

## Capítulo 4

# Funciones de los libros de texto universitarios de contabilidad

Uno de los factores importantes en la lucha por la calidad de la enseñanza son los libros de texto universitarios. El empeño, la eficiencia y la eficacia que se derivan del saber sabio o saber científico de la disciplina al saber enseñar, contextualizan las temáticas en la cultura, el sujeto y la sociedad. La teoría disciplinar, la teoría de la educación y las teorías contextuales (sociología, filosofía, psicología, antropología) son criterios que hay que tener en cuenta a la hora de editar un libro de texto universitario. Si bien es cierto que la calidad de la enseñanza en gran parte descansa en los hombros del maestro, el libro de texto universitario eleva la calidad de la enseñanza y del aprendizaje y una de sus funciones más importantes es la de transmitir el conocimiento. A través de él se conoce la base de la ciencia, de la cultura y, en el caso particular, de la contabilidad.

Vivimos una época de transformaciones importantes en el ámbito educativo, que ocurren de manera paralela o interdependiente con los cambios que se generan en todos los ámbitos: social, cultural, político, económico, etc. Algunas de las novedades en educación se concretan en reformas a planes y programas de estudio, en diversos métodos de enseñanza, en variados recursos didácticos, en reformulación de los principios que orientan la práctica educativa, en nuevos libros de texto, etc., y se supone que cada innovación que se introduce de manera intencionada en un sistema educativo ha sido fruto de un proceso previo de análisis y reflexión que culmina en la explicitación del sustento o fundamento del cambio mencionado.

Alzate, Lanza y Gómez (2006) señalan como una de las funciones tradicionales del libro de texto, la de transmisión de conocimientos, de valores sociales y culturales. Sin embargo, en el contexto de hoy, los libros de texto deben responder a nuevas necesidades: desarrollar en los alumnos hábitos de trabajo, proponer métodos de aprendizaje, integrar los conocimientos adquiridos en la vida diaria. Estos autores anotan que el libro de texto es una herramienta de acción y de reflexión.

La reflexión es necesaria en el libro de texto universitario, pues de ella se desprenden problemas de investigación. Sin teoría es difícil construir una buena pregunta de investigación, ya que ella es herramienta de acción, se consulta permanentemente en los procesos educativos, e incide en la calidad y la eficacia del aprendizaje.

Dentro de las características del libro de texto, Alzate, Lanza y Gómez (2006) señalan las siguientes: cumple funciones asociadas a los aprendizajes; propone diferentes actividades susceptibles de favorecer el aprendizaje; puede también ocuparse de diferentes objetos de aprendizaje. Ellos manifiestan que los libros de texto cumplen diferentes funciones y estas varían según el usuario, la disciplina y el contexto en el cual se elabora el texto.

Ushisky, citado por Borja (2005), caracterizó el libro de texto como el que revela el principio de accesibilidad del conocimiento en el proceso de enseñanza y aprendizaje. Indica las siguientes funciones didácticas:

- **Informativa.** Presentación de la totalidad de la información indicada por el programa de la respectiva asignatura.
- **Transformadora.** En dos sentidos: 1) reelaboración didáctica de los contenidos, 2) conversión en actividad puramente de los estudiantes, en actividad transformadora.
- **Sistematizadora.** Exposición del material docente en una secuencia rigurosa sistematizada, para que el estudiante domine los procedimientos de la sistematización científica.
- **De consolidación y control.** Contribución para que los estudiantes se orienten en el conocimiento adquirido y se apoyen en él para realizar la actividad práctica.
- **De autopreparación.** Formación en los estudiantes del deseo de aprender y de la capacidad de aprender por sí mismos.
- **Integradora.** Ayuda a los estudiantes para asimilar y seleccionar los conocimientos como un todo único.
- **Coordinadora.** Aseguramiento del empleo más efectivo y funcional de todos los medios de enseñanza y el uso de los medios extradocentes para la información masiva.
- **Desarrolladora y educadora.** Contribución a la formación activa de los rasgos esenciales de la personalidad armónica y desarrolladora.

Desde la teoría funcional, es decir, desde las funciones del libro universitario de texto, se destaca la función social que cumple el libro de texto. Este informa del conocimiento científico, técnico, concreta los lineamientos trazados en la política educativa y el cumplimiento de planes de estudio, de programas, de asignaturas e indicaciones metodológicas. En las anteriores circunstancias, el libro de texto tiene un valor extraordinario en el proceso de enseñanza-aprendizaje, incluso en la reproducción de modelos de enseñanza. La función del libro de texto universitario existe desde hace milenios y siempre ha estado vinculada con la vida educativa y ha contribuido al desarrollo de la cultura. En relación con la función del libro de texto, Borja señala:

La Estilística Funcional considera los textos teniendo en cuenta su función en el ámbito comunicativo; desde esta perspectiva, los planteamientos de Shishkova y Popok aportaron en la conceptualización para la definición tipológica de los libros de texto. Estos autores consideraron que a cada una de las cinco esferas de la actividad humana le corresponde un estilo funcional que lleva el nombre de la esfera respectiva; así, señalaron la existencia de cinco estilos: el científico, cuyo propósito es dar cuenta del desarrollo de la ciencia, en cumplimiento de su función informativa; el oficial, que dirige y regula la actuación de los miembros de la comunidad, al desempeñar su función directiva; el publicitario, con función de propaganda y cuyo propósito es convencer de una idea o de un sistema de ideas; el literario, de función estética, a través del cual se busca que el interlocutor sea afectado por las imágenes artísticas mediante las cuales se recrea la realidad; el coloquial, usado para establecer la comunicación cotidiana. Con respecto al estilo funcional científico, que interesa para efectos de la caracterización de los libros de texto, los autores comentados indicaron que este contiene tres subestilos: 1) el propiamente científico, cuyos géneros son, entre otros, el artículo, el informe, la monografía y la tesis; 2) el de divulgación científica, a través del cual se propagan los logros científicos y que implica, además de otros géneros, el de los manuales escolares; 3) el subestilo científico-administrativo entre cuyos géneros están la documentación científica, las instrucciones y las cartas patentes. (Borja, 2005, p. 33)

Desde la didáctica, el libro de texto universitario tiene como función enseñar a los alumnos a pensar, a trabajar y desarrollar su intelecto, y por eso debe responder a principios básicos como son: el nivel científico: exponer los avances científicos del saber que se enseña; el nivel de educación: revelar los avances de la teoría de la enseñanza; el nivel contextual: reportar los avances culturales, tecnológicos, sociales y psicológicos del sujeto. Borja, célebre investigador sobre el tema, dice:

Desde el punto de vista didáctico, el libro de texto fue delimitado por Klingberg como el que: 1) concreta las orientaciones del plan de enseñanza; 2) da al maestro sugerencias adicionales esenciales para la planificación y conducción de la clase; 3) ayuda al enriquecimiento del instrumental metódico; 4) transmite al estudiante conocimientos fundamentales, educación e instrucción filosóficas; 5) presenta resúmenes, preguntas, estímulos para el trabajo independiente, impulsos al pensamiento y problemas para resolver. (Borja, 2005, p. 34)

De lo anterior se infiere que las funciones del libro de texto universitario dependen de la tendencia en la que nos ubiquemos. Estas funciones han variado porque también han variado los objetivos y los métodos de enseñanza. Tradicionalmente, el libro de texto universitario ha tenido funciones concretas como la informativa, la de autocontrol, la investigativa, la de autoaprendizaje, la transmisionista, etc. Actualmente su campo de acción se amplía a una función coordinativa e integracionista, cuando alrededor del mismo hay todo un sistema de información que obliga a la consulta de otros materiales. Es importante diferenciar entre un libro de texto editado para la educación media-básica, y uno editado para la educación superior.

A continuación se presentan las subcategorías:

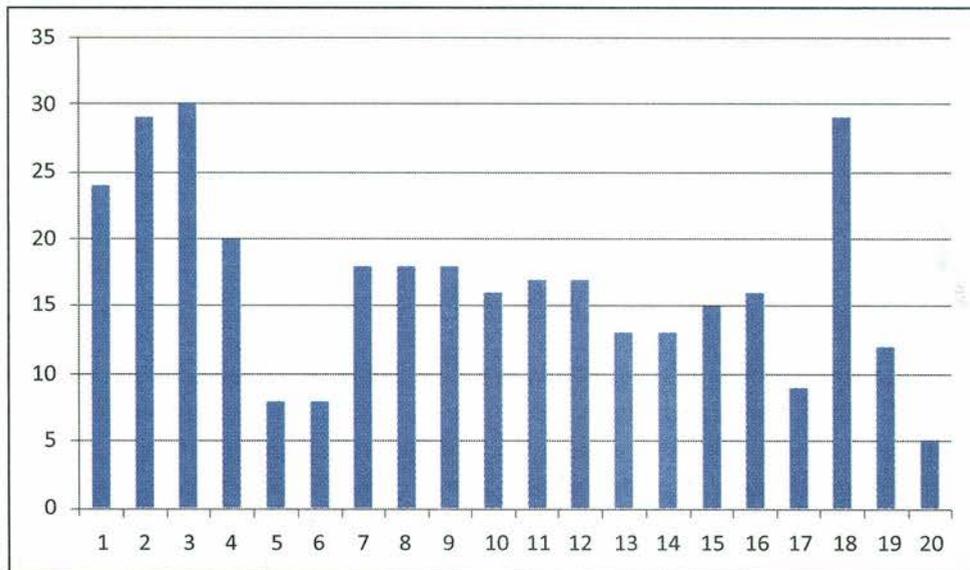
**Tabla 2.** Subcategorías de análisis. Funciones

Categoría	Código (CD)	Criterio de análisis	Definición
	F1	Temas	Los temas que trabaja un libro de texto universitario de contabilidad en los diferentes capítulos.
	F2 Se refiere a la función del libro de texto universitario de contabilidad para transmitir conocimientos a través de modelos pedagógicos. (Objetivos, logros o competencias), incluido el tipo de evaluación.	Modelos	Se refiere a la función del libro de texto universitario de contabilidad para transmitir conocimientos a través de modelos pedagógicos. (Objetivos, logros o competencias), incluido el tipo de evaluación.
Funciones	F3	Integración	Integración de diferentes saberes: economía, legislación, administración y matemáticas.
	F4	Representación	La manera como representa las diferentes temáticas el libro de texto universitario de contabilidad: gráficas, esquemas y mapas.
	F5 El libro de texto remite a encontrar cierta información: legal, datos históricos y consulta de documentos. Indagación documental sobre un tema determinado.	Referencias	El libro de texto remite a encontrar cierta información: legal, datos históricos y consulta de documentos. Indagación documental sobre un tema determinado.

#### 4.1 Temas en el libro de texto universitario de contabilidad

Luego de revisar el corpus investigativo, seleccionamos veinte grandes temas. Estos temas son trabajados en la gran mayoría de libros de texto universitarios, en algunos con mayor profundidad.

La definición de empresa, de contabilidad, de partida doble y de ecuación contable, son temas que introducen los libros de texto universitarios para el aprendizaje de la contabilidad. Temas como el activo, pasivo, patrimonio, ingresos, costos y gastos, de una u otra manera son trabajados en los libros de texto universitarios de contabilidad. A continuación señalaremos la frecuencia de los temas en los libros de texto universitarios:



**Figura 9.** Frecuencia de los temas en el libro de texto universitario de contabilidad

**Tabla 3.** Temas frecuentes en los libros de contabilidad

Número del tema	Tema	Número de libros que trabajan el tema
1	La empresa y la contabilidad	24
2	Las cuentas	29
3	La partida y la ecuación contable	30
4	Principios y normas de contabilidad	20
5	Teoría contable	8

Número del tema	Tema	Número de libros que trabajan el tema
6	Impuestos	8
7	Activos	18
8	Pasivos	18
9	Patrimonio	18
10	Ingresos	16
11	Costos	17
12	Gastos	17
13	Soportes de contabilidad	13
14	Libros de contabilidad	13
15	Hoja de trabajo	15
16	Estados financieros	16
17	Análisis financieros	9
18	Sociedades	29
19	Sistemas de información	12
20	Software contable	5

Los veinte temas tienen que ver con la contabilidad básica. La ecuación contable, la partida doble, los estados financieros y las cuentas son temas transversales que se tratan en todos los libros de texto universitarios sin excepción, aunque no todos se trabajan con la misma profundidad. Textos como *Contabilidad universitaria*, *Contabilidad sistema de información para las organizaciones*, *Contabilidad teórico-práctica*, *Contabilidad general*, *Principios de contabilidad*, *Contabilidad de activos y pasivos*, contemplan el 90 % de los temas señalados en la Tabla 3.

No se diferencia entre las normas de contabilidad y las normas tributarias. El IVA, la retención en la fuente, el impuesto de renta, el ICA, son ítems que contemplan los registros de contabilidad a lo largo de las temáticas señaladas y que con las reformas tributarias implican una nueva edición del libro de texto universitario de contabilidad. La desactualización del libro de texto universitario de contabilidad depende de la nueva legislación y no de los avances investigativos en la teoría de la contabilidad. Los temas, en lo que respecta a la contabilidad, permanecen estables. Un tema de contabilidad de la década de los sesenta del siglo XX se repite en los 2000. La modificación del libro de texto depende de la reforma tributaria, del aumento o la disminución de la tasa del IVA o de la creación de un nuevo impuesto.

Los inventarios, las inversiones, la depreciación, la nómina, la hoja de trabajo, los estados financieros, son temas tratados en la mayoría de libros de texto universitarios de contabilidad, lo que los convierte en temas importantes y son tal vez los de más alta complejidad. Se aplican diferentes procedimientos en lo que tiene que ver con el registro o en la consolidación de la información. Los libros homogeneizan los temas, no diferencian el registro para organizaciones o empresas con actividades económicas especiales. No es lo mismo el registro de una compra de mercancía en una empresa que comercializa productos de chocolate, que en la que comercializa cerveza en Colombia

**Tabla 4.** Definición de los temas señalados en el instrumento de investigación

Tema	Definición
La empresa y la contabilidad	Se define la empresa, en algunos casos, tomando como referencia el Código de Comercio. Se diferencia el tipo de empresa: industrial, comercial o de servicios. Se distingue entre contabilidad y teneduría de libros. En el corpus de investigación, la gran mayoría trabaja la contabilidad desde la teneduría de libros.
Las cuentas	Se utilizan para registrar en forma ordenada las operaciones que realiza una empresa, los saldos en la cuenta, clasificación, nomenclatura y movimientos de la cuenta. Si las cuentas son reales o de balance, se cuantifican en términos de una misma unidad de medida.
La partida y la ecuación contable	Se refiere al artículo 50 del Código de Comercio: la contabilidad debe llevarse por el sistema de partida doble y en libros registrados, de forma clara, completa y fidedigna. La ecuación: $A+P+C+G=P+P+I$
Principios y normas de contabilidad	Los PCGA, normas de contabilidad en los Estados Unidos, las NIC y las NIIF, normas internacionales de contabilidad y normas para la presentación de la información financiera. En Colombia se emite en un primer momento el Decreto 2160 de 1986 y posteriormente el Decreto 2649 de 1993. Estas normas se incorporan en la mayoría de libros de texto universitarios de contabilidad de manera implícita o explícita.
Teoría contable	Representa la reflexión del saber o de la disciplina de la contabilidad sobre los fenómenos sociales. En la mayoría de los casos la educación contable está normalizada, no teorizada.
Impuestos	Las normas tributarias compiladas en el estatuto tributario contienen las leyes y decretos que expresan las obligaciones, las sanciones, los procedimientos en materia fiscal. Estas inciden de manera notable en el registro de la contabilidad.
Activos	Representan los bienes y derechos del ente económico.
Pasivos	Representan las obligaciones con acreedores del ente económico o contable.
Patrimonio	Representa la participación de los propietarios de la entidad en el total de los activos, obtenida mediante aportes y resultados acumulados de actividades económicas.

Tema	Definición
Ingresos	Fuente y origen de los recursos que incrementan el patrimonio neto, flujos de efectivo o monetarios que no originan aumentos del pasivo o disminución del activo. Se presentan otros ingresos que no cumplen los requisitos anteriores, ejemplo, los financieros, los de capital, etc.
Costos	Los costos a los que se refieren los libros de texto universitarios de contabilidad básica o financiera, son los costos de la mercancía vendida y que permiten determinar el valor del inventario final.
Gastos	Se definen como las erogaciones de dinero para atender el normal desarrollo de las actividades de la entidad. No originan aumentos del activo, ni disminuciones del pasivo. Allí encontramos los gastos de nómina o de personal, los gastos por honorarios, arriendos, seguros, servicios, mantenimiento, depreciaciones, legales y diversos. También los gastos no operacionales.
Soportes de contabilidad	Representan los documentos que sirven de base al registro de contabilidad.
Libros de contabilidad	Representan los libros principales y auxiliares donde se registran las operaciones económicas del ente contable.
Hoja de trabajo	Se define como un documento borrador que permite calcular los ajustes que sean necesarios; se registran los asientos de cierre. Da como resultado el balance general y el estado de resultado.
Estados financieros	Representan los informes finales de un período y permiten conocer la situación financiera de un ente económico. En los libros de texto universitarios se trabajan los estados financieros básicos.
Análisis financieros	Realizan una interpretación hermenéutica de los estados financieros a través de métodos de conocido rigor técnico. Permiten presentar recomendaciones y conclusiones del ente económico. En los libros de texto universitarios de contabilidad se trabaja este tema en lo básico.
Sociedades	Se diferencian los tipos de organización de la empresa: negocios de un solo propietario, sociedades de personas, sociedades de capital o las organizaciones sin ánimo de lucro.
Sistemas de información	El proceso de registro de la contabilidad es un proceso ordenado y sistematizado que pasa por los documentos, soportes, libros de contabilidad y preparación y elaboración de los estados financieros.
Software contable	En las últimas décadas la tecnología apoya a la técnica contable e informatiza el proceso de sistematización de la contabilidad. Algunos libros universitarios de contabilidad incluyen un capítulo de práctica de la técnica contable en un software de contabilidad.

Los temas expuestos en los libros de texto universitarios se diferencian por décadas: en la década de los sesenta se preocupan por temas globales de la contabilidad y no fraccionan las temáticas; la contabilidad se mira integralmente. El activo, el pasivo, el patrimonio, el ingreso, los costos y gastos son temas contemplados en ejercicios generales que dan cuenta de todas estas temáticas. El estilo lírico y literario caracteriza la redacción de los libros de texto universitarios de

contabilidad en esta década, acompañado del lenguaje técnico. Los ejercicios y talleres especificaban los metros, las yardas, etc. No presentan código de cuentas y se trabaja la definición de los temas practicando con ejercicios. Hacen énfasis en los soportes, documentos y libros de contabilidad. El libro de texto universitario de contabilidad se preocupa por el método de partida doble, por explicar la ecuación contable.

En el período de los años setenta se incluye en los programas de contabilidad básica o financiera, una bibliografía de libros extranjeros, la mayoría de producción norteamericana, traducidos al español por contadores españoles o mexicanos. Allí encontramos el libro de texto universitario *Curso de contabilidad*, de Finney y Miller (1992), cuyo título en inglés es *Principles of Accounting*, traducido al español por el contador público Manuel de J. Fernández Cepero. Igualmente encontramos en este período el libro de texto universitario *Principios de contabilidad* de Hargadon y Múnera, pionero en la educación contable en Colombia, primera edición 1964, que se adapta a la legislación y la cultura contable colombianas y ha sido editado siete veces.

El predominio de la normalización internacional es una de las características a lo largo de la historia de la profesionalización y de la educación en contaduría pública. La influencia la marcan dos modelos: anglosajón y continental, el primero estructurado por definiciones, conceptos básicos, objetivos y principios, y el modelo continental o latino que toma como fuente el derecho romano. En Alemania se emite el Plan Contable Alemán (1937), en Francia proponen el Plan General de Contabilidad (1947), Bélgica (1961), España (1973), Portugal (1977), Grecia (1980). En Colombia la influencia ha estado marcada por la tendencia británica en la versión norteamericana. A propósito del libro de texto universitario de contabilidad se afirma:

Los materiales producidos por los empíricos de transferencia bien pudieron desaparecer y ser eficientemente suplidos con la trasnochada traducción de textos norteamericanos llegados especialmente de México con 10 años o más de extemporaneidad, siendo las obras orientadoras de la formación profesional. (Franco, 1998, p. 25)

En la década de los ochenta se emite el Decreto 2160 de 1986, primer acto administrativo que reglamenta el plan de cuentas en Colombia. En las décadas siguientes encontramos la Ley 43 de 1990, que reglamenta la profesión contable; el Decreto 2649 de 1993, que regula o normaliza la contabilidad, emite el plan único de cuentas y deja sin vigencia el Decreto 2160 de 1986, el primero adaptado de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Estados Unidos, y el último afectado por las normas internacionales de contabilidad.

Estos decretos agregan nuevos elementos a los libros de texto universitarios de contabilidad en las décadas siguientes, los cuales tienen en cuenta los principios de contabilidad generalmente aceptados, la presentación de estados financieros, los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de Contaduría Pública, la codificación en el plan de cuentas, las cuentas de orden y otros. Como dijimos anteriormente, la influencia de las normas externas ha sido permanente en los libros de texto universitarios de contabilidad. Los nuevos decretos contextualizan los temas en el marco de las nuevas normas nacionales.

En la década de los noventa se reforman los planes de estudios de contaduría pública, incluyendo la asignatura de teoría contable. Este tema está ausente en los libros de texto de contabilidad. En el corpus investigado tan solo lo trabajan cuatro libros de texto: *Contabilidad instrumental conceptual* de Sánchez y Grajales (2006), *Contabilidad financiera: alternativas contables*, de Rosanas, Pereira, Ballarín y Grandes (1986), a *Contabilidad* de Finney y Miller (1978), la *Contabilidad* de Davidson (1972), y otros tres que lo mencionan pero no lo profundizan. Los libros mencionados además de contemplar la teoría contable como tema, trabajan las normas internacionales de contabilidad, los principios de contabilidad generalmente aceptados, temas de alta complejidad. No se homogeniza su presentación, en lo que tiene que ver con el método.

En este contexto destacamos los libros *Cómo se hace contabilidad* (1987) y *Fundamentos de contabilidad* (1997). El primero define los temas partiendo de la realización de una investigación antropológica, la contabilidad en el contexto cultural. El segundo presenta los temas del libro de texto universitario a través de estudios de caso.

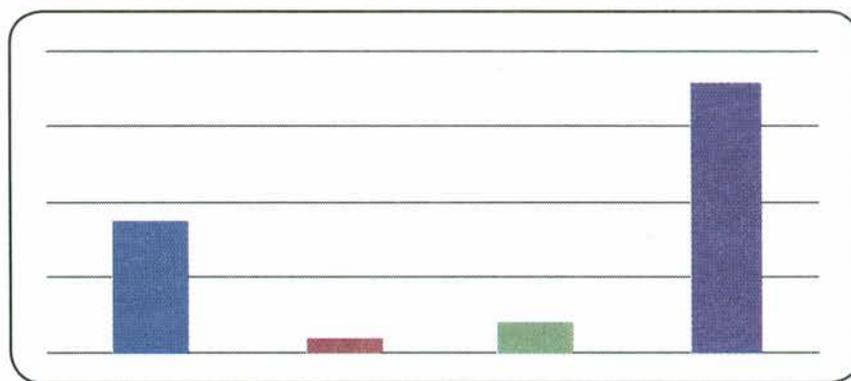
En la década actual, los libros de texto universitarios de contabilidad abren un nuevo capítulo o unidad sobre los sistemas de información contable y el *software* contable. La mayoría incluye un CD con un programa de contabilidad o con formatos que permiten realizar ejercicios digitalmente. Uno de los libros promociona este programa así: “Un completo ejercicio de teneduría manual y electrónica para ejercitar las competencias expresivas”.

El libro de texto universitario de contabilidad en el período objeto de estudio pasa por exponer los temas de manera general a fraccionarlos en categorías, a incluir los impuestos en el registro; luego delimita los principios de contabilidad y el plan único de cuentas; y en la última etapa incluye un CD para el desarrollo de habilidades técnicas en informática contable. Sin embargo, no menciona las posturas teóricas, la investigación contable, los modelos de pensamiento, las nuevas metodologías, incluso las posturas normativas de contabilidad están ausentes.

Los libros de texto universitarios de contabilidad, por alguna razón, no identifican los temas señalados anteriormente, no profundizan lo suficientemente en fundamentos teórico-metodológicos, culturales y sociales que le den origen y sustento a la enseñanza. De esta manera, la posibilidad de que los cambios lleguen a tener el impacto innovador deseado en las prácticas educativas se ve sumamente limitada, pues los textos son utilizados sin una conciencia plena de sus dimensiones e implicaciones.

#### 4.2 Modelos didácticos de la contabilidad en el libro de texto universitario de contabilidad

La función del libro de texto universitario debería ser flexible y emigrar a los nuevos escenarios donde se reconoce el conocimiento. La contabilidad modifica el modelo histórico de contabilidad por partida simple a la contabilidad del registro de ingresos y egresos y este a la contabilidad por partida doble, respondiendo a la naciente sociedad mercantil, basándose en que un agente requiere de otro agente para concretar un intercambio y construir riqueza. Luego, con la génesis de la industria, la contabilidad responde con la contabilidad de costos o contabilidad gerencial. En la actualidad la contabilidad anda buscando un modelo que informe de la sociedad posindustrial. Tradicionalmente los modelos han tenido funciones concretas, por ejemplo, la de transmitir conocimiento. Los modelos propician una función cultural, se aprenden y es muy difícil desaprenderlos. En el contexto del libro de texto universitario de contabilidad en el período objeto de estudio, el modelo pareciera estar anclado.



**Figura 10.** Relación de modelos en la presentación del libro de texto universitario de contabilidad

El resultado de los modelos de presentación del libro de texto universitario de contabilidad es que priman los modelos por temáticas y objetivos, poco se trabajan modelos de logros o competencias, como se observa en la Tabla 5:

**Tabla 5.** Modelos de representación de la política educativa en libro universitario de texto de contabilidad

Término de la política	Libros	Porcentaje
Objetivos	9	30 %
Logros u otros	2	6 %
Competencias	2	6 %
Temas	17	56 %

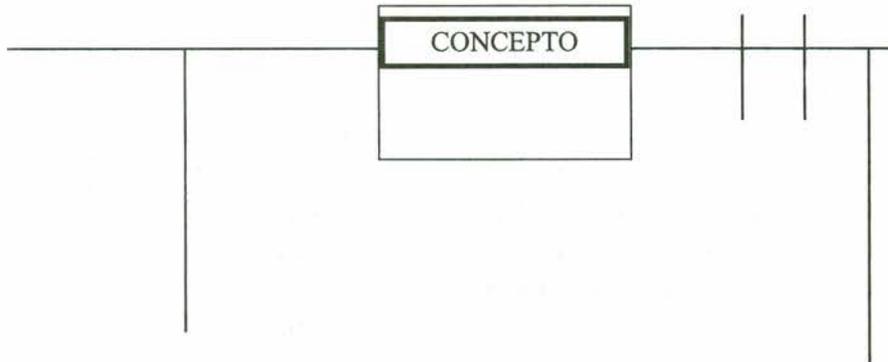
La gran mayoría de libros de texto universitarios de contabilidad, 56% del corpus investigativo, presenta la metodología o modelo a través de temas. El 30% presenta la metodología de objetivos, que se ubican al inicio de cada capítulo o unidad. La política de logros y competencias no tiene gran influencia en el libro de texto universitario de contabilidad. Tan solo el 6 % trabaja metodologías diferentes a las de la presentación de temas. El libro *Contabilidad conceptual* de Sánchez y Grajales (2006) presenta las temáticas bajo la modalidad de proposiciones, conceptos o metaconceptos y precategorias, basado en la teoría de Miguel de Zubiría Samper:

En adelante en la mayoría de capítulos se encontrará justo con espacios listos para que Usted diseñe y diligencie el respectivo Mentefacto Proposicional. Tenga en cuenta que la idea suya NO es única y universal. Una misma proposición puede asimilarse o comprenderse de diversas maneras; por ello es un ejercicio intelectual individual. Procure resolver todos los mentefactos proposicionales.

Así mismo, encontrará en el texto, por primera vez en la disciplina contable literatura con Mentefactos de conceptos básicos y estructurales para el aprendizaje de la contabilidad que, sin duda alguna, facilitarán y serán las bases sobre las cuales se pueda- ahora si- construir el edificio instrumental o práctico llamado teneduría o llevanza de libros, y romper de manera definitiva con una historia de enseñanza de la contabilidad con un enfoque meramente técnico, instrumental o normativo carente de reflexión y fundamentación con bases epistemológicas.

Pues bien, los Mentefactos Conceptuales son nodos de proposiciones capaces de recopilar de manera sistemática, ordenada, completa y jerárquica todo lo que se pueda decir de un concepto cualquiera. Es un instrumento de conocimiento (instrumento metacognitivo) muy fuerte y que pone en juego un conjunto operaciones intelectuales básicas, tanto para su diseño como para su comprensión.

En el texto aparecen los mentefactos conceptuales representados así: (Sánchez & Grajales, 2006, p. 17).



El libro de texto *Contabilidad de activos y de pasivos* (Fierro, 2008) y la última edición de *Contabilidad universitaria* (Coral & Gudiño, 2008) presentan el libro de texto universitario bajo la metodología de competencias. Estos dos libros se editan en los dos últimos años. Fierro, el autor de *Contabilidad de activos y pasivos*, inicia la unidad con la formulación de un núcleo problema, la presentación de unas competencias y el desarrollo de un marco conceptual, terminando con unas actividades que invitan al aprendizaje, denominadas competencias analíticas y competencias comunicativas, que solo se quedan en la utilización del término, pues las actividades nada tienen que ver con el título. En las competencias analíticas se formula una serie de preguntas de memoria, lo cual significa más de lo mismo. En las competencias comunicativas se formula un ejercicio-taller para la elaboración de un balance debidamente clasificado, como se muestra a continuación:

- *Competencias analíticas*

1. ¿Qué es un activo en contabilidad?
2. ¿Cuál es la diferencia entre derechos de posesión y dominio?
3. ¿Cuál es el derecho a usufructo?
4. ¿Cuáles son los pasivos que dan origen a los activos?
5. ¿Cuáles son los activos que componen: el capital de trabajo, los bienes de capital y las inversiones diferidas?
6. ¿Cuál es la relación que existe entre los activos corrientes con los pasivos no corrientes?
7. ¿Qué tipo de limitaciones de dominio puede tener un activo?
8. ¿Cuáles son las cuentas complementarias del activo?
9. ¿Qué significa que una cuenta sea de naturaleza débito?
10. ¿En qué consiste la omisión del activo?
11. ¿En qué consisten los errores cometidos con el activo?
12. ¿Cómo se sobreestima el activo y para qué lo hacen los empresarios?
13. ¿Qué activos son susceptibles de compensación?

14. ¿Cuáles son las diferentes clasificaciones del activo?
15. ¿Cuál de las clasificaciones es la más importante?
16. ¿Qué es un activo circulante?
17. ¿Cuál es la diferencia entre un activo corriente y no corriente?
18. ¿Qué valores se incluyen en el activo corriente?
19. ¿Qué valores se incluyen en el activo no corriente?
20. ¿Cuáles son las características de los activos fiscales?
21. ¿Cuáles son los valores que puede tomar el activo?
22. ¿Qué diferencia existe entre el valor neto y el valor actual?
23. ¿Cómo se calcula el valor actual de los activos en servicio activo?
24. ¿Cuál es la diferencia entre valor corriente y el valor constante?
25. ¿Qué diferencia existe entre costo histórico, valor en libros y fiscal?
26. ¿Cuáles son los principales ajustes contables del activo?
27. ¿En qué consisten las valorizaciones?
28. ¿Quién autoriza las valorizaciones?
29. ¿Las valorizaciones tienen efectos contables y fiscales?
30. ¿Cuál es la utilidad de la valorización?
31. ¿La valorización se deprecia, amortiza o agota en la vida del activo?

*- Competencias de comunicación*

Analice cada una de las cuentas que se relacionan y elabore un balance general debidamente clasificado y reporte a las directivas de la empresa.

Caja	100.000	Obligaciones financieras	200.000
Cesantías consolidadas	20.000	Superávit valorización	200.000
Clientes	60.000	Provisión clientes	10.000
Edificios	300.000	Depreciación edificios	30.000
Muebles y enseres	50.000	Depreciación transporte	20.000
Equipo de transporte	120.000	Impuesto IVA	10.000
Retención en la fuente	10.000	Bancos	50.000
Capital social	320.000	Reserva legal	20.000
Cargos diferidos	30.000	Impuesto a la renta	50.000
Inversiones	100.000	Utilidades ejercicio	50.000
Crédito mercantil	10.000	Gastos por pagar	100.000
Utilidades acumuladas	50.000	Gastos anticipados	20.000
inventarios	150.000	Valorización	200.000
		Proveedores	120.000

**Fuente:** Fierro (2008, p. 21 y 22)

La gran mayoría de libros de las décadas de los ochenta y noventa examinados en el corpus investigativo, inicia las unidades o los capítulos presentando los objetivos de la unidad. Los demás, sobre todo los de la década de los sesenta, no presentan los temas por capítulos o unidades, sino por temas continuos.

El libro de texto universitario *Contabilidad universitaria* es el único que en sus diferentes ediciones pasa del tema a los objetivos, de los objetivos al logro e indicadores, del logro al concepto de competencias. Pero si revisamos las palabras utilizadas para diferenciar los objetivos del logro y este de las competencias, no es mucha la diferencia. Por ejemplo, en una de las primeras ediciones plantea como objetivo “reconocer la importancia que tiene la contabilidad”, en una edición siguiente en lo que respecta al logro dice: “reconoce y maneja el plan de cuentas” y en la última edición para referirse a las competencias: “elaborar un cuadro sinóptico en el que clasifica los diversos tipos de empresas de acuerdo con su actividad y las características de cada una de ellas”.

Se podría afirmar que los libros de texto universitarios de contabilidad en su gran mayoría se desarrollan a través de temas y los demás en objetivos. Los que intentaron trabajar logros y competencias, solo cambiaron el título. En la práctica se desarrollaban talleres y ejercicios mecánicos e instrumentales con miras al cumplimiento de unos objetivos.

Tal es el caso en el corpus de investigación. Se trata de una gran mayoría de libros de texto universitarios que sustentan una concepción de la contabilidad en el hacer, en lo técnico e instrumental; aprender y enseñar contabilidad significa hacer contabilidad, no pensar la contabilidad. Así, las estrategias didácticas manejadas en los libros de texto universitarios de contabilidad contribuyen a más de lo mismo. Son concepciones que demandan una forma de elaboración y de uso de los libros de texto universitarios de contabilidad que difiere sustancialmente de los estilos críticos y constructivos. El diseño y la utilización del material de apoyo constituyen una alternativa difícilmente entendida y aceptada como válida para aquellos profesores que investigan sobre la enseñanza, sobre la didáctica de la contabilidad, quienes ven en la educación la oportunidad de profundizar en dimensiones e implicaciones de cambio que se concreten en nuevos libros de texto, que supongan de fondo una nueva visión de la práctica educativa contable que consiste en facilitar la enseñanza y el aprendizaje de la contabilidad de manera diferente de la enseñanza del registro de la contabilidad. Uno de los objetivos de este capítulo es encontrar sentido a la función del libro texto universitario de contabilidad, pues de allí se reproducen las prácticas educativas de los maestros de contabilidad. Lo primero que hace un contador público a quien se le asigna la función de enseñar contabilidad es acudir al libro de texto universitario.

La contabilidad se deriva del quehacer humano y su proceso de construcción se sustenta en abstracciones sucesivas. Muchos desarrollos importantes de esta disciplina han partido de la necesidad de resolver problemas concretos, propios de los grupos sociales. Por ejemplo, la contabilidad responde a la sociedad agrícola con la contabilidad por partida simple, a la sociedad mercantil, con la contabilidad por partida doble y la teneduría de libros, y a la sociedad industrial, con la contabilidad empresa, de costos o contabilidad gerencial. En la sociedad posindustrial, la contabilidad no identifica una ruta. Es necesario investigar sobre el tema. Este desarrollo está además estrechamente ligado a las particularidades culturales de los pueblos. Todas las culturas tienen un sistema para el registro. La cultura, la organización o la empresa, la norma, entre otras, hacen que el registro tenga características diferentes.

Aprender contabilidad supone involucrarse en procesos que propicien tanto la construcción de conocimientos como el desarrollo de habilidades técnicas; estas últimas se imponen e ignoran el conocimiento reflexivo teórico de la contabilidad.

Si bien es cierto que interesa que el alumno adquiera los conocimientos de la contabilidad técnica instrumental, importa sobremanera que desarrolle paulatinamente, a lo largo de la educación universitaria, además de las habilidades técnicas, habilidades intelectuales que le permitan, entre otras cosas, manejar el contenido de diversas formas, realizar procesos de deconstrucción del conocimiento contable y reorganizar estrategias para resolver problemas que se derivan de los avances de la sociedad.

Enseñar contabilidad significa brindar situaciones en las que los estudiantes utilicen el conocimiento que van adquiriendo para resolver problemas contextualizados en la sociedad y la cultura a fin de que, a partir de las situaciones iniciales, comparen sus resultados y sus formas de solución para hacerlos evolucionar hacia los procedimientos y conceptualizaciones propios de la contabilidad. Se trata de propiciar que los alumnos se interesen y encuentren significado y funcionalidad en el conocimiento contable, que valoren y hagan de él un instrumento que les ayude a reconocer, plantear y resolver problemas en diversas situaciones de su interés.

La postura constructivista se entiende, en principio, como una actitud en contra de las posturas que conciben el conocimiento como una copia del mundo o como algo ya dado en la realidad o en el interior del sujeto, o simplemente, en contra de reproducir la enseñanza tradicional. Se afirma, por lo tanto, la presencia de la actividad del sujeto cognoscente en el proceso de conocimiento, actividad entendida, en el marco de la teoría de la educación, como un encuentro

del sujeto con el mundo, en el que reorganiza sus instrumentos de conocimiento según los efectos de su acción sobre aquel. El sujeto y lo real se entrelazan: el sujeto transforma lo real al actuar sobre ello estructurándolo, a la vez que se organiza a sí mismo.

Conocer implica, entonces, un proceso de construcción realizado por el sujeto en su interacción con lo real; así, puede afirmarse que el conocimiento se puede construir. La transmisión es un elemento dentro de la construcción de conocimiento. El mero seguimiento del recorrido intelectual a través del libro de texto universitario de la manera tradicional no garantiza que se dé un proceso de construcción del conocimiento.

Implicaciones didácticas de diseño, de organización, de deconstruir la utilización del libro de texto universitario, se derivan de enfoques que partan del saber sabio (teoría de la contabilidad), que tengan en cuenta la teoría de la educación y la teoría contextual (sociología, filosofía, antropología y psicología).

Al asumir como punto de partida las concepciones y el modelo teórico-metodológico expuestos en el apartado anterior, surge el planteamiento de una serie de estrategias didácticas para propiciar la construcción de los conocimientos contables. De estar presentes en los libros de texto universitarios de contabilidad, podrían incentivar la creatividad y organizar su forma y su utilización.

#### *a) Estrategias didácticas*

El punto de partida para la construcción de conceptos y métodos deberá ser el conocimiento previo de los estudiantes de contaduría pública. La estrategia didáctica fundamental para la construcción de los conocimientos contables será el tratamiento de los contenidos.

Partir de situaciones problemáticas ayudará a los estudiantes a articular elementos y nuevos conocimientos en el contexto de situaciones reales. Esto involucra al estudiante con diferentes problemas, a partir de los cuales el aprendizaje se hace significativo. Las situaciones deben brindar al estudiante experiencias conceptualmente ricas que le permitan involucrar el contenido con el contexto social y cultural. Por ello, las actividades deben estar relacionadas con sus vivencias e intereses para lograr mayor interés.

Las actividades propuestas en los libros de texto universitarios de contabilidad podrían estar enfocadas a la comprensión y asimilación de los conceptos de la contabilidad. La reflexión, la interacción con el contexto y la confrontación de

puntos de vista, facilitarían el proceso de construcción de los conocimientos. El uso de operaciones y, en general, de cualquier procedimiento contable, tiene sentido si se asocia a la resolución de problemas, amarrado holísticamente al entorno; si se pone el énfasis en esto último, sin menoscabo de lograr un manejo eficiente del método contable, se evitaría el uso de ejercicios-talleres mecánicos sin sentido.

### *b) Diseño y organización*

Los contenidos de los programas de contabilidad básica y, en consecuencia, de los libros de texto universitario de contabilidad, se seleccionan con base en el conocimiento técnico contable tradicional. Sus modificaciones no dependen de las propuestas teóricas, ni siquiera de la normatividad contable internacional; se modifican en la medida en que se vean afectados por una reforma tributaria nacional y dependiendo de la venta de la última edición.

El conocimiento previo del estudiante a través del enfoque constructivista y los procesos que este sigue en la construcción de conceptos, no se tienen en cuenta a la hora de construir un libro de texto universitario de contabilidad. Si nos preguntáramos cómo se construyen los conceptos de objeto de medición, base de la medición, unidad de medición, racionalidad, veríamos que dichos conceptos no se articulan a ejes conceptuales ni se relacionan con el contexto: la contabilidad, sus relaciones y registros, la medición, la planeación, los procesos de cambio, el tratamiento de la información, la predicción y el azar. La organización por ejes permite que la enseñanza incorpore de manera estructurada no solo contenidos técnicos contables, sino el desarrollo de ciertas habilidades fundamentales para una buena formación en el análisis e interpretación de hechos sociales a través de la contabilidad. Además, en el tratamiento de los contenidos se propone que, de manera interrelacionada, se vayan abordando elementos de los diferentes ejes.

Los contenidos organizados en lecciones en las que a partir del planteamiento de situaciones problemáticas se generen diversas actividades como el uso de operaciones, mediciones, etc., tiene sentido en función de dar respuesta a la situación problemática que genera variedad de experiencias propiciadoras de la construcción del conocimiento.

La gran mayoría de libros de texto universitarios de contabilidad contiene secuencias de mecanización y no de análisis. Los ejercicios no están relacionados con el trabajo en torno a situaciones sociales, económicas y culturales. Se caracterizan, además, por la presencia constante de actividades que propician la individualidad y no la interacción entre los estudiantes y entre estos y sus

maestros. Propiciar actividades a lo largo de toda la secuencia de aprendizaje, dentro y fuera del aula, seleccionadas de manera que las acciones realizadas y la reflexión posterior en torno a estas sean fuente para la construcción de conocimientos, sería otra cosa.

### *c) Forma de utilización*

Con las características mencionadas, el libro de texto universitario de contabilidad deja de ser un material para ser leído y pasa a ser un libro para ser construido en interacción alumno-compañeros-maestro. Esta experiencia de construcción en interacción pretende generar cambios importantes en las actitudes y preocupaciones de maestros y alumnos en relación con la contabilidad.

El libro de texto universitario de contabilidad es entonces un punto de partida, una mediación, una herramienta. La interacción de profesores y estudiantes, quienes a partir del material propuesto en cada actividad habrán de construir más allá, desbordará lo planteado por el libro de texto universitario y lo convertirá en el primer momento de una serie de estrategias para propiciar la enseñanza y el aprendizaje, le dará esencia. Se trata de que en cada actividad se viva un proceso de reflexión que conduzca a una comprensión natural de conceptos y procedimientos contables. No puede utilizarse como mero libro de actividades, de ejercicios y talleres, pues al estar estos involucrados en la solución de situaciones problemáticas, solo podrán resolverse como consecuencia de la involucración del estudiante de contaduría al proceso. En este contexto, el libro de texto universitario de contabilidad tiene como función principal propiciar que el estudiante descubra, reflexione e interactúe para llegar a la construcción de conocimientos. De esa manera cambia la función tradicional del libro de texto universitario de contabilidad, se dejan de contemplar como prioridad las explicaciones del autor, la ejemplificación de procesos para realizar, la ejercitación entendida como largas listas de mecanizaciones y ejercicios tipo, etc., para convertirlo en un valioso recurso que propicie la construcción de conocimientos a través de los diversos modelos que generan preguntas.

### **4.3 Integración de diferentes saberes en el libro de texto universitario de contabilidad**

El concepto de integración de disciplinas en el libro de texto universitario aparece en los últimos años de la década de los ochenta y comienzos de la década de los noventa. Algunos estudios realizados en esos años indican que la mayoría de programas de contaduría pública incluyen asignaturas de administración, legislación comercial, laboral y administrativa, economía y estadística. La

informática aparece en los programas a finales de los años noventa y principios de los años dos mil. Otros estudios, como el Marco *conceptual de los ECAES de contaduría pública*, indican un aumento en el número de programas informáticos para la sistematización digital de la contabilidad. El número de programas y aplicaciones informáticos para la enseñanza y el aprendizaje de la contabilidad en el mercado del libro de texto universitario de contabilidad y en los programas de contaduría pública, va en aumento. En los últimos quince años la informática contable ha dejado su marca en la educación contable.

En la Tabla 6 se citan las disciplinas que se relacionan con la contabilidad en libro de texto universitario de contabilidad:

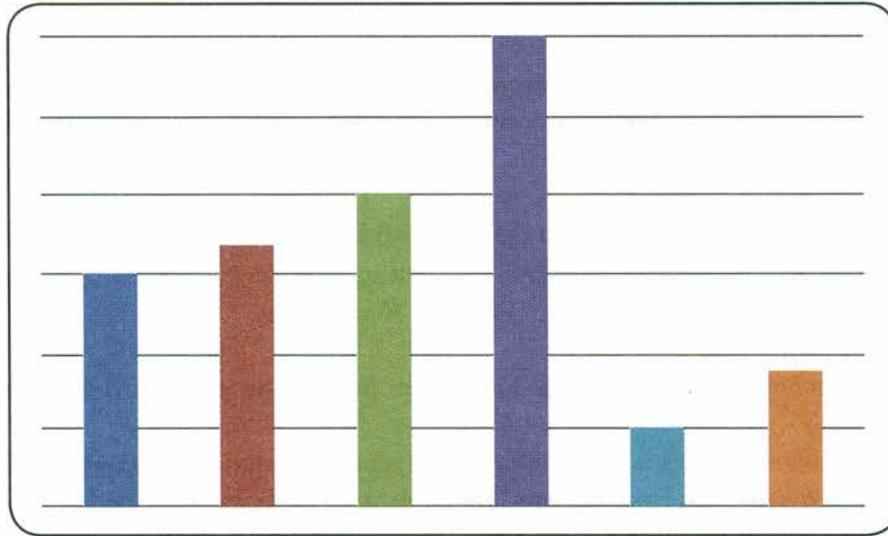
Algunos libros de texto universitario de contabilidad describen en la unidad introductoria la relación de la contabilidad con otras disciplinas, pero en el desarrollo del libro no vuelven a mencionar esta relación, excepto con las matemáticas, la aritmética y el álgebra, que se relacionan directamente con la contabilidad, y desde allí explican la ecuación contable. La base del método contable parte de una ecuación y se toca con frecuencia con la matemática financiera.

**Tabla 6.** Disciplinas que se relacionan con la contabilidad en el libro de texto universitario de contabilidad

Disciplina	Citas	Porcentaje
Economía	15	50
Legislación	17	57
Administración	20	66
Matemáticas	30	100
informática	5	16
Otra	9	30

En la Figura 11 sobresale la matemática (4) que es trabajada por la totalidad de los libros de texto universitarios de contabilidad del corpus investigativo. El 57 % relaciona la contabilidad con la legislación (2), la gran mayoría con la legislación tributaria. El 66 % describe la contabilidad en un entorno empresarial (3), el 50 % relaciona la contabilidad con las tendencias económicas (1) y en la última década ven la importancia de la informática (5) en el desarrollo de la técnica contable. Cuando nos referimos a “otra”, referenciamos las citas del libro de texto universitario de contabilidad en relación con la investigación, la

antropología, la sociología y la historia de la contabilidad. Tan solo el 30 % del corpus investigado menciona la importancia de estos últimos campos del conocimiento. Se destacan cuatro libros de texto universitario que contextualizan los temas con la antropología y la investigación.



**Figura 11.** Saberes que relacionan los libros de texto universitarios de contabilidad

De los treinta libros, quince al menos relacionan cuatro de las seis disciplinas o saberes mencionados en el instrumento de investigación. En lo que respecta a la economía, en la década de los noventa se registran los ajustes contables derivados de la inflación. La legislación tributaria, administrativa, civil, laboral y comercial, de una o de otra forma afecta el registro técnico de contabilidad. La administración, teorías de las organizaciones, la empresa, y las clases de sociedades, dan complejidad a la técnica contable. La tecnología, a través de la informática, resuelve muchos de los problemas de la técnica de la contabilidad. El análisis e interpretación de hechos sociales, de la vida cotidiana, de la cultura, son temas estudiados por la antropología, la sociología y la psicología, que son necesarios a la hora de abordar muchos de los temas de la contabilidad y de la contabilidad empresa, cuando se requiere ir más allá de la teneduría de libros.

Del libro de texto universitario de contabilidad se deberían extraer algunas consideraciones generales, que en el corpus investigativo solo encontramos en dos libros de texto universitario. Nos referimos a la relación contabilidad como saber o disciplina.

- El libro de texto universitario de contabilidad es integral. Las disciplinas o los saberes buscan una interpretación, una descripción completa de lo que

necesitamos saber sobre la empresa o la organización. Primero, hay una dimensión sociocultural, por ejemplo, en qué contexto desarrolla la actividad económica el establecimiento o la organización.

- El libro de texto universitario de contabilidad es interdisciplinario. Resolver problemas requiere, por una parte, conocer de contabilidad; y por otra, saberes y disciplinas como la administración, la economía, la legislación, la sociología, la antropología, nos permiten contextualizar los problemas que tienen que ver con el contexto empresarial.
- El libro de texto universitario de contabilidad es aplicativo. La informática contable es cada vez más necesaria en la educación contable y en el desarrollo de la profesión.

#### **4.4 La representación en los libros de texto universitarios de contabilidad**

Cuando nos referimos a la subcategoría de la representación hablamos de gráficas, esquemas, mapas, cuadros, cuentas T y otros, que en la mayoría de los casos se refieren a la partida doble y a los registros contables de manera horizontal. Las gráficas representan tabulaciones, por ejemplo, el plano cartesiano. Los esquemas o mapas conceptualizan, los cuadros resumen información, y las cuentas T representan la partida doble en contabilidad. Los asientos horizontales no faltan en ningún libro de texto universitario de contabilidad. Revisaremos algunos autores representativos en el debate sobre el concepto de representación.

Mattessich (2003) analiza la posición de Macintosh, Shearer, Thornton, y Welker, quienes proponen una contabilidad basada en los conceptos de hiperrealidad, órdenes de simulacro y otros términos, en la que los conceptos contables de ingreso, capital y otros, dejaron de ser objetos reales. En este sentido, la contabilidad en la contemporaneidad no actúa en la lógica de la transparencia informativa y la utilidad de la información. Mattessich (2003), basado en el modelo de capas de cebolla de la realidad, observa que la realidad se soporta en capas de realidad, donde una depende y contiene a la otra, en un contexto multidimensional y donde las capas nunca serán iguales. Esto se opone a una dimensión lineal única.

Mattessich manifiesta que la disciplina contable gira en torno al concepto de propiedad, la deuda y otros derechos, sus derivados y valoraciones. Afirma:

Derechos de propiedad y deuda concretos (representados en ambos lados del balance) han sido de las más importantes realidades sociales verificables desde que la contabilidad simbólica fue inventada por los sumarios hace más de cinco mil años. Sin tales derechos, nuestra profesión no podría existir. (Mattessich, 2003, p. 11)

El término y el concepto se deben diferenciar. No es lo mismo hablar del concepto de ingreso que del término ingreso, plantea Mattessich. El concepto es un ente mental, mientras el nombre es un ente semántico. El ingreso como palabra sola puede significar muchas cosas, pero el ingreso de la empresa x, en el período tal, conceptualiza otra.

Mattessich (2003) afirma que la contabilidad es una ciencia aplicada, diferente de la ciencia pura. La aplicada no representa la realidad, sino la domina; en ella no se espera el rigor de las ciencias puras. La aplicada se reorienta de acuerdo con fines o propósitos específicos. La valoración es un problema metodológico y no ontológico. Esta es la gran diferencia entre el autor en mención y los provocadores de la reflexión sobre la representación.

Cada proceso de valoración es una realidad social, derivada de la realidad mental de tener preferencias. Mientras al final cada persona tiene que medir o determinar sus propias preferencias a través de la introspección, la suma total de las preferencias en una sociedad o mercado particular se manifiesta en los precios de mercado o valores relacionados. (Mattessich, 2003, p. 20)

Según Mattessich (2003), la necesidad social va más allá de la propia valoración. La contabilidad utiliza unos procedimientos de valoración. Es difícil determinar el precio con la variación permanente de ellos en el mercado. Estos procedimientos se acomodan a situaciones reales, en muchas de las cuales se utilizan para un grupo de productos. Los procedimientos contables se someten a la crítica permanentemente. En conclusión, Mattessich busca la representación orientada al objetivo, en el marco de las ciencias aplicadas.

Mattessich nos da los argumentos para pensar que la contabilidad por partida doble se presenta como una imagen estandarizada y homogenizada a través de sus sistemas de representaciones: matemáticos y normativos.

En el caso particular del libro de texto universitario de contabilidad, este expresa las representaciones a través del concepto de propiedad, lo social y la racionalidad matemática. La partida doble organiza matemáticamente, bajo su lente observador, una sociedad, la sociedad mercantil, y somete a la realidad a un modelo matemático.

Encontramos entonces lo contable relacionado con lo social (hombre-necesidades vínculos), lo organizacional (unidad social), lo económico (actividades económicas), lo informativo (testimonio-información), lo medible (medible-unidad de valor) y lo registral (escritura-registro de cifras). Encontramos lo cuantitativo y lo cualitativo interrelacionados, al igual que encontramos, posteriormente a la información, certificación y control se hallan imbricados en el mundo de la práctica contable. (Machado, 2006, p. 169)

Esta subcategoría intenta ver los procedimientos utilizados en la contabilidad para resolver una situación particular, “la contabilidad como un fenómeno universal del conocimiento de alta complejidad, cuya función fundamental es dar cuenta acerca de lo que acontece en las relaciones de intercambio y sus efectos que se producen en la naturaleza” (Quintero, 2006, p. 185 y 186). La contabilidad integra holísticamente diferentes escenarios económicos, sociales y culturales. De alguna manera, representa la realidad como un tejido de problemas, de preguntas que permiten construir nuevos escenarios del conocimiento contable, nuevas representaciones, donde la medición y la valoración sean las fuentes de reflexión permanente.

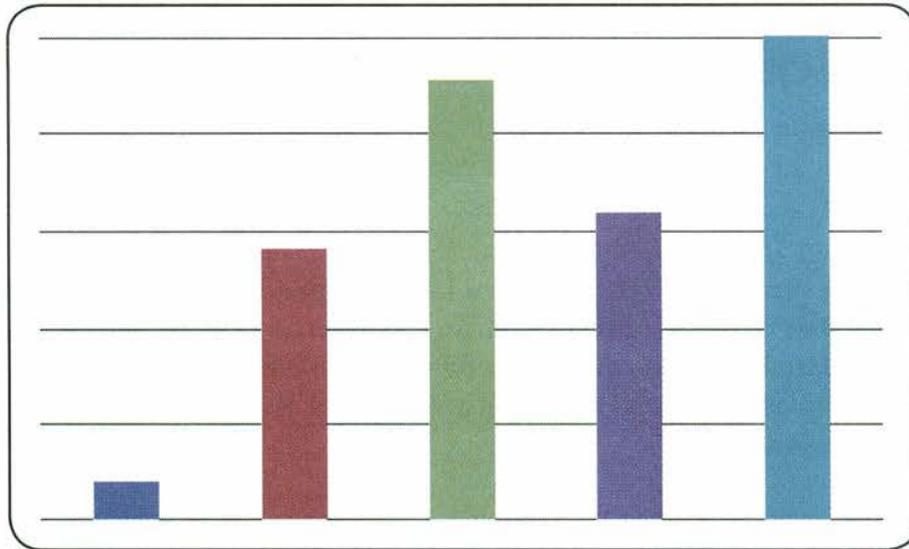
El Decreto 2649 de 1993, capítulo tercero, define las normas básicas de la contabilidad como el conjunto de postulados, conceptos y limitaciones que fundamentan y circunscriben la información contable, con el fin de que esta goce de las cualidades de la información y satisfaga adecuadamente sus objetivos, es decir, ser comprensible, útil y en ciertos casos comparable. Los principios contables que señala el Decreto 2649 son: ente económico, continuidad, unidad de medida, período, valuación o medición, esencia sobre la forma, realización, asociación, mantenimiento del patrimonio, revelación plena, importancia relativa o materialidad.

Estos principios se relacionan con la subcategoría de representación y deben tener en cuenta al contador público a la hora de aplicar los procedimientos contables de valoración y medición.

La norma define ente económico, como la empresa, la actividad económica organizada como unidad, respecto de la cual se predica el control de los recursos. La empresa es una representación. Los principios de continuidad y unidad de medición referencian la persistencia de la empresa y el peso, o cualquier otra moneda por la que se deba realizar el registro de la transacción. La causación se refleja en el principio de realización según el cual se deben reconocer los hechos económicos realizados, cuando la empresa o el ente económico adquieren derechos y obligaciones. En este contexto, la contabilidad se concibe en la organización, en la empresa, bajo un modelo capitalista, donde la racionalidad contable objetiviza matemáticamente el mundo de los negocios.

El Contador Público emerge como la figura profesional investida por el estado colombiano para generar información técnicamente elaborada desde la disciplina y profesión contables. Con ello se pretende llenar el vacío que deja la insuficiencia del sentido común para saber de negocios y la necesidad de informaciones fragmentadas e imprecisas sobre la organización y su entorno con las que ingenuamente se pretende tomar decisiones trascendentales. Las normas, entonces, pretenden garantizar que la información contable

sea elaborada y presentada según cánones técnico-científicos adecuados para garantizar los diversos intereses que confluyen en las organizaciones. (Machado, 2006, p. 178)



**Figura 12.** Representaciones en los libros de texto universitarios de contabilidad

En ese marco analizamos los textos universitarios de contabilidad. Realizamos la tabulación con (1) si en el libro de texto universitario se registran gráficos; esquemas (2), cuadros (3), cuentas T (4) y registros horizontales (5). Para complementar la anterior información se personifican gráficamente las representaciones más utilizadas en los libros del corpus. Vemos que los registros horizontales representan el mundo del mercado y el mundo de los negocios donde se visualiza la contabilidad. El registro horizontal como representación, atraviesa la gran mayoría de libros de texto universitarios de contabilidad, en tanto que la T es una representación didáctica de los conceptos débitos y créditos. El registro horizontal viene de esta duplicidad o dualidad en la que se observa la realidad mercantil, reduciéndola a una transacción donde los débitos son iguales a los créditos. Paciolo, promotor de la partida doble, matematiza de esta manera la sociedad que conocemos como mercantil, le da orden general equilibrado, simétrico y compensado. De esta manera se estandariza el modelo y esta representación permanece exacta durante décadas.

#### 4.5 Ejercicio práctico sobre ecuación patrimonial

Estado número 01

El señor Pedro López H., en fecha 1° de marzo de 1978, dispone de \$1.000.000.00 en su cuenta corriente del Banco de Colombia (principal). No tiene más bienes

ni debe a terceras personas suma alguna. Es decir, ese dinero representa todo su patrimonio.

La ecuación patrimonial (a la que ya hemos hecho referencia) es la siguiente:

ACTIVO	PASIVO
Bancos.....\$1.000.000.00	Capital (P.L.H) \$1.000.000.00
Total.....\$1.000.000.00	Total.....\$1.000.000.00
=====	=====\

El día 10 de marzo de 1978 compra a Julio Gamboa, según escritura pública número 270 de la Notaría 2 de Bogotá, un lote de terreno de 200 m<sup>2</sup> a \$600,00 cada uno, girando un cheque contra el Banco de Colombia por \$1.000.000,00 y constituyéndose deudor (con garantía personal) por el saldo (\$20.000,00) que pagara posteriormente.

Al finalizar este segundo estado contable, obtendremos la siguiente ecuación patrimonial:

ACTIVO	PASIVO
Terrenos....\$120.000,00	Cuentas por pagar (J.G)...\$ 20.000.00
Total.....\$120.000,00	Capital.....\$ 100.000.00
-----	Total.....\$ 120.000.00
-----	-----

Nótese lo siguiente:

- Que los \$100.000.00 que figuraban en la cuenta de "Bancos" ya no aparecen en el *activo*. Es lógico, pues se le pagaron al señor Gamboa.
- Que los \$20.000.00 que quedan debiendo al señor Gamboa aparecen relacionados en el *pasivo* bajo cuenta general de *cuentas por pagar*.
- Que el capital inicial (\$100.000,00) permanece inmodificable (Hurtado, 1979, p 43,44).

Los gráficos, esquemas y cuadros que presentan los libros de texto universitarios dan cuenta de la explicación de un tema específico. Sin embargo, la gran mayoría se relaciona con la presentación de información que se deriva de las transacciones o los registros de contabilidad, y se presentan en los formatos propios de los estados financieros. Los indicadores financieros son anexos que dan respuesta práctica y técnica a las preguntas ¿para quién se acumuló riqueza?, ¿cómo, cuándo y con qué se generaron utilidades monetarias?

**Tabla 7.** Representaciones en libro de texto universitario de contabilidad

Tema		Número de libros	Porcentaje
Gráficas	Indicadores	2	7
Esquemas	Explicación de un tema. Mapa conceptual	14	47
Cuadros	Sistematización de información	23	77
Cuentas T	Explicación de registro	16	53
Otro	Registros horizontales	25	83

Diez libros de texto universitarios del corpus explican la representación contable mediante esquemas, cuadros, cuentas T y asientos horizontales. Entre ellos encontramos la *Contabilidad, sistema de información para las organizaciones*, de Gonzalo Sinisterra *et al.* (2001), que enuncia las representaciones técnicas de la contabilidad, activos, pasivos, patrimonios, ingresos y gastos. El concepto de causación no es claro en la formulación de los registros contables. Utiliza esquemas, mapas, cuadros, la cuenta T y los registros contables para la explicación de las temáticas.

En el texto *Contabilidad de activos y de pasivos*, escrito por Ángel María Fierro (2008), podemos ver la representación en los diferentes entornos que nos plantea: económico, legislativo, tecnológico, político y social. Propone la medición, un elemento importante en la representación de la contabilidad, como un proceso con varios procedimientos: captación y clasificación de datos, registro contable de datos, acumulación y asignación de valores, control de calidad de la información, preparación de informes, análisis y evaluación de la información, suministro y presentación de la información contable. La causación en este texto la encontramos en el registro contable de datos y acumulación de valores. Utiliza los cuadros para la explicación de los registros contables.

El texto *Principios de la contabilidad*, escrito por Bernard J. Hargadon Jr. y Armando Múnera Cárdenas (1998), trabaja representaciones técnicas de la contabilidad en cuadros, cuentas T y los asientos de contabilidad. La *Contabilidad Universitaria*, anteriormente denominada *Contabilidad 2000*, escrita por Emma Lucia Gudíño y Lucy del C. Coral D. (2006), en todo su contenido utiliza esquemas, mapas, cuadros, cuentas T y los asientos de contabilidad.

De esta misma forma revisamos los textos de *Contabilidad general* de José Augusto Calvache Guerrero (1995), *Sistema de información contable* de Jorge

Burbano (1993), *Contabilidad: control valuación y revelaciones*, escrita por Edilberto Montaña Orozco (2002), *Contabilidad la base para las decisiones comerciales*, escrita por Robert F. Meigs y Walter B. Meigs (1998), *Contabilidad preliminar* de Humberto Oropesa Martínez (2001), *Contabilidad* de Finney y Miller (1978), *Contabilidad* de Mc GrawHill (1992), *Fundamentos de la contabilidad* de Julio Arango Aguilar (1954), *Contabilidad teórico-práctica, obras didácticas modernas* (2000). En todos ellos encontramos representaciones como la cuenta T, la partida doble, la ecuación contable, los estados financieros.

Las representaciones de soportes como el cheque, la letra de cambio, los comprobantes contables, libros de contabilidad y estados financieros, son los temas que más interesan a los autores de los libros de texto de contabilidad de la primera década, objeto de este estudio. Además, estos temas son repetitivos en el tiempo.

El libro de texto *Contabilidad conceptual e instrumental* de Walter Sánchez Chinchilla y Gherson Grajales Londoño (2006), desarrolla los conceptos básicos, define medición contable, objeto de medición, base de medición, unidad de medición, base de medición costo histórico, base de medición valor de mercado, y además desdobra las diferentes temáticas bajo el sistema de causación. Las representaciones contables, tales como transacción, documentos, libros, estados financieros, se trabajan en diferentes esquemas, cuadros y cuentas T.

El libro de texto *Fundamentos de la contabilidad* de Gladys Carrillo de Rojas (1997) desarrolla las diferentes representaciones de la contabilidad bajo los parámetros de medición y de causación. Estos dos últimos textos tienen una preocupación por la comprensión de conceptos transversales de la contabilidad. La didáctica es una inquietud permanente en el desarrollo de las representaciones. En estos dos últimos libros de texto, los esquemas y cuadros se conjugan con la técnica contable para profesores y estudiantes de la contabilidad. Los temas se hacen comprensibles, facilitando así la enseñanza y el aprendizaje.

En conclusión, en la subcategoría de representación (gráficas, esquemas, cuadros, cuentas T y asientos contables) las gráficas tan solo aparecen en dos libros de texto, que corresponden al 7 %, en tanto que los asientos contables aparecen con frecuencia (83 %). No se llega al 100 % porque algunos contemplan tan solo la cuenta T para la exposición de registros contables. Obviamente, la cuenta T es una representación necesaria para la enseñanza de la contabilidad. La gran mayoría de los cuadros se utiliza para representar los asientos horizontales. Se destacan por su complejidad los textos *Contabilidad para la toma de decisiones* (Meigs et al., 1998), *Curso de contabilidad* (Miller,

1978), *Contabilidad* de Sidney Davidson (1992) y *Contabilidad financiera* (Rosanas et al., 1986). Sin embargo, los esquemas, mapas, cuadros y otros, responden al conocimiento técnico de la contabilidad.

Destacamos el libro de texto *Contabilidad financiera* que, en cuanto a la representación contable, expresa:

Para ser fiable, debe ser en primer lugar una representación fiel de la realidad que pretende describir, aunque la fidelidad de la representación sea una cuestión de grado y dependa, en cierta medida, de la información y la formación del lector de los estados financieros. Debe ser neutral, en el sentido de que tanto al formular como al instrumentar los principios contables, la preocupación debe ser la fiabilidad y la relevancia de la información producida, no el efecto que la regla o principio tenga en los intereses particulares. Debe ser verificable, para proporcionar un grado de seguridad razonable de que las medidas contables representan lo que se supone que representan. (Rosanas et al., 1986, p. 29)

Además, la información contable debe permitir la comparación entre empresas, y entre diferentes momentos de la vida de la misma empresa, lo que significa que las prácticas deben tener un cierto grado de uniformidad, y que deben aplicarse de manera consistente a través del tiempo.

Finalmente, dos condiciones para hacer posible el reconocimiento de una determinada información contable: la restricción global de que el coste de obtenerla sea inferior a los beneficios que se esperan de ella, y el principio de la importancia relativa ya mencionado en el apartado anterior, que sencillamente significa que la magnitud de una partida concreta debe ser suficientemente importante como para que tenga algún efecto apreciable sobre los estados financieros. (Rosanas et al., 1986, p. 29)

#### **4.6 Referencias en los libros de texto universitarios**

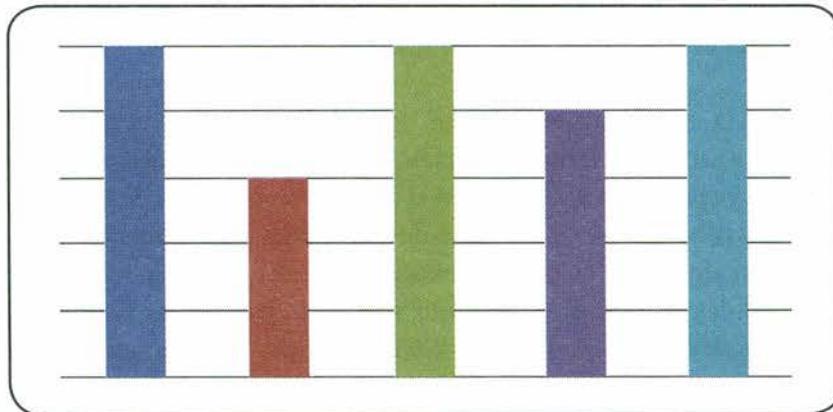
Se refieren a la remisión que hacen los libros de texto universitarios de contabilidad a encontrar cierta información (legal, datos históricos y consulta de documentos), y ejercitar habilidades en el manejo tecnológico de la contabilidad. Indagación documental sobre un tema determinado. Esta remisión cumple con dos propósitos: de consulta o de entrenamiento. El primero remite a páginas de internet o a las empresas; el segundo remite a ejercitar las habilidades en el manejo de *software* contable o al CD interactivo que se anexa en algunos libros universitarios de texto.

A continuación se presenta la frecuencia de las referencias en los libros de texto de contabilidad:

**Tabla 8.** Frecuencia de las referencias en los libros de texto de contabilidad

Tema	Frecuencia	Porcentaje
Documentos	5	16
Programa	3	10
Empresa	5	16
CD soporte	4	13
Pág. de internet	5	16

Los libros de las décadas de los sesenta, setenta y ochenta, en términos generales, no remitían a los escenarios planteados en el cuadro. El peso de la remisión aparece en los textos de las décadas de los noventa y los dos mil. Se señalan estas actividades cuando el libro de texto universitario remite a consulta o a entrenamiento en aplicaciones contables. El libro de texto *Contabilidad universitaria*, en su última edición (Coral & Gudiño, 2008), remite a los cinco escenarios planteados; otros remiten a dos o a tres. El libro *Contabilidad conceptual* (Sánchez & Grajales, 2006) remite permanentemente al CD interactivo que entrega como soporte, presenta un ejercicio de teneduría de libros que se debe registrar en el *software* anexo. El libro *Contabilidad de activos y pasivos* (Fierro, 2008) remite a documentos, páginas de internet y empresas, para la consulta de un tema específico de la contabilidad.

**Figura 13.** Referencias de soporte

Se deduce de la Figura 13 que el 16 % de los libros incluidos en el corpus remite a documentos o libros (1) con el propósito de consultar o validar un tema expuesto. El 10 % remite a un *software* contable (2) que anexa como soporte

de la enseñanza contable técnica. Generalmente se propone un taller para ser resuelto en un programa de contabilidad que hace parte del texto. Entre ellos encontramos: *Contabilidad universitaria* (Coral & Gudiño, 2008), *Contabilidad conceptual e instrumental* (Sánchez & Grajales, 2006) y *Contabilidad teórico-práctica* (escuchar un cassette), (2000).

La discusión sobre el libro de texto universitario está básicamente concentrada en la cuestión de las nuevas tecnologías y el libro virtual. Las empresas editoriales de libros de texto universitarios editan hoy libros físicos o corporales anexando aplicativos virtuales o exportan a páginas de internet que complementan la información objeto de enseñanza. En nuestro caso, el 16 % de los libros de texto universitarios del corpus utilizan páginas de internet (5) que complementan una temática específica desarrollada en el libro de texto universitario. El 13 % invita a visitar el CD (4) de soporte que entrega como anexo al libro de texto. El libro de texto *Contabilidad universitaria* de Coral y Gudiño (2008) remite a:

- *Consultar por internet:* consulte por internet el contenido del Plan Único de Cuentas.
- *Utilizar el software Contabilidad Visual:* crear una nueva empresa, analizar la estructura del PUC ofrecida, y crear dos cuentas auxiliares en el activo, dos en el pasivo, dos de ingreso, dos de costo y dos de gasto. (2008, p. 42)

En esta investigación no se pretende abordar la reflexión sobre libro digital versus libro físico. Sin embargo, al revisar algunos libros de texto universitarios de contabilidad digitales, editados por las mismas editoriales, percibimos que en su contenido no hay diferencias. Recientemente se han comenzado a elaborar algunos libros de texto universitarios que introducen la temática de la contabilidad técnica en aplicativos virtuales, pero resulta sorprendente el desbalance de consultas por parte de la comunidad estudiantil, con respecto al libro físico. Sin profundizar sobre el tema, el libro de texto convoca al estudio en equipo, en tanto que el libro digital es más individual.

El 16 % de los libros remite al lector a la aplicación de la teoría práctica (3) en la práctica empresarial, a vivir el conocimiento contable técnico en las empresas u organizaciones. Esta ausencia en la enseñanza de la contabilidad técnica dificulta la comprensión de temas complejos contables. Por lo anterior, algunas universidades complementan la enseñanza de la contabilidad con prácticas o pasantías en las empresas, escenario natural de trabajo del profesional en contabilidad. Independientemente del hecho de que las universidades contemplen estas prácticas, el libro de texto universitario cada vez más interactúa

con el entorno del profesional, en este caso del profesional en contaduría, y lo remite al lugar donde convergen las funciones propias del contador con el conocimiento contable.

- Temas y actividades de consulta:

1. Visite dos empresas reales de servicio y solicite información sobre las normas básicas exigidas para que la contabilidad cumpla sus objetivos.
2. Identifique dos empresas reales comerciales y señale si se están cumpliendo las normas técnicas generales que regulan el ciclo de la contabilidad en esas empresas. Precise los problemas que enfrentan en la aplicación de tales normas.
3. Identifique una empresa de servicio, una empresa comercial y una empresa de manufactura que opere en la localidad. Establezca para cada empresa si las cualidades de la información contable apuntan al logro de sus objetivos.
4. Señale por lo menos cinco características de índole legal que diferencian las sociedades por cuotas o parte de interés de las sociedades por acciones. (Sinisterra 2005, p. 29)

El tema del diálogo de la universidad con el contexto donde actúa el profesional está adquiriendo importancia creciente en los proyectos educativos contemporáneos de los contadores y otros profesionales de las ciencias sociales, preocupados por las innovaciones, los cambios de los fenómenos sociales y culturales, y los problemas que enfrentan las organizaciones en la sociedad actual. Se trata de una actividad cuya discusión está en mora de implementarse en algunos programas de contaduría. Los últimos años han estado casi exclusivamente dedicados al debate de temas de coyuntura y cuestiones del cumplimiento de políticas educativas asociadas al cumplimiento de tareas propias de las escuelas o departamentos de la unidad académica.

Las empresas son entidades organizacionalmente mucho más complejas, que requieren información, mantienen relaciones de interdependencia directa con la sociedad, con proveedores, clientes, etc., lo que supone un modelo severo. Así mismo, la empresa está llamada a operar en espacios lisos y no estriados; la institucionalidad se cuestiona. Hoy, en el mundo de la red, se desinstitucionaliza la organización, se desregula la institución nacional y se configura una regulación global, seguramente efímera y pasajera.

Es obvio que estos nuevos escenarios deben ser incorporados en los libros de texto universitarios de contabilidad, que las referencias del lugar académico no están surcando el aula de clase ni el libro de texto universitario, que el contexto

y el mundo de red no llevan a la búsqueda de complementar la enseñanza con nuevos modelos que perciban los permanentes cambios culturales y sociales.

Esta categoría de la investigación se desarrolló analizando históricamente los temas, los modelos, la integración de saberes, las representaciones y las referencias de los libros de texto universitarios de contabilidad del corpus investigado.

En general, y antes de los decretos 2649, 2650 de 1993 y de la Ley 43 de 1990, los libros de texto universitarios de contabilidad tomaban modelos de libros extranjeros en lo que tiene que ver con las subcategorías señaladas en el Anexo 3. La característica fundamental era la transmisión del hacer contable, exceptuando los libros de texto de traducción mexicana que relacionan la regulación conceptual de contabilidad con el desarrollo de temas técnicos de la contabilidad.

En las dos últimas décadas la enseñanza de la contabilidad toma el libro de texto universitario escrito por autores nacionales, editado en gran parte por las multinacionales o por las universidades, lo que da cuenta en gran parte de la legislación nacional en materia tributaria. El modelo no varía. Preocupa la función transmisionista del libro de texto universitario de contabilidad, ya que la gran mayoría de los libros nacionales no relaciona los modelos conceptuales y teóricos de la contabilidad.

Otra tendencia en las funciones del libro de texto universitario de contabilidad, en lo relativo a la organización en términos de ambientes de aprendizajes, es un modelo tradicional y fraccionado. El aprendizaje por campos, núcleos problemáticos o problemas de investigación, no se plantea como eje articulador, en espera de que se constituyan en espacios de integración de saberes, modelos y temas.

En la última década ha habido gran interés en la comunidad docente y estudiantil por la regulación internacional de la contabilidad en el contexto de la globalización, que modifica estructuralmente la contabilidad pasando del registro del costo histórico al registro del valor razonable o valor de mercado. Esta función no es tenida en cuenta hasta hora por los autores que trabajan el libro de texto universitario de contabilidad.

