



LÚMINA
ISSN: 0123-4072
ISSN: 2619-6174
revistalumina@umanizales.edu.co
Universidad de Manizales
Colombia

Expectativas sobre el desarrollo de la escuela crítica en contabilidad en el marco de la diseminación de las Niif

Gil, Jorge Manuel

Expectativas sobre el desarrollo de la escuela crítica en contabilidad en el marco de la diseminación de las Niif

LÚMINA, núm. 14, 2013

Universidad de Manizales, Colombia

Expectativas sobre el desarrollo de la escuela crítica en contabilidad en el marco de la diseminación de las Niif

Some expectations on the development of the Critical School in Accounting within the framework of the dissemination of the IFRS

Jorge Manuel Gil

*Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco y la
Universidad Nacional de la Patagonia Austral, Argentina*

RESUMEN:

El tema de este artículo es muy simple y se instala en la conceptualización de la globalización normativa en Contabilidad a la luz de los enfoques teóricos en competencia, en particular, la denominada escuela crítica. Se trata de relacionar el proceso normativo en un contexto globalizado, aceptando la fuerte interrelación entre la ideología de la globalización y su funcionamiento económico y el desarrollo de la Contabilidad

PALABRAS CLAVE: Globalización, regulación, economía política, escuela crítica, derecho contable.

ABSTRACT:

This paper addresses a very simple topic which is related to the conceptualization of the normative globalization in Accounting in the light of the competing theoretical approaches, in particular, of the so called Critical School. I intend to relate the normative process in a globalized context, and accept the strong interrelation between the ideology of globalization and its economic functioning and the development of Accounting.

KEYWORDS: Globalization, Regulation, Political Economy, Critical School, Accounting Law.

INTRODUCCIÓN

Para el enfoque de este encuentro, creo que la Contabilidad se presenta como un conocimiento que al analizar e interpretar la realidad, se acumula como un saber. Y, en tanto, saber se transforma en un campo de batalla en el sentido de Bordieu. Un espacio de conflicto y de competencia para entender la cuestión social oculta detrás del orden simbólico que plantea la Contabilidad, un campo que indica el espacio determinado por las actividades estructuradas y reguladas al interior del conocimiento, tanto, su pensamiento como su práctica profesional y académica.

Estamos aquí, porque damos la batalla del reconocimiento de la Contabilidad como ciencia social aplicada, de la que se desprende un ejercicio profesional comprometido con los valores humanos. Nuestra palabra, si con una palabra queremos cambiar al mundo, en términos de Paulo Freire, es “compromiso”.

Y, es batalla porque construimos un nuevo conocimiento contra el pensamiento dominante. La batalla de mis amigos entrañables, los de acá, los de América Latina, los Rafael Franco contra los PCGA y los diseños de la Contabilidad Gubernamental; los Danilo Ariza contra la argumentación burguesa de desconsiderar el ambiente natural; los Harold Álvarez contra el desafío de los límites de lo financiero; los Guillermo Pino contra la ortodoxia contable; los Mauricio Gómez contra el unicato intelectual de la dependencia del Norte; los Carlos Mario Ospina contra la dictadura del establishment contable; los Ólver Quijano contra la transculturación de lo global; los Jack Araujo contra la desestimación de lo social; los Edgard Gracia contra el hegemonismo educativo; los Héctor José Sarmiento contra nuestra propia apatía editorial; los Marco Antonio Machado contra la inercia investigativa; los Rubiela Jiménez contra el ocultismo de la técnica; los William Rojas contra la tecnocracia deshumanizante; otros que olvido, injusta e imperdonablemente, otros que ya no están (me llenan los recuerdos de Jorge Burbano y Edgar Nieto) de cientos, quizás de miles, empedernidos guerreros del pensamiento y la pluma que están entre nuestros estudiantes, desparramados por

la doliente AL, con expresiones silenciosas, con contornos difusos pero conciencias activas. De qué hablamos en común si sumamos nuestras pequeñas batallas, sino de la propia existencia que se nos agota en cada embate?

La Contabilidad, ella misma, es también un hecho existencial (al menos, dos Contabilidades, la del establishment, la del mundo de los negocios, la “financiera” de los intereses crematísticos y oportunistas y la marginal, la de la cotidianidad, la “social” de la equidad y la distribución) y los contadores (al menos dos tipos de contadores¹ los “libertarios comprometidos y críticos” y los “conservadores interesados e individualistas”). Se trata, éste, nuestro campo de batalla, del espacio donde agentes e instituciones luchan permanentemente por apropiarse de productos específicos que se encuentran en disputa. Esos productos son los conocimientos exteriorizados en forma de normas contables. El campo está caracterizado por ser un espacio limitado, de lucha, definido mediante regularidades de conducta y reglas aceptadas, que presenta momentos, como los actuales, de crisis sistémicas, en las que las reglas vigentes se cuestionan y la distribución de fuerzas es desigual. Compartimos la idea de que “pensar el mundo en armonía, homeostasis o cadenas identificatorias es, verdaderamente, una ingenuidad ante los acontecimientos que nos atropellan”².

El conflicto es reconocido por la propia escuela ortodoxa que impulsa un alineamiento a rajatablas con los designios normativos del IASB. Confusos conceptos, pero con claro contenido ideológico, desconocen el rol público del conocimiento y la legalidad política en instancias democráticas con frases retóricas³ tales como “... en un contexto de globalización, la Contabilidad financiera no puede estar condicionada por lo legal: se expresa mediante estándares de la más alta calidad que se aplican en el marco de la ley y la regulación. Una relación entre quienes tienen interés económico (stakeholders) que se sientan a la mesa de negociación (el mercado), actuando en el marco legal”. Y aumentan la confusión y el contrasentido metodológico afirmando “Es el paso desde el viejo y anquilosado sistema basado-en- reglas (PCGA) al nuevo sistema basado-en-principios (IFRS)”. Como si la actual globalización no llevara al paroxismo la emisión de reglas!

El tema de esta ponencia a la que tanto amable como muy perseverantemente me ha convocado la Universidad de Manizales y, en especial, Rubiela Jiménez, a quien agradezco de corazón, es muy simple y se instala en la conceptualización de la globalización normativa en Contabilidad a la luz de los enfoques teóricos en competencia, en particular, la denominada escuela crítica. Se trata de relacionar el proceso normativo en un contexto globalizado, aceptando la fuerte interrelación entre la ideología de la globalización y su funcionamiento económico y el desarrollo de la Contabilidad.

Hay variadas instituciones globalizantes en Contabilidad pero, creo que es necesario detenerse en dos de ellas, referidas al derecho contable internacional: una, es la elaboración de normas y su imposición; la otra, su posterior control de aplicación y supervisión.

El discurso oficial de que “el sistema de regulación no es sólo un medio para fijar normas, sino que también debe servir para imponerlas y vigilar su aplicación coherente, así como el cumplimiento de las reglas”⁴, nos exige de mayores justificaciones de este encuadre.

La primera de ellas, son las NIC-NIIF, elaboradas por el IASB, que están impregnando y sustituyendo las normativas nacionales en AL. La segunda, son los ROSC (Cumplimiento de normas y códigos de Contabilidad y auditoría) operadas desde el Banco Mundial. El IASB (2001), es un organismo técnico de una fundación no lucrativa privada, multinacional y exenta de impuestos (IASB 1973) que representa intereses específicos de las organizaciones profesionales de Contabilidad y auditoría, instituciones financieras privadas y compañías industriales y bancos centrales. El Banco Mundial (junto al GATT y al FMI en 1944) originalmente denominado BIRF (Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento) es un organismo financiero internacional cuyo objetivo inicial era ayudar a las economías europeas de postguerra a financiar proyectos de producción. Actualmente, la financiación condicional del desarrollo pasó a ser su principal función.

El carácter punitivo y sancionatorio para quienes no se adecúan a la globalización, queda explícito, cuando se afirma que “Un elemento esencial de una infraestructura contable adecuada es el conjunto de sanciones punitivas que pueden adoptarse en un país en caso de conducta indebida” (ISAR⁵, 2012, 29ª Conferencia).

Por ello, y pese a no tener carácter normativo sino consultivo y evaluativo

–en realidad su función es ideológica-, debemos también agregar y considerar que en el marco de la UNCTAD a través del Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (ISAR, 1982) que tiene como función la “ayuda a los países en desarrollo y a los países de economía en transición a aplicar

las normas internacionales en materia de Contabilidad e información”. De hecho, valida de manera sistemática y acrítica e impulsa las NIIF como alternativa única y se ocupa de relatar las experiencias de su adopción, principalmente, en países en desarrollo, identificando las dificultades de implementación con la ideología del retraso cultural.

Aunque la incorporación de la Contabilidad como instrumento de la globalización es tardía, debemos reconocer que éste, es un proceso histórico que abarca, según la CEPAL, al menos tres etapas desde 1870⁶, que se diferencian por el rol de las instituciones financieras globales. La IOSCO Organización Internacional de Reguladores de Bolsas de Valores fue creada en 1974, el IASC en 1973. El convenio IASC IOSCO (1993) sobre “core standards” otorga un fuerte énfasis a la consideración de los instrumentos financieros y en mayo de 2000, IOSCO, recomienda a los mercados de capitales financieros el uso de las NIIF.

Esta referencia, permite formular una hipótesis de superveniencia⁷ en el sentido de que, en las actuales circunstancias históricas del ciclo de acumulación capitalista, “cambios en la globalización, importa que los haya en la Contabilidad”. Y, esto es consecuencia de la función técnica de “registrar y medir” la actividad financiera que le asigna la corriente dominante.

Se identifican, al menos, tres corrientes de pensamiento: el positivismo, la escuela hermenéutica y la corriente crítica.

El positivismo, analiza las normas desde la necesidad de imponer las mejores reglas prácticas que determinan el accionar de los contadores en línea con los objetivos del capitalismo (validar la propiedad privada de los medios de producción, determinar la ganancia del capital financiero y su distribución, impulsar el apalancamiento y la gestión financiera de las organizaciones, involucrar al mercado en el proceso de calculabilidad económica y medición de las riquezas). Interesado en buscar generalizaciones acerca de lo social, observará a las NIIF como una expresión transcultural y eficiente en términos de tecnología social compatible con la globalización del capitalismo. Fundamentalmente, se detendrá en el componente tecnológico de las normas, dado que la Contabilidad es una técnica, por lo que sus normas son reglas tecnológicas (en el sentido que Bunge presenta como “instrucción para realizar un número finito de actos, en un orden dado y con un objetivo también dado”)

El interpretativismo, apuntará a señalar las acciones y creencias que identifiquen la ideología de homogeneización que implican las NIIF en el marco de los deseos, razones y metas de los organismos internacionales de regulación, facilitar la comparabilidad y aumentar el contenido financiero de la información para impulsar la consolidación y estabilidad de los mercados de capitales. Las analiza desde el punto de vista de la relación causa-efecto que se representa en la información contable para entender la conducta humana y de las organizaciones para poder captar, a través de la Contabilidad, el significado de sus acciones. De esta manera, se pueden analizar los efectos cualitativos de los fenómenos financieros.

La óptica crítica –que alberga una sumatoria de miradas complementarias- es una perspectiva que referencia a otras ciencias sociales para presentar un enfoque institucional y social de la práctica contable, con la premisa de que la Contabilidad puede ayudar a comprender el mundo como instancia previa a modificarlo. La investigación crítica en Contabilidad forma parte de una línea de investigación alternativa conjuntamente con los estudios interpretativos y los estudios de la relación entre la Contabilidad y el poder bajo el influjo de la filosofía postmoderna.

La característica principal de las perspectivas de investigación crítica es su naturaleza social y, por lo tanto, se encuentran en un entorno con diferentes corrientes, ideologías, análisis y discursos, que dan origen a los diferentes enfoques. Estos enfoques, escuelas y/o teorías, han sido descritos en el trabajo de Baxter y Chua⁸ y son: (1) Enfoque de la escuela de la elección no racional, surgida como crítica a la teoría de la elección racional, (2) Enfoque naturalista, investigación in situ, (3) Enfoque de la alternativa radical, basado en las ideas de Marx, la escuela de Frankfurt (Habermas y Marcuse) y la literatura del proceso de trabajo (Braverman), (4) Enfoque de la teoría institucional, (5) Enfoque de la teoría de la estructuración, (6) Enfoque basado en la obra de Foucault (relaciones de poder) y (7) Enfoque con base en la obra de Bruno Latour.

La teoría crítica, tiene como objeto, analizar las génesis políticas de las normas, su impacto en el desarrollo de los mercados financieros (la tendencia a la concentración, p. e.) y su alineamiento con los objetivos del capitalismo accionario (p. e., apropiación del apalancamiento financiero). Las NIIF, son las expresiones más acabadas de los intentos de homogeneizar, como pensamiento único, el rol económico de la Contabilidad y deben ser estudiadas desde la óptica del poder y de sus emergentes sociales.

En este trabajo no abordamos la concepción positivista del IASB, que implicaría analizar las NIIF en su relación técnica de eficiencia y pertinencia y las alternativas de coincidencias con el sistema normativo nacional para una mejor adaptación. Así mismo, reconoceremos, también, la visión hermenéutica que pretende comprender las NIIF en su contexto causal y funcional al sistema económico para interpretar la realidad contable en una particular situación histórica – social, objetivada por la cultura local. Nosotros, vamos a presentar una mirada crítica que destaca lo cualitativo-interpretativo por encima de lo cuantitativo-descriptivo, porque necesitamos entender las condiciones sociales de producción y reproducción.

El propio ISAR,⁹ reconoce que “las instituciones y los organismos que se ocupan de los diferentes aspectos de la regulación contable varían en función de la arquitectura cívica del país de que se trate”. Comenzaremos afirmando, entonces, que la Contabilidad es global en tanto conocimiento universal, pero mantiene especificidades propias que se transforman, o están en vías de, en culturales –figuras contables tales como la “revisoría fiscal” en Colombia, la “paridad teórica de intercambio” en México, la “regularización patrimonial” en Brasil, el “balance social” en Argentina- y que el Derecho contable internacional –que forma parte del ambiente cultural de la globalización- está permeado con el contenido financiero prevalente en la dinámica concentradora característica del ciclo económico del capitalismo informacional.

Es preciso no perder de vista en el análisis, que “El sistema capitalista como cualquier sistema biológico o social, tiene un imperativo más que “kantianamente” categórico: su reproducción ampliada permanente”¹⁰. El diseño de sistemas contables homogéneos y globalizados –en tanto, sustento de las acciones humanas derivadas de decisiones basadas en la racionalidad financiera- se entiende como una de las colaterales en las condiciones de la reproducción financiera.

La integración de los mercados globales por la informática, la deslocalización de las empresas transnacionales, el mercado financiero global y la maximización de las ventajas tecnológicas comparativas en un marco de una economía virtual y especulativa, producen –en palabras de Castells- que “... el capital, los capitalistas y las empresas capitalistas, en su conjunto, han aumentado en forma cuantiosa su rentabilidad en las últimas décadas, sobre todo, en la de 1990”¹¹. Esa acumulación de plusvalor necesita viabilizarse a través de flujos monetarios para extender las fronteras financieras del capital, acompañados por procedimientos normalizados que facilitan su desarrollo. Este es, en realidad, el trasfondo económico que impulsa a las NIIF como instrumento de penetración y consolidación de la racionalidad dominante y basada en la homogeneización de la medición contable de mercado y en la representación financiera de la realidad.

Partimos de asumir, que del objeto y campo del conocimiento denominado Contabilidad, se derivan operaciones metodológicas internas y propias (la captación, la clasificación, la registración, la medición, la revelación, entre otras) que aplican el método científico, en un marco lógico matemático y ofrecen resoluciones de tipo algorítmico. Pero, no sólo eso es la Contabilidad. Destacamos que también incluye el

desarrollo de la tecnología social del Derecho Contable que le permite al conocimiento intervenir sobre la realidad.

En definitiva, el campo de la Contabilidad se conforma por técnicas algorítmicas y procedimentales (basadas en reglas que se presuponen eficientes) y por políticas y normas (basadas en principios que se reconocen como interesados).

Esta conceptualización, criticable y sujeta a debate, está apoyada en la necesidad de comprender el efecto socioeconómico de las normas financieras de información (habitualmente reconocidas como NIC o NIIF) en el diseño de los sistemas contables nacionales.

Como una consecuencia de la globalización, el desarrollo de la teoría de la Contabilidad también puede verse incidida en su interrelación con el Derecho contable, debido a que éste, se puede presentar como sustituto teórico, principalmente, a través del desarrollo de los marcos conceptuales que elaboran los reguladores internacionales. Haremos algunas propuestas en tal sentido, destacando que las NIIF no son una teoría general de la Contabilidad, son un sistema contable específico de base financiera y que su arquitectura fundada en el valor actual, no ha demostrado eficiencia económica –mucho menos social-, inclusive, para los propios intereses en nombre de quienes habla. Este enfoque, con prescindencia del purismo metodológico que puede cuestionarlo, nos permite abrir el camino hacia el análisis de la globalización contable.

Nosotros encuadramos a la Contabilidad en el espacio de la sociotecnología (una técnica -pertinente y eficiente-, basada en la metodología científica -justificada y aplicada-, aplicada en una estructura social -dinámica y determinante-, compatible con un marco cognitivo –construido y emergente, con objetivos –específicos e interpretativos). El objetivo excede la mera producción de información y se transforma en conocimiento accionable abarcando no sólo aspectos financieros, sino económicos, sociales y ambientales de la realidad. Se piensa y se hace Contabilidad para intervenir en acciones sobre la realidad, para comprenderla, explicarla y predecirla, no sólo en su contenido financiero, sino en su propia estructura social. En este enfoque, la Contabilidad no es una disciplina nomotética en el sentido de que se propone la elaboración de relaciones causales conocidas como leyes; tampoco es una ciencia histórica que tiene por objeto reconstruir y comprender el desarrollo de la vida civil a través del tiempo; ni es una ciencia formal, aún a pesar de sus posibles axiomatizaciones, ni tampoco es una ciencia filosófica.

Para algunos autores¹², el carácter de la Contabilidad se deriva de la responsabilidad social de la empresa. Disentimos con el enfoque por considerarlo reduccionista. La Teoría de la Agencia es un encuadre racionalista dentro del positivismo. Cuando hablamos de Contabilidad, tratamos sobre un conocimiento cuyo aspecto social no está dado por el carácter de la empresa (sobre cuya presunta RSE hay que debatir y que tampoco es la unidad operativa que alberga en exclusividad el conocimiento contable), sino por la intervención que implica la praxis accionable de la Contabilidad en la estructura social.

Si bien, la ubicación científica de la Contabilidad alcanza a la responsabilidad de la empresa como emergente de la interdependencia de los grupos sociales¹³, la naturaleza del conocimiento está vinculada con la necesidad social de representar la realidad para conocerla, interpretarla y proyectarla, es decir, para decidir y actuar sobre ella. Esta visión –en contraposición a considerarla un conocimiento técnico- nos permite relacionarla con las escuelas del pensamiento que se derivan de las ciencias sociales, con prescindencia de – en nuestro caso- no tener claro, si estamos en presencia de escuelas o si son visiones aplicativas del mismo objeto cognitivo.

Dado que la Contabilidad es una socio-tecnología, se le pueden aplicar los mismos métodos de análisis que al resto de las ciencias sociales y la caracterización de su actividad científica, así como las pautas que establecen cuáles de sus desarrollos son correctos es un tema de la epistemología. La teoría del conocimiento (saber qué es la Contabilidad) tiene alcances diferenciados respecto de la teoría de la praxis (saber de Contabilidad). La primera, se ocupa de aclarar qué es la Contabilidad y cómo pueden fundamentarse sus hipótesis y formulaciones, mientras que la segunda, es de tipo instrumental, basada en la eficiencia (o no) de los saberes prácticos de la Contabilidad aplicada. La globalización afecta a ambas porque se afirma que “la Contabilidad,

son las normas” y que la forma de hacer Contabilidad es “aplicar las normas”. La regulación normativa en Contabilidad (NIIF) no pueden “deducirse” o “producirse” mediante operaciones lógicas, la esencia de la regulación, es el ejercicio de un poder económico de control financiero que se transforma en institucional y se internacionaliza (IASB). En las NIIF, y con las NIIF, termina el pensamiento.

El estudio de la globalización en Contabilidad, implica reconsiderar los contextos de emergencia, justificación y aplicación de la Teoría de la Contabilidad, más específicamente, del denominado Derecho Contable Global que, ahora, podría denominarse Teoría de la Contabilidad globalizada, es decir, acrítica, transcultural, sacralizada y dogmática.

Las NIC y NIIF, se instalan reducidas a los aspectos financieros de las organizaciones como un “buen conocimiento”, como normas que soportan las decisiones más eficientes, como estándares de calidad.

En el conocimiento científico, el contexto de emergencia, implica el estudio del carácter histórico, práctico y sicosociológico de la producción del conocimiento. Las NIIF, principalmente, su marco conceptual, se presenta como un equivalente a la Teoría de la Contabilidad y es uno de los sustentos necesarios para que el proceso de globalización normativa sea reconocido en el campo de los conocimientos. Esa suerte de pseudovalidación científica es una antigua pretensión de los reguladores, debido a que se relaciona con todo lo vinculado a la elaboración de las hipótesis sobre las que se sustenta la Contabilidad.

Fundamentalmente, el contexto de emergencia implica la Sociología y la Historia de la Contabilidad, o, desde la óptica del regulador, del Derecho Contable o la Contabilidad Normativa. Incluye el momento en que se dicta la norma, las características económicas y las condiciones sociales de la emergencia, por qué emergieron esas normas y no otras, etc. Tienen que darse ciertas condiciones históricas, culturales y sociales para que, a los científicos, se les presenten ciertos problemas e intenten solucionarlos. Más adelante, aclaremos de qué manera uno de los ejes normativos, las NIIF 32 y 39 sobre instrumentos financieros, se relacionan con las crisis de 2008.

Otra dimensión del conocimiento, es la “justificación”, es decir, la validación del conocimiento producido. Se trata de establecer los criterios admitidos para una elección racional de alternativas en pugna (valores históricos vs. valores corrientes; moneda nominal vs. moneda constante; capital financiero vs. capital físico). La ciencia no acepta validaciones basadas en la autoridad, ni en la utilidad práctica, ni en intenciones, ni en convenciones. La ciencia se basa en la contrastación empírica. En ese sentido, las NIIF no son científicas y, por lo tanto, tienen una validez sólo fundada en su propio contenido normativo.

Un tercer contexto de los conocimientos, es el tecnológico, denominado de aplicación. Reconociendo que los conocimientos desembocan en acciones racionales que incluyen interrelaciones y pautas generales que gobiernan la estructura de lo real, se requieren teorías científicas para fundar la acción práctica y para desarrollar técnicas exitosas de intervención sobre la realidad. Este es el motivo por el cual, el IASC ha prestado fuerte atención al marco conceptual.

Lo concreto, es que sobre los conocimientos operan factores sociales, políticos, psicológicos y culturales que inducen a conceptualizaciones y caminos teóricos, muchas veces, divergentes de la verificación o el sustento lógico o empírico que puedan tener las afirmaciones.

En Contabilidad, no prima la curiosidad filosófica sino la intervención social, la voluntad de desarrollar con solvencia una tarea profesional al servicio de la sociedad, de las instituciones y de los valores humanos.

Debo confiarles, que el encuadre metodológico como conocimiento social, es elegido por convencimiento, pero, también, por necesidad,¹⁴ entendido, que nos permite una doble acción: validar la inclusión de la estructura social en los desarrollos cognitivos de la Contabilidad (lo que posibilita ampliar su objeto y campo) e instalar la Contabilidad en el entendimiento y comprensión de, al menos, algunos aspectos de la cuestión social (en nuestro caso, la globalización y sus efectos).

Y la cuestión social es un rasgo objetivo del mundo social, es un campo bourdeuliano intelectual y de poder en el que se presenta la globalización, tal como referenciamos al comienzo.

En la cuestión social, la Contabilidad es una sociotecnología que comprende y alberga al Derecho Contable al que identificamos como un campo disciplinario y metodológico específico integrante del amplio espacio cognitivo de la Contabilidad y de su ejercicio profesional activo. Se presenta como un conocimiento social basado en un sistema interrelacionado de normas prescriptivas de contenido monetario, fundamento tecnológico y tipo legaliforme, válidos para resolver cierta clase de problemas vinculados a la información (generalmente, financiera) trascendida a terceros como bien de dominio público.

Aplicamos el concepto de sociotecnología de Bunge¹⁵ en el sentido de articulación entre ciencias (para estudiar el mundo), tecnologías (para idear formas de cambiarlo) y praxis (para operar sobre él mismo) aplicados sobre sistemas y procesos sociales existentes con la finalidad de afrontar problemas específicos.

En nuestro caso, esos problemas se relacionan con la praxeología decisional, ya que los sujetos –individuales y colectivos– conocen, interpretan y construyen el mundo tomando decisiones a partir de información.

Este enfoque, permite abarcar contenidos emergentes de pensar la Contabilidad como una ciencia social (en ese sentido, podemos plantearnos una Sociología del Derecho Contable), relacionarla con una exteriorización normativa del poder económico (una suerte de Economía Política de la Contabilidad) y, por último, efectuar una predicción sobre cómo se espera que el pensamiento crítico latinoamericano –o sea, nosotros– abordemos la problemática de las NIIF.

También, es preciso, formular algunas observaciones. El concepto “Sociología de la Contabilidad” no se refiere a las interrelaciones teóricas entre la Contabilidad y la Sociología, ni a la denominación peyorativa de Christenson respecto de la Escuela de Rochester¹⁶, sino al estudio de las interrelaciones entre el conocimiento y la sociedad, la forma en que los atributos de la información contable se socializan al incidir en las decisiones adoptadas en una estructura social determinada tanto como el rol de los contadores en la sociedad.

El propio ISAR¹⁷ (2012) reconoce que “la elaboración de normas de Contabilidad queda supeditada a exigencias más amplias en materia de regulación. Hoy día, a consecuencia de la crisis, la elaboración de las normas de Contabilidad financiera se ve subordinada a procesos políticos complejos centrados en la reestructuración de la regulación de los mercados financieros mundiales. Abundan las propuestas sobre la forma como debería modificarse la regulación de los mercados y las instituciones financieras para reducir el riesgo de que se vuelvan a producir ese tipo de descabros financieros a gran escala. La crisis ha impulsado a los políticos, los reguladores y los economistas a examinar las normas de Contabilidad financiera con más detenimiento que nunca, lo cual, ha generado considerables presiones a favor de un cambio”.

En ese marco multidimensional, cobra sentida nuestra hipótesis sobre la existencia de un campo epistémico propio y diferenciado que podría presentarse como la “Teoría sociológica de la Contabilidad” y la propuesta de que la reconocida como escuela crítica es esa propia teoría. La hipótesis de que la Contabilidad representa realidades múltiples (económicas, financieras, patrimoniales, ecológicas) pero, todas ellas, en un contexto social que incluye tanto lo público como lo privado, realidades a las que también contribuye a determinar, es un camino muy fértil para el desarrollo futuro de nuestras investigaciones.

La posibilidad de incluir en esa teoría algunas hipótesis relativas a la Economía Política de la Contabilidad con un método que nos permita ir de lo abstracto (una cosmovisión de la sociedad, p.e.) a lo concreto (la interpretación de la información micro necesaria y operativa en esa sociedad) con un sentido interdisciplinario del DC como institución y los entornos políticos que lo configuran, permitiría incluir temas significativos como el agente regulador, tal como es presentado en la globalización; la supervisión de organismos internacionales sobre el comportamiento contable de las naciones; la ideología de los organismos internacionales; el solapamiento de los objetivos educativos nacionales con las instrucciones que imparte la globalización; el alcance y contenido de bien público de los productos de la Contabilidad trascendidos a terceros y su impacto social; el desarrollo profesional de la auditoría y su relación con las crisis financieras; el proceso político de sanción de normas; los mecanismos aplicados para la sumisión de la legislación nacional a las NIIF; etc.

La Economía Política de la Contabilidad, como espacio constitutivo de la Teoría Sociológica de la Contabilidad, nos permitirá representar la creación y la acumulación del valor para entender su vinculación con las teorías económicas heterodoxas y sus formas de cuantificación monetaria y comprender que la Contabilidad y la información responden a cambios sociales y políticos y se acomodan a estos¹⁸. Una Economía Política que se base en un modelo de sociedad posible y alternativo al actual, en el que la Contabilidad tendrá un papel distinto con base en entender que es la estructura de la sociedad la que determina todo o que acontece en la misma¹⁹.

Adscribimos a la concepción de ciencia jurídica de Piaget, pues consideramos que el derecho contable constituye un sistema de normas que se diferencia -por su diseño y obligatoriedad- de las leyes de las ciencias nomotéticas.

Las normas del DC, constituyen un sistema prediseñado para darle consistencia al sistema financiero homogeneizando los procesos decisorios. En ese sentido, las NC no proceden de la simple constatación de relaciones causales existentes, sino de otra categoría que es el “sollen,” el deber ser, pero no en el sentido de contenido ético, sino como criterio de compatibilidad y viabilidad con los objetivos del sistema económico en su conjunto. La esencia de una NIIF, es que se corresponde y es útil al proceso de generación de valor y su acumulación monetaria, a través de la dinámica de transferencia concentradora del sistema financiero. No se trata de su cercanía a la verdad sino a los intereses: sólo será aceptada en la medida en que satisfaga intereses económicos prevalentes. Las NIIF forman parte del modo de regulación del capitalismo financiero. Como sostiene Frédéric Lordon²⁰ “el capitalismo no es viable sin un aparato de instituciones que enmarquen y regulen las tendencias, de otro modo, desestabilizadoras del funcionamiento espontáneo de los mercados”. En ese sentido, la Teoría sociológica presenta como hipótesis que “las NIIF pretenden aumentar la densidad institucional del capitalismo regulado, insertando en los estados – Naciones reglas globalizadas”. De esta forma, el Estado – Nación se apropia de una dimensión normativa globalizada y la valida y el proceso de mundialización encuentra en esta estrategia una manera de cubrir sus déficits institucionales. El caso de Colombia puede servir para contrastar la pertinencia de la hipótesis.

Una norma contable de corrección monetaria (p. e., la NIIF 29, sobre información financiera en economía hiperinflacionaria del año 1989 y la CINIIF 7, sobre aplicación del procedimiento de re expresión año 2006), no necesita una teoría previa de la inflación (monetarista o estructuralista), sino que se basa en un hecho normativo que reglamente la necesidad sistémica de mantener el capital financiero de las empresas, posibilitar las transferencias de divisas a las matrices y bloquear la descapitalización de las mismas, con prescindencia del interés de los accionistas sobre los dividendos. Este es un objetivo político de los administradores que Burnham²¹ predice desde 1941 como tendencia postcapitalista que luego retoma y populariza Drucker²². La investigación contable de la teoría crítica, estudia los efectos de esa norma para desenmascarar la ideología subyacente (que oculta un conflicto endémico organizacional entre propietarios y administradores en el capitalismo) y la actitud de los reguladores al presentarla como una técnica inocente.

Mientras una ley científica se apoya en un determinismo causal (del tipo “los mercados oligopólicos son inflacionarios porque tienen propensión a un alza en los precios independiente de los costos”) o, en una distribución estocástica y su valor de verdad depende, exclusivamente, de su adecuación a los hechos, lo propio de las normas del DC es prescribir acciones que se aceptan como válidas y eficientes sólo si son compatibles con los objetivos generales del sistema. El DC tiene que ser visto en ese marco sistémico.

La Economía Política del Derecho Contable, estudia los comportamientos derivados de las instituciones de la Contabilidad (desde las reglas del buen mercader de Paciolo hasta las NIIF del IACB de hoy, pasando por los transitados PCGA del AICPA) como un análisis de prácticas sociales admitidas y como datos de la evolución histórica que sólo pueden comprenderse en el marco de la evolución del sistema económico y del comportamiento de sus instituciones.

La Economía Política del Derecho Contable, presenta el estudio de los comportamientos contables, en tanto, hechos sociales, no las condiciones de la validez lógica y metodológica sino los hechos sociales (la crisis de las hipotecas subprime) en relación con las normas del DC.

Una noción importante, emergente de la Economía Política del Derecho Contable, es la de “hechos normativos”, muy fértil para poder investigar los procesos que hacen obligatorias las normas²³ mediante la aplicación del método científico. Si bien, el Derecho Contable es de naturaleza normativa, da lugar a estudios de hechos y análisis causales que se ocupan de las conductas con relación en las normas y, estos estudios, son de carácter nomotético. Por ejemplo, los criterios de selección para poder integrar y pertenecer al IASB incluyen que los interesados (organizaciones profesionales) deben reconocer que el compromiso de servir al interés público –que se asume como conocido- debe ser “a través de un proceso privado de establecimiento de normas”. Esto, implica, desconocer la capacidad política de los estados nacionales respecto de la información contable como bien público, aún a pesar de que esa capacidad se aplica a validar las NIIF a través de leyes públicas (con esto, se nacionaliza lo privado).

Si el DC considera que el “sollen,” propio de la norma, no expresa más que la voluntad del Estado y de las fuerzas sociales que dirigen la sociedad, implica, que no se ocupa de las categorías formales del deber ser, sino de las relaciones puramente materiales que dan lugar a un estudio objetivo por la Teoría sociológica de la Contabilidad.

Contrariamente a la tesis de Mattessich, en el sentido de que el debate entre distintas escuelas del pensamiento es el “gran dilema de la Contabilidad académica”, consideramos que ese debate tiene un profundo interés práctico, así como efectos sociales tanto como económicos, que superan la cuestión académica. No se trata de un problema metodológico, ni teórico, ni de una cuestión que puede resolverse a través de un dilema: dos soluciones alternativas (aunque ninguna de las dos resulte completamente aceptable o, por el contrario, que las dos sean igualmente aceptables). Estamos en presencia de la globalización como un hecho sustantivo para los desarrollos teóricos, metodológicos, educativos y prácticos de la Contabilidad.

LA ESCUELA CRÍTICA EN CONTABILIDAD

Son reconocidas, al menos, dos escuelas en competencia en Contabilidad, la teoría positiva de la Contabilidad (PAT, del inglés positive accounting theory), de orientación neoliberal, clásica y empírica y la tendencia crítico interpretativa (CIV, del inglés critical-interpretive view), de base revisionista y heterodoxa que incluye, también, la escuela interpretativa o hermenéutica. Entre ambas, en el clásico trabajo sobre cisma o síntesis Mattessich intentó mediar –sin éxito- con la propuesta de una teoría condicional-normativa.

La PAT, rigurosamente estadístico-empírica, se desarrolló desde fines de los años 1960 como respuesta a la denominada escuela normativa y generó una fuerte expectativa de transformarse en el camino para la solución de los grandes problemas de la Contabilidad. El programa de la escuela de Rochester, se preocupó por “la descripción, la prescripción y la explicación del comportamiento de los contadores y de los gerentes, no de las entidades contables”²⁴.

Este enfoque se reconoce como naturalista porque está basado en la aplicación de la metodología de las ciencias naturales y formales con base en la lógica y los modelos cibernéticos, numéricos y matemáticos. Se buscan regularidades, patrones subyacentes, conexiones causales que tienden a eliminar las particularidades culturales y motivacionales.

Sustentado en tal paradigma, el objetivo de la investigación positivista, es explicar el rol de la Contabilidad en las organizaciones y los mercados (por ejemplo, por qué los activos se valoran al costo histórico) y predecir consecuencias de las decisiones contables (por ejemplo, cómo reacciona el mercado de capitales ante el anuncio de pérdidas). El positivismo considera que la información contable es endógena y utilizada de las decisiones operativas, de inversión y de financiamiento, determinantes de la asignación de recursos y de una

multitud de procesos de negociación. Su eje no es la producción de información, sino su utilización en los procesos decisivos.

La “Positive Accounting Theory” (PAT) es una teoría objetivista que pretende mirar “el mundo como es” de forma de poder explicar y predecir la práctica contable como disciplina adscrita a la economía y empíricamente contrastable, no como una disciplina diferenciada.

En ese marco, la PAT se sesga a la Contabilidad Financiera y orienta su programa de investigación hacia el mercado de capitales, referenciado a la moderna teoría financiera y el desarrollo de la hipótesis de eficiencia, reconociendo que las cifras contables brindaban información para la toma de decisiones de inversión. Otro aspecto de la investigación positiva, es su orientación hacia las organizaciones, con el desarrollo de la teoría de la agencia, que impulsa la idea de que en la medida en que el agente actúe, depende su remuneración y/o control de su actividad, del resultado contable de la empresa, éste no será indiferente a la hora de elegir entre las diversas alternativas contables.

Sin embargo, el desarrollo concreto de la Contabilidad financiera no sólo no satisfizo esos requerimientos, sino que aumentaron los problemas relacionados con la valoración de los hechos contables (principalmente, intangibles, los grupos empresarios, las combinaciones de negocios y el valor actual de inversiones financieras, lo que permitió incrementar la representación contable de la inversión y disminuyó el apalancamiento, incitando a mayores deudas), el diseño de controles confiables respecto de la eficacia de los sistemas de Contabilidad gerencial y financiera, la relación entre la consultoría interesada y la independencia como cualidad esencial del auditor, normas internacionales de Contabilidad que no hicieron sino acentuar las crisis financieras, antagonismos crecientes entre visiones tan alejadas entre sí como la PAT norteamericana y la CIV británica.

La cuestión divergente no es sólo metodológica, sino que lo que está en juego, es la misma concepción de la Contabilidad. El positivismo, la considera un instrumento técnico libre de valores, un conocimiento administrado por una verdadera tecnocracia jerarquizada, multinacional y basada en competencias prácticas aprendidas de la experiencia. El contradiscurso del enfoque crítico considera que todas las ciencias están cargadas de juicios de valor y que ninguna es capaz de revelar lo que es verdadero y real y que los procesos educativos deben ser creativos, liberadores y emancipadores.

Ni siquiera los modelos en Contabilidad –incluso, a nivel micro como los mismos estados contables– representan, sino que construyen la realidad que dicen representar. Este enfoque plantea que la crisis verdadera es sobre la visión del rol de la Contabilidad en la estructura social (validación del capitalismo o críticas y cuestionamientos) y, en el propio objeto y campo de la Contabilidad (lo financiero y la gestión de la empresa o una ampliación hacia lo social, lo medioambiental, lo ético? La determinación de beneficios para los accionistas?) o, un gobierno de la empresa para la minimización de costes en beneficio del consumidor?). En su carácter de sociotecnología la Contabilidad es también una deriva de la ideología prevalente y de las costumbres sociales, en definitiva, de lo que denominamos entorno cultural.

Tricker,²⁵ quien define la normalización internacional como una peste apocalíptica, sintetiza la evolución del pensamiento en Contabilidad que nosotros adaptamos a la evolución de las normas:

Las normas se han desarrollado en respuesta a necesidades cambiantes, bajo presión de estímulos externos y no sobre una base teórica sistemática; los estímulos externos vienen soportados por los requerimientos de los mercados de capitales financieros y la base teórica ha sido un interés permanente de los reguladores que, al no poderla concretar, la han sustituido por marcos conceptuales.

Como el entorno empresarial cambia rápidamente, las presiones para que también lo hagan las normas son permanentes y muy fuertes; la globalización con sus demandas de competitividad, abuso del consumo de recursos naturales y minimización salarial impulsa cambios en las dinámicas empresariales y Las normas en Contabilidad dependen de la ideología y de las costumbres sociales siendo, en definitiva, el resultado del entorno cultural dominante”.

El enfoque interpretativo, también denominado “comprehensivista” ((Dalthey) enfatiza en las razones de la acción humana en oposición a las causas de los naturalistas. La propuesta, es captar la motivación, entender por qué los agentes actúan como lo hacen. La conducta humana tiene carácter de signo, lo que abre el camino de la significación. La Contabilidad se inscribe en el código de las relaciones sociales que establece jerarquías, dependencias y vínculos que las alejan del ámbito de lo biológico o natural y las aproxima al campo de la lingüística. El interpretativismo, en Contabilidad, implica tener ante la sociedad, una actitud relativa a la captación del significado de la acción, semejante a la posición que el lingüista tiene frente al lenguaje o el semiótico frente a los signos. Si la captación no se consigue, en realidad, lo que ocurre no se comprende.

Los principios de la visión interpretativa en los desarrollos de la filosofía y la sociología, se trasladó al socio tecnologías derivadas –entre ellas, la Contabilidad-, junto a los provenientes de la teoría marxista aparecerán claramente en la teoría crítica de la Escuela de Frankfurt a partir de 1923, en la segunda mitad del siglo XX.

La propuesta era la necesidad de la crítica por sobre cualquier aceptación de las prácticas sociales y el análisis de las teorías sobre la base de los procesos sociales más que en los sistemas. Esa necesidad, es tanto metodológica como operativa, necesaria para la liberación social y personal, así como para la transformación radical de las mismas. Consideraba, también, que todo pensamiento teórico es intencional y contiene valores que conllevan supuestos implícitos que se presentan como obvios y axiomáticos. La Contabilidad no está libre de valores. Estos juicios de valor, como la conveniencia de dominar la naturaleza mediante la tecnología, o la perpetuación de un orden social injusto, deben ‘desenmascarse’ y exponerse a la crítica. Así mismo, sostenían que el conocimiento era dependiente de las fuerzas sociales y económicas.

Por otra parte, los pensadores influidos por Marx, tales como los miembros de la escuela de Frankfurt, creen que lo prioritario no es sólo entender la sociedad, sino cambiarla y, ven esta función práctica o liberadora, no solamente como consecuencia de una teoría buena, sino como un constitutivo parcial de ella.

A partir de la década de los años 1980, comienza a aparecer el enfoque que destaca la incidencia de los contextos sociales en las presiones y demandas de las prácticas contables, desplazando la consideración de sus aspectos organizacionales²⁶.

En primer lugar, el enfoque es el resultado de la observación empírica de la Contabilidad para explicar la naturaleza racional de los procesos organizacionales; en segundo lugar, también necesita las contribuciones de otras disciplinas, en especial, de la sociología y de la ciencia política, lo que permite ampliar el ámbito de la investigación contable y desarrollar una crítica a la economía neoclásica y liberal²⁷. Las ciencias sociales, que interrelacionan con la nueva visión de la Contabilidad, parten de la presunción de que todo estudio sobre prácticas, hechos y procesos, necesita ser realizado con relación en la naturaleza siempre cambiante de las instituciones sociales, de sus estructuras, roles y procesos. Al involucrarse en el campo de lo social, la Contabilidad debe modificar su agenda intelectual para incluir el análisis socio-histórico del conocimiento, con una visión crítica que considere las condiciones de la práctica contable, así como las consecuencias de la misma.

Se determina, así, la Contabilidad como una práctica social e institucional, intrínseca y constitutiva de las relaciones sociales, que va más allá de los límites del sistema económico y, por supuesto, supera largamente los aspectos financieros. Ello amplía su campo y le permite influenciar sobre una multiplicidad de agentes, agencias, instituciones y procesos y, a su vez, observar cómo es influenciada por los mismos.

La Contabilidad es concebida, por sobre todo, como una institución de intervención social²⁸, como una tecnología para actuar sobre las actividades, los individuos y los objetos, de tal manera, que “el mundo pueda ser transformado”.

Las operaciones metodológicas de la Contabilidad (especialmente, la medición y la información) visibilizan los hechos y los procesos sociales y, al hacerlo, ayudan a cambiarlos y permite desarrollar una significativa capacidad transformadora.

Al presentar herramientas, métodos y procedimientos que traducen cualidades en cantidades, más precisamente, en valores financieros, los hace comparables mediante la reducción de diversas actividades y

procesos a una única cifra. De esta manera, la Contabilidad posibilita una forma particular de controlar individuos y actividades, procesos y organizaciones así como evaluar el grado de cumplimiento de sus propios objetivos. Las cifras contables – excedentes, retorno sobre la inversión, valor neto presente, valor agregado-determinadas sobre ciertas bases intersubjetivas y neutrales mejoran su legitimidad y reconocimiento social.

Un segundo foco de interés, es el complejo “lenguaje y significados” inherente a la Contabilidad. Las prácticas contables incluyen representaciones discursivas y vocabularios que pueden darle comprensión y reconocimiento a nociones abstractas del discurso social. Los sustentos teóricos de otros conocimientos lógicos matemáticos movilizan la tecnología de cálculo de la Contabilidad. Entenderla como una práctica social e institucional es sugerir la necesidad de entender esos sustentos.

Por último, al referirse a la Contabilidad como una práctica social e institucional, puede identificarse un interés en marcar el acento en los modos en donde el dominio económico es constituido y reconstituido mediante las cambiantes prácticas contables y las normas de las que ellas emergen, que son las que le proveen conocimiento. Es, a través de los procesos contables, que los modos muy dispares de producción y provisión de cosas, se pueden traducir en términos económicos. La tecnología contable opera a nivel de la micro realidad de las organizaciones, las imágenes abstractas de la teoría económica. El dominio de los procesos económicos es considerado, en gran medida, como el producto de las prácticas de cálculo y lógicas racionales, ya que es la Contabilidad quien visibiliza a tales procesos en términos financieros.

Desde esta perspectiva institucional, la Contabilidad puede ser vista como una de las formas en que las organizaciones incorporan concepciones racionales en la manera de organizarse, a través de un set de técnicas contables y que también le permiten monitorear ciertas actividades. Se convierte, así, no en el único, pero sí en uno de los principales aspectos en el proceso de institucionalización de las sociedades modernas.

LA GLOBALIZACIÓN EN CONTABILIDAD Y EN EL DERECHO CONTABLE

García Fronti²⁹ individualiza tres inductores en el campo de la diseminación de las NIIF en los mercados emergentes como es el caso de AL: 1) las subsidiarias de matrices europeas; 2) países en desarrollo que incorporan la normativa internacional en sus propias normas contables locales y 3) grupos económicos latinoamericanos que requieren algún tipo de financiación que los obliga a consolidar sus cuentas anuales bajo NIIF.

Una encuesta que la AIC³⁰ está desarrollando, en estos momentos, pretende indagar la situación en AL sobre la posición ante la adopción de las NIIF por parte de las autoridades políticas, gubernamentales, fiscales, empresarios, legisladores y académicos. Es interesante su estudio desde la Teoría sociológica de la Contabilidad porque el XXX CIC –Uruguay, 2013- tiene como lema “Globalización de las Normas Contables: Educación Continuada, Exigencia Ética”. Es decir, se parte de la asunción de la globalización como un hecho incontrastable, naturalmente bueno y aceptado por lo que sólo debemos educarnos en ella, a través del estudio de las NIIF. Surge, con claridad, que la globalización nos somete a un diktat único: adaptarnos. Pero no sólo ello, la globalización será parte de nuestra propia ética, una ética que implica una sujeción de nuestras actitudes a la correspondencia con los objetivos de la globalización, vaciándonos de cultura, de identidad, de sentimiento, de conciencia del otro, conformando un hombre global, una especie de espejo del cibernántropo de Marcuse. Esto nos sirve para estudiar lo que los franceses llaman la “mentalité”, el ambiente intelectual, la conciencia profesional prevalente en el “mainstream”.

El mayor énfasis de la actividad regulatoria internacional descansa en dos ejes: la problemática de la denominada “inversión financiera a través de nuevos instrumentos directos y colaterales de financiamiento” y la “información financiera de las PYME`s”.

El énfasis en lo financiero obedece a las características de esta etapa del ciclo de acumulación capitalista de base tecnológica y distribución financiera.

El interés en las PYME's, se debe buscar en la intencionalidad de divulgar y tratar de abarcar un espacio cuantitativamente significativo y socialmente diferenciado en el diseño y organización del sistema económico mundial. Las grandes corporaciones multinacionales y transnacionales son la loco- motora y las PYME's, los vagones.

En ambos casos existirán costos transaccionales adicionales como se desprende del objetivo de la Fundación IASC del no condicionamiento de la financiación, establecido desde 2006, mediante cuatro principios rectores entre los que se destaca que “d) Si se adopta un sistema simple de tasas, el sistema de financiación tendría carácter automático y se reducirían las eventuales quejas futuras por depender de las contribuciones de una única empresa. Además, todas las sociedades que se beneficiaran de las NIIF aportarían contribuciones”.

El análisis de la evolución de las NIIF sobre los instrumentos financieros –que son esenciales para la dinámica del sistema capitalista y para la comprensión sistémica de las crisis globales- es un campo prolífico de trabajo en la investigación crítica.

Inciden sobre esta circunstancia, al decir de Ramonet,³¹ que la globalización ha favorecido una gigantesca dilatación de la esfera financiera que equivale a seis veces el monto de la riqueza real mundial y ha llevado a la economía mundial a una economía de papel, virtual e inmaterial: el monto de las transacciones en el mercado de cambios se ha multiplicado por 5 desde 1980, hasta alcanzar más de un billón y medio por día. Las transacciones financieras internacionales son cincuenta veces más importantes que el valor del comercio internacional que incluye todas las mercancías y servicios. El monto de los activos financieros retenidos por inversores institucionales supera los 25 billones de euros, es decir, más que el total de las riquezas producidas en un año en el mundo entero. Esos datos son el emergente financiero de una globalización liberal que implica la destrucción de lo colectivo, la apropiación por el mercado y los intereses privados de las esferas pública y social. Por otro lado, la crisis ha demostrado la incapacidad del mercado financiero de regularse a sí mismo, por qué debemos pensar que en Contabilidad financiera ha de ser distinto?

Tibiamente, la crisis es reconocida por el propio ISAR en su 26º período de sesiones (2009) cuando considera el “Examen de los problemas de aplicación práctica de las normas internacionales de información financiera, advirtiendo los efectos de la crisis financiera: La crisis financiera mundial desencadenada por el hundimiento del mercado hipotecario de alto riesgo en los Estados Unidos, ha sido debatida y examinada exhaustivamente por distintas partes interesadas a nivel nacional, regional e internacional. En las últimas décadas, la economía mundial se ha integrado a ritmo acelerado. Una de las manifestaciones de la integración creciente de los mercados financieros ha sido la elevada correlación de los movimientos de los mercados de valores de todo el mundo. Repercusión directa de esta rápida globalización de la economía mundial ha sido la aparición de normas mundiales, en particular, en la esfera de la información financiera. El número de países y jurisdicciones que exigen o que permiten la utilización de las Normas Internacionales de Información Financiera asciende a 113³²”.

Varios motivos confluyen en esta concepción. Si las NIIF son el reflejo de las “mejores prácticas”, como lo impulsa el IASB, lo reconoce el ISARD³³ y lo establece en la propia Colombia el texto legal³⁴, debe entenderse, que las mismas, son el producto de algún tipo de sedimentación praxeológica que las legitima como eficientes. Es decir, se entiende que las prácticas son históricas, no hay una base cero tecnocrática en los procesos de las prácticas sociales. Las NIIF no redescubren las prácticas de la Contabilidad.

El uso de las prácticas como base de admisibilidad normativa (mucho menos como criterio de admisibilidad científica) tiene fuertes debilidades conceptuales. El positivismo inductivista tiene la pretensión de transitar desde lo más particular (los hechos, las circunstancias, las prácticas) y formular generalizaciones (expresado en términos de leyes universales y normas). No sólo cabe indagarse acerca de, para quién son mejores prácticas (para la gerencia?, para los accionistas?, para los stakeholders?) y con base en qué objetivos (los dividendos? El autofinanciamiento? La minimización del costo fiscal?) sino, cuál es la estabilidad de esas prácticas en el tiempo?. Aún, admitiendo la realidad de una economía capitalista cambiante por las propias necesidades de los mercados globales que necesita normas adecuadas, las prácticas suelen

tener un horizonte temporal mínimo. En la medida en que son usadas como base de regulación (lo que transforma al DCI casi en una praxeología) sus modificaciones permanentes implican que no existe un soporte metodológico y cognitivo desarrollado y que carecen de método científico de sustentación.

Según la publicación oficial³⁵, el Comité de Normas Internacionales (IASB) comenzó la consideración del tratamiento contable de los nuevos instrumentos financieros en 1988 y publicó dos proyectos de normas que culminan con la NIC 32 en 1995. Esta NIC basada en el valor razonable, fue desestimada debido a las críticas, la evolución de las prácticas en instrumentos financieros y las líneas de pensamiento de las agencias reguladoras nacionales (específicamente las europeas). Igualmente, no debe desatenderse la incidencia de un componente sistémico del capitalismo financiero especulativo cual es el nivel de riesgos y la alta volatilidad de los derivados.

Las consecuencias de la globalización sobre la investigación, la enseñanza y el ejercicio profesional.

En el siguiente párrafo, se advierten algunas de las implicaciones que, desde el punto de vista profesional y de la formación de los recursos humanos, presenta la globalización: “En las empresas europeas ya se ha experimentado que aplicar las NIIF implica, no solamente la preparación de los informes financieros, sino, también, la reorganización de los procesos de registro y de control de la información; involucrando, así mismo, la modernización de los sistemas de información, la revisión de todos los procesos contables y la incorporación de profesionales tanto internos como externos; es esperable, que ese panorama se repita en América Latina”.

El concepto de “medio ambiente normativo” reconoce las tendencias hacia la juridificación de la Contabilidad a través de normas basadas en reglas y sirve como base de orientación para los sistemas contables nacionales e internacionales. Ese medio ambiente normativo es público y privado y acepta distintas combinaciones. A pesar de que en las regulaciones internacionales de la Contabilidad prevalece la óptica de los intereses privados, como dicen Lara y Suárez Tirado³⁶ “... el proceso para el establecimiento de estándares internacionales de Contabilidad así como su promulgación a nivel mundial, implica un cambio en la naturaleza de la regulación contable, desde un enfoque público hacia uno privado, liderado por un organismo regulador de carácter global, aspecto que se encuentra alineado con una perspectiva neoliberal del interés público”. Las génesis normativas propias de cada sistema nacional o internacional, también integran la Teoría Sociológica de la Contabilidad. Se entiende que un sistema contable es un conjunto de reglas orientadas a una finalidad concreta.

Usamos el término “juridification process” en la acepción de Laughlin y Broadbent³⁷, que desarrolla las interrelaciones entre la ley y la Contabilidad y el uso de las normas para modelar el desarrollo social dentro de límites aceptables. Se define la norma regulatoria como instrumento de guía política y como parte de un proceso de intervencionismo social y se analiza la proliferación de normas como consecuencia del mismo proceso. La juridificación a través de las normas de regulación -como las contables- se ven afectadas en su legitimidad, si los efectos sociales no son alcanzados.

No puede desconocerse que la Contabilidad financiera es una deriva de las Finanzas. El ISAR) reconoce que “A raíz de la crisis financiera, se están realizando esfuerzos sostenidos para mejorar la calidad de la información empresarial, componente esencial de las medidas destinadas a fortalecer la arquitectura financiera internacional. La publicación de información empresarial de alta calidad es esencial para aumentar la transparencia, facilitar la movilización de la inversión nacional e internacional, crear un entorno propicio a las inversiones, ganarse la confianza de los inversores y fomentar la estabilidad financiera. Un sistema de presentación de información sólido e internacionalmente comparable, facilita las corrientes internacionales de recursos financieros y, al mismo tiempo, contribuye a reducir la corrupción y la mala gestión de los recursos. También refuerza la competitividad internacional de las empresas porque atrae financiación externa y permite aprovechar las oportunidades que ofrecen los mercados internacionales”

Así mismo, no puede entenderse la descontextualización de su devenir histórico y relacionado con las dinámicas del sistema económico.

“El sistema financiero no es más que la organización virtual de la acumulación del capital físico, hasta que se independiza generando sus propias crisis que afectan a la economía real, a la sociedad y a los estados”. La desregulación en USA y Europa desde fines del siglo XX, cuando se legaliza la operatoria en opciones sobre futuros, adquiere un crecimiento inusitado y forma parte del monetarismo impulsado por Alan Greenspan desde la propia Reserva Federal entre 1987 y 2006. Las NIIF sobre instrumentos financieros no abordan –porque carecen de una teoría general- de manera suficiente, el riesgo emergente tanto de los contratos del futuro como de las opciones y sus derivados de activos subyacentes. El análisis financiero fundamental (los “fundamentals”) para el precio de un instrumento financiero y el análisis de las calificadoras de riesgo comienzan a reclamar nuevas normas más compatibles con las burbujas. Las NIIF nacen y operan como sustento normativo de una información que cumpla un rol procíclico. Este rol es, inclusive, meramente identificado por el ISAR entre las nuevas cuestiones que guardan relación con la información financiera en una situación de grandes dificultades económicas. Esa circunstancia, debilita la calidad de las normas y las hace vulnerables y dependientes del destino de los resultados productivos del sistema económico y de las alternativas especulativas del sistema financiero.

A principios de siglo XXI, la investigación económica heterodoxa comienza a advertir una disociación creciente y exponencial entre el valor financiero de los instrumentos y el valor de los activos físicos o de los flujos de comercio³⁸. La crisis de las hipotecas subprime evidencia esa desvinculación entre el valor financiero y el valor económico de mercado. Drucker³⁹ ya había denunciado hacia 1980 que las transacciones monetarias equivalen a veinticinco veces el volumen del comercio mundial y las transacciones de divisas contra divisas representan doce veces el mercado mundial de comercio y servicios. Ese crecimiento exponencial de la riqueza financiera se tradujo en normas contables internacionales procíclicas que alimentaron el uso del valor razonable de mercado, esto permitió elevar los activos y los beneficios con devengamientos no realizados y justificar el apalancamiento especulativo que realimentó la crisis. Así como los USPG no reconocieron el impacto del alejamiento del patrón oro en 1971 ni su consecuencia en el proceso de creación de activos financieros derivados y el nuevo sistema monetario internacional basado en la creencia de que constituye un activo financiero sin riesgo, las NIIF tampoco advierten el efecto micro de validar la economía especulativa. En aquel caso, manteniendo el costo histórico frente a la inflación en dólares y en la actualidad posibilitando las burbujas, en ambos casos, la Contabilidad y el Derecho contable se muestran procíclicos al sistema económico.

La caída de Lehman Brothers en septiembre de 2008, sólo sería la señal visible “urbi et orbi” de que el capitalismo llegaba a una gran encrucijada y que la teoría de la agencia había carecido de potencial predictivo suficiente.

Al fin de cuentas, puede añadirse que cuando los organismos reguladores o el Estado imponen ciertas reglas de juego a los contadores, ellos dejan de preocuparse de inmediato por la verdad o por la falsedad de sus declaraciones. Ahora, sus intereses, sus acciones y sus decisiones son re-conducidas a otros terrenos que no tienen absolutamente nada que ver con la verdad. Su preocupación se concentra únicamente en cumplir con las regulaciones. La realidad, para ellos, es la realidad de la intervención, no la realidad de la representación. Su realidad es la realidad de las normas.

PALABRAS FINALES

Algunos autores⁴⁰ afirman que enfrentamos la mayor regresión en la historia de la humanidad, originada en la contrarrevolución neoliberal, darwiniana y malthusiana que desatiende los efectos reales de las crisis y sólo atiende a los bancos, reconociendo, de esta manera, la esencia financiera de las estructuras económicas. Aún, a pesar de la crisis desatada en el 2007 y sin reconocer las experiencias latinoamericanas heterodoxas, los propios

gobiernos de los países centrales siguen empeñados en mostrar que la solución radica en políticas monetarias restrictivas que reducen los niveles de vida de las grandes mayorías y debilitan la economía real internacional.

El Derecho Contable internacional, el trípode de elaboración, supervisión y validación de normas que institucionalizan el IASB, el Banco Mundial y el ISAR no han sido extraños, todo lo contrario, a la generación y profundización de las crisis. Sus insuficiencias metodológicas, su reconocido contenido procíclico y su adscripción a los objetivos más cuestionados del sistema (maximizar la acumulación financiera a costa del trabajo y de la naturaleza) han apañado la actual situación global de corrupción, ineficacia e inestabilidad.

Inversamente a lo que Bob Kaplan ha planteado en la reunión anual de la AAA en 2010⁴¹, en el sentido de que los investigadores en Contabilidad se sumen activamente a los procesos normativos de la Contabilidad financiera para mejorar las ventajas comparativas de la oferta profesional global y la calidad de las NIIF, nosotros auspiciamos que los investigadores LA se comprometan con la educación y la investigación crítica y comprendan que la Contabilidad crea conciencia sobre la propia realidad que determina y la devela para mostrarla tal cual es: injusta, inequitativa, excluyente y alienante.

No se trata sólo de una agenda académica universitaria. Tampoco es posible un proceso de síntesis teórico entre las escuelas del pensamiento como lo postuló Mattessich. Ha llegado el momento de tomar partido por alguna de ellas.

Nuestro resumen de ponencia, es que es necesario desarrollar, presentar y debatir una Teoría sociológica de la Contabilidad que permita comprender la realidad, develándola y justificando la intervención en la misma, criticándola. Las NIIF, que serán un componente prioritario del desarrollo profesional futuro en la región, pueden ser vistas como una oportunidad para consolidar este enfoque y superar las demandas tecnocráticas del sistema económico. Debemos enseñar e investigar los desarrollos metodológicos de las NIIF, incorporándoles el enfoque crítico, debemos ser especialistas en NIIF, mención “análisis crítico” y nuestros espacios son los universitarios y los profesionales. Nos espera una dura tarea; de otro lado, hay algunos convencimientos respetables, fuertes organizaciones interesadas y un fabuloso capital afectado: el financiero.

Nosotros, quienes creemos estar del lado de la justicia y la equidad social, con una Contabilidad con compromisos distributivos, con un alcance social amplio, considerando el bien común y los intereses populares, hemos tomado postura por enfoques que permitan una mejor comprensión de la realidad y nos ayuden a una lectura crítica de la misma. Nuestro prisma ideológico es el del humanismo y la justicia social.

Nuestros contadores actúan en el marco de la dinámica capitalista y en el campo de la intervención social, nuestra Colombia, la cuna de Fals Borda, no puede ignorar el concepto de investigación acción y la única escuela que permite hacer eje en esa metodología es la crítica. Las cifras contables tienen incidencia en los comportamientos sociales, en la distribución del valor, en la acumulación de los excedentes, en la determinación de la inversión extranjera directa, en la repatriación de utilidades, en la lucha contra el lavado de dinero.

El discurso contable técnico prevalente, se aboca a justificar el “statu quo” en lugar de reflejar las tensiones implícitas en las organizaciones públicas y privadas de la estructura social. Nuestro compromiso universitario es estudiar y fundamentar las consecuencias que el pensamiento único de las NIIF han de generar en los espacios teóricos, metodológicos, educativos y prácticos de la Contabilidad y entender el rol social de la misma en las relaciones modernas de dominación y dependencia así como en las arquitecturas de poder.

Nuestros contadores, al representar la realidad, actúan sobre ella y son parte de la misma, no son tecnócratas ajenos ni escribientes relatores de la realidad. Los actores internos y externos serán incididos y, a veces, dominados por esa información.

Es necesario reeditar un nuevo contrato entre la sociedad y la Contabilidad para que la opinión pública entienda que no estamos en presencia de una herramienta de los poderosos para ocultar sus fraudes y sus intereses antinacionales. La Contabilidad normativa, su ideología tecnocrática, sus visiones clasistas, sus pretensiones racionalistas son también una forma de poder. Está en nosotros, el desarrollarlo, al servicio del

interés social, porque si no, como lo refiere Foucault⁴² “El objetivo de estas luchas, no será atacar a tal o cual institución de poder, grupo, élite, clase, sino, más bien, a una técnica, a una forma de poder.”

BIBLIOGRAFÍA

- Accounting and law: partners in the juridification of the public sector in the UK”, en *Critical Perspectives on accounting*, 1993, N° 4.
- Baxter, J. y Chua, W. F. (2003): *Alternative management accounting research – whence and whither*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, N° 2 – 3, p. 97– 126, citado por Rivera Vicencio, E. A., en <http://idem.uab.es/treballs%20recerca/Eduardo%20Rivera.pdf>.
- Boisier, S., (2005), ¿Hay espacio para el desarrollo local en globalización? *Revista de la CEPAL* 86, Agosto.
- Bunge, M., (1999), “Las ciencias sociales en discusión”, Editorial Sudamericana, Buenos Aires.
- Burnham, J. (1967), *La revolución de los directores* (Buenos Aires: Sudamericana, 3ª Ed., 1967; título original *The Managerial Revolution*, 1941)
- Castells, M., (2002), “La era de la información. Economía, sociedad y cultura”, 4ta. Edición, Edit. Siglo XXI, México.
- CEPAL (2002), *Globalización y desarrollo*, Brasilia, disponible en <http://www.eclac.org/publicaciones/xml/3/10033/sintESPANOL.pdf>
- Christenson, Ch, (1983), “The methodology of positive accounting”, *Accounting Review*, enero.
- Drucker, P., (1986), “Las fronteras de la administración”, Edit. Sudamericana, Buenos Aires.
- Drucker, P., (1994), *La sociedad postcapitalista*, Editorial Norma, Bogotá
- Foucault, M., (1994), “Dits et écrits 1980-1988 », Vol. 4, Paris, Gallimard
- García Fronti, I., (2008), “Predominio de las NIIF en Latinoamérica” En: “XIV Premio AECA de Artículos sobre Contabilidad y Administración de Empresas y del Sector Público” Art. Finalista. No. 84.
- Goransky, J. (2010), “Crisis global o crisis sistémica”, Editorial Cooperativas, Buenos Aires.
- Hopwood, A. y Miller, P. (eds.), (1994). *Accounting as Social and Institutional Practice*. Cambridge: Cambridge University Press, Congreso llevado a cabo en la Graduate School of Management de la Universidad de California en Los Ángeles en Julio de 1981.
- Kim, J., 1993. *Supervenience and Mind (selected philosophical essays)*. Cambridge University Press, la plantea como tipo especial de relación de dependencia junto con la causación y la relación sistémica
- Ley 1314 del 2009 Diario Oficial No. 47.409 de 13 de julio de 2009
- Macintosh, N. B. [2006]. “Commentary: The FASB and accounting for economic reality: Accounting truth, lies, or ‘Bullshit’? A philosophical investigation.” *Accounting and the Public Interest*, 6, (2006).
- Mantilla Blanco, S. A., (2009), “Tendencias y escenarios en Contabilidad financiera”, *Revista Profesional y Empresarial (D&G)*, Editorial Errepar, Buenos Aires, Tomo X, marzo.
- Maldonado Veloza, F., (2011), “Algunas dificultades de la crítica de Christenson al positivismo de la Escuela de Rochester”, Congreso Internacional de Contaduría, administración e informática, México, UNAM,
- Mattessich, por ejemplo, la considera una disciplina descriptiva (2002, “Contabilidad y métodos analíticos”, Edit. La Ley, Buenos Aires.
- Mattessich, R., (2006), “Qué le ha sucedido a la Contabilidad?”, paper con motivo del título Dr. Honoris Causa, Universidad de Málaga, consulta en <http://externos.uma.es/cuadernos/pdfs/pdf622.pdf>
- Naciones Unidas TD/B/C.II/ISAR/63, UNCTAD, Junta de Comercio y Desarrollo, Comisión de la Inversión, la Empresa y el Desarrollo, Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes, Ginebra, 31 de octubre a 2 de noviembre de 2012.
- Naciones Unidas TD/B/C.II/ISAR/63, Noviembre de 2012.
- Piaget, J., (1970), *Tendencias de la investigación en ciencias sociales*, UNESCO, Alianza Universidad, Madrid

- Pons, R. D., (2001), “La crisis financiera mundial, la transformación de los capitalismos nacionales y la cuestión social”, en “Ilusión monetaria”, Pérez Sosto, G., (coordinador), Edit. Catálogos, Buenos Aires.
- Ramonet, I., (2008), “La crisis del siglo”, Capital Intelectual, Buenos Aires.
- Tinker, 1980; Adams y Harte 1998, ver en Gallego-Álvarez, Isabel, http://web.usal.es/~igallego/lineas_de_investigacion_rsc.htm
- Tua Pereda, J., (1995), en “Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones”, http://www.uady.mx/~contadur/ca_boletin_punto_de_vista_5/03%20teoria%20evolucion%20concepto.pdf.
- Tua Pereda (1995, “La docencia de la Contabilidad”, Revista Técnica Contable, Nro. 557, Mayo
- Uribe-Bohórquez, M. V. y Rueda-Delgado, G.,(2012), “Aportes de la información contable ante distintos entendimientos de la RSE”, Cuadernos de Contabilidad, Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, Colombia, julio-diciembre.

NOTAS

- 1 Macintosh, N.B. [2006] “Commentary: The FASB and accounting for economic reality: Accounting truth, lies, or ‘Bullshit’? A philosophical investigation.” *Accounting and the Public Interest*, 6, (2006), pp, 22- 36. El autor tipifica tres clases de contadores: el que está interesado en la verdad [the truth teller accountant], el mentiroso [the liar accountant] y el embaucador [the bull shitter]. Relaciona sus actitudes con la categoría representacional de la Contabilidad
- 2 “Analizando al sujeto en sociedad”, Diálogo con Clara Shor Landman, psicoanalista y doctora en Ciencias Sociales, Diario Página 12, Buenos Aires, 7 de agosto de 2013.
- 3 Mantilla Blanco, S. A., (2009), “Tendencias y escenarios en Contabilidad financiera”, Revista Profesional y Empresarial (D&G), Editorial Errepar, Buenos Aires, Tomo X, marzo, pp. 270 y ss.
- 4 Naciones Unidas TD/B/C. II/ISAR/63, UNCTAD, Junta de Comercio y Desarrollo, Comisión de la Inversión, la Empresa y el Desarrollo, Grupo Intergubernamental de trabajo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes, Ginebra, 31 de octubre a 2 de noviembre de 2012.
- 5 Grupo Intergubernamental de trabajo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad yy Presentación de Informes de la UNCTAD.
- 6 CEPAL (2002), Globalización y desarrollo, Brasilia, disponible en <http://www.eclac.org/publicaciones/xml/3/10033/sintESPAÑOL.pdf>
- 7 Kim, J. 1993. *Supervenience and Mind (selected philosophical eassays)*. Cambridge University Press, la plantea como tipo especial de relación de dependencia junto con la causación y la relación sistémica.
- 8 Baxter, J. y Chua, W. F. (2003): *Alternative management accounting research – whence and whither*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, N° 2 - 3, p. 97-126, citado por Rivera Vicencio, E.A., en <http://idem.uab.es/treballs%20recerca/Eduardo%20Rivera.pdf>, consulta del 25 de julio de 2013.
- 9 Naciones Unidas TD/B/C. II/ISAR/63, Noviembre de 2012.
- 10 Boisier, S., (2005), ¿Hay espacio para el desarrollo local en globalización? *Revista de la CEPAL* 86, Agosto.
- 11 Castells, M., (2002), “La era de la información. Economía, sociedad y cultura”, 4ta. Edición, Edit. Siglo XXI, Mexico
- 12 Por ejemplo, Tua Pereda, J., (1995), en “Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones”, http://www.uady.mx/~contadur/ca_boletin_punto_de_vista_5/03%20teoria%20evolucion%20concepto.pdf
- 13 Según el enfoque del Corporate Report (1975)
- 14 La ubicación de la Contabilidad en el campo de los conocimientos sociales no es pacífica hace ya casi 20 años Tua Pereda (1995, “La docencia de la Contabilidad”, Revista Técnica Contable, Nro.557, mayo, pág. 313-334) reclamaba “... debemos estar de acuerdo en la naturaleza social de nuestra disciplina, cuestión que condiciona notablemente la manera de aproximarse epistémicamente a ella”. Mattessich, por ejemplo, la considera una disciplina descriptiva (2002, “Contabilidad y métodos analíticos”, Edit. La Ley, Buenos Aires, pág. 18.
- 15 Bunge, M., (1999), “Las ciencias sociales en discusión”, Editorial Sudamericana, Buenos Aires.
- 16 Maldonado Veloza, F., (2011), “Algunas dificultades de la crítica de Christenson al positivismo de la Escuela de Rochester”, Congreso Internacional de Contaduría, administración e informática, México, UNAM, “Christenson sostuvo que el programa de la Escuela de Rochester se preocupó por “la descripción, la prescripción y la explicación del comportamiento de los contadores y de los gerentes, no de las entidades contables” (1983, p. 5). Igualmente, considero que esa escuela bien podría llamarse “historia de la Contabilidad”, o “economía de la Contabilidad”, puesto que usó

- conceptos y métodos de ambas: la economía y la Contabilidad. Sin embargo, Christenson prefirió denominarla la “sociología de la Contabilidad”
- 17 Naciones Unidas TD/B/C. II/ISAR/63, noviembre de 2012
 - 18 Puede verse Uribe-Bohórquez, M. V. y Rueda-Delgado, G.,(2012), “Aportes de la información contable ante distintos entendimientos de la RSE”, Cuadernos de Contabilidad, Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, Colombia, 13 (33): 545-577 / julio-diciembre.
 - 19 Tinker, 1980; Adams y Harte 1998, ver en Gallego-Álvarez, Isabel, http://web.usal.es/~igallego/lineas_de_investigacion_rsc.htm
 - 20 “Adiós a las Finanzas. Reconstrucción de un mundo en quiebra”, Capital Intelectual, Buenos Aires,2011
 - 21 Burnham, J. (1967), La revolución de los directores (Buenos Aires: Sudamericana, 3ª Ed., 1967; título original The Managerial Revolution, 1941) “si en un principio los tecnócratas tenían la obligación de adaptarse a la cultura organizacional y prácticas de las burocracias corporativistas y de los políticos caciquiles, ahora es la clase gerencial, con la pragmática que le caracteriza, la que impone a lo largo y ancho del aparato público sus valores, procedimientos y criterios”.
 - 22 Drucker, P., (1994), La sociedad postcapitalista, Editorial Norma, Bogotá, p. 48: “Se han necesitado menos de cincuenta años —de 1945 a 1990— para que la Revolución Administrativa se volviera dominante y mundial”.
 - 23 Piaget, J., (1970), Tendencias de la investigación en ciencias sociales, UNESCO, Alianza Universidad, Madrid, p.p 51 y ss
 - 24 Christenson, Ch, (1983), “The methodology of positive accounting”, Accounting Review, ene,pp 1-22.
 - 25 Según referencia Pino Martínez, G. L., EL ESTATUTO DE CIENTIFICIDAD DE LA CONTABILIDAD: UN DEBATE INCONCLUSO, ver en <http://www.gestipolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fn/estaconta.htm>
 - 26 Hopwood, A. y Miller, P. (eds.), (1994). Accounting as Social and Institutional Practice. Cambridge: Cambridge University Press, la ubican en Congreso llevado a cabo en la Graduate School of Management de la Universidad de California en Los Ángeles en Julio de 1981.
 - 27 Mattessich, R., (2006), “Qué le ha sucedido a la Contabilidad?”, paper con motivo del título Dr. Honoris Causa, Universidad de Málaga, consulta en <http://externos.uma.es/cuadernos/pdfs/pdf622.pdf>
 - 28 Hopwood, Anthony y Miller, Peter (eds.), (1994). Accounting as Social and Institutional Practice. Cambridge Cambridge University Press, donde se lee “un intento de intervenir, de actuar, sobre los individuos, entidades y procesos con el objetivo de transformarlos y lograr fines específicos” Miller (1994- 1)” pp. 1.
 - 29 García Fronti, I., (2008), -Predominio de las NIIF en Latinoamérica- En: -XIV Premio AECA de Artículos sobre Contabilidad y Administración de Empresas y del Sector Público- Art. Finalista. No. 84, pág. 28-29.
 - 30 Asociación Interamericana de Contabilidad, formada por agremiaciones privadas de contadores de América Latina, excepto Cuba
 - 31 Ramonet, I., (2008), “La crisis del siglo”, Capital Intelectual, Buenos Aires.
 - 32 http://www.ifrs.com/ifrs_faqs.html#q3.
 - 33 Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (ISAR) de la UN, destaca el intercambio de opiniones y experiencias para determinar las mejores prácticas en materia de orientación con miras a seguir armonizando los requisitos de presentación de informes con el fin de facilitar la inversión y el desarrollo.
 - 34 Ley 1314 del 2009 Diario Oficial No. 47.409 de 13 de julio de 2009 “Art. 1. Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de Contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios”.
 - 35 Normas Internacionales de Información financiera (NIIF), 2006, IASB, Londres, UK.
 - 36 “El establecimiento de estándares internacionales de contabilidad y el cambio en la naturaleza de la regulación contable: una mirada desde la economía política de la regulación” en VIII Congreso Iberoamericano de Administración Empresarial y Contabilidad, CIAEC, Facultad de Contaduría y Administración, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú, julio 2012.
 - 37 “Accounting and law: partners in the juridification of the public sector in the UK”, en Critical Perspectives on accounting, 1993, N° 4, pp. 337-368.
 - 38 Pons, R. D., (2001), “La crisis financiera mundial, la transformación de los capitalismos nacionales y la cuestión social”, en “Ilusión monetaria”, Pérez Sosto, G., (coordinador), Edit. Catálogos, Buenos Aires.
 - 39 Drucker, P., (1986), “Las fronteras de la administración”, Edit. Sudamericana, Buenos Aires.
 - 40 GORANKY, J. (2010), “Crisis global o crisis sistémica”, Editorial Cooperativas, Buenos Aires.
 - 41 <http://aaahq.org/AM2010/menu.cfm>

⁴² Foucault, M., (1994), "Dits et écrits 1980-1988 », Vol. 4, pp. 227, Paris, Gallimard