

## **Saludo de bienvenida al profesor Shyam Sunder**

**Por** Harold Álvarez Álvarez

Presidente

Consejo Técnico de la Contaduría Pública

Debo reconocer como un honor la invitación que un grupo de académicos amigos, profesores de la Universidad Nacional, me ha hecho para presentar en nombre de esta distinguida institución, unas palabras de bienvenida al Dr. Shyam Sunder, prestigioso profesor e investigador indio, vinculado hoy a la Universidad de Yale.

Pocas veces tenemos oportunidad de contar en nuestro país con personas de tan altas calidades académicas y menos en el campo de nuestro saber, el contable.

También debo reconocer mi escaso conocimiento de la monumental obra del profesor Sunder y, por ello, mi intervención no va a tocar en profundidad su pensamiento, pero sí voy a tratar de situarlo dentro de una perspectiva de desarrollo conceptual del saber teórico contable, y desde allí destacar la importancia de su enfoque en una época en la que se debaten antagónicas propuestas de desarrollo regulatorio, donde los aportes del pensamiento teórico constituyen la savia necesaria que permite el desarrollo de una robusta y bien orientada práctica contable.

De la multiplicidad de líneas de pensamiento en contabilidad, cuyas realizaciones han sido agrupadas en diversas clasificaciones por muchos autores (Cañibano, Belkaoui, Butterworth, Falk, AAA, Mattessich, Montesinos, Fernández Pirla, etc.), voy a retomar parte de la perspectiva del maestro Mattessich, aquella que utiliza en su artículo “Contabilidad: ¿Cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional normativa” (2003), en el que nos presenta una confrontación entre dos

grandes corrientes del pensamiento contable, la PAT o teoría positiva de la contabilidad y la CIV o visión crítica interpretativa.

La PAT, como su nombre lo indica, bebe de las fuentes del positivismo y está caracterizada por ser de orientación radical y empírica. *Desde los finales de los años 60 y durante toda la década de los 70 del siglo pasado, con el advenimiento de la orientación rigurosamente estadístico-empírica, la investigación más tradicional empezó a ser considerada excesivamente normativa y poco científica y pasó a ser rechazada por importantes sectores dentro de la elite de la contabilidad académica en América del Norte* (Mattessich, 2003). Esta tendencia constituye la dominante durante las tres décadas siguientes, hasta nuestros días, si bien a pesar de los profusos trabajos investigativos, no ha logrado elucidar los grandes problemas que aquejan a la contabilidad, como son los temas de la valoración, el control y la orientación adecuada y aceptada sobre un modelo de normas internacionales para la contabilidad, entre los principales.

Esta primera visión, a pesar de lo anotado antes, encuentra un evolucionado proceso, fruto de los trabajos teóricos desarrollados hasta la fecha y enfatiza en la característica informativa de la contabilidad. Entiende que la contabilidad desarrolla procesos para informar sobre la realidad económica de las organizaciones y que su estructura es eminentemente funcional a los objetivos que se le apliquen, o con los que los usuarios direccionen la información requerida. Esta perspectiva plantea el carácter de la contabilidad como una disciplina aplicada (Mattessich, 1995; Cañibano, 1974, entre otros), fruto de la economía, que tiene múltiples interrelaciones con la economía de empresa, con las visiones neoclásicas de la organización, con la moderna teoría de la firma y con los desarrollos más tradicionales de la teoría organizacional clásica (Gómez, 2005). Esta perspectiva funda su reflexión en lo que hoy denominamos académicamente como “paradigma de la utilidad” (Tua, 1992).

La visión crítica interpretativa (CIV), de origen británico, por su parte, es una corriente posmoderna, de base crítica, posestructuralista y de-construccionista que se basa en las orientaciones de los filósofos Habermas, Foucault, Derridá y Braudillard, entre otros. Dentro de esta orientación, la vertiente sociológico-organizativa, de origen fundamentalmente europeo, sostiene que los métodos utilizados en las ciencias naturales son inadecuados para el estudio de la realidad económico-social (Gómez V., 2005). Ante ello, esta aproximación está planteando la necesidad de reconfigurar una teoría de la contabilidad en la que no prime el ánimo de controlar y de dominar la realidad –perspectiva central de la corriente ortodoxa–, por cuanto argumenta que la realidad social está compuesta por hombres y no por neutrones o protones. Que no basta explicar cómo es “el mercado”, sino que valdría mejor comprender cómo debería ser para conseguir unos objetivos de bienestar social generalizado. *Sus herramientas analíticas critican fuertemente la mirada pragmática y presentan argumentos reflexivos desde la sociología, la política, la economía política, la ecología, la filosofía, entre otras* (Carmona, 1992, p. 3).

La mirada de la visión crítica en el ámbito de lo financiero plantea una reflexión desde el emisor antes que del receptor de la información contable. En este caso, esta vertiente estudia *la fortaleza del mensaje contable no para describir la realidad sino para crearla, ya que entiende que quienes emiten la información tienen la capacidad de legitimar sus acciones de acuerdo con sus intereses* (Hopwood, 1985, p. 212). Se analiza por tanto el poder de la contabilidad para convertir la diversidad de actividades organizacionales y de formas de propiedad en flujos financieros y su concreción en los informes tradicionales y en las cifras duras financieras, en su poder descriptivo-prescriptivo de los comportamientos organizacionales (Gómez, 2005).

Una y otra corriente coexisten con sus matices y contradicciones, aportando cada vez más elementos que nos permiten a los interesados apasionarnos más y más con este joven pero dinámico saber.

El profesor Sunder es un militante activo de la primera corriente, la teoría contable positiva, pero no es un militante cualquiera. Es un distinguido líder de una vertiente de pensamiento que controvierte las posiciones más ortodoxas de esta orientación. Y es a algunos de estos aspectos a los que deseo, esta noche, hacer unas breves referencias, y con ellas hacer un fervoroso reconocimiento por la importancia y la calidad de sus reflexiones.

El profesor Sunder relaciona contabilidad y control. Esta propuesta presenta una visión que difiere de la tradicional contable, que identifica la contabilidad solamente con la información de tipo financiero, útil para la toma de decisiones por usuarios externos, originada en la corriente dominante, de amplio espectro en el plano mundial y, por supuesto, de gran aceptación en Colombia. La propuesta del profesor Sunder reivindica una perspectiva que se ha reconstruido en otros espacios de reflexión, originados en escenarios locales y de cierta tradición reconocida en nuestros ámbitos académicos nacionales.

Para tales escenarios es familiar hablar de contabilidad-control o identificar el objeto de estudio de la contabilidad como el control. Sunder anota en un sentido cercano: "...el control que viabiliza la contabilidad tiene que ver con el establecimiento de la responsabilidad de los agentes y el apego a planes y objetivos fruto de la revelación de información común y de la evaluación del cumplimiento de sus acciones y decisiones a los pactos o acuerdos establecidos" (Sunder, 2002, citado en Villegas, 2005a).

En la obra que hoy aquí se presenta, el profesor hace un análisis, a partir de los aportes del profesor Ijiri, de la contabilidad como herramienta de control, concebida como *un sistema para facilitar el suave funcionamiento de las relaciones de rendición de cuentas entre las partes interesadas*. Desde esta perspectiva, la contabilidad es un soporte fundamental para el control de la gestión que permite

determinar el alcance de los objetivos que cohesionan las diversas partes de interés inmersas en la entidad.

La contabilidad es una herramienta de control organizacional y ese control puede ser ejercido de diversas formas; según Sunder, de dos maneras: *en las organizaciones y de las organizaciones*. *El primero tiene una connotación de balance y equilibrio entre los intereses de los diferentes agentes; el segundo sugiere manipulación, incluso explotación, de algunos agentes por parte de otros* (Sunder, 2005).

Desde esta perspectiva podríamos hacer un breve análisis de la situación actual de desarrollo regulatorio de la contabilidad en el plano internacional. La disciplina se manifiesta en modelos regulatorios para su aplicación más recurrente. Al ser una herramienta de control se convierte en un factor de poder. El proceso de globalización que se vive actualmente en el mundo entero no es un proceso inocente; obedece a objetivos finamente planeados, entre los que aparece el predominio y reproducción del gran capital financiero. Esta actividad no podría llevarse a cabo sin la herramienta contable. Sin ella no puede haber rendición de cuentas, ni control de objetivos de reproducción financiera. Por ello no es de extrañar que una de las tareas que más cuidan los organismos agentes del proceso de globalización (ONU, FMI, BM, OMC, etc.) sea la de la unificación regulatoria contable. Sin ella la globalización no es satisfactoria y tal vez no sea posible.

En conclusión, mirar la contabilidad únicamente desde su faceta informativa como se deriva de la visión ortodoxa funcionalista surgida del PAT, sirve para ocultar una de las características fundamentales que distingue el proceso globalizador, cual es la de una lucha por el poder de dominio de unos intereses sobre otros: el interés por el control **de** la organización mundial. Esto se elucida con la propuesta del maestro Sunder.

Otro aspecto que enriquece y complementa el asunto tratado antes es el relativo a la discusión entre la validez de un modelo de principios o de uno de reglas o estándares. En Estados Unidos se dio en la década de los setenta un debate entre si seguir orientaciones generales de contabilidad aplicadas según el criterio profesional o desarrollar un cuerpo normativo que permitiera la posibilidad de obtención de información exacta o comprobable a partir del apego a procedimientos contables detallados. Luego de tres décadas de imposición de la segunda alternativa, la de reglas, encontramos varios efectos: los profesionales contables *han renunciado a ejercer su criterio profesional* y se han dedicado a seguir a la letra los procedimientos normados y a consultar a la autoridad para aclarar las interpretaciones de dichas reglas; el prestigio de este modelo hizo que su aplicación se replicara total o parcialmente en la mayoría de los países en donde EE.UU. ejerce influencia; la IASB ha acogido esta orientación para la construcción del modelo internacional de contabilidad (Sunder, 2003).

El efecto perverso de la influencia de seguir un modelo de reglas ya lo estamos viviendo en Colombia. Hoy por hoy, la mayoría de los profesionales son minusválidos contables, dependen del Plan de Cuentas respectivo (hay 16), aplican sus disposiciones a la letra y cuando se liberan de este marco es para adoptar otro no menos lastrante: la disposición tributaria respectiva. ¿Qué le espera a la Contaduría cuando toda esta orientación esté al servicio del gran capital financiero transnacional? ¿Qué le espera al país?

Una profesión carente de criterio y aconductada a partir de un esquema mundial de reglas, en un ámbito en donde el interés dominante aspira a ejercer el poder **del** entorno global, es la realidad que se nos ofrece de continuar gregariamente aceptando y sirviendo de caja de resonancia a las propuestas de la IASB. La contaduría pública, o mejor, *la contaduría profesional* al servicio del interés dominante transnacional. Reflexionar y debatir la trascendencia de esta posibilidad se

convierte en una necesidad para países, que, como el nuestro, están ad portas de adoptar el modelo pleno, si se cumplen las intenciones gubernamentales.

De otra parte, el profesor Sunder reflexiona en su artículo “La estructura de la contabilidad y la auditoría: un replanteamiento” sobre un asunto de capital importancia a la hora de adoptar modelos de auditoría y control en reemplazo del que hoy se aplica en nuestro país.

Uno de los objetivos del anteproyecto de intervención económica mediante el que se pretende reformar la profesión contable en nuestro país, es el de alcanzar un nivel de alta calidad en la auditoría y por ende la credibilidad del público, la protección de los propietarios, el grado apropiado de independencia y una actuación objetiva y crítica en el mejor interés público. Para ello se propone adoptar el modelo de auditoría agenciado por IFAC. Parece que la experiencia vivida recientemente en el entorno de las grandes corporaciones internacionales no ha merecido el menor análisis ni consideración de nuestros gobernantes, acuciosos patrocinadores del proyecto de reforma. El modelo de auditoría que se aplica en EE.UU., y que ha retomado IFAC, ha hecho crisis, y esta situación debe ser examinada con juicio y detenimiento por las entidades gubernamentales y por nuestra profesión en general.

Respalda esta hipótesis del fracaso del modelo, el discurso del profesor Sunder, pronunciado en la VI Conferencia Internacional de Contabilidad en Calcuta el 11 de enero de 2003. En lo relativo a la auditoría anota que a finales de la década de los setenta se eliminaron ciertas disposiciones de los códigos de ética contra la competencia, que existían para las profesiones en EE.UU. El AICPA modificó en 1979 el Código de Ética, lo que implicó un cambio en la actitud de las firmas de auditores. La auditoría se convirtió en un mercado presionado por la competencia.

Los precios bajaron a medida que los administradores de las corporaciones pedían, año tras año, nuevas ofertas a las empresas de auditoría para conseguir un mejor precio de sus

auditores. A estos precios cada vez más bajos, los auditores no podían seguir haciendo lo que habían hecho durante mucho tiempo y tener una vida decente. Algo tenía que cambiar y cambió. Para sobrevivir en este nuevo entorno competitivo que se les impuso, los mismos auditores crearon un nuevo modelo de negocios. Este tenía tres nuevos elementos: una nueva combinación de productos, una nueva función de producción y una nueva política de remuneraciones. (Sunder, 2003)

El primer elemento se desarrolla a partir de que los auditores sabían que podían ganar más dinero vendiendo servicios adicionales de consultoría a los clientes que auditaban, ofrecieron tales adendos a los contratos, tales como asesoría en impuestos, en temas laborales, de mercadeo, comerciales, etc. En Colombia se ofreció (¿aún se ofrece?) el servicio de revisoría fiscal como un añadido menor al servicio principal de auditoría<sup>1</sup>. Desde aquí todas las firmas salieron al mercado con portafolios crecientes de servicios sin parar mientes en si tales actividades eran opuestas o contradictorias en su ejercicio y si comprometían su independencia o ponían en riesgo su idoneidad. *Ya tenían una estrecha relación comercial con los altos niveles de la gerencia y un conocimiento detallado de las operaciones, la situación financiera, las fortalezas y las debilidades de las empresas. La relación de confianza mutua hizo más fácil que la gerencia asignase esa tarea a los consultores colegas del auditor, en vez de buscar un consultor competente en otra parte. Las ofertas podían cubrir los más amplios espacios de la gestión organizacional. “En las controversias recientes, siempre se ha culpado a los servicios de consultoría por el colapso de la auditoría”* (Sunder, 2003).

El segundo elemento consistió en canjear las costosas pruebas substantivas o pruebas empíricas de la condición real de la empresa auditada (arqueos, confirmaciones de cuentas deudoras y

---

<sup>1</sup> Por supuesto que en estos casos el ejercicio de la Revisoría Fiscal seguramente será concebido bajo el criterio de su equivalencia con el de la auditoría, salvo en la emisión del dictamen, al cual se le agregan ciertas observaciones formales contenidas en los artículos 207 y 208 del Código de Comercio. Sólo así se puede concebir la Revisoría Fiscal como un añadido.

acreedoras, pruebas físicas de inventarios de mercancías y propiedades, avalúos, etc.), en las que generalmente descansaban las bases del informe, por pruebas analíticas de escritorio, de bajo costo y rápido resultado.

El tercer elemento de reestructuración de la auditoría para hacerla más competitiva fue una decisión simple pero efectiva en el desestímulo a la realización de un tipo de trabajo cualificado e idóneo: la reducción de la remuneración de los nuevos profesionales de la auditoría.

Múltiples y desastrosas para la economía de muchos países y empresas, y nefastas para la profesión contable, han sido las consecuencias de estas actuaciones de grandes firmas de auditores, de las cuales todo el mundo se ha enterado en años recientes, que han minado la confianza de inversionistas, acreedores, trabajadores y público en general; los dictámenes y conceptos emitidos por este tipo de auditores no constituyen ninguna garantía para las decisiones de quienes están en posibilidades de arriesgar capital en busca de rendimientos futuros. La falla no es un asunto formal, es un problema estructural del modelo de auditoría anglosajón agenciado por las grandes firmas de auditoría transnacionales.

Proponer cambiar la institución autóctona de control de nuestro país, para adoptar este modelo en crisis, no es una propuesta juiciosa y sí sospechosa de favorecer intereses extraños. Es el trueque, en beneficio del interés de las monopólicas firmas transnacionales de auditoría, de un modelo de *control integral*, el que hoy debe ejercerse por ley, la revisoría fiscal, por uno *de control posterior y selectivo*, que no garantiza la protección del patrimonio empresarial. La propuesta gubernamental es discriminatoria con la profesión contable nacional, la del simple contador individual y la de la pequeña firma nacional, pues obliga a seguir el modelo de estándares internacionales de IFAC, que, según lo demuestran las recientes experiencias en el plano internacional, no son de máxima utilidad ni brillan por su efectividad. (Además, por lo menos en EE.UU., están en revisión, acogiendo una

orientación centrada en procesos y de estirpe forense similar a la de la revisoría fiscal, pues se abandona la autorregulación y se opta por el apoyo de la regulación estatal a través de la ley Sarbanes-Oxley)<sup>2</sup>.

De otra parte, y quizás lo más importante para la profesión contable del país, es el cambio de la función de control adjudicada por ley al contador público, como revisor fiscal, asimilado a un funcionario público, por el ejercicio de una labor, que aunque importante como es la auditoría de estados financieros, nunca es comparable y menos equiparable a la función de dador de “fe pública”. Si bien los profesionales contables no hemos sabido valorar esta facultad ni aplicarla con la suficiente idoneidad, no por ello debemos ferirla a cambio de una actividad que ya desempeñamos y que no constituye el ejercicio fundamental en el interés público nacional. Por el contrario, esta figura debe ser el objeto de la atención, tanto del legislador para darle un cuerpo normativo de funciones técnico y coherente con el interés económico nacional, de los investigadores contables para enriquecerla en cuanto a desarrollos tecnológicos, de las instituciones de educación superior para propiciar dichos desarrollos y difundir entre los profesionales los avances alcanzados en procesos de educación continuada, y de parte de los profesionales que deben capacitarse y aplicar este modelo de control en función principal del interés público social nacional.

Los aportes del profesor Sunder que he resaltado y muchos otros que los investigadores sabrán aprovechar, permiten avanzar en el análisis de las posibles implicaciones que para los entornos, objeto y ámbito de aplicación del quehacer contable tienen los desarrollos teóricos de la contabilidad y si bien, para algunos, estos espacios son campo abonado para procesos de adopción normativa, para otros, constituyen retos de investigación y desarrollo de un pensamiento profesional

---

<sup>2</sup> Con esto no estoy afirmando que el modelo norteamericano de control sea el mismo que el agenciado por IFAC, sino que son de índole similar, obedecen a la misma orientación y son practicados, los dos, por las grandes firmas de auditoría, en las tendencias del aseguramiento de la información y de los servicios de seguridad razonable.

que opta por una vía de crítica reflexiva y de construcción de pensamiento y acción, para hacer de nuestra Colombia una mejor nación para la mayoría de nuestros conciudadanos.

Así las cosas, en un momento tan importante y necesario de reflexión sobre los problemas que enfrenta nuestra profesión y disciplina, es bien significativo el esfuerzo que desde hace varios años viene desarrollando la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional por entregar elementos que nutren la discusión académica, y sobre todo disciplinar, de la contabilidad. La traducción y edición del texto del profesor Sunder por parte de un grupo de profesores y estudiantes del doctorado viene en buena hora a continuar con esa tradición que en los últimos años ha caracterizado al Programa de Contaduría y a la Facultad. Esperamos que sigan nutriendo al contexto nacional de reflexiones teóricas, conceptuales y epistemológicas, cada vez con mayor contenido social y preocupadas por los problemas universales y de nuestro contexto. Por todo ello felicito al Programa, a la Escuela, al Doctorado, a sus profesores y estudiantes.

Profesor Shyam Sunder, usted es y será siempre bienvenido a nuestra patria.

### **Referencias bibliográficas**

Cañibano, L. (1974). *Teoría actual de la contabilidad*. Madrid: Atea.

Carmona, S. (1992). *Estado actual de la investigación internacional en contabilidad*. Madrid: Universidad Carlos III.

Gómez Villegas, M. (2005a). Evaluación del enfoque de las NIIF desde la teoría de la contabilidad y el control. *Revista Internacional Legis de Auditoría y Contabilidad*, 22.

\_\_\_\_\_ (2005b). *Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica en la disciplina contable*. Mimeo. Universidad Nacional de Colombia.

Hopwood, A. (1985). The Archaeology of Accounting Systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 207-234.

Mattessich, R. (1995). Conditional-Normative Accounting Methodology: Incorporating Value Judgments and Means-End Relations of an Applied Science. *Accounting, Organizations and Society*, 20.

\_\_\_\_\_ (2003). Contabilidad: ¿Cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional-normativa. *Revista Partida Doble*, 144, 104-119.

Sunder, S. (2003). La estructura de la contabilidad y la auditoría: un replanteamiento. *Revista Innovar*, 22.

\_\_\_\_\_ (2005). *Teoría de la contabilidad y el control*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia - Unibiblos.

Tua Pereda, J. (1992). *La investigación en contabilidad: Una visión personal*. Ponencia. En: *Memorias Fidesc*, Bogotá.