

Contenido

1. **Encargos de Procedimientos Convenidos: Una Oportunidad para Generar Valor**
2. **Actualidad Normativa sobre la Capacidad de Endeudamiento de las Contrapartes Locales**
3. **Responsabilidad de los Auditores Externos cuando Utilizan el Trabajo del Auditor Interno**
4. **Investigación Transdisciplinar: Enfrentando la Complejidad de las Ciencias de la Contaduría – Parte 1**
5. **La Contabilidad y el Pensamiento Contable en la Antigüedad – Parte 2**

Encargos de Procedimientos Convenidos: Una Oportunidad para Generar Valor

Carlos E. Gonzales A.

Los encargos de procedimientos convenidos se han convertido en los últimos tiempos, en una oportunidad para las firmas de auditoría de ofertar un servicio con valor agregado para sus clientes. La Norma Internacional de Servicios Relacionados 4400, Encargos para realizar procedimientos acordados sobre información financiera (NISR 4400) es la norma adoptada en Bolivia por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC) mediante Resolución CTNAC 001/2016 para la realización de este tipo de encargos.

Un encargo de procedimientos convenidos o procedimientos previamente acordados, implica la participación de un profesional ejerciente (contador público o auditor) que lleva a cabo procedimientos específicos que han sido acordados previamente entre el profesional ejerciente, la entidad y terceras personas que resulten adecuadas. Este tipo de encargo, cuyo informe solamente expone los resultados obtenidos en la aplicación de los procedimientos que fueron acordados, no es un encargo de aseguramiento y, por lo tanto, no proporciona ningún nivel de seguridad.

El informe emitido por este tipo de encargos, no se distribuye al público en general; por lo que normalmente su uso estará restringido a las partes

que han acordado los procedimientos que se desarrollarán. En este sentido, son los usuarios del informe quienes extraen sus propias conclusiones sobre los resultados obtenidos de la aplicación de los procedimientos acordados y los hallazgos contenidos en el informe.

En los últimos tiempos, una diversidad de usuarios utiliza los informes sobre procedimientos acordados y los hallazgos desarrollados en los mismos por lo que la demanda para este tipo de encargos sigue creciendo. Para muchas entidades, la motivación para requerir encargos de procedimientos convenidos se fundamenta especialmente, entre otras, en la posibilidad de obtener un informe detallado sobre cierto tipo de transacciones o saldos de cuentas específicas que pueden complementar la información contenida en los informes de auditoría. Por ejemplo, una entidad sin fines de lucro que obtiene financiamiento de terceros para la ejecución de un proyecto, podría requerir este encargo para sustentar o complementar la información incluida en el informe de auditoría sobre las subvenciones recibidas durante un periodo; así mismo, una entidad financiera podría requerir un informe de procedimientos convenidos para cuentas específicas de los estados financieros, como cuentas por cobrar o inventarios, en lugar de una auditoría completa a los estados financieros de su prestatario, para respaldar su decisión en la otorgación o ampliación de una línea de crédito. Los aspectos mencionados denotan, que el enfocarse en aspectos más específicos y concretos podría derivar en enfatizar ciertas áreas que dan soporte a las decisiones de quienes requieren se apliquen ciertos procedimientos previamente acordados.

Los beneficios en la utilización de encargos de procedimientos convenidos, son las siguientes:

- Ofrecen flexibilidad, ya que el servicio puede adaptarse a las diferentes circunstancias y centrarse en aspectos particulares de la información financiera.
- Solicitar que se lleve a cabo un encargo específico para satisfacer las necesidades de información financiera de un usuario en particular, como los bancos o un proveedor.

- Informar sobre los hallazgos obtenidos con relación al funcionamiento eficaz de procesos específicos de información financiera y los controles internos relacionados.
- Un informe sobre hallazgos obtenidos puede incluirse como un complemento a los estados financieros, añadiendo credibilidad a la dirección y al personal.

Planificación y Procedimientos

El profesional ejerciente debe planificar su trabajo con el objeto de realizar un encargo de manera eficaz y de que los procedimientos acordados se apliquen de acuerdo a lo previsto. La evidencia obtenida se utiliza como base para el informe sobre el resultado de la aplicación de dichos procedimientos y los hallazgos obtenidos. Los procedimientos pueden incluir: indagaciones con el personal o personas responsables, análisis de información, recálculos, comparaciones y otras pruebas sobre la exactitud aritmética, inspección de documentos, actividades y bienes; así como la obtención de confirmaciones de terceras personas, entre otras.

Si bien la NISR 4400 se refiere específicamente a encargos relacionadas con información financiera; también puede proporcionar orientaciones útiles para desarrollar encargos sobre información no financiera, los cuales son cada vez más frecuentes. En el ámbito internacional, los encargos de procedimientos convenidos se realizan tanto sobre información financiera como sobre información no financiera, con distintos propósitos, debido a la normativa específica o a la demanda.

Informe sobre Procedimientos Convenidos

El informe sobre procedimientos convenidos describe el propósito del encargo y los procedimientos acordados, de forma que el usuario pueda conocer la naturaleza y alcance del trabajo realizado. Entre otros, el informe incluye:

- La identificación de la información financiera o no financiera concreta sobre la que se aplican los procedimientos acordados;
- Una declaración de que los procedimientos aplicados fueron acordados con el receptor del informe;
- La identificación del propósito para el que se aplican los procedimientos;

- El detalle de los procedimientos específicos aplicados;
- Una descripción de los resultados obtenidos en la aplicación de los procedimientos y hallazgos identificados, incluyendo con suficiente detalle, los errores o las excepciones identificadas;
- Una declaración de que los procedimientos aplicados no constituyen una auditoría, ni una revisión y que, por lo tanto, no se expresa ningún grado de seguridad;
- Una declaración de que, de haber llevado a cabo procedimientos adicionales, podrían haberse puesto de manifiesto otras cuestiones sobre las cuales se habría informado;
- Una declaración de que la distribución del informe queda limitada a aquellas partes con las que se han acordado los procedimientos a realizar; y
- Una declaración, si es aplicable, de que el informe se refiere únicamente a los elementos, saldos de cuentas, partidas, transacciones o información financiera y no financiera especificados en el mismo y que no es extensible a los estados financieros de una entidad, considerados en su conjunto.

Fuentes Bibliográficas:

International Federation of Accountants (IFAC); "Encargos de Procedimientos Acordados"; 2017.
International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB); "Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados"; Edición 2016; Parte I, I y III; 2019.

Actualidad Normativa sobre la Capacidad de Endeudamiento de las Contrapartes Locales

Vicente W. Aguirre T.

La ejecución de proyectos de inversión pública, en muchos casos requiere la concurrencia de diferentes entidades públicas, las cuales deben aportar recursos para financiar la obra a ser ejecutada de forma conjunta, por lo tanto, el aporte comprometido resulta ser una obligación. Cuando la obligación corresponde a una Entidad Territorial Autónoma (ETA), esta se denomina Contraparte Local.

Con el incremento de la inversión pública por parte del Nivel Central del Estado, se ha ido demandando mayores contrapartes locales, las cuales no siempre pudieron ser cumplidas por

parte de las ETA, es así que durante la gestión 2015, a través de la Ley N° 742 que modifica el Presupuesto General del Estado 2015, se desarrolló una política de apoyo a las contrapartes locales, constituyendo un fideicomiso por Bs3.180 millones, cuyo fiduciario es el Fondo Nacional de Desarrollo Regional (FNDR) y los beneficiarios son los Gobiernos Autónomos Departamentales inicialmente y luego la norma fue ampliada para que también puedan acceder a estos recursos los Gobiernos Autónomos Municipales (GAM), adicionalmente durante la gestión 2017 se adicionaron Bs710.000 millones a esta política.

No obstante, el apoyo otorgado a las ETA, aún existen entidades que incumplen los convenios de contrapartes locales y son sancionadas con la aplicación de las cláusulas de débito automático ante incumplimiento de compromisos, lo cual afecta sus finanzas. Con el fin de fomentar el cumplimiento de las obligaciones por contrapartes locales y evitar los inconvenientes de la aplicación de las cláusulas de débito automático, a través de la Ley del Presupuesto General del Estado 2019, su decreto reglamentario y la Resolución Ministerial N° 534 de 19 de Junio de 2019, se dispone que todas las ETA, que deseen suscribir convenios que comprometan recursos de contrapartes locales deben solicitar al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (MEFP) la autorización previa, para lo cual el MEFP realizara el cálculo de la Capacidad de Endeudamiento para Contrapartes Locales (CE-CL).

Considerando que las contrapartes locales al igual que las deudas, resultan ser obligaciones que deben cumplir las ETA, la CE-CL se base en los límites de endeudamiento (20/200) dispuestos en la Ley N° 2042 de Administración Presupuestaria, que dispone que el Servicio de la Deuda (SD) comprometido anualmente, no debe exceder el 20% de los Ingresos Corrientes Recurrentes (ICR) percibidos en la gestión anterior, asimismo el Valor Presente de la Deuda Total (VPD) no podrá exceder el 200% de los ICR percibidos en la gestión anterior. Indicadores que fueron descritos a detalle en los boletines informativos 7 y 9 del Instituto de Investigaciones en Ciencias Contables Financieras y Auditoría - IICCFA (disponibles en https://contaduriapublica.umsa.bo/?page_id=51).

Cuando la ETA supera los límites de endeudamiento (20/200), se inhabilita a la ETA para la suscripción del Convenio de Contraparte Local para Proyectos de Inversión Pública y/o sus

adendas, por lo que el cálculo de los citados indicadores resulta relevante, en ese sentido a continuación se describirá el procedimientos de cálculo de los indicadores de endeudamiento, descripción que se basa en la Resolución Ministerial N° 534 de 19 de junio de 2019 (RM 534) y el analizado realizado en los anteriores boletines Informativos, esto con el afán de facilitar la comprensión del lector quien puede seguir el hilo conductor iniciado en los citados boletines.

En el Boletín Informativo N° 7, se señaló que el Servicio de la Deuda (SD) estaba compuesto por:

$$SD = \frac{K + I + C + OCP + DF'}{ICR} \times 100 \quad (1)$$

Dónde:

K: Corresponde a las Amortizaciones a Capital;

I: Monto total de Intereses

C: Total Comisiones,

OCP: Otras obligaciones a corto plazo

DF': Deuda Flotante de la gestión anterior pendiente de pago a la fecha del cálculo.

ICR: Ingresos Corrientes Recurrente.

Al respecto la RM 534, incorporo al indicador la variable CLGC, el cual corresponde a la Contraparte Local asumida a partir de la aprobación de la citada RM 534 y que debe ser cubierta en la Gestión Corriente, en ese sentido el SD queda como sigue:

$$SD = \frac{K + I + C + OCP + DF' + CLGC}{ICR} \times 100 \quad (1')$$

Asimismo, en el Boletín Informativo N° 9, se indicó que el Valor Presente de la Deuda Total (VPD), estaba determinado por:

$$VPD = \left(\frac{VPDT}{ICR} \right) \times 100 \quad (2)$$

Y que a su vez el VPDT se conformaba por:

$$VPDT = PSC + VPPCC \quad (3)$$

$$VPPCC = \sum_i^n fdi \quad (4)$$

$$fd_i = C_i * \left(1 + \frac{TD}{365} \right)^{fc - fv} \quad (5)$$

Donde:

VPD: Valor Presente de la Deuda

VPDT: Valor Presente de la Deuda Total

PSC: Pasivo sin Cronograma de Pagos

VPPCC: Valor Presente del Pasivo con Cronograma de Pagos

ICR: Ingresos Corrientes Recurrentes

VPD: Valor Presente de la Deuda

fd: Flujo descontado en el periodo i
 Ci: Cuota capital, intereses y comisiones a cancelar en el periodo i
 TD: Tasa de descuento
 fc: Fecha de corte (31 de diciembre de la gestión anterior a la solicitud del trámite)
 fv: Fecha de vencimiento de Ci

En el caso del VPD, la nueva norma incluyó la variable CL, que refleja la totalidad de la Contraparte Local que será asumida por la ETA a partir de la RM 534, por lo que el VPD, quedaría conformado por:

$$VPD = \left(\frac{PSC + VPPCC + CL}{ICR} \right) \times 100 \quad (2')$$

A manera de contar con un ejercicio práctico, utilizaremos los datos de ejemplo utilizados en los boletines 7 y 9, cuyos resultados para un GAM modelo, fueron los siguientes:

$$SD = \frac{25.000 + 2.000 + 10.000}{316.000} \times 100 = 11,7\%$$

$$VPD = \frac{219.146,01}{316.0000} \times 100 = 69,4\%$$

Al respecto asumiremos que el GAM de ejemplo, desea realizar un proyecto concurrente con el Nivel Central del Estado, el cual exige una contraparte local de Bs50.000, que debe ser cubierto en dos años es decir Bs25.000 cada año. Con esta información, los nuevos indicadores de endeudamiento serían:

$$SD = \frac{25.000 + 2.000 + 10.000 + 25.000}{316.000} \times 100 = 19,6\%$$

$$VPD = \frac{219.146,01 + 50.000}{316.0000} \times 100 = 85,2\%$$

Como ambos indicadores no superan los límites de endeudamiento (20/200) corresponde la autorización para que el GAM suscriba el convenio que le permita acceder al proyecto concurrente.

Responsabilidad de los Auditores Externos cuando Utilizan el Trabajo del Auditor Interno

Johnny Condori O.

Para dar un enfoque adecuado a este artículo cuando nos referimos al trabajo de Auditoría Externa estamos haciendo hincapié en que el objetivo global es la obtención de seguridad

razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debido a fraude o error, donde el auditor expresa una opinión sobre los estados financieros examinados (NIA 200, Párrafo 11).

Los intereses, las funciones, las responsabilidades y las actividades de los auditores internos y externos son complementarias y algunas veces, similares; en algunos casos, se superponen en algún punto. Por ejemplo, un punto en común entre un auditor interno y un auditor externo puede ser el de llevar a cabo un análisis eficiente de transacciones; familiarizarse profundamente con la dirección, la gestión de riesgos y el sistema de control interno de la organización; y compartir y elaborar informes finales precisos. Sin embargo, existen diferencias definidas en las funciones y ciertamente, en los límites del trabajo que realizan. Algunas diferencias se resumen a continuación:

Diferencias Clave entre la Auditoría Interna y la Auditoría Externa

	Auditoría Externa	Auditoría Interna
Objetivo	Expresar una opinión	Analizar y Mejorar Controles y Desempeño
Alcance	Estados Financieros	Operaciones de la organización
Habilidades	Contabilidad, Finanzas e Impuestos	Interdisciplinaria
Periodo	Pasado, en un momento determinado	Presente/Futuro en curso
Usuarios Principales	Inversionistas, interes público (Cuando son reguladas).	Directorio, Gerencia General.
Normas	Normas Internacionales para el ejercicio Profesional de la Auditoría Interna.	Normas Internacionales de Auditoría.
Enfasis	Presentación razonable de los Estados Financieros	Fortalecer y proteger el valor de la organización.
Relación Laboral	Profesional Independiente	Dependiente de la organización.

Fuente: *Perspectivas y percepciones globales. The Institute of Internal Auditors. Edición 8*

Cuando los Auditores Externos utilizan el trabajo de los Auditores Internos deben basarse en la NIA 610 Utilización del Trabajo de los Auditores Internos.

Responsabilidad del Auditor Externo Respecto de la Auditoría

De acuerdo a lo establecido en la NIA 610 en su párrafo 11 el auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría expresada,

y dicha responsabilidad no se reduce por el hecho de que, para realizar el encargo, utilice el trabajo de la función de auditoría interna o la ayuda directa de los auditores internos.

Planificación en la Auditoría

Durante este proceso, el auditor externo determinará si el trabajo de la función de auditoría interna puede ser utilizado para los fines de la auditoría evaluando lo siguiente:

- El grado en que la estructura organizacional, así como las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad e independencia de los auditores internos.
- El grado de competencia de la función de auditoría interna; y
- Si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido un control de calidad.

El auditor externo no utilizará el trabajo de la función de auditoría interna, si concluye que las condiciones mencionadas anteriormente no se cumplen.

El auditor externo también evaluará si, en conjunto, al utilizar el trabajo de la función de auditoría interna con la extensión planificada estaría aun involucrado en la auditoría, teniendo en cuenta que es el único responsable de la opinión de auditoría expresada.

Uso del Trabajo de la Función de Auditoría Interna

Si el auditor externo tiene previsto utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, discutirá con ellos, a efectos de la coordinación de sus respectivas actividades. Así mismo leerá los informes de auditoría interna con la finalidad de obtener conocimiento sobre la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados, así como también de los correspondientes hallazgos.

El auditor externo aplicará procedimientos de auditoría suficientes al conjunto del trabajo de auditoría interna que tiene previsto utilizar, la evaluación incluye:

- Si el trabajo de auditoría interna se ha planificado, realizado, supervisado, revisado y documentado adecuadamente.

- Se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada que permita alcanzar conclusiones razonables.
- Las conclusiones alcanzadas son adecuadas a las circunstancias y los informes son congruentes con los resultados de los trabajos realizados.

Determinar si se puede utilizar la Ayuda Directa de los Auditores Internos

En caso de que el auditor externo tenga prohibida por disposiciones legales o reglamentarias la obtención de ayuda directa de los auditores internos no se deberá solicitar su ayuda. Si la ayuda no está prohibida, el auditor externo evaluará la existencia y significatividad de:

- Las amenazas a la objetividad; y
- El grado de competencia de los auditores internos que presten dicha ayuda.

Uso de la Ayuda Directa de los Auditores Internos

La NIA 610 párrafo 33, indica que en forma previa a la utilización de la ayuda directa de los auditores internos el auditor externo:

- Obtendrá un acuerdo escrito de un representante autorizado de la entidad relativo a que se permitirá a los auditores internos seguir las instrucciones del auditor externo y que la entidad auditada no intervendrá en el trabajo que el auditor interno realice para el auditor externo; además
- Obtendrá un acuerdo escrito de los auditores internos relativo a que se mantendrán la confidencialidad de cuestiones específicas, siguiendo las instrucciones del auditor externo y que le informarán de cualquier amenaza a su objetividad.

Así mismo, es importante mencionar que el auditor externo dirigirá, supervisará y revisará el trabajo realizado por los auditores internos tal cual lo establece la NIA 220 de Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros.

La dirección, supervisión y revisión al trabajo realizado por los auditores internos serán suficientes para que el auditor externo este convencido de que los auditores internos han obtenido evidencia suficiente y adecuada para soportar las conclusiones basadas en ese trabajo.

Fuentes Bibliográficas:

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB); "Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados"; Edición 2016; Parte I, I y III; 2019. The Institute of Internal Auditors IIA; "Perspectivas y percepciones globales"; Florida – EEUU; 2018.

**Investigación Transdisciplinar:
Enfrentando la Complejidad de las
Ciencias de la Contaduría – Parte 1**

Jorge Céspedes E.

Con el propósito de exponer las posibilidades de aplicar la investigación transdisciplinar en el campo de las ciencias de la contaduría pública, este artículo se divide en dos partes; una primera, dedicada a la teorización de elementos conceptuales esenciales para comprender la investigación transdisciplinar y, la segunda, para delimitar unas pretensiones de vincular las ciencias de la contaduría pública con la transdisciplinariedad.

Complejidad y Transdisciplinariedad

Un conjunto de enfoques teóricos ha dado lugar al desarrollo del pensamiento complejo, entre las cuales se encuentran el enfoque de sistemas, la cibernética, la física cuántica y otros. El enfoque de sistemas fue aplicado en investigaciones en Bolivia en los años 90 pasados, a través del entonces Instituto Boliviano de Tecnología Agropecuaria, en asociación con universidades norteamericanas, siendo ésta la primera experiencia empírica de investigaciones multi e interdisciplinarias, aunque en el último caso, todavía en nivel incipiente. Sin embargo, experiencias como esa generan ya una forma de pensamiento (pensamiento sistémico), lo cual se aplica también en el caso de investigaciones en el campo de la complejidad; generan el pensamiento complejo.

El Pensamiento Complejo

El pensamiento complejo se concibe como una nueva forma de estructurar el pensamiento, una nueva filosofía, que modifica las estructuras del pensamiento como una manifestación política, lógica y epistemológica, donde se entrelazan lo universal con lo particular, la regularidad con el acontecer a futuro, el orden con el desorden. Como sostiene González (2008) el pensamiento

complejo tiene "como supuesto el hecho de que los objetos de estudio presenten una 'organización' que emerge de la interacción entre sus elementos y tiene como esencia el cambio. Esta organización tiende a mantener su estado, homeostasis, pero al mismo tiempo tiene una tendencia a evolucionar". En la interpretación epistemológica, se trata de vincular la interpretación clásica de la realidad con los nuevos postulados epistemológicos que buscan acercarse a un reconocimiento de la complejidad de la realidad. Entonces, se trata de un desafío al actuar de la simplificación o reduccionismo de la realidad (la disciplinariedad aislada, en la academia), sin desecharla, sino complementándola. Para Edgar Morin, el ideólogo de la complejidad, citado por González (2009) la complejidad significa "un cuestionamiento, no una respuesta, es un desafío al pensamiento y no una receta de pensamiento. Es un conocimiento que se pregunta sobre su propio conocimiento. Es el reconocimiento de las incertidumbres y de las contradicciones...".

Los Principios de la Complejidad, propuestos por Morin, se resumen,

- **Principio sistémico;** para comprender cualquier fenómeno debe estudiarse tanto las partes como el todo, al mismo tiempo (ej.: la empresa y los estados financieros).
- **Principio hologramático;** busca verificar que las partes incorporadas en el todo y viceversa (por ejemplo, los estados financieros son una parte de la información de la empresa, y la empresa se refleja los estados financieros).
- **Principio de recursividad;** el efecto o producto actúa sobre la causa o el productor, y la causa sobre el efecto (relación sujeto-objeto en investigación) (ej.: los estados financieros hacen a la empresa y la empresa hace a los estados financieros).
- **Principio auto-eco-organización;** hay dependencia y autonomía de los fenómenos, siendo éstas contrapuestos y también complementarios; no debe aislarse al fenómeno de su entorno (ej.: los estados financieros como producto y productor al mismo tiempo de la información de la empresa).
- **Principio dialógico;** "une dos principios o ideas que se excluyen mutuamente, pero que son inseparables dentro de una misma realidad o fenómeno" (Gómez y Jiménez, 2002); por separado, cada uno resulta insuficiente, por lo

que hay que relacionarlos a ambos (interacción mutua) (ej.: los estados financieros y la información de la empresa no son reductibles uno al otro -hay dualidad-, pero tampoco son nítidamente separables -son uno).

La Transdisciplinariedad

La transdisciplinariedad posee una finalidad primordial, la unidad del conocimiento, la que se concibe como un imperativo para la comprensión del mundo actual, a través de la integración completa entre teoría y práctica. Es la unidad del conocimiento de las disciplinas, entre ellas, a través de ellas y más allá de toda disciplina; es traspasar las fronteras del conocimiento de diferentes disciplinas, para alcanzar un conocimiento superior integrado, y más completo y verdadero. Si bien en la práctica investigativa está presente el rigor, también lo están la amplitud y la flexibilidad.

Son tres los cimientos metodológicos de la transdisciplinariedad, concebidos por Basarab Nicolescu, sobre los cuales se construye la investigación,

Niveles de la Realidad, es el pilar metodológico de la transdisciplinariedad (axioma ontológico), adoptado de los postulados de la física cuántica. Se entiende como tal a un conjunto de sistemas que son invariantes ante la acción de ciertas leyes generales. Al asumirse la complejidad de la práctica de la investigación científica, la estrategia es reconocida como el centro de unión de relaciones donde se vinculan diversidad de instancias, tanto contrapuestas como complementarias, implicando la consideración de saberes de diversas disciplinas y regidos por diferentes lógicas.

Lógica del Tercero Incluido; la axiomática de la lógica clásica bivalente no admite las contradicciones (A y No-A); sin embargo, está el tercero incluido (T) como un axioma que Nicolescu (1996) lo sugiere: hay una lógica verdadera, formalizable y formalizada, multivalente (con A, T, y No-A), y no contradictoria" (axioma lógico). La inclusión es de un tercer elemento entre los extremos y contrapuestos, por ejemplo, entre desarrollo-subdesarrollo; es una forma de reconocer la existencia de una realidad de la vida misma. Reconocer la presencia de la lógica del tercero incluido en el proceso investigativo, a la vez teórico y experimental, es reconocer "que se

encuentra siempre entre el 'por qué' y el 'cómo', entre el '¿Quién?' y el '¿Qué?' (...) La triple orientación del lenguaje transdisciplinario, - y hacia el 'por qué' y hacia el 'cómo' y hacia el tercero incluido- asegura la calidad de presencia de aquel o aquella que emplea el lenguaje transdisciplinario" (Nicolescu 1996). Esta lógica permite atravesar, coherentemente, los diferentes campos del conocimiento.

La Contabilidad y el Pensamiento Contable en la Antigüedad – Parte 2

Guido R. Yujra S.

Edad Moderna

Esta edad comienza en el siglo XV y concluye al inicio de la Revolución Francesa (1789); el Renacimiento es una etapa de renovación por el que atravesaron la cultura, el arte, las letras y la contabilidad, caracterizada por un importante avance del saber en todas sus manifestaciones, la búsqueda de un hombre "renacido" en su humanismo (Pereda, 1995).

Luca Pacioli, es considerado el "Padre de la Contabilidad"; su obra "Summa de arithmetica, geometría, proportionali" (1494), incluye el Tratado XI: "Particularis de Computis et Scripturis" de 36 capítulos, donde plantea libros contables (Inventario, Borrador, Diario, Mayor) y principios que la regulan (Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia, 2017):

Principios que regulan la Contabilidad (Pacioli)

Nº	Descripción
1	No hay "deudor" sin "acreedor".
2	La suma que se "adeuda" a una o varias cuentas ha de ser igual a lo que se "abona".
3	Todo el que "recibe" debe a la persona que "da" o entrega.
4	Todo valor que ingresa es "deudor" y todo valor que sale es "acreedor".
5	Toda pérdida es "deudora" y toda ganancia "acreedora".

Pacioli, revolucionó el comercio de la época, porque planteó las condiciones que debía cumplir un Mercader: dinero o patrimonio, destreza en el cálculo comercial y conocimientos contables, es decir, la forma de llevar los registros contables, bajo el método usado en "Venecia" (Hernandez, 2003); su obra fue profunda y se resume de la siguiente forma, según Pereda (1995):

**Resumen del Tratado XI:
Particularis de Computis et Scripturis (Luca Pacioli)**

Capítulos	Descripción
1	Las cosas necesarias del Mercader: dinero, ser buen contador y registrar o anotar las operaciones del negocio.
2 al 4	El Inventario: modelos, formalidades, contenido, clasificación, valoración y registro.
5 al 16	Los libros necesarios: Borrador, Diario, Mayor; autenticación, asentamiento, formas y teneduría.
17 al 26	Manera de llevar determinadas operaciones: ventas, empréstitos, gastos y capital.
27 al 31	Otras cuestiones contables: la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, cambio de año y corrección de errores.
32 al 34	El cierre de las cuentas: cuestiones previas y proceso de cierre contable.
35	La custodia y registro de documentos: cartas, recibos, sentencias y comprobantes.
36	Resumen Final.

Mantilla (2019), indica que Pacioli, no solo se refirió a los costos históricos para el registro contable, sino utilizó conceptos de “estimados y valuaciones”; un ejemplo, está en un párrafo del capítulo 36 de su obra: *“Para las mercaderías que son de tu propiedad, las has ganado, te dejaron en testamento o donado, debe estimarse su valor en moneda...”*. La “Summa”, es un compendio o recopilación de las partes que componen una ciencia; plantea que los registros contables son soporte del reconocimiento de los derechos y obligaciones del comerciante frente a terceros; las características del “modelo contable” de Pacioli, aunque incipiente, comprende (Pereda, 1995):

Características del Modelo Contable de “Pacioli”

Nº	Descripción
1	Es esencialmente analítica.
2	El cierre de cuentas es periódica y se establecen las ganancias o pérdidas.
3	La cuenta Capital se utiliza como contrapartida para abrir o cerrar las cuentas de activo y pasivo
4	En el Diario se registran solo las operaciones de gestión.
5	En el Diario solo se anotan asientos simples.
6	El Balance del Libro es un Balance de Comprobación.

El comercio permitió que la “moneda” se generalice como “medio de cambio”, pero a la vez originó “problemas de medición”; a pesar de vender en distintas monedas, los reportes debían presentarse en una sola moneda constante, sin que pierda el poder adquisitivo (Araujo, 1984). El siglo XVI es testigo de grandes avances científicos y tecnológicos; surge la “razón” y las sociedades se

constituyen bajo “principios racionales”; el comercio, la industria y las operaciones contables, se desarrollan más y surge el capitalismo: Adam Smith (1776) propone el liberalismo económico: propiedad privada y competencia económica (Valdivia, 2017).

En España había bajado la producción de investigación contable, pero la llegada de la dinastía Borbón (siglo XVIII) y sus “Ordenanzas del Consulado de Comercio de Bilbao” (1737), dio paso a un “renacimiento contable”, a través de nuevas disposiciones y normas que proponía enseñar la contabilidad bajo estructura propia (Hernandez, 2006).

El “pensamiento contable” atravesó varias fases y paradigmas; primero, la contabilidad se orientó a suministrar información de la situación del propietario, pero luego de la primera guerra mundial, adquirió relevancia la vinculación de lo contable con la realidad económica, que devino en el “Paradigma de la Utilidad” (Mileti, 2001):

- Determinación de los objetivos de la información contable.
- Diseño de sistemas de información contable.
- Comunicación de la información a los usuarios.
- Evaluación de su utilidad.

Por lo tanto, el aporte esencial de la contabilidad, radica en la relación que existe entre la información y la realidad económica; además de la utilidad para la toma de decisiones económicas.

Contactos:

Carlos Gonzales Alanes
 Coordinador Boletín de Investigación IICCFA
 cgonzales90@hotmail.com
 Cel: (591 2) 71506426

Dirección:

Instituto de Investigaciones de Ciencias Contables,
 Financieras y Auditoría - IICCFA
 Calle México Nº 1790; Edificio Maria Reyna,
 Mezanine
 iiccfa.umsa@gmail.com
 Teléfono: (591 2) 495734

El contenido de cada artículo, opiniones y conclusiones vertidas; son responsabilidad exclusiva de sus autores; por lo que el IICCFA; solamente recopila los mismos para su publicación y difusión académica y profesional.