

¿CONTRIBUCIÓN DE LA INVESTIGACIÓN CONTABLE A LA FORMACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO EN COLOMBIA?

Sergio Ordóñez¹

“Solo cuando nos volvemos con el pensar hacia lo ya pensado, estamos al servicio de lo por pensar (Heidegger, 1988, 40,97). “La totalidad del mundo perceptible, tal como existe para el miembro de la sociedad burguesa y tal como se interpreta en la concepción tradicional del mundo que se encuentra en interacción con aquella, se presentan al sujeto como un conjunto de facticidades; el mundo esta ahí, y debe ser aprehendido. El pensar organizador de cada individuo pertenece al conjunto de las relaciones sociales que tienden a adaptarse del modo más adecuado posible a las necesidades. Pero entre el individuo y la sociedad existe en este punto una diferencia esencial. El mismo mundo que para el individuo es algo existente en sí, que él contempla y debe aprehender, es al mismo tiempo, en la forma que existe y subsiste, un producto de la praxis social general. Lo que percibimos en nuestro entorno, las ciudades, los pueblos, los campos y los bosques, llevan en si el sello de la elaboración. Los hombres son un resultado de la historia no sólo en sus vestidos y en su conducta, en su figura y en su forma de sentir, sino que también el modo en que ven y oyen es inseparable del proceso vital social tal como se ha desarrollado durante milenios”. (Horkheimer, 2000: 34). “Es posible que todo este hecho, pero no podemos decir que este todo pensado (Heidegger, 1988, 37).

INTRODUCCIÓN

Surge en Colombia en la década del setenta, específicamente a partir de 1974, un interés por articular en la formación del contador público en Universidades públicas y privadas, diferentes áreas de las ciencias humanas y sociales, la teoría y la investigación contable, entre otras. Cubides *et al* (1993: 103) menciona el propósito de cambio de objetivos: *con esta integración, se intenta sobreponerse a los fuertes componentes antiintelectuales, hasta ese momento tradicionales en la carrera.*

Aparece entonces paulatinamente una preocupación ya no en esencia por la técnica, sino también, reflexiones en busca de la estructura conceptual de la contabilidad, entendida esta última como disciplina. En este sentido Foucault

¹ Estudiante de Contaduría Pública de la Universidad del Valle, Décimo Semestre.

afirma:

Disciplina: conjunto de enunciados que copian su organización de unos modelos científicos que tienden a la coherencia y a la demostratividad, que son admitidos, institucionalizados, transmitidos y a veces enseñados como unas ciencias (1969: 299).

Una disciplina se define por un ámbito de objetos, un conjunto de métodos, un corpus de proposiciones considerados como verdaderas, un juego de reglas y definiciones, de técnicas y de instrumentos (1987: 27).

En gran parte el interés por un enfoque teórico – contable surge en la ausencia de reflexiones teórico conceptuales en el ámbito contable en Colombia. La contabilidad en los programas de estudio, era, *y se duda que esto haya cambiado drásticamente*, enseñada como una técnica empírica de registro. Contribuyendo con ello a ahondar aún más la crisis de la educación contable, de la cual se puede afirmar se encuentra en ese estado desde su surgimiento por diversas causas, entre ellas: intereses de firmas multinacionales auditoras, recomendaciones políticas, económicas y educativas de misiones extranjeras, entre estas la americana Kemmerer en 1923, la misión Alemana en 1923, la misión Currie en el año 1950, entre otras; hasta nuestros días, ante guías de estudio internacionales (9 y 11 de IFAC) y planes único de estudios para la formación de contadores públicos (ISAR 5 y 6, emitido por la UNCTAD), las que pretenden formar sujetos especializados, hábiles y eficientes, con amplias fortalezas ocupacionales y débiles en concepciones².

Puede afirmarse que en el tiempo los fenómenos mediante los cuales se somete

² Se sugiere ampliar las causas de la crisis de la educación contable en el estudio del profesor Humberto Cubides titulado “Evolución de la capacitación y formación de los contadores públicos, Págs. 35-136. En: Historia de la Contaduría Pública en Colombia Siglo XX. También en el texto del profesor Rafael Franco Ruiz titulado “Reflexiones Contables, Teoría, Educación y Moral, especialmente la segunda parte titulada “Educación Contable, Págs., 93-253. Para consultar acerca de las causas recientes puede verse el texto titulado “Del hacer al Saber, realidades y perspectivas de la educación contable en Colombia, Universidad del Cauca, Popayán, entre otros.

la educación del contador público a la instruccionalidad han cambiado, sin embargo el propósito permanece sin cambio alguno. En este sentido la formación de contables en la historia ha respondido a un interés consolidado en las reformas educativas “formar un profesional para el mercado laboral según sus requerimientos” (Franco, 1997; Cubides *et al*, 1993). Es claro que una educación direccionada desde el mercado privilegia las acciones instrumentales que contribuyan con el conjunto eficiencia, eficacia, maximización, dentro de estos propósitos difícilmente se contempla posibilidad alguna para un contador reflexivo y crítico.

En este sentido algunos investigadores contables han reflexionado sobre la historia y la evolución de la contabilidad, intentando decantar su naturaleza, su estructura teórica, el rigor de sus hipótesis, la metodología en la formulación de teorías, así mismo como su formalización... (Rojas, 1999: 113)

Es así como la investigación contable, en primera medida persigue la conformación de un saber mediante reflexiones relacionadas con el objeto de estudio, el método, la naturaleza de la contabilidad, entre otros. Dichas reflexiones han sido influenciadas, en parte, por los filósofos de la ciencia Karl Popper, Thomas Kunh, Imre Lakatos, W. Stegmuller, entre otros. Por otro lado frente a la inercia interpretativa de un enfoque basado en explicaciones que copian sus modelos de las ciencias naturales, surge recientemente (1970), especialmente en el ámbito internacional, con algunas apariciones recientes en nuestro contexto, un enfoque crítico e interpretativo que se sustenta en el método de comprensión de las ciencias humanas y sociales, tomando algunos elementos de reflexión de la escuela fundada por Horkheimer y Adorno, principalmente.

Se esperaría que el avance teórico conceptual en una disciplina fuera a la par con los métodos de enseñanza contable y el tipo de profesional que egrese de las diferentes Universidades Públicas y Privadas. Sin embargo la realidad es contraria, y en los planes de estudio aún se impone el histórico perfil ocupacional,

lastimando en cierta medida el saber de los estudiantes, quienes son sometidos en prácticas de instrucción profesionalizantes.

En este sentido el profesor Gracia (2002:102) menciona refiriéndose al estado actual de la investigación contable y su articulación en los planes de estudio lo siguiente: *de sobra es reconocido en el medio la escasa investigación contable y la poca incidencia que tiene en la formación del estudiante y en el devenir de la profesión, situación que le genera a la Contaduría Pública gran cantidad de inconvenientes, en tanto no logra interpretar correctamente su función social, ni ubicar ciertamente la solución a las problemáticas fundamentales.*

La visión que en su mayoría, docentes y estudiantes, tienen de la contabilidad se sustenta en un modelo legal-jurídico o derecho contable, considerando la contabilidad como una técnica eminentemente práctica, reduciendo la enseñanza de la contabilidad a un subsistema de la contabilidad, el financiero, y dejando sin posibilidades de referentes conceptuales que la fundamenten. Es paradójico pensar en la existencia de obras del pensamiento contable de gran relevancia (Mattessich; Sunder; Peino; Ijiri, Demsky; Tua; Pirla, Cañibano; Mauri, Hendricksen; Requena; Chatfield; Garcia; Hernández, Vlaemminck, Gertz, entre otros) que bien podrían ser estudiadas ampliamente a lo largo de la formación del contador público, esto por su número y calidad, las cuales sólo quedan reducidas, algunas, pues no pueden ser abordadas todas, a uno o dos semestres de un curso de seminario de teoría contable. En este mismo sentido gran parte de la investigación contable desarrollada en Colombia es desconocida por docentes y estudiantes. Contrariamente abundan en el pensum los manuales de texto, de los cuales no se niega su importancia, en este sentido el profesor Fernando Cruz ha mencionado (1997: 30), *leer funcionalmente no es, por tanto, una elección libre del sujeto de nuestro tiempo sino una condición ineludible que la racionalidad productivo instrumental y tecno-científica imponen al sujeto.* Sin embargo está ineludible condición no es la única a la luz de una perspectiva crítica de la sociedad, acompañada de lecturas lucido agónicas y de una sensibilidad literaria

diferente a la convencional.

Es así como los desarrollos alcanzados (¿?) en el campo de la investigación contable, para la mayoría de docentes y estudiantes, permanecen opacados al margen de la mayor parte de áreas de estudio del currículo. Se tiene una concepción errada del significado de disciplina contable, en este sentido se piensa desde una separación entre teoría y práctica, se cree que la teoría debe ser trabajada por docentes y estudiantes investigadores y que la practica debe ser trabajada por los contadores en la empresa.

De este modo se relega a un semestre, y en algunas universidades a dos, lo que en esencia debería permear el currículo de estudios: la disciplina contable, entendida esta como un conjunto de enunciados, en el sentido de Foucault y no cualquier manipulación, en palabras de Kant (1993: 3), como hechura de balances sin marcos conceptuales distintos a un decreto reglamentario. *Disciplina contable no es solo teoría contable. Ni disciplina contable es una cosa diferente a práctica profesional contable.* “Uno no podría ser un buen profesional sino tiene un claro dominio de la disciplina, y de otro lado, tampoco sería un buen profesional aquel teórico que desconoce las prácticas de la misma”· (Lara, 2002: 83) En esencia se considera que la contabilidad no se reduce sólo a teoría contable, pero tampoco a la práctica sin fundamento.

Así pues, este ensayo se propone en primer lugar señalar la importancia de la investigación contable en la formación profesional del contador público; en segundo lugar mostrar que la disciplina contable, al igual que otras disciplinas, entre ellas la sociología³, presenta ciertos consensos frente a determinados tipos

³ Existe al respecto cierta contradicción entre la teoría y la práctica. En la actualidad, y en el campo de las ciencias físicas, los progresos de la segunda derivan de los procesos efectuados por la primera, mientras que en las ciencias sociales, por el contrario, la practica parece hoy mas avanzada que la teoría...Los sociólogos no están de acuerdo ni siquiera sobre las definiciones elementales, los conceptos básicos ni las clasificaciones fundamentales; cada uno de ellos habla su propio lenguaje, lo que dificilmente les permite entenderse con los demás. No hay duda que esto explica el

de estudios o ámbitos problemáticos, como también, y estos en mayor magnitud que los primeros, fuertes posturas contrarias, disensión en el estudio y construcción del corpus conceptual contable, lo que de cierta forma debilita la concepción de comunidad del conocimiento contable. El conocimiento de este aspecto es fundamental para la inserción del estudiante en la investigación contable.

Se espera con esto indagar acerca del retardo que a nivel conceptual preexiste en los programas de estudio en los que se forman contadores públicos, llamar la atención de lo perjudicial que resulta, no sólo para los contadores, sino también para la sociedad y la misión de las Universidades, encontrarse al margen de los desarrollos teóricos conceptuales que fundamentan el saber contable sustento para una práctica contable distinta y necesaria; por último se discute acerca de la importancia del conocimiento de las diferentes posturas coexistentes y contrarias en el ámbito del conocimiento contable.

retraso de las ciencias sociales respecto de las ciencias físicas, en las que también hubo una época en que la práctica precedía a la teoría, antes de invertirse estos términos. (Duverger, 1996, 17).

El desconocimiento contable por parte de estudiantes y docentes

“La ausencia de reflexión en los programas de estudio, el no cuestionamiento del hacer esta egresando un profesional que resulta sordo, mudo y paralítico frente a una realidad que es dinámica y contradictoria (Gracia, 2002: 98)”.

Precisamente uno de los aspectos fundamentales, y en su mayor parte ausentes en los programas de estudio de Contaduría Pública, es el saber contable. Como consecuencia de ello se observa que los estudiantes próximos a graduarse, en su mayoría se encuentran bajo las siguientes circunstancias:

Los estudiantes de últimos semestres finalizan en un desconocimiento profundo de lo que hacen, a los que les importa como lo hacen y no se interrogan por las causas. Los que consideran que la partida doble es igual a debitos y créditos y desconocen las reflexiones que al respecto estudiosos de la contabilidad han realizado (Ariza, Pirla, Garcia, Mauri, Otros), los que piensan que las normas presentadas en el decreto 2649 de 1993⁴ son inmutables y verdaderas por ser las normas y desconocen que existen reflexiones al respecto (Cardona, Araujo), a los que se les preguntan por la contabilidad y la confunden con contaduría, y desconocen que al respecto en el ámbito contable se han realizado distinciones (Gracia, 1998), los que pasan por la universidad y la universidad no pasa por ellos⁵, pues estos se gradúan en el desconocimiento de las reflexiones que sobre su profesión y disciplina distintos teóricos han realizado, entre ellos: Mattessich, Ijiri, Demsky, Sunder, Belkaoui, Zimmerman, Chatfield, Peino, Moisés, Pirla, Tua, Hendriksen, Cañibano, Boter Mauri.

⁴ Decreto reglamentario de la práctica contable en Colombia.

⁵ Esta expresión es tomada Franco Ruiz (2002), con ella hace referencia al *paradigma vigente de gente que pasa por la universidad pero esta no pasa por ella, el cual se rompe mediante la conciencia de estudiar para saber y no para pasar. Esto requiere concientizarse que lo importante no es ser al menor esfuerzo, lo importante es saber con el mayor compromiso. Esta concepción que avanza del querer ser al saber, exige esfuerzos adicionales en la dedicación al estudio.*

En un contexto local nombres de investigadores contables les son desconocidos, entre ellos: el profesor Danilo Ariza, quien entrega entre uno de sus textos de interés para estudiantes y docentes “Una aproximación a la Naturaleza de la Contabilidad”; el profesor Edgar Gracia “Sobre las profesiones y las disciplinas”; Jorge Burbano (QEPD): “Contabilidad: Análisis Histórico de su Objeto y su Método; Rafael Franco: “Reflexiones Contables”; Hernán Quintero: “Hacia una Escuela de Investigación Científica en Contabilidad”; William Rojas: “Consideraciones sobre la enseñanza contable”. Por mencionar solo algunos de los textos que estos han publicado.

Entre otros autores que pueden ser mencionados se encuentran: Héctor José Sarmiento, Jorge Lemos, Mauricio Gómez, Harold Álvarez, Olver Quijano, Guillermo León Martínez, Marco Antonio Machado, Carlos Mario Ospina, Aida Patricia Calvo; estos también se han pronunciado en varias ocasiones y no podría seguir mencionando sus textos por que cada autor ha hecho camino en los vericuetos contables y aportado reflexiones que permiten comprender que la contabilidad es algo mas que números organizados, y técnicas de registro (técnica empírica de registro), sus planteamientos han estado alrededor de las consideraciones respecto a su condición y perspectiva disciplinar.

Estudiantes que cursan las diferentes asignaturas del programa de estudios y en sus niveles de consulta, no se encuentran incluidos los textos que contienen reflexiones teórico contables, como se esperaría en un programa de estudios que debe tener como saber fundamental el contable⁶.

Al respecto es necesario precisar que uno de los obstáculos, a parte del interés por la investigación, se constituye la obtención de material de fuentes primarias,

⁶ Además de las Obras de los teóricos contables diferentes a nuestro contexto, entre estas fuentes pueden mencionarse: la revista de la Universidad de Antioquia, Porik An de la Universidad del Cauca, Lumina de la Universidad de Manizales, Legis del Contador, Memorias de los Congresos de Estudiantes de Contaduría y de Contadores, entre otras.

ya que en las Bibliotecas de los Programas de estudio en mayor grado se encuentran material que contiene artículos, ponencias, ensayos, las que hacen referencia en su mayoría a reflexiones sobre la contabilidad soportadas en referentes teóricos en especial de otros contextos (Mattessich, Sunder, Ijiri, Belkaoui, Tua, Cañibano, Pirla, Mauri, entre otros), los que en gran parte se encuentran ausentes de las Bibliotecas de los Programas de estudio ⁷.

Dichos estudios, reflexiones de ámbito local e internacional, tampoco se encuentran incluidas en la mayoría de los programas académicos que conforman los pensa y se cree que todos estos temas contables son para un curso de teoría contable, visión sustentada en quienes consideran que la disciplina contable puede ser enseñada sin sus elementos conceptuales.

Los profesores enseñan contabilidad de modelo legal jurídico y desconocen las elaboraciones teóricas de su disciplina: *forman* en el desconocimiento de los fundamentos teóricos disciplínales a sus estudiantes⁸. Confunden teoría o

⁷ De esta manera difícilmente podrá lograrse el anhelado objetivo *investigación contable que tanto se anuncia*, ¿como cuestionar las publicaciones Colombianas sin acceso o con limitado acceso a las fuentes primarias? No queriendo decir con ello que el trabajo de investigación no requiera esfuerzos y que uno de ellos no sea la obtención de los documentos de estudio ni tampoco afirmando que con la compra de textos estará solucionado el problema de acercamiento y lectura de la disciplina contable por parte de estudiantes, investigadores y docentes. Es necesario comprender la distinción educación-formación aportada por el profesor Humberto Quiceno, y pensar con ello que la Universidad de cierta forma debe contribuir con dicha formación, promover el espíritu crítico y brindar soportes conceptuales para la investigación en contabilidad.

⁸ Esto puede ser constatado si nos preguntamos por el origen de los docentes que actualmente pululan y enseñan en los programas de Contaduría Pública, en su mayoría estos han sido formados de forma empírica, es decir han aprendido lo que saben haciéndolo, experimentándolo, lo que conocen de la contabilidad les ha sido provisto desde un modelo legal jurídico contable el cual ellos se encargan de repetirlo pues no les interesa reflexionar sobre lo que hacen pues así lo han hecho durante su vida y consideran que esta bien. Son pocos los que se han detenido a reflexionar la contabilidad, dichas reflexiones pueden ubicarse a partir de los años 80 del siglo XX, momento en el que surgen las primeras reflexiones, las cuales paulatinamente fueron articulándose en los pensa de las diferentes universidades del país. De esta manera podría afirmarse que los docentes reproducen un modelo legal jurídico el que enseñan

fundamentos teóricos contables con marco legal y jurídico del ejercicio contable. “*Con ello, el alumno aprende a contabilizar, pero no aprende contabilidad*” (Tua, 1993: 122). Esto no ocurre en otras disciplinas como la física, la química o la biología; las cuales no pueden ser comunicadas y significadas sin recurrir obligatoriamente a los fundamentos teóricos. La contabilidad debe ser comunicada y significada con los fundamentos contables, elucidando los modelos de representación contable (Lemos, 2005: 9).

Desde esta perspectiva cabe preguntarse ¿si las ciencias humanas y sociales podrían ser articuladas con éxito?, pues así el docente lograra relacionarlas sus esfuerzos se verían descompensados frente a un estudiante que se forma en la instruccionalidad que le brindan las practicas pedagógicas, una educación profesionalizante que responde a las necesidades del mercado y no a la conformación de saberes (Franco, 1997; Cubides *et al*, 1993).

Importancia de la Investigación Contable

Es necesario repensar los cursos de teoría contable y no pretender en un semestre llenar de documentos interesantes al estudiante como si su cerebro fuera una tabula rasa. Cada texto cobra significado según el contexto y la época. No es lo mismo leer cuando se inicia la profesión de contador que cuando se esta a mitad de carrera y finalizando el pensa. Las miradas son distintas, pues las realidades son cambiantes y exigen del estudiante una articulación constante desde su pensamiento.

La reflexión sobre la importancia de la ética y de la responsabilidad del Contador Público no es la misma cuando se cursa tercer semestre y aun no se avizora la estructura de la profesión ni los marcos conceptuales de la disciplina contable, a

en el desconocimiento de las elaboraciones teóricas de su disciplina. Para ampliar esta tesis véase a Lemos (2005)

la que se pueda tener en séptimo semestre donde por lo menos se “*es conciente*” de la responsabilidad social que le exige la profesión contable, conoce de las dimensiones de su disciplina y es conciente o por lo menos alcanza a percibirlo, que existen reflexiones sobre el medio ambiente, la responsabilidad social, el capital humano, las que demandan de este profesional una conciencia formada desde la multidisciplinaridad pero con amplias fortalezas en su campo de conocimiento contable y profesional, que le permita reconocer los diferentes conceptos de las ciencias humanas y sociales y plantear relaciones con la contabilidad y la contaduría pública.

Un conocimiento disciplinar que le permita establecer los límites de la representación contable y comprender que tipos de problemas son del ámbito contable, sin querer decir que esto sea fácil, pues entre los investigadores se parte de la premisa que la contabilidad debe representar los intercambios que se dan en la naturaleza, materiales e inmateriales (Quintero, 2004), en este sentido se plantean problemas relacionados con la representación ambiental, social, cultural, simbólica, posturas desde la medición contable, entre otras, las cuales, se plantean sin preguntarse en primera instancia si la contabilidad es una disciplina de la medición, del ambiente, de lo social, del control, entre otros. (Lemos, 2004; Bryer, 2006; Vickrey, 1970)

Sin embargo el conocimiento de las reflexiones contables que se han realizado a nivel de investigación en Colombia y a nivel internacional permitirá a estudiantes y docentes el planteamiento de problemas acordes con la naturaleza de la contabilidad y sus elementos conceptuales.

Una de las mayores preocupaciones de los estudiantes de Contaduría Pública es plantearse un problema de investigación a partir de lo que conocen de la contabilidad, lo cual en mayor parte es producto de la contabilidad financiera, así pues, los estudiantes se ven limitados y se pierden en la articulación de sus preocupaciones con el campo de estudio llamado contabilidad, y en ocasiones los

problemas que se plantean se escapan al ámbito de la contabilidad y la contaduría pública, esto producto del desconocimiento de los elementos conceptuales y las confusiones que se presentan entre teoría contable y el decreto 2649 de 1993, que en algunos casos se identifican como sinónimos.

Frente a este panorama los estudiante escapan al compromiso con el saber pues se han acostumbrado (*han sido acostumbrados*) a lo rápido y fácil, al estudiar para pasar y no para saber, siendo así las cosas, los resultados exitoso de estos cursos, como los de teoría contable, metodología de la investigación, entre otros, demandan dedicación y esfuerzo, lecturas lucido agónicas y pensamiento crítico, cada estudiante según el tipo de problema escogido tendrá particularidades que asumir, pero puede afirmarse que los estudiantes que han caminado entre los vericuetos contables se les hace mas llevadera su labor de investigación.

Los estudiantes de contaduría pública que desconocen las reflexiones disciplinares egresan de los programas de estudio hábiles en operaciones pero frágiles en concepciones, esto de cierto modo va en detrimento de la disciplina contable pues la margina y la relega como la actividad de unos pocos. Por otro lado si se piensa que una de las posibilidades de hacerle frente a la crisis de la educación contable y los diferentes aspectos que la conforman, algunos ya señalados, es el acercamiento al saber contable, a sus fundamentos o epistemología contable, como lo señala el profesor Tua (1993:122); es necesario establecer en que condiciones se encuentra dicho saber, cuales los acuerdos y las posiciones encontradas, cuales las pautas para pensar la contabilidad como objeto de investigación, esto último, si bien resulta importante para los investigadores contables y constituye su principal sugerencia a la hora de reflexionar la crisis de la educación, resulta también un problema que tiene discusiones pendientes, discusiones que de cierta forma tomarían tiempo pero que serian útiles para *entendernos* y con ello fortalecer la concepción de la disciplina contable en los currículo de estudio, en sus ámbitos (teóricos, tecnológicos y técnicos, Gómez, 2005: 23).

El poco consenso del cuerpo teórico de la contabilidad en cuanto a su naturaleza, su objeto, método y representaciones contables.

A pesar del impresionante volumen de sofisticados trabajos académicos que se han publicado, no ha sido posible resolver la mayoría de los problemas mas apremiantes: el tema de la valoración, el diseño de formas fiables para controlar la eficacia de los sistemas de contabilidad gerencial y financiera, el debate sobre la independencia del auditor, la obtención de un acuerdo sobre normas internacionales de contabilidad, la brecha existente entre visiones tan alejadas entre si como la PAT norteamericana y la CIV británica...No es de extrañar, por tanto, que en este principio del siglo XXI se perciba entre los contables de todo el mundo cierta desilusión en relación con los estudios actuales sobre contabilidad (Mattessich, 2003, 105)

El Cisma Contable

Algunos investigadores han oteado diferentes aspectos de la teoría contable de vital importancia para el reconocimiento de la contabilidad como disciplina (naturaleza, objeto, método, técnicas, procedimientos, tecnologías, etc.)⁹.

El desarrollo de las investigaciones contables, en parte, ha sido influenciado por los desarrollos obtenidos desde la filosofía de la ciencia. En este sentido la relación contabilidad – filosofía de la ciencia es señalada por el profesor Lemos (2005: 19) con tres momentos significativos de la filosofía de la ciencia, como lo son: el paradigma clásico, el momento historicista y el estructuralista¹⁰: *existen elaboraciones escasas pero fuertes en este campo, se reconoce el trabajo de*

⁹ Algunos autores coinciden en ubicar los primeros pasos de la Teoría Contable a finales del siglo XIX y a comienzos del siglo XX. En: Papel de la teoría contable. R.L. Watts y J.L. Zimmerman. En: Cuadernos de Administración, facultad de ciencias de la administración, Universidad del Valle, Págs. 4-17.

¹⁰ Para ampliar sobre estos tres momentos véase: Desarrollos recientes en filosofía de la ciencia. Tres momentos significativos. Juan Manuel Jaramillo. En revista praxis filosófica # 4. Universidad del Valle, 1993.

Richard Mattessich (2000) y su propuesta recientemente publicada de los fundamentos de la teoría contable; el marco racionalista crítico popperiano hecho por Watt y Zimmermann, la corriente pragmática como amparo de las explicaciones de Hendriksen; los marcos filosóficos conceptuales de la ciencia desde las consideraciones paradigmáticas hechas por Belkaoui (1982) basado en la propuesta de T.S Kuhn; o la propuesta de programas de investigación en contabilidad, desde las consideraciones Lakatosianas sobre la ciencia y la estructura de la ciencia como programas, realizada de Gabriel Peino –por mencionar algunos....

En este mismo sentido varios son los autores que intentan presentar el carácter científico de la contabilidad, entre ellos el profesor Martínez (2001: 41) ha presentando un debate inconcluso acerca de la científicidad contable abordando elementos como los siguientes: a) el objeto de conocimiento: un constructo problemático; b) el método: mas allá del falso tecnicismo y de la dicotomía epistemológica; c) el objeto y método en contabilidad, como conceptos inacabados; d) el método contable, la concepción originaria y sus antinomias; e) la postura epistémico positivista: una versión metodológica hegemónica e insuficiente; e) la disciplina contable como gregaria del positivismo; f) la escuela toscana y la dogmática jurídico contable; g) la escuela económica y el del controlismo de Fabio Besta; h) la normalización contable: otra visión gregarista y subalterna del positivismo, entre otros;¹¹. Se infiere que los estudios en el área

¹¹ Al respecto se considera importante ampliar la relación contabilidad - ciencia en los siguientes textos: Garcia, Carlos. (2004). Una discusión crítica sobre el carácter científico de la contabilidad. En: Revista Lumina N° 5. Universidad de Manizales. Págs. 61-76.; Martínez, Guillermo. (2001). El estatuto de Cientificidad de la contabilidad: un debate inconcluso. En: Revista Porik An, No 5-6. Facultad de Ciencias contables, económicas y administrativas, Universidad del Cauca. Págs., 41-70; Tascon, Maria. (1995). La contabilidad como disciplina científica. Revista Contaduría, No 26 y 27, pp. 67-104. Universidad de Antioquia; marzo-septiembre, Mejia, Eutimio., Montes, Carlos., Montilla., Omar. (2005). Contabilidad emergente. Universidad Libre. Págs.181-216, entre otros.

contable han sido influenciados predominantemente por los vectores empiro-positivistas. Frente a esto se afirma que *la contabilidad debe abordar su desarrollo desde una mayor rigurosidad interpretativa, superando las precariedades de una disciplina tributaria del positivismo económico normativo, que la ha subsumido en una perversa inercia interpretativa* (Martínez, 2001).

Es así como el enfoque de la explicación no ha sido el único seguido por los estudiosos de la contabilidad, también se encuentran trabajos (nacionales e internacionales) que privilegian los métodos de las ciencias sociales y humanas (hermenéutica-comprensión), desde estas consideraciones se plantean nuevos marcos analítico-interpretativos para la contabilidad –*critic interpretative view*– amparados por el legado de la escuela de Frankfurt, escuela de pensamiento fundada en el idealismo de Kant y Hegel, dentro de sus miembros encontramos: Horkheimer, Adorno, Marcuse, Habermas, entre otros (Dillard, 1991) .

Para un entendimiento mas profundo de esta corriente de pensamiento (que en absoluto constituye un conjunto uniforme), es indispensable volver al pensamiento original de Foucault, Derrida y una serie de autores marxistas y escritos relacionados con la teoría crítica y la Escuela de Frankfurt, como por ejemplo Marcuse (1946), Horkheimer (1967, 1968), Adorno (1998) y Habermas (1968, 1996) (Mattessich, 2003: 111)

Para entender su impacto en el ámbito de la contabilidad, pueden resultar útiles el artículo de estudio general de Chua (1986) y trabajos como Hopwood (1978, 1987, 1988), Laughlin et al. (1982), Tinker et al. (1982), Tinker (1984, 1985), Cooper (1983), Macintosh (1985), Roberts and Scapens (1985), Puxty et al. (1987), Arrington y Francis (1989) y otras publicaciones relacionadas (Mattessich, 2003: 111).

Por otro lado el profesor Gómez menciona: *las discusiones que desde la orientación crítica en contabilidad se están dando en las últimas tres décadas*

emergen del compromiso por aproximarse a la construcción de una teoría contable reflexiva, analítica y propositiva que cuestione la visión hegemónica que el empirismo, el positivismo y las ciencias naturales han irradiado en la epistemología moderna, para la comprensión y sistematización del conocimiento social. (2005, 26)¹².

Desde una perspectiva heterodoxa se vienen presentando propuestas epistemológicas para entender y construir de forma distinta la contabilidad, lo que nos permite señalar que la vertiente crítica se encuentra en construcción. La re-configuración de la teoría contable es quizás su más apremiante labor.

Las discusiones al interior de los autores paradigmáticos de esta vertiente, muestran la improcedencia de una reconstrucción contable centrada en el Objeto, en especial, por los fuertes condicionamientos metodológicos y epistemológicos que ello encarna por el énfasis de las ciencias naturales. La orientación crítica de la contabilidad, al retomar las discusiones críticas de la epistemología (posiciones modernas y posmodernas) no esta muy preocupada por la identificación de los elementos materiales y formales clásicos de las ciencias facticas-naturales (objeto, sujeto, método, teorías) (2005, 26)... Esto no quiere decir que no reconozca la importancia de sistematizar la razón de ser y las labores comunes que la contabilidad encara. Por el contrario, plantean la necesidad y relevancia de hablar de campos de conocimiento, territorios de saber y problemas de la realidad. La definición del campo en el que opera la contabilidad, pero se comparte que las miradas que la reducen al estudio de prácticas de representación de la riqueza social no deben excluir perspectivas sociológicas, antropológicas y organizacionales. (2005, 32).¹³

¹² Reflexiones similares pueden ser consultadas en el documento *Contabilidad: comentarios sobre el discurso científico y los determinantes morales*. del mismo autor (Gómez) en: *La Contabilidad en la modernidad: referentes filosóficos y social históricos*. Jesús Alberto Suárez, compilador, Págs., 273-294.

¹³ Para ampliar acerca de la escuela crítica y su relación con la contabilidad ver: *Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica en la disciplina contable*.

Otro importante campo de interés para la investigación contable y que se desprende de esta perspectiva crítica de la contabilidad es la confrontación presentada entre la historia tradicional de la contabilidad y la nueva historia de la contabilidad (Hernández, 2006, Salvador, *et al*, 2004).

De este modo se plantea un panorama problemático para la comunidad contable y más aun cuando algunos investigadores frente a estas nuevas perspectivas ponen en duda la existencia de las disciplinas y las búsquedas incesantes de su esencia, naturaleza y método dejando en cuestión el trabajo reflexivo de investigadores contables alrededor de estos temas (Ariza, Sarmiento, Machado, Franco), apelando a la reconstrucción de la categoría riqueza y al trabajo reflexivo desde la filosofía, la epistemología y la historia (Quintero, 2006).

La síntesis contable

Al respecto el profesor Martínez (2001, 50) frente al debate inconcluso sobre la cientificidad contable ha planteado: *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.* Reflexiones similares pueden ser consultadas en una obra reciente del profesor Mattessich (2003). A continuación se presentan algunas de sus consideraciones:

Los académicos deberían ampliar sus miras para darse cuenta de que la

Gómez, Mauricio. (2005), en revista Porik An, 10. Universidad del Cauca; Teoría crítica y contabilidad: un espacio de reflexión. González Luis Antonio. (2006). en: La Contabilidad en la modernidad: referentes filosóficos y social históricos. Jesús Alberto Suárez, compilador, Págs. 131-163; Dillard, Jesse. (1991). Accounting as a critical social science. Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol 4, no. 1. pp. 8-28. También Mattessich, Richard en: Contabilidad: cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional-normativa. Revista partida doble No. 144. pp. 104-119; 2003 – entre otros

contabilidad es una disciplina aplicada: ni puede hacerse descansar sobre el lecho de Procusto que supone cualquier teoría positivista ni tratarse como si fuera crítica cultural o literaria, sino que debe estar basada en un pensamiento racional y científico. Si falta esta exigencia, ni las cuestiones de la contabilidad ni los enormes problemas en la sociedad y el medio ambiente podrán resolverse. Y el error mas grave que la CIV podría cometer seria considerar el pensamiento racional y la ciencia como enemigos. (2003, 119); La forma en que en la actualidad se niegan los juicios de valor en el mundo académico de la contabilidad puede perjudicar a la reputación de una disciplina supuestamente aceptada como mecanismo de control perteneciente a la sociedad y con la que mantener la contabilidad económica, financiera e incluso social. (2003: 118). Opino que un futuro modelo de síntesis tendría que superar la enemistada de los seguidores más radicales de la CIV hacia la ciencia tradicional y su confusión ocasional de ciencia con tecnología¹⁴, así como vencer la desconsideración que muestran los empírico radicales hacia los juicios de valor relacionados con la ciencia y sus aplicaciones¹⁵ (2003; 118)

La investigación Contable en Colombia¹⁶

¹⁴ *-de hecho el espíritu predominante parece ser justo el contrario, es decir, un espíritu de radicalización, confrontación y antagonismo hacia los historiadores de la contabilidad tradicionales. Se trata, sin duda, de un ejemplo de la necesidad de autoafirmación que a menudo sufren las nuevas tendencias (la nueva historia, defendida por los seguidores de la CIV), las cuales no encuentran mejor manera de desarrollarse que atacar a las ideas establecidas (Esteban Hernández, 1998, citado por Mattessich, 2003, 110)*

¹⁵ *Además, muchos han conseguido suficiente poder como para censurar la erudición genuina, han irrumpido, montados en su caballo de Troya, en la ciudadela del academicismo con la intención de poner fin a la cultura superior ...son los anticientíficos, que suelen llamarse a si mismos posmodernos, (Págs. 209-210)...se contrata a profesores a los que se asciende y se les da poder para enseñar que la razón no merece la pena, que la demostración empírica no es necesaria, que la verdad objetiva no existe, que incluso los aspectos mas básicos de la ciencia constituyen una herramienta que sirve al capitalismo o al machismo, y otras lecciones semejantes. Algunos llegan a rechazar el conocimiento tan concienzudamente logrado en los últimos quinientos años (Págs. 219), Bunge 1999, citado por Mattessich, 2003, 113*

¹⁶ *Un estudio detallado sobre la investigación contable en Colombia lo constituye el titulado “Aproximación histórica a la Investigación Contable en FIDESC Y CCINCO,*

Podría llegarse a plantear que en Colombia ha existido y existe investigación contable que se constituye desde particulares intereses, al parecer su mayoría irreconciliables y que los efectos de dichas reflexiones, si bien son importantes resultan siendo eclécticos para la conformación de la contabilidad como disciplina, campo del saber contable. ¿Cómo insertar a los estudiantes en discusiones sobre su disciplina si los investigadores que dirigen sus inquietudes piensan la contabilidad desde sus referentes y en ocasiones presentan posturas encontradas sobre y dentro de un mismo asunto?

La ausencia de planificación en la investigación contable en Colombia puede sostenerse según lo expuesto por el profesor Franco: "...no ha manejado la idea de programas o proyectos de investigación, ha sido más bien un centro de coordinación y discusión sobre el trabajo de una serie de investigadores que se han vinculado y que cada uno ha desarrollado sus actividades de una manera autónoma e independiente llevando su producción intelectual a la discusión de simposios de educación y docencia...lo mejor que ha hecho CCINCO es el trabajo de reunir a una serie de investigadores, de ponerlos en discusión, en contacto y de promover una emulación entre esos investigadores de manera que cada día se vaya produciendo más y llegando a nuevos investigadores". Agregan las autoras: "la descripción realizada por el profesor Ruiz muestra la carencia de planeación para la investigación (*y difusión del pensamiento contable en Colombia*), es así como los trabajos se orientan de acuerdo a los intereses particulares de cada miembro y no como respuesta a una tarea coordinada, estudiada y consensuada". (Barrios, et al, 2004: 81).

Si bien es cierto la investigación Contable en Colombia ha sido direccionada desde las características señaladas por las autoras, el saber contable en su estado actual presenta disensiones que no se superan mediante planeación para la investigación o tareas consensuadas. El cisma existente permea los trabajos de

trabajo de grado presentado para obtener el título de Contador Público en la Universidad del Valle, por las estudiantes Claudia Barrios y Tatiana Fuquene, 2004.

investigación contable reflejando un saber atomizado en el que convergen diferentes posturas, algunas coexisten, pero por otro lado otras se presentan contradictorias.

Disensos en el estudio del conocimiento Contable

Para finalizar de manera breve se exponen algunas de las contradicciones anunciadas en un orden arbitrario:

- Consideraciones que toman la contabilidad como una ciencia frente a las que consideran que la contabilidad no cumple con los requisitos de cientificidad. (García, 2004., Romero, 2006)

En este sentido para los primeros las discusiones dadas por los segundos (por ejemplo las de orden moral para la contabilidad) serían impropiedades para la disciplina contable, sus investigadores y lenguaje científico; en este sentido el profesor Martínez menciona: *quienes se adhieren a estos postulados no aceptan otras variables de construcción científica, en tanto estas comprometen el rigor científico y una supuesta neutralidad axiológica o valorativa* (2001, 47).

Los disensos pueden evidenciarse en la siguiente afirmación: *en algunos (trabajos) se descalifican las propuestas positivistas para dar cuenta del estatus epistemológico de la contabilidad con argumentos que mezclan premisas sociológicas y las contraponen a argumentos filosóficos, lo que hace de ellos no atinentes, falaces, ambiguos o con cargas de premisas ocultas.* (Lemos, 2005, 22); es claro que dicha postura se refiere a las consideraciones morales y no científicas para la contabilidad. Por ejemplo la entregada por el profesor Gómez (2003).

Este comportamiento es explicado por Foucault (1987) así: *la doctrina vincula los individuos a ciertos tipos de enunciación y como consecuencia les prohíbe*

cualquier otro; pero se sirve, en reciprocidad, de ciertos tipos de enunciación para vincular a los individuos entre ellos, y diferenciarlos por ello mismo de los otros restantes.

- En este mismo sentido autores que se sustentan en la explicación científica (ciencias naturales) y otros que apelan a la comprensión (ciencias sociales y humanas).

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. (Martínez, 2001, 48).

- Autores que han señalado el control como una de las funciones intrínsecas de la contabilidad, frente a otros que plantean lo contrario (Bryer, 2006., Lemos, 2005)
- Autores que reconocen la importancia de la contabilidad (financiera) para la toma de decisiones y otros que demuestran y ponen en duda dicha afirmación (Cañibano *et al*, 2000; Ross *et al*, 2005)
- Autores que plantean que la contabilidad realiza mediciones y otros que plantean que la contabilidad es un saber sin medición (Lemos, 2004., Vickrey, 1970)¹⁷

Epilogo

Existe cierto pesimismo frente a las posibilidades de cambios en las prácticas pedagógicas que actualmente degradan la formación del contador público, sin embargo al respecto Kant afirma: *la suposición de que, cuanto hasta ahora aún no se ha logrado, sólo por eso tampoco se va a lograr jamás, no autoriza en modo alguno a desistir de propósitos pragmáticos o técnicos (como, por ejemplo, el de viajar por el aire con globos aerostáticos), y menos todavía de un propósito moral,*

¹⁷ Frente a estas últimas tres contradicciones es necesario aclarar que no son muy comunes en el ámbito académico Colombiano, dada la general aceptación que se desprende de aceptar como naturaleza de la contabilidad la representación, medición y control de la riqueza (Ariza, 1996). Por otro lado, se ha sostenido que la información contable debe satisfacer las necesidades de información de los usuarios, (*paradigma de la utilidad*); sin embargo, revisiones realizadas en otros contextos señalan la necesaria revisión conceptual de la disciplina contable frente a las necesidades de información resultantes de las inversiones en intangibles. En este sentido, Cañibano sostiene: *“las firmas sienten una creciente necesidad de hacer inversiones en intangibles, sobre los cuales se basan los sucesos futuros de las compañías, pero en la mayor parte de los casos, estas inversiones no son reflejadas en la hoja de balance debido a la existencia de criterios contables restrictivos para el reconocimiento y valuación de los activos intangibles* (Cañibano, *et al*, 2000, Ross, *et al*, 2005).

pues respecto de este último basta con que no se haya demostrado la imposibilidad de su realización para que constituya un deber (1993 :55).

La educación de la contabilidad debe ser acompañada no sólo de prácticas que acentúan el oficio instrumental del contable, se deben articular elaboraciones conceptuales que fundamenten la práctica contable. Se le debe permitir al estudiante un verdadero acceso al pensamiento contable, y no sólo de papel como comúnmente queda consignado en los propósitos de currículo. Este pensamiento no se reduce a un libro de texto ni a un decreto reglamentario como comúnmente se le ha hecho creer a los estudiantes.

Los programas de estudio deben fomentar actividades académicas que permitan la discusión sobre temáticas inherentes a la profesión y disciplina contable. Estas discusiones deben ser articuladas a los planes de estudio de manera amplia, dejando de lado posiciones que toman las reflexiones epistemológicas, científicas o filosóficas por extrañas a la práctica contable.

Los docentes de los programas de estudio de contaduría pública deben participar en procesos de investigación, con el fin de actualizar permanentemente sus concepciones frente al saber contable y sus concepciones frente a la profesión. Resulta de vital importancia la consulta por parte de estudiantes y docentes de las bases de datos con que cuentan algunas universidades del país, en las cuales se presentan publicaciones de tipo académico científicas, estas pueden soportar las investigaciones presentes, las futuras y también cuestionar las existentes por haber estado alejadas de este tipo de estudios.

El proceso de articulación de la investigación contable y del conocimiento contable es y será un proceso lento en la medida que los docentes sigan enseñando mediante métodos que privilegian las lecturas funcionales y las elaboraciones prácticas contables, las cuales si bien son importantes, son tomadas por estos como las únicas o las requeridas por el mercado laboral y a su vez

institucionalizadas mediante decretos reglamentarios de educación (Decreto 2566). En este sentido el docente conciente o inconscientemente lastima el saber del estudiante limitándolo al procesamiento de información, en el que pocas veces se cuestiona la información transmitida. Ocasionando en el estudiante cierto desprecio o actitud apática por la reflexión y el pensamiento, dado que en su proceso (de) formativo se le ha inculcado una visión técnica de la contabilidad, ignorando con ello el poder constitutivo de la contabilidad (Carrasco, *et al* 1997: 67). “No podemos seguir considerando a la contabilidad como un conjunto de herramientas técnicas que se limitan a la representación “neutral” del mundo de los “hechos” económicos. Porque el output que produce el proceso contable afecta directamente a la imagen que construimos del mundo en que vivimos (Hines, 1988, 1989); a las ideas que nos formamos acerca de los individuos, las organizaciones y la sociedad en su conjunto; y a las decisiones que adoptamos en la administración de nuestras vidas y de la de los demás”.

Y por último los estudiantes, aquellos directamente responsables de darse su *forma-ción* (Quiceno, 2002: 94)¹⁸, son estos quienes deben propender por el cumplimiento de los propósitos explícitos de los currículo de estudios, cuestionar su no cumplimiento. Estos en su mayoría son susceptibles de escepticismo, es necesario cuestionar la totalidad sin fisuras a la que inconscientemente o conscientemente son sometidos.

Es claro que en este documento se ha pretendido mostrar que es posible otro tipo de lecturas contables, que existen documentos que presentan reflexiones relacionadas con la disciplina y profesión contable que de cierta forma

¹⁸ En este sentido el profesor Quiceno afirma: *la formación es un proceso de adquisición de la forma estética y de la forma ética de cada uno. Lo estético se produce cuando uno se interesa por su apariencia y la ética cuando se interesa por sus actos. Nadie distinto a uno puede interesarse por lo uno o por lo otro, lo estético y lo ético, ambos procesos pertenecen a cada sujeto. Si alguien lo forma a uno, entonces, desaparece la formación porque ella es un acto libre, si a uno lo forman eso se llama dependencia, domesticación, instrucción. Lo estético y lo ético se producen al construir una forma, un estilo, unas maneras propias (Foucault, 1990: 140). Cuando uno busca su propia forma esto equivale a decir que uno llega a una estética. La formación es la relación que uno tiene con la forma de uno, de ahí viene la palabra forma – ción.*

complementarían el conjunto saber-hacer; y por último y lo más importante, el estudiante juega un papel fundamental para el cambio de visión de la contabilidad, es este quien a través de su pensamiento crítico deberá *arrogarse el derecho de interrogar a la verdad sobre sus efectos de poder y al poder sobre sus discursos de verdad. La crítica será el arte de la inservidumbre voluntaria, el arte de la indocilidad reflexiva que tiene esencialmente por función la des-sujeción*¹⁹.

¹⁹ Foucault, Michel. Qu'est-ce que la critique, Critica y Auflarung, traducción de Jorge Dávila. En: Revista de Filosofía.

BIBLIOGRAFÍA

- Barrios, Claudia; Fuquene, Tatiana. (2004). Aproximación histórica al desarrollo de la investigación contable en FIDESC y CCINCO. Tesis de pregrado del Programa de Contaduría Pública de la Universidad del Valle, Cali.
- Bryer, Rob. (2006). Accounting and control of the labour process. *Critical Perspectives on Accounting* 17, 551–598.
- Cañibano, Leandro., Garcia, Manuel., Sánchez, Paloma. (2000). Accounting for Intangibles: A literature Review. *Journal of Accounting Literature*. Vol. 19, Págs., 102-130.
- Carmona, Salvador., Ezzamel, Mahmoud., Gutiérrez, Fernando. (2004). Accounting History research: traditional and new accounting history perspectives. *De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad*. N° 1.
- Carrasco, Fenech, Francisco y Larrinaga González, Carlos. (1997). El poder constitutivo de la contabilidad: consideraciones sobre la cuestión medio ambiental. En. *Ensayos sobre contabilidad y economía*. Tomo II. Homenaje a Saez Torrecilla. Instituto de contabilidad y Auditoria de Cuentas. Madrid, Págs., 65-83.
- Cruz, Fernando. (1997). Apocalipsis No. *Revista Universidad del Valle*, No 16. Paginas 17-32.
- Cubides, Humberto, Gracia, Edgar, Machado, Marco, Visbal, Fernando, Maldonado, Alberto. (1993). *Historia de la Contaduría Pública en Colombia Siglo XX*. Tercera edición, Fundación Universidad Central, Págs., 35-136. Primera parte: “Evolución de la capacitación y formación de los contadores públicos” por Humberto Cubides.
- Dillard, Jesse. (1991). Accounting as a critical social science. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol 4, no. 1. pp. 8-28.
- Duverger, Maurice. (1996). *Métodos de las ciencias sociales*. Editorial Ariel S.A.

- Foucault, Michel. (1987). El orden del discurso. Tusquets. Editores.
- Foucault, Michel. (1969). La Arqueología del saber. Siglo XXI editores.
- Foucault, Michel. Qu'est-ce que la critique, Critica y Aufklärung, traducción de Jorge Dávila. En: Revista de Filosofía.
- Franco, Rafael. (1997). Reflexiones contables. Teoría, educación y moral. Segunda edición, Investigar editores. Págs., 93-253.
- Franco, R., Ariza, D., Rojas, W., Quijano, O., Martínez, G., Gracia, E. (2002). Del hacer al saber. Realidades y Perspectivas de la educación contable en Colombia. Universidad del Cauca, Popayán.
- Garcia, Carlos. (2004). Una discusión crítica sobre el carácter científico de la contabilidad. En: Revista Lumina N° 5. Universidad de Manizales. Págs. 61-76.
- Gómez, Mauricio. (2005). Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica en la disciplina Contable. En: PORIK AN, revista facultad de ciencias contables, económicas y administrativas Universidad del Cauca. No. 10. Págs. 13-37.
- Gómez, Mauricio. (2003). Contabilidad: comentarios sobre el discurso científico y los determinantes morales. En: XVII congreso nacional de estudiantes de contaduría pública. Universidad del Cauca.
- Heidegger, Martín. (1988). Identidad y diferencia. Anthropos. Editorial del hombre. Barcelona España.
- Hernández, Esteban. (2006). La Historia de la Contabilidad: una disciplina en Auge. En: revista legis internacional de contaduría y auditoría N° 25.
- HorKheimer, Max. (2000). Teoría tradicional y teoría crítica. Paidós.
- Kant, Immanuel. (1993). Teoría y Práctica. Editorial tecno. Segunda edición.
- Lara, Juan A. (2002). Verdad, Responsabilidad social y Ética en Contabilidad. En: Ética y desafíos de la Contaduría Profesional. Departamento de Ciencias Contables. Pontificia Universidad Javeriana.

- Lemos, Jorge. (2004). Contabilidad un saber sin medición. En: Cuadernos de Administración No. 31 Facultad de Ciencias de la Administración. Universidad del Valle. Págs. 9-27.
- Lemos, Jorge. (2005). Modelo legal, investigación y representación contable. En: Universidad Libre de Cali. Págs. 7-20.
- Lemos, Jorge (2005). Filosofía de la ciencia y contabilidad: relación necesaria. Entramado. Vol. 1. 2005. (Enero-Junio), Universidad Libre.
- Martínez, Guillermo. (2001). El estatuto de Cientificidad de la contabilidad: un debate inconcluso. En: Revista Porik An, No 5-6. Facultad de Ciencias contables, económicas y administrativas, Universidad del Cauca. Págs., 41-70.
- Mattessich, Richard. (2003). Contabilidad: ¿cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional-normativa. Revista partida doble No. 144. pp. 104-119;
- Mejia, Eutimio., Montes, Carlos., Montilla., Omar. (2005). Contabilidad emergente. Universidad Libre. Págs.181-216.
- Quiceno, Humberto. (2002). Educación y formación Profesional. En: Cuadernos de Administración 28, Facultad de Ciencias de la Administración. Universidad del Valle, Págs. 88-98.
- Quintero, Hernán (2005). Hacia una escuela de investigación científica en contabilidad. En: La contabilidad en la Modernidad: referentes filosóficos y social históricos. Págs. 185-224. Compilador: Jesús Alberto Suárez.
- Rojas, William. (1999). Intramuros: la contabilidad y la organización. En: Contaduría. Universidad de Antioquia. Págs. 101-117.
- Romero, Henry. (2006). Hacia una crítica de la racionalidad contable. En: La Contabilidad en la modernidad: referentes filosóficos y social históricos. Compilador: Jesús Alberto Suárez P. Págs.225-272.
- Ross, Göran, Pike, Stephen., Fernström, Lisa. (2005). Valuation and reporting of intangibles –state of the art in 2004. Journal Learning and Intellectual Capital, Vol. 2, Nº 1.

- Tascon, Maria. (1995). La contabilidad como disciplina científica. Revista Contaduría, No 26 y 27, pp. 67-104. Universidad de Antioquia; marzo-septiembre.
- Tua, Pereda, Jorge. (1993). La investigación en contabilidad: una reflexión personal. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia. No 21-22; Págs. 93-126.
- Vickrey, Don, W. (1970). Is **accounting a measurement discipline?** En: The accounting review, Vol.45, No 4. Pags. 731-742.
- Watts, R.L y J.L Zimmerman. (1990). Papel de la teoría contable. En: Cuadernos de Administración, Facultad de ciencias de la administración, Universidad del Valle, Págs. 4-17