



Revista Científica General José María Córdova

ISSN: 1900-6586

ISSN: 2500-7645

Escuela Militar de Cadetes "General José María Córdova"

Cano Mejía, Vanessa; Arias Suárez, Juan David; Asuaga Tarán, Carolina  
Contabilidad cultural: un campo emergente enfocado en salvaguardar el patrimonio cultural

Revista Científica General José María Córdova, vol.  
18, núm. 31, 2020, Julio-Septiembre, pp. 651-672  
Escuela Militar de Cadetes "General José María Córdova"

DOI: <https://doi.org/10.21830/19006586.605>

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=476268268010>

- ▶ [Cómo citar el artículo](#)
- ▶ [Número completo](#)
- ▶ [Más información del artículo](#)
- ▶ [Página de la revista en redalyc.org](#)

LAEM [redalyc.org](https://www.redalyc.org)

Sistema de Información Científica Redalyc

Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal  
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso  
abierto



## Revista Científica General José María Córdova

(Revista colombiana de estudios militares y estratégicos)

Bogotá D.C., Colombia

ISSN 1900-6586 (impreso), 2500-7645 (en línea)

Web oficial: <https://www.revistacientificaesmic.com>

## Contabilidad cultural: un campo emergente enfocado en salvaguardar el patrimonio cultural

### Vanessa Cano Mejía

<https://orcid.org/0000-0001-6084-668X>

[vcano@correo.iue.edu.co](mailto:vcano@correo.iue.edu.co)

Institución Universitaria de Envigado, Colombia

### Juan David Arias Suárez

<https://orcid.org/0000-0002-4218-953X>

[jdarias@poligran.edu.co](mailto:jdarias@poligran.edu.co)

Politécnico Grancolombiano, Bogotá D.C., Colombia

### Carolina Asuaga Tarán

<https://orcid.org/0000-0002-4454-4152>

[casuaga@ccee.edu.uy](mailto:casuaga@ccee.edu.uy)

Universidad de la República, Montevideo, Uruguay

**Citación:** Cano Mejía, V., Arias Suárez, J. D., & Asuaga Tarán, C. (2020). Contabilidad cultural: un campo emergente enfocado en salvaguardar el patrimonio cultural. *Revista Científica General José María Córdova*, 18(31), 651-672. <http://dx.doi.org/10.21830/19006586.605>

**Publicado en línea:** 1.º de julio de 2020

Los artículos publicados por la *Revista Científica General José María Córdova* son de acceso abierto bajo una licencia Creative Commons: Atribución - No Comercial - Sin Derivados.



### Para enviar un artículo:

<https://www.revistacientificaesmic.com/index.php/esmic/about/submissions>



Miles Doctus



**Revista Científica General José María Córdova**

(Revista colombiana de estudios militares y estratégicos)  
Bogotá D.C., Colombia

Volumen 18, número 31, julio-septiembre 2020, pp. 651-672  
<http://dx.doi.org/10.21830/19006586.605>

---

# Contabilidad cultural: un campo emergente enfocado en salvaguardar el patrimonio cultural

---

Cultural accounting: an emerging field focused on safeguarding cultural heritage

**Vanessa Cano Mejía**

Institución Universitaria de Envigado, Colombia

**Juan David Arias Suárez**

Politécnico Grancolombiano, Bogotá D.C., Colombia

**Carolina Asuaga Tarán**

Universidad de la República, Montevideo, Uruguay

**RESUMEN.** Este artículo busca aportar al desarrollo de la contabilidad cultural como un campo emergente transdisciplinar dentro de la disciplina contable. Para ello se recurre a una metodología cualitativa de análisis dialéctico y de revisión sistemática de la literatura especializada. Así, se analizan los vínculos y tensiones conceptuales entre la contabilidad, la cultura y el patrimonio cultural, y se exploran los principales avances en este campo, así como sus perspectivas metodológicas de medición, valoración y control contable para los bienes culturales. Se muestra la importancia, como también los retos y encrucijadas, que conlleva este campo emergente, su perspectiva epistemológica, las tensiones normativas y su función social. Así, se ofrece un espectro amplio de comprensión del problema y alternativas heterodoxas a la medición tradicional, más fieles a la complejidad del campo cultural.

**PALABRAS CLAVE:** contabilidad cultural; cultura; medición; normalización; patrimonio cultural; valoración contable

**ABSTRACT.** This article seeks to contribute to the development of cultural accounting as an emerging transdisciplinary field within the accounting discipline. To this end, it uses a qualitative methodology of dialectical analysis and a systematic review of the specialized literature. It analyzes the links and conceptual tensions between accounting, culture, and cultural heritage. It also explores the main developments in this field, as well as their methodological perspectives on measurement, valuation, and accounting control for cultural goods. It shows the importance, as well as the challenges and crossroads of this emerging field, its epistemological perspective, normative tensions, and its social function. Thus, it offers a broad spectrum of understanding of the problem, and heterodox alternatives to traditional measurement, more faithful to the complexity of the cultural field.

**KEYWORDS:** accounting valuation; cultural accounting; cultural heritage; culture; measurement; standardization

Sección: INTELIGENCIA Y LOGÍSTICA • Artículo de investigación científica y tecnológica

Recibido: 1.º de abril de 2020 • Aceptado: 15 de junio de 2020

---

**CONTACTO:** Vanessa Cano Mejía ✉ [vcano@correo.iue.edu.co](mailto:vcano@correo.iue.edu.co)

## Introducción

Entre los académicos contables aún se sabe muy poco sobre la contabilidad cultural, sus particularidades y su puesta en práctica. Históricamente, la cultura ha producido fuerzas sociales muy significativas, a través de rituales, tradiciones y acciones sociohistóricas que dominan la vida cultural y le dan sentido a la lógica económica (Jeacle, 2012). Por tanto, es menester redescubrir el papel de las tecnologías calculadoras, como la contabilidad, frente al verdadero significado de las formas culturales contemporáneas, reconociendo el amplio contexto social de las prácticas contables (Jeacle & Miller, 2016) y el campo interdisciplinar emergente entre la sociología, la antropología y la contabilidad que representa la idea de “contabilidad cultural”. Se trata, en este sentido, de un reto epistémico y praxeológico del presente siglo para solventar los vacíos de medición de lo cultural en la óptica económico-financiera. En la óptica de la contabilidad crítica (Gendron, 2018), no todo se mide y contabiliza de igual forma, y no se debe ceder ante las presiones de homogeneización; la forma de abarcar la cultura en contabilidad requiere de antiestandarización del *ethos* del conocimiento contable tradicional.

Las necesidades y desafíos de esta vinculación interdisciplinar se orientan hacia una mirada más amplia de la contabilidad, liderada por la contabilidad social, donde se abarquen los rasgos culturales particulares de la sociedad, lo cual es un reto para los desarrollos clásicos de la contabilidad. Con este fin, auscultar en las bases epistemológicas de la contabilidad a partir de académicos contables latinoamericanos como Sá (1995), García-Casella (2012), Sarmiento (2007), Gómez (2011), Ospina (2006), Gil (2004) y Rueda (2002), es un paso clave para identificar las posibilidades conceptuales y métricas de la contabilidad para el futuro. Igualmente, cabe apoyarse en otros autores como Carnegie y Wolnizer (1995, 1996, 1999), Micallef y Peirson (1997), y Mautz (1988), quienes disertaron sobre las limitaciones de la contabilidad para dar cuenta del patrimonio histórico y cultural, y sobre las incompatibilidades y “ficciones” técnicas de la contabilidad, al notar que los hechos no se compadecen con las definiciones y reconocimientos de esta disciplina, ni con las prácticas generalmente aceptadas. Al margen del tratamiento contable de bienes patrimoniales propuesto por Ernst & Young Global Limited (2017), fundamentado en valoraciones monetarias basadas en el valor razonable como perspectiva preponderante de medición, esta investigación se propone brindar una mirada alternativa de este campo emergente y un desafío académico, pues medir el patrimonio cultural es una tarea llena de dificultades (Ellwood & Greenwood, 2016).

Sin importar su latitud de origen ni sus bases epistémicas, las manifestaciones culturales son un fenómeno/proceso transversal en el mundo, y la contabilidad está en el deber de pensar y actuar en pro de una representación amplia de la vida sociocultural, integrando y dando forma a la riqueza y su realidad diversa. A través de la historia, las relaciones sociales enmarcadas en épocas específicas han dejado diversos tipos de constructos como legado para sus generaciones subsiguientes. Este legado es, en algunos casos, apropiado

por la sociedad como manifestación de su identidad colectiva o, en su defecto, rechazado por las nuevas dinámicas sociales y olvidado con el paso de los años. Así pues, motivados por la importancia que conllevan aquellos recursos que conforman la identidad de un pueblo, en el sentido de que representan la historia, la idiosincrasia y la esencia de su colectividad —es decir, su cultura—, se han planteado los interrogantes: ¿En qué consiste la contabilidad cultural? ¿Cuáles son los elementos teóricos, conceptuales, metódicos y los mecanismos sobre los cuales se sustenta el estudio y desarrollo de la contabilidad cultural? ¿El valor razonable y las métricas emanadas del IASB son suficientes para ilustrar las manifestaciones de la cultura en el plano organizacional público y privado?

Si bien el desarrollo de la contabilidad cultural aún se encuentra en un estado incipiente, este artículo busca avanzar en una línea de investigación donde la contabilidad contribuya al proceso de “representar realidades sociales de naturaleza compleja como lo es la cultura” (Cano, 2018, p. 118). Así, el objetivo de la investigación fue analizar los vínculos conceptuales entre la contabilidad, la cultura y el patrimonio cultural, así como las perspectivas de medición, valoración y control contables de los bienes culturales del patrimonio cultural, mediante el debate epistémico de los principales elementos teóricos que sustentan la contabilidad cultural como una importante dimensión de la disciplina contable.

## Metodología

Al tratarse de un estudio de índole cualitativo, la contabilidad se aborda aquí desde posturas heterodoxas que privilegian la visión crítica e interpretativa sobre los objetos de conocimiento contemplados en el análisis de las relaciones sociales y sobre las asociaciones derivadas en la cultura, el patrimonio y los bienes culturales. Para desarrollar esta investigación, se aplicó un método de análisis dialéctico de los conceptos, argumentos y postulados de la literatura académica sobre el tema, haciendo una revisión narrativa de esta (Baumeister & Leary, 1997; Lozano, 2005; Jesson et al., 2011) y evidenciando las bases conceptuales y teóricas que sustentan este campo de conocimiento.

El análisis se centró en identificar las aproximaciones epistémicas de las bases contables y antropológicas de la contabilidad cultural, las diferentes perspectivas del patrimonio y los bienes culturales como epicentro del abordaje de la contabilidad cultural, así como develar algunas tensiones normativas y métricas de la medición contable en la cultura. Esto se desarrolla en el artículo en busca de dilucidar las narrativas y aportes argumentales que representan utilidad para entender la relación entre contabilidad y cultura.

Esta metodología permite abordar diferentes preguntas, aproximaciones y perspectivas de investigación para garantizar una mayor amplitud y diversidad para pensar este problema, y así poder avanzar en la sustentación de la contabilidad cultural como campo emergente. En ese sentido, se realizó un rastreo bibliográfico interdisciplinar por medio de consultas estructuradas en bases de datos especializadas nacionales e internacionales,

tanto de especialidad contable como en campos interdisciplinarios de ciencias económicas, sociales y antropológicas, para identificar las discusiones y contribuciones relacionadas con la contabilidad cultural.

El artículo se divide en tres apartados a los que se suman la introducción y las precisiones metodológicas: el primero de ellos constituye un proceso de análisis estructurado para analizar los conceptos de *contabilidad*, *cultura* y *patrimonio cultural*; en segundo lugar, se ofrece un recorrido histórico a través de la teoría de la medición; lo que conduce, en tercer lugar, a presentar dos discusiones temáticas: a) una alrededor de las perspectivas normativas y alternativas sobre la medición y control contables de los bienes culturales, y b) otra para sustentar disciplinariamente la contabilidad cultural como una dimensión social del campo contable. Para finalizar, se da lugar a unas consideraciones finales que permitan la continuidad de esta línea de investigación en clave crítica.

## Posicionamiento epistémico de la contabilidad

Más allá del debate sobre la científicidad y el objeto de estudio de la contabilidad, en el desarrollo de las discusiones epistemológicas, gnoseológicas, metodológicas y ónticas que le han dado sustento teórico a esta disciplina, o de visiones sociológicas como las de Hopwood y Miller (1994) y Potter (2005), históricamente se han sostenido dos conceptos para precisar los enfoques y métodos de estudio de la contabilidad: el control y el patrimonio. Si se entiende la contabilidad como una disciplina social encargada de estudiar hechos y problemas socioeconómicos —como el control integral de la riqueza (Sarmiento, 2014) y la representación integral de la realidad social (Arias, 2017)—, es posible identificar los puentes disciplinares entre la contabilidad y la economía de la cultura, y así también fortalecer los márgenes de la contabilidad (Miller, 1998), a partir de un conocimiento contable más allá de las cuentas económicas y las valoraciones financieras tradicionales. Dentro de este campo amplio de la contabilidad pueden coexistir lo monetario y lo no monetario, lo tangible y lo intangible, para dar cuenta de la realidad social y cultural de las formas contemporáneas de producción humana.

Tanto en el ámbito de lo privado como el de lo público, la contabilidad tiene el deber normativo de representar fielmente la realidad económica. Por ello debe constantemente moldear su corpus teórico-conceptual y técnico-métrico para alcanzar un adecuado reconocimiento, medición, valoración, consolidación, control, planificación, representación y revelación de los hechos socioeconómicos, lo que incluye los derivados económicos de la cultura. Sin ser una perspectiva contradictoria con la visión disciplinar tradicional, pensar la contabilidad como práctica social e institucional (Hopwood & Miller, 1994; Potter, 2005) también aporta a la comprensión del contexto social, donde mutan las prácticas contables al ritmo de las manifestaciones culturales. En esencia, esta posición epistémica de la contabilidad se ampara en visiones críticas de la contabilidad (Roslender, 2018) que amplían su espectro de análisis a lo policausal, multivalorativo, no lineal ni técnico-memorístico.

De esta forma, cabe entender que el conocimiento contable tiene como función social el control de la riqueza y los recursos de la sociedad. Es decir: 1) el concepto “sociedad” no debe ser entendido en los términos específicos de entidad, empresa u organización con fines económicos, sino como un concepto plural y amplio donde tienen lugar las diferentes personas (tanto naturales como jurídicas) que comparten un hábitat, una cultura, unas características e intereses específicos, y 2) los recursos de los que se encarga la contabilidad no solo son económicos y financieros, sino también son socioeconómicos y ambientales.

A partir de lo anterior, Arias y Cano (2018) consideran que la contabilidad desarrolla tres procesos: 1) control de la riqueza; 2) representación de la realidad, y 3) rendición de cuentas para fines sociales y políticos. Así, si bien los aportes de analizar el entramado disciplinar de la contabilidad y la cultura aún son retos académicos y organizacionales en construcción, estos autores hacen hincapié en la importancia de continuar con una ruta de investigación en contabilidad que trascienda lo económico-financiero, fundamentalmente la valoración monetarista y neoclásica de mercado, ya que esto limita las cualidades y las características de la realidad no-financiera. Es allí donde lo cultural se erige como prioritario y necesario, bien sea en contextos donde prime o no el lucro.

Con respecto a la relación entre contabilidad y cultura, se encuentran desarrollos muy importantes en algunas aproximaciones teóricas y prácticas, que resaltan ideas acerca de lo significativo de entender la contabilidad como medio protector de la cultura. No obstante, la contabilidad no se ha preocupado de forma relevante por el control y representación de la cultura y sus derivados (bienes, servicios y manifestaciones). Durante muchos años se ha avanzado en la idea de contabilidad social y ambiental, con exponentes académicos e instituciones reconocidas para promover su investigación; pero en el campo cultural aún se está en deuda.

Así, algunos de los estudios que abordan la influencia de los aspectos culturales, sus efectos e impactos sobre el corpus de la contabilidad han sido presentados por Cieslewicz (2014), Chanchani y MacGregor (1999) y Gray (1988). En igual vía, durante muchos años se ha mostrado la influencia directa que ejercen los cambios en la cultura y la economía cultural nacional en la contabilidad (Braun & Rodríguez, 2008; Chenhall, 2003; Harrison & McKinnon, 1999), así como los compromisos éticos que debe asumir el profesional de la contabilidad frente a los ámbitos sociales y naturales (Ladino & Ramírez, 2018). En suma, estas relaciones deberán reflejar adecuadamente la naturaleza, peculiaridades y nexos de los procesos que se originan en una actividad cultural (Guccio et al., 2012).

Por ejemplo, Linsley et al. (2016) proponen que la teoría neoinstitucional durkheimiana de Douglas (2003) debe ser la base teórica para examinar la complejidad de la investigación contable intercultural. Y a su vez, en una revisión previa de la literatura especializada en términos de la reflexión cultural sobre “accounting for art”, Zan et al. (2000) mostraron tres importantes razones de por qué la contabilidad puede ser un aporte para

este sector. No obstante, al centrarse en el caso de los museos, señalan la desproporción entre las variables de *stock* y de *flow*, y las tensiones del sector público al no poder vender activos cuando el discurso contable doctrinal tiende a centrarse en el detrimento de los activos (Zan et al., 2000). Estos cuestionamientos plantean una encrucijada respecto a la pertinencia del conocimiento contable, que podría ser engañosa si se aborda desde la contabilidad tradicional.

Por ello, es importante entender que por medio de la contabilidad no solo se debe pensar en llevar impuestos y cálculos financieros de utilidad monetaria sobre la cultura y el patrimonio cultural, sino que se puede aprovechar su capacidad comprensiva y representativa de la realidad organizacional; su facultad de dar sustento jurídico a lo que se representa, y sus formas de poner en el escenario social (divulgar) esa realidad, para manifestar lo que está fortalecido o en riesgo, es decir, para convertirse en fuente de protección y salvaguarda de dimensiones como lo cultural. Así, desde la integralidad de las posturas y corrientes de pensamiento, la contabilidad es concebida y desarrollada como una disciplina al servicio de la sociedad para controlar y salvaguardar los recursos y riquezas que componen su patrimonio.

## **Cultura: precisiones conceptuales**

La Organización de las Naciones Unidas para la Educación la Ciencia y la Cultura (Unesco), como entidad de orden mundial encargada de promover y fomentar la protección de la cultura, reivindica la vigencia de la definición que compiló en el marco de la Conferencia Mundial sobre las Políticas Culturales de 1982:

La cultura puede considerarse actualmente como el conjunto de los rasgos distintivos, espirituales y materiales, intelectuales y afectivos que caracterizan a una sociedad o un grupo social. Ella engloba, además de las artes y las letras, los modos de vida, los derechos fundamentales al ser humano, los sistemas de valores, las tradiciones y las creencias, y [...] da al hombre la capacidad de reflexionar sobre sí mismo. Es ella la que hace de nosotros seres específicamente humanos, racionales, críticos y éticamente comprometidos [...]. (Unesco, 1982, párr. 3)

Esta definición ha sido usada como base normativa para implementar políticas estatales orientadas a enmarcar dentro del ámbito regulatorio la protección de la cultura y su importancia en el proceso de construcción social. En sí mismo, este concepto genera la identidad y diversidad que caracterizan a las naciones. En su significado, el término *cultura* evidencia diversas complejidades para su estudio, por lo cual conviene aproximarse tanto desde la perspectiva histórica como desde la perspectiva etimológica del concepto. Desde una perspectiva histórica:

Los hombres somos seres sociales. Eso vale tanto a nivel individual como sociocultural. La creación de capacidades culturales y la inscripción en una cultura forman parte

del crecimiento personal del individuo. Por su parte, esa cultura se basa en un largo proceso de evolución cultural durante la historia de la humanidad. Esa evolución va desde el dominio del fuego, pasando por la creación de ciudades, hasta la invención del internet. (Welsch, 2011, p. 11)

Desde una perspectiva etimológica:

El término cultura admite dos grandes familias de acepciones: las que se refieren a la acción o proceso de cultivar (donde caben significados como formación, educación, socialización, *paideia*, *cultura animi*, *cultura vitae*), y las que se refieren al estado de lo que ha sido cultivado, que pueden ser, según los casos, estados subjetivos (representaciones sociales, mentalidades, buen gusto, acervo de conocimientos, *habitus* o *ethos* cultural en el sentido de Bourdieu, etcétera), o estados objetivos (como cuando se habla de “patrimonio” artístico, de herencia o de capital cultural, de instituciones culturales, de “cultura objetiva”, de “cultura material”). (Giménez, 2005, p. 33)

En relación con esta perspectiva etimológica, el término *cultura* se asume en esta investigación principalmente desde la segunda acepción que presenta Giménez, es decir, la cultura como estado de lo que ha sido cultivado, donde de manera íntegra y articulada se encuentran los estados subjetivos y objetivos del concepto. Esto se explica porque el objetivo aquí es abarcar la manifestación cultural expresada a través de bienes culturales, los cuales en su conjunto conforman el patrimonio cultural.

## **Patrimonio cultural: el vínculo disciplinar**

Los bienes, los servicios y las manifestaciones culturales son expresiones tangibles e intangibles que le dan sentido a la vida social; de hecho, antropológicamente representan la infraestructura simbólica que construye sentido en la esfera social y también económica. Así, el patrimonio cultural se erige como punto de conexión epistémica entre la contabilidad y la cultura, al dar cuenta de las relaciones y capitales patrimoniales de orden cultural. Según la Unesco:

El patrimonio cultural en su más amplio sentido es a la vez un producto y un proceso que suministra a las sociedades un caudal de recursos que se heredan del pasado, se crean en el presente y se transmiten a las generaciones futuras para su beneficio. Es importante reconocer que abarca no solo el patrimonio material, sino también el patrimonio natural e inmaterial. [...] esos recursos son una “riqueza frágil”, y como tal requieren políticas y modelos de desarrollo que preserven y respeten su diversidad y su singularidad, ya que una vez perdidos no son recuperables. (Unesco, 2014, p. 132)

Esta definición trae consigo un reto bastante complejo para la disciplina contable, pues allí se dilucida que el patrimonio cultural está compuesto por bienes materiales y bienes inmateriales, lo que requiere diseñar alternativas de medición y control que reconozcan la singularidad de estos bienes y, en su complejidad, velen por preservarlos y

salvaguardarlos. A partir de esto, conviene complementar la definición anterior con las siguientes líneas:

El patrimonio cultural no se limita a monumentos y colecciones de objetos, sino que comprende también tradiciones o expresiones vivas heredadas de nuestros antepasados y transmitidas a nuestros descendientes, como tradiciones orales, artes del espectáculo, usos sociales, rituales, actos festivos, conocimientos y prácticas relativos a la naturaleza y el universo, y saberes y técnicas vinculados a la artesanía tradicional. (Unesco, s. f., párr. 1)

Con estas reflexiones, la Unesco resalta la importancia del patrimonio inmaterial en la sociedad, pues, tal como lo expresan Chaves et al. (2014), “el papel del patrimonio inmaterial ha sido determinante en la consolidación de un mapa global de la diversidad cultural” (p. 21). Este patrimonio inmaterial requiere mayor conocimiento y sentido humano para su categorización y resguardo, pues el medio por el que cobra vida, se expresa y se manifiesta, puede ser derivado de manifestaciones humanas o naturales (ambiente-naturaleza).

Es así como el patrimonio cultural representa el trasegar histórico de la sociedad. El hombre por naturaleza es cultura y generador de cultura, pues la interacción entre individuos, y la interacción de estos con el ambiente, constituyen prácticas culturales: “El conjunto de bienes culturales de una comunidad constituye su patrimonio. Siendo el fundamento de todo el pasado histórico, artístico, documental, bibliográfico, en fin, cultural. Por ello, el patrimonio cultural encierra la conciencia de un pueblo, en tanto esa rica experiencia cultural define, inclusive, el perfil social de sus individuos” (Pérez, 2011, p. 13). Su transmisión a futuras generaciones dependerá de la identidad con que se apropien, así como de la capacidad y disposición colectiva para su preservación.

El patrimonio cultural ha sido objeto de múltiples y diversos debates en la actualidad, pues si se entiende este concepto en el sentido de propiedad en el contexto del capitalismo, generalmente se tiende a atribuirle un poder singular —si no particular— sobre el conjunto de bienes (materiales y/o inmateriales) que abarca, lo que pone en riesgo la representatividad social, histórica y colectiva que generalmente se asocia con el término:

Aunque la propia etimología de patrimonio (e incluso de *heritage*, en la traducción anglosajona) señala esta evidente relación con la propiedad, no es común que el debate se haga en estos términos; y en todo caso suele hacerse énfasis en el carácter “colectivo” de la apropiación y la patrimonialización cultural, surgiendo siempre que tal carácter inhabilita el paralelo con la propiedad privada, base del liberalismo económico. (Montenegro, 2014, p. 104)

Estas tensiones motivan el diseño de metodologías y políticas de medición y control del patrimonio cultural. Construir las herramientas técnicas de custodia y representación social de las diversas expresiones de la cultura significa un avance importante en el pro-

ceso de defender estos bienes frente a los ánimos de privatización y mercantilización que caracterizan el actual modo de producción capitalista y que, deliberadamente, han sido propiciados por las disposiciones gubernamentales de algunas naciones y regiones, que aún no superan la lógica económica de convertir todo en mercancía para moverlo en los mercados del actual capitalismo tardío.

En este orden de ideas, los bienes culturales en sentido amplio, pero especialmente aquellos que están circunscritos en la categoría de *patrimonio cultural*, pueden ser potencialmente salvaguardados desde la óptica más amplia de una contabilidad cultural alternativa. Las distinciones y tensiones que produce esta clasificación de los bienes culturales está ligadas, más allá de la contabilidad, con los marcos antropológicos, la legislación nacional e internacional y la apropiación social de los gestores culturales contemporáneos, de modo que el papel que juega la contabilidad en este tema debe entenderse como plural y abarcante. En esa vía, se requiere desarrollar esfuerzos y estrategias epistemológicas transdisciplinarias para abarcar el tema desde las relaciones amplias y no segregadas del conocimiento, es decir, aprender de la enseñanza de Morin (2011) sobre el todo y las partes, y abrir el entendimiento humano para pensar y actuar en clave compleja.

## Antecedentes en la medición del valor de los bienes culturales

Uno de los conceptos más concretos en relación con el patrimonio cultural es el de *bienes culturales*. La economía, en cuanto ciencia social, ha mostrado interés en los bienes patrimoniales, de lo cual ha surgido una subdisciplina de la economía de la cultura, denominada *economía del patrimonio*, que tiene como objetivo analizar, con los instrumentos metodológicos de la economía, los fenómenos económicos derivados de los bienes patrimoniales, ya sean tangibles o intangibles.

La problemática de la valuación de dichos bienes ha sido un tema recurrente en numerosas publicaciones (Holden y Baltà, 2012). Entre las diversas propuestas al respecto, Asuaga (2011) destaca como de mayor coincidencia doctrinal las técnicas que permiten determinar, con bastante aproximación, el valor de los bienes no disponibles en el mercado con base en la “disposición a pagar” de los individuos. Entre estas se destacan tres metodologías diferentes: el “enfoque hedónico del mercado”, que determina el valor de un bien cultural analizando los mercados privados que reflejan indirectamente la utilidad de que disfrutaran las personas; el conocido “enfoque del costo del desplazamiento”, y la “valoración contingente”. Esta última es la metodología más utilizada por la mayoría de los economistas, y consiste en utilizar sondeos muestrales para calcular la voluntad o disposición a pagar por un objeto cultural.

Cabe destacar la posición sostenida por Throsby (1999, 2001, 2003a, 2003b, 2010), quien considera un valor cultural diferente del valor económico. El capital cultural suele tener características propias que lo distinguen de otros bienes de capital. Al respecto, Throsby (2003a) señala que hay un debate entre los economistas de la cultura con respec-

to a la pertinencia de diferenciar los bienes culturales de otros servicios y bienes económicos. Por un lado, para quienes dicha diferenciación no es necesaria, un bien cultural es aquel bien económico que ha incorporado creatividad humana en su creación, que tiene asociado un significado simbólico (o múltiples significados) y en el cual es identificable la incorporación de cierta propiedad intelectual. Por otro lado, en la visión más fructífera para definir el capital cultural según Throsby (2003a), el valor cultural se puede basar en los tipos de valor a los cuales los activos culturales se cotizan.

Como ejemplo, se puede considerar un edificio religioso histórico: ese edificio puede tener un precio de venta potencial como propiedad inmobiliaria, y otro valor basado, por ejemplo, en la cuantificación del flujo descontado de fondos provenientes de la venta de entradas; pero estas medidas de valor económico pueden resultar incapaces de representar la gama y complejidad del valor cultural del edificio: este puede tener una significación religiosa incapaz de ser expresada en términos monetarios. El edificio pudo haber tenido una influencia en cierto estilo arquitectónico; puede actuar como símbolo de identidad de la ciudad, entre otras posibilidades. Todas estas consideraciones, y muchas más, son elementos que definen el valor cultural del edificio. Su calidad estética, su significado espiritual, su función social, su significación simbólica, su importancia histórica, entre otras cosas, influirán en el valor económico del edificio; pero no hay razón para suponer una correlación perfecta entre valor económico y valor cultural.

Diversos autores han sostenido que “el éxito económico es secundario al valor simbólico, en la competencia que se da por el capital cultural en la forma de reconocimiento, reputación y legitimidad” (Anheier et al., 1995, p. 863). Si este concepto del valor cultural se acepta —a pesar de los problemas considerables de identificarlo y medirlo en la práctica—, podría entonces ser utilizado en la formulación de una definición del capital cultural. Es decir, siguiendo esta línea, el capital cultural se podría definir como un activo que incorpora, almacena o da lugar a un valor cultural, independientemente del valor económico que pueda poseer. A su vez, es clave advertir que en la obra de Hutter y Throsby (2011) sobre valoración de bienes culturales es notoria la falta de abordaje desde la contabilidad, lo cual es pertinente y necesario para el crecimiento de la contabilidad como disciplina.

## **Discusión**

### **Alternativas de medición, valoración y control contables de los bienes culturales**

A partir del reconocimiento del patrimonio cultural como el principal elemento vinculante entre la contabilidad y la cultura, este apartado discute algunos mecanismos de medición y control contable de los bienes culturales. En principio, el proceso de medición en el campo contable es tradicionalmente entendido como el proceso mediante el cual se asigna

un valor a un elemento que requiera ser incorporado en los estados financieros de una organización, y el control se entiende como el conjunto de políticas, directrices y mecanismos diseñados por la organización para preservar un bien y, asimismo, los beneficios que genere. A su vez, es importante resaltar que, desde la posición epistémica y praxeológica heterodoxa adoptada en esta investigación respecto a la contabilidad, no se comparten los fundamentos normativos de la valoración cultural por parte del International Accounting Standards Board (IASB) y la International Federation of Accountants (IFAC); sin embargo, debido a su incidencia mundial sobre los registros y mediciones concretas de la mayoría de organizaciones, vale la pena abordar sus desarrollos normativos. En este orden de ideas, en el actual marco normativo del ámbito contable internacional, el proceso de medición es definido como “el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance y en el estado de resultados” (IASB, 2010, párr. 4.54). Para hacerlo efectivo, se requiere especificar una base o método particular de medición.

Esto explica por qué los esfuerzos por desarrollar alternativas de medición contables para los bienes culturales suelen conducir a la determinación del valor monetario con el que estos bienes deberán ser reconocidos en los estados financieros; para este caso, se trata del conocido “estado de situación financiera” o, en términos simples, de incluir en la consolidación económico-financiera un activo que cumpla con las características para ser reconocido como bien cultural, acompañado de una cuantía monetaria que represente su valor. Al respecto, la medición contable del patrimonio cultural puede ser una labor emprendida tanto desde el sector privado como desde el público; aunque debido a la naturaleza colectiva que tienen los bienes que lo conforman, el tema ha sido principalmente desarrollado desde instancias públicas.

En términos generales, desde el sector privado se deben aplicar las NIC, NIIF o normas contables locales que tengan relación con este tipo de activos. Por ejemplo, la NIC 38 (IASB), que aborda el tema de los intangibles. En esta norma se señala que la medición (valoración) inicial debe hacerse por su costo y, para la valoración posterior, la entidad podrá elegir entre el modelo del costo o el modelo de revalorización. También está la NIC 16 (IASB) sobre la propiedad, planta y equipo, la cual da los mismos lineamientos que la NIC 38 sobre modelo de costo y revalorización.

En lo que respecta al ámbito público, en Cano y Arias (2018) se presentan algunas tensiones teórico-normativas de las normas contables del sector público con respecto a su coherencia para atender el bienestar general y social, debido a la lógica rentística y económicamente competitiva que subyace a la medición contable del IASB. En esa vía, la NICSP 17 (International Public Sector Accounting Standards Board [IPSASB], 2006) aborda la propiedad, planta y equipo, y la NICSP 31 (IPSASB, 2011) aborda los intangibles. Específicamente, la NICSP 17 detalla algunos asuntos sobre los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural, de modo tal que aclara el alcance y aplicabilidad de esta misma norma en lo que respecta a dicho tipo de bienes:

Esta norma no requiere que una entidad reconozca los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural que satisfagan la definición y los criterios de reconocimiento de los elementos de la propiedad, planta y equipo. Si una entidad no reconoce los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural, debe aplicar los requerimientos de presentación de información de la presente Norma y puede, pero no tiene la obligación de hacerlo, aplicar los requerimientos de medición establecidos en esta Norma. (IPSASB, 2006, párr. 7)

Así, la NICSP 17 establece que la medición inicial de propiedad, planta y equipo será su costo; mientras que para su medición posterior establece que “deben ser contabilizados a su costo de adquisición menos la depreciación acumulada practicada y el importe acumulado de cualesquiera pérdidas por deterioro del valor que hayan sufrido a lo largo de su vida útil” (IPSASB, 2006, párr. 38), a no ser que la entidad aplique el método de contabilización al valor revaluado como tratamiento alternativo. Respecto a los “bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural”, la NICSP 17 describe así algunos activos debido a su importancia cultural, ambiental o histórica. Ejemplos de esto son los edificios y monumentos histórico-artísticos, los lugares arqueológicos, las reservas naturales y las obras de arte. Aunque no de forma exclusiva, los bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural presentan, en general, determinadas características, entre ellas las siguientes:

- a) Es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, educacionales e histórico-artísticos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- b) las obligaciones legales y/o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta;
- (c) son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
- (d) puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años. (IPSASB, 2006, párr. 8)

Reconociendo las dificultades para su medición fiable, la misma NICSP 17 establece algunas pautas sobre la información a revelar acerca de estos bienes: a) la base de medición utilizada; b) el método de amortización utilizado, si lo hubiere; c) el valor contable bruto; d) la amortización acumulada al final del periodo, si la hubiere, y e) una conciliación entre el valor en libros al comienzo y al final del periodo mostrando determinados componentes de esta. (IPSASB, 2006, párr. 10).

Por su parte, la NICSP 31 sobre intangibles comparte los elementos teóricos y de reconocimiento sobre los bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural expuestos en la NICSP 17, y presenta la misma claridad sobre su alcance y aplicabilidad. Por esa razón, la NICSP 31, conduce a los mismos criterios de revelación brindados en la NICSP 17 sobre este tipo de bienes.

Tomando como base los criterios expuestos sobre la NICSP 17 y la NICSP 31, y resaltando principalmente la carencia de una norma específica que describa el tratamiento contable para los bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural, Carrero y Herrera (2016) emprendieron la labor propositiva de diseñar una norma contable técnica (en el formato NIC/NIIF) para este tipo de bienes. En su propuesta, dichas autoras establecen el objetivo y alcance de la norma; las principales definiciones que se deben considerar dentro de ella; el reconocimiento de los bienes de uso público e históricos y culturales; los criterios para su medición inicial y su medición posterior; ciertas revisiones posteriores, y la información que se debe revelar. Cabe resaltar que la medición inicial que proponen se basa en el modelo del costo; sobre la medición posterior, exponen lo siguiente:

#### **Tratamiento de referencia**

25. Con posterioridad a su reconocimiento inicial como activo, todos los elementos de bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural calificados como la Propiedad, planta y equipo deben ser contabilizados a su costo de adquisición menos la depreciación acumulada practicada y el importe acumulado de cualesquiera pérdidas por deterioro del valor que hayan sufrido a lo largo de su vida útil.

#### **Tratamiento alternativo permitido**

26. Con posterioridad al reconocimiento inicial como activo, todo elemento de los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural calificado como Propiedad, planta y equipo debe ser contabilizado a su valor revaluado, que viene dado por su valor razonable en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada practicada posteriormente y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido el elemento. Las revaluaciones deben ser hechas con suficiente regularidad, de manera que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podrá determinarse utilizando el valor razonable en la fecha de los estados financieros. (Carrero & Herrera, 2016, p. 139)

#### *Pensar la medición en perspectiva crítica*

Desde una perspectiva alternativa crítica, tomando distancia del financiarismo normativo, Monsalve y Cano (2010) propusieron un mecanismo de medición contable basado en el análisis categorial de estos bienes con base en entender la medición como un proceso de clasificación. Dichos autores precisan y definen las categorías de *patrimonio inmaterial*, *patrimonio material*—donde se diferencian y conceptualizan los bienes muebles y los bienes inmuebles (patrimonio arquitectónico, patrimonio urbano y patrimonio arqueológico)—, *patrimonio natural* y *patrimonio mixto*. Además, separan este proceso de medición contable del proceso de valoración, para el cual proponen valorar los bienes culturales con la siguiente fórmula (Monsalve & Cano, 2010, p. 121):

Valor total = costo histórico + valor social + valor formal + valor significativo.

La propuesta consiste en medir el valor a partir de una escala de reconocimiento social efectuada sobre cada bien, para llegar a un valor total que permita designar o identificar el nivel de apropiación social que se tiene sobre el bien. Cabe aclarar que con esa metodología no se precisa un valor monetario para los bienes culturales y, por tanto, su valoración se hace en términos cualitativos. Más adelante, los mismos autores presentaron una propuesta cuantitativa como complemento a su trabajo anterior, donde precisaron valores monetarios sobre los bienes que conforman el patrimonio cultural a partir de las categorías que se resumen a continuación:

**Valor de apropiación:** Es el grado de significación que otorga la comunidad a cada bien cultural; incluye el valor sentimental, la disposición para el cuidado, protección y conservación, y la identificación con este. Para tasar este valor, se supondrá la cuantía en dinero que está dispuesta a dar la comunidad respectiva a la cual pertenece el bien cultural para conservarlo y protegerlo.

**Valor de reconstrucción:** Es el valor base de los bienes materiales, el cual representa la cuantía de dinero necesaria para reconstruir el bien con todas sus características esenciales y contextuales.

**Valor formado:** Es el valor base de los bienes inmateriales, basado por la estimación de lo que valdría formar el mismo bien cultural, incluyendo tanto los recursos necesarios para ello como la convocación, tiempo y convicción que requiera la comunidad para apropiarse de ellos.

**Aportes públicos:** Aquí se contemplan los aportes capitalizables con los cuales los organismos públicos (el Estado o sus entes descentralizados) anualmente contribuyen para proteger y no dejar desaparecer cada bien.

**Aportes de agentes externos:** Aquí se suman las contribuciones anuales que aportan las empresas del sector privado y las personas fuera de la jurisdicción municipal a la cual pertenece cada bien cultural. (Cano & Monsalve, 2012, pp. 69-70)

De esta forma, la suma de los valores que representa cada categoría conducirá al resultado del valor del bien cultural, cuyo propósito es el registro contable de cada uno de los bienes culturales identificados. En lo que concierne al control, esta propuesta está dirigida a establecer y fomentar mecanismos que desde la regulación brinden directrices sobre el control de los bienes culturales, no solo en cuanto a su preservación e integridad física, sino también en lo que concierne a su promoción y difusión.

Específicamente en cuanto a los planteamientos normativos sobre el control contable, se hace evidente que la normatividad desarrollada desde la contabilidad aun es limitada e insuficiente. Una vez identificadas estas falencias en el campo normativo contable, es claro que las iniciativas particulares deben incentivar mecanismos normativos que conduzcan al control de los bienes culturales mediante herramientas de registro sobre las cantidades y características específicas de estos bienes. Desde la contabilidad, este proceso se puede precisar en métodos inventariales específicos para este tipo de recursos.

Adicionalmente, se debe advertir que la implementación de un mecanismo de inventario riguroso aplicado sobre los bienes que conforman el patrimonio cultural implica

tanto una medida de protección o salvaguarda como un riesgo inherente. La medida de protección se dilucida al reconocer que efectuar un inventario detallado permite evidenciar y detectar procesos fraudulentos de privatización y mercantilización de este tipo de bienes, que, como se ha reiterado, son de naturaleza colectiva, social. El riesgo se advierte al considerar que, al inventariar y exponer las particularidades de estos bienes, podrían resultar atractivos para diferentes tipos de industrias que tergiversen la esencia de estos recursos y busquen explotar su naturalidad y la del pueblo que los genera.

### **Contabilidad cultural: un campo emergente**

Con base en la discusión anterior, en este apartado se presentan algunos avances en relación con el campo académico de la contabilidad cultural, en el sentido de Bourdieu (2007). Es importante comenzar advirtiendo que la conceptualización de la contabilidad cultural se acerca más a una perspectiva social, cultural y política de las visiones heterodoxas de la contabilidad que a la miope captura de la realidad social que se hace desde la corriente funcionalista, históricamente atrapada en la medición de los recursos que operan y le dan sentido a las transacciones del sistema económico regente. Por ello, la corriente funcionalista ha descuidado la implícita función de la contabilidad de *dar cuenta* de la realidad social, entendiéndola como un sistema complejo abierto que, más que responder a la lógica crematística del dinero y sus equivalentes, transa múltiples relaciones sociales.

Para reflexionar acerca de la contabilidad cultural como campo de conocimiento, cabe partir de los argumentos de Ocampo et al.:

El profesor Bustamante afirma que es necesario tener presente que el asunto de la contabilidad cultural no se reduciría a preparar informes contables o estados contables sobre la cultura, porque la estaríamos dejando solo como práctica social concreta que responde a una exigencia, mientras que cuando la entendemos también como campo de conocimiento estamos diciendo que es necesario y que es pertinente la reflexión sobre las relaciones [entre] contabilidad y cultura, sin necesidad de que prime una exigencia informativa. Igualmente, considera que desde el saber específico como contador y desde la contabilidad establecer reflexiones o relaciones con la cultura interesan, pero no porque haya una necesidad informativa de por medio, sino porque existe un retraso con respecto al reconocimiento de muchos aspectos en contabilidad (Ocampo et al., 2007, p. 38)

En igual sintonía, para Cano (2018) está emergiendo una rama de la contabilidad que da cuenta de los procesos culturales y que puede entenderse como “una ciencia social que consta de un sistema de información que permite identificar, valorar y medir el proceso individual y social del ser humano, en lenguajes simbólicos e imaginarios, con el fin de controlar dichos recursos tangibles e intangibles” (p. 115). Esto es posible gracias a las constantes interacciones interdisciplinarias de la contabilidad con campos como la antropología y la sociología, que generan nuevas distinciones no ultraspecializadas, sino completamente abiertas, como la contabilidad cultural.

Por ello, ahora se puede entender la contabilidad cultural como “un tipo de contabilidad no monetaria que mide y representa el patrimonio cultural de una organización social” (Fuentes & Peña, 2016, p. 342). A su vez, Ramírez et al. (2018) definen la contabilidad cultural e indican que la principal problemática está en formular métricas e indicadores que midan la eficiencia y eficacia de los proyectos culturales. A su vez, los iraníes Mansourinia et al. (2019) utilizan la categoría de “contabilidad cultural” como un entramado académico que considera la interacción social y cultural entre individuos y dominios en el entorno contable, con el fin de comprender los contextos contables endógenos en las organizaciones.

Históricamente, la contabilidad no ha estado interesada en reconocer, medir, valorar, consolidar, controlar, revelar o representar hechos aislados de la lógica económico-financiera del capital monetario. Sin embargo, los desplazamientos en la preponderancia de la producción industrial y los sectores económicos, con campos emergentes como el de la cultura, han generado un interés creciente por controlar y representar los ejes centrales del campo cultural:

1. La organización económica alrededor del sector cultural. Allí la contabilidad tiene un papel central en la reinterpretación de la adaptación del presupuesto, la contabilidad financiera, el control de existencias, la auditoría y la medición monetaria y no-monetaria en el campo cultural y creativo como sector de aplicación.
2. La representación social y económica de la riqueza generada a partir de la interacción de las comunidades con los elementos derivados de la cultura, las industrias y los servicios culturales y creativos.

De esta manera, la contabilidad se erige como opción científica para representar estos hechos, sin ser servil ante concepciones que invisibilizan las riquezas simbólicas de las manifestaciones culturales. Es posible y desafiante, y a la vez necesario para avanzar en la operatividad de este campo, generar un modelo de contabilidad multivalorativa que pueda representar realidades diversas y polifuncionales, cuyos procesos den cuenta económicamente de la realidad cultural.

También es necesario aclarar que no se pretende delimitar la concepción de cultura a la idea de patrimonio cultural, pues ya se ha expuesto la complejidad del concepto de *cultura*, sobre todo las amplias características, recursos, manifestaciones y nociones que le son propias. Si bien se ha resaltado el patrimonio cultural como principal eje vinculante entre la contabilidad y la cultura, en ningún caso podrá ser reconocido como el único. El patrimonio cultural como concepto recoge una parte (no todas) de estas expresiones y manifestaciones de índole cultural.

Con esto se especifica el abordaje y el desarrollo de los estudios sobre contabilidad cultural, que no parten de un objetivo informativo, sino epistemológico y conceptual,

ya que la intención es sustentar la contabilidad cultural como una dimensión del campo del conocimiento contable, a la luz de sus principales elementos teóricos (contabilidad y cultura), métodos (medición y control) y puntos de enfoque (patrimonio cultural).

Aunque algunos autores han planteado que “el propósito de la contabilidad cultural es enfocarse a crear un sistema de información, medición y control que evidencie los efectos socioeconómicos que inciden sobre la cultura” (Bucheli et al., 2010, p. 8), cabe considerar que esta es una visión limitada de la contabilidad cultural, más cercana al funcionalismo. En contraposición, debe reconocerse que esta dimensión del saber contable tiene un alcance mayor al de informar mediante estados financieros. La contabilidad cultural puede caracterizar y comprender las construcciones sociales a partir de elementos identitarios. Por consiguiente, hay que aclarar que los procesos de medición y control constituyen los métodos, hasta ahora, más explorados en el desarrollo de esta dimensión contable, mas no constituyen su centro de análisis o núcleo problémico.

En este sentido, se hace un llamado al carácter multidimensional del conocimiento contable, gracias al cual la contabilidad puede analizar fenómenos sociales desde múltiples dimensiones, como la dimensión financiera, tributaria, de planificación, de gestión, social, ambiental, entre otras. Así, cada dimensión responde a intereses específicos, por lo cual se desarrolla a través de diversos tipos de sistemas, métodos y modelos, según el tipo de bien, recurso o fenómeno en el que se concentre su estudio. En este contexto, la contabilidad cultural se ubica como una dimensión social de la contabilidad desde la cual se estudian las manifestaciones culturales a través de la comprensión, análisis y caracterización de los bienes culturales materiales e inmateriales.

Para esto se requiere indisciplinar el saber para descolonizar las formas de entender y representar. Por ejemplo, en la Amazonía colombiana un indígena invita a los contadores a hacer una sinapsis neuronal para profundizar en la esencia de los números y sus representaciones, planteando otra forma de pensar la numeración: 1 constituye el todo; 2, la paridad; 3, la continuidad de la vida; 4, la relación entre seres vivientes, agua, aire y tierra; 5, la consumación de hechos para la existencia; 6, una entidad continua para que la creación se expanda; 7, niveles de pensamiento como colores del arcoíris; 8, infinito en su máxima expresión; 9, conformación de nosotros en la galaxia, y 0, útero de la creación (Caicedo, 2015, p. 61). ¿Qué implica ello? Los significados, los símbolos y las representaciones son variables que dependen de la perspectiva del emisor (en este caso, los contadores) en su búsqueda de significar un hecho; pero a la vez coexisten representaciones desde la perspectiva de los receptores de la información, que forjan información distinta y socialmente más legítima, conocida como informes sombra, contracuentas o “representaciones contrarias”, elaboradas por actores sociales desligados de las estructuras organizacionales de orden económico, pero que potencian la comprensión de los fenómenos culturales y fomentan futuras líneas de investigación en este campo emergente. Muchas de estas aproximaciones encuentran sustento académico en ámbitos disciplinares conocidos como contabilidad social, cultural, ambiental, popular, etnográfica o multidimensional. Por lo

tanto, la contabilidad cultural necesita revolucionar el campo conceptual y activar dimensiones ocultas de la contabilidad para acercarse a representaciones holísticas de la cultura.

## Conclusiones

Con este recorrido para exponer una de las dimensiones de la contabilidad más inexploradas, la contabilidad cultural, este artículo busca invitar a su desarrollo y a aunar esfuerzos para avanzar en la exploración de estudios, perspectivas, métodos, teorías y campos de acción que sustenten la contabilidad cultural como un campo del conocimiento contable que es pertinente, válido y, sobre todo, necesario investigar. Se requiere vincular esfuerzos investigativos transdisciplinarios, una perspectiva sistémica y una óptica compleja para futuros análisis sobre el tema. Los constructos contables que integren valoraciones polifuncionales más allá del valor razonable o el valor de uso, y que en esta medida ayuden a representar fielmente las condiciones particulares de la cultura, se erigen entonces como campos emergentes.

Este artículo ha mostrado los avances, tensiones y posibilidades conceptuales, técnicas y normativas de fortalecer el campo de la contabilidad cultural, haciendo hincapié en la miopía del saber contable para abarcar la cultura y la necesidad de hacer de la contabilidad un mecanismo de defensa y salvaguarda del patrimonio cultural. Los indicadores, métricas y estadísticas sobre el patrimonio cultural no deben ser el principal esfuerzo del saber, sino ante todo la sabiduría profesional para controlar, representar y proteger su contexto cultural como práctica amplia del ejercicio contable. La contabilidad cultural debe descolonizarse del constructo tradicional contable y actuar con las comunidades y las organizaciones en una perspectiva valorativa crítica frente al modelo neoliberal, que se centre en el sentir de los pueblos y sus manifestaciones culturales.

## Declaración de divulgación

Los autores declaran que no existe ningún potencial conflicto de interés relacionado con el artículo. Este deriva del proyecto de investigación titulado “Propuesta de medición y control contables de los bienes culturales del municipio de Envigado. Un compromiso con la salvaguarda del patrimonio cultural” de la Institución Universitaria de Envigado.

## Financiamiento

Los autores no declaran fuente de financiamiento para la realización de este artículo.

## Sobre los autores

*Vanessa Cano Mejía* es contadora pública, magíster en contabilidad internacional y de gestión de la Universidad de Medellín (Colombia). Docente investigadora de tiempo

completo de la Institución Universitaria de Envigado. Sus intereses académicos giran en torno a la relación entre contabilidad y cultura. Es autora de diversos artículos y ponente nacional e internacional.

<https://orcid.org/0000-0001-6084-668X> - Contacto: [vcano@correo.iue.edu.co](mailto:vcano@correo.iue.edu.co)

**Juan David Arias Suárez** es contador público, magíster en contabilidad financiera y de gestión de la Universidad de Antioquia. Editor de la *Revista Colombiana de Contabilidad*, líder del Grupo de Investigación Eicos y docente investigador del Politécnico Grancolombiano. Autor de diversos artículos, se interesa por la epistemología de la contabilidad y la contabilidad socioambiental, entre otros temas.

<https://orcid.org/0000-0002-4218-953X> - Contacto: [jdarias@poligran.edu.co](mailto:jdarias@poligran.edu.co)

**Carolina Asuaga Tarán** es contadora pública, especialista en costos y gestión, y turismo cultural, y máster en economía financiera y contabilidad de la UCLM (España). Docente titular de la Universidad de la República (Uruguay). Ha participado en investigaciones en varios países latinoamericanos y europeos. Se interesa por la economía de la cultura y la contabilidad de gestión.

<https://orcid.org/0000-0002-4454-4152> - Contacto: [casuaga@ccee.edu.uy](mailto:casuaga@ccee.edu.uy)

## Referencias

- Anheier, H., Gerhards, J., & Romo, F. (1995). Forms of capital and social structure in cultural fields: Examining Bourdieu's social topography. *American Journal of Sociology*, 100(4), 859-903. <https://www.jstor.org/stable/2782154>
- Arias, J. (2017). Ecología política: desafíos de la contabilidad frente a la justicia ambiental. *En-Contexto*, 5(6), 303-326. <https://ojs.tdea.edu.co/index.php/encontexto/article/view/414>
- Arias, J., & Cano, V. (2018). Contabilidad y modos de producción. Apuntes reflexivos para repensar el papel social de la contabilidad. *Contaduría*, 73, 33-48. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n73a02>
- Asuaga, C. (2011). *El coste de las obras de arte y la gestión de museos*. Editorial Académica Española.
- Baumeister, R., & Leary, M. (1997). Writing narrative literature reviews. *Review of General Psychology*, 1(3), 311-320. <https://doi.org/10.1037/1089-2680.1.3.311>
- Bourdieu, P. (2007). *El sentido práctico*. Siglo XXI Editores.
- Braun, G., & Rodríguez, R. (2008). Earnings management and accounting values: a test of Gray. *Journal of International Accounting Research*, 7(2), 1-23. <https://doi.org/10.2308/jiar.2008.7.2.1>
- Bucheli, M., Castillo, C., & Villarreal, J. (2010). Reflexiones sobre el patrimonio cultural y la contabilidad. *Revista Criterios*, 1, 5-25.
- Caicedo, H. (2015). Rasgos latinoamericanos frente a la protección del patrimonio natural y cultural. En *Desafíos y realidades latinoamericanas* (pp. 60-67). Universidad de la Amazonía.
- Cano, V. (2018). Elementos conceptuales para valorar el patrimonio cultural: construcción de un corpus necesario. *Revista Científica General José María Córdova*, 16(23), 109-124. <https://doi.org/10.21830/19006586.301>
- Cano, V., & Arias, J. (2018). Algunas tensiones teórico-normativas de la contabilidad pública en Colombia. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 6(12), 97-112. <https://ojs.asfacop.org.co/index.php/asfacop/article/view/105>

- Cano, V., & Monsalve, H. (2012). La contabilidad al rescate del patrimonio cultural como una alternativa para la defensa de la riqueza nacional. Una propuesta para defender propio y valorar lo nuestro. En *Centinelas. XXIII Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública* (pp. 51-84). Fenecop. <https://bit.ly/3dr5Rbn>
- Carnegie, G., & Wolnizer, P. (1995) The financial value of cultural, heritage and scientific collections: An accounting fiction. *Australian Accounting Review*, 5(9), 31-47. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.1995.tb00164.x>
- Carnegie, G., & Wolnizer, P. (1996). Enabling accountability in museums. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(5), 84-99. <https://doi.org/10.1108/09513579610151962>
- Carnegie, G., & Wolnizer, P. (1999). Unravelling the rhetoric about the financial reporting of public collections as assets. *Australian Accounting Review*, 9(17), 16-21. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.1999.tb00095.x>
- Carrero, A., & Herrera, W. (2016). Metodología de reconocimiento, evaluación, medición y revelación de los bienes de uso público e históricos y culturales de acuerdo con la NICSP 17 en Colombia. *Apuntes Contables*, 18, 125-143.
- Chanchani, S., & MacGregor, A. (1999). A synthesis of cultural studies in accounting. *Journal of Accounting Literature*, 18, 1-30.
- Chaves, M., Montenegro, M., & Zambrano, M. (2014). Introducción. Agentes sociales, estrategias políticas y mercados culturales en los procesos de patrimonialización. En *El valor del patrimonio: mercado, políticas culturales y agenciamientos sociales*. Instituto Colombiano de Antropología e Historia.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Cieslewicz, J. K. (2014). Relationships between national economic culture, institutions, and accounting: Implications for IFRS. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(6), 511-528. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.03.006>
- Douglas, M. (2003). Being fair to hierarchists. *University of Pennsylvania Law Review*, 151(4), 1349-1370. <https://bit.ly/2YVxN1O>
- Ellwood, S., & Greenwood, M. (2016). Accounting for heritage assets: Does measuring economic value 'kill the cat'? *Critical Perspectives on Accounting*, 38, 1-13. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.05.009>
- Ernst & Young Global Limited. (2017). *Accounting treatment of heritage assets with a view to financial reporting requirements under the future European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)*. European Commission. Eurostat. <https://bit.ly/2AYLeWQ>
- Fuentes, J., & Peña, F. (2016). Un intento de reconstrucción de la contabilidad del chamán Makuna que habita en las selvas del Vaupés en la Amazonia colombiana. *Revista Científica General José María Córdova*, 14(17), 285-346. <https://doi.org/10.21830/19006586.16>
- García-Casella, C. (2012). La persona humana y la ciencia factual cultural aplicada llamada contabilidad. *Teuken Bidikay*, 3, 25-36.
- Gendron, Y. (2018). On the elusive nature of critical (accounting) research. *Critical Perspectives on Accounting*, 50, 1-12. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.11.001>
- Gil, J. M. (2004). *Enfoque de la contabilidad basado en la tecnología: un apunte* [ponencia]. XV Congreso JUC y IJUIC, Universidad de Buenos Aires, Argentina.
- Giménez, G. (2005). *Teoría y análisis de la cultura*. Conaculta.
- Gómez, M. (2011). Pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica. *Lúmina*, 12, 120-150. <https://doi.org/10.30554/lumina.12.696.2011>

- Gray, S. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24(1), 1-15. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1988.tb00200.x>
- Guccio, C., Pignataro, G., & Rizzo, I. (2012). Evaluating the efficiency of public procurement contracts for cultural heritage conservation works in Italy. *Journal of Cultural Economics*, 38(1), 43-70. <https://doi.org/10.1007/s10824-012-9194-2>
- Harrison, G., & McKinnon, J. (1999). Cross-cultural research in management control systems design: A review of the current state. *Accounting, Organizations and Society*, 24(5-6), 483-506. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00048-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00048-2)
- Holden, J., & Baltà, J. (2012, enero). *The public value of culture: A literature review* [documento de trabajo]. EENC Paper. <http://www.interarts.net/descargas/interarts2550.pdf>
- Hopwood, A., & Miller, P. (1994). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge Studies in Management.
- Hutter, M., & Throsby, D. (2011). *Beyond price. Value in culture, economics and the art*. Cambridge University Press.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2010). *Marco conceptual para la información financiera*. Fundación IFRS.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2006). *NICSP 17. Propiedad, planta y equipo*. <https://bit.ly/3fOR3oE>
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2011). *NICSP 31. Activos intangibles*. <https://bit.ly/317BRie>
- Jeacle, I. (2012). Accounting and popular culture: framing a research agenda. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(4), 580-601. <https://doi.org/10.1108/09513571211225051>
- Jeacle, I., & Miller, P. (2016). Accounting, culture, and the state. *Critical Perspectives on Accounting*, 37, 1-4. <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2015.10.001>
- Jesson, J., Matheson, L., & Lacey, F. (2011). *Doing your literature review. Traditional and systematic techniques*. SAGE Publications.
- Ladino, Y., & Ramírez, J. (2018). Medio ambiente y sociedad: ¿un compromiso ético de la profesión contable? *Revista Colombiana de Contabilidad*, 6(11), 67-84. <https://ojs.asfacop.org.co/index.php/asfacop/article/view/86>
- Linsley, P., Linsley, A., Beck, M., & Mollan, S. (2016). Employing neo-Durkheimian institutional theory in cross-cultural accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(8), 1270-1293. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2015-2156>
- Lozano, J. M. (2005). Editorial. De patos, gansos y cisnes. Revisiones narrativas, revisiones sistemáticas y meta-análisis de la literatura. *Acta Médica Colombiana*, 30(1), 1-3.
- Mansourinia, E., Faghani, K., & Aghaahmady, G. (2019). Constructing and validating the cultural accounting measurement scale to present a local model. *Management Accounting*, 12(41), 197-217. [http://jma.srbiau.ac.ir/article\\_14164\\_en.html](http://jma.srbiau.ac.ir/article_14164_en.html)
- Mautz, R. (1988). Monuments, mistakes and opportunities. *Accounting Horizons*, 2(2), 123-128.
- Micallef, F., & Peirson, G. (1997). Financial reporting of cultural, heritage, scientific and community collections. *Australian Accounting Review*, 7(13), 31-37. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.1997.tb00025.x>
- Miller, P. (1998). The margins of accounting. *European Accounting Review*, 7(4), 605-621. <https://doi.org/10.1080/096381898336213>
- Monsalve, H., & Cano, V. (2010). Pasado y legado: la contabilidad frente a la medición, valoración y control del patrimonio cultural de la Nación. En *Zhatakuãlsika: el saber contable en defensa del patrimonio natural y cultural de las naciones*. Fenecop.

- Montenegro, M. (2014). Patrimonialización, propiedad cultural y mercados culturales. El caso de Expoartesánías y la Feria de las Colonias. En *El valor del patrimonio: mercado, políticas culturales y agenciamientos sociales*. Instituto Colombiano de Antropología e Historia.
- Morin, E. (2011). *Introducción al pensamiento complejo*. Gedisa.
- Ocampo, C., Lastra, C., & Gómez, J. (2007). *Algunas relaciones entre contabilidad y cultura* [trabajo de grado en Contaduría Pública, Universidad de Antioquia]. <https://bit.ly/3fO3y3Q>
- Ospina, C. (2006). Sobre la investigación en contabilidad. Algunos apuntes. *Porik An*, 11, 73-121.
- Pérez, H. (2011). *A manera de introducción. Arte y patrimonio cultural, inequidades y exclusiones*. Universidad del Cauca.
- Potter, B. (2005). Accounting as social and institutional practice: Perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus*, 41(3), 265-289. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2005.00182.x>
- Ramírez, J., Daza, M., Padilla, L., Ibarra, J., & Avalos, A. (2018). Contabilidad cultural y evaluación económica de proyectos culturales. *Retos de la Dirección*, 12(2), 1-21.
- Roslender, R. (2018). Introduction. *The Routledge companion to critical accounting*. Routledge.
- Rueda, G. (2002). Desarrollo alternativo y contabilidad pública: hacia una línea de investigación. *Revista Nómadas*, 16, 195-203. <https://bit.ly/37P0eTh>
- Sá, A. L. (1995). Autonomía y calidad científica de la contabilidad. *Revista de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma de Bucaramanga*, 17.
- Sarmiento, H. (2007). Retorno a la idea. Elementos metodológicos para la construcción de conceptos propedéuticos de investigación contable. *Lúmina*, 8, 43-57. <https://doi.org/10.30554/lumina.08.1184.2007>
- Sarmiento, H. (2014). Infidencias de la vida privada del control. Apuntes para una relectura del origen de la vertiente latina de la contabilidad. En *Horizontes plurales e identitarios para recrear el pensamiento de la contabilidad. IX Simposio Nacional y VII Internacional de Investigación Contable y Docencia*. Centro Colombiano de Investigaciones Contables.
- Throsby, D. (1999). Cultural capital. *Journal of Cultural Economics*, 23(1-2), 3-12. <https://doi.org/10.1023/A:1007543313370>
- Throsby, D. (2001). *Economics and culture*. Cambridge University Press.
- Throsby, D. (2003a). Cultural value. En R. Towse (Ed.), *A handbook of cultural economics*. Edward Elgar Publishing.
- Throsby, D. (2003b). Determining the value of cultural goods: How much (or how little) does contingent valuation tell us? *Journal of Cultural Economics*, 27(3-4), 275-285. <https://doi.org/10.1023/A:1026353905772>
- Throsby, D. (2010). *Measuring the economic and cultural values of historic heritage places* [reporte]. Environmental Economics Research Hub Research Reports 1085.
- Unesco. (1982). *Líneas generales*. Oficina de la Unesco en México. <https://bit.ly/2OVhqO9>
- Unesco. (2014). Patrimonio. En *Indicadores Unesco de cultura para el desarrollo. Manual metodológico* (pp. 131-140). <https://bit.ly/2V8N1iP>
- Unesco. (s. f.). *¿Qué es el patrimonio cultural inmaterial?* <https://bit.ly/3fS5ng9>
- Welsch, W. (2011). ¿Qué es la transculturalidad? En *Multiculturalismo, transculturación, heterogeneidad, poscolonialismo. Hacia una crítica de la interculturalidad*. Herder.
- Zan, L., Blackstock, A., Cerutti, G., & Mayer, C. (2000). Accounting for art. *Scandinavian Journal of Management*, 16(3), 335-347. <https://ssrn.com/abstract=1094279>