

# Retos y desafíos de las investigaciones contables

**Alcides Quintana Cabrales**

Doctor en Ciencias Económicas. Metodólogo de la Dirección de Universalización, Vicerrectorado Docente (VRD) Universidad de Oriente. Profesor consultante del Departamento de Contabilidad y Finanzas, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Oriente, Cuba. Contacto: alcides@eco.uo.edu.cu.

RECIBIDO: 03/2012

ACEPTADO: 06/2012

Finalizada la primera década del siglo XXI, nos resulta necesario realizar un breve balance para conocer qué grado de cumplimiento o avance se ha alcanzado en lo programado o planificado para el periodo concluido, en relación con los objetivos que se plantearon a inicios de este, y analizar si existe estancamiento o retraso en alcanzarlos, o en qué medida no hemos sido capaces de enfrentarlos.

Un aspecto de importancia es el relacionado con las investigaciones científicas y, en particular, las vinculadas con la contabilidad y sus disciplinas más afines, no solamente por lo que pueden significar como elementos de algún proyecto o no, sino por su impacto, tanto en los ejercicios de culminación de estudios de los estudiantes de las carreras universitarias afines, como en las tesis de maestrías y en opción a grados científicos.

Muchas interrogantes tenían los especialistas en los inicios de la década final del pasado siglo XX, etapa caracterizada por la influencia determinante e irreversible de la globalización, no solo en las comunicaciones, el transporte y otras esferas de la vida social y económica, sino también por su impacto en la contabilidad de las actividades económicas de nuestros países.

Una característica principal y recurrente en el transcurso de los últimos veinte años ha sido la publicación y la divulgación de las inicialmente denominadas Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), y, luego, Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), cuyo verdadero objetivo –que fue evidenciado por los propios cambios, modificaciones y plazos de implantación que se fueron realizando– en ningún momento intentó crear condiciones para lograr un mejor desarrollo de la profesión contable, o para conseguir el perfeccionamiento del registro contable y mejorar la calidad y veracidad en la emisión de los estados financieros en nuestros países en vías de desarrollo, cuyas economías se encuentran conformadas fundamentalmente por las denominadas micros, pequeñas y medianas empresas (MIPYMES).

Por el contrario, el objetivo de dichas normas fue dar una respuesta a la cada vez más creciente desconfianza de empresarios y accionistas en los estados financieros de las grandes y gigantescas empresas en todo el mundo, facilitadas en cuanto a su existencia y funcionamiento por los mismos efectos de la globalización, y sobre las cuales ya no era posible mantener las condiciones requeridas para el control riguroso de todo lo que estaba

aconteciendo, resultado de las diferentes operaciones económicas que se realizaban en ellas.

Sobre lo expuesto existen diversas y variadas informaciones publicadas desde la década de los años ochenta, que informaban acerca de gigantescos desfalcos, el accionar de empresas ficticias que operaban en diversos lugares del mundo, y otros lamentables ejemplos que confirmaban lo anteriormente dicho.

Incluso el Informe COSO, con los nuevos conceptos del control interno, se publicaba también en esta etapa, y permitía ratificar la inestabilidad y la falta de integridad de la información que se presentaba en los estados financieros de las entidades económicas en gran cantidad de países.

Desde el mismo instante en que se publicaron y divulgaron las primeras normas internacionales, estas partieron del criterio de los consejos y organismos rectores de su confección, autodefinidos como de alcance y representación internacional. En cuanto a la aceptación consensuada por parte de los diferentes países, se manifestó que era posible –y así se evidenció posteriormente– que en todos ellos no se interpretaban estas propuestas de normativas de forma similar, ni era posible aceptar, adoptar, aplicar, armonizar y adecuar dichas normas de manera uniforme.

Ello se debía, en primer lugar, a las diferencias de las estructuras de las economías nacionales, en lo relacionado con las formas diversas de la propiedad y el desempeño; y en segundo lugar a la existencia de intereses diversos acerca de la problemática, ya que –indiscutiblemente– es un problema clasista el de dar respuesta a los intereses de quien decide o determina, y se manifiestan de diversa forma y grado muchas contradicciones acerca de las posibilidades de solución más acertadas para estas situaciones.

Lo que sí resulta evidente es que las investigaciones relacionadas con los temas contables, así como los problemas científicos y de investigación que debían ser definidos para su realización, independientemente de los principios o reglas metodológicas que se utilizaron, se vieron afectados por todas estas situaciones. Estas afectaciones no pueden dejar de considerarse como retos y desafíos.

Inicialmente es necesario partir de las respuestas a las siguientes preguntas: ¿investigar qué?, ¿por

qué?, ¿para qué? Estas tres interrogantes principales son las que deben responder los profesionales de las ciencias contables hoy en día, pues es imposible pensar el mañana, ya que en todos los países hay un grupo de problemas cotidianos que deben ser resueltos, y en los cuales ejerce un papel determinante el estudio y análisis lo más objetivo posible de su realidad y las condiciones existentes.

Y sobre todo, hay que estar conscientes de que cada día resulta más necesario desarrollar investigaciones que contribuyan a alcanzar estadios superiores de desarrollo local, social, intelectual y humano. Ahora bien, ¿cómo organizar la investigación?

Primero, hay que mencionar otras interrogantes: ¿quién investiga?, ¿cómo o bajo qué condiciones se realiza la investigación? Para ambas interrogantes existen numerosas respuestas y variantes de interrelación. Puede ser un estudiante que está cumpliendo un ejercicio académico de una asignatura o disciplina, o puede ser un especialista que debe concluir estudios de nivel académico o científico. Puede o no estar vinculado con un determinado proyecto o grupo de investigación, que tiene además la posibilidad de ser local, municipal, estatal, privado, territorial, nacional, internacional, o quien sabe de cuántas variantes o compromisos que se puedan haber contraído.

Y toda la gama anterior de realidades debe enfocarse también desde el punto de vista de las diferentes especialidades y las disciplinas de dichas ciencias, por lo que, sin considerar que se aborden todas las posibilidades, se ha seleccionado una vía de inicio para estas consideraciones, al escoger las disciplinas que conforman los campos de estudio.

Con relación a la contabilidad, en el transcurso de los últimos años –quizás los últimos diez– ha existido un *boom* en el plano científico, en particular en las maestrías y doctorados, los temas vinculados con la contabilidad medioambiental y la responsabilidad social, por la garantía de la actualidad y la novedad científica. Esto se ha relacionado con los diferentes sectores de las economías, con muchas y variadas propuestas de sistemas que pretenden que se tengan en cuenta, a partir de perfeccionar las concepciones actuales del registro, los elementos mínimos para la evaluación del impacto que entraña el desconocer que el

propio hombre, en busca de mayores ganancias, está acabando con los recursos que un día le permitieron llegar a donde hoy se encuentra. En este punto surgen varias interrogantes: ¿existe aceptación por parte de los empresarios (de cualquier nivel o forma de propiedad) de los resultados de las investigaciones realizadas? ¿Se asume realmente la parte de responsabilidad que corresponde en el nivel de explotación –que debe modificarse– de un yacimiento o una planta, cuando se precise en las conclusiones de una investigación que debe ser detenida, o reducida a un nivel determinado?

Es una realidad que los resultados de la investigación influyen en el alcance de la actividad económica investigada. Estos son aspectos polémicos que aún no se han logrado armonizar del todo, por lo que constituyen un reto y un desafío para la profesión.

Otro tema novedoso y de actualidad, al menos poco tratado, tanto en maestrías como en doctorados, y aun mucho menos por los estudiantes en sus trabajos de diploma, es el vinculado con las NIIF y cómo lograr la mejor variante para su empleo. En cambio, son innumerables las investigaciones que se presentan todavía (pese al tiempo transcurrido) como artículos, monografías o trabajos de curso, relacionados con la globalización económica y la globalización de la contabilidad, si consideramos que sobre esto todo está dicho y escrito hace ya bastante tiempo.

En lo anterior tiene que ver la decisión que cada país y sus instituciones soberanamente adopten en relación, primero, con las NIC, y luego, con las NIIF.

Ante todo, a ninguna economía –y menos de un país en vías de desarrollo– le resultaba posible hacer abstracción de los cambios que comenzaron a producirse en las cuestiones contables en la última década del pasado siglo, independientemente de que las estructuras económicas se sustentaran en micros, pequeñas y medianas empresas, y no precisamente en entidades nacionales o transnacionales cotizantes en bolsas de valores a las cuales iban dirigidos estos cambios y transformaciones, pues la verdad era que en gran medida se había perdido la confianza de los accionistas y los dueños en los resultados de las entidades, máxime si eran transnacionales.

En Cuba, en el año 2002 –quizás pudo ser antes– se decidió crear el Comité de Normas Cubanas de Contabilidad (CNCC); este está conformado por un grupo de especialistas de diversas entidades y organismos, centros universitarios y asociaciones de contadores y economistas, el cual –como órgano asesor del Ministerio de Finanzas y Precios, encargado de la política contable del país– trabajó en la armonización primero de las NIC, y luego de las NIIF, y ha publicado las Normas Cubanas de Contabilidad.

Luego de más de nueve años se han presentado, a nivel nacional, no más de tres trabajos de doctorado vinculados con las normas internacionales y las cubanas, y, de hecho, directamente de contabilidad se ha tratado un solo tema, pese a que aún está presente y por resolver una norma muy importante para el país: la de la agricultura. En esta situación es posible afirmar que retos y desafíos hay suficientes en esta disciplina, y que es preciso identificarlos y encauzarlos.

En el caso del costo sucede algo parecido a la contabilidad, pues ya en la última década del siglo xx casi todas las investigaciones de estudiantes y de culminación de estudios de maestría se relacionaban con el costeo por actividades ABC, ABM, ABB, o los costos KAIZEN, y todo aquello que implicaba el empleo de elementos novedosos. En realidad, luego de concluir dichas investigaciones, muchas veces no tenían posibilidad de ser aplicados sus resultados, y cuando era posible no se llegaban a aplicar. De hecho, esto obviaba lo escrito en el libro *Costo y efecto*, de Kaplan y Cooper (1999): «Cuando una fábrica produce únicamente un solo producto, todos sus costos de fabricación son fácilmente atribuibles a ese producto. La fábrica sencilla no necesita un sistema ABC, ni tampoco sistema alguno, para calcular sus costos de producto».

Igualmente se podría hablar de los costos de calidad o los medioambientales. En el primero de los casos, es necesario preguntarse cuál es la principal barrera para las investigaciones. Sencillamente, lo más difícil y complejo es obtener, y luego utilizar, la información relacionada con producciones o servicios defectuosos en las entidades objeto de investigación, pues a nadie le satisface divulgar este tipo

de información. Desafío y reto también en esta época de tableros de comando son las investigaciones vinculadas con los costos medioambientales, pues, al igual que en el caso de la contabilidad, generalmente los resultados sobre esta temática conllevan garantizar la conservación y mejor utilización de recursos naturales y la protección del medio ambiente, pero para ello es necesario generar nuevos gastos y, por consiguiente, incrementar los costos.

¿Habrán transcurrido la etapa correspondiente a la investigación de las limitaciones en la utilización de los sistemas de costo tradicionales para los propósitos de gestión? Estas limitaciones fueron calificadas como «graves» según Kaplan y Cooper en la obra referenciada. ¿Habrán concluido la etapa en la cual el diseño o el perfeccionamiento de sistemas de costo para una entidad determinada eran objeto de investigación?

Complejos son los retos y los desafíos vinculados con la auditoría, pues para poder llegar a precisarlos en las investigaciones vinculadas con esta disciplina hay que diferenciar dos momentos, uno antes y otro después del Informe COSO, que estableció los nuevos conceptos del control interno, con los diversos cambios normativos y estructurales ocurridos.

Antes del Informe COSO, tradicionalmente los temas de investigación eran sustentados en auditorías realmente realizadas en entidades, que incluían en ocasiones la evaluación del control interno, y constituyeron salidas o resultados no de proyectos de investigación, sino generalmente de culminación de estudios universitarios, y quedaron para maestrías y, en algunos casos, doctorados, las propuestas de nuevos procedimientos o el perfeccionamiento de los existentes para la auditoría de una determinada rama o sector de nueva creación.

El Informe COSO provocó la creación de la primera de las normas emitidas por el CNCC en Cuba. Este informe, anteriormente referenciado, se ocupaba de lo general de todas las actividades económicas del control interno. Paradójicamente, la primera norma emitida fue de auditoría y no de contabilidad.

Se evidencia un incremento en las investigaciones de estudiantes y de maestrías, relacionadas con alguno de los componentes y sus elementos, entre los que ocupa un lugar destacado la evaluación de

los riesgos que, de hecho, difiere entre los distintos sectores y actividades, aspecto que hoy constituye un reto y un desafío para todos.

Por otro lado, se evidencia lo determinante que resulta la acción e influencia del tutor o asesor científico, al igual que la necesidad de incrementar el vínculo entre investigaciones y proyectos en las cátedras, los departamentos, las facultades y las universidades, para lograr un engranaje único, relacionado con los verdaderos problemas de la sociedad.

O sea, no es posible pensar en una investigación, su impacto y sus resultados, si no da respuesta aunque sea parcial a un problema de investigación, no solamente por las salidas esperadas de los proyectos, sino porque estos mismos cuando son aprobados evidencian la importancia que poseen para una localidad, un municipio, una provincia o, por qué no, para un país entero.

Y todo ello debe lograrse sin celos profesionales, ni egoísmos, ni discordias, sino en plena y total armonía, pues mucho podemos ayudarnos y auxiliarnos en beneficio de nuestra profesión; no se debe pensar y actuar con el sentido egoísta, sino pensar y preguntarse cómo lograr la eficiencia.

Es necesario continuar trabajando en la creación del espíritu investigativo en los estudiantes, para que sean capaces de dar una respuesta adecuada a los temas propuestos y alcanzar nuevos estadios de desarrollo en sus trabajos. También forma parte de los retos y los desafíos para las investigaciones contables y financieras el empleo adecuado de los medios de computación, que aunque no estén presentes en todas las entidades, y aún muchos contadores no dispongan de los medios requeridos, influyen de forma decisiva en los trabajos de investigación.

Como resultado de la universalización de la enseñanza, la carrera de Contabilidad ha estado presente en todas las filiales universitarias municipales en el transcurso de los últimos años; la masividad alcanzada en la matrícula en los centros de educación superior del país ha planteado, con los ejercicios de culminación de estudios, un nuevo reto a los profesionales dedicados tanto a la enseñanza como al ejercicio de la profesión: alcanzar los niveles requeridos de calidad en los trabajos de diploma o en los exámenes estatales que deben ser

realizados, y a la vez en lo posible dar respuesta a los problemas de cada territorio. Es evidente entonces la necesidad de tutores con la experiencia mínima requerida aceptable, en lo que inciden las categorías científicas y docentes.

Igualmente, es otro desafío lo relacionado con los temas a ser abordados en los trabajos, en cuanto a la calidad de la información disponible, dígame veracidad y confiabilidad, amén de su disponibilidad, pues en ocasiones no todas las administraciones están dispuestas a que se divulguen sus resultados, aunque estos sean ofrecidos por sus propios estudiantes, que habían sido autorizados por la dirección administrativa del centro a superarse.

Es necesario también, en esta dirección, alcanzar determinado consenso en cuanto a temas y líneas de investigación, así como a la forma y alcance de las temáticas, de forma tal que en todo el país al menos se respeten las mismas exigencias, pues al final las expectativas son generalmente las mismas; es lo que este autor denomina como «el peso adecuado de los trabajos», o sea, tal como en los deportes de combate, en los que cada atleta tiene el peso requerido para su categoría pues si no, no puede combatir.

Recientemente se conoció del trabajo iniciado por el Dr. Francisco Borrás Atienza, quien pacientemente ha estado solicitando a cada centro de educación superior los proyectos en los que se

está trabajando por parte de los profesionales vinculados con estas especialidades; este es un loable esfuerzo que debe mantenerse, actualizarse y perfeccionarse cada día que transcurre, por varias razones, entre las cuales se encuentran:

- Poder conocer lo que se investiga en otros territorios de nuestro propio país, lo que evitaría duplicidades y, a la vez, integraría los avances ya logrados.
- Valorar y evaluar la correspondencia entre las investigaciones que se desarrollan y las posibles propuestas de solución de los problemas que tiene el modelo económico en desarrollo.
- Conocer cuáles son aquellos proyectos o líneas aún no desarrollados y en los cuales se requiere algún tipo de determinación o designación para que se realicen.
- Lograr que se vaya creando determinada estabilidad en cuanto a los criterios de selección de temas, con vistas a su aprobación por los organismos que tienen dicha responsabilidad en los diferentes territorios.

### Bibliografía

KAPLAN, R.S. y R. COOPER (1999): *Costo y efecto*, 2.<sup>a</sup> ed., Ediciones Gestión 2000 S.A., Barcelona.