

# **Consideraciones sobre los alcances de la enseñanza de la teoría contable**

*William Rojas\**

En Colombia desde hace algunos años los programas de estudio han diseñado el curso de Teoría Contable, lo cual ha sido importante para el desarrollo de la contabilidad.

Este espacio ha permitido que se difundan y se presenten los diferentes puntos de vista que existen acerca de la naturaleza, la estructura de las “teorías”, los enfoques contables, la validación y la demarcación en contabilidad. Igualmente, ha permitido exponer algunas explicaciones coherentes sobre el “marco conceptual” de la contabilidad, que se encuentra reglamentado en el D.R. 2649 de 1993, en el cual se expresan los objetivos, características y cualidades de la contabilidad, las normas técnicas, las normas básicas y los resultados esperados de la misma.

La importancia del curso de teoría contable radica en dos puntos: el primero en que posibilita presentar el grado de desarrollo y el número de dificultades que tiene la contabilidad, lo que contribuye a que los profesionales tengan una visión más constructiva y crítica de su propia disciplina; en segunda instancia, porque ha propiciado el interés de estudiantes y profesores para cuestionar la relación teoría-práctica,

\* Profesor Departamento de Procesos de Información, Contabilidad y Finanzas. Contador Público, C. Licenciatura en Filosofía. Facultad de Ciencias de la Administración, Universidad del Valle.

posibilitando así la crítica juiciosa de los fundamentos de la contabilidad.

Podría decirse que a partir de las inquietudes del gremio contable y el espacio académico del curso de teoría contable, se han formulado preguntas tales como:

- ¿Cuál es el objeto y método en contabilidad?
- ¿Existe una teoría general de la contabilidad?
- ¿La contabilidad es ciencia, saber, técnica, Tecnología?
- ¿Cuál es la relación de la contabilidad con la economía, la administración y las finanzas?
- ¿Cuál el estado del arte del estudio de la contabilidad?
- ¿Por qué se regula en contabilidad con postulados y principios?
- ¿Existen Paradigmas en contabilidad?
- ¿Cuál es la responsabilidad social de la contabilidad?
- ¿Podrá hablarse de contabilidad no monetaria?
- ¿Cuál es el la utilidad de la contabilidad para los usuarios de la información contable?

El curso de Teoría Contable permite señalar las notas más sobresalientes de la disciplina contable -al menos para el autor- que son:

- La naturaleza económica: Porque nace en pro y para el comercio y en segundo lugar porque la noción de valor está en el fondo de todos sus planteamientos<sup>1</sup>
- La responsabilidad social: Esta se manifiesta en primer sentido en el reconocimiento de la empresa como institución que actúa en y para la sociedad y en segunda instancia en la potestad que la sociedad le confiere al profesional contable para dar Fe Pública
- Su carácter disciplinal: porque desde la década de los veinte a la contabilidad se le ha indagado por su carácter científico, es decir, por su objeto, método, leyes y su estatuto epistemológico, entre otros
- El servicio a los usuarios de la información contable: la función de registro, es sin duda, la que permite expresar que la contabilidad

1. Montesinos, Julve, "Formación Histórica y Corrientes Doctrinales y Programas de Investigación de la Contabilidad", *Revista Técnica Contable*, Vol 30, 1978. Pág. 222.

desde sus inicios es un “instrumento” para alcanzar determinados fines según el contexto histórico

De los cursos de teoría contable se resalta la promoción de una audiencia que no se contenta con la participación en los cursos obligatorios, ni con las tertulias académicas, sino, que permite la realización de foros y simposios<sup>2</sup> con el ánimo de enriquecer el debate académico y por su puesto, la disciplina contable. Tal vez sea aventurado expresar que en un corto plazo esta profesión tendrá investigadores quienes deberán responderse preguntas tales como:

- ¿Cuáles son los principales acontecimientos que han afectado el desarrollo de la contabilidad en los diferentes períodos?
- ¿Cuáles son los códigos que maneja la contabilidad y cuáles son sus características, quién las define y por qué?
- ¿La contabilidad es un lenguaje?, un meta-lenguaje?
- ¿Cuál es el papel de la contabilidad en el campo de la episteme moderna?
- ¿Cuáles son las características más importantes, y las condiciones sociales para que la contabilidad sea concebida como un evaluador imparcial de la organización?
- ¿Cuál es el estatuto epistemológico de la contabilidad?
- ¿Cuáles son los instrumentos que la contabilidad requiere para la evaluación ambiental de las empresas?

### **EL ENFOQUE DE LA UTILIDAD, UNA TEMÁTICA PARA LOS CURSOS DE TEORÍA CONTABLE**

Los cursos de teoría contable son el espacio apropiado para intentar generar la explicación del cambio de enfoque de la contabilidad, a partir del 2649 de 1993 y el Plan General de Contabilidad Pública de 1995.

2. Véase al respecto, por ejemplo, Las memorias del Seminario de Teoría Contable realizado por la Universidad Central de Bogotá con la Participación de Tua Pereda, el Primer Congreso Internacional de Teoría de la Contabilidad, en Girardot (Colombia) en septiembre 1978 y los Simposios y foros de profesionales, estudiantes e investigadores que en los últimos veinte años se han realizado, FIDESC, C-CINCO, FENECOP, La Federación de Contadores y CONFECOP.

Pues existe la necesidad de presentar las implicaciones de éste al ejercicio profesional y en la disciplina contable.

El “paradigma” o enfoque de la ganancia líquida realizada o “paradigma” del beneficio normativo, se aplicaba implícitamente en las prácticas contables en las décadas del 60, 70, y mediados del 80, y regulativamente se referenció a partir del D.R. 2160 de 1986, en el cual se consideraba como objetivo fundamental de la contabilidad financiera el calcular el beneficio y la situación patrimonial a partir del registro de las transacciones del ente contable. Es decir, el ejercicio profesional fundamentalmente se basaba en la búsqueda del cálculo de la utilidad, lo que llegó a considerarse como la “verdad contable” por algunos investigadores.<sup>3</sup>

Según Hendricksen, este “paradigma” o enfoque estuvo vigente en Europa y Norte América hasta 1920, donde los acontecimientos bursátiles ocurridos en torno a la gran depresión, así como la reforma y reordenación organizativa de los mercados de valores estadounidenses, hacen que los usuarios de la información financiera y sus modelos de decisión pasen a un primer plano en la atención a la doctrina contable.<sup>4</sup>

Es desde entonces que la noción de usuarios ha tenido indudables incidencias en los planteamientos, concepciones y esquemas teóricos, como indica Hendricksen “...La elección de una teoría más adecuada depende de lo bien que ésta sustente el desarrollo de procedimientos y técnicas que cumplan mejor los objetivos de la contabilidad”.<sup>5</sup>

El paradigma de utilidad, abandona el objetivo de identificar, clasificar y procesar los datos para el cálculo de la utilidad del período (como objetivo fundamental de la contabilidad financiera) y se enfoca en satisfacer los requerimientos de los usuarios de la información contable para la toma de decisiones.

Tal como lo señala Tua Pereda el nuevo enfoque toma un matiz utilitarista, que transforma sustancialmente la contabilidad, pues, este

3. Tua, P. Jorge, “Algunas implicaciones del paradigma de la contabilidad en la disciplina contable”, *Revista técnica-contable*, 1989. Pág. 261.

4. Hendricksen, Eldon, *Teoría de la Contabilidad*, UTEA, México, 1974. Pág. 67.

5. *Ibid*, Pág. 2.

enfoque amplía el concepto de usuario, lo que implica la elaboración de información no sólo para los dueños del capital, sino para todas las personas naturales y jurídicas que se interrelacionan de manera directa o indirecta con la organización.

En el D.R. 2649 de 1993 y el Plan General de Contabilidad Pública de 1995, se incluye el enfoque de la utilidad en Colombia. Es decir, después de setenta años ingresa a la contabilidad colombiana un enfoque que si bien es cierto, ya algunas empresas ubicadas en el territorio nacional aplicaban, la gran mayoría de contadores desconocían su fundamentación teórica.

Es necesario entonces, hacer un esfuerzo *académico e investigativo* acerca de la comprensión, explicación, interpretación y aplicación que han realizado los contadores de los cambios del marco conceptual contable colombiano, fundamentalmente en los siguientes puntos:

- Principio de Causación y Realización
- La utilización y comprensión de los criterios de valuación: valor presente o descontado, valor de realización o de mercado, el valor actual o de reposición, valor a costo histórico que hoy por hoy son fundamentales para brindar información para tomar decisiones
- El Cambio de Ente Contable a Ente Económico
- La preparación de estados sobre una base de comprensión de Contabilidad distinta de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, tales como: Estado de Objetivos, Estado de Mandos de Tableros de Control, Informes Complementarios o Específicos (Informes sobre Inversión Ambiental, sobre el Capital Humano, entre otros)

Sin duda alguna, la importancia de un estudio que involucre esta temática radica en que permite observar la comprensión del enfoque contable de brindar información útil para el usuario. Igualmente, permite identificar los retos del ejercicio profesional y de la disciplina contable. De lo anterior se pueden observar las siguientes exigencias:

- Determinación de los principales objetivos, usuarios y necesidades de información contable financiera
- Diseño de sistemas de captación y producción de la información necesarios para lograr los objetivos de los múltiples usuarios de la

información financiera

- Elaboración de modelos de comparación de los diferentes sistemas de información contable financiera (SICF) a partir de identificar la información relevante para la toma de decisiones
- Elaboración de nuevas aplicaciones contables para informar el impacto de la organización a la sociedad, (Contabilidad ambiental, Contabilidad social, entre otras)
- Realización de investigación empírica para identificar los modelos usados por los inversionistas para la toma de decisiones
- Realización de investigación de conocimiento básico para identificar los conceptos que permanecen en los cambios de enfoques y la magnitud de éstos
- Realizar estudios interdisciplinarios para la solución de problemas

El cambio de enfoque para la elaboración de SICF -los objetivos y por tanto de los resultados del proceso contable-, permite analizar la capacidad del gremio contable para cuestionar y desarrollar la contabilidad. Así mismo, permite:

- Identificar los cambios en los conceptos de Ingreso, Patrimonio, Utilidad, que dejan de ser categorías absolutas
- Observar los cambios de la vertiente normativa en la que se privilegia un conjunto de reglas que tenían por objetivo satisfacer unos usuarios identificados de la información contable
- La unificación de la dimensión académica que conlleva al desarrollo del conocimiento básico y la dimensión práctica que busca la transmisión de conceptos eminentemente aplicados a los sistemas contables
- Motivar la realización de trabajos de investigación de carácter académico y de carácter eminentemente práctico<sup>6</sup>
- Poner en tela de juicio el Objeto y Método de la contabilidad.
- Cuestionar la naturaleza de la contabilidad por la dificultad de comprender el contenido material y el nivel de abstracción de la misma

6. Al respecto véase, Whilthey, Richard, "El Estatus Científico de la Investigación en Gerencia como una Ciencia Social con Orientación Práctica", *Revista Cuadernos de Administración*, No. 14, pp. 5-25.

- Estudiar las razones del cambio de enfoque a partir de metodologías que permitan explicar el progreso, la verificación y la demarcación de las teorías contables

El desconocimiento del enfoque de la utilidad para la Contabilidad genera un “problema” para el ejercicio profesional, pues, sin este marco conceptual no se puede responder a las exigencias del contexto social, económico, político y cultural.

Lo anterior, da paso a sugerir la necesidad de incluir en los programas de estudio, especialmente en las áreas de fundamentación propias de la disciplina cursos tales como:

- Contabilidad Internacional
- Modelos de Decisión y Utilidad para Toma de Decisiones
- Nuevas Metodologías de Control y Gestión para el Sector Público y Privado (Excedentes de Productividad Global de Factores, Teoría de la Agencia, Teoría de la información Asimétrica)
- Seminario sobre Productividad y Contabilidad
- Seminario sobre Historia de la Contabilidad
- Modelos de Costeo ABC
- Contabilidad y Ambiente
- Seminario sobre Epistemología Contable
- Contabilidad y Ciencias Sociales
- Análisis Prospectivos de los Entornos y su Implicación para la Contabilidad

A partir del enfoque de la utilidad es necesario repensar el curriculum, los contenidos, los procesos pedagógicos que fundamentan el proceso formativo del futuro profesional, por ejemplo las pedagogías existentes para enseñar los cursos de Contabilidad Financiera (Contabilidad, Costos, Presupuestos, Auditoría y Tributaria) los cuales se transmiten de manera tan rígida a la norma, que hace que los estudiantes perciban la contabilidad como un saber acabado y mitificador, como una vaca sagrada a la que se debe obedecer sin análisis críticos.<sup>7</sup>

7. Taggar, Hebert, “Las vacas sagradas”, “Defensa Histórica de la Contabilidad” en *Estudios Contemporáneos sobre la Evolución del Pensamiento Contable*, 1.979. Pág. 330.

El enfoque de la utilidad exige que en el proceso formativo se insista en la fundamentación teórico-práctica, para que el futuro contador tenga las siguientes características:

- Actitud positiva frente al aprendizaje continuo y frente a la investigación como instrumento de desarrollo social y disciplinal
- Habilidad para identificar, examinar e interpretar problemas en el contexto en que se han presentado las transacciones y sus resultados
- Interés y capacidad de elaborar teorías y aplicaciones contables.
- Conocimiento de la responsabilidad social de la disciplina contable.
- Capacidad de concatenar la contabilidad con los problemas del entorno
- Capacidad de proyección y avizoramiento de los posibles cambios del contexto interno y externo de la organización

#### **A MANERA DE CONCLUSIÓN**

La teoría contable juega un papel fundamental en el estudio y comprensión del cambio de los objetivos y propósitos de la contabilidad, pues la inclusión del enfoque de la utilidad permite expresar el carácter disciplinal de la contabilidad.

De lo anterior se desprende la necesidad de trabajarla con ahínco, pues, la contabilidad está en un proceso evolutivo en el cual se requieren profesionales que la nutran permanentemente de planteamientos conceptuales que la ayuden a perfeccionar sus propias teorías.

Los cursos de teoría contable a las puertas del siglo XXI son el escenario necesario para discutir, explicar y considerar el cambio del enfoque de la contabilidad, la naturaleza y el estatuto epistemológico de la contabilidad.

El curso de teoría contable y sus implicaciones a nivel de fundamentación conceptual aporta a la formación de contadores constructivos que comprendan su contexto y que tengan una actitud académica dispuesta al repensamiento de los principios fundamentales de su disciplina y por tanto al desarrollo de la misma.

Los cursos de Teoría Contable son un espacio académico, donde se fortalece el espíritu investigativo para el desarrollo disciplinal y la comprensión del aporte del saber contable al desarrollo de la sociedad.

### BIBLIOGRAFÍA

- BALLESTEROS, ENRIQUE, *La Nueva Contabilidad*, Alianza Universidad, Madrid 1995.
- CANIBANCO, CALVO, *La Teoría Actual de la Contabilidad*, Edit. ICE, Madrid, 1975.
- CHAFIELD, MICHAEL, *Estudios Contemporáneos sobre la Evolución del Pensamiento Contable*, Ediciones Contables y Administrativas S.A: primera Edit. al Castellano, México, 1974.
- TUA P., JORGE, *Principios y Normas de Contabilidad. Historia, Metodología y Entorno de la Regulación Contable*, Edit. Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983.
- “Evolución del Concepto de Contabilidad a través de sus Definiciones” En *Revista Universidad de Antioquia*, Sept. 1988, No. 13, Colombia.
- “Algunas Implicaciones del Paradigma de utilidad en la Disciplina Contable”, En *Revista, Técnica Contable*, Junio de 1989, Vlaeminck, Joseph. “Historia y Doctrinas de la Contabilidad”, Ediciones Index, Madrid, 1961.
- WHITHLEY, RICHARD, “El Estatuto Científico de la Investigación en Gerencia, Como una Ciencia Social con Orientación Práctica”, En *Revista Cuadernos de Administración*, No. 14, 1988.
- REPÚBLICA DE COLOMBIA Decreto. Reglamentario. 2160.
- REPÚBLICA DE COLOMBIA Decreto. Reglamentario. 2649.