

# **El estatuto de cientificidad de la contabilidad: un debate inconcluso**

## **Índice**

- 1. Presentación**
- 2. El Objeto y Método del Conocimiento: Dos Constructos Problemáticos**
- 3. Breves Consideraciones sobre el Objeto y Método en Contabilidad**
- 4. La Postura Epistémica Positivista: Una Versión Metodológica Hegemónica e Insuficiente**
- 5. Bibliografía Básica**

## **1. Presentación**

Es necesario reconocer que toda reflexión sobre lo disciplinar contable, emerge y está determinada por el conjunto de factores económico-sociales que la condicionan. De esta forma el surgimiento del núcleo problemático de esta disciplina, responde al conjunto de intereses que emergen de la evolución del capitalismo como sistema planetario.

La historia de la contabilidad, por tanto, como campo de conocimiento, está imbricada en la historia del capitalismo, en tanto, ésta sirve como sustrato que provee al capital, de cierta "racionalidad científica" para dar solución a las nuevas demandas surgidas del mundo de la modernidad, expresadas entre otros, por la conformación de "un mercado mundial siempre en expansión que lo abarca todo, capaz del crecimiento más espectacular, capaz de un despilfarro y una devastación espantosos, capaz de todo salvo de ofrecer solidez y estabilidad".

Es en la fracturación o ruptura del orden feudal, donde se crean nuevas necesidades económicas y sociales de información que reclaman coetáneamente la emergencia de innovadoras formas de conocer, al igual que herramientas técnicas para la manipulación de los escenarios transaccionales del nuevo mapa económico y empresarial. Por otra parte, es necesario recabar cómo el conocimiento contable desde su período de gestación se comprometió menestralmente con un pensamiento netamente utilitarista y pragmático, donde la perspectiva asumida quedó circunscrita a la dimensión técnico-instrumental de los haceres, donde se fue instalando una forma unidimensional de juzgar y evaluar los resultados de un conocimiento cuyos vectores tenían que ver con la acción de un mundo eficiente y práctico, sin tomar en consideración el valor fundamental del conocimiento de, crear a la usanza Kantiana un "mundo para sí", en donde, a la par que se transforme el mundo material, se transforme también el mundo subjetivo y autónomo del conocer.

La contabilidad desde su proceso de gestación como disciplina, escamoteó y desarrolló posteriormente su práctica a través de la experiencia. Por ello, la reflexión contable situó su preocupación sobre la construcción de las aplicaciones contables, antes que en la centralidad de la reflexión epistemológica, para desde la construcción teórica rigurosa problematizar el campo de su actuación. Considera entonces su quehacer como el paso de los "hechos" de la realidad a los conocimientos y bien es conocido que el empiroinductivismo, no reconoce un hecho en la ciencia como dependiente de las teorías y de los sistemas de reglas metateóricas.

## **2. El Objeto y Método del Conocimiento: Dos Constructos Problemáticos**

### **El Objeto y sus Antinomias**

Una ciencia es en esencia un objeto de conocimiento y un método para su aprehensión, aproximación, interpretación y análisis; el cual es definido por la naturaleza misma del objeto de investigación. Esto es, todo método depende del objeto de investigación el cual está mediado por procesos de significación, intencionalidades, simbolizaciones e intereses de los sujetos epistémicos que los construyen. El método, se traduce, entonces, en un conjunto de postulados, reglas, normas, institucionalizadas - por lo que Thomas Khun a dado en denominar - comunidad científica socialmente reconocida.

Ahora bien, la actividad cognoscitiva no está controlada por lo aparente, por lo obvio, por lo visible e inmediato, ni por la observación individual directa. El hombre, en su afán cognoscitivo tiene la capacidad de simbolizar y construir universos de representación y formas de representar, abstrayéndose de la impresión directa y, cuando realiza este ejercicio crítico moldea y organiza tanto la realidad extrasubjetiva como su propia subjetividad. Solo en este estadio, se puede decir, que se ha asumido el reto de la problematizar la realidad, que no es otra cosa que, construir objetos del conocimiento.

La investigación científica, se organiza entonces, en torno a objetos contruidos que no tienen nada en común con aquellos fenómenos aparentes, delimitados por la percepción ingenua y espontánea; por lo cual se puede inferir que, la ciencia tiene una logicidad dialéctica, cuando construye su objeto en contra del sentido común; esta premisa implica correlativamente superar las nociones comunes, esto es por ejemplo, el conocimiento incipiente o rudimentario de objetivaciones lingüísticas; para determinar de manera contundente que un objeto de investigación, por parcial o parcelario que parezca, no podrá ser definido, delimitado y construido, sino, a la luz y en función de una problemática teórica, que permita someter de manera rigurosa a un sistemático examen todos los aspectos de la realidad puestos en

escena para su aoscultamiento. Solo una visión mutilada y bisoña de la construcción científica, puede hacer de la subordinación a los hechos el imperativo por excelencia para la definición del estatuto de cientificidad.

Cualquiera sea el estatus que se le asigne al mundo de la realidad fáctica, en los planos culturales, sociales, materiales o temporales, la construcción de los objetos como abstracciones, no procede de una amalgama y colección de hechos autoevidentes que poseen universalidad per-se para todos los observadores. Por tanto, como lo argumenta el profesor Gallego Badillo, "un objeto de conocimiento es un ámbito construido y delimitado por la mente del sujeto cognoscente, en plan de hacer un mundo para sí, por lo que existen dichos objetos en la medida en que se posea una ambición y un interés intelectual (contrastar las hipótesis o predicciones que se hacen desde el saber que se sabe) que pretenden elaborar un espacio para la intervención, el control, la transformación, y el dominio, como garantía sin la cual ese hacer u mundo para sí no es más que una retórica. De esta manera, palabras más palabras menos, el conocimiento como una actividad humana es eminentemente intencional, lo cual supera la vieja concepción aristotélica de un conocer que obedece a la mera curiosidad", esto es, serán dables tantos objetos de conocimiento cuantas intencionalidades cognoscitivas posea el investigador o el colectivo epistémico.

La ciencia, por tanto, no comienza con el hecho, sino con los problemas y con el esfuerzo por resolverlos desde el plano de las abstracciones que constituyen pisos autorreferidos para sus confirmaciones o nuevas distinciones, es decir que la realidad científica, es una construcción ininterrumpida, en donde lo real nunca tiene la iniciativa, en tanto, solo puede dar respuestas en la medida en que proceda a interrogársele, dicho en palabras Bachelardianas, el vector epistemológico va de lo racional a lo general y no a la inversa.

En conclusión, los hechos no hacen diferenciabiles los conceptos, aún cuando, siempre es necesario, como elemento subsidiario, un referente empírico. Los conceptos se diferencian y caracterizan en virtud de las relaciones mutuas que establecen entre las diversas abstracciones pertenecientes a una red conceptual; luego entonces, los conceptos son en cierto sentido "objetivos" y eficaces, no en razón exclusiva de su caracterización externa, sino gracias a su posición relativa dentro de un entramado conceptual o sistema teórico.

**El Método: Más allá del Falso Tecnicismo y de la Dicotomía Epistemológica**

Entre los teóricos que abocan el análisis de la problemática relación entre ciencia y método, existen dos tendencias marcadas: en primer lugar, los que desde una postura excluyente descalifican la discusión sobre un cierto pluralismo metodológico y, defienden la existencia de un método único (el método científico), que se aferra a la concepción de la unidad de la ciencia soportada en el criterio del monismo metodológico y la unidad doctrinal, que posibilita la validación de una sola forma de hacer ciencia y; en segundo lugar, aquellos que aceptan la existencia de dos métodos científicos, uno encargado de operacionalizar el funcionamiento de las ciencias naturales y exactas y otro que reclama la autonomía de las ciencias sociales, humanas o del espíritu.

Los primeros, exigen que los métodos sean rigurosos y, esta rigurosidad deviene de la permanente experimentación y matematización de la realidad, que es lo que en últimas entrega el estatus de "objetividad" científica tanto a las ciencias naturales como a las sociales. Quienes adhieren a estos postulados no aceptan otras variables de construcción científica, en tanto éstas comprometen el rigor científico y una supuesta neutralidad axiológica o valorativa.

Silvio Sanchez Gamboa, al referirse a este tema controversial, plantea:

"El método, considerado como único criterio de objetividad, transforma el objeto a sus códigos, lo reduce, lo diseña, lo divide en sectores, lo suma, lo interrelaciona y lo sacrifica al rigor lógico. La primacía del método, sea como lógica de la razón, método de la experiencia, o método lógico matemático, es cuestionada hoy en día, ante la desvirtualización del objeto, cuando se piensa que éste debería tener la primacía frente al método y la objetividad debería centrarse en el objeto y no, como lo constatado en nuestro estudio, en la validez de los instrumentos, en la exactitud de la definición operacional de los términos o en la rigidez del proceso lógico racional".

Los segundos, se apartan de ese trasteo mecánico, lineal y automático, que desde las ciencias naturales se pretende extrapolar metodológicamente hacia las ciencias sociales y, defienden la autonomía de estas últimas, buscando una orientación metodológica desde núcleos de comprensión y de interaccionismo simbólico, en otras palabras, la estructuración de un método diferente que permita dar tratamiento específico a la subjetividad.

Este dualismo metodológico, se expresa en la polaridad que emerge de la dicotomía: objetividad-subjetividad y explicación-comprensión, las primeras están enraizadas en las posturas que devienen de los enfoques positivistas y las segundas que tienen como matriz analítica la fenomenología y la hermenéutica. La diferencia entre una u otra postura se encuentra instalada en los presupuestos gnoseológicos y epistemológicos, que cada cual maneja con referencia a la relación dialéctica sujeto-

objeto. Jerarquizar una de ellas, determina serias implicaciones para todo proceso de investigación: Si el proceso del conocer se centraliza en el objeto, se estaría hablando de una observación controlada, cuantitativa y unívoca; si por el contrario, la jerarquización se traslada al sujeto, el proceso cognoscitivo estaría mediado por la comprensión sensorial, el análisis cualitativo, en desmedro de la observación controlada. Visto lo anterior, puede decirse que,

“El método amenaza con fetichizarse y fetichizar también su objeto, por tal motivo se torna necesario reflexionar sobre el mismo, cuestionando sus propios fundamentos. Interrogar los métodos utilizados en la investigación científica, es una tarea histórica de la filosofía que nos ayuda a tomar consciencia de su importancia, sus limitaciones, sus implicaciones y contradicciones”.

### **3. Breves Consideraciones sobre el Objeto y Método en Contabilidad**

El Objeto de Conocimiento Contable: Un Concepto Inacabado

Inevitablemente, la Contabilidad – como cualquier otro campo disciplinar- al enfocar la realidad, la delimita y la moldea para constituir su objeto de conocimiento, con lo cual se obtiene una imagen, una forma de representación y, porqué no, una forma específica de concepción del mundo. En esta trama interpretativa y en esta adhesión a un cuerpo teórico, se establece una actitud, que sirve a los contables para desarrollar su práctica o aproximación científica, desde los trampolines y criterios que han surtido y alimentado una tradición, que obviamente ha tenido que traspasar varios mojones y obstáculos para su paulatina perfectibilidad.

Fortunadamente, en este proceso lento pero creciente no ha existido uniformidad y homogeneidad y, por el contrario, coexisten dispersamente teóricos con muy diversos intereses, inclinaciones e incluso posturas ideológicas. Aún cuando, es dispendiosa la revisión de estas múltiples concepciones sobre lo contable, lo cierto es que, la reconstrucción de la historia de la contabilidad como disciplina, permite y permitirá deshilar un apretado tejido de confusiones e incertidumbres para, finalmente, fundamentar sobre esas consideraciones una reflexión que posibilite trazar una línea específica de trabajo que implique unos desarrollos menos instrumentales y más desde la reflexión de lo epistemológico.

El origen primigenio de la problematización contable, estuvo congénitamente vinculada a estructuras propias del conocimiento lógico –matemático, refiriéndose al carácter matemático de la contabilidad –

Tua argumenta – es indudable que,  
“Las primeras manifestaciones de nuestra disciplina se adscribieron a ámbitos próximos a las matemáticas y, en especial, a la aritmética comercial. No podría ser de otro modo, si tenemos en cuenta la utilidad de ambas disciplinas en el campo de los negocios; las dos servían al comerciante que, en su actividad todavía primitiva, estaba obligado a hacer numerosos, complejos y frecuentes cálculos, con utilización abundante de las cuatro reglas, procediendo, lógicamente, al registro ordenado y adecuado del resultado de tales operaciones”.

Por la fuente de nacimiento y por su inherente estructura interna, se puede afirmar el conocimiento contable se vale de herramientas simbólicas, propias del conocimiento lógico-matemático, para construir significados y formas de significar la realidad que está abocada a interpretar. Esto no implica reconocer que la contabilidad sea un saber puramente lógico-matemático, al contrario la fuente interpretativa se halla en la realidad social o mundo extrasubjetivo. Si se reconoce que esa realidad social es un todo integrado, que comporta un carácter dual, en términos de facticidad objetiva y significado subjetivo, que la hace sui generis; mal podría abocarse la construcción de la problemática de la contabilidad (objeto de investigación), desde el espacio reducido de la matematización de la facticidad objetiva, dejando de lado las abstracciones cualitativas de la dimensión subjetiva de la realidad social. De esta reflexión se desprende la consideración de que la contabilidad, como conocimiento social, debe construir sus objetos reconociendo ese carácter dual de lo social, en tanto, la realidad fáctica, con cierta pertinencia puede ser abocada con métodos similares a las ciencias naturales, en tanto esto no es fácilmente reconocible y validable para los significados subjetivos. En esta dirección el profesor Rafael Franco Ruiz, deja ver su impresión, diciendo:

“La aprehensión de objetos materiales como objetos de conocimiento han mantenido a la contabilidad en estado de empirismo y pragmatismo, causa esencial de su subdesarrollo científico, determinando una conjunción con su naturaleza para establecer que conocimiento es descripción y esta se determina por las condiciones jurídico económicas establecidas por unas relaciones de poder existentes en un momento determinado, condiciones del entorno, con lo cual se establece una verdad para cada momento histórico y para cada realidad social; la imposibilidad de establecer verdades trascendentales en el tiempo y en el espacio, desde luego, dentro de la relatividad de esta”.

La posibilidad de construir, entonces, un status científico para la contabilidad, como ciencia social, pasa por reconocer que la transformación de esa realidad depende de la posibilidad de ser captada en su dimensión sui generis y no sesgada por una forma parcial y unilateral, en la que se aceptan como válidos los presupuestos metodológicos de las ciencias físico-naturales o, aquellos derivados acriticamente de sus procedimientos.

El Método Contable, la Concepción Originaria y sus Antinomias

El primer intento de racionalidad científico-contable, se caracterizó por privilegiar lo metodológico, es decir, la consecución de un método eficaz (partida doble), mediante el cual encontrar o descubrir estructuras de significación que dieran cuenta de las descripciones de los fenómenos transaccionales y de las necesidades de información inherentes al desarrollo de una economía que perfeccionaba y complejizaba su sistema de intercambio. Así lo constata el apareamiento del método de partida doble, que no es otra cosa que un algoritmo matemático constituido en elemento simbólico de representación de la realidad transaccional propia de una sociedad mercantil de intercambios limitados, antesala inmediata del advenimiento del gran capital. José María Fernández Pirla, argumenta que, "El método de Partida Doble responde a un sistema de representación económica, porque indudablemente establece un medio de registración para cada ciclo económico el cual suministra la base para aquella. Este método registra todo movimiento económico, y debe tenerse en cuenta en este orden que en cada uno de éstos hay un origen o fuente de financiación y un fin o concreción en valores capitales".

El método de partida doble, es justamente una dirección estructurada, a la manera de un algoritmo, para captar los hechos, inventariarlos e inducir en ellos generalizaciones, en los que la imaginación y creatividad están prohibidas. En últimas, la contabilidad desde su creación como disciplina fue proclive a la acción repetitiva y mecánica de los hechos, en donde no existió una actividad cognoscitiva que vertebrara y dirigiera la construcción casi continua de estructuras conceptuales, metodológicas, axiológicas y actitudinales, como formas a través de las cuales el colectivo contable, organizara las representaciones informacionales, con el fin de expresarlas en el lenguaje correspondiente y dirigir, ahora sí, sus actuaciones a implementar los sistemas, aplicaciones y resultados prácticos deseadas. Refiriéndose al criterio metodológico de la partida doble, el profesor Efrén Danilo Ariza, reivindica el mérito de Paciolo, argumentando, que es un sistema que, "Recogía las principales prácticas contables referidas a su vez a las principales actividades y racionamientos mercantiles adelantadas en Venecia, quedando claro que si bien el libro fue impreso en 1492 el método veneciano deviene de tiempo atrás.

En términos generales a este método lo caracterizan los siguientes aspectos:

Que el primer registro lleva al debe la cuenta caja o al debe de las mercancías el monto del aporte del comerciante al negocio, simultáneamente y por el mismo monto en el haber de la cuenta de capital.

La colocación de las dos cuentas y cantidades frente a frente.

La expresión de cada transacción (registrados tanto en el libro diario registro cronológico, como en el libro mayor registros específicos).

Este rápido recorrido por la concepción originaria del método contable, coloca al descubierto que en términos de conocimiento contable aún hay una brecha larga por recorrer y, esto es explicable, en tanto como lo plantea Moisés García García:

"Si la contabilidad como práctica es tan antigua, la contabilidad como disciplina teórica es, por el contrario relativamente reciente, aparte de la obra de Pacciolo, que cumplirá pronto sus quinientos años, podemos afirmar que las primeras generalizaciones y abstracciones que merezcan el calificativo de científicas datan solamente del siglo pasado (se refiere al siglo XIX-subrayado nuestro). Ello nos puede dar una idea del lentísimo proceso de gestación de la ciencia contable".

Circunstancia explicable, entre otras, por una razón contundente en la construcción de científicidad y, es, la "congénita debilidad metodológica unida a un espíritu pragmático que frecuentemente adquiere caracteres de verdadero oportunismo en la creación científica de las teorías contables"

La Renuncia a la Construcción Teórica : un Obstáculo a Superar en la Disciplina Contable

La contabilidad como disciplina tiene aún un debate inconcluso: la construcción de su verdadero estatus de científicidad, en tanto, en su recorrido histórico ha estado presente una especie de empirismo radical, que ha desdeñado por siempre la construcción teórica, haciéndola de hecho vulnerable a nuevas apropiaciones conceptuales. Cada vez que los contables creen eludir la problemática teórica en función de un pragmatismo inconsecuente, están dominados por cierto primado que desconoce los vectores epistemológicos de la construcción científica. Posiblemente, el rezago investigativo del conocimiento contable se origine en esta hipótesis aún por demostrar.

La estructura simbólica de la contabilidad (lo contable, lo que se deriva de la acción de contar), debe de estudiarse dinámicamente, dentro de las circunstancias de tiempo, modo y espacio, que condicionan su gestación, y dentro de una perspectiva de devenir inacabado, falible, siempre abierto a cambios y transformaciones permanentes.

Un buen ejercicio interpretativo para abordar la reflexión de la historicidad contable, estaría referido a la utilización de categorías conceptuales como las sugeridas por Fernad Braudel, que remite a situar el análisis de la vida social desde diversos puntos de observación, que involucren variables como la

espacialidad, la temporalidad, los ordenes sociales y las jerarquías, para desde un amplio espectro interpretativo precisar las falencias, las debilidades, pero también las fortalezas y fundamentos científicos de la contabilidad. Solo de esta forma, los contables podremos asumir una posición más desde la consolidación de una comunidad académica, que privilegie la competencia teórica a partir de la cual ordenar la realidad extrasubjetiva y; menos desde una postura pragmática y gremialista y en oportunidades ecléctica de la disciplina.

#### **4. La Postura Epistémica Positivista: Una Versión Metodológica Hegemónica e Insuficiente**

Históricamente, podrían ubicarse los referentes positivistas en la Europa de finales del siglo XVI y comienzos del XVII, con ocasión de la emergencia de las concepciones Copernicanas y Galileanas, que destruyeron la física Aristotélica prevalente por más de dos mil años. Al surgir las ciencias positivas con su método matemático experimental, se derrumba estruendosamente todo el edificio filosófico Aristotélico, incluyendo la metafísica, quedando desbrozado el camino para que en los siglos subsiguientes ganara criterio hegemónico las denominadas ciencias de la naturaleza. El siglo de la arrogancia, como ha sido catalogado el periplo del XIX, acogerá la tesis omnicompreensiva de Comte, de que todo lo que tenga que ver con la lógica, metafísica o ideología, es una fantasmagoría vana y un sueño, cuando no un absurdo.

El positivismo entonces, recoge el legado de éstos siglos y extenderá fatalmente el acta de defunción a la filosofía, elaborando las piadosas fábulas que delinean el paso irreversible del conocimiento religioso al filosófico y de éste al conocimiento científico, estadio donde se anuda el pensamiento moderno y donde aflora la idea de progreso ilimitado, de visión optimista del mundo, de itinerario ascendente del hombre que pasa de la primitividad arcaica a la edad madura de la supremacía de la razón.

Esa interpretación optimista de la historia como superación de las precariedades del pasado, coloca a la razón, como faro orientador de la emancipación de las sombras y de las cadenas del pasado, tanto más oscuro cuanto más lejano. Se inaugura con ello, una concepción maniquea de la historia, que vincula al progreso con los pueblos civilizados e ilustrados y al atraso con la servidumbre y la barbarie, distancia que define y delimita el campo entre la "libertad" ilustrada y la ignorancia de los salvajes, a los cuales no les espera otro futuro más promisorio que el de desaparecer o ser absorbidos por la fatalidad civilizatoria que no perdona las reliquias del ayer. Teóricos como Condorcet, llegaron incluso a profetizar que se estaba ante el advenimiento de la "décima era de la humanidad", en donde todas las naciones tendrán que llegar al estado de civilización al que han llegado los pueblos más ilustrados, los más libres: Los Franceses y los Anglosajones.

Existen diferentes maneras de caracterizar el positivismo, uno de ellos es el llamado positivismo moderno, vinculado a la teoría verificacionista de la ciencia, a la experimentación científica y a la unicidad de las estructuras metodológicas, cuyos principios vectores característicos son:

1. El Monismo metodológico, esto es, por sobre la diversidad de construcciones problemáticas u objetos temáticos de la investigación científica, existe la idea de unidad de método. En cuanto se refiere a lo doctrinario, no es necesario que sea unívoco pero sí homogéneo.
2. El segundo principio, hace referencia a la consideración de que las ciencias naturales exactas, en especial, la física y la matemática se constituyen en el barómetro metodológico que mide el grado de desarrollo y perfectibilidad de las demás disciplinas, incluidas las llamadas ciencias humanas, sociales o ciencias del espíritu.
3. El tercer principio hace alusión a la explicación causal, la cual se halla soportada en el carácter invariable de las leyes naturales, que consiste más explícitamente, en la subsunción de casos individuales para ser explicados bajo la impronta de las leyes generales hipotéticas de la naturaleza. Esta postura causalista, está atravesada por el afán predictivo, que consiste ante todo en ver para prever, en mirar desde la atalaya de lo que ocurre al horizonte de lo que ocurrirá. El trabajo científico queda constreñido a las experiencias de laboratorio, con el fin de descubrir las leyes causales que gobiernan el mundo, seguido por la convicción dogmática de la universalidad y necesidad de las leyes físicas, como categorías capaces de garantizar la infalibilidad del conocimiento científico.
4. Un último principio, tiene que ver con el interés dominador que el positivismo reivindica y que le es consubstancial a los intereses que representa, si se comprende que esta variante epistémica, es hija legítima de la sociedad moderna caracterizada por la alucinación perversa de la utilidad del dinero y de la conversión del hombre, en una herramienta de exactitud, de producción y de intercambio.

El positivismo niega la reflexión filosófica, la considera propia de mentalidades atrasadas, primitivas, superadas por un espíritu autosuficiente y progresista. No de otra manera se explica, que sea en los países Europeos con clara vocación imperialista, donde emerja y se desarrolle con más ahínco la doctrina positivista, como una doctrina enteramente semejante a la situación del creyente respecto de los dogmas inmaculados de la fe revelada. Los "hombres de ciencia", son alérgicos a la filosofía, habituados solo a sorprender con un conocimiento experimental y matemático.

Así planteado el problema epistemológico, en el positivismo no aparece la dimensión social, ni su capacidad de dar a la práctica científica una direccionalidad humana. Pero la verdad sea dicha, todo acto de conocimiento por sutil que parezca, esconde una toma de posición que importa una respuesta implícita al problema de la relación entre conocimiento científico y conocimiento filosófico. De la solución, que se le dé a esta relación emerge una concepción del hombre, del mundo, de organización de la sociedad y, porque no, de una praxis política liberatoria.

#### La Disciplina Contable como Gregaria del Positivismo

El positivismo, en su amplia significación Comtiana, ha tenido como pretensión ser el exponente de la hegemonía de la ciencia. La contabilidad como disciplina, no ha estado exenta desde su génesis de motivaciones positivistas. La teoría jurídico personalista de Cerboni o, la teoría económica de Besta, no tienen cabal sentido sino dentro de esa concepción monolítica del positivismo.

#### La Escuela Toscana y la Dogmática Jurídico-Contable

Giuseppe Cerboni, principal representante de la escuela Toscana o jurídica -personalista, en su *Primi Saggi de Loismografia* (1873), define a la contabilidad como: "La doctrina de las responsabilidades jurídicas que se establecen entre las personas que participan en la administración del patrimonio de las empresas". Esta postura considera el ordenamiento jurídico de las cuentas como objeto de conocimiento, en donde los universos de representación y las formas simbolizar la realidad transaccional, están reservadas con exclusividad a la estructura lógico-matemática objetivada en la partida doble.

La escuela jurídica personalista de Cerboni, estructura su carácter legalista sobre la base de la contabilidad como medio de prueba. Este espíritu reduccionista de la disciplina, hacia una especie de dogmática jurídico-contable, imposibilita introducir variaciones o correcciones es la esfera de las aplicaciones prácticas y de la investigación contable. El desarrollo disciplinar, queda así, subsumido en la "pureza" descriptiva de la información patrimonial del comerciante, a cuyo tenor, un determinado hecho es imputable a la norma, en virtud de la cual adquiere la estricta significación contable.

#### La Escuela Económica y el del Controlismo de Fabio Besta

Visto el escenario desde la perspectiva temporal Braudeliana del largo plazo o *longue durée*, puede decirse que, las condiciones político-económicas derivadas de la primera revolución industrial, habían creado las condiciones para la operacionalización de las modernas fuerzas revolucionarias del capitalismo; esto es, la economía de exportación, la gran ciudad metropolitana, el desarrollo de la industria manufacturera, la expansión orgánica del Estado; circunstancias que posibilitaron ejercer un flujo decisivo sobre la estructura organizacional de la empresa, que empieza a instrumentar perfiles más definidos, pues el derecho de propiedad – objeto de intervención de la escuela legalista -, cede parte de sus poderes a los órganos administrativos y de control de la información económica, circunstancia que de forma inevitable define un nuevo rol de intervención de la práctica contable, en tanto solo a través del primado del control es posible la disminución de los niveles de incertidumbre derivados de la velocidad con que cambian los escenarios.

Como queda consignado, la contabilidad tiene como propósito la construcción de un saber utilizable técnicamente y, que además, se constituya en un instrumento de racionalidad del gran capital, es decir, el soporte técnico que permita cumplir con la ley inexorable de maximización de utilidades a mínimo costo. Esta actitud dominante del paradigma del control (como algunos lo han denominado), a que es arrastrado el saber contable, excluye las dimensiones contradictorias de lo social, olvidando la injerencia de los contextos en la modulación de los sistemas contables.

Para una disciplina como la contable, con una orientación inmediata hacia la práctica, lo anterior es de meridiana importancia, sobre todo, en lo que concierne a la utilización del saber, porque el valor de las teorías no puede ser evaluado a expensas de sus referentes sociales. El profesor Tua, al tratar de interpretar los postulados de Besta y la vincularidad de la contabilidad con la economía de empresa, distingue tres facetas en la administración hacendal: la gestión, la dirección y el control, en donde la función contable debe estar centrada en el control de la riqueza hacendal, colocando especial énfasis a la naturaleza económica de la disciplina contable.

Como síntesis conclusiva, Tua citando a Goxens Duch, trata en una apretada síntesis de condensar el pensamiento Contista de 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; desde el punto de vista práctico, es la aplicación ordenada de estas normas a las distintas haciendas".

De esta forma se fue consolidando un estilo de quehacer contable, cuya manipulación, dominio y control estará centralizado estratégicamente en manos de quienes detentan las estructuras económicas a nivel

planetario. No de otra forma se explica, porqué la construcción de lo disciplinar contable deslindó, de manera trágica, hacia la aberrante consolidación de la exegética normativa de la aceptación generalizada, fundamentalmente derivada de las crisis del sistema capitalista, en especial del Norteamericano, que se presentan de manera recurrente como inevitable.

Sin duda en el contexto de la discusión sobre el encuadre del conocimiento contable, desde el escenario positivista, académicos de la Universidad de la Patagonia, argumentan:

"La raíz histórica del desarrollo de la contabilidad a partir de la escuela positivista y pragmática fundada en la doctrina anglosajona, incidió notoriamente en el pensamiento contable, que se asumió fundamentalmente – como un "saber hacer" (Know-how), es decir, como una técnica. Primero "técnica registral", luego "técnica de medición del valor" y por último "técnica de la información".

Esta circunstancia dificultó el proceso de investigación, dado que, en general, se acepta que la eficiencia de las técnicas – en el caso la contable – se constate en el uso (una técnica es lícita, es válida en función de ser utilizada) y la contabilidad se encuentra perfectamente divulgada y justificada". En el trasfondo analítico, puede observarse, que tanto la postura que vincula a la contabilidad con la dogmática jurídica-contable, como la que la adscribe al estudio de las leyes de control económico - por tan solo citar dos ejemplos - están congénitamente ligadas a concebir la "objetividad" contable como el resultado de la lectura de su objeto de estudio desprendido de una interpretación valorativa, homologando el precepto de las ciencias físico-naturales en donde se tienen como supuestos epistemológicos la objetividad y la neutralidad axiológica. El problema de los valores se plantea para los contables, en el nivel de lo irracional, como una "guerra entre diferentes dioses", y como lo dijera Max Weber, "sobre esos dioses y luchas gobierna el destino, pero no por cierto la ciencia".

Esta visión instrumental, eminentemente positivista, acepta acríticamente el destino manifiesto de la sociedad en que se vive, de donde se desprende el carácter conservador y legitimador del orden social que ha tenido la contabilidad desde sus propios orígenes como disciplina.

#### **La Necesaria Revisión Conceptual del Entramado Contable**

Al no existir una matriz epistemológica para el desarrollo de un plan inicial – siguiendo la concepción Lakatosiana de programas de investigación - que diera continuidad a los miembros de un colectivo disciplinario, la contabilidad como corpus conceptual se refugió fatalmente en la instrumentalización de su práctica, la cual fue subsumida en la institucionalización de una normatividad compendiada en una serie de directrices convencionales denominadas principios de contabilidad generalmente aceptados, cuya forma de "legitimación", se ejecuta con la autorización casi coercitiva de un organismo regulador, que por arte de magia adquiere la potestad omnicompreensiva de dictar estándares pragmáticos, depredadores de cualquier inquietud valorativa de construcción teórica. En este sentido, entonces, El sistema de normalización contable es un rasgo del sistema económico occidental, que adquiere carácter operativo profesional a nivel internacional mediante la IASC (Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad), y a nivel del continente latinoamericano a través de la AIC (Comisión Interamericana de Contabilidad) .

Las transformaciones que se han producido y que con mayor velocidad se están produciendo en el mundo contemporáneo, colocan en evidencias las notables limitaciones de la perspectiva positivista. Las profundas mutaciones del poder mundial referidas a: la revolución tecnológica de la información, la mundialización económica, una vasta revolución teórica, la automatización del capital, etc., son indicios suficientes para renovar el arsenal teórico contable, que permita enfrentar el tipo de problemas planteados y las formas de organizar las respuestas, en correspondencia con las tendencias de cambio de la sociedad del futuro, para lo cual es un imperativo reconstruir los supuestos epistemológicos y organizativos de la disciplina contable.

#### **La Normalización Contable: Otra Visión Gregarista y Subalterna del Positivismo**

Esta regulación, cuya pretensión reside en la uniformización de los estándares contables, ha sido clasificada por algunos autores, en tres supuestos "subprogramas de investigación", que coinciden precisamente con los periodos coyunturales de crisis de la economía capitalista, hoy sutilmente denominada economía de mercado:

- "Subprograma" de Aceptación generalizada (1917-1959).
- "Subprograma" Lógico ( 1959 –1973 ).
- "Subprograma" Teleológico ( 1973 – en adelante).

En toda esta construcción normativa existe un denominador común y es el insoslayable reduccionismo mecanicista al empiropositivismo, que niega que la actividad cognoscitiva sea estructuralmente metódica, y que ésta estructuración solo será entendida en la medida que dé paso a la innovación, a la emergencia de caminos no sospechados, precisamente porque ella no sigue un camino rectilíneo ni una dirección inercial.

El primer pretendido “subprograma” de aceptación generalizada, que trabajó los fermentos de la normatividad contable, comete el pecado origina de tomar en consideración casi exclusivamente, como referentes empíricos, hechos comunes de la realidad económico-financiera, definiéndolos como los únicos, seguros y dignos de la interpretación normativa, cuya guía no puede ser otra que la cuestionada metodología empiroinductivista. De esta manera se produce, desde el comienzo de la postulación de los principios, una evaluación ingenua que tiene como colofón la superficialidad de los resultados.

“La concepción ideológica de esta primera etapa puede resumirse en una frase G.O. May, presidente del Special Committee on Cooperation with the Stock Exchange: “Las reglas de la contabilidad son el producto de la experiencia, más que de la lógica”. Con ello, el subprograma de búsqueda se caracteriza porque el respaldo de una determinada norma radica en el hecho de ser comúnmente practicada. Dicho de otro modo, la aceptación generalizada se apoya en la creencia de que debe seguir practicándose lo que se practica, con lo que el principio contable se sustenta en el hecho de ser compartido, circunstancia que asegura que será entendido e, incluso, exigido por el usuario, con lo que su utilización se hace deseable”.

Un criterio que se generalice, desde el plano de las apariencias, sin lograr discernir las esencias de los hechos, de los fenómenos y de los contextos, permanecerá en el plano de la especulación y del saber aparente. Como en su etapa primigenia de la aceptación generalizada, los contextos son excluidos y no tienen ninguna significación, el marco referencial que guía la estructuración de los principios contables, se construye a partir del status quo de la práctica, en tal sentido la construcción disciplinar, queda minusválida y expósita a no aprehender de la historicidad y a no dar sentido y orientación a la cualificación científica de la contabilidad.

El segundo “subprograma” denominado lógico, surge como subsidiario del primero que había entrado en colapso, en tanto no había cumplido los propósitos, entre los cuales merece mencionarse, la uniformidad en la consolidación de la información financiera; la falta de respuestas a las intrincadas necesidades y problemáticas del mundo especulativo de las finanzas; amén de la tardía pretensión de hallar un núcleo racional conceptual, desde el cual, realizar la construcción de los estándares contables, tratando de imponer desde el trasfondo la insólita creencia, que solo es válido el conocimiento técnicamente utilizable.

Aún cuando esta última pretensión es loable, no por ello deja de ser una ilusión nacida de las entrañas propias de organismos cuyo primado, nos es precisamente dedicarse al trabajo analítico y exploratorio de las conexiones entre las categorías más abstractas (conceptos) y su contrastación rigurosa con el material empírico construido -a la usanza Popperiana – para su falsación.

Dentro de la pretensión de hallar un núcleo conceptual racional, para desde ese presupuesto proyectar la reconfiguración de la normatividad contable, se incurre en otra precariedad metodológica: creer que las bases científicas de las disciplinas se construyen a través de consensos políticos, en razón de adhesiones gremiales o profesionales. No, la ciencia no juega a la obtención de mayorías. Los marcos conceptuales para abordar nuevos campos de investigación, solo pueden generarse en el interior de una tradición de práctica científica, cuyo escenario de legitimación son las comunidades científicas, donde se formulan los problemas y se intentan soluciones; que desde su carácter predictivo, pueden conducir a nuevas reelaboraciones, nuevas significaciones y formas de significar.

En este sentido, hacia 1959, el AICPA, organismo regulador Norteamericano crea el A.P.B., el cual “estuvo constituido por un grupo de dieciocho expertos procedentes de diversos sectores, en un claro intento de que la emisión de las normas se sustentara en la más amplia representatividad posible”. Es decir, se sustituye la rigurosidad conceptual, que sugiere competencia y decantación científica, por niveles de representación gremial.

Se desconoce de plano, entonces, que el dominio confiable de sistemas de información como el contable, necesitan ser entendidas en su relación con los métodos y procedimientos, los cuales además son una derivación de supuestos teóricos, metodológicos y epistemológicos.

El trabajo que sustenta esta propuesta lógica de apariencia teórico-formal, queda consignada en las elaboraciones de Moonitz y Sprouse y Moonitz, cuyo itinerario metodológico pretende estar soportado, en una mal entendida heurística positiva, que no conduce a la elaboración de un marco teórico fuerte que sustente los principios, sino por el contrario en una jerarquización de conceptos ordenados en catorce postulados, que a su vez se agrupan en tres categorías: la del entorno económico de la contabilidad, el ámbito de la disciplina y los imperativos; atalaya desde la cual se vislumbra la construcción de los principios y finalmente el cuerpo de normas que regirán el sistema fundamentalmente de la contabilidad financiera. El maestro Rafael Franco ha advertido en su análisis, refiriéndose a este itinerario metodológico,

“Es una ilusión de transparencia en palabras de Bachelard. La apariencia del modelo hipotético deductivo ha dado para que muchos autores interpreten y generen en los investigadores la ilusión de haber logrado en la historia del pensamiento contable desarrollar programas de investigación con la aplicación de métodos deductivos, constituyentes de prestigio en la historia del conocimiento. Sin



embargo cuando se toman estos modelos aparentemente hipotético deductivos y se someten a la crítica hermenéutica, se encuentra el verdadero método de construcción, el modelo no se construyó de arriba hacia abajo, se hizo de abajo hacia arriba, es decir la observación, la creación de clasificaciones y finalmente la justificación de las prácticas, no aparece allí una formulación desde los conceptos de la lógica o de la psicología que pueda considerarse como hipotético deductiva. Es un modelo pragmático al cual se le construyó un corpus justificatorio que está muy lejos de ser un corpus de conocimiento científico”.

Ciertamente se trató de un intento, que descarta todo análisis desde la racionalidad científica y, más bien, se pretende construir una herramienta normativa justificatoria de las formas de organización de la sociedad capitalista, en donde se trata de hacer de la contabilidad una disciplina anodina proclive a la dinámica vertiginosa del cambio del escenario global.

En esta misma dirección aparece el tercer “subprograma” denominado teleológico, el cual emerge como una nueva alternativa frente a la fallida uniformidad, que debería surgir con ocasión del sustrato “teórico” del “subprograma” lógico. El propósito central de este nuevo entuerto, reside en derivar estándares contables a partir de observar los objetivos de la información financiera, es decir, los objetivos de la información financiera deben tener un criterio teleológico, esto es, proveer de utilidad a la información para la toma de decisiones, especialmente la relacionada con la protección de la inversión bursátil. Esta visión teleologizante de la contabilidad, determina un progresivo debilitamiento de enfoques teóricos y metodológicos, que instala un cierto pesimismo sobre el futuro de la disciplina.

De otro lado, es necesario develar que este “subprograma” nace, en el escenario de un nuevo entorno económico, que tiene como soporte la hegemonía del fundamentalismo dogmático del pensamiento único neoliberal, en donde se gesta un nuevo patrón de acumulación, que al decir de Gorostiaga, “ésta concentración es más intensa y monopólica que las otras formas de capital aumentando la brecha entre el norte y el sur. La repercusión de este fenómeno ha llevado a una desmaterialización creciente de la producción donde cada vez se requieren menos materias primas por unidad de producto”.

Aparece el mercado como fuente suprema de toda autoridad, como herramienta eficaz para la regulación de las funciones económicas, políticas y sociales de los Estados, independiente de sus condiciones de asimetría estructural y de su heterogeneidad identitaria. En ese sentido, el proceso normalizador contable, no escapa a esta ola que recorre el mundo como una nueva peste apocalíptica, en tanto como lo argumenta Tricker, “la contabilidad depende de la ideología y de las costumbres sociales, siendo en definitiva, el resultado del entorno cultural dominante”.

Este es uno de los preceptos que encuentran los liberales, para justificar la metamorfosis necesaria a que se ve abocado el capitalismo para dar respuesta a las nuevas situaciones de crisis a que se ve enfrentada esta sociedad de fin y comienzos de milenios. Crisis que tienen su más significativo correlato hacia 1973, periplo caracterizado por una gran recesión económica, con altas tasas de inflación y bajas tasas de crecimiento y, donde lo contable debe atemperarse, a las nuevas formas de productividad y competitividad, que entre otros aspectos básicos, tienen que ver con la capacidad procesar información en un mercado de la turbulencia financiera y de la automatización del capital.

Otra controversia que parece marcar el desarrollo disciplinar contable, está referido a la oposición entre la consolidación de una teoría general para la contabilidad y la praxis de las aplicaciones contables. Esta dicotomía tiene como trasfondo, una concepción de teoría como dominio separado, cuyo fin se agota en sí misma, y de las aplicaciones y sistemas contables como manipulación técnica de los datos. Entre el fetichismo de lo conceptual y el fetichismo de las aplicaciones prácticas, existe una característica común: la arbitraria separación excluyente entre teoría y praxis.

Como corolario puede decirse entonces que, toda investigación que se reclame como coherente y busque superar la superficialidad de la mera especulación o copia impresionista de la realidad, en donde como lo plantea Bachelard, se pase del “Estado concreto, en el que el espíritu se recrea con las primeras imágenes del fenómeno y se apoya sobre una literatura filosófica que glorifica la naturaleza y que, extrañamente, canta al mismo tiempo a la unidad del mundo y a la diversidad de las cosas”, a un “estado abstracto, en el que el espíritu emprende informaciones voluntariamente substraídas a la intuición del espacio real, voluntariamente desligadas de la experiencia inmediata y hasta polemizando abiertamente con la realidad básica, siempre impura, siempre informe”, debe necesariamente utilizar las categorías teóricas y los referentes empíricos. En este sentido todo proceso de investigación es al mismo tiempo un proceso teórico y empírico, en tanto la teoría sin datos que la apoyen es vacía, inocua, especulativa y, los datos sin una teoría que alumbre su camino, serían completamente estériles, opacos y carentes de interés.

Solo asumiendo con responsabilidad, el desarrollo disciplinar desde el horizonte de la construcción y consolidación de comunidad académica, se podrá superar esa visión menestral que se nos ha asignado a los contables como gregarios de un conocimiento práctico y tecnicista, marcados con estereotipos como la descripción hecha por un contador Norteamericano, que decía:

“El contador público es un hombre que ha pasado de edad mediana, enjuto, arrugado, inteligente, frío, pasivo, sin compromiso con nadie, con ojos de bacalao, cortés en sus relaciones, pero al mismo tiempo insensible, calmado, abominablemente compuesto a la manera de un poste de concreto o una argamasa de hierro fundido. Una petrificación humana con un corazón de feldespato y sin adarme siquiera del germen de la amistad; sin tripas y sin pasión o sentido del humor. Afortunadamente, nunca se reproducen y todos ellos van a parar al infierno”.

## **5. Bibliografía Básica**

- Bachelard, Gaston. La Formación del Espíritu Científico. Siglo XXI Editores S.A.- Quinta edición. Buenos Aires – Argentina, 1976.
- Berman, Marshall. Todo Sólido se Desvanece en el Aire – La experiencia de la modernidad. Siglo XXI Editores, 5ª. Edición. Santafé de Bogotá, 1991.
- Fernandez, Pirla, José, María. Teoría Económica de la Contabilidad – Introducción contable al estudio de la economía. Ediciones ICE – Novena edición. Madrid - España 1977.
- Franco, Ruiz, Rafael. Contabilidad Integral – Teoría y normalización. Investigar Editores, tercera edición. Armenia, 1998.
- Gallego Badillo, Rómulo. Discurso Constructivista sobre las Ciencias experimentales – Una concepción actual del conocimiento científico. Editorial Mesa Redonda-Magisterio. Santafé de Bogotá, 1996.
- Gorostiaga, Xabier. “América Latina frente a los Desafíos Globales”. En: Revista Chistus. Mayo-junio 1992. Mexico, D.F.
- Mardones, José, María: La Filosofía de las Ciencias Humanas y Sociales – Materiales para una fundamentación científica. Editorial Antropos. Santa fe de Bogotá, 1994.
- Revista Legis del Contador – Estudios sobre la disciplina contable No. 2, abril-junio de 2000.
- Revista Teuken No. 0 – Universidad Nacional de la Patagonia, San Juan Bosco-Argentina. IV trimestre 1987.
- Revista Contaduría-Universidad de Antioquia, No.17-18, Septiembre de 1990 – Marzo de 1991.
- Revista Contaduría – Universidad de Antioquia No. 26-27. Marzo-septiembre de 1995.
- Sanchez, Gamboa, Silvio. Fundamentos para la Investigación Educativa – Presupuestos epistemológicos que orientan al investigador. Editorial Mesa Redonda-Magisterio. Santa Fe de Bogotá, 1998.
- Tua, Pereda, Jorge. Lecturas de Teoría e Investigación Contable. Centro Interamericano Jurídico-Financiero. Ediciones Gráficas Lda., Medellín. 1995.

## **Resumen**

El trabajo intenta de manera tangencial, pero no por ello reflexiva, colocar en controversia ciertas reflexiones sobre el estatus de científicidad de la disciplina contable. Con ocasión de las diferentes distancias conceptuales sobre el tema, se tocan puntos sensibles al debate académico, en donde se interrogan problemáticas como la construcción del objeto de investigación de la contabilidad, las variables metodológicas, las posturas epistemológicas y la crítica a algunos acercamientos contables, que desde lo epistémico pretenden hallar cierto rigor conceptual para interpretar lo normativo contable, sin develar que la estandarización, es en últimas un proceso de racionalización del capital, que evidencia un trabajo destinado a elucidar los mecanismos que garantizan y legitiman el poder de las grandes corporaciones transnacionales.

Palabras claves: Estatuto de científicidad, epistemología, objeto, método, contabilidad, disciplinario. Es un error pedir a la ciencia la prueba de la objetividad de lo real, porque esta objetividad es una concepción del mundo, una filosofía y no puede ser un dato científico

Antonio Gramsci

(Introducción a la filosofía de la praxis).