste carrière professionnelle et académique. Il a produit plus de seize mil articles et presque deux cent livres ; mondialement reconnu et lauréat avec les plus hautes distinctions nationales et internationales. Le but de cet article est de tisser un bref panorama biographique de la vie du professeur « mineur », tout particulièrement avec des points identifiés dans son œuvre. L’approche est qualitative et la recherche de l’histoire de la comptabilité est une recherche -quant aux moyens- biographique, documentaire et bibliographique. Par rapport aux fins, elle est explicative et exploratoire, car elle a l’intention d’expliquer l’œuvre de ce maître, et d’approfondir dans ses contenus. Cet article est justifié afin d’explorer d’avantage la carrière de cet homme de la théorie comptable. Cela devient pertinent car l’histoire des noms est celle de notre grande science. Ce que nous faisons est seulement un petit travail sur ce sujet, qui peut être approfondi de plusieurs manières par la pléiade de scientifiques voulant le faire, avec le but d’approfondir dans un sujet tellement vaste et nécessaire de nos jours, tel est l’œuvre de ce grand intellectuel luso-brésilien.*

Mots clés: *Antônio Lopes de Sá, la vie et la carrière, l’œuvre et la doctrine*

Vida e obra de Antônio Lopes de Sá

Rodrigo Antonio Chaves da Silva

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n76a02>

Primera versión recibida en agosto de 2019 – Versión aceptada en mayo de 2020

I. Introdução

A história do homem é repleta de grandes feitos especialmente no setor do conhecimento, grandes nomes se fizeram para ponderar e divulgar a verdade científica para toda a sociedade, afirmamos que a história da ciência tem que se solidarizar e destacar a história de grandes homens que dedicaram suas vidas pela labuta da gnose, descobriram coisas, produziram teorias, e desenvolveram feitos que melhoraram a vida do homem e de toda humanidade.

Como dizia Einstein e Infeld (1988, p. 14): “constitui nosso objetivo esboçar em traços largos, nas páginas seguintes, o trabalho dos físicos que corresponde à reflexão puro do investigador.”. Então, o trabalho do cientista é este: produzir após grande meditação, reflexão e raciocínio. Procurar traçar o resultado do trabalho intelectual. É por isso que filósofos como Popper (1978) muito bem escrevem que o que podemos nos orgulhar é de nossa ignorância, embora só poderíamos publicar aquilo que foi muito bem meditado, o que dizer então daqueles que dedicaram toda uma vida em busca da divulgação científica? A estes foram oferecidos os bancos nos arcabouços régios de todas as disciplinas desenvolvidas no mundo, coroadas pelas bênçãos da divindade.

O caminho do conhecimento é a senda mais sublime da vida humana, só perde para a abnegação filosófica, e religiosa que é a renúncia da própria vida por um bem maior, é óbvio que pelas “disposições naturais dos homens, os quais conforme o povo a quem pertenciam experimentavam sensações peculiares e concebiam ideias típicas” sem dúvida “esses homens gravaram na sua mente os novos termos” (Epicuro, 2005, p. 56), produzindo evolução social pela evolução teórica, e isso muito devemos aos eméritos mestres, entre eles o professor Antônio Lopes de Sá.

O objetivo desse artigo é destacar de modo breve os principais pontos da vida, obra e doutrina do mestre Lopes de Sá, o autor brasileiro que mais

escreveu de contabilidade, premiado com as maiores comendas nacionais e internacionais, um dos maiores nomes da ciência contábil mundial.

O problema a ser investigado é este: como podemos destacar a vida, obra e doutrina do mestre Antônio Lopes de Sá, em breves comentários? Usaremos pois, os recursos documentais, bibliográficos, e históricos para bem destacar esta pequena biografia, os recursos são vastos porque muito ele escreveu. Resta-nos tentar resumir uma base para a produção desse artigo, que se omite hipóteses pelo fato de ser descritivo (Leite, 2008).

É uma pesquisa de história da contabilidade, com abordagem qualitativa (Creswell, 2007), com natureza descritiva quanto aos fins porque tentará destacar a biografia deste grande nome da ciência com milhares de artigos e quase duas centenas de livros, igualmente quanto aos meios usar-se-á bibliografias, documentos, e diversos elementos para embasar e muito bem esta caracterização (Vergara, 2000).

Justa se faz nossa pesquisa, visto que os grandes nomes se entregaram para uma ciência e muitas vezes são esquecidos e sequer mencionados nas referências científicas, outros são até rejeitados, aqui lembramos de um Sócrates que se entregou para o povo grego e mesmo assim foi condenado por ingratidão (Platão, 2005). Esta é a vida do cientista, pura doação, e muitas vezes nem sequer o reconhecimento e a menção são concretizados.

O trabalho se divide em apenas três capítulos principais além da conclusão: o primeiro trata sobre a vida e feitos; o segundo sobre sua obra, e seus livros; o terceiro sobre um resumo de sua doutrina, e depois a conclusão. **É um trabalho pequeno apenas para tratar brevemente sobre a história deste grande mestre.**

A contabilidade se fez com diversos nomes como Ludovico Giuseppe Crippa, Giuseppe Bornaccini, Costay, R. P. Coffy, Francesco Villa, Francesco Marchi, Clitofonte Bellini, Giuseppe Cerboni, Giovanni Rossi, Fábio Besta, Ghidiglia, Gino Zappa, Alberto Ceccherelli, Pietro Onida, Aldo Amaduzzi, Vincenzo Masi, Francesco della Penna, Fernando Vieira Gonçalves da Silva, Jaime Lopes Amorim, Rogério Fernandes Ferreira, José María Fernández Pirla, Cubillo, Ernandes Pena, Pierre Garnier, Francisco D`auria, Frederico Herrmann Júnior, Hilário Franco, Nascimento, Carlos Luis García Casella, Richard Mattesich, Yuji Ijiri, e sem dúvida o emérito professor Dr. Antônio Lopes de Sá, se faz entre estes e outros gigantes contábeis.

Torna-se, portanto, necessária e relevante esta abordagem não apenas como tratamento da vida deste ilustre mestre, todavia, como elemento mister de levantamento da história de um grande nome da teoria do conhecimento contábil, imprescindível para a sua formação cultural e seu desenvolvimento gnosiológico e técnico.

Este trabalho é muito pouco com relação ao que poderia ser feito, estamos apenas tratando brevemente sobre este insigne autor, exige que façamos

outros artigos e outros trabalhos, todavia, exponenciamos a sua limitação e finitude, está com relação a um tema tão vasto que exigiria muitas outras comunicações e intervenções que sem dúvida outros historiadores da ciência a farão com muito gosto e prazer para explorar mais e mais a personalidade do maior nome da ciência contábil, aquele que mais escreveu deste setor.

II. A vida e a carreira do professor Antonio Lopes de Sá

A história possui grandes heróis que se destacaram, com sua coragem e capacidade, os vultos, os gênios, aqueles que descobriram o porquê das coisas como dizia o grande professor Masi (1971, p. 354-355), “Foi dito que “existem cientistas e cientistas”, existem os que apenas se dedicam à obtenção de títulos e diplomas, e se consideram da academia formal, tal qual aqueles que se dedicam ao porquê, sem dúvida são os autênticos pesquisadores, embora sejam poucos aqueles que alcançaram os níveis mais altos da outorga da sabedoria, aqui mencionamos o grande mestre Antonio Lopes de Sá.

O Doutor e professor Antonio Lopes de Sá nasceu em Belo Horizonte em 9 de Abril de 1927.

Filho de pais imigrantes, da família Taranto e Lopes de Sá (Cardoso e Rocha, 2006), perdendo o pai muito cedo, fora compelido a trabalhar na oficina de seu tio, dos 11 aos 13 anos.

Depois, aos quatorze anos, começaria em um escritório, seus trabalhos de contabilidade. Trabalhou no setor de carteiras da antiga empresa Mesbla, sua família percebera que ele possuía certa aptidão para a engenharia química industrial, porém, devido à falta de recursos não lhe fora possível terminá-la, seguindo no curso de contabilidade muito cedo, trabalhando e estudando.

Em 1944 com dezessete anos, entraria para a escola técnica de comércio Brasileira de Belo Horizonte para o curso de contabilidade, ciência que lhe seria de dedicação e produção literária em toda a sua vida, era o curso possível para completar devido ao fato de ter poucas condições financeiras.

Em 1946 terminava o curso, diplomando-se contador. Nesta época, começava o seu trabalho em escritório próprio, e com vistas na própria escola que formava, na qual atuava como professor, rapidamente, em 1948, assumia o posto diretor da escola técnica de comércio em Belo Horizonte, e prestando serviços contábeis ao mesmo tempo¹. A matéria que primeiro lecionara foi a química astronômica. Com o passar dos anos, ensinava português, matemática, escritório contábil entre outras.

Em 1951 publica a sua primeira obra “Lineamentos de Contabilidade Geral” (Sá, 1951) esgotada rapidamente pelos estudiosos, este primeiro volume trata sobre a teoria das aziendas em solo nacional. A partir daqui com

1 - Estas informações estão disponíveis pela editora Atlas nas primeiras páginas de seu livro: SÁ, Antônio Lopes de. Análise de Balanços ao Alcance de Todos. 3ªed. São Paulo: Ed. Atlas, 1962.

uma inteligência muito singular, passa a publicar diversos trabalhos até ser condecorado com obras sublimes como o seu “Dicionário de contabilidade” e outros trabalhos de teoria de raro valor, fora as obras pioneiras em todo mundo.

Quando a Atlas estava no seu início, (esta fundada na década de 30 e hoje uma das maiores editoras do país em matéria de contabilidade) ele ali passou a publicar livros, fazendo com que as vendas servissem para comprar mais ações. A não exigência dos direitos autorais, capitalizou a mesma empresa, e consequentemente fez com que ela não morresse, isto, em plena crise da década de 40. Hoje com mais de 80 anos, desde o seu fundador o professor Frederico Herrmann Júnior (Sá, 2010), se manteve forte, embora a sua estrutura atual está fundida com o grupo Gen.

Na editora Atlas ele vendeu cerca de mais de 4 milhões de obras em toda a sua vida, embora haja números maiores, sendo que sua página atingiu o número de 3 milhões de acessos muito rapidamente, embora haja problemas atuais em seu site, ligados a hackers faz uns dois anos.

Na década de 50, era reconhecido, como jornalista e escritor da contabilidade no Jornal Diário do Comércio de Belo Horizonte (informador comercial), Revista Paulista de Contabilidade (sob a direção do professor Armando Aloe), Mesário do contabilista, Jornal da Associação Portuguesa dos Técnicos de Contabilidade, Revista de Contabilidade e Comércio, Revista Italiana de Contabilidade, dentre outros periódicos conhecidos mundialmente.

Aos 38 anos, doutorou-se em Contabilidade pela Universidade do Brasil, hoje Universidade Federal do Rio de Janeiro, sob os auspícios da orientação científica do Professor saudoso Alberto Almada Rodrigues, grande ícone das letras contábeis no país na época.

Quando se doutorou, tinha cerca de 50 livros já publicados (Florentino, 1965), dentre os quais, citamos alguns: Princípios e Preceitos de Contabilidade Industrial, Análise de Balanço ao Alcance de Todos (obra que faz parte da biblioteca das Nações Unidas), História da Contabilidade (em três volumes), Como se faz um balanço (publicada em castelhano), A Técnica do Plano de Contas, Contabilidade das Sociedades Anônimas, Contabilidade das Sociedades Limitadas, Produtividade, Insucessos Comerciais, Inflação e Balanço (esta elogiada muito internacionalmente), Chefia e liderança, dentre outros vários que citaremos no decorrer deste trabalho.

Além disso, fez coleções, enciclopédicas, uma editada pela Presidente, e outra pela Atlas, e grandes volumes de nossa disciplina editados todos no decorrer do segundo quinquênio do século XX. Mesmo assim quando pegamos as obras escritas entre as décadas de 50 a 80 sempre aparece “coleção Lopes de Sá”, ou “enciclopédia Lopes de Sá”, até reproduzida por outros nomes de edição.

Trabalhou com inúmeras editoras a Varoni, Aurora, Selección Contable, Apec, Atlas, Presidente, Ediouro, Tecnoprint, Editora Iob, ideas@work, Thompson, editou algumas obras sozinho igualmente, teve o apoio de diversas outras editoras como a da Ordem dos contabilistas certificados, a do próprio Conselho Federal de Contabilidade, a Fundação Brasileira de Contabilidade, na edição de alguns livros seus importantes no setor do conhecimento contábil.

Sua teoria de doutoramento, fora sobre o equilíbrio das empresas, editada pela Fundação Getúlio Vargas (Sá, 1965). Continuando suas pesquisas sobre os fenômenos patrimoniais, aproveitando a sua tese, descobriu novos aspectos de análise financeira, inéditos na teoria contábil do mundo. Com isto, produziu a sua teoria da liquidez dinâmica, publicada junto com a sua tese, e o estudo analítico da rentabilidade publicado na década de 70.

Correspondeu com as maiores personalidades do mundo de contabilidade e por elas fora citado de maneira abundante, dentre estas destacamos Vincenzo Masi, Frederigo Mellis, Egidio Gianessi, Lino Azzini, Carlo Antinori, Umberto Bertini, Francisco D`auria, Hilário Franco, Iberê Gilson, Erymá Carneiro, Rogério Fernandes Ferreira, Martim Noel Monteiro, Jaime Lopes Amorim, Fernando Vieira Gonçalves Silva, Fernando Caetano Dias, Richard Mattesich, Esteban Hernandez, Antônio Lainez Gadea, José Maria Requena Rodriguez, Moisés Garcia Garcia, Jorge Tua Pereda, Carlos Luis García Casella, Luisa Fronti García, José María Fernández Pirla, Domingos Fabris, entre outras mais de renome internacional reconhecidas na literatura contabilística (Cardoso e Rocha, 2006).

Com grande admiração pelo pai da doutrina patrimonialista, o contador Vincenzo Masi (1893-1977), nas suas duas visitas à Itália, na casa do mestre, o professor brasileiro viu-se compelido a aperfeiçoar sua tese de doutorado, para outra especial (Sá, 1997). Nesta época, já era conhecido internacionalmente pelo grande número de livros. Na década de 80, era referenciado em teses de licenciatura, artigos, e outros trabalhos mais, devido ao conjunto da sua literatura e contribuição teórica. Chegou a ganhar a medalha João Lyra maior comenda a ser entregue por um profissional nacional, e inúmeras insígnias profissionais neste período.

Na década de 70 ao criar a teoria da rentabilidade (Sá, 1971), e promovendo as suas teses sobre o equilíbrio e as finanças dinâmicas, estava caminhando, para na década de 80, desenvolver uma teoria sobre as funções sistemáticas, que, no seu entender, seria a base principal para a evolução da doutrina patrimonial.

No ano de 1986, já via uma possibilidade de criação de uma nova doutrina, embasada na patrimonial, chamada de NEOPATRIMONIALISMO. Em 1987, já publicara obra com tais esboços chamada de “Introdução à Ciência da Contabilidade”, e sua teoria seria exposta em 1988, no Congresso Brasileiro de Contabilidade realizado em Cuiabá.

Em 1992, lança uma TEORIA GERAL DO CONHECIMENTO CONTÁBIL, a primeira do mundo, que fizera criar o NEOPATRIMONIALISMO. Tal teoria destacava a possibilidade de generalizar os estudos sobre o fenômeno patrimonial, resolvendo boa parte da unificidade de nosso saber. Desde 1992, não deixara de mencionar esta corrente, sob nome que seria conhecida no mundo, elevando as letras nacionais.

Ele conseguiu reunir realmente grande número de adeptos e simpatizantes em torno dessa importante corrente, e também, cadastrando os membros, coisa que nunca acontecera antes com as demais doutrinas. O mestre criara a Associação Científica Internacional Neopatrimonialista conhecida como ACIN, que integra milhares pela internet sob a sua orientação e responsabilidade principal. Hoje com blog específico: neopatrimonialismo.blogspot.com (este oficial disponível a todos só com os artigos da doutrina e dos membros) que qualquer pessoa pode pedir a sua filiação gratuitamente, e a mesma página sua na internet: www.lopesdesa.com.br.

A ACIN nada mais é que uma associação sem fins lucrativos. Uma organização idealista criada pelo professor mineiro, que faz parte também de sua obra e vida. Consideramo-la, como uma extensão mais coerente e determinística da antiga Associação Científica internacional de contabilidade e economia – ACICE que ele próprio fundara em 1965 (Florentino, 1999).

Produziu mais de 190 livros (exatamente 196 contando o último sobre as normas), e cerca de 13.000 artigos, sendo laureado em 1999 com o título de Doutor honoris causa em letras pela *Benjamim University* de Londres.

O professor nos últimos anos de sua vida, fazia inúmeras conferências em locais diversos, no Brasil e no Exterior.

O Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (na época sob a gestão do Prof. Paulo César Consentino dos Santos), instituiu um prêmio com o seu nome, com a participação de diversas instituições contábeis nacionais e internacionais, já realizado com mais de duas edições em sua vida ainda (hoje a oitava).

Ganhou inúmeras comendas internacionais e nacionais, como o prêmio Joseph Antonioz, prêmio de licenciatura científica pela Associação Espanhola de Contabilidade e Administração, Mérito profissional Americano pela Associação Interamericana de Contabilidade, Comendador pelo presidente Figueiredo, Representante do presidente da República do Brasil na Organização das Nações Unidas, fora inúmeros outros prêmios nacionais, como professor honorários, prêmios de mérito acadêmico, etc (Cardoso e Rocha, 2006, p. 55-57).

Foi membro de diversos Conselhos como os do Conselho Federal de Contabilidade, Instituto de Pesquisas Augusto Tomelin, da Associação Espanhola dos professores universitário de Contabilidade, de diversos conselhos editoriais. Membro do *Internacional Research Institute of New Jersey*

(Instituto de pesquisa internacional de Nova Jersey), *Società Italiana di Storia della Ragioneira* (Sociedade Italiana de História de contabilidade), *Academie des Sciences Commerciales* da França (Academia de ciências comerciais), da APOTEC (Associação Portuguesa dos Técnicos de Contabilidade), Academia real de ciências econômicas e financeiras de Madrid, entre outras várias.

Conferências nacionais e internacionais. Dentro do país, registradamente mais de 800, fora do país mais de 100. Foi professor em diversas Universidades nacionais, e nos cursos de mestrado da Universidade do Grande Rio, Faculdade de Ciências Contábeis de Itajubá; além de cursos de pós-graduação estrangeiros, como na Universidade de Minho, e Aveiro, em Portugal, a de Sevilha na Espanha, a de Pisa na Itália, sendo o único brasileiro neste porte a ser convidado a lecionar em tais institutos.

Nenhum cientista até o momento, e talvez no futuro também, produziu ou produzirá da forma qualitativa e quantitativa tal como o mestre fizera. Nos seus últimos meses de vida, lançara primeira obra brasileira, e mundial com as críticas filosóficas e científicas ao conteúdo atual das normas internacionais (Sá, 2010), que segundo ele, viriam a prejudicar a sinceridade dos balanços, danificando o mercado geral, potenciando crises econômicas. Sua última obra póstuma foi sobre a análise gerencial dos balanços, com grande voga no mercado nacional e internacional, além de ser campeã em vendas em solo brasileiro.

Em 07 de Junho de 2010, vítima de um aneurisma de aorta dissecante, falece o Prof. Dr. Antônio Lopes de Sá, sendo chamado para colaborar em outra vida, no manto eterno de Deus. Deixa três filhos: Ana Maria Lopes de Sá, Marco Antonio Lopes de Sá, Teresa Cristina Lopes de Sá; seis netos, e a esposa Édila Mendes Lopes de Sá (do segundo casamento, pois, no primeiro casamento foi casado com Marlene Pia Narducci). Eis um breve relato da vida do imenso mestre das letras contábeis, o professor mineiro, a biblioteca humana, todavia, embrenhemo-nos muito mais em suas obras.

III. A obra do mestre Lopes de Sá

Se seguíssemos o esquema de seus livros, nos perderíamos pois são muito prolíficos os números de sua obra. Dividiremos esta ostentação em decênios, ou seja, dez em dez anos, num número específico de obras que consideramos as mais importantes para entender o seu pensamento, e em ordem para evitar o atropelo devido a tanta literatura existente.

A primeira obra do mestre Lopes de Sá foi a “Delineamento da contabilidade geral” (1951) a qual como ele mesmo se refere trata da teoria das aziendas (Sá, 2008), esta já aprendida por parte dos italianos os quais correspondia; consideramos a única obra que trata especificamente de tal tema, desenhando a base do campo do conhecimento contábil, logo, poder-se-ia chamar de outro

nome como “a azienda como campo de estudos da contabilidade”, ou mesmo “teoria das aziendeas”.

Após esta obra, temos outras importantes que se seguiram como a “Análise de balanço ao alcance de todos” (1962), cuja primeira edição é de 1953, que foi uma das primeiras obras a traduzir de forma didática a análise de balanços em solo nacional, sendo adotada depois de várias reedições, na Organização das Nações Unidas. Depois aparece “Princípios e preceitos da contabilidade industrial” (1953), uma das primeiras também do setor industrial de nosso país.

Em 1953, ele escreve a sua obra “Filosofia da contabilidade” com um cunho muito interessante sobre a epistemologia do patrimonialismo (rigor da doutrina); foi o primeiro livro de filosofia contábil do mundo, e de cunho realmente filosófico no sentido de trabalhar a essência da contabilidade.

Uma obra importante foi a sua “Auditoria contábil” (1989), cuja primeira edição é de 1957, que passou por reedições em 70 anos devido ao sucesso de vendas e grande penetração conceitual. Depois ele desmembraria a auditoria em diversas outras fases, como “Auditoria dos balanços” (1959), “Auditoria interna” (1968). Foi o primeiro livro deste setor no Brasil, ou seja, a primeira obra técnica de auditoria, uma das mais volumosas do mundo, e uma das mais conhecidas deste autor.

Ao final da década de 50, no último ano sai o seu livro “O equilíbrio do Capital das Empresas” (1959), que foi a publicação de sua pesquisa, com 7110 balanços, feita no seu escritório, com mais de 50 colaboradores, sendo o primeiro livro a tratar da experiência ou do empirismo dos fenômenos patrimoniais, ainda do estado de simetria do capital.

Na década de 50 não temos outras menções a fazer embora se editassem obras interessantes como “Aspectos contábeis para o Imposto de renda” (1956), contabilidade para diversas empresas como as metalúrgicas, de tecidos, “Como fazer um balanço” (1953), “Plano de contas (1958), “Cadastro, Crédito e Balanços” (1958-1959), “O que todos devem saber sobre a contabilidade” (1959), “Análise de vendas, lucros e reservas” (1959), entre outras.

Na década de 60 sim temos mais envergadura de obras, outras dezenas foram editadas para socorrer a publicação do gênio do mestre.

Uma, de importante menção, foi a primeira obra de “História da contabilidade” (1961) em três volumes pela editora presidente, nesta ela traça toda a doutrina científica da contabilidade, e obviamente a história geral; obra esta que seria melhorada em seu trabalho em 1997, mas já tinha uma finalidade muito importante. Ele escreveu o primeiro livro mais completo de história da contabilidade admitindo-se como uma história do conhecimento.

Nesta mesma década saem reedições de seus livros. Em outras línguas como o italiano. Temos a obra “Problemas de administração e contabilidade” (1961), em dois volumes com diversos casos de contabilidade que podem ser

encontrados por qualquer contador, e obviamente com comentários breves de sua explicação e resolução, obra muito interessante pela didática, e pelos inumeráveis problemas a serem resolvidos e lidados pelo contador.

Uma das mais importantes obras voltadas ao estudo valor econômico inflacionário e a contabilidade, é a obra “inflação e balanços” (1963), esta traduz uma nova forma de entender o valor contábil, diferente daquele de mercado, essencial para contadores e economistas. É o primeiro livro que discute o valor contábil em relação ao econômico, e a preconização do valor das contas e do comportamento adequado dos fenômenos patrimoniais.

Neste decênio, a obra que marca a sua sublime autoridade, foi o seu “Dicionário da contabilidade” (1965) - nós temos a sétima edição de 1983 -, em quatro volumes, na qual desponta o seu trabalho como doutrinador para o mundo. A América do Sul não tinha um dicionário como este, e no mundo consideramos o melhor léxico disponível até os dias atuais, embora haja outros hoje, este foi um dos pioneiros com maior envergadura para fazer um trabalho desta natureza. Consideramos uma das maiores obras do mestre e a primeira em solo nacional desta natureza.

A sua tese de doutorado transparece sobre o nome “Teoria do capital das empresas” (1965), um das maiores obras de seu pensamento, trazendo a afirmação da sua teoria do equilíbrio patrimonial, e em anexo a sua outra teoria da liquidez dinâmica, as duas principais que tinha criado, juntamente com a sua proposição do valor contábil na sua obra sobre inflação. Foi uma obra esgotada muito rapidamente, e a primeira que faz evoluir o empirismo em matéria de nosso conhecimento, sendo um de seus trabalhos mais importantes segundo nosso ponto-de-vista.

No mesmo ano aparece, segunda nossa opinião a melhor obra de análise de balanços do mundo, o “Curso superior de análise de balanços” (1965), que explorava o diagnóstico empresarial pelo ângulo de simetria e equilíbrio patrimonial; nós temos uma edição mais atualizada, porém, foi editada nesta época. É o primeiro trabalho que trata do diagnóstico superior do equilíbrio voltado para a análise e detecção dos super e subinvestimentos, super e subfinanciamentos². Trabalho este fantástico e volumoso, é uma das obras mais completas da análise de balanço do mundo segundo nossa opinião.

Uma obra não editada formalmente mas criada foi a “Contabilidade científica” (1963), que traduzia toda a teoria e tecnologia contábil da nossa profissão – conforme os e-mails trocados com o mestre.

Na década de 70, aparecem obras com mais maturidade do mestre, aqui podemos citar por exemplo a “Estudo analítico da rentabilidade do capital

2 - Quando encontramos o mestre em 2005, ele nos tinha dito que foi uma das melhores obras que ele já tinha feito na vida, e que não sabia porque não havia novas edições. Realmente um dos melhores livros que já lemos do ilustre mestre.

das empresas” (1971), a qual demonstra uma análise muito particularizada dos balanços, e igualmente a extensão da sua liquidez dinâmica. Neste volume ele trata das formas de análise da rentabilidade, e inclui capítulos importantes sobre o aprimoramento da análise da liquidez dinâmica, aperfeiçoando mais a aplicação dessa teoria.

A obra “Bolsa de Valores e Valores na Bolsa” (1971) que consegue separar e muito bem os valores contábeis dos mercadológicos, melhorando a obra “inflação e balanços”, como hoje se confunde muito o que seria mercado de capitais com o valor patrimonial, deveria se atentar mais para o conteúdo deste livro. O valor contábil é o estudado pela contabilidade, aquele patrimonial, agora, o valor do mercado de capitais não pode ser enxertado no balanço, a não ser se for comprado, mesmo usando-o como parâmetro para preços, estes se tornam reais apenas no momento em que existem as vendas, então nítidas diferenças estão nestes valores, e o mestre os aponta em diferenciação muito bem nesta obra.

Surge a obra “Leasing e Finanças da Empresa” (1975), analisando este importante fenômeno patrimonial. É o primeiro trabalho sobre arrendamento mercantil no setor da contabilidade, feito por um contador. Havia autores do direito, mas da contabilidade não. E se confirma a tese que na verdade o tratamento do arrendamento mercantil em matéria de contabilidade seria por meio das contas de compensação. O mestre passa a publicar em conjunto não apenas pela Atlas mas pela APEC (associação de pesquisas econômicas e contábeis).

Edita a sua “Contabilidade gerencial” (1971), que aborda suas teses defendidas no Uruguai, sendo a primeira obra desse setor em solo nacional, procura aprimorar o uso da contabilidade para a gestão e não apenas para uso de informações frias, mas informações direcionadas para a administração.

Uma obra de invulgar conhecimento foi a sua “Normas técnicas em contabilidade” (1975) que delinea uma explicação do conteúdo normativo do Brasil e também teórico, sendo a pioneira da literatura de normas a qual trata as aludidas como efeitos dos princípios e dos conceitos fortes e não como regras políticas de esforço conjunto para fraudar os balanços.

Ao final da década de 70 uma das melhores obras de interpretação leal que foi a “Aspectos contábeis da nova lei das sociedades por ações” (1978), sendo a pioneira em interpretação da lei societária, obra esta copiada em muitos sentidos, no entanto, muito original pois, os demais manuais em muitos aspectos repetem este livro, mesmo alguns autores do Brasil suspeitosamente terem sido pagos para fazerem suas obras, esta foi feita pela vontade e criatividade do mestre.

Nesta década saem volumes interessantes como “Administração financeira ao alcance de todos” (1970), “contabilidade geral” (1979), “As reservas na Atual

Lei das S/A” (1978), Administración Financiera al alcance de todos (1970), e outros.

Na década de 80 aparecem as obras mais ferrenhas de teoria contábil, pois até então o mestre não havia publicado sobre o tema, embora havia muita obras de cunho teórico de sua parte. Podemos mencionar uma primeira em 1981 nominada “Teoria da das funções sistemáticas do patrimônio” na qual já traçava uma primeira parte de sua teoria geral. Nesta obra se embasa nos trabalhos de D`auria, e Masi, para criar então as funções sistemáticas que podem ser encontradas em quaisquer patrimônios.

Trabalhos muito bons de análise de balanços como “Análise de Balanço e Demonstrações Contábeis” (1980), na qual novos cálculos surgem, dando razão para a metodologia que depois iria chamar de “identidades” publicadas em seus outros trabalhos de análise de balanços.

Pela editora Ediouro e tecnoprint surgem volumes fantásticos como “Como administrar pequenos negócios” (1984). Uma obra internacional sob o nome “Estudios monográficos de Contabilidad y de Economía de la Empresa” (1980) em co-autoria. Igualmente trabalhos técnicos importantes como “Auditoria básica” (1981), “Fraudes contábeis” (1982), “Custos e administração de materiais” (1985), “Técnica do balanço” (1981), “La contabilidad en IberoAmérica” (1989) em co-autoria.

Os livros vão aparecendo aos montes. Aparece a obra “Fórmulas importantes para Analisar Balanços” (1985) de cunho muito didático e expressivo, inclusive com casos da recuperação da Cemig (companhia elétrica de minas gerais), e da Embraer (Empresa brasileira de Aeronáutica) que passou por sua consultoria.

Na mesma época, ele passa a defender nos congressos de contabilidade, em 1986, a tentativa de uma nova doutrina chamada “neopatrimonialismo” (Sá, 1997), por uma ser uma evolução da doutrina do seu mestre Vincenzo Masi (1893-1977), embora faltasse ainda alguns pontos a serem destacados e já houvessem sintomas de sua obra em outros trabalhos seus – como “O equilíbrio do capital das empresas”(1959), e “Teoria do capital das empresas”(1965), “Estudo analítico da rentabilidade das empresas”(1971) -, e nas suas pesquisas pessoais.

Percebe-se claramente que na obra “introdução à ciência da contabilidade” (1987) há um desenho mais nítido e didático do que seria o que nominamos de teoria geral do conhecimento, neste livro o mestre traça um panorama geral do que podemos mencionar como sua escola de pensamentos contábeis, e de forma didática.

Foiporém na década de 90 que surge o aparecimento de sua “Teoria Geral do conhecimento contábil”, especificamente em 1992, esta obra realmente trata das matematizações e demonstrações dos axiomas, princípios e teoremas da

nova corrente, em prol do estudo das relações lógicas do patrimônio, no âmbito de funções sistemáticas, e com teorias derivadas.

Em 1994, ela edita a sua “Teoria da contabilidade superior” (1994). No mesmo ano ele faz a conferência sul-americana em Belo Horizonte, dirigindo-a e chamando os maiores nomes do mundo para o destaque de palestras, e apresentação da sua doutrina.

Neste decênio aparecem obras importantes surgem como “Princípios fundamentais” (1995) a “História geral e das doutrinas de contabilidade” (1997), algumas outras edições de seus livros, todavia surge a sua obra maior de sua cultura que resume até o neopatrimonialismo a “Teoria da contabilidade” (1998) que faz um traçamento importante do que consideramos uma síntese de seu trabalho teórico.

No século XXI, edita mais obras pela Juruá, daí vem praticamente quase 20 volumes com grande envergadura, citamos os “Fundamentos da contabilidade geral” (2005), “Moderna análise de balanços ao alcance de todos” (2005), especialmente. A primeira obra dá um panorama muito importante do que seria a contabilidade geral com base neopatrimonialista, e a segunda obra uma aplicação importante dos teoremas neopatrimoniais e a adaptação importante de diversos cálculos de uso.

Ele reforma seus trabalhos, e faz outros livros sobre custos, tecnologia contábil, fundo de comércio e outros. Faz novas edições, especialmente pelas editoras Atlas e Juruá, mais por esta última que imortalizaria suas obras no ano do seu passamento, e as atualizaria com ajuda do emérito professor Wilson Zappa Hoog.

Há um livro muito importante de contabilidade gerencial e análise de balanços nominado “Consultoria e análise contábil” (2012) que procura aplicar gerencialmente os cálculos das funções sistemáticas, neste ele aplica e exemplifica os teoremas, e procura dar uma entonação maior à teoria da prosperidade.

Lançaria pela Juruá especialmente outras obras sobre “tecnologia contábil”, “fundo de comércio”, “contabilidade de custos”, “controladoria”. Sem dúvida é a editora que mais abraçou as obras do mestre Sá, nos últimos anos de seu trabalho.

Lança pela Thompson “A evolução da contabilidade” (2006), uma obra invulgar que trata da história de nosso conhecimento, no entanto, averiguando a sequência doutrinária, as principais correntes, e como ela chega ao neopatrimonialismo com invulgar sequência de progressão.

Pouco depois o Conselho Federal com edita a “História da contabilidade brasileira” (2008), uma das obras mais importantes de nossa cultura brasileira que permite uma avaliação muito contundente da progressão geométrica que foi a evolução da nossa contabilidade nacional.

No ano de sua morte publica obra importante sobre crítica aos padrões internacionais: “Normas internacionais e fraudes em contabilidade” (2010), é uma das primeiras obras a traçar um cunho meramente crítico das normas internacionais e seus efeitos malévolos aos balanços quando são causadas por acordos políticos de grupos financeiros e meta-capitalistas.

Um outro livro pela editora Ideas@Work sobre “Análise Contábil Gerencial” (2011), um ano após sua morte traça importantes aplicações da doutrina neopatrimonialista, especialmente focando na mensuração e análise dos fenômenos patrimoniais de acordo com as funções sistemáticas do patrimônio.

Há ainda muita reedições, e muitos outros volumes, aqui damos um panorama das obras numa escala cronológica por cada década, daquelas que consideramos as mais importantes dentro do seu pensamento doutrinário, e oferecendo um panorama geral de sua doutrina e de seu conhecimento dentro do setor científico da contabilidade.

IV. A escola de pensamentos: Neopatrimonialismo

Depois de ter comentado sobre o nome de sua teoria em 1986 no Congresso de Cuiabá, ter feito uma obra “introdução à ciência da contabilidade” em 1987, surge a sua obra “teoria geral do conhecimento contábil” (1992) depois reeditada pelo ministério da fazenda da Espanha com as propostas de uma nova teoria. Esta obra em 1992, foi explicada e esmiuçada pela obra “Teoria da contabilidade superior” (1994). Acreditamos, no entanto, que há poucas pessoas no mundo que realmente entenderam a sua obra.

O neopatrimonialismo começa de modo tímido com poucos autores como Marco Antônio Amaral Pires e Pedro Onofre Fernandes, mas depois forma um grupo mais coeso como Alexandre Bossi Queiroz e Valério Nepomuceno, somente depois de muito tempo iria adentrar na corrente oficial outros grandes autores.

Entendamos então o neopatrimonialismo em poucas linhas, embora, o seu estudo razoável exija planos de anos de estudo.

Primeiro a base do mesmo é estudar as relações lógicas dos fenômenos patrimoniais que não podem se confundir com as suas procedências e muito menos com a sua dimensão. São as relações lógicas divididas em três (Sá, 1999):

- Essenciais - A natureza do fenômeno. Formada por necessidade, finalidade, meio e função. A necessidade é a carência do elemento; a finalidade é o objetivo ou racionalização de sua administração, ou o fim da necessidade; o meio é a materialização da riqueza, e a função é a movimentação do meio.
- Dimensionais – É o modo de expressão, ou ostentação do fenômeno. Em causa, efeito, qualidade, quantidade, tempo e espaço. A causa e efeito na mensuração é crédito e débito; a qualidade é a espécie do bem

ou do patrimônio; quantidade é o valor do mesmo; tempo é o prazo de acontecimento, ou a data do registro do fato; espaço é o ambiente aziendal, a empresa, ou a entidade no qual ele ocorreu.

- Ambientais – São as procedências dos fenômenos patrimoniais. Ou os continentes da riqueza, isto é, os “locais” onde eles agem e são causados. Pode ser endógeno ou exógeno. O primeiro, endógeno, de dentro da empresa consiste no trabalho humano, depreciação, natureza intrínseca do patrimônio, administração, direção, gerência, conselhos internos, entre outros. O exógeno que vem de fora da empresa, podem ser tratados do mundo econômico, político, social e ambiental, como inflações, oferta, demanda, política tributária, política monopolística, sindicatos, acordos coletivos, natureza, efeitos naturais, localização geográfica, etc.

Estas relações são as razões para os fatos. Ou o porquê eles existem. Portanto, tem um grau de generalização muito interessante.

Estas relações lógicas acontecem em sistemas definidos de análise, como se fossem órgãos patrimoniais, que no fundo são traduzidos como movimentos patrimoniais, assim temos:

- Liquidez – função que procura pagar as dívidas;
- Resultabilidade – função que procura gerar resultados;
- Estabilidade – função que procura manter o equilíbrio;
- Economicidade – função que procura manter a vitalidade;
- Invulnerabilidade – função que procura absorver os riscos;
- Produtividade – função que procura manter a eficiência;
- Elasticidade – função que procura o crescimento do capital;
- Sociabilidade – função que procura interagir com os meios sociais.

Cada um desse sistemas acontece em interação, concomitantemente, autonomamente e hereditariamente, dentro das outras relações de essencialidade, dimensionalidade e ambientalidade. Por exemplo, temos uma necessidade da liquidez, uma finalidade da liquidez, ou um meio para o resultado, um meio para a sociabilidade, etc.

A doutrina neopatrimonialista tem diversos axiomas e teoremas (Sá, 1997). Os axiomas básicos são dois o da eficácia e o da prosperidade. O primeiro diz que para ter eficácia, a necessidade deve ser satisfeita. Logo, se tivemos todas as necessidades satisfeitas em constante grau, aparece a prosperidade.

Mas teorema tem diversos, vamos mencionar alguns constantes no livro de Silva (2015, p. 182 e ss.):

- Teorema da reincidência da perda defluente do risco
- Teorema do risco da temporalidade funcional
- Teorema da especialista do risco
- Teorema da correlação de Temporalidade sistemática
- Teorema da correlação de Origens de Capitais

- Teorema do acréscimo ineficaz
- Teorema da prosperidade
- Teorema da intensidade funcional
- Teorema da não correspondência da eficácia
- Teorema da funcionalidade plena
- Teorema das funções futuras

Igualmente, temos inúmeros axiomas vamos citar alguns conforme Silva (2015, p. 194 e ss.):

- Axioma da eficácia
- Axioma da prosperidade
- Axioma do movimento patrimonial
- Axioma da transformação patrimonial
- Axioma da função
- Axioma da natureza funcional dos sistemas patrimoniais
- Axioma da identidade funcional
- Axioma da assimilação funcional
- Axioma da interação sistemática
- Axioma da interação perfeita
- Axioma das causas agentes
- Axioma da proporcionalidade funcional
- Axioma da relatividade funcional
- Axioma da organização sistemática

E por fim ela tem diversas teorias para cada um dos sistemas patrimoniais, como a teoria da liquidez, resultabilidade, produtividade, estabilidade, economicidade, etc. para cada um dos sistemas há um tipo de teoria.

A tese mais importante de toda sua obra seria a da prosperidade, que é considerada a sua teoria maior, que na sua obra ele trata muito bem sobre tal estado (Sá, 1999), com explicações muitos contundentes e muito interessantes sobre o mesmo **nível patrimonial, imprescindível para a prosperidade social.**

Enfim, este é um resumo da doutrina em poucas linhas do ilustre mestre Antonio Lopes de Sá que mereceria outros tratamentos, no entanto, fazemos apenas estes com o sentido de descrever e esclarecer mais como foi a vida e a obra, ajuntando a doutrina deste grande autor da contabilidade, mestre de todos os tempos, o que mais escreveu em língua portuguesa e o que mais editou livros em todo mundo.

V. Conclusão

A vida do ilustre professor Lopes de Sá é marcada por uma trajetória infalível, repleta de conquistas, de vitória, formando-se contador desde tenra idade, dedicando a uma literatura desenhada por muitos anos, formando cerca de quase duas centenas de obras, e algumas pioneiras em solo nacional e no

mundo, sendo dedicado autor não apenas da contabilidade, mas destacado na ciência geral com inúmeras comendas e insígnias internacionais.

O trabalho do mestre Lopes de Sá, envolve uma obra gigantesca coroada com uma doutrina própria que não foi ligada a nenhum instituto, mas desenvolvida particularmente, com seu próprio mérito, quando esboça uma teoria geral do conhecimento, e coloca inúmeros teoremas e axiomas de merecida e elevada apreciação, o que exige a precípua necessidade de avaliação e análise.

Em suma a doutrina, obra e vida do mestre Sá, pode ser reconhecida com uma das menos exploradas e mais vastas produções em todo o mundo, sua corrente neopatrimonialista com milhares de adeptos, conhecida em todo mundo, exaltada também pelo seu vigor científico é o seu ponto de destaque, não menos a sua cultura escrita, sendo pois, considerado o maior autor de todos os tempos.

VI. Referencias bibliográficas

- Cardoso, A., Rocha, L. (2006) Lopes de Sá excelso cientista da contabilidade. 2ª ed. Curitiba: Juruá.
- Creswell, J. (2007) Projeto de pesquisa: método qualitativo, quantitativo e misto. Porto Alegre: Artmed.
- Einstein, A., Infeld, L. (1988) A evolução da Física. 4ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Guanabara.
- Epicuro. (2005) Pensamentos. São Paulo: Ed. Martin Claret.
- Florentino, A. (1965) Prefácio. In: Teoria do capital das empresas. Rio de Janeiro: FGV.
- Sá, A. (1999) O crescente domínio da matemática no desenvolvimento da Contabilidade. Revista Paulista de Contabilidade, São Paulo: Sindicato dos Contabilistas de São Paulo, ,p.19-21, jun.1999.
- Leite, F. (2008) Metodologia Científica. Aparecida: Editora Letras.
- Masi, V. (1971) La Scienza del Patrimônio. Milano: Nicola Milano Editore.
- Platão. (2005) Apologia de Sócrates; Banquete. São Paulo: Ed. Martin Claret.
- Popper, K. (1978) Lógica das ciências sociais. Rio de Janeiro: Tempo universitário.
- Sá, A. (1992) Teoria geral do conhecimento contábil. Belo Horizonte: IPAT-UNA.
- Sá, A. (1953) Filosofia da Contabilidade. Rio de Janeiro: Ed. Aurora.
- Sá, A. (1965) Teoria do capital das empresas. Rio de Janeiro: FGV, 1965.
- Sá, A. (1953) Princípios e preceitos de Contabilidade industrial. São Paulo: Atlas.
- Sá, A. (2000) Princípios Fundamentais de Contabilidade. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. (1959) O equilíbrio do Capital das Empresas. Belo Horizonte: Estabelecimentos Gráficos Santa Maria S/A.
- Sá, A. (1997) Historia Geral e das Doutrinas da Contabilidade. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. (1961) História da Contabilidade. Belo Horizonte: Ed. Presidente. 3 V. Enciclopédia moderna de Contabilidade.
- Sá, A. (1999) Teoria da Contabilidade. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. (2008) História Geral da Contabilidade no Brasil. Brasília: CFC.
- Sá, A. (1987) Introdução à ciência da Contabilidade. Rio de Janeiro: Tecnoprint.

- Sá, A. (1971) Estudo Analítico da Rentabilidade das Empresas. Rio de Janeiro: APEC.
- Sá, A. (1978) Aspectos Contábeis da Nova Lei das Sociedades por Ações. 2ª ed. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. (2010) Normas internacionais e Fraudes em Contabilidade. Curitiba: Juruá.
- Sá, A. (1973) Curso Superior de Análise de Balanços. 3ª ed. São Paulo: Ed. Atlas. Volume I e II.
- Sá, A. (1963) Inflação e Balanços. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. (1951) Lineamentos da contabilidade geral. São Paulo: Varonil.
- Sá, A. (1977) Contabilidade Gerencial. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. (1983) Dicionário de contabilidade. São Paulo: atlas, 1983.
- Sá, A. (1971) Bolsa de Valores e Valores na Bolsa. Rio de Janeiro: APEC.
- Sá, A. (1981) Análise de Balanços e Demonstrações contábeis. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. (1959) Organização e Contabilidade de Custos. 2ª Ed. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. (1987a) Guia simplificado de Economia ao alcance de Todos. Rio de Janeiro: Tecnoprint.
- Sá, A. (1961a) Problemas de Administração e Contabilidade. Belo Horizonte: Presidente, VI e II.
- Sá, A. (1998). Pré-história contábil brasileira. Bahia: Visconde de Cairu.
- Sá, A. (1975) Normas técnicas de Contabilidade. Rio de Janeiro: Ed. APEC.
- Sá, A. (1995) Considerações em Torno do Conceito de Rédito em Contabilidade. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, DF, nº94, Ano XXIV, Julho/Agosto de 1995.
- Sá, A. (2001) Intensidade Funcional eficaz da riqueza e análise contábil sobre a continuidade do empreendimento. Revista Brasileira de Contabilidade, Ano XXX, nº 130, CFC, Jul. / Ago.
- Sá, A. (2001) A Função Social do Contabilista. Revista Mineira de Contabilidade, Belo Horizonte: CRCMG, n 3, 2Trimestre 2001.
- Sá, A. (1997b) Subsistemas de Funções Patrimoniais e Metodologia Matricial da Análise do Comportamento da Riqueza. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília: CFC, Ano XXVI, nº 103, Jan/Fev. de 1997b.
- Sá, A. (2001b) O futuro da Contabilidade. Revista Mineira de Contabilidade, Belo Horizonte: CRCMG, n 4, 3 Trimestre 2001b.
- Sá, A. (1994) Autonomia e Qualidade Científica da Contabilidade. Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais.
- Sá, A. (2010). Professor Armando Aloe um ícone na história da contabilidade do Brasil. Pesquisa realizada no site www.lopesdesa.com.br em 12 de junho de 2010.
- Sá, A. (2012) Consultoria e Análise Contábil. Curitiba: Juruá.
- Sá, A. (2005) Fundamentos da Contabilidade Geral. 2ª ed. Curitiba: Ed. Juruá.
- Sá, A. (1962) Análise de Balanços ao Alcance de Todos. 3ªed. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. (1989) Auditoria contábil. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. (1963) Contabilidade científica. Belo Horizonte: Edição do autor.
- Sá, A. (1959) Auditoria dos balanços. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. (1968) Auditoria interna. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. (2011) Análise contábil gerencial. Belo Horizonte: Ideas@work.

- Sá, A. (1984) Como administrar pequenos negócios. Rio de Janeiro: Ediouro.
- Sá, A. (1977) Curso de Auditoria. São Paulo: Ed. Atlas. V. I.
- Sá, A. (2006) A evolução da contabilidade. São Paulo: Ed. Thompson.
- Sá, A. (1985) Tudo sobre a microempresa. Rio de Janeiro: Ediouro.
- Sá, A. (1982) Fórmulas importantes para analisar balanços (bases – interpretações – comentários). Rio de Janeiro: Ediouro.
- Sá, A. (1954) Organização e contabilidade de custos. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. (2005) Moderna Análise de Balanços ao Alcance de todos. Curitiba: Ed. Juruá.
- Sá, A. (2004) Prosperidade e Padrões Contábeis. Revista Mineira de Contabilidade, BH, nº 22, Ano VII, 2º Trimestre, CRCMG.
- Sá, A. (1975) Como se faz em balanço. 5. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. (1981) Introdução à Análise dos Balanços. Rio de Janeiro: Ed. Tecnoprint.
- Sá, A. (2004) Perícia Contábil. 6ª ed. São Paulo: Ed. Atlas.
- Silva, R. (2015) Neopatrimonialismo e conhecimento contábil. Curitiba: Juruá, 2015.
- Vergara, S. (2000) Constant. Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração. 3ª ed. São Paulo: Ed. Atlas.

Narváez, V. y Oviedo, J. (2020), Imperio, financiarización y los nuevos centros de producción normativa contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 76, 75-95.
Doi:<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n76a06>

Imperio, financiarización y los nuevos centros de producción normativa contable

Viviana Patricia Narváez Castillo

vnarvaez@unicauca.edu.co

Universidad del Cauca

Orcid: 0000-0001-6239-0778

Juan Ignacio Oviedo Pino

jioviedo@unicauca.edu.co

Universidad del Cauca

Orcid: 0000-0002-0548-9699

Imperio, financiarización y los nuevos centros de producción normativa contable

Resumen: *En el contexto de un mundo globalizado, crecientemente complejo, en el que todo está sujeto a permanente transformación, la contabilidad como disciplina no está exenta de sufrir los embates derivados de los nuevos tiempos, que no dejan de sorprender con sus conflictos, crisis y paradojas. El presente artículo se inscribe dentro de esta trama de complejidades, y se pretende abordar una aproximación analítica que dé cuenta precisamente de cómo el contexto económico ha impactado profundamente la contabilidad y los centros de producción normativa contable, especialmente en el proyecto moderno de economía de mercado y más específicamente en los tiempos de exacerbación de la acumulación rentística financiera que caracteriza el último periodo del capitalismo.*

Palabras clave: *contabilidad, financiarización, imperio, regulación contable.*

Empire, financialization and the new accounting regulation production centers

Abstract: *In the context of a globalized, increasingly complex world, in which everything is subject to constant transformation, accounting as discipline is not exempt from suffering the attacks proper of the current times, which continue to surprise us with their conflicts, crises and paradoxes. The present paper is inscribed within this weave of complexities, and seeks an analytical approach that precisely accounts for how the economic context has deeply influenced accounting and the accounting regulation production centers, especially in the modern project of market economy and more specifically in times of the exacerbation of financial income accumulation characterizing the last period of capitalism.*

Keywords: *Accounting, financialization, empire, accounting regulation*

Império, financeirização e os novos centros de produção normativa contábil

Resumo: *No contexto de um mundo globalizado, cuja complexidade aumenta constantemente, no que todo está sujeito a permanente transformação, a contabilidade como disciplina não está isenta de sofrer os embates derivados dos novos tempos, que não deixam de surpreender com os seus conflitos, crises e paradoxas. O presente artigo inscreve-se dentro desta trama de complexidades, com o que se pretende abordar uma aproximação analítica que dê conta justamente de como o contexto econômico tem impactado profundamente a contabilidade e os centros de produção normativa contábil, especialmente no projeto moderno de economia de mercado e mais especificamente nos tempos de exacerbação da acumulação rentista financeira que caracteriza o último periodo do capitalismo.*

Palavras chave: *Contabilidade, financeirização, império, regulação contábil.*

Empire, financialisation et nouveaux centres de production normative comptable

Résumé: *dans le contexte de la mondialisation, de plus en plus complexe, où tout est sujet à des transformations permanentes, la comptabilité en tant que discipline n'est pas à l'écart des assauts dérivés des nouveaux temps qui ne cessent pas de surprendre avec leur conflits, crises et paradoxes. Cet article s'inscrit dans ce réseaux de complexités, et vise à traiter une approche analytique qui rende compte justement de la façon dans laquelle le contexte économique a fortement affecté la comptabilité et les centres de production normative comptable, en particulier dans le projet moderne d'économie du marché, et plus précisément dans le temps d'exacerbation de l'accumulation de la rente financière caractéristique de la dernière période du capitalisme.*

Mots clés: *comptabilité, financialisation, empire, régulation comptable.*

Imperio, financiarización y los nuevos centros de producción normativa contable

Viviana Patricia Narváez Castillo, Juan Ignacio Oviedo Pino

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n76a06>

Primera versión recibida en septiembre de 2019 – Versión aceptada en marzo de 2020.

I. Introducción

A partir del último cuarto del siglo pasado, profundos cambios se han presentado en el escenario económico capitalista que, directa o indirectamente, han afectado a la sociedad en general. Auspiciados por el ascenso de las tecnologías de la información y de la comunicación, los intercambios y transacciones económico-financieras han requerido un lenguaje común que permita la armonía de los flujos, los cuales, con la entrada en vigor de la financiarización¹ de la economía, reclaman la apertura de fronteras para movilizarse hacia donde las condiciones le sean favorables.

Ante las incesantes innovaciones mercantiles y financieras, la información derivada de ello ha desbordado la capacidad de los Estado-nación para regular eficaz y oportunamente estas prácticas, por lo cual organismos privados supranacionales, con la complacencia de los Estados, han asumido el rol de reguladores bajo una lógica de mercado. La contabilidad no ha sido ajena a estas nuevas dinámicas en las que la Nueva Arquitectura Financiera Internacional (NAFI) direcciona las políticas de información a revelar, condicionando la contabilidad bajo el paradigma de la información para la toma de decisiones.

El presente trabajo pretende develar cómo estos organismos han desplazado el papel regulador de los Estados-nación, consolidando centros de estandarización y regulación internacional que, para el caso de la contabilidad, han moldeado la información a revelar acorde con las exigencias de una economía financiarizada y de predicciones por encima de los requerimientos

1 Definida como el “ascenso de la importancia del capital financiero dentro del funcionamiento económico” (Medialdea y Sanabria, 2013, p. 195)

de información por parte de administradores y otros interesados en el objeto social de las empresas.

La presente investigación con enfoque cualitativo tiene como intencionalidad analizar desde un contexto holístico e histórico el devenir de las nuevas formas de gobierno y desde una lógica inductiva-deductiva busca conectar estos hallazgos documentales con la NAFI y los organismos de regulación contable internacional, para explicar la contabilidad en el paradigma de la información para la toma de decisiones.

II. El Imperio como forma global de soberanía

Durante mucho tiempo la narrativa económica, especialmente después de la primera guerra mundial, hizo referencia, según la acepción leninista, al imperialismo como fase superior del capitalismo, cuyo itinerario para su configuración lo describe Ilich con la siguiente cronología:

- 1) Décadas de 1860 y 1870: cénit del desarrollo de la libre competencia. Los monopolios están en un estado embrionario apenas perceptible.
- 2) Tras la crisis de 1873, largo período de desarrollo de los cárteles, que son todavía una excepción. No están aún consolidados, son todavía un fenómeno pasajero.
- 3) Auge de finales del siglo XIX y crisis de 1900-1903: los cárteles se convierten en un fundamento de la vida económica. El capitalismo se ha transformado en imperialismo (1975, p. 19).

Ese imperialismo constituyó la expansión del Estado–nación, especialmente norteamericano, implantando un poder omnímodo a través del criterio de empresa monopólica que extendía sus tentáculos por el mundo entero.

De ese imperialismo tradicional, que ejercía un poder unívoco y negativo, se ha pasado a un nuevo orden económico: el Imperio. Un renovado poder reticular y sutil que redefine el concepto de soberanía global mediada por una serie de organismos nacionales y supranacionales unidos por una única lógica de dominio. A diferencia del imperialismo, el Imperio no tiene un lugar o centro reconocible de poder; por el contrario, su objetivo es el dominio de la vida social en su totalidad: “el control de la sociedad sobre los individuos no se ejerce solamente a través de la conciencia o la ideología, también se ejerce en el cuerpo y con el cuerpo. Para la sociedad capitalista, lo más importante es la biopolítica, lo biológico, lo somático, lo corporal” (Hardt y Negri, 2002, p. 39). En este sentido, la producción biopolítica, entendida como la producción de la vida misma en sociedad, superpone lo económico, lo político y lo cultural en los procesos de creación de riqueza.

El Imperio no está descrito en términos de un momento histórico o que marque una época determinada; su despliegue implica recrear un presente perpetuo; no constituye un gobierno específico sobre un territorio en

particular, sino una forma de poder libidinal creador de realidad; esto es, el Imperio crea permanentemente el mundo que habita; es decir, con el Imperio se crea ante todo una ontología: una forma de ser y de estar en el mundo. Así las cosas, con este concepto emerge una suerte de “no lugar”, un espacio descentrado y desterritorializado. Sobre esta arquitectura lisa el Imperio crea un entorno global o globalización de nuevo cuño, que interconecta, comunica, asimila, resignifica, distintos lugares y territorialidades, sintonizándolos con nuevos dispositivos y tecnologías de gobierno.

La construcción del nuevo orden, no reside como muchos suponen desde las ciencias sociales, en la centralidad hegemónica de los Estados Unidos en el marco de la globalización, aunque esta ocupe un estado de privilegio dentro del Imperio. El imperialismo ha terminado, sentencian los autores. Ninguna nación, por poderosa que parezca, podrá arrogarse este rol, pues si algo caracteriza este nuevo escenario es su falta de fronteras y territorialidades fijas.

Con la emergencia del Imperio se ha reconfigurado la geografía mundial del poder; los Estados-nación han sufrido un proceso de transformación caracterizado por un marcado declive en sus capacidades de regulación y la formación de un nuevo orden institucional privado. La soberanía de los Estados-nación fue otrora la piedra angular de los imperialismos construidos por las potencias europeas, en la que los territorios y los límites geográficos delimitaban el centro del poder. Las fronteras y barreras establecidas en los territorios controlaban los flujos de producción y circulación de personas; con el control de los territorios todo el mapa global podía ser parcelado, codificado y conquistado. No obstante, la globalización imperialista de otros tiempos ha sido desplazada, los límites y fronteras geográficas han sufrido un proceso de borramiento, con el cual se ha pasado de un espacio estriado a un espacio liso (Deleuze y Guattari, 2002). La geografía mundial ha sufrido una total transformación.

Contrario a la lógica con la que operaba el mercado en los regímenes de soberanía del imperialismo, en esta nueva fase se encuentra un capitalismo que ruptora todos los límites geográficos sin depender de un centro de poder, expandiéndose de esta forma por todos los territorios, es un proceso que ha tenido lugar tanto en el contexto nacional como a escala mundial. Los incesantes flujos transnacionales de capital y mercancías han propiciado que los Estado-nación se tornen inoperantes para regular los intercambios económicos y culturales a nivel global. Los regímenes y la soberanía de los Estados-nación han sufrido diversas mutaciones que llevaron a la consolidación de un nuevo orden mundial, desembocando en el desplazamiento progresivo de la soberanía del Estado Hegemónico, tal como lo exponen Hardt y Negri (2002):

Ciertamente es verdad que, frente al proceso de globalización, la soberanía de los Estados-naciones, aunque aún es efectiva, ha declinado progresivamente. Los factores

primarios de la producción y el intercambio -dinero, tecnología, gente y bienes- se mueven con creciente facilidad a través de los límites nacionales; por lo que el Estado-nación posee cada vez menos poder para regular estos flujos e imponer su autoridad sobre la economía. Incluso los Estado-nación más poderosas ya no pueden ser consideradas como autoridades supremas y soberanas, tanto fuera como dentro de sus propias fronteras. (p. 4)

Con esta nueva geografía de poder surgen nuevos centros de producción normativa que vienen ya no necesariamente de la esfera pública sino del mundo del poder privado para posteriormente instalarse en el dominio de lo público, contribuyendo a la desnacionalización de los históricos programas nacionales característicos del keynesianismo. No obstante, esta reconfiguración del poder global no significa la caída o el fin de los Estados, pero es una realidad que estos ya no son el centro de la configuración del poder global.

III. Privatización del derecho público y nuevos centros de producción normativa contable

La globalización y mundialización de la economía, más allá de traspasar fronteras geográficas, ha conducido a una reconfiguración de la división entre la esfera pública y privada; es así como a partir de 1990 se observa con mayor fuerza la expansión del dominio de actores privados que, paulatinamente, han adquirido poder a través de la absorción de funciones propias de los Estados generando un reordenamiento de elementos públicos y privados, el cual ha sido direccionado en gran medida a generar condiciones óptimas para el desarrollo de las operaciones globales de los mercados y las empresas. Una de las funciones propias del estado que ha virado significativamente hacia la esfera privada es la de regulación y creación de normas, función que los gobiernos vienen compartiendo desde hace varios años con organismos del sector privado y que se ha acentuado con el fortalecimiento del capitalismo y el auge de la financierización de la economía mundial.

Con el desarrollo de los nuevos procesos de acumulación basados en la lógica del capitalismo financiero donde existe una transformación de las ganancias en rentas, los Estados se tornan incapaces de regular la gran cantidad de capital y de transacciones económicas que se realizan por segundo a nivel global, lo que ha ocasionado un desplazamiento de su función reguladora hacia agentes privados que crean normas y reglas con el fin de administrar ciertos estamentos que eran exclusivos del gobierno estatal. Los Estados Nacionales han optado por desnacionalizar gran parte de sus marcos jurídicos (Sassen, 2010). No obstante, esto no implica que el aparato estatal esté desapareciendo, sino que se han generado variantes entre la función reguladora de los Estados y los agentes privados, estas variantes según Schwarcs (2002) pueden ir desde normas que se originan en el gobierno y son adoptados por los actores privados

hasta normas que son originadas por agentes privados pero que son aplicadas y adoptadas por el gobierno.

El papel que vienen cumpliendo los actores privados se ha consolidado como un factor clave para la reconfiguración en materia de regulación internacional; es así como los agentes privados participan cada vez más en la creación de instituciones y normas que regulan la economía global con el objetivo de fijar sistemas a nivel mundial que permitan el óptimo desarrollo de los mercados y flujo de capitales; todo esto se lleva a cabo mediante la elaboración de acuerdos intergubernamentales que determinan elementos básicos de regulación. De esta manera, con la globalización económica las entidades privadas toman protagonismo mediante la captura del Estado (corporatocracia) (Franco, 2015), la cual se evidencia en la práctica paulatina y generalizada de incorporar en las leyes del Estado (sujeto pasivo) normas creadas y aplicadas inicialmente por los actores privados (sujetos activos). Con esto, el derecho termina por servir a la economía transformándose en un instrumento para la eficacia de los mercados y salvaguarda de los intereses privados de ciertos sectores, creando jurisprudencia *ad hoc*, paralela a los ordenamientos jurídicos locales (Burgos, 2000).

A este tipo de “privatización jurídica” o “neoliberalización del derecho” se le ha dado legitimidad mediante el llamado derecho comercial global -*Lex Mercatoria*- que, en el campo económico, ha erosionado las soberanías nacionales implantando una ecúmene jurídica internacional (De Sousa Santos, 1998). No obstante, la asimetría normativa podría disminuir la pertinencia y dificultar la aplicación local. Con el derecho al servicio de la economía, los Estados facilitan el desarrollo de los mercados globales, permitiendo a empresas extranjeras operar en sus territorios, situación que posibilita la internacionalización de los mercados, consolidando al Estado como un espacio clave para el desarrollo de condiciones óptimas en el proceso de globalización económica empresarial.

Es así como se viene instaurando en los últimos años un sistema económico global interconectado mediante los mercados financieros con la participación de los Estados junto a actores privados y organismos multilaterales especializados (Gómez, 2016), que se consolidan como redes intergubernamentales y que emiten una cantidad cada vez mayor de normas y reglamentaciones sobre asuntos relacionados con la globalización de los capitales y la consolidación de un nuevo orden comercial a nivel mundial.

La apropiación regulativa por parte de agentes de naturaleza privada, en la segunda mitad del siglo XX e inicios del XXI, ha sido uno de los fenómenos más dinámicos de la expansión del capitalismo global, colocando el derecho al servicio de la economía y no de la política, como bien lo describe Sassen (2010) al referirse a esta intromisión consignada en las directrices de política del Banco Mundial:

El Banco Mundial considera que es fundamental separar el derecho de la política, colocando el primero al lado de la economía. Por esta vía, queda definido el papel sustantivo que el derecho debe cumplir en la definición de las cuestiones económicas globales, en detrimento de las funciones que cumplía otrora relacionadas con la resolución de los conflictos sociales. En la medida en que el discurso sobre el desarrollo se formula con un léxico jurídico, muchas de las decisiones institucionales y de los valores que suponen la reforma del mercado y los proyectos de desarrollo desaparecen bajo el lenguaje aparentemente neutral y técnico del derecho. (p. 275)

Del modelo estatal centralista, imbuido de cierto poder soberano hasta la segunda mitad del siglo XX, en el cual el propio Estado era un agente financiero que regulaba el mercado, se pasa a otro modelo agenciado por las políticas neoliberales, en donde el mercado global es el que gobierna y, por tanto, implanta formas de desregulación y de regulación, así como una transformación de las relaciones con el Estado.

La convergencia entre agentes reguladores se ha convertido en los nuevos centros de producción normativa a nivel global, puesto que, con el incremento del comercio internacional y el incesante flujo de capitales que se mueven producto de la financiarización, se ha incrementado la necesidad de crear normas y estándares internacionales basados en la lógica de la expansión de los mercados. Una de las redes intergubernamentales que más se ha fortalecido en los últimos años es la de los organismos que se mueven alrededor de la NAFI.

La NAFI constituye un conjunto de organizaciones y estándares, los cuales propenden por lograr una estabilidad financiera en el mundo, con el objetivo de contener la posibilidad de crisis nacionales. La Arquitectura Financiera Internacional tiene que ver directamente sobre el sistema de regulación y supervisión del sistema financiero internacional. El término NAFI está atado, entonces, a la evolución ocurrida desde el G-7 hacia el G-20 y la evolución del Foro de Estabilidad Financiera (FSF por sus siglas en inglés) hacia La Junta de Estabilidad Financiera (FSB por sus siglas en inglés). Según Eichengreen (1999), el objetivo principal de la NAFI es predecir, prevenir y resolver mejor las crisis financieras mediante reformas a las instituciones, a las estructuras y a las políticas.

La FSB es una de las entidades más importantes en la NAFI, fue creada en abril de 2009 en la cumbre de líderes del G-20 en reemplazo del anterior FSF. La razón de ser de la FSB es la de coordinar el trabajo de las autoridades financieras nacionales y de organismos internacionales responsables de la estabilidad financiera, las instituciones financieras internacionales, el sector de agrupaciones internacionales de reguladores y supervisores, y los comités

de expertos de los bancos centrales. La FSB ha considerado un conjunto de estándares bajo el argumento que generan efectos beneficiosos sobre la estabilidad del sistema financiero a nivel nacional y mundial.

El conjunto de estándares emitidos por la NAFI comprende tres grandes grupos: política macroeconómica y transparencia de datos (estadísticas); regulación y supervisión financiera; infraestructura institucional y de mercado. Entre los estándares de regulación y supervisión financiera emitidos se encuentran las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Asistimos, de esta manera, a una suerte de gubernamentalización del Estado por el mercado; por supuesto esta transformación acarrea modificaciones profundas en cuanto a la racionalidad, funcionalidad y operatividad de la disciplina contable, la cual se ajusta a la racionalidad neoclásica y la moderna teoría financiera (Pardo, 2017).

Se ha virado de una regulación contable de naturaleza pública, que partía de los desplazamientos territoriales sobre los Estado–nación de los capitales, propios de las fases mercantilista e industrial, hacia una regulación financiera globalizadora de naturaleza privada debido a que, fundamentalmente, los flujos adquieren la facultad de la ubicuidad tanto territorial como extraterritorial; el mundo es cubierto por un dispositivo red (Castells, 2000) que permite desarrollar actividades y transacciones económico–financieras en tiempo real de un punto a otro del planeta en los que los Estados–nación no tienen la capacidad de regular tales relaciones, permitiendo la suplantación por organizaciones transnacionales en materia de regulación. Se evidencia de esta manera la formación de una creciente internacionalización de relaciones de poder, cuyo eje y centralidad lo constituyen agencias encargadas de diseñar regulaciones de naturaleza privada encaminadas a prohijar una gobernabilidad global sustituyendo las legislaciones locales y sus singularidades. Esto explica la influencia ejercida sobre las regulaciones contables por las relaciones de poder globales en la estructuración de marcos de referencia encaminados a homogeneizar y estandarizar las prácticas disciplinarias y profesionales de la contabilidad.

IV. Geopolítica del conocimiento y regulación e investigación contable

Cuando el filósofo argentino Walter Dignolo (1993) aborda la noción de la colonialidad del saber, enfatiza que entre la división geopolítica del mundo y el orden epistémico existe una relación intrínseca que atribuye a los lugares y a los sujetos una capacidad cognoscitiva y un poder de enunciación que corresponde con la colonialidad del poder. El proyecto moderno de ciencia ha vendido la idea de la neutralidad del conocimiento; este postulado parte de la concepción de Maquiavelo que aspira a desarrollar una ciencia y una tecnología

libres de valores y, por supuesto, de los contextos en donde se produce. La contabilidad como disciplina de las cuentas y como instrumento de racionalidad del capital no ha escapado de los contextos, de las relaciones de poder y de los lugares desde donde se enuncian sus teorías o postulados conceptuales; por el contrario, estos han constituido el soporte epistémico desde donde se validan esos saberes y se subalternizan e invisibilizan otros. Se podría desde una perspectiva sintética definir un itinerario de desplazamiento de ese *locus* enunciativo, siguiendo a Oscar Feudal y Hernán Linares (2006), en los siguientes términos:

Destacamos en primera instancia el protagonismo de los autores Italianos, que iniciarían su aporte con la publicación del tratado de Luca Pacioli a finales del siglo XV, seguido por una cantidad importante de reconocidos autores de la época, contribución significativa que se asocia al poderío mundial de Italia en cuanto al comercio internacional, el cual finalizaría a mediados del siglo XVII a raíz de la decadencia Italiana, acentuada de una parte por las guerras e inestabilidad política, y de otra, tal vez con más trascendencia, por el descubrimiento y consolidación del comercio con el nuevo mundo.

Posteriormente, hasta mediados del siglo XIX, el protagonismo de la literatura contable pasaría a manos de los autores franceses, quienes se hicieron notar principalmente por la calidad e influencia de sus obras, con la valiosa contribución realizada por autores como Samuel Ricard, Bertrand François Barreme y Edmond Degranges padre, entre otros.

Finalmente, el protagonismo de la literatura contable se consolidaría en territorio Norte Americano, donde se le puede ubicar en la actualidad asociado principalmente al dominio de la economía mundial por parte de esta potencia, con un enfoque normativo evolucionado a partir de la crisis de 1929 y la depresión de los años 30, y consolidándose finalmente frente a los grandes escándalos financieros originados a principios de este siglo por importantes transnacionales de este país (pp. 8-9).

En esta línea, esa locación epistémica, en principio, estuvo referida a las escuelas de pensamiento contable de corte patrimonialista, pero una vez el interés de la acumulación de capital mutó desde la producción material a la especulación rentística, la regulación y estandarización normativa invadieron el ámbito contable y el lugar de enunciación o modo particular desde donde se produce el conocimiento y las reglas de aplicación también se desplazaron hacia estructuras de regulación privada, sustituyendo el interés público de la sociedad por el interés público de los usuarios de la información bursátil. Esta variación de la política regulativa está en estrecha consonancia con el desplazamiento de la geopolítica del conocimiento contable, la cual debe servir a las transformaciones que propician las nuevas necesidades de acumulación del capital global.

Bien lo advierte David Slater (2008):

...los principales factores que marcan las agendas son presiones del mercado que a su vez están reemplazando la legislación política, y mientras que el espacio geográfico se mantiene como hogar de la política, el capital y la información habitan un ciberespacio en el cual el espacio físico se ve neutralizado (p. 338).

Por otra parte, no puede olvidarse el condicionamiento que impone la racionalidad tecno-económica dominante sobre todos los aspectos de la vida. Las crisis recurrentes del sistema de acumulación capitalista han ido delineando una agenda que se ajusta a los vaivenes, turbulencias y a las variables que imponen los gobiernos y las agencias, en términos de la política macroeconómica, para hacer posible paliar esas inestabilidades sistémicas; es por ello que como lo sugieren Jhon Cortés y Harold Álvarez (2018):

En las décadas de 1970 y 1980, por decisión de los líderes políticos de las naciones más poderosas, entre ellas, Inglaterra, EEUU y Alemania (Chesnais, 2003), el mundo da un viraje en lo económico hacia la liberación de los mercados y en la ruta de aplicar los postulados emergidos, décadas antes, de la corriente neoclásica de la economía, que en la práctica se condensa en ciertos programas de conducta impuestos y vigilados por los mencionados organismos transnacionales, FMI y BM, respaldados y dirigidos por esas poderosas naciones. El Consenso de Washington y las normas impuestas por las instituciones de la NAFI son una buena muestra de ello. Con estos y otros instrumentos, esos organismos multilaterales acondicionan al mundo, sobre todo al de las débiles naciones subdesarrolladas, imponiéndoles duras condiciones macroeconómicas y financieras, en garantía de su permanencia en el mundo viable a sus intereses (p. 63).

Lo que se trasluce de estas declaraciones de los gobiernos y las agencias metropolitanas es que la “historia” del conocimiento está marcada geohistóricamente, en tanto este es fabricado e impuesto desde los centros de decisión globales.

Las transformaciones contextuales acaecidas después de la segunda postguerra variarán el andamiaje económico-financiero global que, en esencia, hace referencia al primado de la financiarización por sobre la producción material, situación que llevará a la academia fundamentalmente metropolitana anglosajona a cambiar el enfoque del beneficio por el de información útil al usuario. Ya no será necesario, para esta corriente, preocuparse por una teoría general de la contabilidad o por utilizar herramientas metodológicas y epistemológicas que validen sus postulados, sino simplemente plegarse a un criterio eminentemente pragmático e inductivo de la utilidad de la información que sirva a los usuarios externos, principal y fundamentalmente vinculados a los mercados financieros.

Este viraje se explica, igualmente, desde la evolución del concepto de empresa que ha pasado de lo operativo e interno (fábrica), hacia la gestión de servicios o externo (firma); pero que, de manera normativizada ha dado en llamarse entidad que informa (IASB, 2018). El objeto social va a tener una

sustancial redefinición, en tanto que en la era fordista se propendía por obtener y acopiar recursos de cara a ampliar la capacidad productiva de la organización, invirtiendo en activos físicos y desarrollos tecnológicos, en dirección a potenciar las capacidades productivas generando retornos en utilidades y mayor capacidad instalada, en la época de la financiarización, el objetivo de la firma ya no estará compelido a maximización de utilidades, a partir de las transformaciones productivas, sino a maximizar el valor para el accionista inversor, privilegiando las ganancias bursátiles mediadas por la gestión del riesgo financiero y potenciándolas a partir del apalancamiento financiero. De aquí se deriva que existan dos dimensiones que subyacen a los modelos de contabilidad: una soportada en la teoría de la propiedad y otra en la teoría de la entidad. En la primera, quien invierte es el dueño, que está íntimamente vinculado patrimonialmente a ella; en consecuencia, los informes se preparan para satisfacer los requerimientos ineludibles con los cuales, se supone, direcciona y ejecuta el objeto social; en cambio en la teoría de la entidad, los requerimientos informativos son independientes de sus eventuales propietarios, pues los avatares contingenciales de la volatilidad financiarizada tensionan la relación información-propietario.

Será en la década de 1970 y subsiguientes cuando, fundamentalmente desde los Estados Unidos, el planteamiento de la utilidad de la información financiera para diferentes usuarios adquirirá pleno auge, especialmente en los círculos gremiales y académicos de la potencia anglosajona. Por supuesto, que el *locus* enunciativo de esta concepción está emparentado con la potenciación y preminencia de los mercados bursátiles derivados de nuevas formas de acumulación rentística, los cuales para su funcionalidad a nivel planetario reclaman el perfeccionamiento de estructuras regulatorias y estandarizadoras en el modelo contable. La réplica y la forma de implementación del modelo empírico de investigación, particularmente en los Estados Unidos, estuvo mediado por lo que Tua (1991) denomina efectos multiplicadores, que no son otra cosa que dispositivos académicos financiados desde este centro hegemónico de producción normativa, los cuales hacen referencia a:

- Reforma de los planes de estudio (1959–1960).
- Nacimiento de revistas especializadas en investigación empírica.
- Celebración de conferencias y congresos sobre investigación empírica.
- Existencia de bancos de datos.
- Disponibilidad de fondos para financiar la investigación.
- Percepción positiva por parte de los académicos. (p. 36)

La intencionalidad funcional y operativa de la contabilidad patrimonial, encaminada a la medición del beneficio verdadero, que intervenía en abstracto unos hechos del pasado, sobre la base del costo histórico, en dirección a desarrollar una visión autosuficiente de veracidad económica con una finalidad concreta, la toma de decisiones operativas, será desplazada por la utilidad de la información orientada principalmente al inversor bursátil y en la cual participan una multiplicidad de usuarios, esencialmente con un carácter “predictivo y confirmatorio” o de pronóstico, relegando o subordinando las necesidades de los restantes usuarios; en este orden de ideas, la perspectiva:

Del beneficio verdadero tiene una gran preocupación por la correcta determinación de los resultados de las actividades ejecutadas por las organizaciones empresariales, por la medición de la ganancia, de la verdadera dimensión de creación de riqueza, y recientemente por la medición de la distribución de la riqueza en el modelo económico. (Franco, 2010, p. 28)

De allí que sea evidente que la regulación esté siendo estructurada alrededor de los mercados de capitales, con lo cual se haría necesario la concreción de reglas estandarizadas emitidas por organismos de carácter privado; así entonces, el capitalismo financiarizado contemporáneo define una orientación regulativa contable mercadocentrista que se profundiza acorde con los requerimientos de la arquitectura financiera internacional (Gómez, 2004). La regulación contable internacional, como tecnología económica, responde exclusivamente a las leyes del mercado, convirtiéndose en una forma de gestión de la vida económica de las empresas, las organizaciones y la sociedad (gubernamentalidad).

Como puede inferirse, el criterio utilitarista de esta versión normativa contable, no tendrá dentro de su agenda como preocupación la verificabilidad y objetividad de la información, sino, y ante todo, resaltará la relevancia de la información, la cual se refiere a la notoria capacidad potencial que pueda desarrollar de cara a influenciar las decisiones en contextos de incertidumbre; de allí que reclame metodológicamente estructurar criterios de predictibilidad de la información, sobre todo en productos como, por ejemplo, los derivados, principales instrumentos financieros que, entre otras de sus funciones, permiten anticipar o cubrir riesgos frente a los cambios futuros, minimizando la contingencia de las situaciones adversas; en este sentido, la utilidad se constituye en un dispositivo de predicción.

Ahora bien, si el costo histórico para efectos de su utilización requiere de relaciones entre agentes económicos, atravesadas por la operatividad de factores de producción, el valor razonable restringe su actuación a procedimientos de valuación exentos de relaciones productivas; esto también, de alguna manera, explica por qué desde los centros de producción normativa se prohija la implantación de prácticas contables anglosajonas hacia la

mayoría de economías de occidente a través de intentar desarrollar procesos de convergencia entre las *International Financial Reporting Standards* (IFRS) del *International Accounting Standards Board* (IASB) y el resto de economías del mundo capitalista occidental, desconociendo las singularidades de muchos de los contextos de los países emergentes en los que su base económica está soportada en las pequeñas y medianas empresas de base patrimonial.

En un escenario financierizado y fluctuante, la información basada en datos históricos poco sirve para predecir situaciones futuras; por tanto, habrá que ajustar tales mediciones utilizando formas encubiertas de “valoración” como el denominado valor razonable, que en esencia no es un valor sino un precio de mercado, pues tal como lo definen las organizaciones de regulación privada, tanto el IASB en la NIIF 13 (IASB, 2014, párrafo 9), como el *Financial Accounting Standards Board* (FASB) en el *Statements of Financial Accounting Standards* (SFAS) 157 (FASB, 2006, párrafo 5), en donde se precisa que el valor razonable es “el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado a fecha de la medición”, o como bien lo describe Rafael Franco (2010):

La revelación de información es objeto de un tratamiento selectivo y se resuelve por la producción de informes en diferentes bases de valuación, destacándose la importancia de plantear una alternativa al costo histórico constituida por información del futuro relacionada con planes y presupuestos, estableciendo la puerta de entrada al valor razonable. (p. 29)

Con esta incongruencia conceptual y epistémica, se genera un vacío en términos de aprehensión de la realidad económica y de la circulación de la riqueza, debido a la ausencia de herramientas o instrumentos idóneos de medición y valoración, que conducen a generar un ambiente incierto e inestable al momento de conocer la real situación de la empresa.

Por otra parte, la información contable deberá llegar oportunamente a los usuarios, con el propósito de poder obtener utilidad para tomar decisiones estratégicas que permitan diferenciar a los diversos actores que compiten en el mercado. Este enfoque utilitarista comporta problemas, hasta de índole ético, toda vez que abre la posibilidad de construir tantos sistemas contables a cuantos usuarios de la información financiera se presenten, o como bien lo expresa Montesinos (1974), cuando especifica la direccionalidad que adquiere esta propuesta empírica: “1. Suponer que los estados financieros se preparan para usuarios indeterminados, que tienen objetivos múltiples, 2. Concretar como objetivo el proporcionar información adecuada a modelos para decisiones de usuarios específicos” (p. 274).

De igual manera, las transformaciones de la economía contemporánea, que en cierta medida de-sustancializan lo tangible, ha transferido a los intangibles y a la especulación la facultad para la generación de valor, así como la obtención

de beneficios futuros. Por esta razón, el concepto de utilidad de la información financiera está vinculado a la incertidumbre futura, en lo concerniente a la capacidad de elección decisonal. Así las cosas, el objetivo perseguido por cualquier empresa, al momento de elaborar la contabilidad financiera, deberá ser la de proporcionar información útil a los usuarios de esta para adoptar decisiones eficientes en un mundo de riesgo y de contingencias inevitables:

...en esta nueva forma de gobierno de la empresa, para el accionista, la doctrina central de la gestión es la maximización del valor. El valor, ahora, se genera y distribuye (concentra) en los mercados financieros. De esta manera, la empresa se transforma y se convierte en un engranaje vital del proceso de financiarización. (Gómez, 2016, p. 13)

Así entonces, se le ha catalogado en los círculos hegemónicos contables metropolitanos, llámese IASB o FASB, como una verdadera revolución de los entramados conceptuales de la contabilidad, pero tales apreciaciones constituyen narrativas que poseen una clara intencionalidad dominadora de la esfera informativa contable, como bien lo expresa Müller (2014):

Se han producido cambios profundos en la regulación de la contabilidad financiera y, las NIIF son sólo una parte, aunque muy importante. Se han provocado proclamas de una “revolución contable” o un “cambio de paradigma”. Tales afirmaciones pueden ser exageradas, pero estamos efectivamente presenciando un cambio cualitativo y sistemático en lugar de una serie de modificaciones inconexas que dejen intacta la naturaleza fundamental del sistema contable. Este cambio tiene dos aspectos importantes: el primero se refiere a la gobernanza de la regulación contable. Aquí hemos visto el desplazamiento de la soberanía de las instituciones reguladoras nacionales a un cuerpo privado transnacional, en gran medida inexplicable. El otro se refiere al contenido de la regulación contable, es decir, a los principios y objetivos que informan la normalización contable. (p. 539)

Tanto los trabajos del FASB y del IASB no son producto de una neutralidad axiológica, sino que tienen una intencionalidad política hegemónica. La triada conocimiento, poder y verdad, ha demostrado ser indisoluble cuando se trata del aprovechamiento rentístico que produce y reproduce consuetudinariamente el sistema capitalista de acumulación, del cual la contabilidad es su estructura racionalizadora.

V. Modelo internacional hegemónico de regulación contable en pymes

El modelo hegemónico de regulación implantado por el IASB, que tiene como sustento, en teoría, el Marco Conceptual para la Información Financiera tanto para las NIIF plenas, como para la NIIF para pymes, enuncia que contribuye con la misión de la Fundación IFRS en cuanto al desarrollo:

...de normas que aporten transparencia, rendición de cuentas y eficiencia a los mercados financieros de todo el mundo (...) El Marco Conceptual proporciona el

fundamento para elaborar Normas que: (...) c) Contribuyen a la eficiencia económica ayudando a los inversores a identificar oportunidades y riesgos en todo el mundo, mejorando así la asignación de capital. (IASB, 2018, SP1.5)

Está claro que las pymes difícilmente evolucionan hasta llegar a actuar en los mercados financieros y por otra parte tienen dificultades en la inyección de capital. En este sentido, Barquero (2003), sostiene que las pymes presentan como principales problemas la estructura financiera, la escasez de capital de trabajo operativo y el personal no calificado.

Las pymes, como motores de la economía, tienen ciclos de vida cortos y demandan información en relación con el entorno para la toma de decisiones y el funcionamiento de procesos internos (Sánchez y Giraldo, 2008); muchas de ellas son satélites de las grandes firmas, en las que se ha descentralizado el trabajo fabril y de servicios. Podrían asemejarse a las áreas o secciones en las que, en otrora mega fábricas fordistas, destinaban recursos y articulaban en un complejo sistema creador de valor al interior de estas. Sin embargo, subsisten en un ambiente competitivo para permanecer articuladas a estas cadenas de valor. No obstante, otras responden a economías de subsistencia que se desenvuelven en el sector informal.

El término pymes es muy amplio e incluye un abanico de posibilidades que van desde el volumen de los activos hasta el número de empleados de las que cada jurisdicción las define como tal. Las pymes representan entre el 96 % y el 99% de las empresas en la economía, según datos de la OCDE, y a pesar de esta cifra, la Unión Europea no obliga a las pymes dentro de su jurisdicción a implantar la NIIF para pymes. Esto resulta coherente con la restricción del costo que representa para muchas de ellas aplicar alguna de las secciones de esta norma, sumado a que el objetivo emanado de esta norma sea brindar información “útil a los inversores, prestamista y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad” (IASB, 2018, 1.2); información con fines externos que poco o nada resulta relevante y útil a los propietarios administradores, porque tal como lo enuncia el mencionado Marco Conceptual: “la gerencia no necesita confiar en informes financieros con propósito general porque es capaz de obtener la información financiera que necesita de forma interna” (IASB, 2018, 1.9).

Al analizar el objetivo de la información financiera descrito en el párrafo anterior, propuesto en el Marco Conceptual del IASB (2018), encontramos que el mismo se centra en proporcionar información financiera útil para la toma de decisiones y está sustentado en una serie de características que debe cumplir la información financiera para cumplir dicho objetivo: relevancia, representación fiel, comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad. Sin embargo, no hay una plena garantía de que estas características se puedan cumplir a cabalidad en las todas las entidades y especialmente en las pymes,

puesto que existen factores particulares dentro de cada país y región que pueden generar matices dentro de la aplicación de los estándares, al respecto (Zeff, 2007) menciona que existen al menos cuatro tipos de culturas –financiera y de negocios, contable, de auditoría y regulatoria– que difieren de un país a otro y que se convierten en factores que pueden interferir con la promoción de la comparabilidad genuina a nivel mundial.

Frente a estas divergencias que se pueden encontrar en el momento de aplicar estándares internacionales, se abre un interrogante a la hora de definir si efectivamente la información financiera es útil para la toma de decisiones, más aún bajo la óptica de los nuevos centros de producción normativa contable, que generan una serie de laxitudes a la hora de su aplicación; encontramos así, por ejemplo, que con el predominio actual de valor razonable, las entidades pueden reconocer ingresos no realizados, distribuir resultados no generados y los modelos de valoración de flujos futuros están por encima de los precios de mercado, lo que puede llevar a una sobrestimación de activos o de ingresos; a esta situación se llega como resultado del desmonte de valores y principios tales como prudencia, objetividad, independencia y fiabilidad (Gómez, 2010).

La presencia del valor razonable implica que en las cuentas se mezclan datos que representan tanto transacciones realizadas como supuestos sobre el futuro, “la aplicación del valor razonable no informa tanto sobre la capacidad de una empresa para generar beneficios económicos en el futuro, como sobre lo que podría reportar su liquidación inmediata, su desmembramiento en unidades” (Aglietta y Rebérioux, 2009, 170). Esta situación afecta la toma de decisiones debido a que la información que brinda el valor razonable, podría llegar a que en algunas circunstancias no se represente de manera fiel la situación de las organizaciones. Los estándares de información financiera orientados hacia la predicción trasgreden algunos principios tradicionales de contabilidad como la prudencia, al permitir el reconocimiento de beneficios que no son reales, sino expectativas futuras; el costo histórico ha sido desplazado y es reemplazado por el valor razonable, el cual se considera un criterio de valoración más relevante, pero se encuentra sujeto a las distorsiones propias de los mercados de capitales.

Lo anterior devela que el valor razonable pregonado en este tipo de regulación para empresas que cotizan en bolsa es poco aplicable a las pymes cuyas necesidades de información difieren sustancialmente. Es por esto que esta regulación se distancia del suministro de información propia de los procesos de producción de la economía real para ser funcional a la reproducción de la financiarización (Gómez, 2004), lo cual margina características propias de la contabilidad como sistema de información intra-empresarial.

El costo histórico como medición primaria y sobre la cual se difiere, para la propiedad planta y equipo, a lo largo del tiempo la inversión, representa para los productores reales un referente de productividad de este tipo de “activos productivos”, mientras que la actualización -medición posterior- que exige la sección 17 de la NIIF para pymes distorsiona este indicador al incluir el deterioro tanto en el modelo del costo como en el modelo de revaluación. En este sentido la verificabilidad y objetividad del costo histórico se subordina, en el mejor de los casos, a la información emanada de mercados activos, baluarte de la regulación propuesta por el IASB. Mauricio Gómez (2016) expone otros tratamientos asimétricos en las NIIF para pymes los cuales impactan la realidad económica de las pymes y por tanto su eficiencia y competitividad frente a las grandes empresas.

A pesar de esto, la regulación contable internacional hegemónica, con complacencia de los gobiernos nacionales, se empeña en adherir estas pequeñas unidades productoras a los procesos de internacionalización financierizando sus actividades, ya sea aplicando sus principios –no reglas– en la financiación de largo plazo como en la financiación de capital de trabajo. En esta etapa, como se ha visto, se vienen desarraigando prácticas locales mediante el lenguaje para establecer nuevos códigos. El Discurso del emprendimiento requiere general aceptación de tal manera que se implante en su visión la necesidad imperiosa de mercados internacionales y de hacerse visible para la apertura de potenciales inversiones extranjeras.

En este escenario, los flujos de capital buscan optimizar la relación riesgo y rendimiento; el riesgo financiero prima sobre el riesgo operativo y el rendimiento accionario sobre la utilidad operativa y para esto se hace necesario, más que converger, instaurar las reglas basadas en principio establecidas en el nuevo escenario de utilidad para toma de decisiones de des/inversión.

La captación, medición, representación, revelación e interpretación, bajo la racionalidad del capital, requieren de herramientas unívocas normativizadas de las que se espere la mejor estimación posible de los entes que informan moldeando la contabilidad y el quehacer de los contables, que han visto cómo sus objetivos paulatinamente han sido direccionados hacia el control de información previamente definida, dejando de lado su criterio profesional y develando el carácter compilatorio de la regulación internacional al servicio de los capitales transnacionales que buscan, infructuosamente para el caso de las pymes –sin usuarios de información en los mercados financieros–, articular y/o captar su innovación y productividad como nodos de la redes con las que se modelan pronósticos de las multinacionales en las pantallas chartistas, distorsionando la información emitida que, contrario a mejorar su calidad, desnaturaliza el objeto y deber real de las pymes en economías locales.

VI. Conclusiones

Los grandes cambios suscitados en la economía global, y el ascenso al poder de las finanzas de mercado, han modificado de manera sustancial las relaciones de poder a nivel mundial, generando un desplazamiento de la hegemonía de los Estados-nación y más concretamente un reordenamiento de la función reguladora del Estado en manos de una serie de organismos supranacionales que se han otorgado el poder para emitir normas y regular el mercado; en este contexto la NAFI se consolida como el agente por excelencia para emitir normas de carácter financiero a nivel internacional que privilegian los intereses de ciertos actores de los mercados financieros, como es el caso de las NIIF. De igual manera, la contabilidad como instrumento de racionalidad del capital no ha escapado a las transformaciones de los sistemas de producción y de los cambios en las relaciones de poder; es así como la contabilidad patrimonial que intervenía los hechos del pasado, sobre la base del costo histórico y que tenía como finalidad generar una veracidad económica para la toma de decisiones, ha sido desplazada por una contabilidad con un carácter predictivo y de pronóstico, fundamentada en el criterio de utilidad de la información que se orienta principalmente a los inversionistas, desplazando las necesidades de otros usuarios de la información.

En estos nuevos escenarios de amenaza constante de la profesión contable y ante los recientes sucesos catastróficos, de proporciones globales, que recuerdan la importancia de las relaciones de producción material y la satisfacción de necesidades básicas, concierne a los contadores incursionar, ampliando su espectro de acción, en otros quehaceres de la profesión que han sido invisibilizados por la ola de la regulación de la contabilidad financiera internacional, y que lejos de normativizarse proporcionan información diversa, útil y relevante a los propietarios administradores de unidades productivas del sector real de la economía, facilitando el proceso de toma de decisiones que benefician al grueso de la sociedad.

VII. Referencias bibliográficas

- Aglietta, M. y Rebérioux, A. (2009). *El capitalismo financiero a la deriva El debate sobre el gobierno de empresa*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Barquero, I. (2003). *El estado y la Competitividad de la Micro pequeña y mediana empresa*. Primera edición ed. Tegucigalpa: Colección cuadernos de desarrollo humano sostenible 21.
- Burgos, G. (2000). El Banco Mundial y su análisis del derecho y el poder judicial. ¿De qué Estado de Derecho nos habla el Banco Mundial? 1992-1998. En: *La mano invisible del mercado. Derecho y Economía*. Bogotá: ILSA, pp. 47-95.
- Castells, M. (2000). *La Sociedad Red*. Madrid: Alianza Editorial S.A.
- Cortés, J. y Álvarez, H. (2018). La supra regulación contable y la financiarización económica. *Revista En Contexto*, pp. 61-87.

- De Sousa Santos, B. (1998). *La Globalización del Derecho. Los Nuevos Caminos de la Regulación y la Emancipación*. Bogotá D.C.: Universidad Nacional de Colombia, Instituto de Servicios Legales Alternativos.
- Deleuze, G. y Guattari, F. (2002). *Mil Mesetas. Capitalismo y Esquizofrenia*. Valencia: Pre-textos.
- Eichengreen, B. (1999). *Toward a New International Financial Architecture: A Practical Post-Asia Agenda*. Washington DC: Institute for International Economics.
- FASB. (2006). *FASB Statement No. 157, Fair Value Measurements*. Norwalk: Financial Accounting Foundation.
- Feudal, O. y Linares, H. (2006). Diferentes escenarios y antecedentes de la evolución del pensamiento contable. *Contabilidad y Auditoría*, (24) 15 pp. Recuperado a partir de <http://ojs.econ.uba.ar/index.php/Contyaudit/article/view/117>
- Franco, R. (2010). De la crisis del paradigma de utilidad a la emergencia del enfoque integral. *Revista Dictamen Libre*, Volumen 6, pp. 20-45.
- Franco, R. (2015). Dimensión heterotopológica de la regulación contable. Perspectivas críticas sobre gobierno corporativo y regulación, *Revista Científica General José María Córdoba*, Volumen 13, pp. 173-199.
- Gómez, M. (2004). Una evaluación del enfoque de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desde la teoría de la contabilidad y el control. *INNOVAR*, 1(24), pp. 112-131.
- Gómez, M. (2010). Interés público y ejercicio de la Contaduría Pública: Miradas al contexto internacional y aprendizaje para la profesión en Colombia. *Revista Unimar*, pp. 77-90.
- Gómez, M. (2016). NIIF y Mipymes: Retos de la Contabilidad para el contexto y la productividad. *Cuadernos de Administración*, 29(53), pp. 49-76.
- Hardt, M. y Negri, T. (2002). *Imperio*. Buenos Aires: Paidós.
- IASB. (2013). *NIIF 13. Medición del valor razonable*. London: International Financial Reporting Standards Foundation.
- IASB. (2018). *Marco conceptual para la información financiera*. London: International Financial Reporting Standards Foundation
- Ilich, V. (1975). *El imperialismo, fase superior del capitalismo*. Pekín: Ediciones en lenguas extranjeras.
- Medialdea, B. y Sanabria, A. (2013). La financiarización de la economía mundial. Hacia una caracterización. *Revista de Economía Mundial*, pp. 195-227.
- Mignolo, W. (1993). Colonial or Postcolonial Discourse: Cultural Critique or Academic Colonialism. *Latin American Research Review*, 28(3), pp. 120-134.
- Montesinos, V. (1974). *Contabilidad y decisión empresarial: una aproximación conceptual*. Valencia: Facultad CC.EE.
- Muller, J. (2014). An accounting revolution? The financialisation of standard setting. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(7), pp. 539-557.
- Pardo, S. (2017). Evaluación crítica de la pertinencia del valor razonable y el gobierno corporativo anglosajón para el control en las organizaciones en Colombia. *Repositorio Institucional de Alejandría*.

- Sánchez, A. y Giraldo, N. (2008). Las necesidades de las pyme -pequeñas y medianas empresas- y el sistema de información contable y financiero como una estrategia para atenderlas. *Cuadernos de Contabilidad*, 9(25), pp. 421-464.
- Sassen, S. (2010). *Territorio, autoridad y derechos. De los ensamblajes medievales a los ensamblajes globales*. Buenos Aires: Katz Editores.
- Schwarcs, S. L. (2002). Private ordering. *Northwestern University law Review*, 97(1), pp. 319-350.
- Slater, D. (2008). Re-pensando la geopolítica del conocimiento: reto a las violaciones imperiales. *Tabula Rasa*, Volumen 8, pp. 335-358.
- Tua Pereda, J. (1991). La investigación empírica en contabilidad Los enfoques en presencia. *Revista de Economía y Estadística*, Cuarta época, 32(1-2), pp. 3-83.
- Zeff, S. (2007). Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *The British Accounting Review*, 39, 290–302.

Ruiz, L., Camargo, D. y Cardona, O. (2020), Cambios en el valor bursátil de empresas colombianas listadas: un análisis del antes y el después de la convergencia a NIIF. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 76, 97-114.
Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n76a04>

Cambios en el valor bursátil de empresas colombianas listadas: un análisis del antes y el después de la convergencia a NIIF*

Liliana Elizabeth Ruiz Acosta

liliana.ruiz@unimilitar.edu.co

Universidad Militar Nueva Granada

orcid: 0000-0003-3323-8480

David Andrés Camargo Mayorga

david.camargo@unimilitar.edu.co

Universidad Militar Nueva Granada

orcid: 0000-0002-5290-8251

Octavio Cardona García

octavio.cardona.g@gmail.com

Universidad Militar Nueva Granada

orcid: 0000-0001-6257-5270

* Artículo de investigación derivado del proyecto INV-ECO 2330 “Análisis de las prácticas organizacionales producidas en el proceso de convergencia a normas internacionales de información financiera en el Banco Colpatría-Multibanca Colpatría” financiado por la Vicerrectoría de Investigaciones de la Universidad Militar Nueva Granada en vigencia 2017.

Cambios en el valor bursátil de empresas colombianas listadas: un análisis del antes y el después de la convergencia a NIIF

Resumen: Este artículo tiene como objetivo examinar el efecto que tuvo la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) sobre el valor bursátil de 50 empresas que cotizan en la Bolsa de Valores de Colombia (BVC). Las empresas en Colombia hicieron tránsito desde los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia - GAAP (Decreto 2649 de 1993) hacia las NIIF (Ley 1314 de 2009), que con sus decretos reglamentarios acogieron las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) de forma obligatoria desde el año 2014. Este estudio es de corte cuantitativo y compara mediante modelos de regresión lineal la información de los Estados Financieros de 50 empresas para dos años antes (2013 y 2014) y dos después (2015 y 2016) de la convergencia a NIIF. Se observa que no existe una fuerte relación entre el valor bursátil de las acciones de las empresas y la información presentada en sus Estados Financieros.

Palabras clave: Valor Bursátil, NIIF, Economías Emergentes, Mercado de Capitales.

Changes in stock value of listed Colombian companies: an analysis of their situation before and after convergence to IFRS

Abstract: This paper aims at examining the effect convergence to the International Financial Reporting Standards (IFRS) had on the stock value of 50 companies listed on the Colombia Stock Exchange (BVC). Colombian companies made a transition from the Generally Accepted Accounting Principles - GAAP (Decree 2649 of 1993) to IFRS (Law 1314 of 2009), which adopted the International Financial Reporting Standards (IFRS) through their regulatory decrees, in a mandatory way from the year 2014. This is a quantitative study which compares the information on the Financial Statements of 50 companies for two years before (2013 and 2014) and two years after (2015 and 2016) convergence to the IFRS by means of linear regression models. It is observed that there is not a strong relationship between the stock value of the company shares and the information presented in their Financial Statements.

Keywords: Stock value, IFRS, Emerging economies, Capital market.

Mudanças no valor acionário de empresas colombianas listadas: uma análise do antes e o depois da convergência a NIIF

Resumo: Este artigo tem como objetivo examinar o efeito que teve a convergência a Normas Internacionais de Informação Financeira (NIIF) sobre o valor acionário de 50 empresas que tem cotação na Bolsa de Valores da Colômbia (BVC). As empresas na Colômbia fizeram um trânsito desde os princípios de contabilidade geralmente aceites na Colômbia - FAAP (Decreto 2649 de 1993) para as NIIF (Lei 1314 de 2009), que com os seus decretos regulamentares acolheram as Normas Internacionais de Informação financeira (NIIF) de forma obrigatória desde o ano 2014. Este estudo é do tipo quantitativo e compara a através de modelos de regressão linear a informação dos Estados Financeiros de 50 empresas para dois anos antes (2013 e 2014) e dois depois (2015 e 2016) da convergência a NIIF. Observa-se que não existe uma relação forte entre o valor acionário das empresas na Bolsa de Valores e a informação apresentada nos seus Estados Financeiros.

Palavras-Chave: Valor acionário, NIIF, Economías Emergentes, Mercado de capitais

Des changements dans la valeur boursière des entreprises colombiennes en liste : une analyse de l'avant et de l'après de la convergence aux IFRS

Résumé: le but de cet article est d'examiner l'effet de la convergence aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS) sur la valeur boursière de 50 entreprises qui cotent dans la Bourse de Valeur Colombienne (BVC). Les entreprises en Colombie ont fait transit depuis les principes de comptabilité accepté généralement en Colombie- GAAP (Decret 2649 de 1993) vers les IFRS (Loi 1314 de 2009). Avec leurs décret réglementaires, elles ont adopté les Normes Internationales d'Information Financière (IFRS) de manière obligatoire depuis l'an 2014. Cette étude est d'une approche quantitative ; elle compare au moyen des modèles de régression linéaire l'information des États Financiers de 50 entreprises de deux ans avant (2013 et 2014) et deux ans après (2015 et 2016) s'être converties aux IFRS. Il a été observé qu'il n'existe pas un rapport fort entre la valeur boursière des actions des entreprises et l'information présentée dans leurs État Financiers.

Mots clés: valeur boursière, IFRS, économies émergentes, marchés des capitaux

Cambios en el valor bursátil de empresas colombianas listadas: un análisis del antes y el después de la convergencia a NIIF

*Liliana Elizabeth Ruiz Acosta, David Andrés Camargo Mayorga,
Octavio Cardona García*

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n76a04>

Primera versión recibida en enero de 2020 – Versión aceptada en marzo de 2020

I. Introducción

La información financiera es uno de los mensajes contables con mayor difusión e influencia en el mundo de los negocios; se adapta y ajusta a cambios normativos y culturales, y recientemente la estandarización hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) la ha modificado. Para Jarne (1997) la información contable es el medio de transmisión de la realidad empresarial, que surgió para satisfacer a los usuarios en lo relativo a la comprensión y análisis de la información proveniente de cada empresa, y que es determinante en la actualidad para el proceso de integración de las economías a nivel mundial.

Mhedhbi y Zeghal (2016) consideran que la contabilidad internacional nació como una estrategia que genera información financiera de alta importancia y utilidad a nivel global, lo que según Rueda (2013), se desarrolló con el propósito de conducir la globalización y la internacionalización por el mismo camino, generando una estabilidad financiera que impulsa la inversión y la libre circulación del capital. Además, para que fuera una herramienta para la reducción de riesgos de inversión, aumentando la transparencia y la confianza por los mercados de capitales (Zaidi y Paz, 2015).

En la misma línea argumental, El-Sayed (2016), plantea que la contabilidad internacional surgió con el paso de los negocios de la esfera local a la global, donde los interesados: empresas, inversionistas, reguladores, accionistas, prestamistas, proveedores, gerentes, sindicatos y empleados, entre otros, evidenciaron la necesidad de generar un conjunto de normas comunes,

mediante las cuales se diera a conocer la información de las compañías bajo unos estándares similares. De acuerdo con Chandler y Holzer (1984), dentro de un sistema contable interactúan además de las empresas, otros actores que demandan cada vez más información financiera (Ball, 2016) para la toma de decisiones.

Para Weirich, Avery y Anderson (1971), la contabilidad internacional tiene como objetivo mejorar las prácticas contables para conformar un sistema adaptable a todos los países del mundo, bajo los mismos principios y un mismo lenguaje. Según Nobes y Parker (2006), esta rama de la contabilidad se encuentra encaminada a generar un análisis comparativo que supla las necesidades de información contable en los mercados financieros internacionales, debido a que los inversionistas, nacionales o extranjeros, la necesitan conocer en términos más entendibles (Mhedhbi y Zeghal, 2016).

Para Callao y Jarne (1995), lo relevante de la información contable en el contexto internacional está en ser un medio de comunicación entre la empresa y los usuarios que toman decisiones. Sin embargo, para Gómez (2004), el proceso de regulación contable internacional se ha centrado en los mercados financieros, desdibujando la función de control que tiene la contabilidad financiera.

En cualquier caso, la contabilidad internacional “(...) surge como una consecuencia de la internacionalización de la actividad económica” (Rodríguez, 2003, p. 1), al mismo tiempo que es producida por la dificultad para decidir con base en información y lenguajes revelados por las empresas de manera heterogénea, y por los retrasos en los informes financieros y de alta confiabilidad que propicien la atracción de inversores foráneos. Los agentes económicos deciden a partir de información producida con prácticas contables aceptadas en los países desarrollados (Halbouni, 2005), bajo lógicas que para Hamidah et al. (2015), obedecen a intereses hegemónicos internacionales, porque según Lasmin (2012), los sistemas de contabilidad originarios de los países en vía de desarrollo tienen debilidades manifiestas que dificultan la toma de decisiones de inversión.

Frente a esto, Ball (2006), manifiesta de forma crítica que los entornos institucionales y la mejora en ellos pueden hacer mejor la calidad de la información financiera que el apoyarse en un conjunto de normas contables de aceptación internacional.

Para Carnegie y Napier (2002), a la contabilidad vista como una actividad social e institucional, al convertirse en internacional, se le adjudica el objetivo de armonizar las prácticas contables nacionales con las mundialmente aceptadas, mediante comparativos que según Halbouni (2005) persiguen información cada vez más detallada y precisa acerca del desempeño y potencialidad de cada empresa.

En síntesis, con la adopción de la contabilidad internacional se favorece a los inversores, principalmente de tres maneras: la primera, con una reducción de los costos de generación y transmisión de la información contable, por la existencia de un solo marco que hace que los Estados Financieros sean comparables (Barth et al. 2012; Yip y Young, 2012); la segunda, con una reducción de incertidumbre por la adhesión a estándares claros y precisos (Zaidi y Paz, 2015); y la tercera, porque se dota a los inversionistas de una herramienta objetiva, no sesgada, ni comprometida con ideologías (Rueda, 2013).

En últimas, como lo sostiene El-Sayed (2016), la contabilidad internacional influye directamente en los mercados de capitales, ya que los inversionistas se basan en la evaluación del desempeño de la organización y los Estados Financieros para sus análisis y decisiones de inversión bursátil e, incluso, como lo señala Botzem (2014), incide en la actividad empresarial y en el emprendimiento transnacional.

Dentro de lo que se investiga en contabilidad internacional, está la línea de trabajo en armonización que, combinada con el estudio de los estándares, que son del dominio de la contabilidad financiera, dan lugar a las investigaciones sobre la armonización internacional de normas de contabilidad financiera (Baker y Barbu, 2007); es decir, la implementación de las NIIF (o IFRS por sus siglas en inglés).

Países como Canadá y Sudáfrica tomaron la decisión de adoptar las NIIF, tal y como el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés) hizo su recomendación de uso y en los tiempos brindados por esta entidad, mientras que la Unión Europea las introdujo mediante un proceso híbrido de aceptación de parte de las normas nacionales, que dio como resultado el uso de estándares diferentes a los promovidos por el IASB; en el caso de Japón la adopción se dio con plazo promedio de 7 años y con algunos ajustes, lo cual supuso una adopción heterogénea de las NIIF (Begoña, 2014). Esas diferencias son la consecuencia de entornos políticos y sociales disímiles, que inciden sobre los procesos reguladores y las prácticas contables de cada país (Callao y Jarne, 1995).

Por ende, se entiende el proceso de convergencia contable como un paso anclado a la globalización económica y financiera, que suministra las herramientas necesarias para la libre circulación de capital, convirtiéndose en el medio para eliminar las diferencias en el reporte de la información financiera para la expansión del capital, así como un instrumento de política económica que hace más propicia la internacionalización de una economía (Banco Mundial, 2005).

En el caso de Colombia, la Ley 1314 de 2009 planteó la convergencia a estándares de aceptación mundial. Se pasó del Decreto 2649 de 1993, que establecía principios de contabilidad generalmente aceptados PCGA, a las NIIF.

Considerando que uno de los principales objetivos de la Ley 1314 de 2009 consistía en mejorar el desarrollo de la actividad empresarial, al tiempo que buscaba que los informes contables fueran más comprensibles y homogéneos para los usuarios de la información que así lo requerían, este artículo examina la relación existente entre la información financiera y el valor bursátil de las acciones de 50 empresas listadas en la BVC dos años antes y dos después de las NIIF, toda vez que la acción cotizada, constituye el indicador del valor de una compañía en el mercado de capitales. En ese sentido, observar si la información contable afecta el valor de la acción y constituye un elemento fundamental para determinar el efecto de la aplicación de NIIF en el país.

Este documento se ubica dentro de la literatura existente sobre la adopción de las NIIF, en el apartado de efectos en el mercado de capitales según la taxonomía trabajada por Houqe (2018).

Para los fines propuestos este documento se divide en cinco secciones: la primera hace una introducción al tema; la segunda, una revisión de antecedentes; la tercera presenta la metodología; la cuarta exhibe los resultados obtenidos; y la quinta enseña las conclusiones.

II. Antecedentes

En la literatura, la investigación sobre los efectos de la adopción de las NIIF es diversa. De acuerdo con De George, Li y Shivakumar (2016), en una primera etapa de la producción científica en este tema, las NIIF ofrecían beneficios para las empresas y los países que las adoptaban según las circunstancias, porque había mayor transparencia de la información financiera, menores costos de capital, más inversiones foráneas, y se podían comparar los reportes contables con más facilidad. Aspectos en los que coincide Houqe (2018), que son atribuibles a la reducción de las asimetrías de información y la comparabilidad.

Sin embargo, para De George, Li y Shivakumar (2016), estudios ulteriores le atribuyen parte de los beneficios de las NIIF, a factores distintos que tienen que ver con las múltiples formas de aplicación de los estándares y no a las NIIF *per se*.

Houqe (2018) identificó once temas en total en los que se agrupa la producción científica en este tema. Estos son: la comparabilidad normativa contable entre países; los efectos sobre comercio exterior y las inversiones; la incidencia sobre el valor revelado de las empresas; la gestión de las ganancias a partir de los reportes financieros y la estructuración de transacciones; la cautela contable al informar ganancias y activos; los pronósticos de los analistas contables; y los efectos en el mercado de capitales sobre la liquidez de mercado, el costo de capital, el costo de la deuda y en el desempeño de la compañía.

De lo anterior, se observa que existen opiniones divididas respecto a los impactos de la contabilidad internacional, y también sobre la complejidad que envuelve la implementación de las NIIF. La cuestión no es de convicción para

adoptar estos estándares, sino más bien de aceptación a la sumisión; lo que deben asumir quienes deciden hacerlo, enfrentando los retos que esto implica (Botzem, 2014).

Autores como Ball (2016) sostienen que los efectos al finalizar la adopción de NIIF tienden a ser relativamente insignificantes y difíciles de detectar, pero otras posturas señalan que los beneficios que trae la implementación y aceptación de normas o procedimientos contenidos en la contabilidad internacional, mejoran variables como los ingresos percibidos por las compañías, porque en la contabilidad internacional se reflejan las ganancias en términos de relevancia, lo que mueve a los inversionistas a realizar transacciones e invertir sus recursos.

Tal y como lo indican Mhedhbi y Zeghal (2016, p. 257), “La utilización de normas contables de alta calidad y altamente recomendables constituye un factor importante para hacer los informes de contabilidad más creíbles”, por tanto, se facilita la divulgación de información sobre el desempeño organizacional bajo parámetros mundialmente aceptados, porque la información contable tiende a ser más completa y específica que la producida con normas locales (El-Sayed, 2016).

Rueda (2010) afirma que además de favorecer el crecimiento, las NIIF fortalecen los mercados e incrementan la inversión extranjera, algo en lo que coinciden Alsaqqa y Sawan (2013). En adición, la contabilidad internacional contribuye a la reducción de las desigualdades y la exclusión, debido a que los informes financieros emitidos bajo estándares internacionales son más transparentes para evaluar la rentabilidad potencial de las empresas, generando una promoción de la inversión que trae consigo un fortalecimiento de la economía nacional (Zaidi y Paz, 2015; Mhedhbi y Zeghal, 2016).

En palabras de Halbouni (2005) y Zaman Mir y Shiraz Rahaman (2005), las NIIF facilitan la toma de decisiones por parte de los grupos de interés. Además, estas disminuyen el riesgo sistémico y aumentan las posibilidades de rentabilidad de la inversión (Halbouni, 2005), haciendo que crezca el mercado de capitales (Rueda, 2010) y mejore la eficiencia de dicho mercado (Begoña, 2014).

Las firmas internacionales de auditoría se han beneficiado de todo este escenario (Halbouni, 2005). La consolidación y preparación de Estados Financieros, al igual que la auditoría, se facilitan en aras de la comparabilidad (Ufuk, Tucker y Yükseltürk, 2013), para así “(...) evaluar y comparar el desempeño y las perspectivas de empresas de diferentes países” (Halbouni, 2005, p. 75).

Trabajos aplicados como el de Alemany i Costa (2007), al observar si la información contable publicada bajo NIIF para empresas españolas (variables básicas como el resultado neto y el valor neto patrimonial) influye en el

mercado de capitales, encuentran que los inversores tienen en cuenta otro tipo de datos diferentes a los contables. Para Europa, Armstrong, Barth, Jagolinzer y Riedl (2010), concluyeron que las expectativas del mercado respecto a los beneficios de la convergencia a NIIF fueron positivas, por las mejoras en la calidad de la información contable, que se hizo más simétrica entre agentes.

Ben Othman y Kossentini (2016) concluyen que para economías emergentes la adopción de las NIIF por parte de las empresas listadas afecta positivamente el mercado de capitales, y viceversa, porque como lo exponen Zeghal y Mhedhbi (2006) y Perera y Baudoun (2007), las NIIF no pueden funcionar satisfactoriamente en economías emergentes que no tienen mercados de capitales bien establecidos. A manera de ejemplo, Espinosa, Maquieira, Diaz y Abarca (2015), identificaron para Chile que la adopción de las NIIF no incidió en el precio de las acciones de las empresas listadas.

En Colombia, el informe ROSC (*Reports on the Observance of Standards and Codes*), elaborado por el Banco Mundial (2003), planteó que existían deficiencias manifiestas en la contabilidad local, debido al uso de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), que consideraron como obsoletos e indescifrables para los inversionistas, además de reconocerlos como de baja calidad y que incluían principios de contabilidad en desuso. Por tal motivo, el Gobierno Nacional definió como uno de sus objetivos la necesidad de aplicar en las empresas los estándares propuestos por la contabilidad a nivel internacional, es decir, las NIIF. Para tal fin, en el país se empezó a hablar de la aplicación de las NIIF plenas en empresas listadas y no listadas en la BVC (Bolsa de Valores de Colombia, 2015).

Esta necesidad de Colombia, al igual que en los demás países, surgió de la necesidad manifiesta por adaptarse a las exigencias y acoger la contabilidad internacional, lo cual se deriva del proceso de globalización económica, para generar información contable armonizada desde las empresas, que permitiera la presentación de Estados Financieros comparables a nivel internacional (Bohórquez, 2015).

En efecto, mediante el proyecto de ley 203 de 2008, que posteriormente se convertiría en la Ley 1314 de 2009, el Congreso de la República de Colombia expidió el régimen normativo para los preparadores de información financiera. En esta ley se dio inicio al proceso de convergencia de las normas de contabilidad, de información financiera, y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales aceptados a nivel mundial. Asimismo, se señalaron las autoridades competentes en materia contable, el procedimiento y las entidades responsables para vigilar su cumplimiento. De los decretos reglamentarios se tienen en el país las NIIF.

En el contexto colombiano, las investigaciones más recientes sobre NIIF se han orientado hacia la adopción de estas por parte de las pymes (Ruano,

Vargas y Lasso, 2018; Ruiz y Perilla, 2019) y las mipymes (Gómez, 2017). En cuanto a trabajos empíricos, están los de Bedoya y Giraldo (2018) y Ruiz, Camargo y Cardona (2019). El primero de estos, muestra mediante el análisis de estadísticos descriptivos, que la adopción de las NIIF aumentó la liquidez del mercado para 23 empresas listadas en la BVC, así como su valor y rentabilidad del dividendo por acción. El segundo trabajo, por su parte, evaluó el efecto de las NIIF sobre los indicadores financieros ROE, OPM y ROIC (para 52 empresas listadas) y sobre el valor bursátil (para 32 empresas listadas), mostrando que no hubo cambios significativos en estas variables al darse el cambio normativo.

Para economías desarrolladas, el estudio de Lueg, Pawel y Burkett (2014), muestra que para empresas del Reino Unido, las variables margen operacional, retorno sobre el capital, retorno sobre el capital invertido, razón corriente y relación precio/ganancia se incrementaron después del uso de NIIF, lo que modificó las expectativas de los inversionistas en el mercado bursátil.

En Nueva Zelanda, Warwick, Bradbury y Hooks (2010) concluyen que para las compañías listadas en la bolsa de valores de Nueva Zelanda (NZX), la adopción de NIIF afectó las decisiones de valoración y crédito de las empresas por los cambios sucedidos en los indicadores financieros.

Para Finlandia, Lantto y Sahlström (2009), al investigar el efecto de la adopción de las NIIF en 91 empresas listadas en el mercado de valores de Helsinki, mostraron diferencias entre los indicadores financieros calculados bajo *Finnish Accounting Standards* (FAS) y bajo NIIF; por ejemplo, los de rentabilidad se aumentaron, dejando entrever cambios en las decisiones de inversión.

En Italia, Cordazzo (2013) muestra que para empresas listadas en bolsa el cambio hacia NIIF produjo un efecto positivo sobre los ingresos netos y el patrimonio, el cual fue más marcado en esta última variable. En esta misma línea de trabajo, Neag (2014) señala que para 67 empresas listadas en Rumania, el impacto de la aplicación de las NIIF en el ingreso neto y el patrimonio es relativamente más reducido. En las mediciones, estas dos variables fueron más bajas usando NIIF que bajo la regulación contable rumana (RAR por sus siglas en inglés).

III. Metodología

Para examinar el efecto que tuvo la convergencia a NIIF en el valor bursátil de empresas listadas en la BCV, se hizo un análisis econométrico de regresión lineal usando como referencia el proceso metodológico seguido por García y Moya (2009), en donde no se consideraron variables del entorno macroeconómico, ni sectoriales. Se tuvieron en cuenta variables endógenas de las empresas en lo relacionado con su estructura económica, financiera y

de resultados del ejercicio, además de una variable de carácter exógeno que cuantificó el valor de las acciones de cada empresa.

La información se obtuvo de la base de datos de EMIS para 50 empresas pertenecientes a 5 de los 16 sectores establecidos por la BVC según se muestran en la Tabla 1. Estos datos correspondieron al valor de las acciones durante los años 2013, 2014, 2015 y 2016, y a los Estados Financieros en este mismo lapso de tiempo. Las empresas de la muestra se seleccionaron de 61 que tenían informes para el periodo descrito.

Tabla 1: Sectores de las empresas analizadas

Sector	Cantidad
Industrial	34
Inversión	4
Comercial	1
Servicios	7
Público	4
Total	50

Fuente: Elaboración propia.

Como los Estados Financieros obtenidos fueron para antes y después de la convergencia a NIIF, para los años 2013 y 2014, estos fueron elaborados por las empresas de acuerdo al Decreto 2649 de 1993 (PCGA); de otro lado, para los años 2015 y 2016, realizados con base en la Ley 1314 de 2009 y los decretos reglamentarios de las NIIF.

La variable dependiente correspondió al valor bursátil (VB) de las acciones de quienes pertenecen al Grupo 1, de acuerdo con la clasificación presentada en el Decreto 2784 de 2012 denominado “Marco Técnico Normativo para los Preparadores de Información Financiera que conforman el Grupo 1”. Por su parte, las variables independientes empleadas se relacionan en la Tabla 2.

Tabla 2: Lista de variable independientes o explicativas

Indicadores	Cuentas del estado de situación financiera	Cuentas de resultados
De liquidez (L) = Activo Corriente / Pasivo Corriente	Activo corriente (AC)	Ingresos ordinarios (F)
De endeudamiento (RATEND) = Pasivos Totales / Activos Totales	Activo no corriente (ANC)	Resultado Operacional (BN)
De solvencia (S) = Activos Totales / Pasivos Totales	Activo total (AT)	Resultado del ejercicio (BDI)

Indicadores	Cuentas del estado de situación financiera	Cuentas de resultados
Margen Bruto de Utilidad (MEX) = Utilidad bruta / Ventas Netas	Pasivo corriente (ECP)	
Margen operacional (MO) = Utilidad operacional / Ventas Netas	Pasivo no corriente (ELP)	
Rentabilidad de la situación líquida (RL) = Utilidad operacional / Patrimonio	Pasivo total (ET)	
Rentabilidad del activo líquido (RAL) = Utilidad Operacional/Disponible + Inversiones	Patrimonio neto (PN)	
Rentabilidad económica (RE) = Utilidad Operacional + Gastos por intereses / Activos Totales		
Flujo de efectivo (CF)		

Fuente: Elaboración propia a partir de García y Moya (2009).

Según lo anterior, la forma general del modelo para cada año y las empresas es:

$$VB_i = \beta_0 + \beta_1 L_i + \beta_2 RATEND_i + \beta_3 S_i + \beta_4 MEX_i + \beta_5 MO_i + \beta_6 RL_i + \beta_7 RAL_i + \beta_8 RE_i + \beta_9 CF_i + \beta_{10} AC_i + \beta_{11} ANC_i + \beta_{12} AT_i + \beta_{13} ECP_i + \beta_{14} ELP_i + \beta_{15} ET_i + \beta_{16} PN_i + \beta_{17} F_i + \beta_{18} BN_i + \beta_{19} BDI_i + \varepsilon_i$$

Donde:

β_0 = Intercepto.

$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \dots, \beta_{19}$ = Estimadores.

ε = Término de perturbación o error.

IV. Resultados

Antes de iniciar con el análisis de regresión lineal, se presentan las correlaciones entre las variables independientes (antes y después de NIIF) y el VB (Tabla 3).

Tabla 3: Correlaciones entre variables independientes y dependiente

Tipo de Variable	Variables independientes	VB (2013)	VB (2014)	VB (2015 NIIF)	VB (2016 NIIF)
Estado de Situación Financiera	AC	-0.0276	0.2047	0.3587*	-0.0575
	ANC	0.1024	0.5493*	0.3669*	0.4062*
	AT	0.2587	0.0625	-0.0498	-0.0368
	ECP	-0.0374	0.1354	-0.1639	-0.1702
	ELP	-0.0688	0.5119*	0.3289	0.3455*
	ET	0.3062	0.5139*	0.0453	0.1738
	PN	0.0987	0.1084	0.0931	0.1159

Tipo de Variable	Variables independientes	VB (2013)	VB (2014)	VB (2015 NIIF)	VB (2016 NIIF)
Estado de Resultados	BDI	0.0095	0.3299*	0.238	0.2464
	BN	0.0687	0.0425	0.2244	0.1329
	F	-0.0231	0.3578*	0.2534	0.2624
Indicadores de Rentabilidad	MEX	0.0313	0.1642	0.2302	0.1253
	MO	0.6840*	0.4032*	0.179	0.059
	RAL	0.1177	0.1439	0.0466	0.2883
	RE	0.2868	0.4054*	0.3595*	0.3656*
	RL	0.3386*	0.5040*	0.4146*	0.3635*
Indicadores de liquidez, solvencia y endeudamiento	CF	0.0646	0.1477	0.1207	0.067
	L	0.1994	0.032	0.0526	0.0554
	S	0.1404	0.1477	-0.1649	-0.1695
	RATEND	0.1556	0.1381	0.1932	0.1844

Fuente: Elaboración propia.

Contrario a lo que podría pensarse, la Tabla 3 muestra *a priori* que los balances y razones financieras no están fuertemente correlacionadas con el VB. Además, de su falta de correlación, en general tampoco tienen una relación significativa al 5%, independientemente del año y la norma contable que se haya usado para producir los datos.

La única variable significativa en los cuatro escenarios de VB fue el indicador de rentabilidad RL, que a pesar de no relacionarse en un alto porcentaje (apenas entre un 33 a 50%), su estadístico también resultó significativo en las regresiones ulteriores de esta sección.

Para calcular cada una de las regresiones se utilizaron tan solo las variables que se correlacionaron de forma estadísticamente significativa con la variable VB, según lo mostró la Tabla 3; paso seguido se eliminaron las variables que no cumplían con la prueba de significancia para el modelo lineal; de esta forma los modelos estimados se redujeron de 1 a 3 variables explicativas únicamente como se observa en las Tablas 4, 5, 6 y 7.

Tabla 4: Resultados de la regresión para el año 2013^{a,b}

Modelo	Coeficientes no estandarizados		Coeficientes estandarizados	t	Sig.
	B	Error estándar	Beta		
1 (Constante)	8464,993	3859,354		2,193	,035
RL	74381,098	35447,514	,339	2,098	,043

Nota: Variable dependiente: VB; N=36 observaciones.

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 5: Resultados de la regresión para el año 2014^{a,b}

Modelo	Coeficientes no estandarizados		Coeficientes estandarizados	T	Sig.
	B	Error estándar	Beta		
1 (Constante)	4919,723	4051,591		1,214	,233
RL	128139,736	37656,952	,504	3,403	,002

Nota: Variable dependiente: VB; N=36 observaciones.

Fuente: Elaboración propia.

Las Tablas 4 y 5 contienen los resultados de las regresiones para los años 2013 y 2014 y que corresponden al periodo de tiempo analizado antes de que se aplicaran las NIIF. En ambos casos la rentabilidad como RL tuvo coeficientes de determinación R^2 de 0.11 y 0.25, respectivamente, lo cual no explicó sino un bajo porcentaje de la variación del VB.

Como resultado no fue posible afirmar que para los años inmediatamente anteriores a las NIIF, exista una relación estrecha entre las razones financieras, y muchos menos de los resultados contables con la valoración bursátil de las empresas.

Ahora bien, aplicando los mismos modelos de regresión para 2015 y 2016 (Tablas 6 y 7), se encontró que las variables significativas en el primero de estos años luego de la aplicación de las NIIF, fueron el AC (Activo corriente) y la RE (Rentabilidad económica).

Por otro lado, para el año 2016 las variables explicativas con significancia estadística menor al 5% fueron el ANC (Activo no corriente), el ELP (Pasivo no corriente) y la RL (Rentabilidad de la situación líquida).

Tabla 6: Resultados de la regresión para el año 2015^{a,b}

Modelo	Coeficientes no estandarizados		Coeficientes estandarizados	T	Sig.
	B	Error estándar	Beta		
(Constante)	-1236,076	5070,092		-,244	,809
1 AC	,0002873	,0000913	,455	3,145	,004
RE	232239,669	60965,749	,551	3,809	,001

Nota: Variable dependiente: VB; N=31 observaciones.

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 7: Resultados de la regresión para el año 2016^{a,b}

Modelo	Coeficientes no estandarizados		Coeficientes estandarizados	t	Sig.
	B	Error estándar	Beta		
(Constante)	4693,105	4415,572		1,063	,296
1 ANC	-,0006244	,0002821	-,479	-2,214	,034
ELP	,0009101	,0003792	,516	2,400	,022
RL	57666,469	16003,203	,532	3,603	,001

Nota: Variable dependiente: VB; N=37 observaciones.

Fuente: Elaboración propia.

Dentro de los resultados para destacar de las Tablas 6 y 7, se encuentra que las regresiones con la información elaborada bajo NIIF se asemejan a lo trabajado por García y Moya (2009), al cumplirse que las variables explicativas son representación del tamaño de la empresa y de la rentabilidad de estas, lo que no ocurrió con los análisis realizados con la información antes de NIIF.

Sumado a lo anterior, la estimación para el año 2015 explica un poco mejor la situación bursátil de las empresas con un coeficiente de determinación de 0.43. Lo mismo sucede para el año 2016 del presente análisis, aunque el R^2 continúa siendo muy bajo, alcanzando apenas el nivel de 0.32.

La justificación más importante dentro de esos resultados es que las NIIF no repercutieron de forma considerable sobre la valoración que el mercado da a las acciones de las empresas negociadas en la BVC. Una explicación para estas estimaciones puede encontrarse en la disparidad de la información que existe, pues algunas empresas a pesar de tener versatilidad no cuentan con datos en bolsa de valores que se actualicen constantemente; esto pasa porque la mayoría de las negociaciones se da con las acciones de las compañías más representativas del país, es decir, que tienen mayor bursatilidad, que para el caso de la muestra analizada, no alcanzan la mitad para ninguno de los cuatro años.

V. Conclusiones

Acorde a los resultados del análisis de regresión lineal, las NIIF no afectaron considerablemente el grado de explicación de la valoración bursátil; esto significa que la contabilidad de las empresas en Colombia no tiene un grado de explicación considerable sobre el precio de las acciones, algo que sugiere que las cotizaciones responden a factores externos. Además, las empresas cotizantes en el país son pocas y la mayoría de las inversiones se concentran solo en un puñado de compañías.

En contradicción a lo planteado por Rueda (2010) y Alsaqqa y Sawan (2013), quienes consideran que las NIIF incrementan la inversión extranjera por mejoras en la bursatilidad, se observa en los hallazgos de este documento que en Colombia en el periodo en el que sucedió la convergencia no existieron variaciones significativas en el valor bursátil, situación similar a la sucedida en Chile (Espinosa, Maquieira, Díaz y Abarca, 2015).

Todo lo anterior es consistente con lo planteado por Ball (2016), quien afirma que los efectos de la adopción de las NIIF no necesariamente son visibles, lo que los hace difícilmente perceptibles.

De otro lado, se encontró que la variable rentabilidad líquida incidió sobre el valor bursátil para los años 2013, 2014 y 2016, lo que está alineado con el caso de Portugal, para el cual Miralles y Miralles (2002) muestran que el valor bursátil está influido por esta variable, además de otras como el activo neto, el flujo de efectivo, las deudas a terceros y las ventas.

Para terminar, los resultados de este estudio a pesar de las limitaciones de los datos, podrían ser de cierto interés para examinar el alcance del impacto de las NIIF en el desempeño informado de las compañías listadas, por las comparaciones antes y después de la aplicación de los estándares contables.

VI. Referencias

- Alemany i Costa, J. (2007). La relevancia del valor de los datos contables en el mercado de valores español. Un estudio empírico para el período 1986-2003. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 36(133), 199-202.
- Alsaqqa, I. y Sawan, N. (2013). The Advantages and the Challenges of Adopting IFRS into UAE Stock Market. *International Journal of Business and Management*, 8(19), 1-23. <http://dx.doi.org/10.5539/ijbm.v8n19p1>
- Armstrong, C., Barth, M., Jagolinzer, A. y Riedl, E. (2010). Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe. *The Accounting Review*, 85(1), 31-61.
- Ball, R. (2006). International financial reporting standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, 36(1), 5-27.
- Ball, R. (2016). Why we do international accounting research. *Journal of international accounting research*, 15, 1-6. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2724028>
- Banco Mundial. (2003). *Colombia - Report on the observance of standards and codes (ROSC): accounting and auditing*. N° 35020. Obtenido el 15 de febrero de 2019 de: <http://documentos.bancomundial.org/curated/es/353391468241455747/pdf/350200CO0AccountingOrosc1aa1col.pdf>
- Banco Mundial. (2005). *Informe sobre el desarrollo mundial. Un mejor clima para la inversión en beneficio de todos*. Obtenido el 15 de febrero de 2019 de: http://siteresources.worldbank.org/INTWDR2005/Resources/wdr2005_overview_spanish.pdf
- Barth, M., Landsman, W., Lang, M. y Williams, C. (2012). Are IFRS-based and US GAAP-based accounting amounts comparable? *Journal of Accounting and Economics*, 54(1), 68-93.
- Bedoya, B. y Giraldo, C. (2018). Adopción de las NIIF y su incidencia en la liquidez del mercado accionario de Colombia. *Escenarios: empresa y territorio*, 7(10), 1-19.
- Begoña, G. (2014). Instituciones e intereses en conflicto ante la regulación contable internacional: el caso del sector financiero español. *Revista de Contabilidad*, 17(2), 143-152. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2013.11.001>
- Baker, C. y Barbu, E. (2007). Trends in research on international accounting harmonization. *The International Journal of Accounting*, 42(3), 272-304. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2007.06.003>
- Bohórquez, N. (2015). Implementación de norma internacional de inventarios en Colombia. *Innovar*, 25(57), 79-92.
- Bolsa de Valores de Colombia. (2015). *Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS) en Colombia*. Obtenido el 15 de febrero de 2019 de: <https://www.bvc.com.co/pps/tibco/portalbvc/Home/Empresas/NIIF?action=dummy>

- Botzem, S. (2014). Transnational standard setting in accounting: Organizing expertise-based selfregulation in times of crises. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(6), 933-955. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2013-1301>
- Callao, S. y Jarne, J. (1995). La información Financiera en el contexto internacional. *Revista española de financiación y contabilidad*, 24(85), 937-968.
- Carnegie, G. y Napier, C. (2002). Exploring comparative international accounting history. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(5), 689-718. DOI: <https://doi.org/10.1108/09513570210448966>
- Católico, D. Urbina, J. y Gutiérrez, J. (2019). La incidencia de las Normas Internacionales de la Información Financiera sobre la revelación de la información contable en empresas colombianas. *Apuntes Contables*, (23), 85-105. <https://doi.org/10.18601/16577175.n23.06>
- Cordazzo, M. (2013). The impact of IFRS on net income and equity: evidence from Italian listed companies. *Journal of Applied Accounting Research*, 14(1), 54-73. DOI: <https://doi.org/10.1108/09675421311282540>
- Chandler, J. y Holzer, H. P. (1984). *Accounting in the Third World*. International Accounting. New York: Harper and Row.
- Decreto 2649. Diario oficial No 41156, diciembre de 1993, Colombia.
- Decreto 2784. Diario oficial No 48658, diciembre de 2012, Colombia.
- De George, E., Li, X. y Shivakumar, L. (2016). A review of the IFRS adoption literature. *Review of Accounting Studies*, 21(3), 898-1004. DOI: <https://doi.org/10.1007/s11142-016-9363-1>
- El-Sayed, I. (2016). International accounting standards and accounting quality in code-law countries The case of Egypt. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 24(1), 41-59. DOI: <https://doi.org/10.1108/JFRC-12-2011-0047>
- Espinosa, C., Maquieira, C., Díaz, F. y Abarca, A. (2015). Adoption of IFRS in an emerging market: the Chilean case. *Academia Revista Latinoamericana de Administración*, 28(4), 442-460. DOI: <https://doi.org/10.1108/ARLA-11-2014-0191>
- García, F. y Moya, I. (2009). Efecto de las NIIF en el valor bursátil de las empresas españolas. *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, 15(1), 61-79.
- Gómez, M. (2004). Una evaluación del enfoque de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desde la teoría de la contabilidad y el control. *Innovar*, 24, 112-131.
- Gómez, M. (2017). NIIF y MIPYMES: retos de la contabilidad para el contexto y la productividad. *Cuadernos de Administración*, 29(53), 49-76. DOI: <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cao29-53.nmrc>
- Halbouni, S. (2005). An empirical investigation of the perceived suitability of International Accounting Standards for Jordan. *Journal of Economic & Administrative Science*, 21(1), 73-102. DOI: <https://doi.org/10.1108/10264116200500004>
- Hamidah, Triyuwono, I., Sukoharsonoc, E. y Djamhurid, A. (2015). The Hegemony of International Interests on IFRS Adoption in Indonesia: An Accounting Ecology Perspective. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211(25), 104 – 110. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.11.016>

- Houqe, N. (2018). A review of the current debate on the determinants and consequences of mandatory IFRS adoption. *International Journal of Accounting & Information Management*, 26(3), 413-442. DOI: <https://doi.org/10.1108/IJAIM-03-2017-0034>
- Jarne, J. (1997). *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*. Madrid: AECA.
- Lantto, A.-M., & Sahlström, P. (2009). Impact of International Financial Reporting Standard adoption on key financial ratios. *Accounting & Finance*, 49(2), 341-361. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2008.00283.x>
- Lasmin, R. (2012). Culture and the globalization of the international financial reporting standards (IFRS) in developing countries. *Journal of International Business Research*, 11(2), 31-44.
- Ley 1314. Diario oficial No. 47409 de 13 de julio de 2009, Colombia.
- Lueg, R., Pawel, P. y Burkett, M. (2014). Does transition to IFRS substantially affect key financial ratios in shareholder-oriented common law regimes? Evidence from the UK. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, (30), 241-250. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2014.03.002>
- Mhedhbi, K. y Zeghal, D. (2016). Adoption of international accounting standards and performance of emerging capital markets. *Review of accounting and finance*, 15(2), 252-272. DOI: <https://doi.org/10.1108/RAF-08-2013-0099>
- Miralles-Marcelo, J. L. y Miralles-Quirós, J. L. (2002). Factores determinantes del valor bursátil de las empresas portuguesas (1991-1999). Nuevas propuestas metodológicas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 31(112), 495-528.
- Neag, R. (2014). The effects of IFRS on net income and equity evidence from Romanian listed companies. *Procedia Economics and Finance*, 15, 1787-1790. DOI: [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00860-0](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00860-0)
- Nobes, C. y Parker, R. (2006). *Comparative International Accounting*. London: Prentice Hall.
- Ben Othman, H. y Kossentini, A. (2016). IFRS adoption strategies and theories of economic development: Effects on the development of emerging stock markets. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 5(1), 70-121. DOI: <https://doi.org/10.1108/JAEE-02-2012-0006>
- Perera, H. y Baudoun, N. (2007). Convergence with international financial reporting standards: The case of Indonesia. *Advances in International Accounting*, 20, 201-224. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0897-3660\(07\)20007-8](https://doi.org/10.1016/S0897-3660(07)20007-8)
- Rodríguez, P. (2003). *La contabilidad en Chile: una dimensión nacional e internacional*. Panorama socioeconómico. Tesis Doctoral, 1-61.
- Ruano, C., Vargas, C. y Lasso, G. (2018). Convergencia contable de las PyME colombianas. *Cuadernos De Contabilidad*, 19(47), 1-23. DOI: <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc19-47.ccpcc>
- Rueda, G. (2010). El papel de la contabilidad ante la actual realidad económica, social y política del país. Más allá de la convergencia de prácticas mundiales. *Cuadernos de Contabilidad*, 11(28), 149-169.
- Rueda, G. (2013). Contabilidad para la internacionalización y la globalización: hegemonía y disidencias. *Papel Político*, 18(1), 285-319.

- Ruiz, L., Camargo, D. y Cardona, O. (2019). Effect of convergence to International Financial Reporting Standards on Companies Listed in the Colombian Stock Exchange. *AD-minister*, 35, 77-92. DOI: <https://doi.org/10.17230/Ad-minister.35.3>
- Ruiz, M. y Perilla, L. (2019). Relevancia de factores socioeconómicos en la convergencia a NIIF: Análisis en Pymes de dos sectores de Villavicencio. *Entramado*, 15(1), 98-115. DOI: <https://doi.org/10.18041/1900-3803/entramado.1.5363>
- Ufuk, I., Tucker, J. y Yükseltürk, O. (2013). Does Mandatory Adoption of IFRS Guarantee Compliance? *The International Journal of Accounting*, 48(3), 327-363. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2013.07.002>
- Warwick, S., Bradbury, M. y Hooks, J. (2010). IFRS in New Zealand: effects on financial statements and ratios. *Pacific Accounting Review*, 22(2), 92-107. DOI: <https://doi.org/10.1108/01140581011074494>
- Weirich, T., Avery, C. y Anderson, H. (1971). International accounting: Varying definitions. *International Journal of Accounting*, 7(1), 79-88.
- Yip, R. y Young, D. (2012). Does mandatory IFRS adoption improve information comparability? *The Accounting Review*, 87(5), 1767-1789. DOI: <https://doi.org/10.2308/accr-50192>
- Zaidi, S. y Paz, V. (2015). The impact of IFRS adoption: a literature review. *The Journal of Theoretical Accounting Research*, 10(2), 116-141.
- Zaman Mir, M. y Shiraz Rahaman, A. (2005). The adoption of international accounting standards in Bangladesh: An exploration of rationale and process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(6), 816-841. <https://doi.org/10.1108/09513570510627720>
- Zeghal, D. y Mhedhbi, K. (2006). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting*, 41(4), 373-386. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2006.09.009>

Rico, C. (2020) La contabilidad en Colombia de la segunda mitad del siglo XIX: representaciones desde la literatura de los cuadros de costumbres. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 76, 115-134.
Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n76a05>

La contabilidad en Colombia de la segunda mitad del siglo XIX: representaciones desde la literatura de los cuadros de costumbres

Carlos Orlando Rico Bonilla
carlosricob@usantotomas.edu.co
Universidad Santo Tomás
Orcid: 0000-0002-0060-0431

La contabilidad en Colombia de la segunda mitad del siglo XIX: representaciones desde la literatura de los cuadros de costumbres

Resumen: *Este estudio es una investigación histórica sobre las representaciones de la contabilidad en Colombia, durante la segunda mitad del siglo XIX, a partir de un análisis documental e interpretativo, que tiene por fuentes primarias textos literarios de la época, especialmente, los cuadros de costumbres y la correspondencia del comerciante Ricardo Silva Frade. Al respecto, se encuentran dos perspectivas: la contabilidad como una herramienta útil para la administración racional de los negocios en el marco de un contexto político y económico de incertidumbre y transición a instituciones y valores éticos de corte capitalista y, además, como un elemento probatorio de la legalidad y la honradez del comerciante en el desarrollo de las actividades mercantiles, de cara a la administración estatal, los clientes, los prestamistas y los acreedores.*

Palabras clave: *Colombia, Contabilidad, Historia de la contabilidad, Cuadros de costumbres, Ricardo Silva Frade.*

Accounting in Colombia in the second half of the XIX century: representations of custom frameworks from the literature

Abstract: *This study is a historical research on the representations of accounting in Colombia during the second half of the XIX Century, from a documentary and interpretive analysis using literary texts of the period as primary sources, especially custom frameworks and the correspondence of the merchant Ricardo Silva Frade. In this respect, two perspectives are found: accounting as a useful tool for the rational management of the businesses in the framework of a political and economic context of uncertainty and transition towards institutions and ethical values of capitalist type; and as a probative element of the legality and honesty of the merchant in the development of the mercantile activities, in front of state administration, customers, lenders and creditors.*

Keywords: *Colombia, Accounting, Accounting history, Custom frameworks, Ricardo Silva Frade.*

A contabilidade na Colômbia da segunda metade do século XIX: Representações desde a literatura dos quadros de costumes

Resumo: *Este estudo é uma pesquisa histórica sobre as representações da contabilidade na Colômbia, durante a segunda metade do século XIX, a partir de uma análise documental e interpretativa, que tem por fontes primárias textos literários da época, especialmente, os quadros de costumes e a correspondência do comerciante Ricardo Silva Frade. Respeito deste assunto, encontram-se duas perspectivas: a contabilidade como uma ferramenta útil para a administração racional dos negócios no marco de um contexto político e econômico de incerteza e transição a instituições e valores éticos de tipo capitalista e, além disso, como um elemento probatório da legalidade e a honradez do comerciante no desenvolvimento das atividades mercantis, de frente para a administração estatal, os clientes, os prestamistas e aos credores.*

Palavras-chave: *Colômbia, Contabilidade, História da Contabilidade, Quadros de Costumes, Ricardo Silva Frade*

La comptabilité en Colombie pendant la seconde moitié du XIX siècle : des représentations des tableaux de costumes à partir de la littérature

Résumé: *cette étude est une recherche historique sur les représentations de la comptabilité en Colombie pendant la seconde moitié du XIX siècle, à partir d'une analyse documentaire ainsi qu'interprétative, qui a pour sources primaires des textes littéraires de l'époque, en particulier les tableaux de coutumes et les courriers d'appartenant au commerçant Ricardo Silva Frade. À ce rapport, deux perspectives ont été proposées : d'une part, la comptabilité en tant qu'outils utiles pour l'administration rationnelle des affaires dans un contexte politique et économique d'incertitude et de transition vers des institutions et des valeurs éthiques d'une touche capitaliste. D'autre part, en tant qu'élément probatoire de la légalité et de l'honnêteté du commerçant dans le développement des activités commerciales face à l'administration de l'État, aux clients, aux créanciers et aux garants.*

Mots-clés: *Colombie, comptabilité, histoire de la comptabilité, tableaux de coutumes, Ricardo Silva Frade*

La contabilidad en Colombia de la segunda mitad del siglo XIX: representaciones desde la literatura de los cuadros de costumbres

Carlos Orlando Rico Bonilla

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n76a05>

Primera versión recibida en enero de 2020 – Versión aceptada en marzo de 2020

I. Introducción

La presente investigación histórica tiene por objeto el estudio de las representaciones de la contabilidad en Colombia, durante la segunda mitad del siglo XIX. Esto primordialmente bajo dos perspectivas: primero, como una herramienta de gestión racional de los negocios en un contexto de incertidumbre en el cual el país hacía un lento tránsito a instituciones y valores éticos capitalistas y, segundo, como un soporte probatorio de la legalidad y la honradez del comerciante en el desarrollo de sus actividades mercantiles.

En este sentido, el concepto de representación hace referencia a construcciones psicológicas y sociológicas con las que se interpreta y *comprende* la interacción de las personas y las comunidades con su entorno cultural particular. Se busca estudiar y reflexionar sobre el pasado, en este caso, sobre las diversas *imágenes* de diferentes realidades históricas respecto de las prácticas e ideas contables (Machado, 2006, 2011).

En esta investigación se ha tratado de extender el enfoque, examinando como fuentes primarias textos literarios y correspondencia privada de la época, aunque estas no son las bases convencionales de los estudios de historia de la contabilidad, en los que prevalece la observación de los libros de cuentas, la legislación comercial y los actos administrativos gubernamentales. Además, considerando que:

Las preguntas a la historia de Colombia no son preguntas que formula un historiador profesional, sino preguntas que plantea el análisis de la literatura, que no se reduce a la literatura como expresión estética, sino como vasta expresión de las maneras de pensar y actuar de los estratos sociales que la han cultivado. (Gutiérrez, 2000, p.10)

En términos metodológicos, se establece como enfoque general de análisis un enfoque documental e interpretativo; esto es, un ejercicio de identificación y examen de fuentes primarias que son contextualizadas en el entorno político y económico respectivo, para deducir de allí indicios y conceptos sobre los cuales estructurar un relato histórico de las representaciones contables correspondientes (Hernández, 2013; Rico, 2018).

Por tanto, el documento se estructura de la siguiente manera: además de esta introducción, en la segunda sección se describen los aspectos metodológicos. En la tercera se reseñan algunos aspectos contables derivados del entorno del país en el periodo indagado. En la cuarta y quinta parte se indican y describen elementos de caracterización de las perspectivas de representación. Finalmente, en el sexto apartado, se formulan las conclusiones.

II. Aspectos metodológicos

Es relevante mencionar que, dada la naturaleza histórica del presente estudio, este se ha planteado con un carácter cualitativo, sustentado en un enfoque interpretativo que para su desarrollo se centró en la técnica de la revisión bibliográfica y el respectivo análisis de contenidos. Por esta razón, igualmente, se sigue una serie de fases que se describen a continuación:

En primer lugar, se buscó identificar varias fuentes primarias potenciales, consultado en los catálogos de dos bibliotecas públicas que conservan una gran cantidad de patrimonio documental nacional: la Biblioteca Luis Ángel Arango y la Biblioteca Nacional de Colombia, a partir de las palabras claves: contabilidad, teneduría de libros, cuentas, literatura y siglo XIX, y teniendo como referencia, además, algunos estudios sobre la historia literaria colombiana, por ejemplo, Gómez (1946), Williams (1991) y Beckman (2009).

También se exploró en un conjunto de investigaciones previas, como las de Mattessich (2000), Grajales (2007), Czarniawska (2008) y Pérez (2008), que han indagado y ejemplificado de qué manera en la disciplina contable se ha analizado y problematizado la *singular* manifestación de la contabilidad, su significado y la observación de sus prácticas en diferentes narraciones literarias, ambientadas en diversos lugares y tiempos.

En segundo lugar, en el marco de una no muy numerosa cantidad de textos literarios se reconoció en los *cuadros y escenas de costumbres*, un área en la que era posible encontrar y evidenciar algunas descripciones y referencias a las prácticas e ideas contables de la época. Además, esta literatura en prosa que pretendía retratar y resaltar tradiciones y valores populares, tenía por autores a personalidades del mundo de la élite de los negocios y la política decimonónica, que claramente tenían cierta educación en estas cuestiones, y también en aspectos de derecho y economía política (Gordillo, 2003).

Este es el caso del ilustre comerciante bogotano Ricardo Silva Frade (1836-1887), quien, junto con su hijo, el célebre poeta José Asunción Silva (1865-1896) ha sido objeto de bastantes estudios en los que se mencionan reiteradamente algunos detalles del manejo contable que daban a sus actividades mercantiles, particularmente a su casa comercial “R. Silva e Hijo” (cuya publicidad se puede apreciar en el anexo 1), y a las finanzas de su familia (Pérez, 2008; Santos, 1992; Vallejo, 1995; Rico, 2018).

Con esta información, en tercer lugar, se procedió a examinar los textos seleccionados en el marco de los parámetros históricos correspondientes al entorno político, económico y contable de la segunda mitad del siglo XIX, que se delimita en el siguiente apartado, para establecer algunas de las temáticas contables más recurrentes y la manera en la que se describían y comentaban en los pasajes literarios. Todo esto para, finalmente, definir, estructurar y caracterizar las representaciones que se argumentan posteriormente.

III. El contexto político-económico y contable de Colombia en la segunda mitad del siglo XIX

En la dimensión política, el periodo de la historia nacional examinado se caracterizó, principalmente, por el cambio de un esquema administrativo federal apoyado en ideologías de tendencias liberales y utilitaristas (1850–1885) que estaban impulsadas, entre otras razones, por un ideal de ruptura con las instituciones y las relaciones de producción y subordinación heredadas de la colonia española, hacia una propuesta doctrinal que instituyó un enfoque organicista y centralista del Estado, apoyado en directrices conservadoras y católicas (1886–1930).

La carta constitucional de 1863 fue la expresión de la primera opción, que contemplaba un Estado más secular, promotor del libre cambio, una mayor oferta educativa pública y una más profunda *descentralización* de la función y misionalidad gubernamental, así como de la recaudación de los tributos y de otras rentas públicas. Le sucedió en 1886 el proyecto *proteccionista* de la *Regeneración*, que devolvió a la iglesia católica el liderazgo en los temas de enseñanza e instrucción y centralizó el poder político en el gobierno capitalino y la figura del presidente de la república.

Las tensiones entre una y otra tendencia política, que en últimas eran el resultado de los conflictos por el poder entre los estamentos dominantes de la sociedad colombiana, contribuyeron a aumentar las guerras civiles y el ambiente subyacente de desequilibrio que rigió en la mencionada centuria (Colmenares, 1968). Además, esto influyó en una perspectiva de menor crecimiento económico, especialmente desde la década de 1880, en un país de vocación agrícola que difícilmente pudo conectarse con los mercados internacionales y, por ende, generar flujos de capital y crédito constantes que

se lograran direccionar a inversiones productivas e infraestructura privada y pública de soporte (Kalmanovitz y López, 2010).

Al iniciar la segunda mitad del siglo XIX, la eliminación del estanco del tabaco, establecido desde la colonia española, permitió el florecimiento de una considerable cantidad de rentables negocios privados vinculados a la producción, la comercialización y la exportación de este bien de consumo, por ejemplo, la empresa de Montoya, Sáenz & Compañía (Colmenares, 1968; Molina, 2003). De manera que el grupo de los comerciantes, que venía en ascenso desde la independencia del país, se benefició de este proceso no solo por los réditos de las breves bonanzas de las décadas de 1850 y 1870, sino además, porque para ejercer un adecuado control de los recursos fue necesario aplicar herramientas de gestión como la contabilidad por partida doble (Palacio, 1979; Rico, 2015). Ricardo Silva Frade (1879) sobre las prácticas contables de aquel entonces, comenta:

Puedo asegurarle que con tal cual honrosa excepción, como la Casa de Montoya, Sáenz & Compañía, iniciadora de todo progreso comercial en el país, y que tenía escritorio y contabilidad en debida forma, los demás comerciantes se limitaban a llevar un simple libro de Cargo y Data, incompleto y deficiente, o se ajustaban a esta sencilla regla: “lo que tengo ahí está, y lo que falta me lo he comido”, sobrando de consiguiente, los libros con puntas de cobre, los enredos escritos en ellos, y el trabajo de llevarlos para llegar en definitiva, a aquel mismo resultado práctico. (1879, pp.755-756)

Este *evento* germinal, aún poco estudiado en la historia de la contabilidad colombiana, coincidió con dos cambios fundamentales en la exigua regulación contable local: en el escenario público, la materialización de la reforma de las finanzas gubernamentales de 1846, que estableció en la práctica a la partida doble como el parámetro base en la elaboración de las cuentas públicas y, en el escenario privado, la expedición del Código de Comercio de 1853, que entre otras cosas reforzó la obligación de llevar contabilidad por parte de los comerciantes (Rico, 2015; Sierra, 2001).

A lo largo de la segunda mitad del siglo XIX hubo otros dos *aspectos* que implicaron modificaciones sustanciales en la regulación, las ideas y las prácticas contables en Colombia. Primero, la definición legal y el desarrollo de las pioneras sociedades anónimas por medio de las cuales se fomentaron y constituyeron empresas bancarias, de seguros, ferrerías y ferrocarriles (Ariza, 2001; Means, 2010; Rico, 2012); esto significó un complemento en la determinación del patrimonio, los inventarios y la tesorería, que eran el eje de la teneduría de libros, con un enfoque administrativo dirigido también a establecer rentabilidades, costos de operación y financiación y reconocimiento de los activos fijos en estas industrias (Rico, 2016), pero además en otras, por ejemplo, las muy prometedoras de la quina y el café (Ocampo, 1984; Palacio,

1979), que a pesar de su relevancia tampoco han sido analizadas desde la óptica histórico-contable.

En segundo lugar, una constante inestabilidad de la estructura monetaria del país, la cual se agravó con la emisión (legal y clandestina) de papel moneda por parte del Banco Nacional en 1886 y tocó fondo con la hiperinflación que durante la Guerra Civil de *los Mil Días* azotó al país entre 1899 y 1902. Desde la colonia, las autoridades gubernamentales habían tenido enormes dificultades para regular la circulación de una importante cantidad de monedas con diferentes denominaciones y calidades, elaboradas en bronce, níquel o plata. Sobre este último metal, muy escaso en el país, se realizaban la gran mayoría de las transacciones ordinarias en el mercado interno, mientras en un proceso desbalanceado, las importaciones y exportaciones se adelantaban sobre el patrón oro (Ocampo, 1994). Como en 1886 le comentaba José Asunción Silva a su padre, sobre la marcha del negocio familiar mientras él se encontraba de viaje de negocios por Europa:

La mala situación del papel moneda se marca de día en día. Hoy vale con el 1 y medio al 2 por moneda de 0.500. Hay ya 5% de diferencia entre esta y la de 0.835. Esta baja de la moneda nueva estando nosotros comprometidos en todas nuestras obligaciones por 0.835 me hará hacer toda especie de esfuerzo para realizar, sobre todo la mercancía vieja que nos representa un aumento en la deuda, al cual es preferible la disminución de la ganancia, para hacernos a nuestro dinero antes de que la depreciación de las nuevas emisiones se haga más sensible. (1996, p. 11)

Particularmente, esta situación que dificultaba el progreso y la solvencia de las actividades mercantiles y tenía un impacto sobre la toma de decisiones en la gestión y la financiación de los negocios, incidió en la manera en que se percibía, entendía y representaba a la contabilidad, tema de los siguientes apartados.

IV. Saber intrincado pero útil para el comercio

La mencionada inestabilidad monetaria tuvo dos implicaciones relevantes sobre los aspectos contables: se hizo complejo el manejo de la unidad de cuenta, es decir, la moneda de referencia legal en la contabilidad oficial y mercantil que sirve para regular y fijar los precios (Quijano, 1908) y, también, se deterioró la cantidad y calidad de los medios de pago en la economía, un aspecto central en el rol que tiene la contabilidad como un instrumento de medición y conciliación de los flujos monetarios (dinero) y los reales (mercancías) (González, 2010).

Respecto del primer asunto, es necesario tener en cuenta que los comerciantes colombianos, especialmente los dedicados a las exportaciones, llevaban sus libros considerando una paridad entre el oro y la plata, pero en 1871 cuando los precios internacionales de esta se desplomaron en medio de

las crisis financieras en Europa Occidental y Estados Unidos, este supuesto ya no fue sostenible. Además, había que conciliar los valores registrados con el volátil y manipulado papel moneda (Ocampo, 1984; 1994; Rico, 2012).

En estos reprocesos de conversión de los datos, la elaboración de la contabilidad se hizo muy compleja y costosa con relación a los beneficios de información que reportaba para los propietarios de los negocios. En el estilo literario de Silva Frade, en su cuadro de costumbres *Ponga usted tienda*:

Mi libro diario me dice a cada paso de dónde proceden las fuertes sumas que debo, y me manifiesta que he dado al fiado las mercancías, y que éstas no me han sido pagadas; cosas que yo también sé hace mucho tiempo, y las páginas de mi “Mayor” guardan con religioso respeto los nombres de mis deudores, como guardan las losas de las tumbas los restos de los que fueron. (1883, p. 45)

Esto reforzaba la representación de la contabilidad como un saber *intrincado*, de difícil acceso y tedioso de aprender, que nada más era *dominado* por unos pocos *ilustrados*, que habían logrado entender confusas teorías extranjeras (Rico, 2018). La *resistencia* hacia el uso del método de la partida doble fue una constante a lo largo de aquella época, como lo ejemplifica la siguiente escena, entre un aprendiz de negocios y su tío mentor, en la novela de costumbres *Entre Primos* de Manuel Marroquín (1897):

Pablo, aunque espeluznado al ver tantos delitos de lesa contabilidad y de lesa sentido común, no se atrevió a los principios a hacer otra cosa que escribir y callar. Días andando, se aventuró a hacerle a su tío algunas observaciones.

En cierta ocasión en que, por haberse embrollado desacostumbradamente una cuenta que era urgentísimo aclarar, se patentizó la perversidad del sistema adoptado por D. Leonardo, le dijo su sobrino:

-Si a usted no le pareciera mal, tal vez se podrían llevar estas cuentas de modo que en el momento que se ofreciera saber el estado de alguna...

- Hola! interrumpió el tío; ya me quieres venir con las modas y con esas sus partidas dobles. Esos son enredos que han inventado ahora para confundir a la gente.

- No, tío: no es eso precisamente, ni yo sería capaz de...

-Nada. Dejémonos de embolismos. Que caja a caja, y que caja a varios, y que varios a caja, y que varios a varios... ¿Quién diantre va a saber quiénes son esos varios?

-Si usted consintiera en que hiciéramos un ensayo...

-Nada, nada. Y luego aquello de las obligaciones por pagar y las obligaciones por cobrar, como si todas las obligaciones no fueran para cobrarlas y para pagarlas. Y el saldo, y el balance, y el demonio que te lleve si me vuelves con esos embelecicos. (pp. 54-55)

Por esta razón, igualmente, se observaba una creciente preocupación por lograr una mayor educación en temas contables, resaltando aspectos morales y técnicos asociados al mundo de los negocios. En este sentido, el principal objetivo de los libros de texto y los profesores de contabilidad de aquel entonces era simplificar y hacer más ameno el proceso de instrucción asociado (Rico, 2018). En concepto del referido comerciante Ricardo Silva Frade:

No hace muchos años que el estudio de la Teneduría de libros por el sistema de la partida doble era para la mayor parte de los comerciantes una verdadera empresa de romanos, y para los jóvenes un trabajo difícil y complicado por la oscuridad y palabrería inútil de sus reglas. La enseñanza de los grandes misterios de aquel arte pertenecía exclusivamente a dos o tres profesores teóricos que habían leído a Laporte o Blondel, y que se esforzaban inútilmente en hacer comprender a sus discípulos el sistema de los Médicis, sencillo en su origen y que, convertido luego en una algarabía tan detestable como estéril en sus resultados prácticos, inspiraba una aversión invencible a muchos de los ricos negociantes de aquella época. (1879, pp.755-756)

Respecto del segundo asunto, la escasez de numerario impactó negativamente los medios de pago, lo que también implicó un ajuste del entorno económico a un menor número de transacciones comerciales, la mayoría de las cuales se concentraba en la adquisición y el intercambio de bienes de consumo básicos (Ocampo, 1994). Esto limitó la expansión de los mercados de productos industriales y los de prestación de servicios profesionales, incluyendo el contable.

No se trata de que no hubiera personas que ofertaran y obtuvieran beneficios de las actividades contables; de hecho, fue en este periodo, por ejemplo, que se hizo visible la figura del revisor fiscal en los bancos y los ferrocarriles (Rico, 2012, 2016). También, en el Directorio General de Bogotá de Cupertino Salgado (1893) se halla que treinta hombres se identificaban como contabilistas dedicados a asesorías y a la prestación de servicios asociados. Además, en una particular descripción sobre la cotidianidad del comercio de la Provincia de Vélez, fruto de su peregrinación por el norte de la Nueva Granada, el político y educador liberal Manuel Ancízar (1853) señalaba:

Desde las tres en adelante comienza el movimiento de retirada de los expendedores y el arreglo de sus cuentas por préstamos recíprocos que se han hecho, el cual suele parar en desarreglo de palabras y obras, según la complicación de las cuentas o la cantidad de chicha que los contabilistas llevan dentro. (p. 91)

El asunto era que, dada la estrechez de la economía y, en general, su dependencia de las bonanzas de los productos agrícolas y mineros de exportación en los mercados internacionales, la mayoría de los comerciantes y otros empresarios no tenían los incentivos para contratar trabajos especializados como la teneduría de libros o la revisión de esta (Cubides, 1991); era preferible que un socio propietario o mayordomo llevara las cuentas y otros, si era posible, las examinaran y fenecieran, bajo la figura de una comisión inspectora.

No obstante estos elementos restrictivos derivados del precario contexto político y económico, que limitaban el desarrollo de las prácticas de contabilidad en el país, la representación de esta para varios agentes económicos era el de una herramienta útil que soportaba la racionalidad en la toma de decisiones administrativas; un símbolo de los nuevos tiempos en la transformación ambivalente de una mentalidad anclada en los principios coloniales que hacía un tránsito lento a una guiada por valores capitalistas. En paralelo con la literatura, como lo reflejan los cuentos y poemas de los Silva y sus contemporáneos, se da la transición del costumbrismo (Ricardo) al modernismo (José Asunción) (Beckman, 2009; Gordillo, 2003; Santos, 1992). En otras palabras:

El comercio facilitó el ascenso social y fomentó un cambio de mentalidad que Ricardo Silva ilustró con intención humorística en un artículo de costumbres, *Estilo del siglo*, de 1860, en el que presenta una carta de amor llena de vocablos, giros y una lista de regalos y cartas tomados del lenguaje de la contabilidad. Pero este cambio de mentalidad y la forma de ascenso social aristocratizante se enmarcaron en el ideal de la sociedad colonial. Esta superposición o, coexistencia de lo simultáneo con lo no simultáneo, como dice Ernst Bloch, propio de toda transición (Gutiérrez, 2000, p.12)

El mencionado cuadro se reproduce en el anexo 2; en él se puede apreciar la versatilidad del lenguaje contable y comercial y su aplicación simbólica en el marco de esta tendencia de transición. En otro interesante ejemplo, se advierte este cambio institucional y cultural en los objetos y las condiciones materiales de la sociedad, especialmente en los altos estamentos de esta, como se lee en el cuadro de *Las llavecitas*:

Sirva hoy de tema esta nueva arandela de la vida llamada las llavecitas, parte indispensable de los chismes de la actual casa de familia; diabólica invención compañera del crochet, de la frivolidé, de los polvos de arroz a la violeta, de los monogramas, de los albums de estampillas, de las alzaderas, del polissoir, del cachenez, de los aquariums y de los demás elementos de felicidad, característicos del hogar moderno (...). (Silva, 1883, p. 145)

A lo largo de los diferentes cuadros de costumbres colombianos se encuentran una y otra vez reflexiones similares en las que se contrastaba la idea del progreso moderno con el olvido de las tradiciones previas (Gordillo, 2003), en el marco ideológico de vocablos contables y económicos. Por ejemplo:

El trabajo es la fuente de riqueza; trabajemos, pues, para ser ricos, porque el dinero trae consigo los placeres y las comodidades, así como la virtud nos da el respeto y las consideraciones (...). (Silva, 1883, p. 40)

(...) vino el progreso moderno que todo lo ha invadido llevándose de paso los rasgos característicos de nuestras sencillas costumbres; dejándonos en cambio sin fisonomía propia, y haciendo de nuestro modo de ser una especie de colcha de retazos de diferentes nacionalidades, como las de muestras de zaraza que cubren las camas de

algunos pobres. En efecto, desde lo pequeño has lo grande, todo ha sido removido por la moda, y la muerte se ha encargado de destruir lo demás. (Silva, 1883, pp. 147-148)

Esta importante dinámica de cambio también aplicaba a temas relacionados con la normatividad y la moral de los negocios y la contabilidad, en la representación que a continuación se describe.

V. Prueba de legalidad y honradez

En el ya citado libro de *Cuadros de costumbres* (1883), Ricardo Silva Frade formulaba un texto en un tono muy satírico, sobre esta “penosa enfermedad social, incurable” (p. 115) denominada las *juntas*, es un hecho significativo que la básica unión de individuos en procura de diferentes objetivos, políticos, económicos, sociales, comunitarios, se tornará en los nuevos escenarios capitalistas en una curiosa *pérdida de tiempo*. Con detalle y en un lenguaje cargado de términos económicos afirmaba:

Junta, según el diccionario de nuestra lengua, es una reunión de personas para tratar un negocio. Esto será en España. Entre nosotros, es una reunión de personas que no se reúnen. (...) Tienen además las juntas otra ventaja de inestimable precio: el don de la inoportunidad que las caracteriza. Toda junta o tentativa de junta por suscripción para algo, y por nombramiento de una o de varias comisiones, y toda comisión de estas, termina sus trabajos antes de empezarlos. (p. 116)

El concepto de la *junta* se refiere a una manera moderna de *gobierno* de las organizaciones, novedosa en referencia a las tradicionales figuras de los mayordomos o los albaceas, que habitualmente llevaban sus cuentas por el esquema del cargo y data. Estas *juntas*, en su lugar, eran gestionadas por tres instancias administrativas: el presidente, el secretario y el contador o tesorero. Sobre los dineros controlados por estos últimos, que son los encargados de la contabilidad, se advertía que:

Son “tesoros de paciencia” para las víctimas que las manejan, y estas hacen, en lo general, de sus propios recursos, los gastos de instalación, como de libros, papel, esquelas, avisos, repartidores, &c., lo cual tienen, entre otras, la grandísima ventaja de que el tesorero es irresponsable por dichos desembolsos. Tampoco hay necesidad de comprobar dichas cuentas, porque el bolsillo del tesorero las reconoce y acepta de antemano sin aquella formalidad. (p. 116)

A pesar del aire jocoso de la narración se aprecia la relevancia atribuida a las cuentas y el control de un tercero diferente al gestor de la organización. Es por esto que en la segunda mitad del siglo XIX, una buena contabilidad se tenía como un medio para valorar de manera rigurosa el patrimonio de los negocios y las familias, ya que no era costumbre hacer una diferenciación contundente entre estas dos instancias (Ariza, 2001; Cubides, 1991;). Además, era un insumo para establecer las perspectivas de diferentes riesgos y la necesidad de diversificarlos, por lo que, dado el contexto, era común que los

comerciantes participaran de diferentes actividades, o *especulaciones* como solía denominársele, a medida que tenían la oportunidad de crecer en inversiones de corto plazo (Mejía, 2011; Molina, 1998; Ocampo, 1984; Pérez, 2008).

No llevar al día las cuentas era un parámetro que podía incidir de forma contundente en la quiebra de un negocio o, más ampliamente, en la extinción de una red familiar. Con una deficiente teneduría de libros, un comerciante era más vulnerable a sufrir pérdidas a raíz de la toma de decisiones financieras equivocadas. En este sentido, algunas investigaciones sobre historia empresarial del siglo XIX asocian la solvencia, el crecimiento y el éxito de las actividades mercantiles con el fino cuidado en el diligenciamiento y el análisis minucioso de los libros (Barragán, León y Torres, 2011; Molina, 1998; Pérez, 2008). El desorden y la confusión contable eran una “fuente inagotable de pleitos y de molestias al tratarse de una liquidación o de un arreglo cualquiera (...)” (Silva, 1879, pp.755-756).

Por tanto, en el periodo señalado, se reforzó la representación de la contabilidad, y particularmente de los libros como una prueba escrita; en otras palabras, un elemento documental con sustancia jurídica a partir del cual, en parte, se podría evidenciar la legalidad de las actuaciones del comerciante en el desarrollo de sus negocios y actividades, tanto en su favor como en su contra (Concha, 1893). De igual modo, su honradez a la hora de responder antes los diferentes terceros que habían depositado su confianza en él, a través de un fiado, una comisión, una cuenta en consignación o un crédito. En términos del mencionado Código de Comercio Neogranadino de 1853:

Los libros de comercio que tengan todas las formalidades que van prescritas, y no presenten vicio alguno legal, serán admitidos como medios de prueba en las contestaciones judiciales que ocurran entre asuntos mercantiles entre comerciantes. (...) También harán prueba los libros de comercio en favor de sus dueños cuando su adversario no presente asientos en contrario, hechos en libros arreglados a derecho, u otra prueba plena y concluyente. Finalmente, cuando resulte prueba contradictoria de los libros de las partes que litigan, y unos y otros se hallen con todas las formalidades necesarias, sin vicio alguno, el Tribunal prescindirá de este medio de prueba, y procederá por los méritos de las demás probanzas que se presenten. (Artículo 43)

Esta dimensión simbólica de la teneduría de libros y las cuentas se hacía más pronunciada y notable en escenarios donde la honradez y la buena fe de los comerciantes quedaban en entredicho; por ejemplo, los juicios de cuentas, las sucesiones y los concursos de acreedores, reuniones que, a pesar de estar reguladas por la ley, no gozaban de buena imagen en la cultura popular, como dice el verso: “Es por esto señor don Amadeo, que, ni en las juntas de acreedores creo” (Silva, 1883, p. 127).

Es sobre esta base que se fortaleció la interrelación entre las prácticas y las doctrinas de la contabilidad y el derecho, entendiendo a las primeras como

un instrumento soporte de las últimas, en la que se acumulaban los vínculos contractuales con la administración estatal, los clientes, los prestamistas y los acreedores, a partir de las cuentas por cobrar y pagar, que usualmente se consignaban y controlaban en libros auxiliares. Como lo indicaba aún mucho tiempo después la doctrina jurídica colombiana:

Es principio inconcuso que en los libros de comercio sólo se abren cuentas a las personas con quien se tienen negocios a crédito o en cuenta corriente. Por consiguiente, toda cuenta personal abierta en los libros de un comerciante expresa una relación jurídica entre este y la persona a quien está abierta, y de ella ha de resultar cuál de los dos es acreedor y cuál deudor, y por qué causa. (Corte Suprema de Justicia, 1930, citado en González, 1958, pp. 23-24)

Estas líneas son muy cercanas a las escuelas de la personificación y el contismo, de origen continental europeo, que hacían énfasis en los aspectos formales y procedimentales de la práctica contable dejando de lado los asuntos materiales y sustanciales (Tua, 1988), y que fueron las doctrinas dominantes en el pensamiento contable y la enseñanza de la contabilidad en la Colombia del siglo XIX e, incluso, buena parte del XX (Cubides, 1991; Rico, 2018).

No obstante, el empleo de documentos contables como una prueba no fue un tema sencillo de implementar, en primer lugar, porque la legislación era bastante exigente en que se garantizara su calidad formal a fin de constituirse en un documento válido judicialmente. Los libros debían estar encuadernados, foliados y rubricados por un funcionario público para constituirse en una evidencia sólida en un proceso jurídico en el que se juzgara la buena fe de los actos de comercio y siempre que no se llegase a afectar el secreto mercantil al que tenían derecho los comerciantes, que eran el foco de la regulación empresarial de la época (Concha, 1893; Machado, 2006; Sierra, 2001).

Además, el escaso conocimiento de la contabilidad por parte de los jueces, los abogados y el público en general, limitaba su aplicación. Era preferible profundizar en el debate de los principios jurídicos abstractos, que en la revisión al detalle de los libros, la correspondencia y las cuentas. Esto sin contar con la evaluación y la posición doctrinal que adoptara cada una de las partes en conflicto en el alcance probatorio de esta documentación (Concha, 1893). Así lo advertía en una reflexión, en 1870, el reconocido abogado Juan Crisóstomo Campuzano (1870), en el marco de un juicio de cuentas asociado a un pleito familiar por la distribución de unas herencias:

Es muy sabido que en este país son recientes las ideas sobre la verdadera naturaleza de la contabilidad; y que, por lo mismo, los hombres que nacieron aquí a fines del siglo pasado, no solo ignoraban el sistema moderno de la partida doble, sino que carecían de todo método para llevar una cuenta de alguna extensión con la ordenada claridad del caso. Este era un mal de la época, y en consecuencia no debe extrañarse que cuanto les sobrara en buena fe les faltara en orden y precisión. (p. 25)

En algunas ocasiones, con el objeto de validar la calidad formal y material de la contabilidad, de manera que se lograra constituir en una prueba legal y una muestra de honradez, los comerciantes recurrían a personas con alguna experticia en temas contables para que estas revisaran y dictaminaran sobre su veracidad. En la correspondencia de José Asunción Silva del año 1891, por ejemplo, se halló la siguiente solicitud al Banco de Bogotá:

Muy respetuosamente suplico a ustedes que se sirvan nombrar a una persona de la entera y absoluta confianza del Banco de Bogotá con el objeto de que previo un examen minucioso de la contabilidad, el archivo y la correspondencia de la casa R. Silva e Hijo, (...) rinda a ustedes un informe acerca de la situación y el manejo de esos negocios (...) y rectifique la parte numérica de las operaciones descritas. (1996, p. 50)

En una comunicación posterior se comentaba que la institución financiera delegó un tenedor de libros, que conceptuó, luego de una detallada revisión, que el manejo de la casa comercial y, particularmente, de los libros y las cuentas no fue inhábil, y por el contrario se mostraba diligente (Silva, 1996). A pesar de esto, los resultados eran negativos dadas las ya referidas condiciones del entorno y la deuda insostenible que, incluso algunos años antes de la muerte de Ricardo Silva Frade en 1887, limitaban la continuidad del negocio y vaticinaban su disolución definitiva; evento que ocurrió poco tiempo después, en 1892, no sin cuestionarse la buena fe de la administración ejecutada por el poeta (Santos, 1992; Vallejo, 1995).

En todo caso, a pesar de lo limitado que pudo haber sido el mercado de servicios contables de aquel entonces, lo descrito anteriormente es una muestra relevante del desarrollo de la confianza que la sociedad, y específicamente la legislación colombiana va a ir construyendo alrededor de la figura del contabilista, o en nuestros términos de hoy día, del contador público, y que se materializará posteriormente con la regulación de la profesión en la segunda mitad del siglo XX, fortaleciendo las representaciones de la contabilidad descritas en esta investigación.

VI. Conclusiones

En la segunda mitad del siglo XIX se identifican algunos aspectos socioeconómicos y políticos muy importantes para la caracterización de las prácticas y las ideas contables de esta época, como lo son el desarrollo de la *industria* privada del tabaco, que junto con el oro y el café fueron los principales productos de exportación del país en la citada centuria. De igual manera, los cambios en la regulación sobre el comercio, la contabilidad gubernamental y la constitución de sociedades anónimas; además, la difícil situación monetaria, de crédito y medios de pago, que afectó temas como la unidad de cuenta y la mínima expansión de los mercados de servicios, entre ellos, el contable.

En este contexto de transición de mentalidades y principios coloniales a valores capitalistas, a partir de las fuentes primarias consultadas, se evidenció y profundizó en dos líneas de representación de la contabilidad: primero como una herramienta útil para la toma de decisiones, especialmente de tipo comercial, en el marco de una notable necesidad por diversificar riesgos de corto plazo, en múltiples actividades de especulación, con fuentes de financiación muy limitadas, que fácilmente terminaban en negocios con deudas deterioradas o en procesos de quiebra.

En segundo término, como una manera no solo de calcular el patrimonio, sino en complemento, un reflejo de las relaciones contractuales y jurídicas de las organizaciones económicas con terceros, que se podía constituir en un elemento probatorio de la legalidad de los actos de comercio y en evidencia de la honradez y buena fe de sus ejecutantes; tema que, si bien no fue de fácil aplicación, por limitaciones formales y de desconocimiento de la técnica contable, ayudó a fortalecer las bases jurídicas de la confianza social en el trabajo del futuro profesional contador público.

En este sentido es de resaltar, finalmente, la importancia de más investigaciones en historia de la contabilidad en Colombia, en las que se pueda explicar y comprender con detalle las prácticas contables que se adelantaron en el siglo XIX, en las unidades de producción de los mencionados bienes de exportación y otros como la quina, el banano y las esmeraldas y, claro, en el comercio de importación dominado por los textiles y los mercados locales de bienes primarios como la sal, la carne, la caña de azúcar y el maíz.

De la mano de esta perspectiva, a pesar de que el grado de elaboración de las cuentas y la teneduría de libros sea en muchos casos reducido, o, en otras palabras, que las fuentes primarias no sean numerosas o significativas, es relevante profundizar en el desenvolvimiento de las prácticas, el pensamiento, la regulación y la profesión contable con énfasis en las distintas áreas geopolíticas del país. Con este objetivo, se podrían buscar apoyos y vínculos con la historia económica y empresarial, y también con otras como la social y la cultural.

VII. Referencias bibliográfica

- Ancízar, M. (1853). *Peregrinación del Alpha por las provincias del norte de la Nueva Granada, en 1850-1851*. Bogotá: Imprenta de Echeverría Hermanos.
- Ariza, D. (2001). *El carácter de la empresa y la contabilidad en la Nueva Granada* (Tesis de Maestría sin publicar). Universidad Nacional de Colombia, Bogotá.
- Barragán, D., León, E. y Torres, F. (2011). Relaciones entre contabilidad y redes familiares en Colombia durante la segunda mitad del siglo XIX. *Cuadernos de Contabilidad*, 12(31), 585-599.
- Beckman, E. (2009). Sujetos insolventes: José Asunción Silva y la economía transatlántica del lujo. *Revista Iberoamericana*, 75(228), 757-772.

- Campuzano, J. (1870). *Primera respuesta a la demanda sobre cuentas, entablada por los señores Herman Juan de Dios y Alejandrina Suescún Gómez, contra la mortuoria del señor doctor José Joaquín Gómez Hoyos*. Bogotá: Imprenta de Echeverría Hermanos.
- Colmenares, G. (1968). *Partidos políticos y clases sociales*. Bogotá: Universidad de los Andes.
- Concha, J. (1893). *Elementos de pruebas judiciales extractadas de las obras de Bonnier y Mittermaier y anotados con las disposiciones vigentes sobre pruebas de las leyes colombianas*. Bogotá: Librería Americana.
- Cubides, C. (1991). Evolución de la capacitación y formación de los contadores públicos, en *Historia de la contaduría pública en Colombia siglo XX: elementos para su interpretación* (pp. 35-136). Bogotá: Ediciones Universidad Central.
- Czarniawska, B. (2008). Accounting and gender across times and places: an excursion into fiction. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 33-47.
- Gómez, A. (1946). *Historia de la literatura colombiana*. Bogotá: Ministerio de Educación Nacional.
- González, H. (1958). *De los libros de comercio*. Cali: Imprenta Departamental.
- González, J. (2010). Desprofesionalización de la enseñanza y desarrollo del saber contable. *Revista Activos*, 14, 19-27.
- Gordillo, A. (2003). El Mosaico (1858-1872): nacionalismo, élites y cultura en la segunda mitad del siglo XIX. *Fronteras de la Historia*, 8, 19-63.
- Grajales, J.S. (2007). Prejuicios hacia la contaduría pública: una mirada a la realidad desde la ficción literaria. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 51, 183-198.
- Gutiérrez, R. (2000). Estratificación social, cultura y violencia en Colombia. *Revista de Estudios Sociales*, 7, 9-18.
- Hernández, E. (2013). *Aproximación al estudio del pensamiento contable español*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- Kalmanovitz, S. y López, E. (2010). El ingreso colombiano en el siglo XIX, en A. Meisel y M. Ramírez (Eds.). *Economía colombiana del siglo XIX* (pp. 331-373). Bogotá: Banco de la República – Fondo de Cultura Económica.
- Machado, M. (2006). Una aproximación histórica a las representaciones contables en Colombia. *De Computis - Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 5, 166-192.
- Machado, M. (2011). Representación contable: de la revelación de los hechos a la construcción de la realidad. *Lúmina*, 12, 152-171.
- Marroquín, J.M. (1897). *Entre primos*. Bogotá: Imprenta de Eduardo Espinosa Guzmán.
- Mattessich, R. (2000). Literature and insights. "Forensic" accounting in Spanish belles-letters of the nineteenth century. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 13(5), 681-689.
- Means, R. (2010). *Desarrollo y subdesarrollo del derecho. Corporaciones y derecho corporativo en la Colombia del siglo XIX*. Bogotá: Universidad Externado.
- Mejía, R. (2011). *El riesgo y la historia empresarial antioqueña*. Medellín: Fondo Editorial Universidad EAFIT.
- Molina, L. (1998). *Empresarios colombianos del siglo XIX*. Bogotá: Banco de la República – El Áncora Editores.

- Molina, L. (2003). *Francisco Montoya Zapata: poder familiar, político y empresarial, 1810 – 1862*. Medellín: Nutifinanzas.
- Nueva Granada, Congreso Constitucional. (1853). Ley 2193 de 1853, 1 de junio, Código de Comercio.
- Ocampo, J. (1984). *Colombia y la economía mundial, 1830 -1910*. Bogotá: Tercer Mundo Editores.
- Ocampo, J. (1994). Regímenes monetarios variables en una economía preindustrial: Colombia, 1850-1933, en F. Sánchez (Ed.). *Ensayos de historia monetaria y bancaria de Colombia* (pp. 305-329): Bogotá: Tercer Mundo Editores.
- Palacio, M. (1979). *El café en Colombia (1850 – 1970). Una historia económica, social y política*. Bogotá: Editorial Presencia – Fedesarrollo.
- Pérez, J. (2008). Contabilidad creativa: desde José Asunción Silva hasta nuestros días. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 34, 73-98.
- Pombo, J. (1888). *Directorio general de Bogotá: año II*. Bogotá: Imprenta de la Luz.
- Quijano, J. (1908). *Estudios, discursos y escritos varios*. París: R. Roger y F. Chernoviz Editores.
- Rico, C. (2012). Historia de la contabilidad bancaria en Colombia: el caso del Banco Nacional (1880-1896). *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 51, 101-137.
- Rico, C. (2015). Antecedentes de la disciplina contable en la Universidad Nacional de Colombia: El curso de los profesores Víctor Touzet y Ángel María Galán (1868 – 1882), en Z. Melgarejo (Ed.). *Contribuciones al desarrollo disciplinar de la contabilidad* (pp. 73-111): Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.
- Rico, C. (2016). Historia de la regulación contable financiera en Colombia: el caso de la industria ferroviaria (1870 – 1920). *Cuadernos de Contabilidad*, 17(43), 43-72. <http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.cc17-43.hrcf>
- Rico, C. (2018). Análisis histórico del pensamiento contable colombiano: tratados, libros de texto y lecciones de enseñanza (1840 – 1950). *De Computis - Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 15(1), 26-50. <http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v15i1.324>.
- Salgado, C. (1893). *Directorio general de Bogotá: año IV*. Bogotá: s.d.
- Santos, E. (1992). *El corazón del poeta*. Bogotá: Nuevo Rumbo Editores.
- Sierra, E. (2001). Evolución de la normativa contable en Colombia. *Innovar*, 17, 47-65.
- Silva, José Asunción. (1996). *Cartas: 1881-1896*. Bogotá: Ediciones Casa Silva.
- Silva, R. (1879). Un libro útil. *El Zipa - Periódico Literario*, 48, 755 - 756.
- Silva, R. (1883). *Artículos de costumbres*. Bogotá: Imprenta de Silvestre y Cía.
- Tua, J. (1998). Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 13, 9-74.
- Vallejo, F. (1995). *Chapolas negras*. Bogotá: Alfaguara.
- Williams, R. (1991). *Novela y poder en Colombia*. Bogotá: Tercer Mundo Editores.

Anexo 1. Publicidad del negocio de Ricardo Silva Frade y su hijo,
el poeta José Asunción Silva.

R. SILVA E HIJO.
291 y 293, Carrera 7.ª, segunda Calle Real. (Junto al templo de Santo Domingo).



Surtido de mercancías francesas,
renovado mensualmente.
Ventas al contado. Precios módicos.

Papel de colgadura.
Paños finos.
Ropa blanca y calzado para señora.
Telas de lana. Objetos para regalo.

Pianos.

Fuente: (Pombo, 1888, s.p). Documento de acceso público.

Anexo 2. Cuadro de costumbres de Ricardo Silva

ESTILO DEL SIGLO

FANTASIA EN ESTILO COMERCIAL, DEDICADA A

JOAQUIN SUAREZ FORTOUL

SEÑORITA SARA AZA — *Presente.*

Bogotá, enero 25 de 1860.

ESTIMADA SEÑORITA - sin ninguna de usted a que contestar, tiene *esta mi única* por objeto, *avisarle* que, desde esta fecha en adelante quedan *disueltas* las relaciones que me han ligado a usted en un año, tres meses, cinco días, *contados* desde aquél en que tuve *conocimiento* de usted hasta hoy. El notable *cambio* que en usted noto hace algún tiempo, o mejor dicho, la *paralización* completa del *interés* que usted antes me *manifestaba*, me habían hecho comprender ya, que usted no quería tener *cuentas* de ninguna especie conmigo, a pesar de la *obligación que contrajo* de no faltar nunca a los *compromisos* que *estipulamos* cuando yo *abrí* el inmenso *libro* de mi alma ante los ojos de usted; así es que si yo había guardado silencio en este *negocio*, era únicamente porque había resuelto darme *un plazo* para estudiar bien a *fondo* esta cuestión. Al efecto, *abrí* desde entonces *un diario* en el cual he venido *cargando* todas las *malas partidas* de usted, hasta ayer, fecha en que, gracias a la franqueza de usted, no me quedó *duda* sobre la *exactitud* de mis *observaciones*.

Graves son, señorita, *los daños y perjuicios* que usted me *ha causado*, ya por el *engaño* de que me ha hecho víctima, como por su *demora* en *manifestarme* los sentimientos que *realmente abrigaba*, y que de algún tiempo a esta parte ha *tomado* usted como *guía* de sus *acciones* para conmigo.

No ignora usted que, si yo hubiera dirigido mis *propuestas* a otra parte, habrían sido *aceptadas* y que tal vez hubiera podido *colocarme* con algunas *ventajas*; cosa que hoy, por mi desgracia, se hace imposible, pues aun cuando los hombres como yo, son *artículos escasos* en el *mercado* amoroso, y la *abundancia* de mujeres se hace *sentir*, es *seguro* que ya ninguna querrá, admitirme, *ni aun de contado o a la vista*, por tener el *carácter de endosado*. Sin embargo, como yo *debo* a usted la pequeña *utilidad* de no volver a *experimentar la crisis* que hoy sufro, no hago a usted *reclamaciones* de ninguna *clase*.

Mi corazón se encuentra completamente *averiado* con este fracaso; yo me estoy *muerghanizando* a la carrera, y no tengo probabilidad de ser *indemnizado*; pero *acepto* está *perdida*, y poniendo al cielo por *testigo*, se la ofrezco a Dios en *descuento* de mis culpas y pecados.

Adjunto a usted la *facturita* y *cuenta de los chismes* que como *comprobantes* de su afecto me dio; siendo *de cargo de usted* *revisarla* y *avisarme* si estamos o no de *conformidad*, pues quiero *arreglar* cualquier *saldo* que *resulte* para dejar así *canceladas* *nuestras cuentas*.

LA SEÑORITA SARA AZA

Su cuenta corriente con

MÁRTIR PLAZA DE MERCADO

	<i>Debe. Haber.</i>
1859.	
Enero 21—Un pañuelito imitación de olán, bordado, que me dio en el teatro.	
Cosas.....	" " 1--
Febrero 4—Un ramo de flores artificiales; 5 flores y dos botones, en todo,	
cosas.....	" " 7--
Agosto 20—Un <i>bouquet</i> atado con un lazo de cinta,	
cosas.....	" " 2--
Agosto 23—Un guante faltándole 2 dedos, o sean dedos	
cosas.....	" " 3--
Septiembre 14—Una rosca de pelo <i>engomado</i> , roscas	" " 1--
Id. 20—Un anillo triple dorado con esta	
inscripción "Souvenir"	" " 1--
Noviembre 1°—Una bufanda, fantasía a cuadros,	
hoy día de mi santo.....	" " 1--
1860.	
Enero 25—Existencia de cartas, según inventario de hoy	" " 43--
Id. 25—Igual número de cosas que le remito y por saldo.....	59... 59--
S: E ú O.—Total cosas id.....	59... 59--

Ahora sólo me falta suplicar a usted, señorita, que se *sirva* disimular las molestias que la *he causado*. ¡¡Quiera el cielo que el *bajel* a cuyo *bordo* se ha *embarcado* usted, no vaya a *naufragar* antes de *arribar al puerto* de la felicidad!!...Siempre sería bueno que usted se *asegurara* antes. En fin, como no me es dado aconsejarla, *corto* aquí está mi carta, repitiéndome de usted, muy atento seguro servidor, Q. B. S. M.

Mártir Plaza de Mercado y Plata.

22 de diciembre de 1860.

Fuente: (Silva, 1883, pp. 35-37). Documento de acceso público.

Nota: Las letras cursivas son propias del original.

Patiño, R., Rueda, F. y Díaz, I. (2020), Consolidación de estados financieros en el sector público en Colombia, conveniencia de realización en el caso del Distrito Capital. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 76, 135-158
Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n76a07>

Consolidación de estados financieros en el sector público en Colombia, conveniencia de realización en el caso del Distrito Capital*

Ruth Alejandra Patiño Jacinto
rapatinoj@unal.edu.co
Universidad Nacional de Colombia
orcid: 0000-0001-6017-7666

Felipe Rueda Céspedes
felipe.rueda@usantotomas.edu.co
Universidad Santo Tomás
orcid: 0000-0003-0150-2603

Irma Consuelo Díaz García Q.E.P.D.**
idiaz@shd.gov.co
Secretaría Distrital de Hacienda
orcid: 0000-0001-7603-7377

* Artículo de investigación, realizado dentro del proyecto de investigación “Efectos del concepto de valor razonable en las entidades públicas en Colombia” ejecutado en el año 2018.

** Dedicado a Irma, mujer excepcional en todos los sentidos, gran ser humano, quien proporcionó importantes aportes a la construcción de este documento, compartiendo sus conocimientos y experiencia de una manera generosa.

Consolidación de estados financieros en el sector público en Colombia, conveniencia de realización en el caso del Distrito Capital

Resumen: Una vez revisada la regulación contable pública en Colombia, se han evidenciado complicaciones en temas de consolidación puesto que se generaron tres marcos normativos, los cuales presentan divergencias entre ellos, así pues, este trabajo pretende analizar cada uno de ellos, con el fin de conocer cuáles son las diferencias y así determinar la conveniencia de realizar la consolidación de estados financieros en el sector público en el Distrito Capital. Se utiliza una metodología cualitativa con el método de estudio de caso, con herramientas de análisis documental y una encuesta aplicada a las empresas objeto de consolidación de la entidad pública. Se determinó que las diferencias de los tratamientos contables utilizados por las empresas no generan gran complejidad para homogeneizar la información objeto de consolidación y por ende es oportuno realizarla.

Palabras clave: Entidades públicas, Normas Internacionales de Contabilidad, consolidación, contabilidad, estados financieros.

Financial statements consolidation in the Colombian public sector: convenience of carrying it out in the case of District Capital

Abstract: After reviewing public accounting regulation in Colombia, complications in consolidation matters have been evidenced since three regulation frameworks were generated, which diverge among them. Hence, this work seeks to analyze each one of them in order to know the differences and thus determine the convenience of carrying out the consolidation of financial statements in the public sector of the District Capital. A qualitative methodology is used with the case study method, with documentary analysis tools and a survey applied to the companies that are the object of consolidation of the public entity. It was determined that the differences in the accounting treatments used by the companies do not generate great complexity to homogenize the information that is consolidated and thus it is advisable to carry out its consolidation.

Keywords: Public entities, international accounting regulations, consolidation, accounting, financial statements.

Consolidação de estados financeiros no setor público na Colômbia, conveniência de realização no caso do Distrito Capital

Resumo: Uma vez que a regulação contábil pública na Colômbia foi revisada, tem se evidenciado complicações em assuntos de consolidação, já que foram gerados três marcos normativos, os quais apresentam divergências entre eles; então, este trabalho pretende analisar cada um deles, com o objetivo de conhecer quais são as diferenças e assim determinar a conveniência de realizar a consolidação de estados financeiros no setor público no Distrito Capital. Se utiliza uma metodologia qualitativa com o método de estudo de caso, com ferramentas de análise documental e uma enquete aplicada às empresas objeto de consolidação da entidade pública. Determinou-se que as diferenças dos tratamentos contábeis utilizados pelas empresas não geram grande complexidade para homogeneizar a informação objeto de consolidação e por tanto é oportuno realiza-la.

Palavras chave: Entidades públicas, Normas Internacionais de Contabilidade, consolidação, contabilidade, estados financeiros.

La consolidation des états financiers dans le secteur public en Colombie, intérêt de réalisation dans le cas du District Capital

Résumé : après avoir révisé la régulation comptable publique en Colombie, des complications liées à la consolidation ont été mise en évidence dues à la création de trois cadres normatifs, qui présentent des divergences parmi eux. Cet article vise à analyser chacun d'entre eux afin de connaître leur différences et de décider sur l'intérêt de réaliser la consolidation des états financiers dans le secteur public dans le District Capital colombien. D'abord, une méthodologie qualitative avec la méthode d'étude de cas a été mise en place, accompagnée des outils d'analyse documentaire et d'un sondage fait aux entreprises objet de la consolidation de l'entité publique. Il a été décidé ensuite que les différences dans les traitements comptables mis en place par les entreprises ne sont pas d'une grande complexité pour homogénéiser l'information objet de consolidation et il convient donc de le faire.

Mots clés : entités publiques, normes internationales de comptabilité, consolidation, comptabilité, état financier.

Consolidación de estados financieros en el sector público en Colombia, conveniencia de realización en el caso del Distrito Capital

Ruth Alejandra Patiño Jacinto, Felipe Rueda Céspedes, Irma Consuelo Díaz García[†]

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n76a07>

Primera versión recibida en febrero de 2020 – Versión aceptada en marzo de 2020

I. Introducción

A partir de la Constitución Política de Colombia (Congreso de la República, 1991) se reivindica la importancia de la contabilidad del sector público, debido a que se comenzó a organizar el manejo de la contabilidad, puesto que se creó el cargo de Contador General de la Nación y La Contaduría General de la Nación [CGN] con funciones que llevarán a tener una organización contable del país. En este sentido se determina la creación del cargo de Contador General de la Nación, “quien llevará la contabilidad general de la nación y consolidará esta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicio” (Art.354); así pues, debe ser el responsable de unificar y llevar a cabo la consolidación contable del sector público y por ende el Balance General de la Nación.

Luego de este suceso, la Ley 298 de 1996 trajo consigo la creación de la Contaduría General de la Nación al señalarla como “una Unidad Administrativa Especial, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con personería jurídica, que está a cargo del Contador General de la Nación” (Congreso de la República, 1996, Artículo 1), con funciones de llevar la contabilidad general de la nación y determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad para el sector público (Presidencia de la República, 2004).

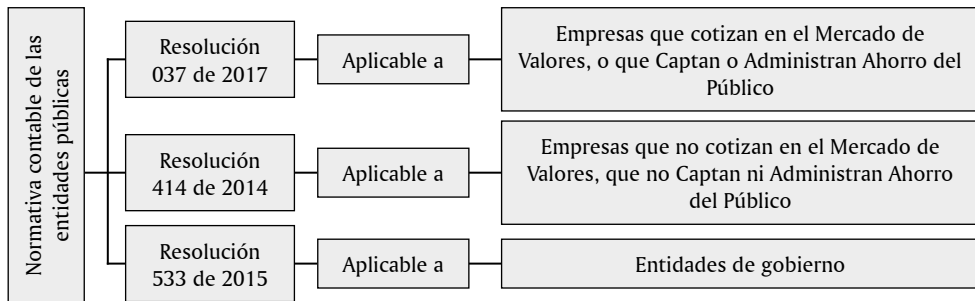
Al ser emitida la Resolución No. 354 de 2007 que “adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación” (Contaduría General de la Nación, 2007), se comenzó a entrar en un panorama internacional en el cual las normas que estaban mundialmente

aceptadas para el sector público eran las emitidas por el IFAC¹ denominadas IPSAS², lo que la CGN posteriormente toma como punto de partida para las entidades de gobierno.

Con la entrada en vigencia de la Ley 1314 de 2009, se determinaron las autoridades que deberían ser reguladoras y normalizadoras técnicas; se indicó que: “las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente” (Congreso de la República, 2009, Artículo 6).

Una vez determinadas las entidades responsables para el proceso de adaptación de las Normas Internacionales, se comenzó a trabajar a partir del 2010 para emitir la regulación contable del sector público; de esta manera se decidió que era necesario agrupar a las entidades en tres tipos, por lo cual tendrían también tres marcos normativos diferentes tal y como se evidencia en la Figura No. 1.

Figura No. 1: Normativa Contable de las Entidades Públicas.



Fuente: Elaboración propia a partir de (Contaduría General de la Nación, sf).

En este proceso se determinó que las Entidades de Gobierno utilizan un marco normativo en convergencia con las Normas Internacionales del Sector Público NICSP, las empresas cotizantes en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público aplican las Normas Internacionales de

¹ International Federation of Accountants, “es una organización dedicada a servir al interés público por medio del fortalecimiento de la profesión contable y la contribución al desarrollo de fuertes economías internacionales. Está compuesta por 175 miembros y asociados en más de 130 países” (International Federation of Accountants, 2017).

² The International Public Sector Accounting Standards Board, desarrolla normas contables y guías para uso de las entidades del sector público. “El IPSASB recibe el apoyo del Banco Mundial, el Banco Asiático de Desarrollo, los Contadores Profesionales Certificados de Canadá, el Consejo Sudafricano de Normas Contables, y los gobiernos de Canadá, Nueva Zelanda y Suiza.” (International Federation of Accountants, 2015). Las estructuras y los procesos que soportan las operaciones del IPSASB son facilitados por la IFAC.

Información Financiera NIIF y las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público tienen un modelo adaptado de las NIIF, esto de acuerdo con las características de cada tipo de entidad.

Dentro del ámbito del Sistema de Contabilidad Pública, un tema relevante es la Consolidación de Estados Financieros ya que genera información por un grupo de entidades, mostrando estos estados como si se tratara de un solo ente; esta información es pertinente para cumplir con los objetivos de la contabilidad pública “toma de decisiones, control y rendición de cuentas” (Contaduría General de la Nación, 2017a).

La consolidación de estados financieros se utiliza para recopilar y sistematizar los estados financieros de una matriz o controladora con sus subsidiarias o controladas, con el fin de contar con información completa y no parcial ya que corresponden a un grupo de entidades que son del mismo grupo económico y son útiles para tomar decisiones de tipo económico, especialmente de inversión; sin embargo, esto en contabilidad pública no tiene la misma lógica ya que los recursos son de la sociedad, de tal forma que la información sirve para tomar decisiones, ya no de inversión, y además como medio de control y rendición de cuentas.

El proceso de convergencia en normatividad contable pública en general ha traído diferencias en el reconocimiento de partidas y una diversidad de tratamiento de acuerdo a los referentes utilizados; esto conlleva a problemas en el proceso específico de consolidación de estados financieros, ya que para la agregación de la información se presentan inconsistencias si las partidas tienen criterios de reconocimiento, medición o presentación distintos; adicionalmente la consolidación para los estados financieros de entidades de gobierno es voluntaria, tomando en cuenta que las entidades deben considerar el costo-beneficio del proceso y decidir si es conveniente realizarlo; por ende, es relevante evaluar las implicaciones que tiene la realización de este procedimiento para casos específicos.

Es así como esta investigación surge con el propósito de dar solución al complejo tratamiento que se tiene para consolidar el sector público colombiano una vez realizada la convergencia contable a estándares internacionales, esto como consecuencia de la aplicación de tres marcos normativos diferentes que se generaron para cada tipo de entidad como se muestra en la Figura No. 1; por esto, se hace necesario conocer las diferencias que se tienen en temas de métodos de medición de algunas partidas con el fin de llevar a cabo el proceso de consolidación (International Federation of Accountants, 2017) de la información financiera pública, pues la información consolidada sirve para “determinar la verdadera dimensión de las administraciones públicas y para

conseguir la comparabilidad de la información contable de distintas entidades públicas” (Bravo, 2008, p. 135).

El análisis se hace en un caso muy representativo para el sector público que es el Distrito Capital, el cual por su magnitud agrupa entidades de gobierno, empresas que cotizan en bolsa y empresas que no cotizan en bolsa de valores.

El artículo incluye la revisión de la literatura, la metodología para la realización del estudio de caso, posteriormente se presenta la importancia y el proceso de la consolidación de los estados financieros, posteriormente se analizan las diferencias entre los tres marcos normativos de las entidades públicas, y finalmente, se establece el impacto de las diferencias en las empresas para el caso estudiado.

II. Revisión de la literatura

Desde la perspectiva académica se han venido desarrollando estudios correspondientes a los procesos de consolidación de estados financieros para las entidades públicas, concluyendo que está vigente la necesidad de investigar cuestiones técnicas y metodológicas, ya que esta información proporciona estadísticas macroeconómicas sobre las cuales se toman decisiones muy relevantes, además de la ausencia de sistematización de conocimiento sobre el tema (Santis y Grossi, 2018), así como de realizar un análisis empírico para generar regulación (Benito, Bastida y García, 2007). Lo anterior, evidencia la importancia del tema con distintos objetivos, ya que la información pública consolidada representa la agregación de grupos de entidades que comparten recursos públicos.

Por otra parte, un tema de discusión corresponde al objetivo central de la consolidación de estados financieros en el sector público, concluyendo que el fin corresponde a “determinar la verdadera dimensión de las administraciones públicas” (Bravo, 2008, p. 232) y facilitar la rendición de cuentas, lo cual es distante a lo que proponen los conjuntos de normas contables internacionales que se basan en la información útil para la toma de decisiones, inclusive en el conjunto normativo destinado para entidades públicas se menciona como objetivo central. De tal forma que un aspecto cuestionado es el traslado de normas y por tanto de conceptos y procedimientos del sector privado al sector público, cuyos procesos contables deben considerar las características particulares de las entidades públicas (Cirstea, Nistor y Tiron, 2017; Grossi y Steccolini, 2015; Lombarno, 2013).

En este mismo sentido, se plantea la necesidad de aplicar técnicas propias y no imitar las privadas como los parámetros planteados por las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), modelo en el cual se eliminó el Método Proporcional de Consolidación (Lombarno, 2013), que incorporaba las partidas de acuerdo con la participación de la controladora, por lo que podría

ser una alternativa para las entidades públicas, pero dado que no está vigente no es posible aplicarlo actualmente.

Otro aspecto objeto de análisis es la manera como se determina el control, característica que implica la necesidad de consolidar estados financieros; esto lo determina el área de consolidación, es decir, cuáles entidades se incorporan y cuáles no, dependiendo si cumplen con dicha característica. Dado lo anterior es necesario considerar las diferentes perspectivas desarrolladas respecto al control.

Referente a la determinación del control, este corresponde a la mayoría de los derechos de voto, lo que tiene relación con la propiedad; sin embargo, posteriormente se centró en la visión de poder de decisión y en los beneficios asociados a esta capacidad de decisión (Benito, Bastida y García, 2007); de esta determinación de control depende el área de consolidación desde las NICSP (Normas Internacionales de Sector Público), modelo sobre el cual se basa la regulación contable para las entidades de gobierno en Colombia; no obstante, una diferencia relevante es que en el país el proceso no es obligatorio, excepto el caso del consolidado general realizado por la CGN atendiendo sus competencias dadas en la Constitución Nacional.

Existen dos casos de determinación del área de consolidación: el enfoque de control desde la capacidad de decisión dado por la NIIF 10³ y la NICSP 35⁴; por otra parte, se encuentra el enfoque de financiación; es decir, que el área de consolidación depende de las entidades a las cuales financia la controladora (Santis y Grossi, 2018). De acuerdo con la Contaduría General de la Nación (2017c), el criterio para definir el control es una mezcla de las dos alternativas anteriores ya que consideran elementos de poder de decisión y también la dependencia económica, lo que Bisogno, Santis y Tommasetti (2015) mencionan como visión basada en el presupuesto.

Todo lo anterior es evidencia de que la información consolidada debe ser relevante y confiable (Cirstea, Nistor y Tiron, 2017); para cumplir diferentes objetivos; por último, sirven para obtener la imagen completa de nuevas formas de asociación como las Alianzas Público Privadas (APP), que necesitan información financiera para el control de recursos de estas actividades que son relevantes como el caso de la infraestructura (Santis y Grossi, 2018).

Diversos autores trabajan el tema desde la perspectiva de las restricciones que tiene la información consolidada para el sector público; se evidencia que no es reciente el debate de la conveniencia de informar un total de los recursos

3 Norma Internacional de Información Financiera 10 Estados Financieros Consolidados, aplicable a grandes empresas que tienen subsidiarias en el sector privado.

4 Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 35 Estados Financieros Consolidados, aplicable a entidades públicas controladas en algunos países. Colombia a través de la CGN decidió no aplicarla, ya que la Consolidación de Estados Financieros en este tipo de entidades es voluntaria.

públicos a partir de 1999; la discusión se centra en consolidar como si se tratara de una misma actividad, desconociendo que no se manejan las mismas bases contables y el hecho de que muchos de los recursos están restringidos y esto no es evidente en los reportes (Kinnersley, 2016); por otra parte, se cuestiona la medición a costo histórico, dado que en las normas contables internacionales del sector privado requieren la valoración a valor razonable (Gardini y Grossi, 2014); sin embargo, esta alternativa no se ha considerado en la normatividad colombiana.

Se identifica adicionalmente que la utilización del modelo de las NICSP presenta más costos que beneficios, dado que las normas son más cercanas a las normas privadas que al contexto público y el uso de la información generada es limitado, aunque, por otra parte, se evidencia que sirve para controlar la deuda y los gastos de un grupo de entidades públicas (Gomes, Brusca y Fernandes, 2019).

Por último, en lo concerniente a temas de análisis muy cercanos al del presente artículo, Jurado (2017), concluyó en su investigación que:

...existen temas que requieren ajustes a nivel del proceso de consolidación de la información que permiten cumplir a cabalidad con la definición de consolidación contable: Uniformidad en las políticas contables, eliminación de la totalidad de las transacciones recíprocas, revelación de la participación no controladora. (p. 106)

III. Metodología

La metodología que se utilizó es de carácter cualitativo, debido a que se analizaron componentes de los marcos normativos, así como las diferencias entre dichos marcos, con el fin de establecer la conveniencia de llevar a cabo el proceso de consolidación de estados financieros. Tuvo un enfoque de tipo descriptivo debido a que “consiste en la organización de información en forma útil y comprensible vía indicadores que faciliten la interpretación del fenómeno; los análisis multivariados permiten describir a las estructuras más complejas” (Ramírez y Zwerg, 2012, p. 107).

El análisis documental de las resoluciones por grupo de entidades se realizó por cada tema, identificando cuáles presentaban diferencias importantes en el reconocimiento, medición o presentación para los 3 tipos de entidades pública, lo que pudiera presentar efectos en el proceso de consolidación es estados financieros específicamente para el caso del Distrito Capital.

El método es el estudio de caso, ya que es un examen detallado del objeto de estudio (Katayama, 2014), el cual corresponde al proceso de consolidación de entidades y empresas públicas en Colombia; en específico, en el caso del Distrito Capital, la idea es lograr un análisis de la lógica y del procedimiento de consolidación y establecer la conveniencia de la realización para el caso analizado.

La importancia de la consolidación del Distrito Capital se basa en que los organismos que financian los exigen para evaluar las condiciones financieras; por ello se analiza e identifica las restricciones que se pueden presentar en el proceso de elaboración de los estados financieros consolidados.

Los estados financieros analizados corresponden al sector público Distrito Capital, por lo cual incorporan entidades de gobierno y empresas; esto precisamente corresponde al problema de investigación, ya que siendo entidades de distinta naturaleza se presentan diferencias contables (3 Marcos Normativos) y por ende complejidades en la consolidación; situación que pretende analizarse para identificar si el beneficio de la información obtenida es mayor al costo y restricciones de presentarla.

Como instrumentos de investigación se apoyó en la investigación documental, puesto que esta investigación “busca recopilar la información contenida en documentos que son organizados sistemáticamente, descritos e interpretados” (Álvarez, 2003, p.108); los documentos académicos, los marcos normativos y documentos institucionales de la entidad que se estudió, aportaron las bases para identificar las ventajas y desventajas específicas para el Distrito Capital.

Otro instrumento utilizado fue una encuesta a empresas objeto de consolidación (Anexo N.1), acerca del reconocimiento de los elementos de los estados financieros bajo el nuevo marco normativo, con el fin de identificar los procedimientos realizados, y de esta forma determinar si es oportuno y aplicable realizar la consolidación de estados financieros; es decir, con el objetivo de analizar una de las dificultades que corresponde a las diferencias en tratamientos contables.

Dado que el área de consolidación incluye 6 empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, 14 empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y 67 entidades de gobierno, se optó por identificar las diferencias presentadas en los marcos normativos de las empresas frente a las entidades de gobierno, de tal forma que la encuesta se aplicó en las 20 empresas, a la persona encargada de la contabilidad en cada una de ellas.

IV. Resultados

IV.I. Oportunidad de la consolidación en los estados financieros en entidades de gobierno.

De acuerdo con la Contaduría General de la Nación CGN (2017c), las entidades de gobierno no están obligadas a consolidar los estados financieros con sus subsidiarias, sin embargo, si se garantiza la utilidad de los mismos, se

podrá realizar el proceso incluyendo a todas las subsidiarias; es decir, todas las entidades y empresas cotizantes o no, sobre las que se posea control.

El control parte de los beneficios, los riesgos y la capacidad de modificar la forma como se perciben (Contaduría General de la Nación, 2017c); esto quiere decir que la perspectiva de control surge de lo económico y de dirección, no necesariamente se debe tener participación mayoritaria ya que existen otros indicios como el control administrativo y la dependencia económica (Contaduría General de la Nación, 2017c), características específicas para el contexto de las entidades públicas en Colombia.

De esta manera se debe evaluar el costo – beneficio del proceso de consolidación de estados financieros en entidades de gobierno con el fin de establecer la oportunidad de llevar a cabo el proceso.

En primera medida la utilidad de la información está dada por los usuarios que realmente utilizarían estos estados financieros consolidados para tomar decisiones o para realizar algún tipo de control; por lo cual es relevante considerar el ¿para qué? y ¿para quién? se consolida con el fin de determinar si se justifica asumir los costos que implica el proceso.

Dentro de los costos se encuentran los asociados con determinar el control, lo cual puede tener diferentes niveles de complejidad; así como puede ser fácil de establecer puede ser muy complejo y costoso; por otra parte, en lo correspondiente a lo operativo, el software necesario para llevar a cabo el proceso, la capacitación del personal, entre otros; la determinación de las partidas recíprocas o inter-entidades, a fin de realizar las eliminaciones necesarias y no tener distorsiones en la información; y por último, un aspecto muy relevante, la necesidad de tener políticas contables homogéneas, lo cual es obligatorio en la regulación actual e implica procesos en marcos normativos distintos entre las entidades y empresas a consolidar.

En el caso estudiado se evaluaron los costos (Grossi, 2009) y los beneficios; de esta forma se determinó que la definición del control, los aspectos operativos como el software y la identificación de partidas específicas no tenían dificultades porque la entidad venía consolidando bajo el marco normativo contable previo.

Se definió que el beneficio para el caso de estudio es importante por cuanto en el marco de las competencias de la Secretaría Distrital de Hacienda, permite la generación de información por un grupo de entidades, como si se tratara de una sola entidad, para cumplir con los objetivos del Sistema de Contabilidad Pública, que las calificadoras de riesgos efectúen los análisis correspondientes al riesgo crediticio, que instituciones como el DANE analicen los aspectos macroeconómicos; internamente a nivel del gerente público, para analizar temas como el pasivo pensional, la deuda, entre otros, a cargo de diferentes entidades del sector central y descentralizado en Bogotá D.C. y establecer

los temas técnico-contables que requieren mejora continua y así brindar la asesoría, documentación y capacitación técnica contable requerida.

Los estados contables consolidados reflejan la manera como el gobierno central influye en las decisiones de las demás entidades de gobierno y empresas y la retribución que se obtiene por la forma como se realiza dicho control.

Por último, son la información consolidada es útil como instrumento de control de recursos públicos para la sociedad. Entonces bajo las nuevas condiciones un factor importante para determinar la conveniencia de realizar el proceso de consolidación de estados financieros corresponde a la determinación de las diferencias entre las políticas contables en las empresas objeto de consolidación en el caso específico.

IV.II. Proceso de Consolidación de Estados Financieros

La Contaduría General de la Nación define algunos conceptos importantes para llevar a cabo el proceso de consolidación, primero se define el concepto consolidación contable:

Es el proceso de transformación extracontable que, a partir del reporte de la información cuantitativa y cualitativa de las ECP, recibida a través del sistema CHIP presenta la situación financiera, económica, social y ambiental, así como de actividad de un grupo de entidades como si se tratara de un solo ente. (Contaduría General de la Nación, 2014a)

De igual forma, se menciona que este es un proceso secuencial, en el cual se conforma un único estado financiero del que se debe “Eliminar las operaciones recíprocas, para determinar y registrar los saldos por conciliar a que haya lugar, de igual forma se reconoce la participación de los terceros en el patrimonio quedando los estados financieros consolidados como definitivos” (Contaduría General de la Nación, 2018).

El segundo concepto que es necesario definir es el análisis de cobertura, en este “se debe realizar una revisión de las condiciones de la información contable para posteriormente realizar el debido proceso de consolidación.” (Contaduría General de la Nación, 2014a)

Para la CGN (2017c) se exige que las políticas de las entidades del área de consolidación deben ser homogéneas, lo cual da consistencia a la información consolidada con el fin de que cumpla con los distintos objetivos propuestos para dicha entidad. Todo lo anterior es relevante en cuanto a lo procedimental; sin embargo, debe cuestionarse en qué ocasiones se debe consolidar y para qué se realiza el proceso.

El proceso de consolidación es relevante para obtener información para todo el grupo de entidades del Distrito Capital, para tomar decisiones y para los entes encargados de la financiación. Para ello incluye todas las entidades sobre las cuales tiene control Bogotá D.C. como ente Territorial:

- Empresas que cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público: Seis (6).
- Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público: Catorce (14).
- Entidades de Gobierno: Sesenta y siete (67).

IV.III. Análisis de las diferencias entre los 3 marcos normativos contables públicos en Colombia aplicables al caso de estudio

De acuerdo con el problema planteado, el objetivo es identificar las diferencias que se pueden presentar en los tres marcos normativos y que generan impacto en los estados financieros consolidados, por lo cual se incluye el resumen de los temas que son distintos en los marcos normativos; posteriormente el análisis de las diferencias y, por último, el impacto que tienen dichas diferencias en las empresas encuestadas correspondientes al caso de estudio.

IV.III.I. Temas en los cuales se presenta diferente normatividad que aplican al Distrito

Se identifica que los temas aplicables para el consolidado del sector público distrital y sus correspondientes normas o capítulos son los que se presentan en la Tabla No. 1.

Tabla No. 1: Temas aplicables a la consolidación en el sector público distrital y su norma correspondiente.

TEMAS	Empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público (Resolución No. 414) de 2014	Entidades de gobierno (Resolución No. 533 de 2015)
Inventarios	NIC 2	Capítulo I	Capítulo I
Propiedad, planta y equipo	NIC 16	Capítulo I	Capítulo I
Propiedades de inversión	NIC 40	Capítulo I	Capítulo I
Arrendamientos	NIC 17 - NIIF 16 (2020)	Capítulo I	Capítulo I
Intangibles	NIC 38	Capítulo I	Capítulo I
Instrumentos Financieros	NIC 32 - NIC 39 - NIIF 9	Capítulo I y II	Capítulo I y II
Activos no corrientes disponibles para la venta	NIIF 5		
Inversiones en Controladas	NIC 27	Capítulo I	Capítulo I
Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos	NIC 28	Capítulo I	Capítulo I
Operaciones conjuntas	NIIF 11	Capítulo I y II	Capítulo I

TEMAS	Empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público (Resolución No. 414) de 2014	Entidades de gobierno (Resolución No. 533 de 2015)
Deterioro en el valor de los activos	NIC 36	Capítulo I	Capítulo I
Ingresos	NIF 15	Capítulo IV	Capítulo IV
Beneficios a empleados y planes por beneficios de retiro	NIC 19, NIC 26	Capítulo II	Capítulo II
Subvenciones de gobierno	NIC 20	Capítulo IV	
Costos por préstamos	NIC 23	Capítulo I	Capítulo I
Impuesto a las ganancias	NIC 12	Capítulo V	
Provisiones	NIC 37	Capítulo II	Capítulo II
Combinaciones de Negocios	NIF 3	Capítulo VI	Capítulo V
Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	NIC 21	Capítulo V	Capítulo V

Fuente: Elaboración propia a partir de (Contaduría General de la Nación, 2017b), (2014b), (2017c).

A partir de esta primera revisión se identifica una serie de temas que deben ser analizados por cuanto tienen diferentes referentes normativos, estos son: inventarios, propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión, arrendamientos, intangibles, instrumentos financieros, activos no corrientes disponibles para la venta (en este caso el inconveniente surge de la ausencia del tema en dos marcos normativos, por lo cual se pueden presentar diferentes interpretaciones), inversiones en controladas, inversiones en asociadas y negocios conjuntos, operaciones conjuntas, deterioro en el valor de los activos, ingresos, beneficios a empleados y planes por beneficios de retiro, subvenciones de gobierno, costos por préstamos, impuesto a las ganancias, provisiones, combinaciones de negocios y efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

IV.III.II. Análisis de las diferencias que tienen impactos por cada tema

Luego de identificar los temas en los cuales es posible tener diferencias se analizan cada uno de ellos y se determina que los potencialmente generadores de impactos en los estados financieros consolidados son:

IV.III.II.I. Propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles

Se encuentra que las diferencias en estos tres temas son las mismas:

- En el caso de las empresas cotizantes en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, tienen la posibilidad de seleccionar la política del costo revaluado⁵; en tal caso lo aplican para todos los elementos de una clase de propiedades, planta y equipo; si la empresa opta por esta alternativa generaría diferencias de valoración por cuanto los otros dos marcos normativos consideran el costo como única alternativa; es decir, unos tendrían esta partida por valor razonable y otros por costo.
- Para las entidades de gobierno la medición del deterioro es distinta en el caso de los activos no generadores de efectivo⁶; sin embargo, se determina que en el caso de estudio, la naturaleza de los activos corresponde a generadores de efectivo, por lo cual no se presentan diferencias de política.

IV.III.II.II. Arrendamientos

En el caso del arrendamiento financiero para el caso del arrendatario⁷, las empresas cotizantes reconocen el activo y el pasivo por el valor razonable del bien arrendado, mientras las empresas no cotizantes y las entidades de gobierno reconocen el activo con una medición de acuerdo con la naturaleza del activo. En caso de que las empresas y las entidades de gobierno actúen en el papel de arrendatario en arrendamientos financieros, generarían una diferencia importante en la valoración, por cuanto las empresas que cotizan en bolsa son las únicas que valoran estos bienes por el criterio de valor razonable.

IV.III.II.III. Instrumentos financieros

- El deterioro de cuentas por cobrar y préstamos por cobrar se estima por el modelo de pérdidas esperadas en el marco normativo de las empresas cotizantes en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, mientras que en el correspondiente a empresas no cotizantes y entidades de gobierno se calcula por el modelo de pérdidas incurridas. Esto implica unas diferencias importantes en la valoración por cuanto la lógica y por ende los resultados son distintos.

La situación es similar para el caso del deterioro de las inversiones de administración de liquidez por costo amortizado y el deterioro de las inversiones de administración de liquidez al valor razonable (valor de mercado) con cambio al ORI (patrimonio); se lleva por el modelo de pérdidas esperadas para empresas cotizantes, mientras para no cotizantes y entidades de gobierno se determina por el comparativo con valor de mercado.

5 Se menciona como valor razonable para las propiedades de inversión.

6 Para este caso se consideran los activos en los cuales los beneficios específicamente corresponden al potencial de servicio y no a beneficios económicos.

7 Se presenta en el arrendamiento financiero dada la transferencia de riesgos y beneficios.

- En el marco normativo de las empresas que cotizan no se encuentra la categoría de inversiones al costo; sin embargo, se identifica que la naturaleza y las características de estos activos es distinta, por lo cual no genera impactos al considerarse activos distintos.

IV.III.II.IV. Activos no corrientes disponibles para la venta

En el caso de las empresas cotizantes la clasificación y medición es específica para este tipo de partidas; por el contrario, puede encontrarse en diferentes clases de activos en las empresas no cotizantes y entidades de gobierno, en caso de contar con ellos; si sucede este hecho generaría diferencias en presentación y medición de los activos.

IV.III.II.V. Inversiones en Controladas, Negocios Conjuntos y Asociadas

- En el concepto de control de las entidades de gobierno existe una diferencia correspondiente a los riesgos y dependencia económica; es decir, no son solo rendimientos, lo que genera situación de control como se plantea en los otros dos modelos. Sin embargo, partiendo de que en el caso de estudio la controladora es una sola, esto no genera impactos.
- Adicionalmente existe la posibilidad en marco normativo de empresas que cotizan de utilizar métodos distintos al método de participación patrimonial, como el costo o el valor razonable. En caso de optar por ello generan diferencias importantes en este tipo de inversiones. Esta diferencia es similar para inversiones en asociadas y en negocios conjuntos.

IV.III.II.VI. Ingresos

- Con la NIIF 15 (aplicable a empresas cotizantes) se presenta una diferencia, ya que en esta se evalúan más las condiciones contractuales para definir el tratamiento contable de los ingresos. Esto genera diferencias posteriores, por lo cual se debe considerar dar unos lineamientos para lograr homogeneidad en este aspecto.
- La segunda diferencia es la especificación de los ingresos sin contraprestación; aunque corresponden a hechos que se presentan solo en entidades de gobierno, por cuanto la naturaleza es distinta, esto no genera impacto.

IV.III.II.VII. Subvenciones de Gobierno

En el marco normativo de empresas no cotizantes se otorgan más alternativas de medición para subvenciones en activos distintos al efectivo, por lo que si las empresas presentan estas transacciones económicas se debe lograr hacer homogénea la medición de dichos activos.

IV.III.II.VIII. Partidas que no presentan diferencias relevantes

Luego del análisis se encuentra que las siguientes partidas no generan diferencias importantes en las políticas de los tres marcos normativos:

- Inventarios.
- Operaciones conjuntas.
- Beneficios a empleados y planes por beneficios de retiro.
- Costos por préstamos.
- Impuesto a las ganancias.
- Provisiones.
- Combinaciones de negocios.
- Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera.

A continuación, se presenta un resumen de las principales diferencias encontradas:

Tabla No. 2: Temas en los cuales se identifican diferencias en el caso de estudio.

TEMAS	Diferencia
Propiedad, planta y equipo, Propiedades de inversión e Intangibles	Las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público; Pueden optar por la política de valoración del costo revaluado.
Arrendamientos financieros para el caso de arrendatarios	Las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público reconocen el activo a valor razonable.
Instrumentos Financieros	Las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público realizan la medición del deterioro de las cuentas por cobrar, los préstamos por cobrar, las inversiones de administración de liquidez por costo amortizado, y las inversiones de administración de liquidez a valor de mercado con cambios al ORI por el método de las pérdidas esperadas.
Inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos	Las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público tienen la posibilidad de utilizar métodos distintos al método de participación patrimonial, como el costo o el valor razonable
Ingresos	Las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público a partir de la vigencia de la NIIF 15 deben reconocer los ingresos de acuerdo con cumplimiento de las obligaciones de desempeño.
Activos no corrientes disponibles para la venta	Las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público presentan un tratamiento específico mientras para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y las entidades de gobierno no está determinado en el marco normativo correspondiente.
Subvenciones de gobierno	Para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público se otorgan más alternativas de medición para subvenciones en activos distintos al efectivo.

Fuente: Elaboración propia.

Sobre los temas que presentan diferencias, se indaga la información disponible que tienen las empresas tanto cotizantes como no cotizantes, a fin de establecer qué tan complejo y costoso es aplicar, para efectos de consolidación, las mismas políticas por medio de ajustes en el momento del proceso de consolidar los estados financieros.

Se opta por indagar en las empresas ya que son menor en número que las entidades de gobierno, lo cual lleva a considerar que es más fácil ajustar el modelo de las empresas hacia el modelo de las entidades de gobierno y no lo contrario, con el fin de lograr políticas contables similares. Para esto se realiza la encuesta a las empresas en la siguiente fase del estudio.

IV.IV. Análisis de los impactos de las diferencias de los modelos contables en las empresas específicas del caso

Resultado de la encuesta los hallazgos son los siguientes:

IV.IV.I. Deterioro en las inversiones al costo amortizado e inversiones al valor razonable con cambio al ORI:

Ninguna de las empresas presenta deterioro de este tipo de inversiones; sin embargo, en el caso de presentarlas, las empresas cotizantes que aplican NIIF deberán calcular el deterioro no solo por las pérdidas esperadas, de acuerdo con su marco normativo, sino por el modelo de pérdidas incurridas y proporcionar la información con el fin de efectuar el correspondiente ajuste.

IV.IV.II. Deterioro en las cuentas por cobrar:

Tres empresas cotizantes presentan deterioro de esta cuenta, por lo que deberán calcular el deterioro no solo por las pérdidas esperadas, de acuerdo con su marco normativo, sino por el modelo de pérdidas incurridas y proporcionar la información con el fin de efectuar el correspondiente ajuste.

IV.IV.III. Aplicación del costo revaluado para propiedad, planta y equipo, propiedad de inversión o activos intangibles:

Una empresa aplica el costo revaluado para propiedad, planta y equipo; caso en el cual deberá identificar el costo de la partida y proporcionar la información con el fin de efectuar el correspondiente ajuste para efectos de la consolidación; la empresa cuenta con esta información.

IV.IV.IV. Arrendamiento financiero como arrendatario:

Una empresa cotizante que presenta este tipo de transacciones deberá identificar el costo del activo correspondiente, ya que lo reconoce por el valor razonable, y proporcionar la información con el fin de efectuar el correspondiente ajuste. La empresa menciona que puede obtener esta información fácilmente.

IV.IV.V. Activos no corrientes disponibles para la venta:

Una empresa cotizante o no cotizante que presente este tipo de activos deberá identificar el costo del activo correspondiente, ya que lo reconoce por el valor razonable, y proporcionar la información con el fin de efectuar el correspondiente ajuste; en el momento del estudio ninguna tiene.

IV.IV.VI. Subvenciones de activos no monetarios:

Una empresa no cotizante que presente este tipo de transacciones deberá identificar el costo o el valor del intercambio del activo correspondiente, y proporcionar la información con el fin de efectuar el ajuste. En el momento no hay casos de subvenciones que tengan esta naturaleza de no monetarios.

V. Conclusiones

La literatura académica muestra que se presentan diversas limitantes en la consolidación de entidades públicas; partiendo del análisis de un caso de una entidad de gobierno como controladora de empresas cotizantes y no cotizantes en mercados públicos de valores, y considerando que los tres tipos de entidades públicas en Colombia tienen marcos normativos distintos y que adicionalmente la consolidación de estados financieros en entidades de gobierno es un proceso voluntario, se procedió a analizar la oportunidad de realizarlo partiendo de la perspectiva de costo – beneficio.

Se analizó el beneficio del proceso concluyendo que lo principal es proporcionar información para suministrar a las entidades que otorgan financiación importante para los proyectos, no solo de la controladora sino del grupo en general; esto para la entidad se consolida; sin embargo, existe un beneficio social y es obtener información por el conjunto de entidades para realizar control sobre los recursos públicos. En lo relacionado con costos, se identificó que lo principal corresponde a la homologación de políticas, dado que existen diferencias entre los modelos, ya que temas como software y capacitación del personal para el caso del Distrito Capital no son relevante ya que están preparados y realizan este proceso.

Se lograron identificar estas diferencias entre los tres marcos normativos en partidas específicas de propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión, activos intangibles, arrendamientos para arrendatarios, instrumentos financieros, activos no corrientes disponibles para la venta, inversiones en controladas, negocios conjuntos y asociadas, ingresos y subvenciones, y se estableció que el principal impacto se centra en los criterios de medición.

Para el caso de estudio las diferencias están en dos partidas: i) Propiedades, planta y equipo, pues una empresa del grupo de consolidación realiza la valoración de la partida por revaluado y no por costo; y ii) Deterioro de cartera, ítem en el cual tres empresas calcularon el deterioro a sus cuentas por cobrar

aplicando la medición por pérdidas esperadas, en razón a que el marco de las empresas cotizantes en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público que utiliza NIIF indica este procedimiento; mientras que las demás (empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y las entidades de gobierno) utilizan el método de pérdidas incurridas. Para las diferencias de las partidas se indagó con las empresas y los responsables mencionaron que, dado que manejan NIIF, cuentan con la información necesaria para hacer homogéneas las políticas con la controladora sin realizar ningún tipo de proceso adicional. Lo anterior lleva a concluir que el proceso de consolidación en el estudio de caso no presenta costos excesivos; por el contrario, el beneficio es evidente y se basa en contar con información consolidada para presentar a entidades externas con el fin de lograr financiación.

VI. Referencias bibliográficas

- Álvarez, J. L. (2003). *Cómo hacer investigación cualitativa*. Ciudad de México: Paidós Educador.
- Benito, B., Bastida, F. y García, T. (2007). La consolidación de cuentas en las entidades locales españolas: un estudio empírico. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 36(134), 351-388.
- Bisogno, M., Santis, S. y Tommasetti, A. (2015). Public-Sector Consolidated Financial Statements: An Analysis of the Comment Letters on IPSASB's. Exposure Draft No. 49. *International Journal of Public Administration*, (38), 311-324.
- Bravo, V. N. (2008). Líneas de reforma de la Contabilidad Pública en España. *Presupuesto y Gasto Público*, 51, 231-242.
- Cirstea, A., Nistor, S. y Tiron, A. (2017). Consolidated financial statements – a new challenge for the public sector administration. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 33(1), 46-65.
- Congreso de la República. (1991). Constitución Política de Colombia. Obtenido de http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html
- Congreso de la República. (1996). Ley 298 de 1996. “Por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial Adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones”. Obtenido de <http://www.suin.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1657792>
- Congreso de la República. (2009). Ley 1314 de 2009. “Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento”.. Obtenido de <http://suin.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1677255>
- Contaduría General de la Nación. (2007). Resolución 354. “Por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación”. Obtenido de https://mintic.gov.co/portal/604/articles-3790_documento.pdf

- Contaduría General de la Nación. (2014a). Proceso de Consolidación Contable. 4. Bogotá, Colombia. Recuperado el 2018 de Octubre de 25, de <http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/cefc3632-d901-4f52-a44d-a2c5c105271b/CONSOLIDACI%C3%93N+CONTABLE.pdf?MOD=AJPERES&C>
- Contaduría General de la Nación. (2014b). Resolución 414 de 2014. “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones”. Bogotá, Colombia.
- Contaduría General de la Nación. (2017a). Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública. Obtenido de <http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/682ee455-6e72-4dc2-b13a-77e726782739/Ref+te%C3%B3rico+y+metodo+I%C3%B3gico+%2802-10-2017%29.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=682ee455-6e72-4dc2-b13a-77e726782739>
- Contaduría General de la Nación. (2017b). Resolución 037 del 2017. “Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público”. Bogotá, Colombia.
- Contaduría General de la Nación. (2017c). Resolución 484 de 2017 “Por la cual se modifican el anexo de la Resolución 533 de 2015 en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y e. Bogotá, Colombia.
- Contaduría General de la Nación. (2018). Consolidación contable. Bogotá, Colombia.
- Contaduría General de la Nación. (sf). RCP en convergencia con NIIF-NICSP. Obtenido de http://www.contaduria.gov.co/wps/portal/internetes/home/internet/rcp1/rcp-niif/marco-normativo-res-743!/ut/p/b1/04_Sj9CPykssy0xPLMnMz0vMAfGjzOINzPyDTEP-dQoMDTV3NDBwdjQx9XEKNjU38DYEKIkEKcABHA1T9RqYgJkBBU0NLkyA_I4MAE5h-HBYyMBBnvzHQWAMLPyAzUx8nSwPPkOCQQDdfVym
- Gardini, S. y Grossi, G. (2014). Voluntary adoption of the consolidated financial statement and fair value accounting by Italian local governments. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 26(2), 313-344.
- Gomes, P., Brusca, I. y Fernandes, M. (2019). Implementing the International Public Sector Accounting Standards for consolidated financial statements: facilitators, benefits and challenges. *Public Money & Management*, 39(8), 544-552.
- Grossi, G. (2009). New development: Consolidated financial reporting as a stimulus for change in Italian local government. *Public Money & Management*, 29(4), 261-264.
- Grossi, G. y Steccolini, I. (2015). Pursuing Private or Public Accountability in the Public Sector? Applying IPSASs to Define the Reporting Entity in Municipal Consolidation. *International Journal of Public Administration*, 38, 325-334.
- International Federation of Accountants. (2015). IFAC. Recuperado el 24 de Septiembre de 2017, de IFAC: <https://www.ifac.org/news-events/2015-04/el-ipsasb-publica-directriz-de-pr-ctica-recomendada-reporte-de-la-informaci-n-so>
- International Federation of Accountants. (2017). IFAC. Recuperado el 24 de Septiembre de 2017, de IFAC: <https://www.ifac.org/about-ifac>
- Jurado, A. M. (2017). *El proceso de consolidación de la información contable pública en Colombia: un análisis crítico y sus perspectivas de mejora*. Bogotá D.C, Colombia.

- Katayama, R. (2014). *Introducción a la investigación cualitativa: Fundamentos, métodos, estrategias y técnicas*. Lima: Universidad Inca Garcilaso de la Vega.
- Kinnersley, R. (2016). The development of the totals column on the combined balance sheet for state and local governments in the United States during the 20th century. *The Accounting Historians Journal*, 43(1), 33-57.
- Lombarno, A. (2013). IPSAS and local government consolidated financial statements—proposal for a territorial consolidation method. *Public Money & Management*, 33(6), 429-436.
- Presidencia de la República. (2004). Decreto 143 de 2004. “Por el cual se modifica la estructura de la Contaduría General de la Nación y se determinan las funciones de sus dependencias”. Obtenido de <http://www.suin.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1032247>
- Ramírez, F. H. y Zwerg, A. (2012). Metodología de la investigación: más que una receta. *AD-minister*, (20), 91-111.
- Santis, S. y Grossi, G. (2018). Public sector consolidated financial statements: a structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 30(2), 230-251.

Anexo No. 1 – Principales preguntas aplicadas en la encuesta sobre reconocimiento de activos bajo el marco normativo contable para empresas con participación distrital

Responda las siguientes preguntas tomando en cuenta la situación en la aplicación del Nuevo Marco Normativo Contable.

1. ¿Las inversiones a costo amortizado presentan deterioro?

SÍ NO

En caso de ser positiva la respuesta a la pregunta 1 responda las preguntas 2 y 3.

2. ¿La empresa realiza medición del riesgo de crédito de las inversiones a costo amortizado?

SÍ NO

3. Mencione detalladamente cómo realizan la medición del deterioro de las Inversiones a costo amortizado, tomando en cuenta todas las variables como: tasa de interés utilizada, plazos normales, indicios de deterioro, entre otros.

4. ¿Las inversiones a valor razonable con cambios al ORI presentan deterioro?

SÍ NO

En caso de ser positiva la respuesta a la pregunta 4 responda las preguntas 5 y 6.

5. ¿La empresa realiza medición del riesgo de crédito de las inversiones a valor razonable con cambios al ORI?

SÍ NO

6. Mencione detalladamente cómo realizan la medición del deterioro de las Inversiones a valor razonable con cambios al ORI, tomando en cuenta todas las variables como: tasa de interés utilizada, plazos normales, indicios de deterioro, entre otros.

7. ¿Las cuentas por cobrar de la empresa, presentan deterioro?

SÍ NO

En caso de ser positiva la respuesta a la pregunta 7 responda las preguntas 8 y 9.

8. ¿La empresa realiza medición del riesgo de crédito de las cuentas por cobrar?

SÍ NO

9. Mencione detalladamente cómo la empresa realiza la medición del deterioro de cartera, tomando en cuenta todas las variables como: tasa de interés utilizada, plazos normales, indicios de deterioro, entre otros.

10. Especifique el criterio utilizado para valorar cada una de las siguientes partidas:

Partida	Costo	Revaluado (Valor razonable)
Propiedades, planta y equipo		
Propiedad de inversión		
Intangibles		

En caso de utilizar el criterio del revaluado en alguna de las tres partidas responda:

11. ¿La empresa tiene información separada del costo del activo y los correspondientes ajustes, así como la contrapartida de la aplicación de dichos ajustes que dieron lugar al valor “revaluado”?

Partida	SÍ	NO
Propiedades, planta y equipo		
Propiedad de inversión		
Intangibles		

12. ¿La Empresa tiene bienes en arrendamiento financiero como arrendatario?

SÍ NO

Si su respuesta a la pregunta 12 es positiva, solicitamos remitir la información correspondiente a dichos arrendamientos: valor, duración, clasificación del activo, criterio de valoración del activo y el pasivo relacionado.

13. ¿La empresa tiene activos no corrientes disponibles para la venta?

SÍ NO

En caso de ser positiva la respuesta a la pregunta 13 responda las preguntas 14, 15 y 16.

- 14. ¿Cuál es el valor de dichos activos?
- 15. ¿Cuál es el criterio de medición de dichos activos?
- 16. ¿En qué clase de activos se presentan?
- 17. ¿La empresa tiene inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos?
SÍ NO

En caso de ser positiva la respuesta a la pregunta 17 responda la pregunta 18.

- 18. ¿Cuál es el criterio de reconocimiento de las Inversiones?

Partida	Costo	Método de participación patrimonial	Valor razonable
Inversiones en controladas			
Inversiones en asociadas			
Inversiones en negocios conjuntos			

- 19. ¿La empresa tiene subvenciones?
SÍ NO

Si la pregunta 19 es afirmativa responda la pregunta 20.

- 20. En el caso de las subvenciones recibidas: ¿Cuál es el criterio de reconocimiento de los Activos no monetarios? En caso de haber utilizado más de un criterio, presente un detalle mencionado en qué casos utiliza cada criterio y proporcione los valores de los activos recibidos.

Restrepo. D. y Cárdenas, R. (2020), Caracterización de la internacionalización del currículo contable, caso programas de Contaduría Pública IUE y Unaula. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 76, 159-185.
Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n76a08>

Caracterización de la internacionalización del currículo contable, caso programas de Contaduría Pública IUE y Unaula*

Diego Fernando Restrepo Duque

diego.restrepodu@unaula.edu.co

Universidad Autónoma Latinoamericana

orcid: 0000-0001-9769-5512

Rogelio Cárdenas Londoño

rcardenas@correo.iue.edu.co

Institución Universitaria de Envigado

orcid: 0000-0002-5015-1427

* Propuesta que emerge como resultado del proyecto de investigación ejecutado, titulado: *Orientaciones para la internacionalización de los procesos curriculares en las Instituciones de Educación Superior, caso programas de contaduría pública Institución Universitaria de Envigado, IUE, y la Universidad Autónoma Latinoamericana, UNAULA.*

Caracterización de la internacionalización del currículo contable, caso programas de Contaduría Pública IUE y Unaula

Resumen: *Este texto sobre la armonización de los currículos contables tiene como propósito presentar una caracterización de las diferentes formas de internacionalización de los currículos que se han encontrado en los diversos reportes que se hacen desde los programas de contaduría pública, y finalmente, proponer ideas que puedan ayudar a diseñar estudios desde un enfoque conceptual y metodológicamente apropiados. Este proceso investigativo se asume desde un estudio descriptivo, basado en recolección de información a través de fuentes primarias, analizadas por métodos de estadística descriptiva, matrices de proximidad y correlación, y contrastada a través de entrevistas a profundidad. Uno de los productos de este proyecto es la integración, síntesis e interpretación de estos efectos que trae consigo la internacionalización para la disciplina contable.*

Palabras clave: *Armonización curricular, Ciclo de calidad, Gestión de conocimiento, Internacionalización del currículo, Movilidad, Multiculturalidad.*

Characterization of the internationalization of the accounting curriculum; the case of Public Accounting programs at IUE and Unaula

Abstract: *This paper on the harmonization of the accounting curricula aims at presenting a characterization of the different ways of curricula internationalization found in the different reports made from the public accounting programs; to then propose ideas that can help design methodologically appropriate studies from a conceptual approach. This research process is undertaken from a descriptive study, based on information gathering through primary sources, analyzed with descriptive statistics methods, proximity and correlation matrices, and contrasted through in-depth interviews. One of the products of this project is the integration, synthesis and interpretation of these effects brought about by internationalization for the accounting discipline.*

Keywords: *Curricular harmonization, Quality cycle, Knowledge management, Internationalization of the curriculum, Mobility, Multiculturalism.*

Caraterização da internacionalização do currículo contábil, caso programas de Contabilidade Pública IUE e Unaula

Resumo: *Este texto sobre a harmonização dos currículos contábeis tem como objetivo apresentar uma caracterização das diferentes formas de internacionalizar os currículos que tem se encontrado nos diversos reportes que se elaboram desde os programas de contabilidade pública; e finalmente, propor ideias que possam ajudar a desenhar estudos desde uma ótica conceitual e metodologicamente apropriados. Este processo de pesquisa se aborda desde um estudo descriptivo, baseado na recoleção de informação através de fontes primárias, analisadas por métodos de estatística descritiva, matrizes de proximidade e correlação, e contrastada através de entrevistas em profundidade. Um dos produtos deste projeto é a integração, síntese e interpretação destes enfoques que traz consigo a internacionalização para a disciplina contábil.*

Palavras-chave: *Harmonização curricular, ciclo de qualidade, gestão do conhecimento, internacionalização do currículo, mobilidade, multiculturalidade.*

Un caractérisation de l'internationalisation du programme comptable, le cas des programmes de comptabilité publique de l'institution Universitaire d'Envigado -IUE et d'Unaula en Colombie

Résumé : *ce texte sur l'armonisation des programmes comptables a pour but de présenter une caractérisation des différentes formes d'internationalisation des programmes trouvées dans plusieurs rapports faits par les programmes de comptabilité publique. Il a aussi pour but de proposer des idées qui puissent aider dans la conception d'études basées sur une approche conceptuelle et méthodologique appropriée. Ce processus de recherche est abordé à partir d'une étude descriptive, basée sur le rassemblement d'information à travers des sources primaires, analysées avec des méthodes de statistique descriptives, matrices de proximité et de corrélation, et comparé au moyen d'entretiens approfondies. Un des produits de ce projet est l'intégration, la synthèse et l'interprétation des effets que comporte l'internationalisation pour la discipline comptable.*

Mots clés : *armonisation des programmes, cycle de qualité, gestion des connaissances, internationalisation du programme, mobilité, multi-culturalité*

Caracterización de la internacionalización del currículo contable, caso programas de Contaduría Pública IUE y Unaula

Diego Fernando Restrepo Duque y Rogelio Cárdenas Londoño

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n76a08>

Primera versión recibida en diciembre de 2019 – Versión aceptada en mayo de 2020

I. Introducción

Hoy existe una fuerte expansión del proceso de internacionalización de la educación superior que es apropiada por numerosas instituciones que tienen entre sus objetivos dinamizar factores que coadyuven a garantizar la calidad universitaria y en hacer de la universidad esa organización clave que fomenta y difunde el conocimiento universal, a partir de acoger actores sociales propios de las comunidades que se albergan a su interior; comunidades académicas y comunidades científicas, las que están en permanente sintonía con sus pares y amigos en otros centros generadores de conocimiento en las distintas ramas del saber científico.

Existen dos conceptos clave que estructuran teóricamente este proceso de la internacionalización: *la movilidad y la cooperación*; movilidad tanto de personas como de afectos, prácticas, valores, concepciones y modos de vivir en un ambiente como el que generan las IES en todos los rincones de las distintas geografías soportados en convenios, en alianzas y en acuerdos que permiten la viabilidad operativa de todo este andamiaje conceptual, teórico y metodológico.

Si se sopesa el concepto de movilidad y su trazabilidad histórica, se ve su inicio en contextos internos e intramuros con marcas significativas de rápidos y fuertes aumentos en las cifras o datos cuantitativos e igualmente en fenómenos cualitativos que la soportaron desde las instituciones de origen hasta las de destino, el caso de mayor impacto se refleja en el programa *Erasmus Mundus* que ha cambiado la realidad de la dimensión internacional en las universidades europeas y ha creado condiciones necesarias para fases sucesivas, partiendo de infraestructuras de apoyo a la movilidad, con mejores oficinas dedicadas a

estos menesteres, con una categoría de profesionales de la movilidad, y a partir de esto se ha venido acumulando experiencias que permiten ser replicadas en otros contextos y que nos sirve de referencia para lo que se configura en este texto.

Fruto de estos esfuerzos sistematizados y viabilizados se encuentran programas tales como: *Tempus* con la Europa del Este y la ex Unión Soviética, y más tarde con la cuenca del Mediterráneo; programa *Alfa* con América Latina; programa *Atlantis* con los Estados Unidos, y más recientemente el programa *Erasmus Mundus* por la cooperación entre universidades europeas y de cualquier otro país del mundo en los marcos de los estudios posgraduales tal y como lo sostiene Guy Haug (2010).

Existen otros procesos como es el caso Bolonia (1999), fruto de la integración europea, y la estrategia de Lisboa (2002), y la Declaración de Salamanca (2001), entre otros, que han fomentado la internacionalización.

II. Referente conceptual y teórico

El concepto de currículo lo asociamos al término tan conocido por todos *Curriculum vitae*, en el cual se recogen las diferentes vivencias profesionales que ha ido adquiriendo la persona; en este caso la hoja de vida de profesores, profesionales, su formación y experiencia. Una segunda acepción es la del currículo en el campo de las disciplinas de la educación al lado de la filosofía, psicología, antropología, sociología, epistemología, pedagogía, didáctica, evaluación, investigación, las TIC, segundo idioma, en círculo virtuoso de formación, perfeccionamiento, desempeño investigativo y de calidad de un educador, en cualquiera de los niveles del sistema educativo, de preescolar a posdoctorados, tal y como lo afirma Galeano (2016, p. 37).

El término currículo es muy antiguo, procede del vocablo latino *currere*, que significa carrera. Se refiere al recorrido realizado por una persona, un profesional. Son válidas las dos acepciones: la hoja de vida y la apropiación en el campo de las disciplinas de la educación.

Los referentes teóricos que orientan esta búsqueda por armonizar los currículos de los programas académicos contables de la Universidad Autónoma Latinoamericana, Unaula y de la Institución Universitaria de Envigado, IUE, se basan en autores como Bobbit Franklin (2008), Tyler Raph (1949), Bloom Benjamin (1976), Meyer Robert (1961), Bruner Jerome (1961), Taba Hilda (1991) y Tyler Federich W. (1971), desde la escuela del Racionalismo Instrumental.

En consonancia con esta búsqueda se hace necesario asumir la teoría hermenéutica dialéctica, desde sus mejores representantes, Gauntier (1963), Jackson (1968), Schwab (1969), Habermas (1973, 1979), Gadamer (1975, 1979), Stenhouse (1975), Eliott (1980), Schon (1992), Pérez, G. (1983), Reid (1985), Carr y Kemmis (1986), Goodson (2000), entre otros.

Hoy se hace mayor conciencia de las múltiples modificaciones que ha sufrido el currículo para conservar su esencia. Su metamorfosis ha sido de un currículo por contenidos a un currículo por objetivos, estándares, indicadores y últimamente por competencias, sin llegar aún al gran cambio, conservándose en el currículo impulsado por el racionalismo instrumental para una sociedad industrial.

En términos de la internacionalización curricular, una pretensión desde el marco conceptual y teórico, nos acerca a quienes sostienen que la internacionalización del currículo que se ha implementado en las Instituciones de Educación Superior, IES, es favorable a la movilidad (Ortiz, 2015); (De Zan, 2011); (Ramírez Lozano, 2013); (Guido y Guzmán, 2012); (Tangelson, 2014); (Gacel, 2008); de igual forma, otras voces autorizadas, precisan su concepción y la podemos obtener de (Hawawini, 2011) quien señala que la internacionalización en las instituciones de educación superior es un proceso de integración de actores básicos y sus principales grupos de interés (estudiantes, profesores, y personal administrativo).

En igual sentido (Gacel, 2008) sostiene que todo proceso de internacionalización se construye y desarrolla a partir de la situación propia de cada sistema de educación superior, de sus fuerzas y debilidades, la cuales tienen el potencial y la viabilidad de las estrategias pertinentes, de cara al fortalecimiento de la calidad de la educación.

Por su lado Aponte (2016), dice que el currículo internacional es la expresión de los elementos que interactúan en una institución en correspondencia con su naturaleza e identidad y cuando se han integrado las dimensiones intercultural, internacional y multidisciplinar, para formar personas capaces de interactuar social y profesionalmente en un contexto global.

Esto nos permite criterios de fundamentación con base en referentes internacionales, conceptualización del programa, perfil profesional, título que se otorga, y estructura del plan de estudios.

Cuando se analiza su implementación en la Universidad Autónoma Latinoamericana, Unaula, y en la Institución Universitaria de Envigado, IUE, se ve su transición que transita de un currículo por contenidos y su desarrollo curricular de clase magistral y evaluaciones memorísticas, hasta un currículo técnico profesionalizante por objetivos, con el Decreto 080 de 1980; posteriormente, con la Ley 30 de 1992, se asume dentro del modelo educativo de formación integral, libre desarrollo de la personalidad, libertad de cátedra y de investigación; por último, la Ley 1188 de 2008 y su Decreto 1295 de 2010 que obliga el paso del currículo tradicional por contenidos y técnico por objetivos, al currículo por competencias, dentro del enfoque del racionalismo instrumental y el positivismo que permea en todas sus vertientes.

III. Hipótesis y supuestos

Son los tipos de estrategias, técnicas y métodos curriculares actuales los que se deben establecer para identificar las necesidades de perfeccionamiento y acompañamiento académico y técnico de las diferentes áreas de la organización curricular, con sus respectivos componentes y asignaturas, las que estructuran el plan de estudios de los programas académicos de la Universidad Autónoma Latinoamericana, Unaula, y de la Institución Universitaria de Envigado, IUE.

IV. Metodología

El interés centrado en este proceso investigativo se ubica en la armonización del currículo; su área de influencia abarca a las Instituciones de Educación Superior que sirven de referencia y que integran el caso bajo la concepción de Yin (2009); a saber: Universidad Autónoma Latinoamericana, Unaula, y la Institución Universitaria de Envigado, IUE; dos instituciones de educación superior —privada la primera y pública municipal, la segunda— que hacen parte de RedSicon, Red de investigadores y Semilleros del campo contable, cuya práctica orienta un interés común por valorar la formación de los planes de estudio de los programas académicos de Contaduría Pública que se encuentran en el valle de Aburrá, lo que permitió formular el siguiente interrogante, bajo la concepción de las comunidades de indagación planteadas por Cárdenas (2016): ¿Qué tipo de prácticas, estrategias, técnicas y métodos nos ayudan a caracterizar las diferentes formas de internacionalización de los currículos que deben operar en los programas de formación académica en las Instituciones de Educación Superior y que sirven de referente para la acreditación institucional a emprender; y con marcos de referencia conceptual y metodológica correctos?

Detrás de esta pregunta ronda el deseo por querer presentar una caracterización de las diferentes formas de internacionalización de los currículos que se han encontrado en los variados reportes que se hacen desde los programas de Contaduría Pública cuando se asumen los procesos de acreditación que orienta el CNA (2013), Consejo Nacional de Acreditación, a la vez que se busca poder desprender pautas y orientaciones didácticas para guiar la utilización de los procesos de internacionalización del currículo y su concreción en procesos de armonización.

Siguiendo indicaciones consensuadas entre los participantes en el proceso investigativo, se realizó la selección de la muestra basada en criterios, de acuerdo con la exigencia de determinar por adelantado un conjunto de atributos que debía poseer la unidad de estudio. Los criterios para la selección de la muestra de las instituciones de educación superior con las que se adelantaría la investigación fueron los siguientes:

- Que estuvieran vinculadas al Sistema Nacional de información de educación superior, SNIES.
- Que la experiencia se realizara bajo un enfoque de gestión de la innovación instruccional curricular.
- Que entre las instituciones de educación superior haya al menos una de las universidades que ya estén acreditadas internacionalmente.
- Que la entidad coordinadora de la experiencia estuviera interesada en participar y apoyar el desarrollo de la investigación.
- Que en los grupos de estudio en los que participaran los implicados valoraran la formación en los programas profesionales de Contaduría Pública.

Con base en los criterios anteriores, se realizó la identificación para configurar el estudio de caso de las instituciones de educación superior en referencia: IUE, Unaula, a través de las cuales se identifican las categorías de referencia para este proceso investigativo y se usan como mediadoras de aprendizajes y de apoyo didáctico en procesos de armonización del currículo contable.

La segunda fase de la investigación fue dedicada especialmente a la recolección de la información que brindaron las distintas fuentes; las técnicas de recogida de datos utilizadas pasaron por los siguientes momentos:

- a) la armonización de currículos, que simplifica lo propio de los currículos con sus unidades epistemológicas estructurantes,
- b) la sistematización de asignaturas y de competencias por áreas y asignaturas, con sus respectivas mecánicas instrumentales (gestión de la innovación instrumental),
- c) los consolidados de asignaturas y de contenidos, y d) los mapeos propios de competencias y de los conocimientos contables.

De igual forma, hicieron su aparición la observación participante, la entrevista a profundidad, el análisis documental y el diario de campo.

V. Resultados

V.I. Un acercamiento a la armonización curricular de los programas contables

Para acercarnos a este apartado recurrimos a definir la palabra currículo, a través de una voz autorizada como González (2008, p. 93), quien nos deja saber que currículo es una acción intencionada constitutiva de sentidos educativos. Como propuesta de acción académica y en construcción permanente, centra su atención en traducir la cultura de la humanidad y selecciona institucionalmente aquellos saberes pertinentes para ser objeto de enseñanza y de aprendizaje, con miras en la educación superior, de formar científicamente profesionales.

Interesa seguir avanzando en las definiciones de nuestros conceptos centrales y recurrimos a la categoría *Armonización*, que deviene de armonía, que según la Real Academia de la Lengua (2019) “es hacer que concuerden dos cosas, para un mismo fin, el hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo, o dos o más cosas que deben concurrir al mismo fin”. Haciendo una transposición del término al campo pedagógico y académico, la armonización curricular hace referencia a una propuesta que se plantea a partir de la búsqueda de sentidos educativos, concertar los elementos constitutivos de dos o más currículos, respetando su diversidad y sus componentes afines y no afines.

Relacionando las categorías que centran el interés de este proceso investigativo, *armonización y currículo*, y que configuran el propósito central de este texto, que es la armonización, se compararan los currículos de las IES en referencia a la Universidad Autónoma Latinoamericana, UNAULA, y a la Institución Universitaria de envigado, IUE, en la fase uno. En la segunda fase, que no es el objeto de este texto, nos compararemos con varias Instituciones de Educación Superior, que tienen los programas académicos de Contaduría Pública que se listan en el cuadro siguiente con el propósito de identificar los conocimientos y las competencias que en dichos programas se han desarrollado y que pudiesen homologarse.

Este cuadro nos relaciona cada uno de los programas de contaduría pública e instituciones de educación superior, IES, que se tendrán en cuenta para ser seleccionadas durante el desarrollo del proyecto en la fase dos de este proceso investigativo, porque para los propósitos de este escrito solo se da cuenta de un estudio de caso, IUE, y Unaula.

Cuadro 1: Programas de contaduría pública tenidos en cuenta

Programas de contaduría pública	Instituciones de Educación Superior
Contaduría Pública	Institución Universitaria de Envigado
Contaduría Pública	Universidad Autónoma Latinoamericana
Contaduría Pública	Universidad de Medellín
Contaduría Pública	Universidad EAFIT
Contaduría Pública	Universidad Autónoma de Bucaramanga
Contaduría Pública	Universidad Externado de Colombia
Contaduría Pública	Universidad Central
Contaduría Pública	Universidad de la Costa CUC
Contaduría Pública	Pontificia Universidad Javeriana, Cali
Licenciatura en Contaduría	Universidad Nacional Autónoma de México
Contador Público	Universidad de Buenos Aires

Fuente: Elaboración propia (2019) con base en la información compilada.

Para ello se identificó en cada programa del caso de referencia (IUE, UNAULA), seleccionando sus constitutivos macro, meso y micro curricular, para establecer una comparación desde lo idéntico y no idéntico. Esta organización permitió diseñar una secuencia de mapas desde los elementos idénticos concentrados en competencias y conocimientos como un primer elemento valorativo de la relación entre la formación profesional y la formación por ciclos.

Para armonizar los currículos se desarrollaron los siguientes pasos con sus respectivos instrumentos, los cuales permiten la arquitectura propia de la armonización del currículo en el campo contable para las IES en referencia, IUE, UNAULA.

V.II. Los retos de la sistematización de los currículos

Para enfrentar la sistematización de los currículos en referencia, se corroboró a través de poner en uso el instrumento que describimos a continuación, y que tuvo como propósito ordenar la información macro curricular de los programas en referencia (IUE, Unaula), a partir de las siguientes categorías: nombre del programa, institución educativa, propósitos de formación, problemas de formación, perfil académico, perfil profesional, perfil ocupacional, objeto de estudio, objetivos, campos del conocimiento, nombre de las asignaturas y total de créditos.

Para dar cuenta de ello, en la configuración de este momento fue vital la participación de los profesores, en tanto fueron ellos quienes entregaron la información necesaria para cada una de las categorías mencionadas, por conocimiento y experticia en las labores propias del trabajo curricular desarrollado por ellos en la configuración y estudio de los planes de estudio en referencia.

V.II.I. Mecánica Instrumental

El propósito con el uso del instrumento en referencia deja saber de su mecánica de instrumentación para lograr sistematizar la información general de los currículos contables de las instituciones en referencia, en el que cada uno de los actores involucrados asumió cada una de las indicaciones que se explican a continuación.

Las indicaciones que se impartieron fueron que solo se diligenciaran por los profesores que hacen parte del colectivo de docencia y del área respectiva, ciencias básicas, profesionalización y humanidades.

Si alguno de los componentes no se encuentra en el programa, lo señalarán con las letras NE, No evidencia.

Cuadro 2: Instrumento de componentes de los programas

Nombre del programa	Institución educativa
Contaduría Pública	Unaula – IUE
Propósitos de formación	
Problemas de formación	
Perfil académico	
Perfil profesional	
Perfil ocupacional	
Objeto de estudio	
Objetivos	
Campo del conocimiento	
Nombre de la asignatura	
Total de créditos	

Fuente: Elaboración propia con base en los documentos de autoevaluación y acreditación institucionales.

En este apartado se permitió dar cuenta de los Proyectos Educativos del programa PEP de Contaduría Pública de las IES en referencia, de las cuales se recogieron elementos como: especificidad del programa, docencia, en cuanto a sus referentes nacionales e internacionales, aspectos curriculares, investigación, ciencia, tecnología e innovación, responsabilidad social institucional, en el que se considera el impacto del programa, extensión y proyección social, vinculación nacional e internacional, y aseguramiento de la calidad; en este último elemento se incluye la gestión del programa, resultados de autoevaluación y plan de mejoramiento.

De igual forma, la difusión y discusión del Proyecto Educativo desde los Programas, mostró que se realizó la socialización con los estudiantes, a través de la implementación de las cátedras propias de cada una de la IES en referencia, caso en la IUE, de “Pensamiento IUE”, pensamiento latinoamericano y cátedra universitaria, Unaula, y en los procesos de inducción de los estudiantes. Para el caso de los docentes, la socialización se hizo a través de las reuniones de planeación de inicio de semestre, y a través de los procesos de sensibilización que acompañaron los procesos de Autoevaluación.

Por otro lado, interesó a este proceso identificar el propósito de formación de cada una de las IES del caso; veamos. El propósito de formación de Unaula reza:

El Programa busca a través de las prácticas pedagógicas de formación, que el estudiante aprenda a aprender, a ser, hacer, emprender y a convivir. Que asuma el preguntar como la exigencia básica de su aprendizaje, un preguntar inscrito en la dinámica, entre lo pensable y lo impensable, capaz de renovar los problemas y saberes codificados en la disciplina contable, la interrogación debe brindarle al estudiante la posibilidad de construir, a partir del diálogo y el intercambio de saberes.

La formación en el aprendizaje busca que el futuro profesional, adquiera un compromiso permanente con el conocimiento. De suerte que esa relación sea el fundamento de las condiciones para su desarrollo personal, intelectual y social.

Buscamos no sólo formar con rigurosidad científica contadores públicos, sino desarrollar las competencias necesarias para formar seres humanos íntegros, coherentes, comprometidos con la sociedad y el entorno. (2018, p.87)

El propósito de formación de la Institución Universitaria de Envigado, dice así:

Facultar profesionales para asegurar la transparencia, utilidad y confiabilidad de la información, así como la generación de confianza pública a través de procesos relacionados con la medición del desempeño contable y financiero de las organizaciones, su interpretación y posibles implicaciones, conforme a las normas nacionales e internacionales. (2017, p. 13)

El perfil del contador Unaulista deja saber:

El Contador Público de UNAULA será un profesional integral con amplios conocimientos científico-técnicos, con formación fundamentada en el pensamiento crítico y en el espíritu investigativo, consciente del contexto, la interdisciplinariedad, la ciencia y la complementariedad de las prácticas sociales, en su tarea de satisfacer necesidades y contribuir al mejoramiento del bienestar y calidad de vida de la población.

Será una persona con habilidades académicas, profesionales y sociales, capaz de participar en la solución de conflictos a través de procesos dialógicos; de emitir juicios profesionales sobre la continuidad de las organizaciones de diverso orden, soportados en el diseño, la implementación y la administración de sistemas de información contable y de control, atendiendo las necesidades de información de los agentes que participan de la vida económica de la nación, orientando su labor a la protección del interés público, en los sectores público, privado y social y en los ámbitos local, nacional e internacional.

Consciente que su saber se inscribe en el campo de las ciencias económicas, reconoce su compromiso con la tarea de informar y controlar los procesos de generación, distribución y redistribución de la riqueza, además del uso productivo y responsable de los recursos.

Sus actuaciones estarán regidas por los más altos principios éticos y valores morales, como constructor de confianza pública. Será un ciudadano respetuoso de la diferencia y promotor de niveles de convivencia y de un orden social justo, equitativo e incluyente.

Adicionalmente, será sensible con el entorno social y natural, defensor del principio de igualdad biocéntrica como condición necesaria para la preservación del planeta y de la especie humana. (2018, p. 89)

El perfil Profesional de la IUE, deja saber que:

El egresado del Programa de Contaduría Pública tendrá la capacidad de desempeñarse en entornos disruptivos, imprevisibles y complejos que son propios de contextos económicos y tecnológicos globalizados, con el fin de solucionar desde sus competencias técnicas y científicas problemas propios a la construcción, control y certificación de información, para comunicarla de forma efectiva como conocimiento útil en el proceso de desarrollo de nuevas oportunidades que se presentan tanto a las personas como a los entes económicos, en especial en el campo tributario y financiero. (2017, p. 15)

El perfil Ocupacional de la IUE, Dice:

El Contador Público egresado de la IUE se podrá desempeñar como:

- Contador de empresas privadas y públicas.
- Jefe de costos, presupuesto e impuestos.
- Jefe de área financiera.
- Asesor tributario y contable.
- Auditor.
- Analista financiero.
- Revisor fiscal.
- Contralor.
- Tesorero.
- Decano facultades de Contaduría Pública.
- Gestor de su propia empresa. (2017, p. 16)

Cada una de las categorías anteriores permite configurar los elementos centrales de la estructura macro curricular que da pie para la orientación de la armonización curricular que en estas páginas se configura.

V.III. La sistematización de asignaturas

La sistematización de asignaturas se puede corroborar a través del instrumento en uso para ello, que tuvo como propósito ordenar la información del meso currículo a través de la identificación de las diferentes asignaturas con relación al número de créditos, con sus respectivas horas de trabajo directo e independiente, los problemas, objetivos y contenidos básicos.

V.III.I. Mecánica Instrumental

El propósito de este instrumento es caracterizar las diferentes asignaturas de acuerdo con el número de créditos y su correspondiente distribución; así como identificar los problemas, objetivos y contenidos básicos.

Las Indicaciones que se impartieron al grupo de profesores dejó saber que este instructivo debía ser diligenciado por cada uno de los profesores que pertenecen al área respectiva de formación de la siguiente forma: profesores

del área básica diligencian la información de las materias específicas que dictan en dicha área; igual los de profesionalización y de humanidades.

1. Nombre de la asignatura
2. Número de créditos
3. Horas de trabajo directo
4. Horas de trabajo independiente
5. Problema
6. Objetivos
7. Contenidos básicos

En este apartado se permite dar cuenta que la sistematización de las asignaturas van de acuerdo con el modelo pedagógico de cada institución, así como de las estrategias didácticas que adopta el programa de Contaduría Pública respectivo y que van directamente dando cuenta del trabajo académico presencial, a partir de que en los encuentros presenciales el programa asume la propuesta del modelo pedagógico dialógico con estrategias, donde más allá de lo magistral, se puedan suscitar espacios para la intersubjetividad y la discusión contenida en el marco de lo propuesto en cada curso.

Para consolidar la propuesta pedagógica dialógica y diversificar los encuentros en el aula, se utilizan estrategias como las que se enuncian a continuación: trabajos en grupos colaborativos, defensa de posiciones entre grupos o pares de forma individual, solución de problemas hipotéticos y reales, cursos tipo seminario, encuentros entre teorías, encuentros interdisciplinarios, desarrollo de proyectos, lecturas previas y discusiones, conferencias magistrales con un segundo momento para la discusión, y otras prácticas que permiten el encuentro en función de la disciplina de interés.

De igual forma, se permite dar cuenta del trabajo académico independiente; este se consolida en productos en cada asignatura, que se van plasmando a través de guías, protocolos, relatorías, trabajo individual y de grupo, portafolios y tutorías, entre otros. En igual sentido, nos permite analizar cómo el docente flexibiliza el acompañamiento directo al estudiante, al trabajo independiente que éste realiza apoyado desde una pedagogía dialógica y analítica.

Finalmente, se deja saber de actividades académicas complementarias extracurriculares, a través de las cuales se cuenta con los espacios para enriquecer y complementar la formación académica de los estudiantes y egresados, tales como: debates, capacitaciones, cine foros y seminarios con invitados nacionales e internacionales, participación en semilleros de investigación, donde se abordan temáticas que merecen su atención al ser importantes, pero no son un requerimiento dentro del currículo de formación de pregrado en Contaduría Pública en las instituciones de referencia.

V.IV. La sistematización de competencias

La sistematización de competencias se puede corroborar a través del instrumento en uso para ello, que tuvo como propósito identificar las diferentes competencias de las asignaturas respectivas, luego de la lectura de los micro currículos. Para ello fue necesario listar las competencias tal como estuviesen clasificadas en cada asignatura para luego reclasificarlas. Si las asignaturas no tenían sus competencias explícitas, se listaban los verbos con los cuales se iniciaba cada uno de los objetivos de las asignaturas, siempre y cuando dichos verbos representaran una capacidad a desarrollar por los estudiantes.

La clasificación de las competencias fue la siguiente: competencias generales, básicas, específicas, transversales, científicas, profesionales, laborales, socio afectivas, comunicativas, propositivas, interpretativas, argumentativas y otras, si las hubiese.

V.IV.I. Mecánica Instrumental

El propósito de este instrumento es identificar las competencias en cada uno de los programas en referencia.

Las Indicaciones que se impartieron, orientaban en el cómo diligenciar el instructivo haciendo el listado de competencias según como estén clasificadas en su programa. Si los programas no tienen explícitas las competencias, hacer un listado con los verbos con los cuales se inician cada uno de los objetivos del programa (Carta descriptiva o *Syllabus*) o de los micro currículos.

1. Institución
2. Competencias
 - 2.1 Generales
 - 2.2 Básicas
 - 2.3 Específicas
 - 2.4 Transversales
 - 2.5 Científicas
 - 2.6 Profesionales
 - 2.7 Laborales
1. Institución
2. Competencias
 - 2.1 Socio afectiva
 - 2.2 Comunicativas
 - 2.3 Propositivas
 - 2.4 Interpretativas
 - 2.5 Argumentativasotras

V.V. Consolidado de competencias por áreas y asignaturas

El consolidado de competencias por áreas y asignaturas, se puede corroborar a través del instrumento en uso para ello; tuvo como propósito recopilar la información de la sistematización de competencias a través del criterio de identidad y no identidad, pues la armonización curricular debe constituirse desde los elementos comunes a todos los currículos analizados, para poder establecer los homogéneos que serán la base de la prueba de evaluación por competencias en el ciclo respectivo.

Para elaborar el consolidado fue necesario registrar el nombre de las instituciones que ofrecen el programa o programas afines, identificando las áreas comunes en programas afines, así como también las asignaturas comunes en el área respectiva, para identificar, desde allí, las competencias comunes y diferentes. Obviamente, al identificar lo común se encuentra lo diferente, lo cual no se tuvo en cuenta para el diseño de la prueba.

V.V.I. Mecánica Instrumental

El propósito de este instrumento es consolidar las competencias por áreas y asignaturas

Las Indicaciones para hacer uso de este instrumento, deja saber que se debe diligenciar de la siguiente manera: se reunirán los profesores por áreas de formación, con el fin de identificar qué asignaturas de las áreas son comunes y en estas asignaturas, qué competencias son comunes o diferentes. El instrumento consta de seis columnas:

- *Primera columna.* Se refiere a la denominación de las instituciones que ofrecen el programa. Se sugiere que determinen las instituciones dónde corresponden los programas.
- *Segunda columna.* Se deben ubicar los programas con nominación igual.
- *Tercera columna.* Corresponder a la identificación de las áreas comunes por programa común. Esta información está concatenada con las anteriores columnas. Donde haya un área de énfasis, profundización o línea diferente, se ubica al final de la columna tres, como última área analizada de cada programa y se especifica que es un área disímil de X programa y o de qué institución.
- *Cuarta columna.* Asignaturas comunes. En ella se requiere ubicar las asignaturas afines con el área y el programa común. Igual que con la anterior columna, al final se ubicarán las asignaturas disímiles de las áreas comunes, haciendo los respectivos comentarios. En esta columna también se listan las asignaturas disímiles de las áreas que no lo son.
- *Quinta columna.* Corresponde a los numerales referidos a las nominaciones de cada una de las competencias listadas en el instrumento respectivo de las competencias, y referenciadas anteriormente. En esta columna se

ubican las competencias comunes que corresponden con el ítem. Recuerde que la información está concatenada entre columnas.

- *Sexta columna.* Referida a las competencias diferentes. Se diligencia de la misma manera que la columna cinco, solo que en este caso son las competencias disímiles.

V.VI. Consolidado de asignaturas

El consolidado de asignaturas se puede corroborar a través del instrumento en uso para ello; se tuvo como propósito recopilar, con el criterio de identidad y no identidad, tanto las asignaturas como el trabajo en créditos de cada una de ellas y las horas de trabajo directo e independiente.

V.VI.I. Mecánica Instrumental

El propósito de este instrumento es consolidar las asignaturas de los programas comunes y diferentes en relación con los créditos académicos.

Las indicaciones que nos guían en este apartado se centran en una serie de columnas que nos grafican la búsqueda propuesta, veamos.

- *Primera columna.* Se registran las instituciones que ofrecen programas con la misma nominación.
- *Segunda columna.* Se ubican los programas que tienen la misma nominación en correspondencia con la columna uno.
- *Tercera columna.* Se escribe el área común a cada programa y al final el área diferente al programa.
- *Cuarta columna.* Se listan las asignaturas comunes de cada programa en relación con la columna anterior.
- *Quinta columna.* Se ubican el número de créditos comunes con relación a cada asignatura de la columna tres. Al final de esta misma columna se van ubicando los créditos disímiles en correspondencia con las asignaturas de la columna anterior.
- *Sexta columna.* Se ubican las horas de trabajo directo, en correspondencia con el número de créditos listados en la columna anterior.
- *Séptima columna.* Igual que en la columna seis, se listan las horas de trabajo independiente, en correspondencia con las columnas seis, cinco y cuatro.
- *Octava columna.* Se listan las asignaturas disímiles, buscando que se correspondan con el área de la comuna tres y el programa de la columna dos. Las columnas nueve, diez y once, se diligencian con la misma lógica de las columnas cinco, seis y siete.

Cuadro 3: Información sobre UNAULA

INSTITUCIÓN	UNAULA	IUE
Programas	Contaduría pública	Contaduría pública
Áreas	1. Básicas, 2. Profesional, 3. Socio humanística, 4. De formación científica e investigación, 5. Electiva de profundización.	1. Básica, 2. Profesional 3. Socio humanística.
Áreas y componentes	<p>Básicas: De matemáticas y estadísticas, de economía, de ciencias jurídicas.</p> <p>Profesional: De ciencias contables: contabilidad financiera, costos y presupuestos, finanzas, control. De formación organizacional: en sistemas de información, teoría contable y regulación</p> <p>Socio humanística <i>De formación científica y en investigación</i> <i>Electiva de profundización</i></p>	<p>Básicas: Matemáticas, estadísticas, economía, ciencias jurídicas y administrativas</p> <p>Profesional: Ciencias contables y financieras, formación organizacional, información, regulación, proyecto de grado.</p> <p>Socio humanísticas: interdisciplinariedad.</p>
Asignaturas comunes	Las contables, las auditorias, las tributarias y financieras	
Créditos	<p><i>Básica:</i> Unaula (46) 27.2% <i>Profesional:</i> Unaula (88) 52% <i>Socio humanística:</i> Unaula (16) 9.5%</p> <p>Total: 150</p>	<p><i>Básica:</i> IUE (33) 19.5% <i>Profesional:</i> IUE (103) 61% <i>Socio humanística:</i> IUE (33) 19.5%</p> <p>Total 169</p>
Horas de trabajo directo	32	32
Horas de trabajo independientes	48	48
Asignaturas diferentes	4	5

Fuente: Elaboración propia con base en los documentos de autoevaluación y acreditación institucionales.

La información compilada en el cuadro anterior, nos permite sostener lo propio de cada área de formación así:

Área de Formación Básica:

- *Componente Matemática:* Apoya la estructura del pensamiento lógico racional del estudiante y ayuda a las comprensiones de los métodos deductivos, inductivos e inferenciales de los fenómenos propios de la información contable.

- *Componente Estadística:* La información de las empresas tiene un comportamiento a través del tiempo, el cual es analizado por medio de modelos estadísticos, para una mejor toma de decisiones, a partir de tendencias encontradas según los estudios.
- *Componente Economía:* Este componente tiene como finalidad formar al estudiante con una visión nacional e internacional en el ámbito económico, mirando la influencia que tienen las variables económicas en los sectores productivos, lo cual ayuda para la planeación organizacional, para el diseño e implementación de modelos de trabajo en los ámbitos de la profesión contable.
- *Componente Ciencias Jurídicas y Administrativas:* La contaduría Pública en sus diferentes ámbitos de desempeño está regida por una amplia normatividad como lo es el derecho tributario, laboral y comercial, además de su propia regulación, como es lo referido a las normas internacionales de contabilidad y a las normas internacionales de auditoría o de aseguramiento de la información financiera.

Área de Formación Profesional:

- *Componente Ciencias Contables y Financieras:* Más que un sistema de información que presenta los estados financieros de los distintos entes económicos para el análisis y toma de decisiones.
- *Componente Formación Organizacional:* Otorga habilidades y competencias para la interrelación en campos organizacionales complejos e imprevisibles, con el ánimo de analizar la información propia de las necesidades y requerimientos de los grupos de interés.
- *Componente Información:* El desarrollo de la tecnología, tanto en máquinas como en sistemas, ha cambiado el desempeño de la contaduría, llevando en primer lugar al manejo de sistemas contables y de componentes de ofimática, que mejoran el manejo y calidad de la información para la toma de decisiones; además, se hace necesario la interpretación de la información.
- *Componente regulación:* En lo contable se debe asumir las leyes, decretos, reglamentos y regulaciones, para poner en práctica el saber contable.

Proyecto de grado: Es el estudio sistemático de determinada área de la Contaduría, el cual implica un proceso de observación, exploración, descripción, interpretación y explicación, desarrollado durante el proceso de formación.

Área de Formación socio-humanística: Saberes y prácticas para la formación integral del estudiante, en virtud de potenciar el proyecto de formación y de vida de cada uno de los involucrados en el proceso.

V.VII. Consolidado de contenidos

El consolidado de los contenidos se logra a partir de la identificación de las asignaturas idénticas a través de las cuales se identifican y se seleccionan sus contenidos; se puede corroborar a través del instrumento en uso para ello; tuvo como objetivo recopilar los conocimientos de las asignaturas comunes e identificar cuáles contenidos son similares y cuáles completamente diferentes. Una vez más este consolidado se hizo teniendo en cuenta el criterio de armonizar los currículos desde lo idéntico para la selección de los contenidos que permitieran diseñar la prueba en referencia.

V.VII.1. Mecánica Instrumental

El propósito de este instrumento es consolidar los contenidos de las asignaturas de los programas comunes, y las indicaciones que se comparten para configurar su sistematización se da a través de las siguientes columnas.

- *Primera columna.* Se registran las instituciones que ofrecen programas con la misma nominación.
- *Segunda columna.* Se ubican los programas que tienen la misma nominación en correspondencia con la columna uno.
- *Tercera columna.* Ubicar el área común a cada programa y al final el área diferente al programa.
- *Cuarta columna.* Se listan las asignaturas comunes de cada programa en relación con la columna anterior.
- *Quinta columna.* Se listan los contenidos básicos comunes de cada una de las asignaturas. Recuerde que la información está concatenada entre las columnas.
- *Sexta columna.* Se listan los contenidos básicos diferentes de cada una de las asignaturas.

Cuadro 4: Contenido de las asignaturas por programas comunes

Institución	Asignaturas	Contenidos básicos comunes	Contenidos básicos diferentes
Unaula	62	Las contables	Cátedra latinoamericana
IUE	63	Pensamiento político	Pensamiento IUE,

Fuente: Elaboración propia con base en los documentos de autoevaluación y acreditación institucionales.

V.VIII. Mapeo de competencias y conocimientos contables

Erigir el mapeo como estrategia central de este proceso de investigación centrado en la armonización del currículo contable en las instituciones de educación superior de referencia, en tanto representación gráfica de las competencias y de los conocimientos contables básicos, es una estrategia sintetizadora de la información que se va construyendo a partir de las inferencias de cada uno de los momentos bosquejados.

El primer momento, se elabora a partir de la lectura de la armonización de los currículos contables. Este mapa permitirá apreciar, en forma de síntesis, una primera comparación entre las áreas, conocimientos y competencias que comparten los planes de estudio en referencia.

Cuadro 5: Armonización de los currículos contables

AREAS	CONOCIMIENTOS Componentes curriculares y créditos.	COMPETENCIAS
Básica Unaula (46) 27.2%	Unaula: Matemáticas (13) y estadística (3), economía (18), ciencias Jurídicas (12).	Analizar (comprender), demostrar, reconocer, deducir, elaborar, describir, aplicar, obtener, definir, diferenciar, identificar, resolver, determinar, reconocer.
IUE (33) 19.5%	IUE: Matemáticas (9), estadística (6), economía (9), ciencias Jurídicas y administrativas (9).	
Profesional: Unaula (88) 52%	Unaula: Ciencias contables (65), Formación organizacional (10), Sistemas de información, Teoría contable (10) y regulación (3).	Aplicar (diagnosticar) administrar, calcular, controlar, identificar, interpretar, medir, mejorar, registrar, resolver, transferir.
IUE (103) 61%	IUE: Ciencias contables y financieras (63), formación organizacional (9), información (9), regulación (9), proyecto de grado (13).	
Sociohumanística Unaula (16) 9.5%	Unaula: Socio humanística (16): Habilidades Comunicativas, Emprendimiento, Seminario Humanístico I y II, Cátedra Universitaria, Historia de América Latina, Comprensión Lectora de Inglés I y II	Interpretar (proponer) caracterizar, comprobar, describir, observar, verificar, visualizar, aplicar.
IUE (33) 19.5%	IUE: interdisciplinariedad (33).	
Electiva de profundización Unaula (19) 11.3%	Unaula: Electiva de profundización (40): Revisoría Fiscal, Finanzas, Emprendimiento empresarial, Gestión tributaria, Gerencia estratégica de costos. De formación científica y en investigación (9): Seminario de Investigación I y II, Opción de Grado I y II.	Clasificar, comparar, demostrar, explicar, identificar, recopilar, ordenar, programar, relacionar, simplificar, utilizar, sintetizar.
	IUE: electiva, optativa, seminario de profundización	Obtener, diferenciar, caracterizar

Fuente: Elaboración propia con base en los documentos de autoevaluación 2017.

La información reflejada en el cuadro anterior se puede analizar a partir de los componentes respectivos, así:

- *El componente de matemáticas* de las dos instituciones deja saber que se apoyan en la estructura del pensamiento lógico racional del estudiante y ayuda a la comprensión de los métodos deductivos, inductivo e inferencial de los asuntos propios de la información contable.

- *El componente estadístico* muestra que la información de las empresas tiene un comportamiento a través del tiempo, el cual es analizado por medio de modelos estadísticos que ayudan a una mejor toma de decisiones, a partir de tendencias encontradas en los estudios recientes.
- *El componente de economía* deja saber la finalidad de formar al estudiante con una visión nacional e internacional en el ámbito económico, mirando la influencia que tienen las variables económicas en los sectores productivos, lo cual ayuda para la planeación organizacional, el diseño e implementación de modelos de trabajo en los ámbitos de la profesión contable.
- *El componente de ciencias jurídicas y administrativas* deja saber los diferentes ámbitos de desempeño, los cuales están regidos por una amplia normatividad como lo es el derecho tributario, laboral y comercial; además de su propia regulación que es referida a normas internacionales contables y a normas internacionales de auditoría o de aseguramiento de la información financiera.

El segundo momento, agrupa en un cuadro que compila las áreas y sus correspondientes asignaturas, para mostrar cómo aumentan o disminuyen las frecuencias absolutas con relación al número de preguntas generadoras de búsquedas y de problemas que configuran el plan de estudios, así como los conocimientos y sus respectivas competencias.

Cuadro 6: Variación de preguntas y problemas del plan de estudios

Áreas	Asignaturas	Número de problemas	Numero de preguntas	Competencias	Fr	Conocimientos
	<i>Unaula 16</i> Matemáticas Estadística Economía Ciencias Jurídicas	3	2	Interpretar Relacionar Modelar	*	
Básica	IUE: 11 Matemáticas operativas, microeconomía, calculo, macroeconomía, administración general, Estadística descriptiva, Economía nacional e internacional, legislación comercial y societaria, estadística inferencial, legislación laboral, investigación de operaciones.	3	2	Simbolizar Deducir generalizar		No se especifican

Áreas	Asignaturas	Número de problemas	Numero de preguntas	Competencias	Fr	Conocimientos
Profesional	Unaula 32 Ciencias contables Formación organizacional Sistemas de información, Teoría contable y regulación.	3	7	Interpretar Deducir Observar	*	No se especifican
	IUE:103 Ciencias contables y financieras, formación organizacional, información, regulación, proyecto de grado.	3	6	Modelar Interpretar formalizar		
Sociohumanística	Unaula 14 Sociohumanística: Habilidades Comunicativas, Emprendimiento, Seminario Humanístico I y II, Cátedra Universitaria, Historia de América Latina, Comprensión Lectora de Inglés I y II	4	4	Comprender Analizar	*	No se especifican
	IUE:15 Interdisciplinariedad Taller de lenguaje, procesos culturales, pensamiento IUE, procesos políticos, metodología de la investigación, electiva, inglés I y II, ética profesional, optativa, proyecto de investigación.	5	5	Interpretar Deducir		

Fuente: Elaboración propia con base en los documentos de autoevaluación 2017.

Para ir configurando lo bosquejado en líneas precedentes, se hace necesario ubicar los propósitos que se tienen; veamos:

Propósitos de formación: asegurar transparencia utilidad y confiabilidad de la información, así como generar confianza pública a través de procesos relacionados con la medición del desempeño contable y financiero de las organizaciones, su interpretación e implicaciones que se tienen en función de las normas nacionales e internacionales.

Cuadro 7: Propósitos de formación

Propósito de formación Unaula	Propósito de formación IUE
<p>El Programa busca a través de las prácticas pedagógicas de formación, que el estudiante aprenda a ser, hacer, emprender y a convivir. Que asuma el preguntar como la exigencia básica de su aprendizaje; un preguntar inscrito en la dinámica, entre lo pensable y lo impensable, capaz de renovar los problemas y saberes codificados en la disciplina contable; la interrogación debe brindarle al estudiante la posibilidad de construir, a partir del diálogo y el intercambio de saberes.</p> <p>La formación en el aprendizaje busca que el futuro profesional adquiera un compromiso permanente con el conocimiento. De suerte que esa relación sea el fundamento de las condiciones para su desarrollo personal, intelectual y social.</p>	<p>Facultar profesionales para asegurar la transparencia, utilidad y confiabilidad de la información, así como la generación de confianza pública a través de procesos relacionados con la medición del desempeño contable y financiero de las organizaciones, su interpretación y posibles implicaciones, conforme a las normas nacionales e internacionales.</p>

Fuente: Elaboración propia con base en los documentos de autoevaluación 2017.

De otro lado, se hace necesario identificar los campos de las competencias, que nos reflejan lo siguiente: *Competencias genéricas y específicas*: que se generan para los planes de estudio retoman del proyecto Tuning para América Latina en su informe de educación superior; reflexiones y perspectivas establece que: dominar los lenguajes, las técnicas y las prácticas contables en el marco de principios y normas generalmente aceptadas, así como usar los sistemas de información como soporte para el ejercicio profesional contable atendiendo criterios de utilidad, pertinencia y claridad; al igual comprender el contexto social, empresarial, legal, político e institucional, en el que se inscribe el ejercicio profesional contable, para dar trámite pertinente a su desempeño; y finalmente apropiar las teorías relacionadas con lo contable, conforme a las tendencias internacionales y al desempeño global de las organizaciones.

En este momento, se sintetiza la información recopilada en el momento anterior, es decir, se consolida la información de las competencias desde las disciplinas o áreas que le son propias, su sumatoria y porcentaje. Con ello se visualizan más claramente las competencias por su porcentaje de repetición y el grado de importancia que tengan en los procesos de formación de los estudiantes de contaduría pública, como se configura en la gráfica siguiente.

Cuadro 8: Áreas de conocimiento y competencias sugeridas

AREAS	COMPETENCIAS SUGERIDAS
Básica	Deducir, demostrar, describir.
Profesional	Aplicar, obtener, definir, diferenciar.
Sociohumanística	Resolver, reconocer, determinar.

Fuente: Elaboración propia con base en los documentos de autoevaluación 2017.

El momento que se configura aquí, muestra la oportunidad de comparar o relacionar con lo que aporta el proyecto Alfa Tuning América Latina, que busca “afinar” las estructuras educativas de América Latina iniciando un debate cuya meta es identificar e intercambiar información y mejorar la colaboración entre las instituciones de educación superior para el desarrollo de la calidad, efectividad y transparencia, y las ubica como genéricas, básicas, específicas y transversales, veamos.

Cuadro 9: Recopilación

Programa	Disciplina/áreas	Competencias	Sumatoria	%	observaciones
Unaula	Básica	Analizar, interpretar, deducir	No aplica		Genérica Transferir conocimiento deducir
	Profesional Socio humanística	Relacionar, concluir, abstraer Generalizar, interpretar, comprender			
IUE	Básica	Aplicar, diferenciar, identificar	No aplica		Deducir Transferencia clasificar
	Profesional Socio humanística	Relacionar, seleccionar			

Fuente: Elaboración propia con base en los documentos de autoevaluación 2017.

Con base en lo descrito en la gráfica anterior, se configura un nuevo momento; muestra este, la síntesis del proceso, y se apoya tanto en los momentos anteriores como en fuentes reconocidas: *Redfacont*, red de facultades de contaduría pública, y el proyecto Alfa Tuning América Latina, y en la socialización con los profesores provenientes de los programas en referencia.

Cuadro 10: Síntesis del proceso

Competencias genéricas	Competencias básicas	Competencias específicas
Comprender, analizar e interpretar.	Formalizar, deducir, clasificar.	Controlar procesos contables, administrativos y financieros.

Fuente: Elaboración propia con base en los documentos de autoevaluación 2017.

VI. Conclusión

Se puede llegar a concluir cuando se visualiza el mapeo de las competencias y de los conocimientos que se bosquejaron en los pasos precedentes, que no se encuentran definidas las competencias de formación y que no se evalúan para determinar la eficacia de las mismas. Se reitera que solamente se formulan los objetivos que, en su gran mayoría, se caracterizan por estar centrados en dar la información al estudiante y no en los procesos de aprendizaje.

En relación con los problemas de formación, estos solo se hacen evidentes en el programa de la IUE, los demás no los describen. A su vez, desde el análisis de los contenidos se evidencian algunos aspectos coincidentes en el segundo mapeo, que en las líneas precedentes se bosquejaron. También se vislumbró que

los dos programas trabajan con créditos académicos, aunque en las asignaturas comunes de los programas no se guarde la misma correspondencia en horas de trabajo académico. Es de anotar que en los programas seleccionados tanto en Unaula, como en la IUE, los créditos no tienen en cuenta las horas de trabajo independiente de los estudiantes.

Otra conclusión llama la atención en que algunas asignaturas de los programas en referencia tienen la misma denominación, aunque el nombre de la facultad difiere, pero carecen de homogeneidad en el tratamiento de los contenidos y en el manejo de sus créditos. Otras asignaturas cuentan con la misma denominación y contenidos, pero difieren en el número de créditos que se asignan.

En términos generales, a excepción de los programas en referencia, no se vislumbran cambios significativos en la malla curricular, dando la sensación de que se privilegia una concepción curricular tradicional. Asimismo, es importante señalar que los currículos de las materias de los planes de estudio en referencia no requieren de una transformación curricular para recibir a los jóvenes que ingresan por primera vez a su plan de formación personal, profesional y laboral, puesto que ellos dan cuenta de los conocimientos y competencias que se identificaron con la armonización y el mapeo que se configuró en los ítems respectivos a lo largo del trabajo descrito en estas páginas y que permiten aseverar que se enfatiza en el desarrollo de competencias genéricas, tal como se evidenciaron a través de comprender, analizar interpretar y diseñar en el campo contable al cual el estudiante es admitido, para cualificar la capacidad de controlar procesos contables, administrativos y financieros, en los que el estudiante busca perfeccionarse en el tiempo que dura su formación.

Finalmente, se puede aseverar que es necesario constituir un grupo de apoyo que entregue tutorías, que bien se pueden configurar a través de los distintos consultorios contables, como fases de la proyección social de los mismos y como una gran oportunidad para generar procesos de inclusión y de permanencia al interior de las instituciones que estructuraron el caso de estudio, para viabilizar la formación por competencias como urgente, y como actitud manifiesta de la capacidad que tiene el ser humano, en tanto es ser en potencia, para resolver problemas con el uso de conocimiento que se adquiere metódicamente.

VII. Referencias bibliográficas

- Aponte, C. (2016). *Internacionalización académica; convenios, educación virtual, estudios en el exterior, pares académicos y redes*. Chía: Universidad de la Sabana.
- Bobbitt, F. (2008). *Social Efficiency Movement*. Retrieved November 4, from a hypertext history of Instructional Design. Web site.

- Bolonia. (1999). Espacio Europeo de Enseñanza Superior. Declaración conjunta de los ministros europeos de enseñanza. Recuperado de: <http://www.unex.es/unex/oficinas/oce/archivos/ficheros/documentos/ministros/bolonia99.pdf> [28/11/2019].
- Bloom, B; Hastings, Tomas y Madaus, George F. (1976). *Manual de evaluación formativa del currículo*. Traducción de María Palavicino V. Colombia: Continental Gráfica.
- Bruner, J. (1961). *Actual Minds, Possible Worlds*. M.A.: Harvard University Press, Cambridge.
- Cárdenas, L.R. (2016). *Cultura del conocimiento, una búsqueda que da sentido*. Primera edición. Medellín: Editorial L. Vieco S.A.S.
- Carr y Kemmis (1986). *Action Research and Social Movement: A Challenge for Policy Research*. College of Education, Arizona State University.
- Consejo Nacional de Acreditación –CNA– (2013). Lineamientos para la Acreditación de Programas de Pregrado. Bogotá: Recuperado de: https://www.cna.gov.co/1741/articles-186359_pregrado_2013.pdf
- Declaración de Salamanca. (1994). Marco de Acción para las necesidades educativas especiales, aprobada por la conferencia Mundial sobre necesidades educativas especiales: Acceso y Calidad. Salamanca: Impreso en la UNESCO.
- Diccionario de La Real Academia de la Lengua Española (2019). Edición del tricentenario. Recuperado de: <https://dle.rae.es/armonizaci%C3%B3n>
- Elliott. (1980). *Diseñando el futuro*. Textos de la Open University. Nigel Cross.
- De Zan, A., Paipa Galeano, L. A., & Parra Moreno, C. (2011). *Las competencias: base para la internacionalización de la educación superior*. *Revista Educación En Ingeniería*, 6(11), 44-54. <https://doi.org/10.26507/rei.v6n11.113>
- Guido, E. y Guzmán Aguilar, A. (2012). Criterios para internacionalizar el currículum universitario. *Revista actualidades investigativas en educación*, 26. pp. 1-25
- Hawawini, G. (05 de 11 de 2011). papers.ssrn. Recuperado de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1954697
- Haug, G. (2010). *Espacio Europeo de Educación Superior por la puesta en marcha: -del programa Erasmus- del Proceso de Bolonia para la convergencia universitaria; -y de la agenda de la UE por la modernización y competitividad universitaria*. Comisión Europea, Parlamento Europeo, OCDE, Banco Mundial, UNESCO. Universidad Politécnica de Valencia España.
- Habermas, J. (1973). *Theory and Practice*. Boston: Beacon Press.
- Habermas, J. (1979). *Communication and the Evolution of Society*. Boston: Beacon Press.
- Jackson, W. (1968). *La vida en las aulas*. Madrid: Morata.
- Gacel, R. (09 de 02 de 2008). Universidad Autónoma de México. Recuperado de http://www.uam.mx/difusion/casadel tiempo/09_iv_jul_2008/casa_del_tiempo_eIV_num09_02_08.pdf
- Gadamer, H. (1975). *Truth and method*. New York: Seabury.
- Gadamer, H. (1979). *The problem of historical consciousness*. In P. Rabinow & W. Sullivan (Eds). *Interpretative Social Science*. London Tavistock.
- Galeano, J. (2016). *El currículo sitiado: un plan visionario para la innovación del currículo en la región*. 1ª edición. Medellín: Ojja Publicidad y Mercadeo Ltda.
- Gauntier, P. (1963). *Practical reasoning: the structure and foundations of prudential and moral arguments and their exemplification in discourse*. Londres: Oxford University Press.

- González, A. E. M; Echeverri R. C.; Galindo C. L. A.; Duque Q. S. P.; Vergara I. G. B. (2008). *Acerca de un sistema de evaluación por competencias en la formación por ciclos propedéuticos*. 1ra edición. Secretaría de educación del Municipio de Medellín. Medellín: Universidad de Antioquia.
- Goodson. (2000). *El cambio en el curriculum*. Barcelona: Editorial octaedro.
- Lisboa. (2002). *A la luz del Tratado de Lisboa: génesis y evolución del entramado institucional de la Unión Europea*. Lisboa: OASIS.
- Meyer, R. (1961). *The Middle-Irish version of the story of Troy*. Of the Michigan Academy of Science, Arts, and Letters.
- Ortiz, A. (2015). Internacionalización del currículo. *CERI*, 38. pp.1-34.
- Pérez, A.J. (1983). Paradigmas contemporáneos de investigación didáctica. En J. Gimeno Sacristán y A.J. Pérez Gómez, *La enseñanza, su teoría y su práctica*. Madrid: Akal.
- Ramírez, J. (08 de 08 de 2013). Universidad Libre. Recuperado de: <http://www.unilibre.edu.co/bogota/pdfs/2016/3sin/B31.pdf>
- Reid. W.A. (1985). Curriculum design and moral judgment. *Cambrindge journal of education*, Vol.3. No 1.pp. 3-7.
- Schön, D. (1992). *La formación de profesionales reflexivos. Hacia un nuevo diseño de la enseñanza y el aprendizaje en las profesiones*. Barcelona: Editorial Paidós.
- Schwab, J. (1969). *The practical: a language for curriculum*. Washington: National Education Association.
- Stenhouse, L. (1975). *Introduction to curriculum research and development*. Heinemann, Londres. Madrid Moratas.
- Tangelson, G. (15 de 04 de 2014). *Desde el sur: miradas sobre la internacionalización*. Recuperado de: Red de Universidades Nacionales del Conurbano Bonaerense: http://www.unla.edu.ar/images/stories/edunla/desde_sur.pdf#page=29
- Taba, H. (1991). *Elaboración del currículo, teoría y práctica*. Novena edición. Buenos Aires: Troquel.
- TYLER Federich W. (1971). *Curriculum in International Contexts: Understanding Colonial, Ideological*. Canadá: Editorial Springer.
- TYLER, Raph (1949). *Principios básicos del currículo*. Buenos Aires: Troquel.
- TYLER, Raph (1981). Specific approaches to curriculum development. En Giroux, H.; Penna, A. y Pinnar, W. (Eds.). *Curriculum and Instruction*. Berkeley: McCutchan
- Yin, R.K. (2009). *Case Study Research – Design and Methods, Applied Social Research Methods*. (Vol. 5, 2nd ed.), Newbury Park, CA, Sage.

RESEÑA EDITORIAL

La Revista Contaduría Universidad de Antioquia es una publicación con circulación de dos números anuales, en los meses de junio y diciembre, editada por el Departamento de Ciencias

Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.

El objetivo de la Revista es publicar artículos derivados de procesos de investigación con contenido analítico, crítico frente a las problemáticas propias de la disciplina y profesión contable y ciencias afines. Editada desde el año 1982, cuenta con colaboradores tanto nacionales como extranjeros, quienes gozan de privilegiada reputación en el medio contable lo cual permite a la Revista ser considerada como una de las de mayor importancia y trayectoria en América Latina y la comunidad hispana.

Es una de las publicaciones que más ha contribuido a la difusión del pensamiento en torno a la contabilidad y, por consiguiente, al perfeccionamiento y fundamentación adecuada de dicha disciplina en Colombia.

Su distribución se lleva a cabo mediante suscripción, canje y envío como donación a personas, organismos e instituciones que promueven el avance y el enriquecimiento de la contabilidad, en los ámbitos nacional e internacional.

Las contribuciones de los distintos autores son arbitradas y seleccionadas bajo rigurosos criterios académicos, tomando como base la evaluación realizada por parte de un grupo de pares investigadores externos a la institución editora. El comité editorial y el comité científico de la revista dan su opinión y orientación luego de evaluar detalladamente cada edición para garantizar que la publicación cumple los objetivos predefinidos asegurando también su calidad. La convocatoria para recibir artículos está permanentemente abierta.

La responsabilidad sobre el contenido de los artículos publicados recae exclusivamente sobre sus autores y no compromete en ningún sentido al Departamento de Ciencias Contables y tampoco a la Facultad de Ciencias Económicas.

EDITORIAL OUTLINE

The journal Accounting University of Antioquia is a publication with a circulation of two numbers each year, in June and December, edited by the

Department of Accounting Sciences, Faculty of Economic Sciences, University of Antioquia, Medellín, Colombia.

The journal's objective is to publish articles deriving from research processes with analytical and critical content in face of the problematics belonging to the accounting discipline and profession and to related sciences. Edited since 1982, the journal counts on foreign and domestic contributors who own a privileged reputation within the accounting domain. This is the reason of the journal's acknowledgement as one of the most important and with greater history in Latin America and the Spanish community.

It is one of the publications whose contribution to the propagation of accounting thought and, therefore, to the bettering and solid foundation of such discipline in Colombia has been the greatest. Its distribution is carried out by subscription, exchange and sending as donations to people, organizations and institutions furthering Accounting's development and flourishing abroad and within our country.

Contributions by several authors are arbitrated and selected under rigorous academic criteria, based on the evaluation by a group of specialists who do not belong to the editing institution. The journal's editorial and scientific committees offer their opinion and directives after evaluating in detail each edition to ensure a publication meeting all aims proposed and to ensure its quality. The call for articles is permanent.

Responsibility for the articles' content is taken exclusively by their authors and does not fall in any way on the Department of Accounting Sciences and the Faculty of Economic Sciences.

NOTICE ÉDITORIALE

La Revue de Comptabilité Université d'Antioquia est une publication à circulation de deux numéros annuels, aux mois juin et décembre, éditée par le Département de Sciences Comptables, Faculté de Sciences Economiques, Université d'Antioquia, Medellín, Colombia.

Le but de la revue est de publier des articles dérivant des procès de recherche d'esprit analytique et critique face aux problématiques propres à la discipline et profession comptable et aux sciences connexes. Éditée dès l'année 1982, elle se sert de collaborateurs nationaux et internationaux, qui jouissent d'une réputation privilégiée dans le milieu comptable; ce qui permet à la revue d'être considérée comme une des plus importantes et avec plus d'histoire en Amérique latine et dans la communauté hispanique.

Elle est une des publications qui ont contribué au plus haut degré à la propagation de la pensée autour de la comptabilité et, par conséquent, au perfectionnement et fondation adéquates de cette discipline en Colombie.

Sa distribution est opérée par abonnement, échange et envoi en tant que donations aux personnes, organismes et institutions qui encouragent le progrès et l'enrichissement de la comptabilité internationalement et nationalement.

Les contributions des divers auteurs sont arbitrées et sélectionnées selon des rigoureux critères académiques sur la base de l'évaluation effectuée par un groupe de spécialistes qui n'appartiennent pas à l'institution éditrice. Le comité éditorial et le comité scientifique de la revue offrent leurs opinions et leur orientation après avoir évalué en détail chaque édition afin d'assurer une publication qui satisfait aux buts prédéfinis, et aussi afin d'assurer sa qualité. La convocation des articles à évaluer est ininterrompue.

La responsabilité du contenu des articles publiés n'incombe qu'à leurs auteurs et ne concerne nullement le Département de Sciences Comptables et non plus la Faculté de Sciences Economiques.

RESENHA EDITORIAL

A Revista Contaduria Universidad de Antioquia é uma publicação com circulação de dois números anuais, nos meses de junho e dezembro, editada pelo Departamento de Ciencias Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Antioquia, Medellín, Colômbia.

O objetivo da Revista é publicar artigos derivados de processos de pesquisa com conteúdo analítico, crítico frente às problemáticas próprias da disciplina e profissão contábil e ciências afins. Editada desde o ano 1982, conta com colaboradores tanto nacionais quanto estrangeiros, quem gozam de privilegiada reputação no meio contábil, o qual permite à Revista ser considerada como uma das de maior importância e trajetória na América Latina e a comunidade hispânica.

É uma das publicações que mais contribui com a difusão do pensamento em torno da contabilidade e, conseqüentemente, com o aperfeiçoamento e fundamentação adequada de tal disciplina na Colômbia.

Sua distribuição se realiza mediante subscrição, troca e envio como doação a pessoas, organismos e instituições que promovem o avanço e o enriquecimento da contabilidade, nos âmbitos nacional e internacional.

As contribuições dos diferentes autores são arbitradas e selecionadas sob rigorosos critérios acadêmicos, tomando como base a avaliação realizada por parte de um grupo de pares pesquisadores externos à instituição editora. O comitê editorial e o comitê científico da revista dão sua opinião e orientação depois de avaliar detalhadamente cada edição para garantir que a publicação cumpra com os objetivos predefinidos assegurando também sua qualidade. A convocação para receber artigos está permanentemente aberta.

A responsabilidade sobre o conteúdo dos artigos publicados cabe exclusivamente a seus autores e não compromete em sentido algum ao Departamento de Ciencias Contables e também não à Facultad de Ciencias Económicas.

REGLAMENTO PARA AUTORES

- 1) Los artículos deben ser inéditos y desarrollar temáticas relacionadas con las ciencias económicas, preferiblemente con orientación contable en áreas como: costos y contabilidad de gestión, procesos tributarios, gestión y contabilidad pública, contabilidad fiscal, gestión financiera, teoría contable, contabilidad internacional, educación y formación contable, tecnología contable, historia de la contabilidad, procesos de control, y todos aquellos temas que tengan relación directa con la contabilidad y la profesión contable en contextos locales y globales. Dado que la revista busca difundir a un público diverso la producción académica seleccionada, la construcción del texto debe dar cuenta de una adecuada redacción y corrección idiomática, además de la rigurosidad propia del trabajo de reflexión e investigación.
- 2) El envío no ha sido publicado previamente ni se ha enviado previamente a otra revista (o se ha proporcionado una explicación en Comentarios al editor/a).
- 3) El fichero enviado está en formato Microsoft Word, RTF, o WordPerfect.
- 4) Se han añadido direcciones web para las referencias donde ha sido posible.
- 5) El texto tiene interlineado simple; el tamaño de fuente es 12 puntos; se usa cursiva en vez de subrayado (exceptuando las direcciones URL); y todas las ilustraciones, figuras y tablas están dentro del texto en el sitio que les corresponde y no al final del todo.
- 6) En función de las políticas del sistema de ciencia y tecnología se dará prelación a los artículos bajo la modalidad de: * Artículo de investigación científica y tecnológica (extensión máxima 20 páginas), * Artículos de reflexión (extensión máxima 20 páginas) y * Artículos de revisión (extensión máxima 20 páginas). Sin embargo, ocasionalmente se publicará también: * Artículo corto (extensión máxima 5 páginas), * Reporte de caso (extensión máxima 12 páginas), * Revisión de tema (extensión máxima 20 páginas), * Traducción y * Síntesis a modo de artículo de investigación de trabajos de grado (extensión máxima 20 páginas).
 - Definimos las tres primeras modalidades:
 - Artículo de investigación científica: documento que presenta, de manera detallada, los resultados originales de proyectos terminados de investigación. La estructura generalmente utilizada contiene cuatro apartes importantes: introducción, metodología, resultados y conclusiones.
 - Artículo de reflexión: documento que presenta resultados de investigación terminada desde una perspectiva analítica, interpretativa

- o crítica del autor, sobre un tema específico, recurriendo a fuentes originales.
- Artículo de revisión: documento resultado de una investigación terminada donde se analizan sistematizan e integran los resultados de investigaciones publicadas o no publicadas, sobre un campo en ciencia o tecnología, con el fin de dar cuenta de los avances y las tendencias del desarrollo. Se caracteriza por presentar una cuidadosa revisión bibliográfica de por lo menos 50 referencias.
- 7) El artículo debe contener un **resumen** (abstract) que no supere **150 palabras**. Igualmente se deben seleccionar un conjunto de máximo **5 palabras claves** que referencien el texto y que sirvan de enlace para los sistemas de búsqueda en bases de datos. El resumen debe ser claro, coherente, sin referencias, tablas o figuras, entregando información sobre el tipo de estudio y propósito, las temáticas generales abordadas, la metodología utilizada y algunos elementos conclusivos.
 - 8) El envío de los artículos debe contener la siguiente información: Carta de originalidad y derechos, Información autores, carátula del artículo en donde se encuentra: título del manuscrito, resumen, nombre de los autores; manuscrito (no debe tener información de los autores).
 - 9) Los artículos son sometidos al siguiente proceso de evaluación:
 - Revisión del comité editorial.
 - Arbitraje por dos pares según formulario prediseñado por la revista. A falta de consenso se utilizará un tercer evaluador.
 - Los resultados son comunicados a los autores. En caso de solicitud de algunas modificaciones los autores tendrán 15 días para remitir las versiones definitivas de los artículos.
 - La edición y redacción de la revista se reserva el derecho de realizar los cambios de estilo pertinentes.
 - 10) *El texto cumple con los requisitos bibliográficos y de estilo indicados en las Normas APA sexta edición, con las siguientes recomendaciones:*

Para las citas bibliográficas se recomienda utilizar el siguiente sistema: en el cuerpo del texto se indica entre paréntesis el primer apellido del autor, el año de publicación (Bateson, 2002, p. 36) si la cita es textual, se debe incluir el número de la página luego del año dentro del paréntesis (Bateson, 2002, p. 36), cuando la referencia se encuentra en dos páginas se utiliza (Bateson, 2002, pp. 35-36). En caso de presentarse un autor con obras del mismo año estas se diferencian utilizando letras a continuación del año (Bateson, 2002a).

Si se citan distintas obras relativas a una misma idea se separan las referencias con punto y coma (Bateson, 2002; Romero, 1995), conservando el orden alfabético del apellido del primer autor.

Cuando se cita a algún autor citado por otro se coloca el nombre del autor citado por fuera del paréntesis y en el paréntesis se incluye la información. Bateson (2002 citado en Jiménez, 2005).

Si se presentan dos o más autores con el mismo apellido, se colocan las iniciales del nombre para diferenciarlos. Por otro lado, cuando no se tenga el autor de la obra, se utiliza el título de ésta, que en caso de ser muy extenso sólo se utilizará completo en la primera vez y luego se abreviará en las otras citas.

Con las fuentes electrónicas que presentan documentos sin páginas se debe colocar el número del párrafo utilizando la abreviatura parra (en castellano) y para (en inglés). Cuando no hay número de párrafos visibles, debe ponerse el subtítulo en el que aparece la cita y el número del párrafo dentro del subtítulo.

En el caso que se cite una traducción de una obra original y no se conoce el año de la obra original se utiliza (Aristóteles, trad. 1999); si se conoce la fecha de publicación del original (Williams, 1980/1995).

En las citas de los artículos de revista o periódicos mensuales, debe ponerse el mes de la publicación después del año, separado por una coma. En el caso de publicaciones diarias se incluirá el día (2006, Junio 25).

Si la obra es un manuscrito no publicado, se pone el año en el cual fue elaborado.

Referencias bibliográficas:

Las referencias bibliográficas se presentarán en orden alfabético.

Libros: Apellido, iniciales del autor. (Año). Título de la obra (en cursiva) (No. edición o reimpresión). Ciudad: editorial. Cuando la ciudad no es muy conocida se agrega el país, separado por una coma.

Capítulo de libro: Apellido, iniciales del autor, (Año), el título del capítulo va en letra normal, después del punto se pone En, luego las iniciales del escritor del libro y el apellido, Título de la obra (en cursiva) (pp. Del capítulo). Ciudad: editorial.

Artículo en revista: Apellido, iniciales del autor. (Año). Título de la obra (letra normal). Nombre de la revista (en cursiva), No. (Vol.), páginas en las cuales se encuentra el artículo. DOI

Artículo en periódico: Apellido, iniciales del autor. (Año, mes y día). Título de la obra (letra normal). Nombre del periódico (en cursiva), página(s).

Ponencias o conferencias en simposio, congreso, reuniones:

- Si la contribución está publicada en un libro con editor: Apellido, iniciales del autor, (Año), el título del capítulo va en letra normal, después del punto se pone En, luego las iniciales del editor y el apellido seguido por la abreviatura

entre paréntesis (Ed.), Nombre del evento (en cursiva) (pp. Donde está contenido el trabajo). Ciudad: editorial.

- Si no está publicada: Apellido, iniciales del autor, (Año, mes), el título del capítulo va en cursiva, después del punto se pone Ponencia o trabajo presentado en, luego el nombre del evento, ciudad, país.

Tesis de grado o postgrado: Apellido, iniciales del autor. (Año). Título de la obra (en cursiva). Tesis para optar el título de..., escuela o departamento, universidad, ciudad, país.

Manuscrito no publicado: Se conservan las consideraciones dependiendo del tipo de trabajo y después del título se pone Manuscrito no publicado. Si los autores pertenecen a una institución o universidad, se señala ésta, la ciudad y el país.

Medios audiovisuales: Se debe señalar al productor o director, o ambos, título [tipo de medio]. Ciudad de origen.

Medios electrónicos en internet:

- Si es un artículo que es duplicado de una versión impresa en una revista, se utiliza el mismo formato para artículo de revista, poniendo entre paréntesis cuadrados [Versión electrónica] después del título del artículo.
- Si el artículo en línea pareciera ser algo distinto de la versión impresa en una revista, después de las páginas de la revista, se pone la fecha de extracción y la dirección electrónica.
- Si el artículo aparece sólo en una revista de internet: Apellido, iniciales del autor, (Año, mes y día), el título en letra normal. Nombre de la revista (en cursiva), No., Artículo No. X. Extraído el día del mes, año y la dirección electrónica.

Nota: Los casos no presentados en este reglamento pueden consultarse en <http://contaduria.udea.edu.co>, en el módulo Revista Contaduría en el link "Reglamento". La revista Contaduría Universidad de Antioquia sigue las normas de referencia y citación de la American Psychological Association (APA) para la edición y publicación de sus artículos.

- 6) Si el artículo tiene citas de pie de página (notas de ampliación o aclaración) deben marcarse con números arábigos siguiendo el orden de aparición en el texto.
- 7) Los cuadros o tablas, gráficos e imágenes incorporados en el artículo deben ser de alta calidad y fácilmente manipulables. Cuando el artículo posea imágenes prediseñadas se debe referenciar la fuente, garantizando que la imagen puede ser utilizada y difundida por medios de publicación masivos como la revista.

***Nota:* Todas las referencias citadas en el cuerpo del trabajo deben estar incluidas en las referencias bibliográficas, adicionalmente, en las referencias bibliográficas no se deben incluir referencias que no hayan sido citadas en el cuerpo del manuscrito.**

- 8) *Propiedad intelectual y derechos de autor*: Para la Revista Contaduría Universidad de Antioquia, el envío de un artículo indica que el(los) autor(es) certifica(n) y acepta(n):
- a. Que éste no ha sido publicado, ni aceptado para publicación en otra revista.
 - b. Que en caso de haber sido reportada la publicación de una versión previa como working paper (o ‘literatura gris’) o en un sitio web, y que en caso de ser aceptada su publicación, será retirado del sitio de internet, en el que se dejará sólo el título, el resumen, las palabras clave y el hipervínculo a la Revista.
 - c. Que una vez publicado en Contaduría Universidad de Antioquia no se publicará en otra revista.
- Al enviar el artículo para su evaluación, el(los) autor(es) acepta(n) igualmente que transferirá(n) los derechos de autor a Contaduría Universidad de Antioquia, a efectos de su publicación en la versión impresa o electrónica incluso en bases de datos en las cuales la revista esté indizada. Reiteramos que el contenido de los artículos publicados en Contaduría Universidad de Antioquia es de exclusiva responsabilidad del(los) autor(es) y no necesariamente refleja el pensamiento del Comité Editorial y Científico, y tampoco del Departamento de ciencias Contables de la Universidad de Antioquia. Los textos pueden reproducirse total o parcialmente citando la fuente.
- 9) Cada autor clasificado tiene derecho a tres ejemplares de la edición en que participa, más la versión electrónica definitiva de su artículo.

Revista Contaduría Universidad de Antioquia (Cont. udea.)
<http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/cont>
jaime.correa@udea.edu.co
revistacontaduria@udea.edu.co

REGULATIONS FOR AUTHORS

- 1) Articles are to be unpublished and are to develop topics relating to economic sciences, better if accounting-oriented in areas like: costs and accounting management, tributary processes, management and public accounting, tax accounting, financial management, accounting theory, international accounting, education and accounting education, accounting technology, history of accounting, control processes, and all topics relating directly to accounting and accounting profession in local and global contexts. Since the journal seeks to spread on varying public selected academic production, the making of the text must witness to an adequate redaction and idiomatic correction, besides the rigour proper to reflection and research works.
- 2) To serve the policies of the science and technology system, articles under the following modes take priority: * Scientific and technological research article (no longer than 20 pages), * Reflection articles (no longer than 20 pages) and * Revision articles (no longer than 20 pages). Nevertheless, occasionally we publish also: * Short article (no longer than 5 pages), * Case Report (no longer than 12 pages), * Topic revision (no longer than 20 pages), * Translation and * Synthesis in the style of a research article from degree projects (no longer than 20 pages).

We define the three first modes:

Scientific research article: document showing in detail the original results of accomplished research. The form generally employed contains four important divisions: introduction, methodology, results, and conclusions.

Reflection article: document showing accomplished research results from the author's analytical, interpretative or critical point of view about a specific topic making use of original sources.

Revision article: document evincing an accomplished research wherein the results of published or unpublished researches into a technology or science domain are analysed, systematised, and integrated so that improvements and tendencies of the development are evinced. It is characterised by the presentation of a careful bibliographical revision of at least 50 references.

- 3) The article is to contain an **abstract** not beyond **150 words**. A group of at most **5 keywords** are to be chosen to serve as text references and links for search systems in databases. The abstract is to be clear, coherent, without references, tables or graphics, offering information on the kind of study and on its purpose, topics generally treated, methodology employed and some conclusive elements.

- 4) Articles are to be sent to Editorial Board to the journal's Director (Calle 67 No 53 - 108 Bloque 13 Oficina 108, Medellín - Colombia) the original and a copy together with the corresponding CD. They may also be sent by e-mail to revistacontaduria@udea.edu.co. Works are to be written in letter-size paper, Times New Roman size 11, normal space between lines, word processor Word o RTF.
- 5) Information on the author(s) is to be included: complete name, occupation and institution, information for contact (e-mail address and physical address), recent publications. This information is employed to elaborate a short outline of the author's curriculum vitae. Likewise it is to be indicated whether the article derives from a research project (name and inscription code before the formal institution), promoting institutions and research group.
- 6) Articles are subjected to the following process of evaluation:
 - a. Editorial committee revision.
 - b. Arbitration by two specialists according to a form preconceived by the journal. If agreement is not reached, we will avail ourselves of a third specialist.
 - c. Results are communicated to authors. In case the authors may ask for some modifications, they will have a 15-day deadline to send the articles' final version.
 - d. The journal's edition and redaction reserves the right to effectuate pertinent changes on the style.
- 7) ***Bibliographical quotations:***

As regards bibliographical quotations we recommend to use the following procedure: within the text body in parenthesis you indicate the author's surname, the publication year and the reference page (Bateson, 2002, p. 36), when the reference is on two pages you use (Bateson, 2002, pp. 35-36). If you have an author with works of the same year, these are differentiated by letters next after the year (Bateson, 2002a).

If you quote several works relating to the very same idea, references are separated by semicolon (Bateson, 2002; Romero, 1995), keeping to the first author's surname's alphabetical order.

If you quote any author quoted by another, you write the name of the quoted author outside the parenthesis and in parenthesis you indicate the information. Bateson (2002 quoted in Jiménez, 2005).

If you have two or more authors with the same surname, you write the name's initials to tell them apart. Now if you do not know the work's author, you write its title, which if too long will only be written in its complete form the first time then in other quotations it will be shortened.

As for electronic sources showing documents without pages, you must write the paragraph's number using the abbreviation parra (in Spanish)

and para (in English). When there is no visible number of paragraphs, you must indicate the subtitle wherein the quotation is to be found and the paragraph's number within the subtitle.

If you quote a translation of an original work and you do not know the year of the original work, you write (Aristóteles, trad. 1999); if you know the original's publication date (Williams, 1980/1995).

Regarding quotations of articles from reviews or from monthly journals, you must write the publication month after the year separated by comma. If from daily publications you indicate the day (2006, June 25).

If the work is a manuscript unpublished, you write the elaboration year.

Bibliographical references:

Bibliographical references are to be written in alphabetical order.

Books: Surname, author's initials. (Year). Work title (in italics) (No. edition or reprinting). City: editorial. If the city is not well-known you add the country separated by a comma.

Book chapter: Surname, author's initials, (Year), chapter's title in normal letter, after the point you write En, then the book's writer's initials and his surname, Work title (in italics) (pp. From chapter). City: editorial.

Journal article: Surname, author's initials. (Year). Work title (normal letter). Journal's name (in italics), No. (Vol.), pages wherein the article is found.

Newspaper article: Surname, author's initials. (Year, month, and day). Work title (normal letter). Newspaper's name (in italics), page(s).

Addresses or lectures in symposia, congresses, meetings:

- If the contribution is published by an editor: Surname, author's initials, (Year), the chapter's title in normal letter, after the point we write En, then the editor's initials and the surname followed by an abbreviation in parenthesis (Ed.), Name of the event (in italics) (pp. Where the content of the work is found). City: editorial.
- If not published: Surname, author's initials, (Year, month), chapter's title in italics, after the point you write Address or work held at, then the name of the event, city, country.

Graduation or postgraduate thesis: Surname, author's initials. (Year). Work title (in italics). Thesis to obtain a degree in ..., school or department, university, city, country.

Unpublished manuscript: you keep to the recommendations for this kind of work and after the title you write unpublished Manuscript. If the author belongs to an institution or university, you write it, adding the city and the country.

Audiovisual media: you include producer or director, or both, title [kind of medium]. City of origin.

Electronic media in the Internet:

- If an article duplicated from a printed version in a review, you use the same form for a review article, writing in square brackets [Electronic version] after the article's title.
- If the online article seems a little unlike the printed version in the review, after the review pages, you indicate the extraction date and the web page.
- If the article is found only in a review in the Internet: Surname, author's initials, (Year, month, and day), the title in normal letter. Review's name (in italics), No., Article No. X. Extracted on the day in the month, year and e-mailaddress.

Note: Cases not presented in these regulations can be consulted at <http://contaduria.udea.edu.co>, in Revista Contaduría on the link "Reglamento". The journal Accounting University of Antioquia meets the reference and quotation standards by the American Psychological Association (APA) for the edition and publication of its articles.

- 8) If the article contains quotations in footnotes (explanation or amplifying notes) these are to be marked with Arabic numbers following the order of apparition in the text.
- 9) Tables or charts, graphics and images incorporated in the article are to be of high quality and easy to handle. If the article contains preconceived images, their sources are to be referenced, thereby guaranteeing that the image can be used and spread by massive publication media like our journal.
- 10) **Copyright and royalties:** As regards the Journal Accounting University of Antioquia, the sending of an article indicates that the author certifies and acknowledges:
 - a. That this article has neither been published nor accepted for publication in any other journal or review.
 - b. That, if the publication of a previous version has been reported as working paper (or grey literature) or in a web page, and that if the publication is accepted, the article is to be extracted from that web page, wherein you will leave only title, abstract, keywords and a hyperlink to the our journal.
 - c. That, once the article is published in Accounting University of Antioquia, it is not to be published elsewhere.

When authors send their articles for evaluation, they equally accept that they will transfer the authorship rights to Accounting University of Antioquia, for publication

In printed or electronic versions, even in data bases wherein the journal is indexed. We reiterate that articles' content published in Accounting University of Antioquia is the exclusive responsibility of the author and not necessarily reflects the ideology of the Editorial and

Scientific Committee and the Department of Accounting Sciences of the University of Antioquia. Texts can be reproduced in whole or in part by quoting the source.

- 11) Each classifying author is entitled to three copies of the edition wherein he takes part, and to the final electronic version of the article.

Journal Accounting University of Antioquia (Cont. udea.)
<http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont>
jaime.correa@udea.edu.co
revistacontaduria@udea.edu.co

RÈGLEMENT POUR LES AUTEURS

- 1) Les articles doivent être inédits et doivent développer des thématiques portant sur les sciences économiques, de préférence d'orientation comptable dans des domaines tels que: coûts et comptabilité de gestion, des procès tributaires, gestion et comptabilité publique, comptabilité fiscale, gestion financière, théorie comptable, comptabilité internationale, éducation et formation comptable, technologie comptable, histoire de la comptabilité, procès de contrôle, et tous les thèmes qui se rapportent directement à la comptabilité et à la profession comptable dans des contextes locaux et globaux. Du fait que la revue cherche à répandre sur un public divers la production académique sélectionnée, la construction du texte doit témoigner d'une rédaction adéquate et de correction idiomatique, en outre de la rigueur propre au travail de réflexion et recherche.
- 2) En fonction des politiques du système de science et technologie, on donnera priorité aux articles sous la modalité de: * Article de recherche scientifique et technologique (la plus grande étendue 20 pages), * Articles de réflexion (la plus grande étendue 20 pages) et * Articles de révision (la plus grande étendue 20 pages). Cependant, on publiera souvent aussi: * Article court (la plus grande étendue 5 pages), * Rapport de cas (la plus grande étendue 12 pages), * Révision de thème (la plus grande étendue 20 pages), * Traduction et * Synthèse dans la manière d'article de recherche de travaux de fin d'études (la plus grande étendue 20 pages).

On définit les trois premières modalités:

Article de recherche scientifique: document qui présente, en détail, les résultats originaux de projets achevés de recherche. La structure généralement utilisée contient quatre parties importantes: introduction, méthodologie, résultats et conclusions.

Article de réflexion: document qui présente des résultats de recherche achevée avec une perspective analytique, interprétative ou critique de l'auteur, concernant un thème spécifique, en se rapportant aux sources originales.

Article de révision: document dérivant d'une recherche achevée où l'on analyse, systématise et intègre les résultats de recherches publiées et non publiées, portant sur un domaine de la science ou la technologie, afin de témoigner des progrès et des tendances du développement. Elle se caractérise par la présentation d'une révision bibliographique détaillée contenant au moins 50 références.

- 3) L'article doit comporter un **abrégé** (abstract) à au plus **150 mots**. Également, on doit sélectionner un ensemble à au plus **5 mots clés** qui servent en tant que des références du texte et en tant que des liens pour les systèmes de recherche des bases de données. L'abrégé doit être clair, cohérent, sans références, cadres ou figures, il ne doit offrir que des renseignements sur le type d'étude et sur le propos, les thématiques générales traitées, la méthodologie utilisée et quelques éléments conclusifs.
- 4) Les articles doivent être envoyés au Conseil Éditorial au Directeur de la revue (Calle 67 No 53 – 108 Bloque 13 Oficina 108, Medellín - Colombia) l'original et la copie avec le disque correspondant. Également, ils peuvent être envoyés par courrier électronique à revistacontaduria@udea.edu.co. Les travaux doivent être écrits en papier taille carte, type de lettres Times New Roman à grandeur 11, interligne simple, les processeurs de texte Word ou RTF.
- 5) On doit intégrer les indications de l'auteur(s) telles que: nom complète, occupation et institution, indications de contact (adresse de courrier physique et électronique), publications récentes. Ces renseignements sont employés afin d'élaborer une courte notice du curriculum de l'auteur. Aussi, on doit indiquer si l'article dérive d'un projet de recherche (nom et code d'inscription dans l'organisme formel), les organismes qui appuient et le groupe de recherche.
- 6) Les articles sont soumis au procès d'évaluation suivant:
 - Révision du comité éditorial.
 - Arbitrage par deux spécialistes selon un formulaire préconçu par la revue. Faute d'accord, on se servira de la évaluation d'un troisième spécialiste.
 - Les résultats sont transmis aux auteurs. En cas de demandes de quelques modifications, les auteurs auront 15 jours pour renvoyer les versions finales des articles.
 - L'édition et la rédaction de la revue se réservent le droit d'effectuer les changements de style pertinents.
- 7) **Citations bibliographiques:**

Pour les citations bibliographiques il est recommandé d'utiliser le système suivant: dans le corps du texte on indique entre parenthèses le nom de famille de l'auteur, l'année de publication et la page de référence (Bateson, 2002, p. 36), quand la référence se trouve dans deux pages on emploie (Bateson, 2002, pp. 35-36). Si l'on trouve un auteur avec ouvrages de la même année ceux-ci seront différenciés en employant des lettres après l'année (Bateson, 2002a).

Si l'on cite divers ouvrages portant sur la même idée, les références sont séparées par point virgule (Bateson, 2002; Romero, 1995), en gardant l'ordre alphabétique du nom de famille du premier auteur.

Quand on cite quelque auteur cité par un autre, on place le nom de l'auteur cité en dehors des parenthèses et, entre parenthèses, on met l'indication. Bateson (2002 cité dans Jiménez, 2005).

Si l'on trouve deux ou plus d'auteurs au même nom de famille, on place les initiales du nom afin de les différencier. D'ailleurs, quand on n'a pas l'auteur de l'ouvrage, on emploie le titre de celui-ci ; si le titre est trop long, on l'emploie entier uniquement la première fois et par la suite abrégé.

Quant aux sources électroniques qui montrent des documents sans pages, on doit placer le numéro du paragraphe en employant l'abréviation parra (en espagnol) et para (en anglais). Quand il n'y a pas des paragraphes visibles, on doit indiquer le sous-titre où l'on trouve la citation et le numéro du paragraphe dans le sous-titre.

Si l'on cite une traduction d'un ouvrage original et l'on ne connaît pas l'année de l'ouvrage original, on emploie (Aristóteles, trad. 1999); si l'on connaît la date de la publication de l'original (Williams, 1980/1995).

Quant aux citations extraites des articles de revue ou de journaux mensuels, on doit indiquer le mois de la publication après l'année, séparés par virgule. Quand aux publications quotidiennes, on indique le jour (2006, Juin 25).

Si l'ouvrage est un manuscrit non publié, on indique l'année de son élaboration.

Références bibliographiques:

Les références bibliographiques se montreront en ordre alphabétique.

Livres: nom de famille, initiales de l'auteur. (Année). Titre de l'ouvrage (en cursive) (No. édition ou réimpression). Ville: éditorial. Si la ville n'est pas très connue, on ajoute le pays, séparé par virgule.

Chapitre du livre: nom de famille, initiales de l'auteur, (Année), le titre du chapitre apparaît en lettre simple, après le point on met En, après les initiales de l'écrivain du livre et le nom de famille, Titre de l'ouvrage (en cursive) (pp. Du chapitre). Ville: éditorial.

Article de revue: Nom de famille, initiales de l'auteur. (Année). Titre de l'ouvrage (lettre simple). Nom de la revue (en cursive), No. (Vol.), pages où l'on trouve l'article.

Article d'un journal: Nom de famille, initiales de l'auteur. (Année, mois et jour). Titre de l'ouvrage (lettre simple). Nom du journal (en cursive), page(s).

Rapports ou conférences en symposium, congrès, réunions:

- Si la contribution est publiée dans un livre avec éditeur: Nom de famille, initiales de l'auteur, (Année), le titre du chapitre apparaît en lettre simple, après le point on met En, après les initiales de l'éditeur et le nom de famille avec la abréviation entre parenthèses (Ed.), Nom de l'événement (en cursive) (pp. Où l'on trouve le travail). Ville: éditorial.
- Si elle n'est pas publiée: Nom de famille, initiales de l'auteur, (Année, mois), le titre du chapitre apparaît en cursive, après le point on met Conférence ou travail présenté à, après le nom de l'événement, ville, pays.

Thèse de fin d'études ou du troisième cycle universitaire: Nom de famille, initiales de l'auteur. (Année). Titre de l'ouvrage (en cursive). Thèse pour obtenir le diplôme de..., école ou département, université, ville, pays.

Manuscrit non publié: On conserve les considérations selon le type de travail et après le titre on met Manuscrit non publié. Si les auteurs appartiennent à une institution ou université, on indique celle-ci, la ville et le pays.

Moyens audiovisuels: On doit indiquer le producteur ou le directeur, ou les deux, le titre [type de moyen]. Ville d'origine.

Moyens électroniques en Internet:

- Si il s'agit d'un article dupliqué d'une version imprimée dans une revue, on emploie le même format pour l'article de revue, en mettant entre crochets [Version électronique] après le titre de l'article.
- Si l'article en ligne semble être un peu différent de la version imprimée dans une revue, après les pages de la revue, on met la date d'extraction et l'adresse électronique.
- Si l'article n'apparaît que dans une revue en Internet: Nom de famille, initiales de l'auteur, (Année, mois et jour), le titre en lettre simple. Nom de la revue (en cursive), No., Article No.

X. Extrait le jour du mois, année et l'adresse électronique.

Note: Les cas non présentés dans ce règlement peuvent être consultés à <http://contaduria.udea.edu.co>, dans Revista Contaduría et dans le lien "Reglamento". La revue Comptabilité Université d'Antioquia satisfait aux normes de référence et citation de l'American Psychological Association (APA) pour l'édition et publication de ses articles.

- 8) Si l'article contient des citations de bas de page (des notes d'élargissement ou d'éclaircissement) elles doivent être marquées de chiffres arabes en suivant l'ordre d'apparition dans le texte.
- 9) Les tableaux ou cadres, graphiques et images contenus dans l'article doivent être d'une haute qualité et aisément maniables. Quand l'article aura des images préconçues, la source doit être référencée, ainsi on assure que l'image peut être utilisée et répandue par des moyens de publication massifs tel que la revue.

- 10) *Propriété intellectuelle et droits d'auteurs*: Pour la Revue Comptabilité Université d'Antioquia, l'envoi d'un article démontre que le(s) auteur(s) certifie(nt) et accepte(nt):
- a. Que celui-ci n'a été ni publié, ni accepté pour la publication dans une autre revue.
 - b. Que si la publication d'une version antérieure a été rapportée en tant que working paper (ou 'littérature grise') ou à un site web, et que si la publication est acceptée, l'article sera enlevé du site sur Internet, dans lequel on ne laissera que le titre, l'abrégé, les mots clés et l'hyperlien à la Revue.
 - c. Que quand il sera publié dans Comptabilité Université d'Antioquia, il ne sera pas publié dans une autre revue.
En envoyant l'article pour son évaluation, le(s) auteur(s) accepte(nt) également qu'ils transféreront les droits d'auteur à Comptabilité Université d'Antioquia, dans le but de sa publication dans la version imprimée ou électronique comme dans des bases de données dans lesquelles la revue est indexée. On souligne que le contenu des articles publiés dans Comptabilité Université d'Antioquia est la responsabilité exclusive des auteurs et il ne reflète pas nécessairement la pensée du Comité Éditorial et Scientifique, et non plus du Département de Sciences Comptables de l'Université d'Antioquia. Les textes peuvent être reproduits entièrement ou partiellement en citant la source.
- 11) Chaque auteur admit acquiert le droit à trois exemplaires de l'édition à laquelle il prend part, plus la version électronique finale de son article.

Revue Comptabilité Université d'Antioquia (Cont. udea.)
<http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/cont>
jaime.correa@udea.edu.co
revistacontaduria@udea.edu.co

REGULAMENTO PARA AUTORES

- 1) Os artigos devem ser inéditos e desenvolver temáticas relacionadas com as ciências econômicas, preferivelmente em orientação contábil em áreas como: custos e contabilidade de gestão, processos tributários, gestão e contabilidade pública, contabilidade fiscal, gestão financeira, teoria contábil, contabilidade internacional, educação e formação contábil, tecnologia contábil, história da contabilidade, processos de controle e todos aqueles temas que tiverem relação direta com a contabilidade e a profissão contábil em contextos locais e globais. Dado que a revista procura difundir a um público diverso a produção acadêmica selecionada, a construção do texto deve dar conta de uma adequada redação e correção idiomática, além da rigorosidade própria do trabalho de reflexão e pesquisa.
- 2) Em função das políticas do sistema de ciência e tecnologia se dará prioridade aos artigos sob a modalidade de: * Artigo de pesquisa científica e tecnológica (extensão máxima 20 páginas), * Artigos de reflexão (extensão máxima 20 páginas) e * Artigos de revisão (extensão máxima 20 páginas). No entanto, ocasionalmente se publicará também: * Artigo curto (extensão máxima 5 páginas), * Relatório de caso (extensão máxima 12 páginas), * Revisão de tema (extensão máxima 20 páginas), Tradução e * Síntese a modo de artigo de pesquisa de trabalhos de grau (extensão máxima 20 páginas).
Definimos as três primeiras modalidades:
Artigo de pesquisa científica: documento que apresenta, de maneira detalhada, os resultados originais de projetos terminados de pesquisa. A estrutura geralmente utilizada contém quatro itens importantes: introdução, metodologia, resultados e conclusões.
Artigo de reflexão: documento que apresenta resultados de pesquisa terminada desde uma perspectiva analítica, interpretativa ou crítica do autor, sobre um tema específico, recorrendo a fontes originais.
Artigo de revisão: documento resultado de uma pesquisa terminada onde são analisados, sistematizados e integrados os resultados de pesquisas publicadas ou não, sobre um campo em ciência ou tecnologia, com o objetivo de dar conta dos avanços e tendências do desenvolvimento. Caracteriza-se por apresentar uma cuidadosa revisão bibliográfica de pelo menos 50 referências.
- 3) O artigo deve conter um resumo (abstract) que não ultrapasse 150 palavras. Igualmente deve ser selecionado um conjunto de máximo 5 palavras chave que referenciem o texto e que sirvam de ligação para os sistemas de busca

em bases de dados. O resumo deve ser claro, coerente, sem referências, tabelas ou figuras, entregando informação sobre o tipo de estudo e propósito, as temáticas gerais abordadas, a metodologia utilizada e alguns elementos conclusivos.

- 4) Os artigos devem ser encaminhados ao Consejo Editorial em nome do Diretor da revista (Calle 67 No 53 – 108 Bloque 13 Oficina 108, Medellín – Colombia) em original e cópia acompanhados do CD correspondente. Do mesmo modo podem ser encaminhados via correio eletrônico ao endereço: revistacontaduria@udea.edu.co. Os trabalhos devem estar escritos em papel tamanho carta, tipo de letra Times New Roman, 11 pontos, com entrelinhado simples, em processador de textos em formato Word ou RTF.
- 5) Devem ser consignados todos os dados do(s) autor(es) tais como: nome completo, ocupação e instituição, dados de contato (endereço de correio físico e eletrônico), publicações recentes. Esta informação é utilizada para elaborar uma breve resenha do curriculum vitae do autor. Da mesma forma, deve se indicar se o artigo é derivado de um projeto de pesquisa (nome e código de inscrição ante entidade formal), entidades que apóiam e grupo de pesquisa.
- 6) Os artigos são submetidos ao seguinte processo de avaliação:
 - Revisão do comitê editorial.
 - Arbitragem por dois pares segundo formulário pré-desenhado pela revista. Caso não houver consenso, será utilizado um terceiro avaliador.
 - Os resultados são comunicados aos autores. Caso for solicitada alguma modificação, os autores terão 15 dias para encaminhar as versões definitivas dos artigos.
 - A edição e redação da revista reservam-se o direito de realizar as mudanças de estilo pertinentes.
- 7) *Citações bibliográficas*

Para as citações bibliográficas é recomendado utilizar o seguinte sistema: no corpo do texto se indica entre parênteses o primeiro sobrenome do autor, o ano de publicação e a página referenciada (Bateson, 2002, p. 36), quando a referência se encontra em duas páginas utiliza-se (Bateson, 2002, pp. 35-36). Caso houver um autor com obras do mesmo ano, elas devem ser diferenciadas utilizando letras depois do ano (Bateson, 2002a).

Se forem citadas diferentes obras relativas a uma mesma idéia se separam as referências com ponto e vírgula (Bateson, 2002; Romero, 1995), conservando a ordem alfabética do sobrenome do primeiro autor.

Quando é citado algum autor citado por outro se coloca o nome do autor citado por fora dos parênteses e nos parênteses se inclui a informação. Bateson (2002 citado em Jiménez, 2005). Se houver dois ou mais autores com o mesmo sobrenome, se colocam iniciais do nome para diferenciá-los. Por outro lado,

quando não se conheça o nome do autor da obra, se utiliza o título dela, o qual, caso for muito extenso, só deverá ser utilizado completo a primeira vez e depois será abreviado nas outras citações.

Com as fontes eletrônicas que apresentam documentos sem páginas, deve colocar-se o número do parágrafo utilizando a abreviatura parra (em castelhano) e para (em inglês). Quando não há número de parágrafos visíveis, deve colocar-se o subtítulo no qual aparece a citação e o número do parágrafo dentro do subtítulo.

Caso for citada uma tradução de uma obra original e não se conheça o ano da obra original se utiliza (Aristóteles, trad. 1999); se é conhecida a data de publicação do original (Williams, 1980/1995).

Nas citações dos artigos de revista ou jornais mensais, deve colocar-se o mês da publicação depois do ano, separado por uma vírgula. No caso de publicações diárias será incluído o dia (2006, Junho 25).

Se a obra é um manuscrito não publicado, se coloca o ano em que foi elaborado.

Referências bibliográficas:

As referências bibliográficas serão apresentadas em ordem alfabética.

Livros: Sobrenome, iniciais do autor. (Ano). Título da obra (em itálico) (Nº edição ou reimpressão). Cidade: editorial. Quando a cidade não é muito conhecida se acrescenta o país, separado por uma vírgula.

Capítulo de livro: Sobrenome, iniciais do autor, (Ano), o título do capítulo escrito em letra normal, depois do ponto se coloca Em, depois as iniciais do escritor do livro e o sobrenome, Título da obra (em itálico) (pp. Do capítulo). Cidade: editorial.

Artigo em revista: Sobrenome, iniciais do autor. (Ano). Título da obra (letra normal). Nome da revista (em itálico), N°. (Vol.), páginas nas quais se encontra o artigo.

Artigo em jornal: Sobrenome, iniciais do autor. (Ano, mês e dia). Título da obra (letra normal). Nome do jornal (em itálico), página(s).

Palestras ou conferências em simpósio, congresso, reuniões:

- Se a contribuição está publicada em um livro com editor: Sobrenome, iniciais do autor, (Ano), o título do capítulo escrito em letra normal, depois do ponto se coloca Em, depois as iniciais do editor e o sobrenome seguido da abreviatura entre parênteses (Ed.), Nome do evento (em itálico) (pp. Onde se encontra o trabalho). Cidade: editorial.
- Se não estiver publicada: Sobrenome, iniciais do autor, (Ano, mês), o título do capítulo escrito em itálico, depois do ponto se coloca Palestra ou trabalho apresentado em, depois o nome do evento, cidade, país.

Teses de graduação ou pós-graduação: Sobrenome, iniciais do autor. (Ano). Título da obra (em itálico). Tese para a obtenção do título de..., escola ou departamento, universidade, cidade, país. *Manuscrito não publicado:* Conservam-se as considerações dependendo do tipo de trabalho e depois do título se coloca Manuscrito não publicado. Se os autores pertencem a uma instituição ou universidade, ela deve ser mencionada, a cidade e o país.

Meios audiovisuais: Deve ser mencionado o produtor ou diretor, ou ambos, título [tipo de meio]. Cidade de origem.

Meios eletrônicos na internet:

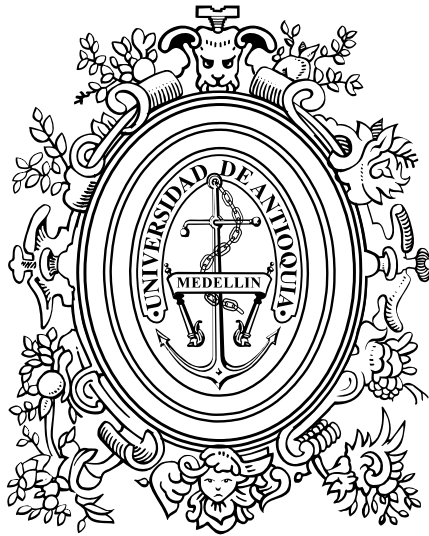
- Se for um artigo que é duplicado de uma versão impressa em uma revista, se utiliza o mesmo formato para artigo de revista, colocando entre colchetes [Versão eletrônica] depois do título do artigo.
- Se o artigo em linha parecer ser um pouco diferente ao da versão impressa em uma revista, depois das páginas da revista, se coloca a data de extração e o endereço eletrônico.
- Se o artigo aparecer só em uma revista de internet: Sobrenome, iniciais do autor, (Ano, mês e dia), o título em letra normal. Nome da revista (em itálico), N°, Artigo N° X. Extraído o dia do mês, ano e o endereço eletrônico.

Nota: Os casos não apresentados neste regulamento podem ser consultados em <http://contaduria.udea.edu.co>, no módulo Revista Contaduria no link “Reglamento”. A revista Contaduria Universidad de Antioquia segue as normas de referência e citação da American Psychological Association (APA) para a edição e publicação de seus artigos.

- 8) Se o artigo tiver citações de rodapé (anotações de ampliação ou esclarecimento) devem ser marcadas com números arábicos seguindo a ordem de aparecimento no texto.
- 9) Os quadros ou tabelas, gráficos e imagens incorporados no artigo devem ser de alta qualidade e facilmente manuseáveis. Quando o artigo possuir imagens pré-desenhadas deve referenciar-se a fonte, garantindo que a imagem possa ser utilizada e difundida por meios de publicação massivos como a revista.
- 10) *Propriedade intelectual e direitos de autor:* Para a Revista Contaduria Universidad de Antioquia, o encaminhamento de um artigo indica que o(s) autor(es) certifica(m) e aceita(m):
 - a. Que este não foi publicado, nem aceito para publicação em outra revista.
 - b. Que caso for noticiada a publicação de uma versão prévia como working paper (ou “literatura cinza”) ou em um site na internet, e que caso for aceita sua publicação, será retirado do site, no qual se deixará só o título, o resumo, as palavras chave e o link à Revista.

- c. Que uma vez publicado em Contaduría Universidad de Antioquia não se publicará em outra revista. Ao encaminhar o artigo para sua avaliação, o(s) autor(es) aceita(m) igualmente que transferirá(ão) os direitos de autor a Contaduría Universidad de Antioquia, para efeitos de sua publicação na versão impressa ou eletrônica inclusive em bases de dados nas quais a revista estiver indexada. Reiteramos que o conteúdo dos artigos publicados em Contaduría Universidad de Antioquia é de exclusiva responsabilidade do(s) autor(es) e não necessariamente reflete o pensamento do Comité Editorial e Científico, e também não do Departamento de Ciencias Contables da Universidad de Antioquia. Os textos podem ser reproduzidos total ou parcialmente citando a fonte.
- 11) Cada autor classificado tem direito a três exemplares da edição em que participa, além da versão eletrônica definitiva do seu artigo.

Revista Contaduría Universidad de Antioquia (Cont. udea.)
<http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont>
jaimе.correa@udea.edu.co
revistacontaduria@udea.edu.co



UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA

1 8 0 3

