

REFLEXIÓN EPISTEMOLÓGICA DE LA CONTABILIDAD

EPISTEMOLOGICAL REFLECTION ON ACCOUNTING

Luis Vergara Gómez¹
Luis Landazury Villalba²

Resumen

El presente artículo tiene como objetivo reflexionar acerca del estatus epistemológico de la Contabilidad. Para María del Carmen Rodríguez de Ramírez, en su escrito titulado “Reflexiones sobre el status epistemológico de la contabilidad (1995), el tema reviste especial importancia, si se considera que quienes se hallan investigando en las fronteras de toda disciplina producen avances en el conocimiento y marcan tendencias sobre las cuales se desarrolla posteriormente la práctica concreta. Con mucha frecuencia, surge por parte de numerosos profesionales, muchos de ellos contadores públicos, la pregunta sobre ¿qué se puede investigar en contabilidad? En el entendido que dicho escepticismo deriva de la formación recibida en cuanto a la carencia de un enfoque que vaya más allá de la aplicación de reglas, se cree que resultaría esclarecedora la discusión por parte de quienes investigan el tema y de los miembros de la comunidad académica de cuál es la posición que se debe tener con respecto a la forma de afrontar el tema de la disciplina contable.

Palabras Clave: Epistemología, información contable, conocimiento, capital intelectual

Abstract

The present paper aims to reflect on the epistemological status of accounting. The issue is particularly important, considering that those who are investigating the boundaries of all disciplines produce advances in knowledge and trendsetters on which subsequently develops concrete practice. Not surprisingly address the question by many professionals, many accountings, on which you can research in accounting. With the understanding that this skepticism stems from the training received regarding the lack of an approach that goes beyond the application of rules, it is believed that it would be enlightening discussion by those investigating the matter and members of the community academic what position you should have regarding how to address the issue of the accounting discipline.

Keywords: Epistemology, accounting information, knowledge, intellectual capital

Introducción

Una simple aproximación al tema, un principio en una línea investigativa que es necesario profundizar, no para mantenerse en discusiones estériles sobre si estamos en el ámbito de una ciencia, una técnica, una tecnología o un arte, sino para encarar, a través de ciertos acuerdos fundamentales, una forma de desarrollar el ejercicio profesional y docente desde una óptica integradora. El prejuicio

Recepción: 27 de Enero de 2025/ Evaluación: 25 de Febrero de 2025/ Aprobado: 25 de Marzo de 2025

¹ Luis Vergara. Administrador de Empresas. Magister en Desarrollo Empresarial. Asesor de Proyectos de Desarrollo Social y Creación de Empresas de Economía Solidaria. Docente en la Fundación Universitaria Tecnológico Comfenalco. Email: lvergarag@tecnocomfenalco.edu.co ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5791-379X>

² Luis Landázury. Contador Público, Especialista en Revisoría Fiscal, Magister en Administración de Empresas e Innovación, Doctor en Administración de Negocios. Docente en la Fundación Universitaria Colombo Internacional. Email: lbandazury@unicolombo.edu.co ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-1190-4171>

derivado de la conceptualización científica tradicional aplicable a las ciencias duras hace que quienes nos encontramos dentro del área de las disciplinas administrativas y sociales, sintamos muchas veces que nos hallamos en inferioridad de condiciones en lo que se refiere al prestigio que la comunidad confiere a nuestros desarrollos teóricos.

La utilidad de este escrito puede derivarse de los desarrollos teóricos y de su posibilidad de implementación práctica en el aula de clases como un aporte importante en la formación integral del futuro profesional de la contaduría, será finalmente evaluada por los lectores que constituyen, en definitiva, los destinatarios finales del mismo.

Relación de la teoría del conocimiento y la contabilidad³

Para hablar de la relación existente entre la teoría del conocimiento y la contabilidad en primer lugar debemos decir que el conocimiento científico contemporáneo se dirige hacia la fría abstracción de la razón y de la materia, ya que vincula el pensamiento con la experiencia. No obstante, ello, es importante que la verdadera dimensión constructiva del conocimiento humano deba ser analizada dentro del contexto de la filosofía y la epistemología, ya que estas categorías ayudan a mejorar los resultados de la investigación científica de una manera crítica y dialógica.

En primera instancia, queda claro que no se podría iniciar una metateorización⁴ de la contabilidad del conocimiento sin entender primero el rol de la epistemología e inclusive de la filosofía.

¿Pero qué tiene que ver la epistemología y la filosofía en la contabilidad?, para responder este interrogante debemos de retroceder y analizar la historia del pensamiento contable, en ese caminar retrospectivo están el profesor Richard Mattessich (1922), que basa sus tradiciones de la investigación contable en la epistemología de Thomas Kuhn, aunque va más allá de este sistema cognitivo. Lo mismo podríamos decir cuando se construyen programas de investigación contable dentro del contexto de la epistemología de Imre Lakatos. Es decir, con estos ejemplos lo que se quiere es justificar la metateorización de la contabilidad del conocimiento previo análisis crítico filosófico y epistemológico.

La filosofía y la epistemología en la teoría contable

La filosofía nos permite tener una visión crítica y discursiva del contexto, es decir, hace de nuestra razón un prototipo de realizar análisis de todos los problemas de nuestra realidad. Hoy día, todos estamos bombardeados por una constante avalancha de información a través de la radio, televisión, los libros, las revistas, e Internet, etc. En todos estos medios se cuele cualquier cosa, por lo tanto, es necesario e importante que nuestras ideas sean lo más fiables, para lo cual tiene que haber una instancia crítica, un filtro. Esa instancia ese filtro es la filosofía.

En la actualidad, vivimos bajo la influyente sociedad post-capitalista, en el que el liberalismo económico y su aliado la globalización económica han generado sociedades emergentes donde la información base del conocimiento, es la piedra angular del desarrollo socio-económico. Este hecho determina que las sociedades se estén virtualizando en todos los ámbitos del contexto donde se desenvuelven las organizaciones empresariales, virtualización que vienen ofreciendo recetas infalibles que realzan la realidad pero que necesitan justificarse a través de la filosofía crítica para ingerir lo esencialmente verosímil.

³ Como ciencia social, la contabilidad es un conjunto de conocimientos sistematizados que reflejan estructuras contables del proceso de producción de bienes y servicios.

⁴ En términos generales, la metateorización puede definirse como el estudio sistemático de las estructuras subyacentes de la teoría sociológica. La metateorización entonces, revisa la configuración de los datos, objetos, hechos o fenómenos, métodos, conceptos, y examina las articulaciones que realizan las disciplinas de estos elementos junto a las triangulaciones interdisciplinarias que se hayan producido; todo ello de acuerdo a criterios de criticidad que evalúan el aporte al conocimiento: progreso o estancamiento.

Jaramillo Echeverri, Luis Guillermo (2003), profesor de la Universidad del Cauca (Colombia), en su escrito denominado *¿Qué es Epistemología?*, donde deja entrever su mirada epistemológica, citando a Mario Bunge. Dice: “La epistemología, es la rama de la filosofía que estudia la investigación científica y su producto el conocimiento científico. En ese sentido podemos dividir la epistemología en tres aproximaciones conceptuales: (a) Estudio crítico-filosófico de la ciencia, (b) estudio de la constitución de conocimientos válidos y (c) Estudio del paso de los estados de mínimo conocimiento a los estados de conocimiento más riguroso. La epistemología es la disciplina autorreguladora del conocimiento científico” (Jaramillo Echeverri, 2003).

Las consideraciones expuestas nos abren un camino reflexivo en el ámbito contable porque nos hemos visto influenciados por algunas posturas epistemológicas engendradas a lo largo del período evolutivo del conocimiento contable. Entre estas posturas epistemológicas tenemos a Karl Popper con su teoría falsacionista, a Thomas Kuhn con su epistemología histórica, a Lakatos con sus programas de investigación y recientemente Bunge con su realismo crítico.

Lo anterior permite inferir que la teoría del conocimiento es una explicación e interpretación filosófica del conocimiento humano, que comprende algunas cuestiones fundamentales, donde la posibilidad del conocimiento es posible cuando el sujeto cognoscente⁵ pueda aprender del objeto. Surgen entonces varias preguntas: ¿hasta qué medida se puede lograr un conocimiento objetivo? ¿Cuáles son las fuentes de nuestro conocimiento? y ¿cuál es el criterio para determinar si un conocimiento es verdadero o no?

Seguidamente, se indican los beneficios que traería la epistemología dentro de la contabilidad, desde la visión del catedrático español, Jorge Tua Pereda en su escrito, “Evolución y Situación actual del Pensamiento Contable” así:

- Abandonar la visión prisionera de una doctrina incoherente, impuesta más allá de su racionalidad lógica por su carácter legal económico y social.
- Generar nuevos paradigmas y proyectos de investigación en forma continua; esto ensanchara la visión de la contabilidad, siguiendo el mismo proceso del método científico.
- Permitirá ampliar las líneas y programas de investigación contable, entrelazando nuevos métodos, técnicas y estrategias que permitan realizar investigación de alto nivel.
- Encontrar la racionalidad científica de la contabilidad, a través del análisis teórico y la reflexión epistemológica.
- Conllevara a una revisión dinámica, crítica, discursiva y descriptiva de nuestra disciplina a través de su historia, a fin de resolver nuevos problemas.
- Explicar sistemáticamente las conjeturas hipotéticas planteadas y por lo tanto, dejar de ser solamente máquinas receptoras y descriptivas.
- El contador dudara de los datos empíricos que salen de las teorías y de los marcos contextuales. (Tua Pereda, 2004).

Entonces, se puede manifestar que la contabilidad no es ajena a las posturas epistemológicas y filosóficas; más bien, esta se alimenta de ellas. De estas posturas epistemológicas se derivan las siguientes teorías contables, las cuales se resumen en el siguiente cuadro No.1.

⁵ Ser pensante que realiza el acto del conocimiento. Persona que entiende algo, y posesiona en su mente las características de un ser u objeto. Los sentidos hacen posible la existencia de que alguien que se dé cuenta de lo que pasa alrededor de él.

Cuadro No. 1. Resumen de la evolución del pensamiento contable

Teorías	Precusores	Fundamento
Teoría Jurídica	Escuela personalista de la contabilidad: Giuseppe Carboni	La contabilidad tiene por objeto establecer las responsabilidades jurídicas como consecuencia de una gestión o administración patrimonial por esta teoría los asientos contables crean derechos y obligaciones.
Teoría Económica	Escuela Económica. Fabio Besta Teoría Controlista Teoría del Valor	El control económico que realiza la contabilidad lo hace en su triple función: control ascendente, concomitante y consecuente: por esta teoría las anotaciones en el debe son entradas y las del haber son salidas.
Teoría Administrativa	Escuela Clásica. Henry Fayol. Incluye a la contabilidad entre las funciones básicas de toda organización empresarial	La organización contable debe adaptarse a la organización administrativa de la entidad. En la aplicación de los principios y leyes contables no puede haber un acto administrativo sino es consecuencia de un movimiento contable; ni operaciones contables sin su correspondiente acto administrativo.
Teoría Matemático-Contable	Escuela Cuantitativa. Richar Mattessich, Giovanni Rossi	Todas las modificaciones que experimenta el patrimonio de una empresa como consecuencia de las operaciones que realiza, pueden estar representadas por ecuaciones: Activo- Pasivo= Patrimonio. Esto es axioma de la ciencia contable.
Teoría de la Eficacia y el Valor de la Empresa	Escuela Sistémica. Proveedor de ideas fundamentales para consolidar una economía competitiva de la empresa.	Enfoque sistémico integrado que incluye las ciencias sociales en especial las empresariales que convergen con la contabilidad y el uso de herramientas modernas como: Balanced Scorecard y Gestión de Proyectos.

Fuente: Basado en Jorge Tua Pereda (2004)

La información contable

Además de la dirección de la empresa, los usuarios externos son fundamentalmente los destinatarios de la Contabilidad Financiera, y constituyen un grupo con cierto grado de heterogeneidad y, por tanto, con objetivos particulares diferentes.

Las organizaciones reciben recursos financieros de personas o entidades que, en la mayoría de las ocasiones no tiene contacto directo con la misma, sean estos acreedores o participaciones del capital social. Además, puede haber otros grupos e instituciones sociales interesados en la marcha o evolución de la empresa en cuestión, por las implicaciones de diversa naturaleza que la misma tiene con su entorno social. Todos en mayor o menor medida, estarán interesados, en la marcha de la empresa, según las repercusiones que para cada uno de ellos tenga dicha sociedad, por lo que tendrán obviamente unas determinadas necesidades de información.

En este sentido, puede plantearse cuál es el derecho que asiste a los agentes económicos no vinculados a la gestión de la empresa para adentrarse en las interioridades de la misma.

Se piensa que, en un gran número de circunstancias, esa información se da o debe darse debido a que la empresa no es un agente aislado del mundo: ella, al igual que cualquier persona individual o social, está interrelacionada con su entorno y sin él no tendría razón de existir, de ahí la mayor exigencia de la misma para aquellos grupos sociales que la justifican.

Según Cabrera Monroy, Francisca y Galindo Lucas, Alfonso (2000), la importancia de la información en la valoración de empresas reside en las necesidades de los usuarios para determinar cuáles son los objetivos de la información, de ahí que esta deba responder a unos principios contables, previamente diseñados, con el propósito que la misma pueda satisfacer suficientemente a sus receptores. Para los autores mencionados anteriormente, las características cualitativas que debe reunir la información contable son las siguientes:

- **Identificabilidad.** Los estados financieros ya conocidos, se refieren a sujetos económicos perfectamente definidos en cuanto a su área de actividad económica y a momentos o intervalos temporales perfectamente identificados.

- **Oportunidad.** La información contable debe ofrecerse a los interesados en tiempo oportuno, ya que unos datos presentados a destiempo se convierten en inútiles para la aplicación a la que están destinados.
- **Claridad.** La información contable debe ser mostrada en términos claros y asequibles, con el fin de asegurar, dentro de lo posible, la adecuada utilización de la misma por parte de sus diferentes destinatarios, los cuales no tienen que ser especialistas en materia contable.
- **Relevancia.** La información contable posee una utilidad notoria, potencial o real, para los fines perseguidos por los diferentes destinatarios de los estados contables; igualmente, ha de ser completa, para que se pueda alcanzar un conocimiento suficiente de los hechos que se tratan de resaltar, por lo que se deben declarar todos los datos pertinentes e informaciones adicionales necesarias para el proceso de adopción de decisiones.
- **Razonabilidad.** La información contable no puede alcanzar en todos los casos una exactitud completa sobre los sucesos de la actividad económica que trata de dar a conocer, por lo que debe perseguir una aproximación razonable de los mismos. La mayoría de los sucesos económicos se prestan a diversas conjeturas, no son medibles con entera precisión, dependen de sucesos aleatorios, etc.
- **Economicidad.** La información contable es útil para el proceso de adopción de decisiones, pero, al mismo tiempo, su obtención ocasiona costos, por lo que, para su elaboración debe tomarse en cuenta el criterio beneficio-costos.
- **Imparcialidad.** La información contenida en los estados contables periódicos ha de elaborarse con la intención de que sea absolutamente neutral e imparcial; es decir, que no tergiversarse o distorsione los datos en favor de ciertos destinatarios y en perjuicio de otros.
- **Objetividad.** El mecanismo que permite la elaboración de la información contable, debe estructurarse utilizando un procedimiento que impida al máximo la introducción de criterios subjetivos por parte de los responsables del proceso. Lo anterior solo es posible cuando la información contable es el resultado de varios procesadores de los mismos hechos contables, dentro de un mismo sistema de información, que, aplicando las mismas reglas, estos pueden llegar a unos datos análogos entre ellos.
- **Verificabilidad.** En los estados financieros, reposa información que debe ser susceptible de control y revisión, tanto interna como externa. La primera está relacionada con las normas de control interno que, regulen las diferentes operaciones que desarrolla la empresa y el sistema de procesamiento de la información contable. La segunda representa la propiedad de la información la cual debe ser sometida a verificación a través de pruebas pertinentes del sistema de procesamiento, para garantizarle al usuario el cumplimiento de los requisitos que debe cumplir esta y a la correcta aplicación de los principios contables que sirven de base para su elaboración de la empresa.

Por lo anterior, para dar lugar a la contabilidad del conocimiento, debemos concebir a este como un recurso o activo de la empresa que constituye un alto valor y fuente de riqueza que debe administrarse mediante procesos organizacionales y reconocer el valor que tiene como factor crucial de mejora de la producción y servicios al cliente, porque además permite el mejoramiento del desempeño de la organización, dinamizándola y generando o agregando valor en las operaciones que esta realiza. Además, es necesario reconocer que el conocimiento es un intangible que tienen características específicas conocidas como Capital Intelectual, el cual se puede definir como la suma de tres componentes que se interrelacionan para la formación del valor:

- a) **Capital Humano.** Formado por las habilidades, educación, calificación personal, conocimientos relativos al trabajo, la tasa ocupacional, las capacidades relacionadas con la

labor, el empuje empresarial, las habilidades de acción y la reacción para las innovaciones y la flexibilidad, etc.

b) **Capital Clientela o Capital Relacional.** Este componente una oportunidad para relacionarnos ampliamente con las personas para descubrir un mundo de posibilidades relacionales, económicas, sociales entre muchas otras. Formado por las marcas de fábrica, clientes, la lealtad de los clientes, los nombres de la empresa, la acumulación de pedidos, los canales de distribución, las colaboraciones de negocios, los acuerdos de licencias, los contratos favorables, los acuerdos de franquicias, etc.

a) **Capital Organizacional.** Dividido a su vez en:

- **Propiedad Intelectual.** Conformado por las patentes, derechos de edición, derechos de diseño, fórmulas secretas, marcas comerciales y marcas de servicios.
- **Infraestructura de Activos.** Donde se considera la filosofía de gerenciamiento, la cultura corporativa, el proceso de gerenciamiento, los sistemas de información, los sistemas de redes de trabajo y las relaciones financieras.

Además, Carazay, Fernández, Nannini y Suardi, en su escrito “La llave de negocios en los Estados Contables” (2000), plantean que en las últimas décadas se ha producido un cambio muy importante en relación a los factores generadores de beneficios en las empresas.

Durante muchos años la economía, se basó en la producción, bajo este paradigma los activos físicos constituyeron la principal fuente generadora de recursos. Actualmente, en cambio, estamos inmersos en una economía basada en el conocimiento y ante esta nueva perspectiva, los activos intangibles cobran una inusitada relevancia en el proceso de creación de valor de las empresas.

Lo anterior, es un intento para establecer qué elementos integran esta expresión que parece haberse puesto de moda en los últimos tiempos: Capital Intelectual. Sin duda, se trata de intangibles imprescindibles para la creación de valor en las empresas y que le otorgan a las mismas, ventajas comparativas y competitivas en relación a otras. Estos se establecen a partir de los siguientes componentes:

- **Activos de Mercado.** Están relacionados con las marcas, con la denominación social de la empresa, con la fidelidad de la clientela, con la reserva de pedidos, con los canales de distribución, con las licencias y franquicias; estos elementos proporcionan a la empresa una ventaja competitiva en el mercado.
- **Activos de Propiedad Intelectual.** Comprende elementos que permiten conocer a la empresa, secretos de fabricación, derechos de autor, patentes, derechos de diseño y marcas de fábricas y servicios, se incluyen en este aparte.
- **Activos de Infraestructuras.** Se refieren a los elementos que definen la forma de trabajo en la organización como: filosofía de la gestión, cultura corporativa, procesos de gestión, tecnología de la información, sistemas de interconexión y relaciones financieras.
- **Activos Centrados en el Individuo.** Incluyen elementos tales como el nivel de estudios alcanzado, calificaciones profesionales, conocimientos técnicos, aspectos psicométricos⁶ asociados con el trabajo.

Los anteriores elementos a diferencia de los activos de mercado, de propiedad intelectual y de infraestructura, no pueden ser de propiedad de la empresa, son activos intangibles que la organización utiliza para generar valor tales como: las capacidades que se generan en la organización cuando los recursos empiezan a trabajar en grupo y coordinadamente.

⁶ Las acciones psicométricas hacen parte de la disciplina que se encarga de la medición en psicología y se utilizan para medir y asignar un valor numérico a las características de las personas.

Por lo tanto, la contabilidad del conocimiento debe explicar y sistematizar los procesos asociados a su creación, recolección, organización, difusión, uso y explotación, transformando el conocimiento personal en corporativo que debe ser distribuido ampliamente en toda la organización y aplicado de manera apropiada. Porque el problema actualmente radica en disponer de medidas comprensibles que sean útiles para su reconocimiento, valorización y revelación. En el cuadro No. 2, se resume este tipo de activos:

Cuadro No. 2. Tipos de activos Intangibles.

Activos Intangibles Visibles	Tipos		Tratamiento Contable
	Identificables y Controlables	Marcas, Gastos de I&D	Analizar partidas por partidas, discrepancias y normativa
No Identificables y Controlables	Fondo de Comercio*		
Activos Intangibles Ocultos	Capital Intelectual	Humano + Estructural + Clientela	Sin Regulación

Fuente: Basado en Hollander Sanhueza, Reinier (2007)

Se entiende cómo ***Fondo de comercio** a la entidad jurídica compuesta de elementos activos y pasivos que el empresario organiza con vistas a constituir una clientela necesaria para la explotación industrial y comercial. Se podría definir, además, como el conjunto de elementos intangibles o inmateriales de la empresa que impliquen valor para ésta, pero su intangibilidad dificulta la tarea de cuantificarlo.

Algunos dichos activos se denominan comerciales, cuando estos están relacionados con los diseños de rótulos, eslóganes o símbolos, imagen de calidad de los productos o servicios ofrecidos e incluso la posición estratégica de los locales comerciales; otros son de carácter tecnológico, concepto que enmarca las destrezas y conocimientos adquiridos por la empresa; también existen los clientes, concepto que comprende los principales activos de toda empresa: cartera de clientes, no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino también a partir de los elementos cualitativos: fidelidad de esos clientes, contratos firmados y duración de los mismos, condiciones acordadas, entre otros.

Otro activo para mencionar es el capital humano, este le da mucho más valor a una empresa ya en marcha y en la que los trabajadores estén formados, significa que la destreza y experiencia de los empleados y directivos es un activo considerable.

También tienen valor los convenios colectivos firmados y la política de recursos humanos de la empresa, tales como los contratos y las empresas disponen de estos para aportar un valor añadido interesante siempre y cuando dispongan de condiciones ventajosas para el aprovisionamiento, entre estos podemos mencionar los plazos de pago, la confianza establecida entre ambas partes, etc.

Por otra parte, si la empresa opera bajo el modelo de franquicia, las condiciones del contrato serán esenciales. Además, toda empresa maneja una importante cantidad de datos: ya sea en su contabilidad, en sus bases de datos clientes, etc. Esos sistemas de base de datos creadas por la organización, así como las licencias de software adquiridas por la compañía son activos que aportan mucho valor. Otros aspectos, incluyen cualquier otro activo que pueda contribuir a que la empresa incremente sus ingresos y que desde luego han de ser apreciados. Por lo tanto, una política de Responsabilidad Social Corporativa (RSC) puede coadyuvar al crecimiento de la empresa.

Nuevos retos de la contabilidad

A través de la historia, la contabilidad ha obtenido un gran desarrollo el cual está ligado al intercambio comercial. Justamente esta región del conocimiento nació de la necesidad que tuvo el hombre de controlar y tener un registro de sus pertenencias y operaciones, pero el entorno económico ha venido presentando grandes cambios que le exigen a la contabilidad estar a la par de este crecimiento, en el cual debe adaptarse, adquirir nuevas formas y métodos para representar la realidad económica y cumplir con sus fines entre los cuales se encuentra el de informar en forma clara y oportuna los hechos económicos y servir como base para la toma de decisiones.

El campo de acción de la contabilidad es necesario entenderlo y para ello debemos ubicarnos en las organizaciones y miraras como entes integrales que hacen parte de una estructura micro que al unirse con otras organizaciones y al actuar sobre ellas factores políticos, sociales, comerciales, tecnológico, naturales y culturales nacionales e internacionales conforman una gran masa, es ahí cuando la contabilidad debe estar en capacidad de entender estas relaciones, describirlas, clasificarlas, registrarlas e informarlas, proyectarlas y satisfacer las necesidades de los usuarios de la información que cada vez son más generales, pertinentes y variados.

En este aspecto se han dado algunos avances como la emisión de los estándares internacionales de reportes financieros realizados por el IASB⁷ y su adopción por parte de más de un centenar de países.

Según, García Montaña y Londoño Castaño (2010), autores del documento denominado “Activos intangibles empresariales: su naturaleza e importancia para las organizaciones de hoy”, donde aparecen algunos avances relacionados con la investigación “Activos intangibles empresariales en Colombia: aspectos jurídicos y tratamiento contable”, consideran que un aspecto muy importante dentro de las organizaciones es la conformación de capital tangible e intangible, el cual le permite estar a flote y sostenerse en el mercado, y es por medio de la contabilidad que se reconoce este capital y se informa acerca del valor de la empresa y del resultado de las operaciones.

Pero existen algunos conceptos de los cuales no puede dar cuenta la contabilidad, ella logra medir con las herramientas que le facilita la economía, en términos monetarios activos de fácil valuación; pero hay otros activos en los cuales no se aprecian cualidades físicas o componentes para determinar su valor, lo que se adquieren son beneficios presentes o futuros, situaciones de privilegio frente a la competencia entre otros que pueden mejorar significativamente los flujos de efectivo de las organizaciones.

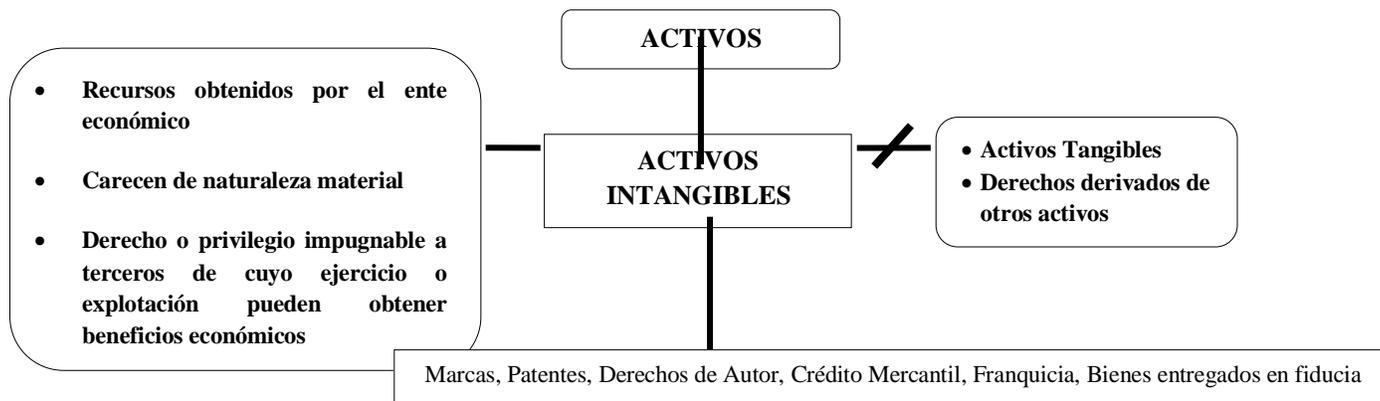
Por otra parte, Cañibano, Leandro; García-Ayuso Covarsi, Manuel y Sánchez, Paloma (1999) en su libro “La relevancia de los intangibles para la valoración y la gestión de empresas”, presentan una revisión del tema en el terreno de la economía, la administración de empresas y la contabilidad, regiones del conocimiento que ha centrado su atención en el análisis de los intangibles.

Según estos autores, para que las empresas alcancen el posicionamiento en un mercado determinado, ya no dependen exclusivamente de la calidad del producto, publicidad y canales de distribución, entre otros, sino que se han ido sumando nuevos conceptos tales como la conciencia social, la protección del medio ambiente, la competencia, la formación del personal y el mantenimiento de la clientela, que influyen de manera consciente e inconsciente, psicológica, objetiva y subjetivamente en quienes conocen el bien o servicio y hacen uso de él.

⁷ La International Accounting Standards Board, o la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera. El IASB opera bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). El IASB se conformó en el año 2001 para sustituir al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee).

Para mayor información, se presenta a continuación una síntesis gráfica de lo regulado en la legislación contable colombiana con respecto a los activos intangibles. Ver grafica No. 1

Grafica No. 1. Legislación contable colombiana y los activos intangibles.



Fuente: Basado en Montaña, Carlos Alberto y Londoño Castaño, María del Carmen. 2010.

Revisión del concepto de activo

Son diferentes las etapas de la contabilidad que han definido los activos como derechos, recursos, aplicaciones y valor. En ese sentido, Marcotrigiano (2011), afirma que: “El activo está constituido por las cosas de valor que se poseen”, lo anterior indica que los activos representan los recursos económicos que son propiedad de la empresa; y estos establecen un derecho que tiene valor para su dueño y, por último, que el activo representa “las aplicaciones del capital”. Los aspectos comunes de estas concepciones es que relacionan el activo con la propiedad que tenga la entidad sobre los mismos.

Autores clásicos de la contabilidad, visualizan los activos como cosas de valor, dando a entender que el concepto de valor necesariamente debe asociarse con la cuantía monetaria que para un determinado momento posea un activo y pareciera que, en su criterio, los activos de poco valor no se registrarían o presentarían como tales, lo cual podría interpretarse en la actualidad como un “ocultamiento de información” o como “presentación errónea de la información”, ya que puede suceder que a la fecha de cierre, la cuenta que muestra la propiedad de la empresa no tenga un saldo significativo, pero la actividad que ésta representa sí lo sea.

La anterior apreciación, da a entender que los activos se relacionan con el beneficio futuro o la utilidad futura que se le asigne al bien o derecho. Ciertamente los bienes o derechos se utilizan en transacciones futuras para generar beneficios, pero también tienen un significado presente, ya que la situación financiera es más un reflejo de la actualidad, que un reflejo prospectivo.

De esta manera, los beneficios futuros de actividades a realizar con bienes que todavía no son de propiedad de la empresa no pueden estar reflejados en los activos a la fecha del balance, ni en el valor en libros, pero sí en su valor de mercado, ya que para su determinación se utilizan proyecciones financieras y fiscales futuras que dan valor a la entidad por parte de los inversionistas, sobre la base de la capacidad de la entidad para generar efectivo en el futuro.

Según el anexo II de la circular de adopción de las NIIF N°3, que hace referencia a el Marco Conceptual para la Información Financiera(2010), los activos se observan como los beneficios económicos futuros incorporados a un activo y al potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo de la entidad; estos a su vez puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad, además pueden también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.

Por otra parte, con mucha frecuencia, una entidad emplea sus activos para producir bienes o servicios capaces de satisfacer deseos o necesidades de los clientes; puesto que estos bienes o servicios satisfacen tales deseos o necesidades, los clientes están dispuestos a pagar por ellos y, por tanto, a contribuir a los flujos de efectivo de la entidad. Al mismo tiempo se puede decir que el efectivo, por sí mismo, rinde un servicio a la entidad por la posibilidad de obtener, mediante su utilización, otros recursos. Desde dicha perspectiva, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo pueden llegar a la entidad por diferentes vías, porque un activo puede ser utilizado de manera aislada o en combinación con otros activos, en la producción de bienes o servicios a vender por la entidad.

Muchos activos, como por ejemplo las propiedades, planta y equipo, son elementos tangibles, sin embargo, lo tangible de este no es esencial para la existencia del activo; así las patentes y los derechos de autor, por ejemplo, son activos si se espera que produzcan beneficios económicos futuros para la entidad y son, además, controlados por ella. Son muchos los activos que están asociados con derechos legales como por ejemplo las cuentas por cobrar, los inmuebles y el derecho de propiedad.

Para otorgar la existencia de un activo, el derecho de propiedad no es esencial; así, por ejemplo, la propiedad en régimen de arrendamiento financiero es un activo si la entidad controla los beneficios económicos que se espera obtener.

La capacidad de una entidad para controlar estos beneficios podría incluso cumplir la definición de activo cuando no se tenga control legal sobre ella. Así, por ejemplo, la aplicación del desarrollo tecnológico en el proceso productivo, pueden cumplir la definición de activo cuando, aunque se guarden en secreto sin patentar, la entidad controle los beneficios económicos que se esperan de ellos.

Es necesario resaltar, que los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado y estos normalmente se obtienen mediante su compra o producción, pero también pueden generarse activos mediante otro tipo de transacciones; son ejemplos de ello las propiedades recibidas por la entidad del gobierno, dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica, o el descubrimiento de yacimientos minerales.

La generación de un activo, está asociada muy estrecha con la realización de un determinado desembolso, aunque uno y otro no tienen por qué coincidir necesariamente, por lo tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de que pueden obtenerse beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de que se esté ante una partida que satisfaga la definición de activo.

Así mismo, la no presencia de una salida de dinero no impide que se esté ante una partida que satisfaga la definición de activo, y que se convierta por tanto en un candidato para su reconocimiento como tal en el balance; por ejemplo, las partidas que han sido donadas a la entidad pueden satisfacer la definición de activos.

La circular mencionada, también hace referencia a la forma como deben reconocerse los activos cuando plantea que se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan del mismo beneficio económico futuro para la entidad, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.

Por lo tanto, no es objeto de reconocimiento en el balance cuando se considera improbable que, del desembolso correspondiente, se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro y en tal caso tal transacción lleva al reconocimiento de un gasto en el estado de resultados.

Este tratamiento contable según la circular de las NIIF No. 3, no implica que la intención de la gerencia, al hacer el desembolso, fuera otra que la de generar beneficios económicos en el futuro, o que la gerencia estuviera equivocada al hacerlo. La única implicación de lo anterior es que el grado de certeza, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la entidad, tras el presente periodo contable, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

A nivel general se plantea que los activos son los recursos que utiliza la entidad para la realización de sus fines, los cuales deben representar beneficios económicos futuros fundamentamente esperados y controlados por una entidad económica, provenientes de transacciones o eventos realizados, identificables y cuantificables en unidades monetarias.

En esta definición se habla de los recursos como sinónimo de activo, y los recursos incluyen elementos económicos, físicos, productivos, materiales, inmateriales y humanos que son utilizados por la entidad en sus operaciones normales, para alcanzar los fines para los que fue creada.

Sin embargo, estos recursos deben traer consigo la existencia de beneficios económicos, los cuales puedan ser utilizados en el futuro, y sobre ellos la entidad debe poseer un control. Otra característica de los activos según esta definición es que deben ser la consecuencia de hechos ocurridos en el pasado, y que involucra la cuantificación del activo en pesos.

El concepto de activo también ha ido evolucionando en el campo normativo. Si se revisa la postura del Centro de Investigación y Desarrollo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos⁸, por ejemplo, el activo es un conjunto o segmento cuantificable e identificable de partidas, de las que se esperan fundamentamente beneficios económicos futuros que son controlados por la empresa; el activo está representado por efectivo, derechos, bienes o servicios que se derivan de transacciones, transformaciones internas o eventos económicos pasados.

De lo mencionado anteriormente, se puede evidenciar que el concepto de activo ha evolucionado a lo largo del tiempo, debido a los cambios ocurridos en el ambiente y a las necesidades de información de los usuarios. Sin embargo, lo que siempre ha permanecido constante es la concepción del activo como un recurso o beneficio, y son básicamente estas las características que determinan su clasificación. Al principio, era necesario la existencia del valor monetario asociado al activo, luego la propiedad que la entidad poseía sobre el mismo, posteriormente la utilización presente o futura derivada de la tenencia del activo, para finalizar con la necesidad de que el activo pudiera ser identificable y expresado en términos monetarios.

En este sentido, y según el marco conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, documento publicado y aprobado por la IASC en abril de 1989 y adoptado por la IASB en abril de 2001, el tema de los activos presenta varios ejemplos de hechos que suceden dentro de una organización empresarial, que, por ser controlados, independientemente de su forma legal, pudieran ser considerados activos:

- a. La venta de un activo a un tercero, cuando existen acuerdos que aseguren a la organización que puede continuar disfrutando de los beneficios económicos incorporados al activo vendido.
- b. Las actividades relacionadas con los procedimientos tecnológicos aun sin patentar y que son desarrolladas por la entidad, siempre que esta tenga el control de los beneficios económicos que se esperan de ellos.

En fin, los activos constituyen esencialmente beneficios económicos futuros para la organización, siempre y cuando ésta ejerza control y se beneficie de ellos. Las formalidades jurídicas y legales pueden ser vistas como guías generales para identificar la sustancia económica de las transacciones.

De lo anterior, se entiende entonces que la adquisición de un activo no implica necesariamente un desembolso de dinero, por lo que no siempre se podría asociar un desembolso con la generación de un activo, tal es el caso de una donación, o por el contrario, puede ocurrir un desembolso sin que

⁸ El Instituto Mexicano de Contadores Públicos-IMCP, es la principal organización de contadores públicos de México, se integra por 59 colegios de profesionistas en los que participan más de 20 mil contadores públicos. Es un organismo social que impulsa el desarrollo profesional y humano de los contadores públicos, con el fin de elevar su calidad y preservar los valores que han orientado su práctica profesional.

necesariamente el mismo asegure que lo que se adquiere satisfaga las características para reconocer que dicho desembolso ha dado origen a la adquisición de un activo.

Es importante destacar que el ser tangible para un activo tampoco es condición indispensable para determinar su existencia. Esto quiere decir que puede darse el caso de activos que, por su naturaleza, no posean la característica de ser tangible, como, por ejemplo, las patentes y los derechos de autor.

Responsabilidad social empresarial y contabilidad. Otro gran reto

Según Adolfo Carbal Herrera (2009), en su escrito denominado: “Responsabilidad social empresarial y contabilidad: apuntes críticos”, la adopción de la Responsabilidad Social Empresarial en la Pequeña y Mediana Empresa Colombiana, debe responder con eficiencia a los desafíos y complejidades en la adopción de la RSE porque busca evidenciar factores fundamentales a tener en cuenta al momento de definir un modelo de gestión en RSE para la Pyme nacional. Lo anterior, debido que para que una organización de esta magnitud sea socialmente responsable necesita gestionar la responsabilidad social a través de un sistema adecuado de gestión y control de las actuaciones en esta materia.

Adicionalmente, diversos trabajos de investigación de orden crítico han evidenciado falencias en los informes sociales de grandes empresas, determinando que las prácticas de responsabilidad social tienen como fin la maximización del valor financiero de la empresa. Estos trabajos muestran, que estas grandes corporaciones se publicitan como empresas social y ambientalmente responsables, en realidad no lo son. La preocupación de la gran empresa no está centrada en alcanzar la sostenibilidad, porque la maximización del beneficio sigue siendo el objetivo, en este sentido las prácticas de RSE se transforman en un medio para alcanzar el fin.

Así mismo, la gran empresa busca legitimidad, y en correspondencia la RSE es entendida como una excelente estrategia para lavar la imagen corporativa, la difusión de información social y el uso de los medios de información masivos permite crear una imagen socialmente responsable de la firma ante la sociedad. Actualmente las grandes empresas se han trasladado de sus centros de poder a la periferia, gracias al desarrollo de la economía de libre mercado y al nuevo modelo de producción descentralizado.

El desmonte del Estado proteccionista abrió nuevos espacios de mercado para el capital privado, lo que hizo de los países pobres un escenario plagado de nuevas oportunidades de negocios para las firmas transnacionales. En este contexto la RSE es entendida por la gran empresa como una suerte de nuevos negocios, dado que el rol social del Estado también se ha limitado y ahora es compartido con el sector privado.

La gran empresa hoy se muestra como portadora del bienestar, ya que los derechos de la población, que en el pasado eran cubiertos por el estado, ahora son suministrados por ella en forma de productos y servicios. La RSE en el marco de la gran empresa es contradictoria, y está dado en que las multinacionales consideran que un país es atractivo para la inversión si ofrece ventajas como la flexibilización laboral, promoviendo la precarización e inestabilidad del trabajo en los países pobres, sin embargo, estas se promocionan como organizaciones socialmente responsables.

Atendiendo a las realidades del contexto nacional y latinoamericano es en cierta manera inadecuado adoptar en las Pymes y en las grandes organizaciones de esta región los modelos RSE actualmente concebidos. Latinoamérica siempre se ha caracterizado por su problemática social, la cual se ha ahondado con la aplicación del modelo neoliberal. Los niveles de pobreza van en aumento, esto está relacionado con la informalidad, renglón donde se encuentra gran parte de la población, dada la falta de empleo; a esto se suma la precarización e inestabilidad de los puestos de trabajo, gracias a la política estatal para atraer inversión extranjera.

En Colombia la crisis de los desposeídos y de la población asalariada se ha agravado desde que los derechos de la población fueron transformados en productos y servicios ofertados por la empresa privada, tal es el caso del actual sistema de salud, en donde, el operar bajo la lógica de la maximización del beneficio económico, ha llevado a las EPS a prestar un servicio ineficiente y en algunas ocasiones precario a la población.

Es evidente que la RSE se muestra como un desafío para las acciones contables de las empresas. El contexto en el que se desenvuelven se caracteriza por su complejidad. Problemática social, apertura de mercados, dependencia de las economías nacionales hacia los condicionamientos de los mercados internacionales, lo que en gran medida puede traducirse en un traslado del modelo hegemónico de la RSE a las organizaciones empresariales de la región latinoamericana.

Estas perspectivas, hacen pensar que el tema de la responsabilidad social empresarial en la disciplina contable tiene su invidencia si miramos la RSE como un marco de acción de las organizaciones. Este concepto se vislumbra como un nuevo reto para las unidades empresariales, como también para sus sistemas de información.

La relación de la Contabilidad con el tema de la RSE está en el papel que cumple esta como factor preponderante del desarrollo social y económico, porque el arte de llevar las cuentas era una práctica de gran importancia y necesaria en el seno de las primeras sociedades humanas, por lo tanto, puede entenderse a la contabilidad como un factor preponderante del desarrollo social y económico de los primeros pueblos. Pero tal papel de la contabilidad no se circunscribe simplemente a las antiguas civilizaciones, basta con realizar una revisión rápida y generalizada del acontecer socio económico de la sociedad occidental para develar el protagonismo de la disciplina contable en el desarrollo social, y de los diferentes sistemas económicos acaecidos. Desde el feudalismo hasta el surgimiento de la burguesía y con ella el advenimiento del sistema capitalista⁹.

La Responsabilidad Social Empresarial como nuevo enfoque del actuar de la Empresa

La revolución industrial trajo consigo grandes cambios para la sociedad occidental, que van desde lo social, a lo económico, político, cultural, científico y tecnológico, lo anterior trajo como consecuencia el surgimiento de la moderna empresa capitalista enmarcada de una época de muchas transformaciones gracias a los avances de la ciencia y el consecuente desarrollo tecnológico, donde la piedra angular del actual modelo de producción, logró aumentar sus niveles de producción.

La organización moderna, amparada en la constante búsqueda de la maximización de los beneficios económicos, desencadenó una carrera triste de extracción irracional de recursos naturales, trayendo como consecuencia graves desequilibrios en los sistemas biofísicos, con efectos directos sobre la sociedad.

Para el docente investigador y miembro del grupo de investigación GIDEA del programa de contaduría de la Universidad de Cartagena, Adolfo Carbal Herrera, mencionado anteriormente, la modernización empresarial y su consecuente impacto en el entorno social circundante ha sido el elemento facilitador de pensamientos contemporáneos emancipadores con respecto al andamiaje capitalista, siendo esta la causa del surgimiento de múltiples críticas, movimientos revolucionarios y de permanentes muestras de insatisfacción de los stakeholders, observadores impacientes del detrimento en su calidad de vida y en el desarrollo sostenible de los recursos naturales, económicos y culturales (Carbal Herrera, 2009).

⁹ Cabe aclarar que el objetivo de este escrito no es realizar un estudio del desarrollo histórico de la contabilidad en el marco de la sociedad humana. Para efectos del soporte de los argumentos planteados, se plantea el análisis del rol de la contabilidad en el marco de los sistemas económicos mencionados; sin desconocer su papel en otros apartes de la historia socioeconómica de la humanidad.

Es así como surge un nuevo enfoque en el desarrollo de la empresa, la Responsabilidad Social Empresarial, entendida como la incorporación consiente, clara y sostenida en la gestión estratégica de una organización, de los impactos sociales de su actividad o negocio en el entorno, y la necesidad de sopesar los valores sociales, subjetivos y cualitativos, como complemento de los criterios de medición y valuación de la rentabilidad y gestión financiera de una organización, en su vinculación e interacción con el medio o entorno.

Desde lo ético la Responsabilidad Social Empresarial no es un criterio de inversión social o extraempresarial. Es, ante todo, un valor y una filosofía de gestión de una empresa, corporación u organización, de sus accionistas, directivos y empleados, comprometida con el futuro de la comunidad a la que atiende (Carbal Herrera, 2009).

En el horizonte, aparece la Responsabilidad Social Empresarial como un nuevo reto para la empresa moderna capitalista, producto de la insatisfacción e inconformismo de diversos sectores sociales afectados. Las críticas y movimientos sociales le hicieron entender a esta que su supervivencia estaba amenazada y que, en gran medida, depende de la sociedad donde está inmersa.

Este enfoque busca un equilibrio y conciliación entre la relación empresa-sociedad; sin embargo, bajo el modelo neoliberal no ha alcanzado los mejores resultados, cuando hoy se ha comprobado que el mercado por sí solo no genera ni sustenta un orden social.

La problemática socio ambiental sigue vigente, la solución al fenómeno parece distante, sobre todo cuando las empresas se han preocupado más por resolver su problema, imagen corporativa, que por resolver el problema que afronta la sociedad, es aquí donde se reclama la intervención del Estado como ente regulador de la relación sociedad-empresa; marco, en el que la contabilidad juega un papel fundamental, siempre y cuando esta sea entendida como una disciplina social que opera en el sustrato de las relaciones técnicas y sociales que determinan la satisfacción de necesidades humanas, y no como una simple expresión netamente económica. Entonces se puede discernir, que la disciplina contable, como factor preponderante del desarrollo social, puede servir de garante en la búsqueda del equilibrio social en el marco de la relación Estado, Empresa y Sociedad.

En consecuencia, se puede afirmar, que la contabilidad depende del papel de la empresa. Bajo el enfoque tradicional, la empresa tiene un objetivo eminentemente económico, la maximización de los beneficios; donde la contabilidad financiera satisface las necesidades del ente como las de los usuarios de la información. Bajo el nuevo enfoque de responsabilidad social, con el que se busca ampliar los objetivos, además de económicos a sociales, se plantea un reto para la empresa y por consiguiente para la contabilidad, en la medida que tanto la información como los usuarios de la misma aumentan.

Este nuevo enfoque, exige que los sistemas de información de la empresa tengan en cuenta la información de base social, tanto de carácter cuantitativo y cualitativo, respecto: al medio físico, la comunidad, los empleados y la relación con los diferentes estamentos. La RSE exige la incorporación de estos aspectos en la contabilidad de la empresa, como fundamento de la evaluación del actuar empresarial en materia social y ambiental.

Consecuentemente, exige de parte de la contabilidad el desarrollo de metodologías e instrumentos capaces de captar la naturaleza de la nueva información. En este sentido la interdisciplinariedad cobra un papel primordial en el desarrollo de nuevas estructuras contables orientadas a la captación, medición y valuación de la realidad socio ambiental de la empresa.

Los Desarrollos actuales en Contabilidad Social

Actualmente en contabilidad se manifiesta la necesidad imperiosa de incorporar a la información contable la variable socio ambiental, atendiendo, ya sea, al enfoque de responsabilidad social empresarial o al criterio de sostenibilidad.

En este sentido se ha trabajado en el desarrollo de instrumentos y/o metodologías, que, desde lo contable, permitan informar el comportamiento de la empresa en materia social y ambiental; tales como el balance social y más recientemente el informe de sostenibilidad implementado en Europa, bajo la Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad de la Global Reporting Initiative (GRI).

Llegado a este punto, es necesario aclarar, que, para efectos de los propósitos de este escrito, solo se enfatiza en los actuales desarrollos en contabilidad ambiental empresarial, dada la relevancia de esta variable para las empresas en el presente, en tal sentido es esta contabilidad de tipo social la que ha alcanzado los mayores adelantos, lo cual se refleja en una mayor proliferación de bibliografías y trabajos académicos, que permiten un mejor análisis.

La contabilidad como instrumento racional del capitalismo, gracias a su poder legitimador reviste a la empresa moderna capitalista de un tinte ecologista y socialmente responsable ante la sociedad. Es decir, la contabilidad, en el capitalismo, cumple la función de revestir de valoración y aceptación racional a las actuaciones de los agentes, lo que le otorga un poder aun superior al que ejercen algunas de las categorías económicas.

En este sentido, los desarrollos que esbozan la teoría de la representación en contabilidad, que se encuentra en permanente evolución, no han incorporado en sus análisis que aun cuando la imagen que la contabilidad representa es imperfecta, se constituye en referente social y en valor admitido de actuación racional, y se han centrado en adelantar análisis de la lógica y de la teoría de conjuntos desde miradas de las ciencias positivas y han dejado rezagadas profundas reflexiones del orden sociológico que podrían realizar valiosos aportes sobre la naturaleza y función de la contabilidad en la sociedad.

En este sentido el análisis al nuevo enfoque de Responsabilidad Social Empresarial y al concepto de sostenibilidad es indispensable a la hora de discernir sobre la cuestión socio ambiental, dado que algunos desarrollos teóricos en esta materia pueden resultar contrarios a los objetivos propuestos, transformándose en posturas reproductoras de la problemática.

El Accionar del Contador Público y su relación con la Responsabilidad Social

Una definición que ha ido ganando terreno, establece que la Responsabilidad Social Empresarial es una visión de negocios que integra en la gestión empresarial y en forma armónica el respeto por los valores éticos, las personas, la comunidad y el medio ambiente.

Montoya García, J. D. (2011), en su escrito denominado “Noción de ética profesional y responsabilidad social del contador público, afirma que la Contabilidad es una ciencia social de naturaleza económica que tiene por objeto, mediante un método específico, elaborar una información en términos cuantitativos, relativa a la realidad económico-patrimonial que se da en una unidad económica para que los usuarios de dicha información puedan adoptar sus decisiones en relación con la expresada unidad económica, ratifican el carácter de ciencia social de la contabilidad.(Montoya García, J. D.,2011).

En este sentido la contabilidad como una ciencia social no puede limitarse a establecer generalizaciones de la praxis existente, si bien es cierto que las representaciones contables deben ampararse en situaciones reales, también es cierto que los juicios de valor le imprimen a la ciencia la subjetividad necesaria para cualificar recursos difíciles de cuantificar tales como los fenómenos sociales que giran en torno a los procesos económicos (Montoya García, J. D., 2011).

En este contexto se entiende que la responsabilidad social es el compromiso voluntario de las empresas con el desarrollo de la sociedad y la preservación del medio ambiente, desde su composición

social y un comportamiento responsable hacia las personas y grupos sociales con quienes interactúa, partiendo de las consideraciones en el Libro verde de la Unión Europea (2001)¹⁰

Al respecto de este concepto

El término Responsabilidad Social Empresarial (RSE), es relativamente nuevo en cuanto se ha convertido en un discurso necesario para las organizaciones empresariales como consecuencia de las exigencias de los diversos grupos de interés¹¹, sin embargo las primeras manifestaciones comerciales en la faz de la tierra dan cuenta de la necesidad de identificar un contexto para el desarrollo de las actividades comerciales, industriales o de servicio, reconociendo que debe existir una relación de reciprocidad en cada uno de estos aspectos, el quehacer humano tiene lugar en un medio ambiente en el que interactúa con sus semejantes y ejecuta relaciones de intercambio de diversa índole (social, cultural y comercial) por ende debe su existencia y supervivencia a recursos naturales, sociales y humanos.

Diversos autores sostienen que el origen de este concepto está indudablemente asociado a la ética. Según el profesor Cúrvulo (2009), en su escrito “Ética y Responsabilidad Social del Contador: perspectivas y tendencias frente a las IFRS, la ética es asociada a la preservación de la vida y la responsabilidad social inscribe sus orígenes en este estadio, donde se dan cita los valores sociales, la comunicación existencial, los cuales se entretrejan a los valores éticos y la conciencia moral que son los que en su momento presentan una aproximación a esta expresión. Es indudable la relación existente entre la responsabilidad social y la ética. Podría decirse que la responsabilidad social actualmente es la única expresión tangible de ética, en un mundo donde los principios morales y éticos se ven supeditados a los requerimientos de sistema socioeconómico dominante.

¿Qué es un Reporte o Balance Social?

En el Manual para la Preparación e Implementación del Balance Social en el Uruguay. Deres (Desarrollo de la Responsabilidad Social), se define como:

El Balance Social¹² no es más que un complemento al balance financiero publicado anualmente por la empresa, en el cual se da cuenta de los proyectos, beneficios y acciones sociales dirigidas a los empleados, inversionistas, analistas de mercado, accionistas y a la comunidad en su conjunto, también un instrumento estratégico para avalar, difundir y multiplicar el ejercicio de la Responsabilidad Social Empresarial (RSE).

En el Balance Social, la empresa muestra lo que hace por sus profesionales, dependientes, colaboradores y por la comunidad, dando transparencia a las actividades que buscan mejorar la calidad de vida de quienes la rodean y su función principal es hacer pública la responsabilidad social empresarial, construyendo mayores vínculos entre la empresa, su personal y propietarios, la sociedad y el medioambiente.

Es una herramienta que al ser elaborada por varios profesionales que forman parte de la empresa (ingenieros, contadores, analistas y otros), tiene la capacidad de reflejar y medir la preocupación de la

¹⁰ Documento donde se realiza el planteamiento sobre el modo en que la Unión Europea podría promover la responsabilidad social de las empresas, tanto a nivel europeo como internacional y, en particular, sobre el modo de aprovechar al máximo las experiencias existentes, fomentar el desarrollo de prácticas innovadoras, aumentar la transparencia e incrementar la fiabilidad de la evaluación y de la validación de las diversas iniciativas realizadas en Europa.

¹¹ El GRI (Global Reporting Initiative) define como grupos de interés “aquellas entidades o individuos a los que pueden afectar de manera significativa las actividades, productos y/o servicios de la organización; y cuyas acciones pueden afectar dentro de lo razonable a la capacidad de la organización para desarrollar con éxito sus estrategias y alcanzar sus objetivos”.

¹² Conocido también como Reporte Social Empresarial o Reporte de Sustentabilidad.

misma por las personas, el medio ambiente y en términos generales, cómo interactúa la empresa vista como una unidad funcional con el resto del mundo.

Establecer un Balance Social en la empresa, de manera similar al Balance Económico, nació en Estados Unidos en la década de los setenta. Su origen se debió a la necesidad de la empresa privada por mejorar su "imagen de marca" y hacer frente a los recursos empleados en su beneficio. El primer Balance Social reconocido como tal lo publicó la empresa Singer en el año 1972. Este instrumento se difundió también en Europa, principalmente en Alemania y Francia, y de allí al resto del mundo. Desde entonces, ha pasado a ser tema de interés para algunos gobiernos de países y organismos internacionales.

A modo de ejemplo podríamos mencionar el caso de la República Argentina, la cual ha reglamentado mediante decreto del gobierno en el año 2000, la preparación obligatoria de un "Balance Social" para todas las empresas que tienen más de 500 trabajadores dependientes. Si bien lo requerido por dicho decreto se concentra básicamente en los temas relacionados al personal de la empresa, ha sido claramente una iniciativa del gobierno argentino, para el desarrollo de este tipo de reportes en la región.

Según Miguel Ángel Rivadeneira y Myriam L. C. De Marco en su escrito "Balance Social: una medida de la Responsabilidad Social Empresarial de la Universidad del Norte Santo Tomás de Aquino en Tucumán, Argentina, el Balance Social debe exponer, medir y divulgar en forma clara y precisa, los resultados de la aplicación de la política social de la empresa, y evaluar el cumplimiento de su Responsabilidad Social Empresarial, siendo desde esta óptica una herramienta de administración y control, que permite que la empresa proyecte, verifique y evalúe su rendimiento, sobre distintos aspectos, que conforma la sostenibilidad corporativa.

Sin lugar a dudas, la información que brinde el Balance Social de una organización empresarial debe ser auditable y toda organización que decida emitir un Balance Social serio, debe tomar ciertas decisiones iniciales ineludibles, tales como si en su concepción participarán o no los grupos de interés, qué modelo se utilizará y cuales indicadores se utilizarán, además, dichos estados deben contemplar las siguientes características:

- a. Las temáticas e informaciones expuestas deben considerarse útiles por sus diferentes usuarios, lo que exige de parte de la empresa un amplio conocimiento de las expectativas y necesidades de sus públicos objetivos. Cada empresa deberá evaluar particularmente cuáles son las necesidades de los usuarios a nivel de nuestro país.
- b. La información que contiene debe revelar neutralidad y consistencia en su formulación y presentación, será considerada confiable.
- c. Debe tener en cuenta la variedad de públicos que utilizarán el informe, lo que exige claridad en su elaboración como una forma de facilitar su comprensión. Se recomienda cautela en la utilización de términos técnicos y científicos, como también es deseable la inclusión de gráficos cuando sea pertinente. En algunos casos un glosario anexo puede ser útil. En nuestro país, los principales lectores del Balance Social de las empresas serán sus accionistas (sean sociedades anónimas abiertas o cerradas), instituciones financieras, proveedores y clientes.
- d. Debe presentar posibilidades de comparación de los datos presentados por la empresa con períodos anteriores y con los de otras organizaciones, lo que exige consistencia en la elección, medición y presentación de los indicadores, así como en la exposición del estado de demostración del valor agregado.
- e. Debe garantizar que los diferentes públicos puedan acompañar los resultados y tendencias de naturaleza económica, social y medioambiental de la empresa, el informe debe ser presentado en intervalos de tiempo regulares. Sería deseable que los agentes económicos reciban el Balance Social junto al balance financiero anual.

- f. La información contenida en ellos debe ser verificable a pesar de que no es una práctica exigida, la verificación y auditoría de las informaciones contenidas en el reporte contribuyen a su credibilidad.
- g. Los indicadores cuantitativos presentados como parte de las secciones correspondientes del balance social, deben ser coherentes con la información financiera principal de la empresa.

La Administración del capital intelectual: Modelos de Medición

Tanto las organizaciones empresariales y por ende los responsables de los negocios y aquellos que buscan invertir en ellos, necesitan información relacionada con el valor de los activos intangibles, referido tanto al conocimiento como aquellos inherentes a la relación de la organización con su entorno y a la utilización eficiente de su estructura operativa.

Es precisamente en este aspecto en donde se aplican los modelos de medición y control del capital intelectual que buscan resolver el valor real de los activos que no se registran contablemente y que usualmente son llamados “The goodwill”¹³, “Market value added”¹⁴, “Business Knowledge”¹⁵, “Intellectual capital”¹⁶ debido a que el valor real de una empresa en algunos casos no coincide con lo que dicen sus balances y registros contables.

Según Juan Manuel Larios Prado (2009), en su escrito denominado “Capital intelectual: un modelo de medición en las empresas del nuevo milenio”, plantea que, desde la década del setenta, y con mucha más fuerza a partir del siglo pasado, han surgido sistemas de control que, en su proceso integracional, no se contentan con desarrollar indicadores financieros, sino que avanzan sobre elementos de la empresa que no son tomados en cuenta por la contabilidad tradicional. Estos sistemas, conocidos entre otros son:

a) El Balanced Scorecard, creado por Rober Kaplan y David Norton, manifiestan que los activos no reconocidos contablemente, entre los que se encuentran los referentes al capital intelectual deben ser medidos a través de indicadores, ya que lo que no se mide no se gestiona y siendo los activos intangibles un factor importante de la gestión empresarial, es comprensible su estudio y evaluación bajo cuatro perspectivas planteadas:

- **Perspectiva Financiera.** Los indicadores financieros tales como: la rentabilidad sobre la inversión, flujos de caja, análisis de la rentabilidad de clientes y productos, gestión de riesgo entre otros deben ser complementados con otros asociados a la realidad empresarial.
- **Perspectiva del Cliente.** Los valores relacionados con los clientes se deben identificar para que incrementen la capacidad competitiva de la empresa. Para ello es necesario realizar un análisis del valor y calidad de éstos en el segmento de mercado objetivo.
- **Perspectiva de los Procesos Internos.** Esta perspectiva analiza cómo se adecúan los procesos de la empresa para lograr la satisfacción del cliente y conseguir con ello los niveles de rendimiento financiero planificados. En dichos procesos internos, se distinguen tres tipos de procesos: de innovación, de operaciones y de servicios postventa.
- **Perspectiva del Aprendizaje y Crecimiento.** Exhibe un conjunto de indicadores que constituyen los activos que dotan a la organización de la habilidad para mejorar y aprender,

¹³ Fondo de Comercio.

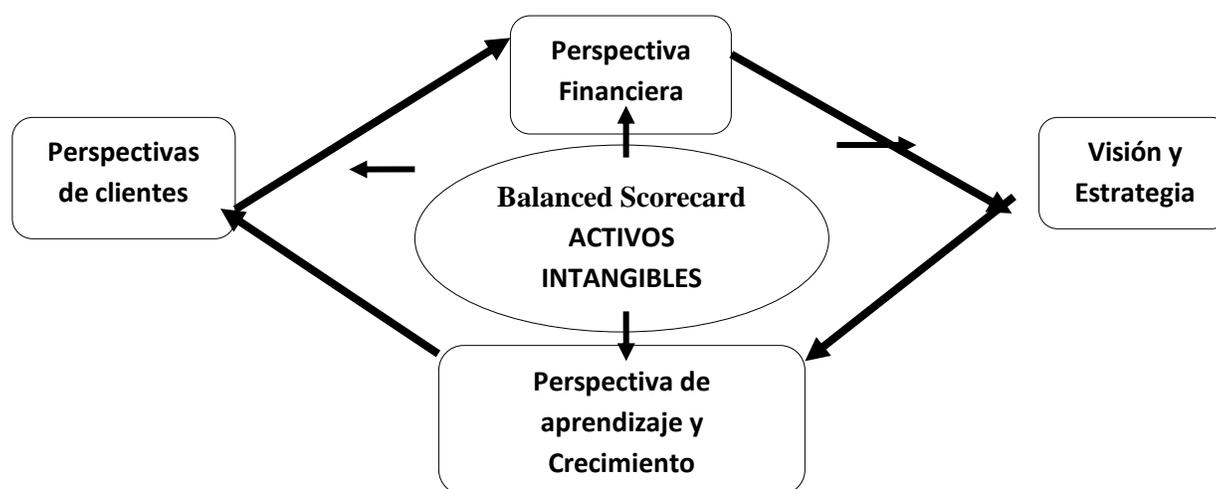
¹⁴ Valor añadido de mercado. Se conoce como la diferencia entre el valor de mercado de una empresa menos la suma de todos los reclamos de capital sobre la misma. El valor de mercado no es más que el precio del título según se cotice en una bolsa de valores multiplicado por el número de acciones circulantes. El VAM = Valor de Mercado – Capital Aportado Total. Si el VAM es el más alto, mayor valor de mercado tiene la empresa. Se el VAM es negativo, significa que la gerencia no ha sido capaz de crear valor para todos los inversionistas de la empresa.

¹⁵Conocimiento de la Empresa.

¹⁶Capital Intelectual.

tales como: capacidad y competencia de personas, sistemas de información, cultura, clima, motivación para el aprendizaje y la acción. Ver grafica No. 2.

Grafica No. 2. Modelo de Balanced Scorecard



Fuente: Elaboración propia a partir de Kaplan y Norton.

Por lo anterior la nueva visión de la contabilidad estaría representada por el siguiente modelo:



El análisis contable para justificar la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable, está en estas tres variables. Para ello, es necesario aclarar el significado de cada una de ellas para entender la importancia y el valor que tiene el capital intelectual en una organización empresarial.

Para Sáez de Viteri Arranz (2000), en su libro “El Potencial Competitivo de la Empresa: recursos, capacidades, rutinas y procesos de valor añadido”, presenta el siguiente análisis:

- **La Potencialidad Empresarial.** La potencialidad de los negocios depende de su estructura organizacional o capacidad operativa que está compuesta por los activos que mantiene la empresa como inversión futura y los pasivos o capitales financieros que financian la misma. Esta variable estática es producto de la contabilidad tradicional que, al asociarse con los clientes o mercado, puede medir sus resultados financieros a través del estado de ganancias y pérdidas.

- **La Performance.** Esta variable se fundamenta en los recursos que tiene la empresa y en su capacidad para hacer una gestión o desempeño óptimo. En efecto, ante entornos turbulentos, con incertidumbre y dificultad para competir globalmente, reducción del ciclo de vida de los productos, cambios rápidos en los gustos y las necesidades de los consumidores, etc., si la empresa llegase a tener dificultades para plantearse qué necesidades quiere satisfacer, debe preguntarse, acerca de qué necesidades puede satisfacer. Es bueno decir que la orientación externa no puede ser el único fundamento de la estrategia empresarial, sino que es preciso recurrir al análisis de los recursos y capacidades disponibles para poner en marcha una estrategia.

La variable en mención dinamiza la potencialidad del negocio y determina el valor agregado de la organización hacia sus clientes. Por consiguiente, si hablamos de la organización y su actuación en los diferentes niveles ya sea definiendo estrategias y cumpliendo los objetivos corporativos estimados, consideramos que es en esta variable donde se ubica el capital intelectual.

La performance para ser evaluada debe estar relacionada con los siguientes elementos: El capital humano o recursos humanos, el capital estructural o procesos y tecnología y el capital relacional o los clientes; la administración de la información dentro de la organización; la participación del conocimiento como actividad y útil para las necesidades estratégicas de la empresa y el aprendizaje continuo.

Estos elementos toman valor al combinarse con la inversión de la empresa u otros activos que se denominan potencialidad, lo que indica una performance positiva y cuando esto sucede, se está reconociendo los gastos contabilizados como parte de la inversión y se valida en el desempeño de la empresa el papel de los activos intangibles provenientes de competencias personales, estructura interna y estructura externa.

- **Posicionamiento Empresarial.** Representa el valor de la empresa y debe ser cuantificado continuamente ya que este es el resultado de las ventajas competitivas generadas por el capital intelectual que maneja la empresa. Esta variable puede ser medida a través de las finanzas modernas¹⁷ las mismas que deben ser consideradas para ajustar los estados financieros y reflejar la realidad financiera y económica para la toma de decisiones empresariales.

Conclusiones

Para comprender e iniciar el proceso de la reflexión epistemológica de la contabilidad y del conocimiento los profesionales y estudiantes de la Ciencia Contable, deben entender que la epistemología y la filosofía son las fuentes de análisis donde la razón y la experiencia encuentran su eficacia, este camino reflexivo servirá para que el contador no esté ajeno al entendimiento de la sistematización de la contabilidad del conocimiento.

La contabilidad debe concebir un modelo teórico que le permita insertarse en el sistema donde actúa, buscando converger con las teorías de las ciencias sociales y/o, específicamente, con las ciencias económicas empresariales, tales como: Economía y Administración, para dar origen a la teoría convergente de la Contabilidad del Conocimiento.

Para obtener una comprensión más profunda de la teoría contable y producir una mejor, así como entender los contextos sociales e intelectuales de la misma, se debe considerar:

- La aplicación del Enfoque Sistémico Integrado como base fundamental para la modificación metodológica de la ciencia contable.

¹⁷ Estos son: método de descuento de flujos de efectivo futuro, de capitalización de ganancias, de múltiplo de ingresos, de valuación de activos netos, EVA, etc.

- Se debe determinar el contexto contable para construir puentes epistemológicos con otras ciencias, inicialmente podría ser concebida con las teorías económicas y administrativas.
- Se debe reconocer el Modelo Sistémico Integral y Holístico de la Contabilidad del Conocimiento¹⁸, con sus variables: Potencialidad, performance y posicionamiento empresarial.

En esta primera etapa de la acción teórica de la contabilidad del conocimiento, se debe considerar la valorización empresarial para identificar el valor de los intangibles gestionados por la administración empresarial.

Todos los activos intangibles identificados en la organización empresarial, deberían referirse a la categoría “conocimiento” para ello se recomienda reconocer el valor relativo de lo aquí analizado como el marco conceptual más poderoso para posibilitar la medición de los activos intangibles, su operacionalización debe ser el resultado de la valoración con el lenguaje natural de todos los recursos intangibles manejados por la empresa.

La contabilidad debe entenderse como una disciplina social fundamental para el desarrollo de las sociedades humanas, en la medida que esta sea orientada a la satisfacción de las necesidades de la comunidad, de la distribución equitativa de los beneficios y del control social.

La Responsabilidad Social Empresarial y la Sostenibilidad son enfoques que requieren de análisis, en la medida que discursos desarrollados al respecto plantean posturas reproductoras de la problemática socio ambiental actual, bajo imagen de solución a la crisis.

Es necesario el desarrollo de corrientes alternativas en contabilidad, planteadas desde concepciones diferentes a la visión capitalista de la realidad, con el propósito de elaborar estructuras contables que respondan a las necesidades sociales.

Referencias Bibliográficas

- Asociación Española de Contabilidad y Auditoría. (1999). *La relevancia de los intangibles para la valoración y la gestión de empresas: revisión de literatura*. Cañibano, L., García-Ayuso Covarsi, M., & Sánchez, P.
- Carazay, M., Fernández, A., Nannini, M. y Suardi, D. (2000). *El capital intelectual y la llave de negocio: un análisis comparativo*. Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad. Quintas Jornadas. Investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística.
- Carazay, C., Fernández, A., Nannini, MS, & Suardi, D. (2000). *La llave de negocios en los estados contables*. Revista Desarrollo y Gestión, (10).
- Carbal Herrera, A. (2009). *Responsabilidad social empresarial y contabilidad: apuntes críticos* (1.^a ed.) . Universidad Libre. (1.^a ed.). Universidad Libre.
- Gal Cabrera Monroy, F., y Galindo Lucas, A. (2000). *La importancia de la información en la valoración de empresas*. En *La empresa del siglo XXI: Finanzas, tecnologías y sistemas de información* (Cádiz, España).(Cádiz, España).
- Cúrvelo Hassán, JO. (2009). *Ética y responsabilidad social del contador: Perspectivas y tendencias frente a las NIIF*.

¹⁸ Este modelo conceptual debe relacionar la contabilidad financiera y la contabilidad gerencial y establecer un vínculo con el proceso gerencial y el proceso de toma de decisiones. Este debe ser orientado a facilitar la emisión de información financiera y de costos requerida para realizar los procesos de evaluación, control y toma de decisiones en los diferentes niveles gerenciales de la organización empresarial y para satisfacer los requerimientos de información de los organismos externos.

- García Montaña, CA, & Londoño Castaño, M. del C. (2010). Activos intangibles empresariales: su naturaleza e importancia para las organizaciones de hoy. *Libre Empresa*, Universidad La Gran Colombia, Armenia.
- Holandés Sanhueza, R. (2007). Los activos intangibles: Presentación de algunos modelos desarrollados. *Horizontes Empresariales*.
- Jaramillo Echeverri, LG. (2003). *¿Qué es epistemología?* Universidad del Cauca. Universidad del Cauca.
- Larios Prado, JM. (2009). *Capital intelectual: Un modelo de medición en las empresas del nuevo milenio*.
- Marcotrigiano, LA. (2011). Discusión del concepto de activo dentro del marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera. *Actualidad Contable FACES*, Mérida, Venezuela.
- Mattessich, R. (1922). Introducción al pensamiento contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*.
- Montoya García, JD. (2011). Noción de ética profesional y responsabilidad social del contador público. *Revista Activos*, Universidad Santo Tomás.
- Rivadeneira, M. Á., & De Marco, MLC. (2009). *Balance social: Una medida de la responsabilidad social empresaria*. Universidad del Norte Santo Tomás de Aquino, Tucumán, Argentina.
- Rodríguez de Ramírez, M. del C. (1995). Reflexiones sobre el status epistemológico de la contabilidad. *Contabilidad y Auditoría*.
- Sáez de Viteri Arranz, D. (2000). El potencial competitivo de la empresa: Recursos, capacidades, rutinas y procesos de valor añadidos. *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, Universidad de Vigo.
- Tua Pereda, J. (2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, Universidad Autónoma de Madrid.