

El problema de la observabilidad y la inobservabilidad en la contabilidad

Peña Gutiérrez, Aura Elena;^{*1}
Viloria, Norka Judith**
y Casal Peraza, Rosa Aura***

Recibido: 05/04/2010 • Revisado: 11/07/2010
Aceptado: 04/09/2010

Resumen >>

Lo observable y lo no observable se ha constituido en un tema de la filosofía en las diferentes épocas de la historia. La relación coexistente entre el hombre y lo que le rodea ha sido una preocupación latente para pensadores e investigadores del proceso de conocer. Es importante destacar la imposibilidad en cuanto a establecer una línea de demarcación entre lo observable y lo no observable. En la contabilidad esta consideración resulta un objeto de estudio de transcendencia, por evidenciar en su contenido un sistema de conocimientos regido por esquemas de pensamiento cuyo fundamento para cada momento de la historia ha sido la estructuración de una serie de principios y de modelos que lo explican. A la luz de estas consideraciones, los objetivos que se desean alcanzar con la presente reflexión, se traducen en examinar el estatus filosófico del paso de la observabilidad a la inobservabilidad y en valorar el trascender del concepto de inobservabilidad al de observabilidad con base en algunas teorías de revelación de la inmaterialidad o intangibilidad en contabilidad. Para ello se recurre a la metodología sustentada en un paradigma cualitativo, realizando un análisis en contenido y en profundidad, de las teorías relativas a la observabilidad e inmaterialidad. La principal conclusión se sintetiza en que, la contabilidad ha estado sometida a un proceso permanente de composición, realización y construcción, bajo el cual ha tenido que trascender de lo observable a lo inobservable.

Palabras clave: estatus, filosofía, teorías, contabilidad, observabilidad, intangibilidad.

Abstract >>

The problem of the observability and the inobservability in the accounting

The observable and unobservable has become a subject of philosophy in different periods of history. Coexisting relationship between man and his surroundings has been a latent concern for thinkers and researchers in the process of knowing. Importantly, the failure in establishing a demarcation line between observable and unobservable. In accounting this consideration is an object of study of transcendence, to demonstrate their content knowledge system governed by patterns of thought whose rationale for each moment of history has been the structuring of a set of principles and models that explain. In light of these considerations, the objectives to be achieved with this reflection, result in consideration of the philosophical status of the transition from the unobservability observability and value the concept of unobservability beyond that of observability based on some theories Disclosure of the immateriality or intangibility in accounting. This is done to the methodology based on a qualitative paradigm, analyzing content and depth of theories concerning the observability and immateriality. The main conclusion is synthesized in which accounting has been subject to an ongoing process of composition, performance and construction, under which it has had to go beyond what is observable to the unobservable.

Key words: status, philosophy, theories, accounting, observability, intangibility.

1 * Lic. en Contaduría Pública, Abogado: Profesor Mención Ciencias Sociales, Magíster en Administración- Mención Gerencia y Doctora en Educación Mención Administración. Ha desempeñado los cargos de: Jefe del Departamento de Contabilidad y Finanzas, Coordinadora del Curso Intensivo, Representante Profesoral ante Consejo de la FACES y Consejo de Escuela de Administración y Contaduría. Imparte docencia en Pregrado y Postgrado. Email: auraelen59@hotmail.com

** Doctora en Educación, M.Sc. en Administración, Lic. Contaduría Pública; Profesora Titular de la FACES-ULA. Email: nviloria@ula.ve.

*** Ingeniero Civil y Contador Público (ULA) con Maestría en Administración (ULA) y Doctora en Ciencias de la Educación mención Administración (UNIEDPA - Panamá). Profesora Titular adscrito al GIFACE, Centro de Investigaciones en Finanzas, Auditoría, Ambiente, Contabilidad, Epistemología y Ética de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes (ULA) en Mérida, Venezuela E Mail: casalrosa@cantv.net

1. Introducción

Desde la época de los sofistas (siglo V a.C.) se cuestiona la existencia de un conocimiento fiable y, por ende, objetivo. Así, Gorgias, uno de los principales representantes de los sofistas, consideraba que en caso de que algo existiera, este “algo” no se podía conocer. Platón, valiéndose de las enseñanzas de su maestro Sócrates, respondió a los sofistas en términos de que existía un mundo de ideas invisibles, sobre las cuales pudiera adquirirse un conocimiento exacto y certero. Así mismo, Platón afirmaba que las cosas que se veían y se palpaban constituían réplicas imperfectas de las formas puras estudiadas en matemáticas o en filosofía. En consecuencia, únicamente el razonamiento abstracto de esas disciplinas proporcionaba el conocimiento verdadero.

A la luz de la historia plasmada en la filosofía es evidente la discusión sobre el conocimiento “objetivo”. Lo observable y lo no observable constituyen para la filosofía un tema relevante en la evolución del conocimiento. De esta forma, la relación que existe entre el hombre y lo que lo rodea ha sido una preocupación latente para pensadores e investigadores del proceso de conocer. En este proceso resulta cuestionable establecer una línea de demarcación entre lo observable y lo no observable.

En la contabilidad esta consideración conduce a investigaciones de gran proyección, por cuanto su contenido constituye un sistema de conocimientos regido por esquemas de pensamiento fundamentado en la estructuración de una serie de principios y de modelos que lo explican.

Estos esquemas de pensamiento se resumen en la misma concepción de la contabilidad

como práctica u oficio, la cual comienza con la aparición del hombre y sus relaciones con los demás y se fortalece mediante la necesidad del mismo en cuanto a hacer sus anotaciones. El hombre se valió de algunos símbolos para lograr su objetivo, como es el caso de los antiguos incas que utilizaban unas cuentas con nudos denominadas kipus que consistían en una cuerda horizontal sobre la cual colgaban otras más delgadas y trenzadas de diferentes tamaños y colores. Estas cuerdas no sólo permitían recordar o llevar algún registro de las cantidades, también con ellas se efectuaban operaciones complejas de contabilidad, como el almacenamiento de datos relacionado con el número de trabajadores, cantidades de minerales extraídos de las minas, impuestos o tributos a la corte inca, etc. Para ello se utilizaba el sistema decimal.

Hoy, transcurrida la primera década del siglo XXI, la contabilidad sigue mostrándose como un método a través del cual se facilitan las transacciones y los registros que perfeccionan el negocio, entre los entes que demandan y los que ofertan bienes y servicios. De esta manera se ha manifestado la necesidad de sistematizar el manejo de los negocios, pero esta sistematización ha sido influida por todo ese conocimiento o estructura de pensamiento que se ha venido formando durante siglos.

Tomando en cuenta las ideas precedentes se justifican los objetivos que se desea alcanzar con la presente reflexión, los cuales son: examinar el estatus filosófico del paso de la observabilidad a la inobservabilidad y valorar el trascender del concepto de inobservabilidad al de observabilidad, con base en algunas teorías de revelación de la inmaterialidad o intangibilidad en contabilidad.

2. Estatus de la filosofía en lo relacionado con lo observable y no observable

En la constante discusión sobre el establecer esa línea de demarcación entre lo observable y lo no observable, se identifican los esfuerzos de la filosofía por suministrar explicación, los cuales se enuncian a continuación.

Platón propuso la teoría de las ideas, según la cual “existe un conjunto de esencias eternas, invisibles y dotadas de un tipo de existencia diferente a la de las cosas materiales, lo que indica que nuestros sentidos nos engañan y que las cosas reales se encuentran en un mundo que nos es inaccesible.” (Martínez y Ríos, 2006, p. 4)

Según Aristóteles la *realidad*, es y existe, es lo que él denomina *ousía* (entidad, sustancia, lo que subyace). La *ousía* está en todas las cosas que hay en el mundo, las cuales están compuestas de materia y forma. Para Aristóteles la materia es aquello que no cambia; toda sustancia forma parte del mundo calificado como sensible. La realidad sustancial contiene algo general y universal (la forma). Aristóteles sostuvo que la forma es la esencia, por lo tanto, el enunciarla conduciría a su definición.

En consecuencia, para Aristóteles casi todo el conocimiento se deriva de la experiencia. En este pensamiento se sientan las bases del empirismo. Una de las corrientes filosóficas procedentes del empirismo es el positivismo, la cual considera que la ciencia “es el conocimiento de los hechos, de los sucesos *observables* y *medibles*” (Ibíd, p. 5). En esta corriente destacan Bacon, Locke, Hume, Comte y el Círculo de Viena.

Bacon (2003) afirma que para investigar es preciso partir de la experiencia y no de los conceptos. Locke (1998) considera que el entendimiento proviene del conocimiento sensible y que de las sensaciones o ideas simples provienen por asociación las ideas complejas.

Para Hume (1998) el conocimiento humano se fundamenta en impresiones sensibles e ideas que se forman a través de los datos percibidos por los sentidos. Mientras que Comte (2000) resalta la existencia de tres etapas históricas en la evolución de la cultura humana: la teológica, la metafísica y la positiva. En la primera, el pensamiento se fundamenta en las divinidades; en la segunda, los conceptos pasan a ser construcciones verbales vacías y, en la tercera, la ciencia es liberada de la religión y de los conceptos oscuros, basándose en hechos y datos medibles, cuantificables.

Finalmente, Carnap (1992), siendo un representante del Círculo de Viena, advierte que los enunciados científicos son verdades lógico-matemáticas y bien deben ser reducidos a un lenguaje observacional. Según Carnap el lenguaje observacional no presenta mayor cuestionamiento por su propia relación con la observación y, por ello plantea una posición optimista según la cual es posible, dentro del lenguaje teórico, establecer una línea de demarcación entre lo que tiene sentido, por su relación con el lenguaje observacional, y lo que carece de éste (por su relación con lo no observacional).

De esta manera el lenguaje de la ciencia se divide en dos partes: el lenguaje de la observación y el lenguaje teórico. “El lenguaje de observación utiliza términos que designan propiedades y relaciones observables para la

descripción de cosas o eventos observables. El lenguaje teórico contiene términos que pueden referirse a eventos, aspectos o características de eventos no observables” (Carnap, en León y Pérez, 1989, p. 70).

Ahora bien, Maxwell cuando profundiza sobre el estatus ontológico de las entidades teóricas, orienta la problemática de una manera extremadamente diferente. Su argumento es a favor de la tesis de que no es posible trazar una línea “precisa” de demarcación entre *observación* y teoría que no sea arbitraria. Esto es completamente aceptable por cuanto existe un continuo de lo *observable* a lo *inobservable*. A tal efecto, llega a la conclusión que “el trazar la línea teórico-observacional, donde quiera que se trace, es un accidente y una función de la constitución fisiológica, del estado actual del conocimiento y de los instrumentos que en ese momento no son accesibles y, por lo tanto, que no tiene ninguna significación ontológica” (Maxwell, en León y Pérez, 1989, p. 17).

Sin embargo, Hesse defiende la tesis de que “la distinción entre lo *observable* y lo *teórico* sólo es posible como una distinción pragmática y relativa al estadio de conocimiento que una comunidad lingüística tiene en un momento dado” (León y Pérez, 1989, p. 35). De esta manera, se evidencia que Hesse se muestra en contra del empirismo estándar, pues ningún predicado puede funcionar sólo a través de asociaciones empíricas directas.

En este sentido, Achinstein representa una contribución desde la arista de “términos observacionales”, cuando critica la tesis del empirismo lógico la cual afirma que la distinción entre lo teórico y lo no teórico está fundada en la observabilidad y, en consecuencia, los términos teóricos son los que se refieren a

inobservables, mientras que los no teóricos se refieren a observables. Al respecto, construye dos tipos de listas de términos, una de éstas contiene los términos que dependen más de las teorías. Achinstein realiza el análisis partiendo de dos consideraciones: “la primera enfatiza que un término teórico es aquel que sirve para organizar un conjunto de datos dispersos, y aparentemente incoherentes, en un patrón que los haga inteligibles. La segunda hace hincapié en que los términos científicos dependen de las teorías” (Ibíd, p. 32).

En esto de lo observable y no observable, aparecen otros pensadores importantes como: Hempel y Hanson en 1958, Kuhn en 1962, Feyerabend en 1965 y Shapere en 1980.

Para Hempel resulta un hecho asombroso el que los avances relacionados con la sistematización científica no se hayan realizado por medio de leyes referidas a observables, sino a través de leyes que refieren a “entidades hipotéticas o teóricas, o sea, presuntos objetos, acontecimientos y atributos que no podemos percibir ni observar directamente de modo alguno” (Hempel, en León y Pérez, 1989, p. 151).

Es visto que para Hempel la utilización de términos teóricos en la ciencia complicaría su avance, por lo que propone leyes expresadas sólo en términos pertenecientes al vocabulario observacional. Desde este ángulo Hempel resulta escéptico. De allí, la respuesta de Hanson, Kuhn y Feyerabend cuando están de acuerdo en cuanto que “no hay hechos brutos ni términos que se refieran directamente a ellos (cuyo significado quede unívocamente determinado por la observación), y por consiguiente no hay tal cosa como un lenguaje observacional puro” (Ibíd, p. 20).

Hanson concentra su interés en la captación de la naturaleza de la observación en la física y, al respecto presenta una serie de figuras utilizadas por la Gestalt para ilustrar el sentido de “ver”, que es para él, el sentido de “ver como”. Trata de demostrar que los casos de “ver como” son para la ciencia más importantes que las observaciones neutrales (sentido básico o primario de ver). Esto porque el “ver como” representa las observaciones significativas para la ciencia (las teorías y las interpretaciones están en la visión desde el principio). Desde esta postura de Hanson no resulta posible que distintos observadores vean la misma cosa en X, pues “la visión es una acción que lleva una carga teórica. La observación de X está moldeada por un conocimiento previo de X” (Hanson, en León y Pérez, 1989, p. 22).

Kuhn, por su parte, muestra una manera radical de concebir la relación teoría-observación. Así, afirma que “cuando cambian los paradigmas, el mundo mismo cambia con ellos” (Kuhn, en León y Pérez, 1989, p. 22). De esta manera, los paradigmas establecen las reglas permitidas en un determinado período del desarrollo de una disciplina. Además agrega que “cuando surgen enigmas que se resisten a ser resueltos y que ejercen una presión creciente, comienza una época de crisis, de cuestionamiento del paradigma mismo” (León y Pérez, 1989, p. 23).

Feyerabend, desde una mirada distinta a la de Kuhn, ataca los supuestos básicos de la concepción empirista tradicional y a la vez, se opone al *pluralismo teórico*; tesis que rechaza la posibilidad de que existan observaciones puras que estén descontaminadas de teorías. En este sentido, Feyerabend considera que “la experiencia es uno más de los procesos

que tienen lugar en el mundo, ...por lo tanto se debe diseñar y examinar críticamente varias hipótesis acerca de la naturaleza de la experiencia y su relación con los hechos externos” (Feyerabend, en León y Pérez, 1989, p. 27).

Por su parte, Shapere se inclina a favor de la tesis de la evolución del concepto de observación. Considera que la concepción de lo que es observar “está sujeta a evolución, y cambia a lo largo de la historia de la ciencia... La idea misma de lo que es observar, y las observaciones de hecho posibles, se modifican y progresan al ritmo del cambio y progreso científico y tecnológico” (Ibíd, p. 45).

Considerando las ideas precedentes es acertado afirmar que lo *teórico* no necesariamente se cualifica como *inobservable*, ni lo *observable* es definitivamente *no teórico*. No resulta prudente establecer la dicotomía entre lo teórico y lo observacional, como si se tratara de una pareja de carácter excluyente de opuestos.

Se ha realizado todo un recorrido a través de la historia para determinar el estatus de la filosofía en lo relacionado con lo observable y no observable. Ello representa importantes antecedentes para cualquier ciencia y en consecuencia, para la contabilidad.

3. La contabilidad en el tránsito de lo observable a lo inobservable y de lo teórico (inobservable) a lo observable

Como se advirtió, la contabilidad como práctica u oficio, comienza con la aparición del hombre y sus relaciones con los demás.

Aproximadamente, en el año 1202, se incorporó a la contabilidad una metodología sistémica que sigue vigente hasta la actualidad: actuar sobre las cosas para contarlas, clasificarlas y registrarlas. Este gran aporte matemático hecho a nuestra ciencia fue obra de Fibarnocci.

La forma de *contar y anotar*, fue perfeccionándose con el tiempo y no es sino hasta el año 1484, cuando se publica el primer libro de contabilidad, estableciéndose de esta manera las bases de la doctrina contable.

En consecuencia, para esta época se evidenció un sistema de conocimientos concreto el cual regía a la contabilidad. Este esquema de pensamiento propició en un momento determinado esa estructuración sistematizada en una serie de principios y de modelos que se aplicaron y le fueron dando contenido a la contabilidad. Este sistema de conocimientos, se fue perfeccionando a lo largo de los siglos, pero estuvo signado en su nacimiento por la visión mecanicista de Newton, por el positivismo de Comte, y esto se mantuvo durante muchos años.

Uno de los aspectos más resaltantes en el progreso y dinamismo de la contabilidad fue el comercio en la época medieval, que por su expansión trajo como consecuencia la acumulación de riqueza, haciéndose imperioso anotar y registrar dichas operaciones en forma organizada y sistémica. Tan es así, que los mercaderes de las ciudades del norte de Alemania durante los siglos XIII al XV, registraban “a la veneciana” sus transacciones en el libro diario con aplicaciones de la ecuación contable, como se evidenció en “la localización del Profesor Federico Melis en el archivo del Estado de Florencia, de un

Libro ‘Diario’ operado por Partida Doble, con anotaciones a partir del 11 de enero de 1391” (Humbría, 2000).

Después de la II Guerra Mundial, a principios del siglo XX, Zappa en Italia, introdujo a la contabilidad un criterio hacendístico, al agregar el patrimonio como objeto de estudio, aspecto éste al que pudiera atribuírsele el origen de la contabilidad como ciencia, dejando ya de lado la técnica que sirvió para gestarla. En este sentido, si se le hubiere adjudicado a la contabilidad como contenido, la problemática de los patrimonios bajo la acepción más amplia, existiría probablemente, una ciencia contable.

Con estos antecedentes no se pretende dar una explicación detallada de la historia de la contabilidad, pero sí dejar claro que su origen se remonta a la era antes de Cristo; y que los aportes hechos por los matemáticos, especialmente el de la partida doble, han sido trascendentales en la evolución de la contabilidad. Y ese tránsito desde el oficio, hasta la técnica y/o arte, permitió finalmente llegar a tener el primer fundamento como ciencia: “el patrimonio”.

Aun cuando la contabilidad ha experimentado grandes avances a través de la historia, no es menos cierto que está dominada por el positivismo. Bajo esta corriente filosófica la realidad se concibe de una manera cuantificable y se rechaza todo aquello que no esté sujeto a comprobación. En este sentido, la realidad externa está representada por las operaciones que deben cuantificarse para luego ser registradas, las cuales deben contar con sus debidos soportes, de modo que puedan ser verificadas o comprobadas en cualquier momento (que sean observables).

Desde esta perspectiva, la contabilidad se vale de una metodología que se constituye en el único camino para conocer la realidad. La descripción y explicación son sus métodos básicos, bajo los cuales describir significa medir y cuantificar significa expresar los fenómenos atribuyéndoles números y medidas. De hecho, todos los principios contables, representan enunciados teórico-normativos que sustentan y orientan la actividad profesional para describir, explicar y medir la realidad contable. De esta manera, se reduce la realidad a sus aspectos cuantificables y mensurables, dejando de reflejar hechos asociados con la intangibilidad y la inmaterialidad.

Gómez (2006), ratifica esta concepción de la realidad en contabilidad bajo las expresiones siguientes:

La contabilidad financiera ha tenido su arraigo en enfoques eminentemente jurídicos y financieros,... hasta hoy la contabilidad viene utilizando métodos de valoración desarrollados en la economía para establecer los precios de transacciones. En su concepción mas profunda se han utilizado fundamentalmente la teoría del valor utilidad y del valor trabajo". (p. 2)

Ya en los albores de la primera década del siglo XXI, la contabilidad sigue mostrándose como un método a través del cual se facilitan las transacciones y los registros. Resulta inconcebible dejar de reconocer que el pensamiento contable nace por esa necesidad de registro, pero sobre todo por aquella relativa al manejo de la entidad la cual está ligada al hombre, y en consecuencia, a la propiedad, al capital y, más adelante, al patrimonio. De esta forma, la contabilidad como todas las ciencias ha estado sometida a un proceso permanente de composición, realización y construcción, por lo que en definitiva su origen no puede estar

situado en un antecedente específico. Unido a lo anterior, se manifiesta la teleinformática como una herramienta de gran ayuda, que ha permitido el avance vertiginoso del sistema de conocimientos contables en la búsqueda de un constante perfeccionamiento; sistema que tiene sus bases en todo ese andamiaje que se fue construyendo desde los presocráticos hasta hoy día.

Tal como lo consideran Pucich, Monzón y Sosisky (2001), han surgido necesidades de información que no necesariamente son resueltas por los estados contables tradicionales. Estas necesidades se refieren a los recursos humanos e intelectuales, al impacto medioambiental, a la impresión de los clientes sobre la calidad del producto o servicio y a la misma información sobre los riesgos a los que está sometida la empresa. Estos elementos de naturaleza intangible se han convertido en los mayores generadores de ingresos para la organización.

Al respecto, Rodríguez (2003) expresa que "las empresas más exitosas han optado por evaluar su organización en términos de conocimiento, considerando que las actividades intangibles y los recursos intangibles que generan son una fuente inagotable de creación de riqueza" (p. 1). De allí, las nuevas tendencias de valoración en las organizaciones han incorporado conceptos tales como el de gestión del conocimiento y el de la determinación y medición del capital intelectual.

En consecuencia, por la notoria transición de la contabilidad de lo observable a lo inobservable, no se advierte que ésta se encuentre en crisis. Al contrario, se demuestra que la contabilidad ha pasado al estatus de

una ciencia “madura”, que debe dar respuesta a la problemática de lo observable y lo inobservable.

En relación con la valoración y medición de lo inmaterial y, por ende inobservable, se han desarrollado algunos modelos que constituyen hasta ahora una intencionalidad de la contabilidad encaminada a la medición de los intangibles. Específicamente, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 38 es una muestra de los adelantos en esta materia. No obstante, una limitante expresada en la NIC N° 38 es que bajo el modelo tradicional de contabilidad, se reconoce un activo intangible si: (1) Los beneficios económicos futuros son atribuibles al activo que fluirá para la empresa y, (2) Se puede medir confiablemente el costo del activo. De allí que, la limitante se sintetice en que un activo intangible se mida inicialmente por su costo histórico (se debe cuantificar o asignar un valor monetario).

Otro enfoque para valorar lo inmaterial se representa en el “Indicador Q de Tobin” que consiste en una técnica desarrollada por el Premio Nobel James Tobin, mediante la cual se mide la relación entre el valor de mercado y el valor de reposición de sus activos físicos. Gómez (2006), investigador del área contable, considera que este enfoque resulta más adecuado en su aplicación para las empresas generadoras de conocimiento tales como Microsoft, pues éstas poseen un reconocimiento en el mercado que les permite determinar permanentemente el valor de mercado de sus activos físicos.

También constituye un adelanto el modelo de Skandia, diseñado por Edvinsson y Malone. El mismo autor referido en párrafo anterior, cataloga este enfoque como una “forma de

medir el proceso de creación de activos en la empresa. Es una teoría del “Capital Intelectual” que... propone que el capital intelectual está compuesto por capital humano y capital estructural” (p. 4). Para su aplicación debe calcularse con grados significativos de certeza el coeficiente de eficiencia con que la organización en particular, utilice el capital intelectual, razón fundamental para afirmar que al igual que otros enfoques se requiere de procesos sólidos de la estadística y por tanto de cuantificación. Esto, pudiera significar la obligación de precisar de manera numérica el cómo se utiliza el capital intelectual y por lo tanto, de hacer un mayor énfasis en lo cuantificable más que en lo no cuantificable (cualitativo).

Otra intención de la medición de los intangibles, está representada por el modelo Balanced Scorecard, el cual consiste en un sistema de indicadores financieros y no financieros que tienen como objetivo medir los resultados obtenidos por la organización.

Kaplan y Norton (1996) desarrollaron el Balanced Scorecard; sistema gerencial que vincula el logro de las metas estratégicas a largo plazo con las operaciones diarias de una organización. El sistema combina medidas tradicionales financieras (basadas en el desempeño pasado), con factores no financieros, diseñados para generar negocios en el futuro. Así entonces, el Balanced Scorecard integra los indicadores financieros (de pasado) con los no financieros (de futuro), y los incluye en un esquema que permite visualizar y entender las interdependencias entre sus elementos, así como la coherencia con la estrategia y la visión de la empresa. Se observan en el modelo cuatro perspectivas: perspectiva financiera,

perspectiva del cliente, perspectiva de los procesos internos del negocio y perspectiva del aprendizaje organizacional (innovación y mejora).

Kaplan y Norton ofrecen un enfoque novedoso frente al tradicional basado en una sola dimensión: “vender más y gastar menos”. El modelo del Balanced Scorecard es una nueva herramienta que permite, a través de los mapas estratégicos, realizar un desarrollo multidimensional de la estrategia. “Además, proporciona un marco de alineación estratégica de los ‘activos intangibles’ para convertirlos en resultados financieros y así lograr una mayor rentabilidad de la empresa, dentro del funcionamiento de la nueva economía” (Schinwald, 2007, p. 1). No obstante, el modelo requiere de mayores avances en lo relativo a la perspectiva del aprendizaje y mejora, específicamente en el desarrollo de información relacionada con los recursos humanos y en el diseño de programas de entrenamiento de los empleados, cultura organizacional, entre otros.

Finalmente, Annie Brooking desarrolla el modelo denominado “Technology Broker”. Bajo este enfoque, el capital intelectual está estructurado en cuatro categorías de activos: activos de mercado, activos humanos, activos de propiedad intelectual y activos de infraestructura (cultura organizacional, sistemas de información, etc.). “Este modelo, a diferencia de los anteriores, revisa una lista de cuestiones cualitativas, sin llegar a la definición de indicadores cuantitativos, y además, afirma que el desarrollo de metodologías para auditar la información es un paso previo a la generalización de la medición del Capital Intelectual” (Gómez, 2006, p. 4). El avance de este modelo está representado

por la generación de información cualitativa necesaria para la apreciación de factores no materiales en la actividad económica. Sin embargo, el desarrollo de metodologías para auditar la información cualitativa se convierte en el reto próximo.

4. Consideraciones finales

Es evidente que en este trascender del concepto de inobservabilidad al de observabilidad la contabilidad ha experimentado importantes avances, pero no es menos cierto que ha estado durante su evolución dominada por el positivismo. No obstante, ya se ha advertido que la contabilidad como todas las ciencias ha transitado por un proceso permanente de composición, realización y construcción, por lo que su origen no se puede situar en un antecedente concreto de manera infalible.

Resulta evidente que de seguir la contabilidad apegada a bases estrictamente cuantificables, está lejos de contribuir en la toma de decisiones adecuada en el ámbito de la nueva economía. Aun cuando existen algunas teorías expresadas en modelos alternos, que significan avances en cuanto a valoración desde bases distintas a la estrictamente medible en términos monetarios, es indudable que sigue abierto el debate metodológico y praxiológico en relación con los problemas de medición en contabilidad. La discusión deberá centrarse en dos asuntos fundamentales: (1) Establecer escalas de medida e indicadores que incluyan el aspecto cualitativo; (2) Determinar la forma de presentación de la información siguiendo los principios, las normas de contabilidad y los objetivos de dicha información contable. Esto, se relaciona con la exigencia de generar la

base teórica necesaria para el establecimiento de criterios de medición y de reconocimiento de los derechos y deberes inmateriales en los estados financieros. Por otra parte, tomando en consideración que los sistemas contables tradicionales no prevén la posibilidad de identificar los factores generadores de valor más allá de lo eminentemente financiero, se hace necesario diseñar sistemas de

medición que resulten de la combinación de indicadores financieros con indicadores no financieros. La ventaja de contar con estos sistemas combinados se concreta en mejorar la utilización de los recursos intangibles, así como en disponer de información la cual permita a los directivos anticipar la evolución futura y, por lo tanto, los resultados contables de las organizaciones.

Bibliografía >>

- BACON, F. (2003). *Novum Organum*. Madrid: Editorial Losada.
- CARNAP, R. (1992). *Autobiografía intelectual*. Buenos Aires: Editorial Paidós.
- COMTE, A. (2000). *Discurso sobre el espíritu positivo*. Madrid: Alianza Editorial.
- GÓMEZ, J. (2006). *El capital intelectual*. [Documento en línea]. Disponible: <http://www.losrecursoshumanos.com/capital-intelectual2.htm>. [Consulta: 2008, junio 20].
- HUMBRÍA, J. (2000). *El Giro Cartesiano*. Epistemología Contable. Serie 1, Número 1. ULA. Mérida Venezuela.
- HUME, D. (1998). *Tratado de la naturaleza humana*. Madrid: Editorial Tecnos.
- KAPLAN, R. y NORTON, D. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. E.U.A. Editorial: Harvard Business School Press.
- LEÓN, O. y PÉREZ, A. (1989). *Filosofía de la ciencia: teoría y observación*. (1^{era} ed.). México: Siglo Veintiuno Editores.
- LOCKE, J. (1998). *Compendio del ensayo sobre el entendimiento humano*. Madrid: Editorial Tecnos.
- MARTÍNEZ, A. y RÍOS, F. (2006, marzo). *Los conceptos de conocimiento, epistemología y paradigma, como base diferencial en la orientación metodológica del trabajo de grado*. [Revista en base electrónica]. Cinta de Moebio, 025. Disponible: <http://www.moebio.uchile.cl/25/martinez.htm>. [Consulta: 2008, junio 27].
- PUCICH, M.; MONZÓN, E. y SOSISKY, L. (2001): *Los recursos intangibles en la información contable*. XVI Jornadas de Contabilidad, XIV de Auditoría y III de Gestión y Costos. Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal. Buenos Aires, Argentina.
- RODRÍGUEZ, O. (2003). *Indicadores de capital intelectual: concepto y elaboración*. [Documento en línea]. Disponible: <http://www.iade.org/files/rediris2.pdf>. [Consulta: 2008, junio 21].
- SCHINWALD, J. (2007). *El Balanced Scorecard, un nuevo concepto que revolucionará los RRHH*. [Documento en línea]. Disponible: http://www.bumeran.com.ve/articulos_empresas/6/69930/elbalancedscorecardunnuevoconceptoque revolucionaralosrrhh.html. [Consulta: 2008, julio 02].