

# **BASES CONCEPTUALES PARA LA CONSTRUCCION DE TEORIA CONTABLE**

José Luis Villarreal

Contador Público Universidad Mariana 1.995

Administrador de Empresas Universidad Cooperativa de Colombia 1.999

Especialista en Revisoria Fiscal Universidad Mariana 2.002

Estudiante Maestría en Gestión Empresarial Universidad Libre – Seccional Cali

Docente Facultad de Ciencias Contables, económicas y administrativas U. Mariana

Director grupo de investigador Identidad Contable

jose Luisvi777@yahoo.es

## **RESUMEN**

La construcción de este documento es una propuesta reflexiva, del proceso del conocimiento contable en donde intervienen cuatro elementos fundamentales, el sujeto cognoscente y su relación con el objeto a conocer, junto a ella implícito un método y su metodología, que en un entorno particular y analizando las circunstancias que lo influyen han generado una teoría, que se debe descubrir, entender, categorizar, sistematizar y sobre todo construir. Estos son los elementos iniciales desde donde se propone encontrar y construir la teoría que le de sustento científico al quehacer y saber contable.

**Palabras clave:** conocimiento contable, sujeto cognoscente, objeto a conocer, método, metodología, teoría contable.

## **ABSTRACT**

This research paper is a reflective purpose about accounting knowledge process in which four essential elements, the connoisseur and his relationship with the object to be known take place. Because of its implicit method and methodology carried out in a particular context which led to the analysis of the circumstances, such relationship has brought about a theory that must be discovered, understood, categorized, systematized and above all things, it must be constructed. These are the initial elements necessary to find and construct the theory that provides accounting and knowledge with scientific support.

**Key words:** accounting knowledge, connoisseur, object to be known, method, methodology, accounting theory.

## **INTRODUCCION**

Resulta muy alentador para el mundo del pensamiento contable, encontrar particularmente en Colombia una serie de propuestas, aportes y reflexiones, que no se quedan en el proceso de (el registro, el soporte, o las sumas iguales) es decir, la practica

contable tradicional, sino que desde ésta, se están construyendo los cimientos conceptuales, que puedan aportar a la estructura fundamental de una teoría contable.

Esta ponencia, se divide en cuatro capítulos, mediante los cuales se busca abordar el desarrollo del conocimiento contable. En primer lugar se realiza un breve comentario sobre la evolución de la investigación en Contabilidad, se continúa con la presentación de algunos resultados de la investigación científica en la Contabilidad, para el tercer tema se plantea como esta disciplina se encamina en la vía del conocimiento científico, finalmente se presenta una reflexión acerca del proceso científico aplicado a la Contabilidad, con elementos para el análisis entre el sujeto cognoscente, el objeto de estudio, el método y la metodología contable y la teoría general de la Contabilidad. Estos son elementos iniciales desde donde se propone encontrar y construir la teoría que le de sustento científico al conocimiento contable.

## **1. Evolución de la investigación en Contabilidad**

A través de la historia se ha demostrado que el conocimiento y la investigación son vitales para la Contabilidad y en consecuencia para la profesión. Actualmente la Contaduría Pública como profesión liberal asume grandes retos frente a un mundo cambiante; su responsabilidad social se analiza desde perspectivas económicas, sociales y académicas; en tal sentido se requiere por parte del profesional que la ejerza apropiados fundamentos teóricos y alta capacidad de análisis para evaluar contablemente los marcos nacionales e internacionales, el comportamiento global de los negocios, las magnitudes que los integran y los factores que condicionan su equilibrio.

La construcción del conocimiento contable (desde una visión científica), presenta sus inicios en el siglo XVIII, tiempo donde se promueve la consideración de la contabilidad como ciencia; diversos investigadores, buscan abordar su progreso científico que viene gestionando un camino de lo pragmático a fundamentos conceptuales teóricos. El conocimiento contable, desde la óptica científica, surgió con la obra de Coffy en Francia en 1.836 y luego su formalización y desarrollo con los aportes que permitieron el avance científico presentados por Franceso Villa en Italia en 1.840.

Como se anota, hace más de 150 años, se viene trabajando en aspectos epistemológicos y metodológicos del saber contable, para tal efecto, el profesor Leandro Cañibano manifiesta: “Quizá uno de los mayores problemas que en el orden conceptual haya tenido que soportar el desarrollo de la ciencia contable ha sido, sin duda, la falta de rigor metodológico en el análisis de las propuestas alternativas, que han tratado de marcar una orientación” (Canibaño, 1997, p4).

Para profundizar sobre el concepto de teoría contable, es importante recordar que teoría es un sistema que relaciona leyes y a su vez presenta una explicación; donde el cómo y el por qué buscan su ilustración. En la teoría existe relación de variables para explicar y predecir fenómenos, de ello “se deriva dos funciones primordiales de la teoría: Explicar cómo ocurren las cosas; y predecir cómo ocurrirán las cosas” (Suárez, 2.008, p113). Para Franco Ruiz la teoría contable es un conjunto coherente de principios hipotéticos, conceptuales y pragmáticos, que forman el marco conceptual de referencia,

mediante el cual la práctica contable puede ser evaluada y dirigida al desarrollo de nuevas prácticas y procedimientos (Franco, 1995).

## **2. Algunos Resultados de la investigación científica en la Contabilidad.**

Dentro de este marco ha de considerarse que la teoría contable busca la explicación de lo que es la Contabilidad, una visión investigativa y reflexiva del saber contable. La premisa contemporánea en Contabilidad es profundizar en el campo de conocimiento y su objeto de estudio, es decir comprender la naturaleza del saber contable, con fundamento en las escuelas del pensamiento contable.

El desarrollo de la teoría contable a nivel internacional, es liderado por investigadores que buscan el soporte del saber contable en programas de investigación formulados por Lakatos, de esta forma el profesor Cañibano profundiza en el conocimiento contable mediante tres programas de investigación: El programa legalista, el programa económico y el programa formalizado.

- Programa legalista: Este programa se remonta a los orígenes de la partida doble y surge de la utilización de la información contable usado para mostrar el patrimonio del comerciante como prueba de su garantía respecto al cumplimiento de sus obligaciones actuales y futuras. Se sitúa en los comienzos de la disciplina contable, en lo que respecta a la utilización del principio contable de partida doble.
- Programa económico: Gira en torno a la función de la Contabilidad capaz de ofrecer una base de cifras reales, que se adapten al medio, quedando la información contable estrechamente vinculada al conocimiento de la realidad económica.
- Programa formalizado: Viene impulsado por la revolución en el campo de la informática y de la cibernética; el elemento característico de este programa es el intento de abstraer, del cuerpo global del conocimiento teórico, aquellos principios sobre los cuales descansa todo el conocimiento teórico contable; se trata de reducir las proposiciones contables a cálculos lógico matemático.

Por otra parte, el profesor Richard Mattessich luego de estudiar las propuestas de programas de investigación de Lakatos, redes teóricas de Stegmuller y grupos de campos de investigación de Bunge, presenta tres tradiciones investigativas en Contabilidad.

- Tradición investigativa No. 1, denominada “Programa de la Gerencia” que concede a la contabilidad la función de la supervisión del principal (inversionista) sobre la dirección (ejecutivo), es decir la contabilidad es un sistema de información y control útil para evaluar la gestión y resultados de la administración (dirección).
- Tradición investigativa No. 2, es “El programa valuación-inversión” que considera como finalidad de la disciplina contable la aproximadamente correcta valuación económica de derechos y obligaciones. El soporte formal de esta tradición investigativa descansa en los modelos de matemáticas financieras.
- Tradición investigativa No. 3, “Programa información – estrategia” donde el mismo autor aclara su carácter propositivo. Este programa invita a la construcción teórica y diversificación de los sistemas contables en el micro y macro nivel. Así como en la

Contabilidad de costos y la Contabilidad gerencial será preciso construir hipótesis auxiliares para nuevos sistemas y cimentar teorías específicas para la creación de valor económico y social “Mattessich, considera a la contabilidad como una ciencia aplicada que persigue un fin práctico como es el de medir los factores de riqueza en una entidad económica” (Mejia, 2.005, p140)

Es interesante estudiar los planteamientos de Cañibano y Mattessich, para quienes la Contabilidad se proyecta como una verdadera ciencia de carácter empírico, social y aplicada y por lo tanto requiere de un nivel multidisciplinario al encontrarse con otras disciplinas científicas en su manejo pragmático y de carácter aplicativo en el manejo de los negocios, “Desde este enfoque, su vínculo como proceso como la planeación de negocios, juiciosamente estudiado por Oakes, Townley y Cooper, es muy estrecho y, por ello, tal documento es un texto interdisciplinario de las visiones heterodoxas en contabilidad. La relación de la contabilidad con la planeación de negocios hoy se materializa en instrumentos de contabilidad estratégica como el Cuadro de Mando Integral o Balanced Scorecard, entre otros” (Gómez, 2.009, p219).

### **3. La Contabilidad en vía del conocimiento científico**

Para que un trozo del saber merezca ser llamado ‘científico’, no basta – ni siquiera es necesario – que sea verdadero. Debemos saber en cambio, cómo llegamos a ese saber: debemos ser capaces de enumerar las operaciones (empíricas o racionales) por las cuales es verificable. M. Bunge

La filosofía de la ciencia, indica el camino a seguir para considerar un saber cómo ciencia, que debe estar representado por métodos y metodologías aplicables, que para el caso en estudio requiere ser destinado al desarrollo epistemológico de la Contabilidad.

En esta ponencia se quiere ubicar a la Contabilidad como disciplina de conocimiento, en el grupo de las ciencias sociales, e identificar para tal efecto un objeto de estudio y el desarrollo de un método propio para la ciencia contable, que en palabras del profesor Moisés García en la actualidad “el camino correcto es el de profundizar en la construcción de la metodología contable” (García, 2.000, p2)

El método y la investigación disciplinar son un trabajo continuo para la obtención del conocimiento científico, el cual se ve enriqueciendo con los aportes generados por la comunidad científica. Para el siglo XXI lo que diferencia a una ciencia de otra, se encuentra referenciado por su objeto de estudio, el método que utiliza y los fines que se persiguen, “la ciencia es un estilo de pensamiento y de acción”

Vale decir el reconocimiento que Popper le brinda a las teorías acreditadas, al respecto indica: “Las teorías científicas son invenciones humanas, redes creadas por nosotros para atrapar el mundo... a lo que aspiramos es a la verdad: contrastamos nuestras teorías con la esperanza de eliminar las que no son verdad, de esta manera podemos conseguir nuestro propósito de perfeccionar nuestras teorías” (Popper, 1.994, p25); al partir del hecho de que la ciencia, tiene la función primordial de desarrollar

conocimiento, de conocer, de profundizar en un saber determinado, es decir, del conocimiento científico de lo contable.

Considerar la Contabilidad como un objeto de conocimiento, enmarcado en un proceso científico, al identificar en lo contable paradigmas y metodologías unidas al modelo económico capitalista a fin con la propiedad privada (generación y acumulación de riqueza); tomar a la contabilidad como control (para Fabio Besta la Contabilidad: desde el punto de vista teórico, estudia y enuncia las leyes del control económico en las haciendas de cualquier clase y deduce las oportunas normas a seguir para que dicho control sea verdaderamente eficaz, convincente y completo); además, pensar en Contabilidad como sistema de información al considerar dichas cualidades informativas para el análisis e interpretación, “la Contabilidad ha tratado de satisfacer las necesidades de información de los agentes económicos, llevando el registro de las cuentas y de la gestión de sus bienes” (Ocampo, 2.008, p238), es adentrarse en condiciones pragmáticas, pero a su vez, teóricas del conocimiento de lo contable.

Ahora bien, el conocimiento contable no solo es de tipo económico, ya se presentan resultados de carácter cultural, social, ambiental y académico, como indica el profesor Jorge Manuel Gil “El conocimiento contable es –por su característica de conocimiento social – de proceso acumulativo más que multiparadigmático. Las revoluciones científicas no se concretan en la contabilidad, sino como modificaciones en el eje del conocimiento” (Gil, 2.001, 31)

Por otro lado, los importantes aportes de Mattessich, desarrollan fundamentos claros para lograr avances en la ciencia contable, de tal forma que se generan elementos epistemológicos de racionalismo y de síntesis formulados por Popper, anteriormente citado. Conviene subrayar la visión sistémica de la Contabilidad, a partir de su desarrollo teórico, se determina su carácter científico y de su función de tipo social (inscrita en el desarrollo epistemológico y metodológico de las ciencias sociales), “la fundamentación de la contabilidad como ciencia de carácter empírico, social y positivo – normativo, permite entender a la contabilidad en su dimensión cognitiva, pero ante todo su dimensión teleológica” (Mejía, 2.005, p138)

El lenguaje y la metodología de la filosofía, para el desarrollo de teorías científicas en Contabilidad, la conceptualización de los postulados de investigación para la ciencia contable, el estudio de diferentes paradigmas, programas y subprogramas de investigación, que se emplean el lenguaje científico como: paradigmas (planteados por Khun), programas de investigación (Lakatos), paradigma múltiple (Belkoui) y tradiciones de investigación (Laudan). Estos fundamentos, fortalecen la permanente reflexión discursiva que vigoriza la construcción del proyecto de re acreditación de Alta Calidad, en el programa de Contaduría Pública de la Universidad Mariana, así, el grupo de Investigación Identidad Contable, profundiza en el estudio de la ciencia contable como una disciplina dinámica y de carácter científico en donde se presentan diferentes teorías que compiten entre sí; representadas en: Programas de investigación (Cañibano), tradiciones de investigación (Mattessich), subprogramas de investigación (Tua Pereda), postulados de investigación (Moonitz) entre otros autores de reconocimiento internacional.

En este punto, no se puede dejar pasar el desarrollo del pensamiento contable y la comprensión del lenguaje científico propiamente dicho, así “Mattessich, considera a la contabilidad como una ciencia aplicada que persigue un fin práctico como es el de medir los factores de riqueza en una entidad económica” (Mejia, 2.005, p140); aspectos que inciden en el desarrollo del objeto de estudio como lo es la riqueza. Las tradiciones de investigación representadas por el programa de gerencia, el programa de de valuación y finalmente la tradición de investigación información estratégica; en estas teorías se aplican lenguajes formales y se examina y se vincula el conocimiento lógico y a la vez funcional del saber contable, cabe resaltar, que ese tratamiento científico de la Contabilidad le permite ser dinámico y evolucionar para responder efectivamente a los cambios de un sistema – mundo complejo y de alto riesgo.

Así las cosas, el rumbo del saber contable estudiado en el programa de Contaduría Pública de la Universidad Mariana, considera a la Contabilidad como una verdadera ciencia, de carácter social y aplicada, por lo tanto requiere de un nivel interdisciplinario al encontrarse con otras disciplinas científicas en su manejo pragmático. El desarrollo de la teoría contable, con el cual se avanza en el discurso científico de lo contable, con un lenguaje cada vez más especializado y coherente. La contabilidad como saber – y como saber – hacer, esta representada por distintas manifestaciones para responder a las condiciones de la época actual, una sociedad de la información y del conocimiento, propende por su desarrollo científico disciplinar. En la sociedad del conocimiento se transformado la realidad, la sociedad y la economía; el auge de la sociedad del conocimiento genera incidencias de tipo social (comunidades del conocimiento), de tipo económico (economía del conocimiento), de índole cultural y por supuesto, en aspectos científicos y tecnológicos; es claro que la Contabilidad, en este escenario juega un papel para no solo informar sobre las utilidades, sino para avanzar en la comprensión, información y representación de la realidad (económica, social, financiera, ambiental, empresarial, estatal, cultural), en tal sentido se continua avanzando en “dar argumentos para demostrar la cientificidad de la contabilidad, como ciencia social en construcción y con el desarrollo de teorías que la alimentan constantemente, es decir, un crecimiento del conocimiento contable en forma permanente y creciente” (Belalcazar, 2.007, p69).

#### **4. El proceso científico aplicado en el conocimiento contable**

En el proceso científico de la construcción de conocimiento contable, se busca dar argumentos a la teoría contable, como se estableció en párrafos anteriores para el desarrollo científico contable se parte de la evolución de la investigación en Contabilidad, se continuó con algunos resultados de la investigación disciplinar, para complementar con aspectos de Contabilidad en vía del conocimiento científico; de esta manera se pretende motivar a los “sujetos contables” reunidos en el simposio internacional de investigación en ciencias Económicas, Administrativas y Contables (eje temático teoría contable) convocado por la Universidad Libre, a unirse a la reflexión y construcción permanente de la investigación. Se debe continuar con el sueño colectivo para el estudio científico de la Contabilidad, en donde vale la pena tener en cuenta los planteamientos de Mario Bunge que respecto al método científico determina que la teoría es descriptiva en la medida en que descubre pautas de investigación científica (Bunge, 1990)

De aquí se desprende la pregunta: **¿Existe teoría contable o No?** En la respuesta, más que afirmar o negar, lo que se plantea en ésta ponencia, es una propuesta constructivista de búsqueda. Aprovechando el esquema de la teoría del conocimiento, se reconocen los siguientes elementos fundamentales, inicialmente el SUJETO COGNOCENTE y su relación con el OBJETO A CONOCER, esta relación muy reconocida en el proceso de conocimiento trae con ella implícito un METODO Y SU METODOLOGÍA, que terminan produciendo una TEORÍA, desde un rigor epistémico, estos serían los elementos más importantes para construir teoría en cualquier ciencia, en este caso concreto para la Contabilidad.

Como es lógico suponer, cada uno de los elementos tiene sus esquemas previos, sus niveles de dificultad o de profundización, cada uno de ellos manifiesta sus desarrollos, o por el contrario los oculta, para que solo en la interacción de pensamientos discusiones y determinadas circunstancias se hagan visibles en el momento mágico del conocimiento.

#### 4.1 El sujeto cognoscente y la teoría contable

El profesor Ricardo Lucio manifiesta: "En la percepción el Sujeto organiza o construye el objeto percibido, en la medida en que se lesiona y recompone activamente elementos de lo percibido de acuerdo a esquemas mentales previos. La adquisición de nuevos conceptos previos supone también un proceso de la elaboración o de la construcción a partir del bagaje conceptual que ya posee el sujeto." (Lucio, 1.996, p23).

En el inventario de los conceptos previos se puede encontrar muchos elementos que fueron consecuentes con su época y que han sido reformados, otros que todavía son vigentes, pero que en cualquier caso fueron acepados o reconocidos, en la heurística positiva, en los programas de investigación, en la General aceptación, como en el Constructivismo, no existen conceptos verdaderos o falsos, sólo conceptos en estadios previos o más avanzados de elaboración.

Cuando se reflexiona sobre el Sujeto Contable aparece como su natural agente el Contador Público, pero este título es muy del siglo XX, al imaginarse a estos seres de carne y hueso a los que se llama sujetos contables, en algún momento de la historia fueron escribas esclavos, frailes conventuales, artistas del registro o profesionales de saberes diferentes, solo por recordar a unos de ellos se presenta el siguiente cuadro:

Evolución de la Contabilidad en el Siglo XVI

1458-73	BENEDITTO COTUGLI RANGEO	DELLA MERCATURA E DEL MERCANTE PERFETTO
1494	LUCA PACIOLO	SUMMA DE ARITHMETICA, GEOMETRIA PROPORZIONI ET PROPORTIONALITA
1525	GIOVANNI ANTONIO TAGLIETI	LUMINARIO DI ARITHMETICA

1539	GIROLAMO CARDOMO	PRACTICA ARITHMETICA
1554-74	DOMENICO MANZONI	LIBRO MERCANTILL ORDINATO COISUIO GIORNALE E ALFABETO PER TENER CONTI DOPPI AL MONDO DE VENETIA
1558	ALVICE CASANOVA	SPECCIO LUCIDISSIMO
1586	ANGELO PIETRA	INDIVIZZO DI ECONOMI O SIA ODINADTISSIMA INSTRUTTIONE DE REGOLATAMENTE

Fuente: Revista Contemos. Universidad San Buenaventura. Jorge Burbano

En la primera caracterización del sujeto contable, se puede ubicarlos en el tiempo y el espacio, para comenzar, Venecia en el siglo XVI era el centro del mundo económico, ahí convergían las mercancías y los mercaderes de oriente (Asia) y Occidente Europa, Para ese tiempo Venecia era un “país” independiente al mando de un Dux, América no existía por que don Cristóbal Colon por esos días creía haber llegado a las Indias.

Esto hace pensar que los sujetos más destacados de la historia o por lo menos los que han escrito Teoría Contable, se desarrollaron en los centros más importantes de la actividad económica y mercantil. En esas condiciones se considera que era mucho más difícil para los sujetos contables de esa época hacer teoría contable, pero la hicieron, bien por ellos.

Otra característica, tiene que ver con el contenido de sus pensamientos y preocupaciones contables. De acuerdo con los títulos de sus obras, la preocupación del conocimiento, giró alrededor del registro, la memoria, la prueba, de los datos mercantiles, y en encontrar un procedimiento o un método que les permitiera resumir o hacer más fácil esta tarea. En ese momento no les preocupaba si ese conocimiento era científico o técnico, si era disciplinal o tenia un método científico, quizá no era el momento para esto, hay que reconocer que en ese período, muy pocas personas sabían leer, los registros se hacían en números romanos, había mucha desconfianza y diferencias sociales. Entre los siglos XVII a XIX, se reconocen avance y desarrollo en los social, político, pero sobre todo en lo económico y comercial, en esta época se desarrollaron inventos y tecnologías y hasta se plantearon unas reconocidas escuelas del pensamiento contable, esto nos permite suponer que todo eso lo lograron personas de carne y hueso, que bien se merecen su reconocimiento.

Para efecto de dar posibilidades a esta propuesta constructivista y por no tener los datos a disposición, el reconocimiento de los sujetos contables de este periodo de tiempo, se deja como tarea; actividad que realizarán los miembros del equipo, o todas las



personas que lean esta ponencia. Por otra parte, al tomar un pasado más inmediato, se reconoce una gran actividad contable en el proceso de regulación estadounidense.

El profesor Jorge Tua Pereda clasifica este proceso en tres subprogramas, que posteriormente y en el tema del método, serán tratados a profundidad, por lo tanto interesa presentar las características del sujeto contable para esta época y en el proceso de normatización presenta una transformación interesante.

#### **4.2 Teoría contable y objeto de estudio**

Para una propuesta constructivista es muy importante entender los conocimientos previos sobre la naturaleza del concepto OBJETO DE ESTUDIO, que los filósofos o los epistémicos hacen sobre las diferencias que pueden surgir en la clasificación de las ciencias. En esta propuesta también es importante conocer la solución que los pensadores del área contable le dan al problema de la determinación del sujeto de estudio para la contabilidad.

Al respecto existen muchas posiciones sobre el tema, para dinamizar la propuesta se presentan algunos aportes que se considera pueden dar elementos, para iniciar una discusión.

Desde un punto de vista genérico se entiende por objeto todo aquello que es materia de consideración o conocimiento por parte del sujeto. Bunge (1983) ya reconoció la importancia de definir el objeto material y formal en aras a catalogar una disciplina como científica. Por su parte, el profesor Fernández Pirla definió el objeto material de una ciencia como: “el conjunto de cuestiones que en términos generales son materia de esa ciencia y el objeto formal como el aspecto o especie que esa ciencia distingue dentro de la generalidad del primero” (Pirla, 1988)

Lo que permite distinguir una ciencia de otra es la perspectiva desde los cuales se considera el objeto de estudio. Es representativo de esta situación, el caso presentado entre la Economía y la Contabilidad, pues como señala el profesor Requena (1986), ambas ciencias “se ocupan de un objeto material común, pero ambas lo hacen bajo diferentes aspectos, La ciencia Económica estudia la realidad económica en cuanto esta se genera, mientras que la Contabilidad atiende a un aspecto formal distinto, el conocimiento cualitativo y cuantitativo de la misma”

El objeto formal de la contabilidad se concreta en el conocimiento cualitativo y cuantitativo de la realidad económica. Este objeto formal lo cumple la disciplina contable actuando en un doble sentido, sobre la realidad de las unidades económicas: realiza en primer lugar las funciones de captación, medición y valoración de aquellas masas que integran las estructuras económicas y financieras de las mismas, contemplando de esta forma, una determinada situación de ellas, y en segundo lugar, efectúa una adecuada representación de las variaciones cualitativas y cuantitativas de los elementos que componen esas estructuras.

De otro lado, el profesor Hernán Quintero suscribe la tesis: “la búsqueda de los objetos de estudio, esencias o naturalezas de las llamadas disciplinas, obstaculizan el desarrollo de la investigación fundamental, en rigor no existen las disciplinas y en

consecuencia tampoco sus objetos de estudio”, (Quintero, 2000 p326). La cuestión del objeto de estudio o de conocimiento constituye un problema filosófico planteado por Heraclito, Platón, y Aristóteles en la antigüedad y en la modernidad por Descartes y Hegel, esto no permitió el desarrollo de las disciplinas, que permanecieron detenidas mientras utilizaron el método aristotélico de las definiciones, método inminente al problema de las esencias, lo realmente existente son los problemas de conocimiento cuyas soluciones pueden construirse desde múltiples fuentes del saber sin que ninguna de ellas sea tomada como autoridad principal.

Lo decisivo es desarrollar la investigación básica a través de la epistemología, la filosofía y la teoría de la historia aspirando desde aquí a construir otro sendero metodológico que induzca hacia la construcción tanto de problemas fundamentales en materia contable como de las soluciones más convenientes para estos.

Sin embargo, el profesor Edgar Gracia refiere: “frente a la existencia de los objetos de estudio hay que hacer ciertas precisiones de carácter epistémico, metodológico e histórico, cuando se enfrenta al desarrollo de la contabilidad hay que procederá estudiar los referentes históricos que este saber ha venido construyendo a través del tiempo y que han permitido de alguna manera la caracterización de una identidad para cada una de las disciplinas o de la ciencias” (Gracia, 2000 p330)

Así las cosas, frente a otras posibles visiones, que remiten a cuestionamientos permanentes, entre las ciencias naturales o sociales, o si el paradigma cuantitativo o cualitativo o si el objeto material o formal o es más si el objeto pertenece a una metodología de las ciencias naturales y que en las ciencias sociales lo que se estudian son paradigmas. Seguramente estas discusiones pueden aclarar muchas cosas, pero mientras se avanza, se considera importante determinar a que se dedica la Contabilidad o cual es el elemento, material o formal fáctico o abstracto, motivo o razón a la que el sujeto contable le dedica su estudio, preocupación y tiempo para que la disciplina se desarrolle y genere beneficios útiles a la sociedad; respecto del objeto de estudio, existen distintas propuestas: el dinero, el costo, la información, el control, los recursos, la riqueza. Para Carlos Gómez un posible objeto de estudio de la Contabilidad, debe reunir en esencia, características como racionalidad, substancialidad, universalidad, lógica, verificabilidad e integridad (Gómez, 2.000)

En Colombia, distintos académicos, han presentado posiciones respecto al objeto de estudio, a manera de ejemplo se cita, Danilo Ariza (el control), Rafael Franco (la información), Marco Machado (la actividad económica), Jack Araújo (La riqueza y los recursos) , y en general nuevas generaciones de Contadores quienes actualmente presentan discusiones y promueven la permanente controversia de la comunidad contable (estudiantes, profesionales e investigadores) sobre el tema; esto permite deducir que el objeto de estudio es un completo conocimiento que el sujeto busca profundizar, sobre el cual se critica, se cuestiona y se actúa, es generar una minga de pensamiento para centrarse en las ideas significativas del saber contable.

#### **4.3 Método y metodología contable**

“La ciencia es un estilo de pensamiento y de acción; el camino correcto para el desarrollo de la contabilidad es el de profundizar en la construcción de la metodología contable”. M GARCIA.

En este acápite se presenta una reflexión acerca del método y metodología de investigación contable desde la perspectiva de cómo se ha ido construyendo un sendero metodológico hacia la cimentación tanto de los problemas fundamentales en materia contable como de las soluciones más convenientes para estos, “en el desarrollo de investigaciones, ya sea de carácter institucional o de manera individual, se deben incorporar metodologías diversas, pluralizar las fuentes de información y tener presente siempre una concepción específica de la disciplina contable” (Ospina, 2.005 p100).

Uno de esos problemas es el de abordar una metodología de investigación contable desde el campo de las ciencias positivas y formales, de igual modo estudiar el paradigma técnico de las ciencias positivas y de las ciencias naturales que se ha trabajado fundamentalmente con base en objetos de estudio. Desde esta perspectiva la metodología contable se ha centrado en profundizar y generar conocimiento desde el objeto de estudio formal y material de la contabilidad debido a que al identificar el campo de conocimiento de la disciplina contable y el radio de acción de la contaduría se torna más específico y claro el campo de investigación en contabilidad y por ende de su metodología.

Con la descomposición del objeto de conocimiento en material y formal se puede afirmar que la Contabilidad sí puede responder a dos preguntas:

- ¿Qué conoce?: objeto material (patrimonio, riqueza, control, *en sentido dinámico*)
- ¿Cómo lo conoce?: objeto formal (conjunto de teorías, principios, procedimientos, técnicas, métodos y normas que explican su objeto material).

Esta invitación en torno a la reflexión del conocimiento contable, requiere identificar el método científico aplicado en la construcción de los principios y normas de Contabilidad, los cuales según Cuadrado y Valmayor (1.998) son fruto de la observación empírica, en donde la Contabilidad se ha valido de la aceptación generalizada. En la segunda mitad del siglo XX, se emplearon distintos métodos de investigación, como lo son las técnicas empíricas y los métodos analíticos. “En esta evolución la investigación contable experimentó una transformación fundamental y junto con la utilización de los métodos analíticos más rigurosos comienza la utilización de técnicas de otras disciplinas, como son las matemáticas, estadística, ciencias del comportamiento, informática, etc. (Cuadrado y Valmayor, 1.998, p71).

De otra parte, se presentan distintas posturas metodológicas, como corrientes del pensamiento contable, estas son el positivismo y el normativismo; la primera, de tipo empírico y objetivo, al cual se le asigna el método inductivo, es decir, de lo particular a lo general, “tradicionalmente, al positivismo se le ha atribuido el método inductivo, que se basa en sacar conclusiones generalizadas de las observaciones. En Contabilidad, el procedimiento inductivo comprende la realización de observaciones de datos financieros referentes a empresas. (Cuadrado y Valmayor, 1.998, p102). Esto permite afirmar que del razonamiento inductivo aplicado a la Contabilidad, se derivan los principios de contabilidad

generalmente aceptados (PCGA), y a la vez, se vincula con el paradigma de la utilidad de la información para la toma de decisiones.

Con respecto al normativismo, que emplea el método deductivo al partir de enunciados generales a situaciones particulares, éste se dirige a impresiones (subjetividades) de los grupos de interés (usuarios) y el análisis de los informes contables, en donde se presentan los juicios de valor. “En esta corriente de pensamiento, la elaboración de las teorías se construyen en base de investigación a priori y la búsqueda de la verdad establece los juicios de valor en la determinación de los postulados básicos contables.” (Cuadrado y Valmayor, 1.998, p108).

Estas dos corrientes de pensamiento contable (positivista y normativista) inciden en la Contabilidad como ciencia social en construcción, se alimenta de estas perspectivas para representar la realidad del sistema – mundo, desde dos dimensiones como campo de conocimiento y como práctica social; además se presentan los enfoques de síntesis y de análisis; el primero va de lo simple a lo complejo y el segundo separa el todo en sus partes. Como ejemplo de los enfoques de síntesis y análisis se tiene el calculo de costos (sea de manera tradicional o basado en actividades), estudio de las variaciones en costos (fijos, variables, mixtos), y en general el análisis financiero de los estados contables y proyecciones financieras.

Sin embargo, se presentan posturas críticas, como la del profesor Carlos Ospina que respecto a la metodología manifiesta la imperante necesidad de nuevas metodologías diversas, propias de las ciencias sociales, “los investigadores evaluarán que metodologías son más pertinentes, e incluso después de escoger alguna o una combinación de varias, qué modificaciones internas pueden operarse a fin de que la relación objeto y metodología sea real” (Ospina, 2.008, p101)

Con relación al método (consecuencia lógica del objeto material y formal) es importante destacar que en contabilidad se identifica:

- Método operativo (Sistema de Información Contable)
- Método para conocer el patrimonio, la riqueza, el control.

En torno al objeto formal asumiéndolo desde como la Contabilidad opera sobre la realidad de las unidades económicas (funciones de identificación, captación, medición y valoración), además de como efectúa una adecuada representación de las variaciones cualitativas y cuantitativas de los elementos que componen esas estructuras, el objeto de estudio ha tenido dos tendencias, como se menciono anteriormente, sobre la forma de comprenderlo y abordarlo metodológicamente: una inductiva y otra deductiva

Un defensor de esta posición metodológica es el profesor Calafell quien plantea el “proceso metodológico contable integral”, en el cual el razonamiento de carácter inductivo se presenta desde el registro contable (captación, organización, media), terminando con la elaboración de los estados financieros.

A esto se añade el razonamiento deductivo, como se indicó anteriormente, es representado por el análisis contable que va del todo a las partes con el fin de reconocer la

situación económica actual de una organización y el análisis para proyectar su futuro (base para la toma de decisiones).

En síntesis se puede afirmar que la contabilidad asume los procesos de inducción y deducción de la siguiente manera:

- Inducción: Cuando a partir de hechos económicos, se formulan generalizaciones y principios que sirvan de fundamento a lo práctico. De tipo positiva y normativa.
- Deducción: parte de premisas generales, para llegar a la formulación de principios que se relacionan con la práctica. Formas: se destacan las de carácter formal global y las de carácter semántico.

Ambos, aplicados adecuadamente para la formulación de teorías contables, contribuyen al avance disciplinar, porque permiten interrelacionar y comprobar los conceptos teóricos con la práctica que de ellos se deriva y viceversa.

Desde esta perspectiva la metodología de investigación contable opera sobre una realidad pragmática, operativa, funcional y procedimental, expresada en la realidad económica, pero además se busca trasladar el ejercicio pragmático de la contabilidad con base en objetivos, cualidades, registros y estados financieros para tomar decisiones en el direccionamiento organizacional, financiero y social (responsabilidad social) de los entornos organizacionales, en este último aspecto, sin embargo en Contabilidad aun no existe un enfoque metodológico totalmente validado que diga cómo opera este proceso y como desde el se pueden realizar proposiciones, teoremas , principios o leyes.

En cuanto a esta mirada metodológica Cañibano asume que la metodología contable toma métodos contables que generan postulados y premisas subsidiarias que permite someter a observación la realidad económica, expresar en un lenguaje convenido los aspectos cualitativos y cuantitativos de dicha observación” (Cañibano, 1997, p4)

Para Richard Matessich propone continuar con esta metodología contable apoyada en instrumentos como la observación, la experimentación, análisis, la inducción y la deducción que han permitido la construcción de modelos y el desarrollo de instrumentos de verificación y de contrastación.

En contraste con esta mirada metodológica, existe la metodología cualitativa para el abordaje de la disciplina contable propio de las ciencias sociales, este paradigma puede posibilitar mirar lo teórico no solo como equivalente científico sino también desde la tecnología (teorías tecnológicas y operativas), es decir que tienen que ver con la eficiencia practica, con la utilidad para satisfacer unos fines específicos (organizacionales, económicos, sociales) y por lo tanto no son necesariamente científicos.

La idea en proposición con respecto al párrafo anterior es como abordar una metodología cualitativa propia para la contabilidad como disciplina social desde donde se pueda generar teorías que permitan la comprensión de una nueva Contabilidad que por exigencias y dinámicas del actual mundo económico, de los cambios organizacionales, de las tendencias del mercado y del manejo de la información sistemática tiende a perfilarse como una disciplina dinámica que ha evolucionado en una simbiosis con el sistema

económico, adaptándose sin cesar a nuevas necesidades de los sistemas de información de comunicación y de medición contable, de actividades monetarias y no monetarias, tangibles e intangibles para la creación de ventajas competitivas sostenibles del ente económico.

Todos estos aspectos requieren de abstracción y comprensión, por lo que es ingente el desarrollo de una metodología de investigación contable que de cuenta de estos fenómenos y desde ellos construya saber y teoría contable que enriquezca o robustezca la disciplina contable, lo cual se podría hacer puesto que la contabilidad daría cuenta de hechos observables y no observables, y sobre ellos operaría el método para construir teorías, lo cual sería mucho más valioso que el método científico.

Otro punto de reflexión entorno a la metodología de investigación contable lo constituye el método histórico (no solo cronológico, sino historiográfico) el cual ha sido tomado como camino ideal para validar y/o producir paradigmas contables a través de la investigación, al respecto cabe tener en cuenta que:

- Los resultados, son una etapa más en el proceso de acumulación y observación de información obtenida por otros investigadores.
- Es necesario hacer una evaluación crítica de las fuentes de donde proviene la información para determinar su autenticidad, validez y limitaciones

Sobre el método y la metodología de investigación contable se deben tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- Muchos autores consideran como método contable la partida doble o todo el proceso contable.
- En los procesos de investigación contable, el investigador recurre a otros métodos de las ciencias.
- Varios autores de teoría contable como Cañibano consideran al método como uno de los elementos delimitadores o caracterizadores de la ciencia de la contabilidad y describen un método específico de la contabilidad.
- El investigador, por ahora debe utilizar el método de otras ciencias así la Contabilidad aún no adquiera ese estatus de ciencia.
- Parece que para conocer la realidad económica subyacente en el patrimonio de la organización empresarial y sus fenómenos, no quedaba otro camino sino la utilización del método científico.
- La corriente del positivismo lógico como una forma de investigación y método de generar nuevos conocimientos, en contra del subjetivismo y empirismo descriptivo de otras épocas, produce buenos resultados. Gracias al mismo (con Fabio Besta y otros) se llega a sentar los cimientos para los estudios modernos positivistas (Watts y Zimmerman) de las últimas décadas del siglo XX.

Queda entonces abierta la posibilidad de construir desde la Universidad, procesos epistemológicos en torno a la metodología de la investigación contable en Colombia.

#### 4.4 Teoría y Contabilidad

Establecer el estatuto epistemológico de la contabilidad, es avanzar en la teoría contable desde los cuatro temas ya formulados en este documento: objeto de estudio, método, metodología y la fundamentación contable; de esta manera, se asimila la estructura conceptual de lo contable a la categoría de ciencia social.

Esta claro, que en eventos de carácter nacional e internacional, permanentemente se presentan nuevos avances en el carácter científico de la contabilidad, que cada vez mas, se caracterizan por el rigor analítico y el estudio crítico sobre el tema, demostrando esta manera se han realizado aportes para la construcción colectiva del saber contable, “en la segunda obra de Mattessich enuncia dieciocho supuestos básicos de modelos contables con la pretensión de fundamentar una teoría general y sistemática de la contabilidad” (Suarez, 2008, p70).

La teorización contable tuvo como enfoque inicial la explicación del funcionamiento de las cuentas, un elemento que vale la pena destacar con respecto al desarrollo de la teoría contable, es su incipiente nivel de abstracción, debido a que adaptaba los hechos a la teoría, lo cual justifica su incipiente desarrollo científico. La abstracción es el elemento esencial de la ciencia y sin la cual esta no puede sustentar su existencia. Al respecto Pereda afirma: “las teorías emanadas de la contabilidad sirven para explicarla, para descartar sistemas que no son contables, para desarrollar otros que si lo son y para predecir el comportamiento de los sistemas contables” (Pereda, 1998, p342).

Se requiere entonces hablar de teorías en contabilidad como un conjunto de términos que no hacen referencia a hechos y observaciones como “cuenta” u otros términos que no se pueden observar; entonces se puede preguntar ¿es científica la teoría contable? La dificultad que se encuentran es la forma como se ha entendido el concepto teórico, como un equivalente de científico, pero esto no siempre es así, porque puede hablarse de teorías tecnológicas y operativas, es decir que tienen que ver con la eficiencia practica, con la utilidad para satisfacer unos fines específicos, y por lo tanto no son científicas.

Para que una teoría se considere científica debe reunir una serie de requisitos mínimos (que para Mario Bunge son: Fáctica, legal, inductiva, deductiva, comunicable, lógica, universal, especializada, sistémica, verificable entre otras) y antes de eso se constituye como sistema de leyes o formas legales e informes, mediante la cual se puede prever conocimientos. Tanto las teorías científico naturales como las sociales son suscitadas por las condiciones históricas en que surgen; la contabilidad debe modificar la mirada hacia las ciencias sociales que no buscan leyes, porque las que lo hacen, caen en la ciencia aplicada y en la tecnología social, convirtiéndose en normativo analíticas descritas por Habermmas. “En ello ha tenido grandes repercusiones en el ámbito de una teoría contable normativa que busca legitimar la convivencia de hipótesis instrumentales y

positivas de la contabilidad, una disciplina que incorpora en sus propias teorías juicios de valor y relaciones fines – medios” (Suarez, 2008, p85)

Las bases teóricas de la contabilidad, buscan expresar su independencia e interrelación con ciencias y disciplinas como: Las matemáticas, el derecho, la economía, la administración, la sociología, entre otras; de igual forma se establece la ubicación de la contabilidad como ciencia de carácter social, “vale la pena recordar que la contabilidad es social y epistemológicamente importante, no solo por el papel que cumple en el ámbito de los fenómenos contables y económicos, sino también por la relación que establece con disciplina como la economía, el derecho, la administración” (García, 2000, p74).

En este sentido, al interrogante planteado ¿Existe teoría contable?, en esta ponencia se establecieron los criterios – posiblemente no todos – pero determinantes del pensamiento contable del programa de Contaduría Pública de la universidad Mariana, que desde una óptica reflexiva sobre el desarrollo del conocimiento contable, soportado en un enfoque científico como la inducción, deducción, la propuesta lógica deductiva, el empirismo, el positivismo, los paradigmas, la simbolización, las hipótesis y la teoría del constructivismo incluido en el modelo pedagógico de la Facultad de ciencias contables, económicas y administrativas; de esta manera, los problemas del conocimiento de lo contable en la actual sociedad post moderna, promueven el estudio e investigación de las bases ontológicas de la Contabilidad y su aporte al desarrollo económico, político, empresarial y social de nuestro país; de otra parte, las investigaciones críticas en contabilidad, expresan la urgencia de ampliar las fronteras del conocimiento, “con un debate filosófico dado entre las explicaciones de Lakatos, Khun y Popper orientado al debate en el campo de la investigación contable. Es evidente que los investigadores contables han aprovechado los planteamientos de Khun y Lakatos con la intención de obtener un estatus “científico” en sus trabajos” (Giraldo, 2008, p84).

### **A manera de conclusiones**

Existen diferentes corrientes (normativista y positivista) en el conocimiento contable, estas propuestas de carácter epistemológico buscan profundizar en las bases conceptuales de la Contabilidad; en estas el sujeto contable, el objeto o realidad estudiada, el método, y la teoría resultante de esta dinámica investigativa; de lo cual se presentan típicos avances para reconocer que la Contabilidad es una ciencia social al servicio del interés común y la proyección del bienestar social.

La teoría de la nueva Contabilidad se perfila como una disciplina dinámica que ha evolucionado en una simbiosis con los sistemas político – económicos - sociales, adaptándose sin cesar a nuevas necesidades de identificación, valoración, información y comunicación contable de actividades monetarias y no monetarias, tangibles e intangibles para la creación de ventajas competitivas sostenibles del ente económico, en la búsqueda de representar cada vez mejor la realidad.

Reflexionar sobre la teoría y el conocimiento contable, como un saber dinámico, soportado en el desarrollo acreditado, es otro camino para construir comunidades que consoliden el desarrollo científico de la Contabilidad; llego la hora de romper con la rutina pragmática, al estudiar la Contabilidad únicamente en aspectos financieros y tributarios; la



comunidad contable avanza por los senderos de la investigación científica (minga del pensamiento contable) para construir teoría contable con efectivas bases metodológicas que permitan enfrentar los problemas presentes y futuros del saber y la profesión contable.

### **Lista de Referencias**

Belalcazar Alvaro, Villarreal José. Hacia una reflexión crítica sobre la formación contable en Colombia. Revista Asfacop No. 10. 2.007. Editorial Códice Ltda.

Cañibano, Leandro. La teoría actual de la contabilidad, Ediciones ice Madrid. 1997.

Cuadrado, Amparo. Valmayor, Lina. Metodología de la Investigación Contable. 1.998. Edigrafos S.A. 173p

Franco, Rafael. Reflexiones Contables. 1985. Tipografía y Litografía Atenas Ltda.  
García, Carlos. Una discusión crítica sobre el carácter científico de la contabilidad. En revista: Lumina No. 5 Universidad de Manizales. Editorial Blancolor Ltda. 2.004

García, Moisés. Tendencias metodológicas actuales en contabilidad, Ediciones Madrid. 2000

Gil, Jorge. Los modelos contables y los estilos de administración en el estadio actual de la globalización económica. En: Memorias del 15 Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública. 2.001

Giraldo, Gregorio. Repercusión de la teoría crítica en la investigación contable. VII Simposio Nacional de Investigación Contable y Docencia. Universidad Nacional de Colombia. Editorial Kimpres Ltda. 2.008

Gómez Mauricio, Ospina Carlos. Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Primera edición 2009. Editorial L. Vieco e Hijos Ltda. Medellín.

Lucio, Ricardo. CARACTERISTICAS DEL CONSTRUCTIVISMO. Editorial Magisterio 1.996.

Mejía, Eutimio. Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich. En: Revista internacional de contabilidad & Auditoría. 2.005, No. 24.

Ospina, Carlos. Revista Contaduría Universidad de Antioquia No. 46. 2.005 Impresos Marin Sierra. P75 – P109

Popper, Karl. El universo abierto. Ediciones Madrid: Tecnos 1.994

Túa Pereda, Jorge. Lecturas de teoría e investigación contable. 1.998

Suarez, Jesús. Momentos estelares de la Contabilidad. Ediciones Grancolombianas. 2.008 Bogota.

San Juan de Pasto,  
20 de agosto de 2.009

Señores  
**Simposio Internacional de Investigación  
Ciencias Económicas, Administrativas y Contables**  
Universidad Libre – Sede Bogotá

Referencia: Ponencia

Cordial saludo.

Presento a consideración de los organizadores del Simposio la ponencia titulada BASES CONCEPTUALES PARA LA CONSTRUCCION DE TEORIA CONTABLE, inscrita en el eje temático Teoría Contable.

Atento a sus observaciones me suscribo de Ustedes.

**José Luis Villarreal**

Docente Tiempo Completo

Programa Contaduría Pública

Universidad Mariana – Pasto