

Exploraciones preliminares y reflexiones preparatorias sobre investigación científica en Contabilidad*

• CARLOS BUENO PEREYRA

Universidad de la República

RESUMEN

En el marco del impulso a la investigación en Contabilidad que, naturalmente en su ámbito, la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República ha comenzado a dar, el presente trabajo procura, en primer lugar, aportar el resultado de preliminares exploraciones bibliográficas en obras y trabajos reconocidos sobre el conocimiento científico y la investigación, sobre la naturaleza científica de la Contabilidad y sobre las filosofías alternativas de la investigación contable. En segundo lugar, reseña los aspectos relevantes de algunos trabajos individuales en materia de historia, aspectos fundamentales y lineamientos generales de investigación contable; las experiencias de investigaciones en ciertas instituciones profesionales y los resultados de procesos de investigación, continuos o puntuales, en universidades que han institucionalizado dicha actividad. Finalmente, en tercer lugar, se presentan las reflexiones personales del autor con vistas al inicio de un proceso de investigación científica en Contabilidad, de forma institucionalizada y fundamentalmente continuo y sistemático.

Palabras clave: contabilidad, investigación, universidad

ABSTRACT

Within the framework of the impulse to research in accounting, naturally in its scope, the Faculty of Economics and Management-University of the Republic has begun, the present work aims, in the first place, to contribute with the results of preliminary bibliographical explorations on the alternative philosophies of accounting investigation.

Secondly, we review the relevant features of a number of individual works in terms of history, outline key areas in accounting research, the research experiences of certain professional institutions and the outcomes of continuous or precise research processes, at universities with institutionalized research activity.

Finally, thirdly, the author's personal reflections are presented, in order to begin a process of scientific research in accounting, in an institutionalized way and mainly continuous and systematic.

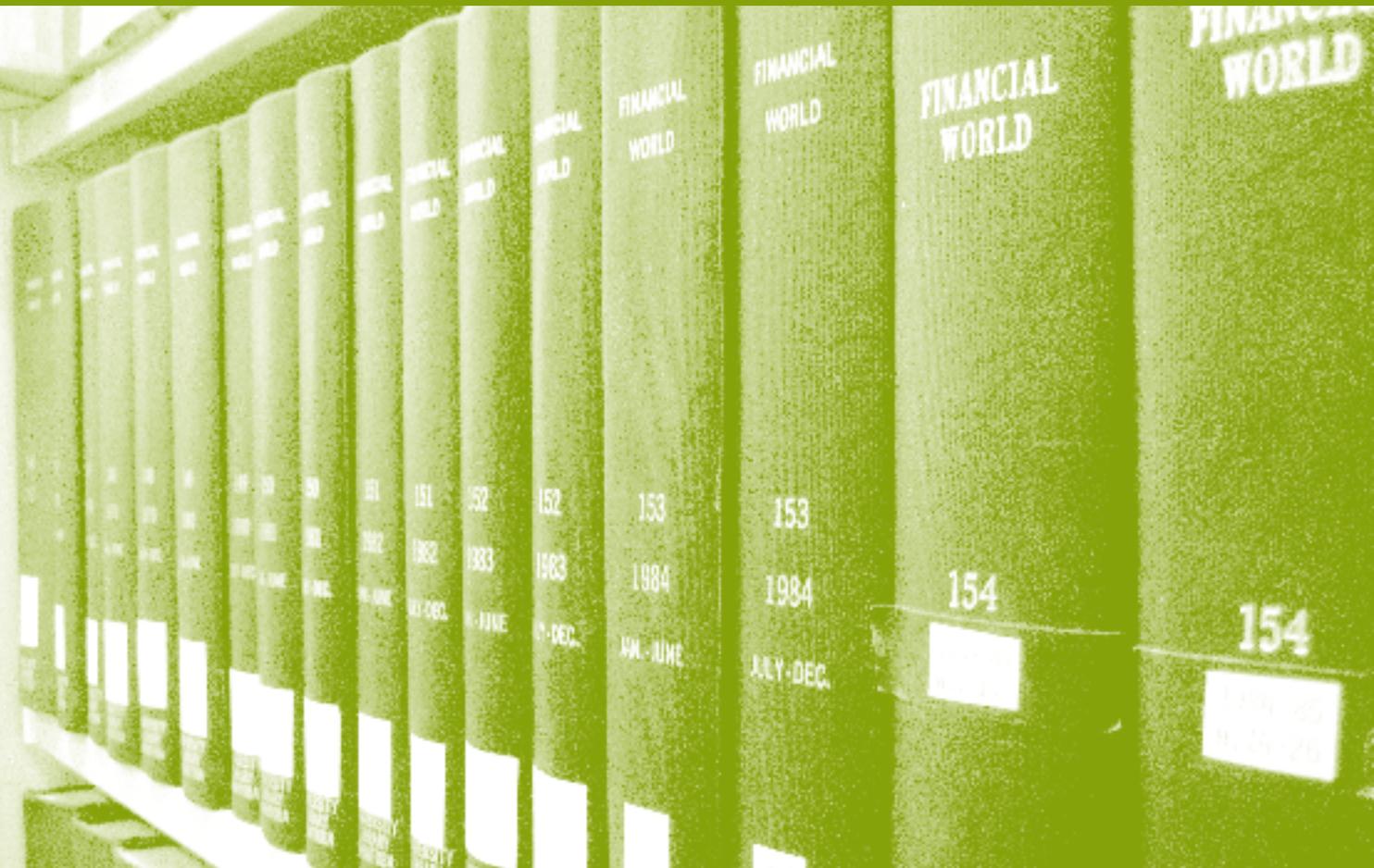
Keywords: Accounting, Investigation, University

EXPLORACIONES PRELIMINARES SOBRE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA EN CONTABILIDAD

1.1 El conocimiento científico y la investigación

El conocimiento, según Platón y sus seguidores, es una creencia verdadera justificada, concepto éste ampliamente aceptado. La actividad

de conocer es un proceso intelectual por el cual se establece una relación entre quien conoce -actor- y el objeto conocido. El hombre constantemente procura conocer el mundo en que vive, sus leyes, su sentido y su devenir. El conocimiento puede obtenerse por azar, sin un orden o procedimiento -empírico- o puede lograrse de manera ordenada y sistemática, con un



método o proceso para conocer las causas y leyes correspondientes -científico-. El conocimiento científico construye explicaciones acerca de la realidad utilizando procedimientos o métodos basados en la lógica.

El concepto de ciencia se expresa a partir del conocimiento sistemático que el hombre realiza sobre una realidad determinada, lo expresa en un conjunto de explicaciones coherentes y lógicas -proposiciones teóricas- a partir de las cuales se validan y formulan alternativas a esa realidad. Los grandes avances en las ciencias son apuntalados por el conocimiento científico.

En el campo de la Administración se puede comprender su carácter científico por las diferentes construcciones teóricas que acerca de la eficiencia de la organización han planteado en su momento diversos autores como Taylor -administración científica-, Fayol -enfoque universalista-, Weber -organización burocrática-, Mayo -relaciones humanas-, Katz y Khan -sistémica-, Woodward, Burns y Stalker; Lawrence, Lorsch -organización contingente-. En el campo de la

Economía los aportes se encuentran en los modelos de la Economía clásica -Smith, Ricardo, Mill-, luego Marx con el materialismo histórico, posteriormente las teorías del equilibrio y marginalista -W. Alras, Pareto, Jevons, Marshall, Clark-, las construcciones de Schumpeter, Keynes, Friedman, Tobin y Baumol. El conjunto de teorías que identifican a las ciencias económicas y administrativas son resultado de la experiencia y observación de sus autores, quienes, por el conocimiento sistemático y ordenado de la realidad formulan explicaciones a partir de las cuales se predice su comportamiento: en un caso, la eficiencia en la administración y en el otro caso, el mejor aprovechamiento de los limitados y escasos recursos disponibles que se utilizan en la obtención de los diferentes bienes y servicios que van a satisfacer las innumerables necesidades humanas en la economía.

El concepto de la ciencia lo define el conocimiento científico que el hombre realiza sobre una realidad determinada expresada en un conjunto de explicaciones coherentes y lógicas -proposiciones teóricas- a partir de

* Trabajo presentado a las III Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. 5 a 7 de noviembre de 2008, Udelar, Montevideo.

las cuales se validan y formulan alternativas de esa realidad. Para que el conocimiento de la realidad sea científico se requiere: a) que identifique las características, propiedades y relaciones de los objetos sobre los cuales se construyen las proposiciones teóricas, leyes; b) que haga uso de un lenguaje en sus proposiciones; c) que se apoye en la lógica para la construcción de la teoría y d) que acuda al método científico en la validación de sus teorías, lo cual supone la aplicación de procesos de observación, experimentación, inducción, análisis y síntesis.

La observación, explicación y descripción son los procesos básicos por los cuales ha de pasar el conocimiento científico en relación a los hechos y realidades en cualquiera de sus aplicaciones a los campos específicos, los que según el objeto de conocimiento dan lugar a las ciencias formales y las fácticas. Las formales tienen como objeto de conocimiento objetos ideales y en los que se opera deductivamente como matemáticas y la lógica, mientras que las fácticas se interesan en objetos materiales; cuando refiere a los seres humanos se abre la categoría de ciencias humanas. Las ciencias fácticas o empíricas se clasifican según niveles de complejidad en fenómenos inorgánicos -física, química-, fenómenos orgánicos -biología-, ciencias sociales -economía y administración-.

El conocimiento de carácter fáctico tiene características propias, a saber: a) verificación del conocimiento: es necesario que a través de procedimientos rigurosamente establecidos dichas proposiciones sean avaladas por la práctica; b) relativismo del conocimiento: a pesar de que busca afirmaciones teóricas generales y válidas para un gran número de hechos, las proposiciones son esencialmente relativas; c) acumulación: el estudio de una realidad se fundamenta en proposiciones teóricas previamente verificadas y aceptadas universalmente; d) explicación y predicción: lo esencial de una ciencia es el cuerpo de explicaciones de que dispone; e) la posibilidad del investigador de conocer y anticiparse a los hechos observados. Por tanto, la actividad del investigador debe orientarse a este propósito, esto es, conocer y explicar su objeto de conocimiento y dar alternativas para que éste pueda modificarse; f) aplicación del conocimiento: la utilidad práctica de la ciencia consiste en la posibilidad de aplicar el conocimiento científico para la invención de medios eficaces en la solución de problemas de la vida social y natural.

1.2 La Contabilidad como ciencia

Rodríguez y López de Sá (1957), en comunicación

presentada a la IV Conferencia Interamericana de Contabilidad sobre la Investigación Científica en Contabilidad, comenzaban planteando que “cuando se pregunta si la Contabilidad es una disciplina científica y se contesta afirmativamente no falta quienes quedan un tanto perplejos”. Y afirmaban “es que todavía no está del todo arraigada la idea que una cosa es la Teneduría de libros o escrituración, o registración, y otra cosa es la Contabilidad, de la cual aquélla es apenas un instrumento auxiliar, aunque tenga también, en el fondo, un instrumento técnico muy firme: el Debe y el Haber de la ecuación admirable divulgada por Pacioli”. En tal sentido remarcaban: “nos imaginamos el asombro de los profesionales reunidos en el Congreso Científico Italiano en 1873, cuando Cerboni les presentó a través de su *‘Primi saggi di legismografia’* una nueva disciplina que quería alternar con las ciencias tradicionales”.

Luego, al comentar las distintas teorías o escuelas desde 1840 a la fecha, refiriendo a autores y tratadistas de Contabilidad y de otras disciplinas -Aristóteles, Kelsen, Kant, Goethe, entre otros- sostenían que “si la Contabilidad no ha merecido de las ciencias un lugar destacado es porque su cuerpo de doctrina aún no se propagó convenientemente y no maduró lo suficiente como para colocarse como conocimiento de elevado nivel y grado”. Agregaban que “esto no puede llevar a considerarla como insignificante: la utilidad de nuestra disciplina es axiomática; lo que debe merecer mayores cuidados es, exactamente, su doctrina, para que no desmerezca en el nivel superior en que fue colocada hace ya más de un siglo”. A tales efectos señalaban que “la ciencia necesita apoyarse en leyes universales, más poderosas que aquéllas que intrínsecamente posee, a fin de no sujetarse a las bruscas variaciones que estamos constantemente presenciando aun en las ciencias tradicionales como la Física, Química y otras” y exhortaban ... “hay que convenir que no se puede alcanzar estas generalidades si no se investiga: la Contabilidad precisa y reclama una fuerte dosis de pesquisa, ... , porque los campos de la práctica y de la experimentación son muy limitados y formales”. Enfatizaban que “es necesaria una buena dosis de sentido común para que se eliminen de nuestra disciplina una buena cantidad de artificios peligrosos con tintes doctrinarios, que son absolutamente empíricos y que tienen, inclusive, una desastrosa influencia en el terreno práctico”.

Gómez López (2000), en una investigación realiza-

da en el año 2000, sobre *Los fundamentos científicos y metodológicos de la ciencia contable*, concluía que “Hoy nadie niega el carácter científico de la Contabilidad, aunque no han faltado autores que han negado su autonomía científica, tales como Gino Zappa y otros, si bien, actualmente, sus razonamientos parecen haber quedado totalmente falseados”.

Siguiendo a Requena Rodríguez, señala que “son numerosos los autores que coinciden en otorgar a la Contabilidad su estatuto de científicidad: Cerboni la consideró como ‘ciencia de la administración hacendal’; Besta, como ‘ciencia del control económico’; Mas- si la entendió como ‘ciencia de la administración del patrimonio’; López Amorín, ‘ciencia del equilibrio patrimonial’. Continúa diciendo: “Igualmente es considerada como ciencia sustantiva por otros tratadistas extranjeros, así como por todos los españoles que consideran la Contabilidad como ciencia y, en especial, los profesores Rodríguez Pita: ‘ciencia que estudia las leyes del equilibrio patrimonial producido por los actos

administrativos’, y Fernández Pirla, quien de una forma concreta dice que la Contabilidad ‘con ser ciencia económica, es ciencia autónoma con leyes y principios propios que permiten que juzguemos el análisis pre- contable como auténtico contenido de la Contabilidad, considerada en su dimensión científica”.

El investigador refiere luego al profesor Calafell quien señala que “los autores han profundizado en torno a la fundamentación de la Contabilidad como ciencia basándose en los caracteres que, según la lógica, deben reunir unos conocimientos para ser considerados como científicos, estudiando el objeto material, el objeto formal y el fin de la ciencia contable. Anota que otros han utilizado la Axiomática de las ciencias formales y han constituido sistemas de axiomas, teoremas, postulados y definiciones a los cuales someten la realidad económica con el objeto de ser tratada con rigor científico y de enunciar los principios y normas de la ciencia de la Contabilidad -Mattessich, Holzer-. Por último, en la actualidad, existe un grupo de auto-



res que aplican a la demostración científica de la Contabilidad los principios de la teoría de conjuntos y de la lógica simbólica, tendiendo a una teoría formal de la Contabilidad -Devine, Ijiri, Mattessich-”.

Tascón Fernández (1997), en un completo análisis realizado a mediados de los noventa sobre *La naturaleza científica de la Contabilidad* consultando más de cien referencias bibliográficas, establece en la parte primera, que la Contabilidad es una disciplina cuya conceptualización se ha ido formando a través de un lento proceso de elaboración histórica. Refiere al profesor Fernández Pirla, quien en 1967, afirmaba que “*la Contabilidad ... ha nacido de la práctica. En su origen fue meramente empírica y respondía a la necesidad de registro. Sólo más tarde, y a medida que la necesidad elemental generadora va siendo satisfecha, se inicia el proceso de investigación de principios y causas caracterizador de la ciencia, sometándose a sistematización el contenido material poseído, buscándose generalizaciones y relaciones y obteniéndose los primeros principios*”.

A continuación, la autora refiere a Tricker, quien bajo esa óptica, expone *tres tesis acerca de la evolución de la Contabilidad*, que van a quedar confirmadas en las distintas etapas por las que ha atravesado el pensamiento contable y para las diferentes perspectivas empleadas. “Las tesis son las siguientes: i) la Contabilidad se ha desarrollado en respuesta a necesidades cambiantes, bajo presión de estímulos externos y no sobre una base teórica sistemática; ii) como el entorno empresarial cambia rápidamente, las presiones para que también lo haga la Contabilidad son permanentes y muy fuertes y iii) la Contabilidad depende de la ideología y de las costumbres sociales siendo, en definitiva, el resultado del entorno cultural dominante”.

Luego, siguiendo a Montesinos Julve y Requena Rodríguez, reseña los *tres períodos fundamentales en la evolución histórica de la Contabilidad*, a saber: “i) período empírico, desde los orígenes hasta la publicación de la obra de Fray Luca Pacioli, *Summa de Arithmetica, Geometría, Proportioni et Proportionalita*, en 1494. Se caracteriza por utilizar sistemas contables incompletos -de representación- a través de cuentas, con el método de partida simple; ii) período clásico, a continuación y, según la opinión generalizada, hasta principios del siglo XX. Se caracteriza por la implantación de un sistema de registro completo -de representación y de coordinación- y por la aparición de distintas escuelas de pensamiento -contista, lom-



barda, personalista, materialista, hacendalista- y iii) período científico, a continuación hasta nuestros días. Se supera el enfoque predominante y se consolida la evolución hacia un enfoque netamente económico, destacando, junto a la escuela neocontista -Dumarchay-, las concepciones industrialista -Taylor, Fayol- y de economía hacienda -Zappa-; recientemente se enmarca en un enfoque eminentemente formal por aplicación de la teoría matemática, desarrollándose también los enfoques conductistas y comunicacionales”.

En el trabajo de Gómez López (*op cit*), se destaca que “el análisis de la evolución científica de la Contabilidad nos ha venido enseñando que sus planeamientos se transforman a lo largo del tiempo y que se enfrentan a cambios más o menos profundos, confirmando que estamos ante una realidad dinámica en que el último destino de las teorías vigentes en cada momento es el de ser sustituidas por otras más eficientes”. En función de ello afirma que “en este contexto, la metodología de los programas de investigación ofrece una nueva reconstrucción racional de la ciencia, bajo cuya concepción, las más grandes realizaciones científicas constituyen programas de investigación que son susceptibles de ser evaluados en términos de cambios



progresivos y degenerativos”. Concluye luego que “... todo programa de investigación constituye un conjunto de reglas heurísticas negativas que nos muestran los caminos que se deben evitar”, refiriendo que la aplicación de estos planteamientos de Lákatos a la ciencia moderna ha sido desarrollada en España por Montesinos Julve y Cañibano Calvo.

Retomando a Tascón Fernández (*op cit*), en su trabajo refiere que, siguiendo el concepto de programa de investigación como acumulación de conocimientos acuñado por Lákatos, “el profesor Cañibano Calvo distinguió en 1974 los siguientes programas de investigación: i) programa de investigación legalista, donde la principal preocupación informativa es conocer la situación patrimonial, con el fin que se garantice el cumplimiento de las obligaciones frente a terceros, siendo su mejor representante Cerboni, cuyo enfoque domina la doctrina del siglo XIX; se caracteriza por la fijación exógena de normas referidas al registro y tratamiento de la información. Identifica los subprogramas de aceptación generalizada, el lógico y el teleológico; ii) programa de investigación económica, iniciado a finales del siglo XIX, cuando Besta comienza a considerar como fundamento de la Con-

tabilidad su significación económica, atribuyéndole como fin principal el control económico de las haciendas; luego con la primera guerra mundial y el proceso inflacionista, se hace necesaria una información con auténtica significación económica, apareciendo Schmalenbach con su balance dinámico para delimitar el auténtico comienzo de la ciencia contable. Identifica los subprogramas de búsqueda del beneficio verdadero, de utilidad para el decisor y de la teoría positiva; iii) programa de investigación formalizada, caracterizado por los intentos para encontrar los fundamentos teóricos de la Contabilidad y formalizar sus enunciados de manera rigurosa, a través de instrumentos lógicos y matemáticos, siendo Mattessich, con sus intentos de axiomatización y de formalización a través de la teoría de conjuntos, el principal exponente. Otros modelos se han tomado de la Economía, así la teoría de la agencia, los modelos de información económica o el análisis circulatorio y en el campo financiero, la valoración de los activos y la hipótesis de eficiencia del mercado”. Indica finalmente que otros autores no coinciden exactamente con este esquema de programas por diversas razones, lo que origina un número mayor de programas.

En la parte segunda, aborda *los paradigmas en Contabilidad*, indicando que la doctrina contable ha partido de las ideas expuestas por Kuhn en “*La estructura de las revoluciones científicas*” para explicar la evolución de nuestra disciplina, originada por la investigación, empírica o a priori. Refiere a los dos sentidos empleados por el científico para el término paradigma: “uno, como constelación de creencias, valores, técnicas y así sucesivamente, compartidos por los miembros de una comunidad dada y, otro, como elemento de tal constelación, soluciones-enigmas concretos, que, empleadas como modelos o ejemplos, pueden reemplazar a las reglas explícitas como base para la resolución de los enigmas restantes de la ciencia normal”. Interpreta sintéticamente que “la primer acepción se relaciona con la matriz disciplinar y la segunda con paradigma propiamente dicho”.

La autora continúa el análisis indicando lo siguiente: “i) en base al paradigma como matriz disciplinar, en tanto conjuntos de ideas compartidas por la comunidad científica, Wells, en 1976, recoge los elementos propuestos por Kuhn de la forma siguiente: a) generalizaciones simbólicas comunes a la disciplina, como la ecuación de la partida doble, la clasificación de los activos en fijos y circulantes, el cálculo del fondo de

maniobra, etc; b) acuerdos compartidos, como los principios de realización y de correlación de ingresos y gastos, la noción de empresa en marcha o la adopción del coste como base de valoración; c) valores, como la prudencia, la consistencia, la materialidad, etc.; y d) ejemplares o soluciones propuestas para la resolución de los problemas planteados a la disciplina, que son los manuales del período. La pérdida de capacidad de la matriz disciplinar para resolver los problemas da lugar a una revolución científica, es decir, un proceso de sustitución de unas ideas por otras estructurado, según Kuhn, en los siguientes pasos: i) reconocimiento de anomalías, período de inseguridad, desarrollo de ideas alternativas, identificación de escuelas de pensamiento y dominio de las prácticas o ideas nuevas; ii) en base a la diferenciación del paradigma como resultado de un enfoque, Belkaoui afirma que “cada uno de estos enfoques ha generado nuevas metodologías e intereses y ha empleado formas únicas de examinar los problemas contables. Porque los intereses y metodologías son únicos, cada enfoque ha adquirido los atributos de un paradigma distinto, siendo la causa de que la Contabilidad se haya convertido en una ciencia multiparadigmática en un constante estado de crisis”, agregando luego que “los enfoques para la formulación de una teoría contable ... resultan del intento de cada uno de los paradigmas por resolver los problemas contables”. Siguiendo a Belkaoui identifica los cuatro componentes básicos que caracterizan y distinguen un paradigma de otro: a) una o varias obras representativas que se consideran como prototipos o ejemplares; b) una visión determinada sobre la materia estudiada; c) las teorías y d) los métodos e instrumentos de investigación.

A continuación se listan los paradigmas que según la autora, diferencia el profesor Pina Martínez en la misma línea de pensamiento: a) paradigmas clásicos: antropológico-deductivo; del beneficio verdadero-deductivo; b) paradigmas de utilidad en la decisión: de los modelos de decisión; de los decisores -del comportamiento agregado y del inversor individual-; del valor económico de la información; c) paradigmas emergentes: de la teoría de la agencia; positivo de Contabilidad; de los efectos económicos en el mercado de capitales; de la conducta -el proceso humano de la información-.

En la parte tercera, se ocupa de la ciencia contable comentando el objetivo, el objeto material y formal, el método, el concepto, la división y las relaciones con otras disciplinas. En la medida que varios de estos

puntos ya han sido comentados y que existen restricciones de extensión para este trabajo, se resumirá lo referido a los dos últimos aspectos mencionados.

Respecto a la división, siguiendo a Montesinos Julve (1976), se puede hacer según: modalidad del conocimiento -historia de la Contabilidad, teorías actuales de la Contabilidad-; extensión del universo considerado -teoría general de la Contabilidad o teorías específicas, Contabilidad general o Contabilidad aplicada-; finalidad de los conocimientos -teorías descriptivas, teorías normativas-; fases del proceso contable; tipos de entidades económicas -micro-Contabilidad o macro-Contabilidad, Contabilidad empresarial o Contabilidad administrativa, Contabilidad pública o Contabilidad privada-; ámbitos de la circulación económica -Contabilidad interna-Contabilidad de gestión, Contabilidad externa-Contabilidad financiera-; usuarios de la información contable -coincidente con la anterior clasificación-; tipos de actividades económicas -Contabilidad agropecuaria, Contabilidad industrial, Contabilidad comercial, Contabilidad de servicios-; módulo de medición -Contabilidad monetaria, Contabilidad no monetaria- y perspectiva temporal -Contabilidad previsional, Contabilidad de realizaciones-.

Respecto a las relaciones con otras disciplinas, Fernández Pirla (1967), distingue cuatro tipos de relaciones: a) relación esencial, cuando coincide el objeto material aunque varíe el objeto forma, como es el caso de la economía de la empresa; b) relación formal, compartiendo la forma y las manifestaciones externas, como el caso de la técnica industrial y el Derecho; c) relación instrumental con las Matemáticas y Estadística, en cuanto que la medición y valoración son dos procesos implicados en el método utilizado por la Contabilidad y d) relación teleológica, como con la Economía y el Derecho, al servir de la Contabilidad como instrumento para la consecución de sus fines. A medida que se avanza en el estudio intensivo y extensivo de la Contabilidad así como otras disciplinas también avanzan, se generan nuevas interrelaciones con otras disciplinas, por ejemplo Historia, Filosofía, Sociología, etc.

Tua Pereda (1995), en completo y profundo artículo sobre "*La evolución de la Contabilidad a través de sus definiciones*", consultando más de 150 referencias bibliográficas, aporta un estudio acabado y comprensivo de los elementos que concurren en dichas definiciones: su vinculación con la realidad económica, su utilidad al servicio de la toma de decisiones por los usuarios; su condición de deber de la entidad eco-



nómica, consecuencia de la responsabilidad social de esta última y su carácter de disciplina científica y formalizada. No elabora una definición propia porque "*omnis definitio periculosa est*" -toda definición es peligrosa-, no encontrando una solución alternativa pero reconociendo que puede servirnos no obstante, a tal propósito, la elaborada por Gonzalo, válida para un objetivo sintetizador, si en el término "información" se incluye también la información social, inclusión que, por otro lado, es claramente aceptada por este autor: "La Contabilidad, como cuerpo de conocimientos, es una ciencia empírica, de naturaleza económica, cuyo objeto es la descripción y predicción, cualitativa y cuantitativa del Estado y la evolución económica de una entidad específica, realizada a través de métodos propios de captación, medida, valoración, representación e interpretación, con el fin de poder comunicar a sus usuarios información objetiva, relevante y válida para la toma de decisiones".

El planteo, Tua (*op cit*) lo realiza como una serie de contraposiciones en las que analiza sintéticamente con rigor los puntos que se detallan a continuación:

- Álgebra del Derecho versus disciplina científica:

los orígenes matemáticos de la Contabilidad; vinculación a la Estadística; la escuela jurídico-personalista; programa de investigación económica; el neocontismo; trasfondo económico de la escuela personalista; el controlismo de Fabio Besta; ciencia de la administración económica; la escuela patrimonialista; disciplina económica; la asimilación de la Contabilidad nacional; ¿verdad en abstracto o verdad orientada?; ¿puede existir la Contabilidad sin la Economía?

- Registro versus utilidad para los usuarios en la toma de decisiones: las primitivas concepciones basadas en el registro; la escuela contista; orientación a la utilidad de la toma de decisiones; Contabilidad y teoría de la información, énfasis comunicacional; el enfoque conductista; los usuarios de la información financiera; ¿estados financieros genéricos o específicos?

- Administración de un patrimonio versus responsabilidad social: la Contabilidad al servicio de la hacienda; la teoría del contrato de agencia; ampliación del contrato de hacienda, hacia el concepto de responsabilidad social; la responsabilidad social de la empresa; incidencia de la responsabilidad social en la Contabilidad.

- Arte y técnica versus disciplina científica y formalizada: los primeros balbuceos, el arte del buen hacer; ciencia y técnica contable, una postura ecléctica; el programa formalizado; la formalización de Mattessich; teoría general y sus aplicaciones; una consecuencia adicional, la Contabilidad ¿es una ciencia?; síntesis de las consecuencias del planteo formalizador.

Tua (*op cit*), al responder al planteo de si la Contabilidad es una ciencia, señala: "La distinción entre la teoría general y sus aplicaciones pone de manifiesto que, en nuestra disciplina, son posibles los planteamientos positivos y normativos, en estricta coexistencia, cada uno de ellos en el ámbito en el que obtienen una aplicación más adecuada. De esta cuestión depende la respuesta a la pregunta planteada en el presente epígrafe. Si constreñimos el concepto de ciencia a la utilización de un instrumental positivista, estrictamente cognoscitivo, relegaremos los dos restantes tipos de conocimientos al ámbito metacientífico, con lo que las construcciones normativas, típicas de la interpretación teleológica, no tendrían cabida en el concepto de ciencia; de adoptar esta postura, sólo una ciencia radicalmente positiva podría calificarse de tal y, *a sensu contrario*, sólo lo positivo y verificable por causación cognoscitiva sería científico. En ese caso, la Contabilidad tendría poco de ciencia -la teoría general- y mucho de técnica -la construcción de sistemas contables- en la medida en que sus principales manifestaciones aparecen como aplicaciones".

Por el contrario, si ampliando el concepto tradicional de ciencia se incluyen también en el ámbito científico los planteamientos normativos e instrumentales, habremos sentado las bases de un concepto de ciencia en el que tienen cabida tanto posturas normativas como positivas. Con esta óptica, la Contabilidad, al igual que otras ciencias sociales, sería una disciplina científica.

Esta última es la opinión de Richard Mattessich (1973), quien afirma que la Contabilidad es, en primer lugar, una ciencia empírica, pues sus verdades pueden refutarse por la experiencia: los rasgos comunes pueden ser contrastados y verificada su existencia con los diferentes sistemas y, a la vez, puede comprobarse el funcionamiento de un sistema contable, es decir, si sus consecuciones se orientan o no a la finalidad prevista. Pero, dentro de las disciplinas empíricas, la Contabilidad participa en buena medida del carácter de ciencia aplicada, pues cada sistema contable requiere un conjunto de hipótesis instrumentales, a partir de las



cuales construye sus reglas, en función de los objetivos previstos para el sistema.

Como síntesis, según Tua (*op cit.*), las consecuencias del planteamiento formalizador son que:

- Permite identificar y tratar por separado las vertientes cognoscitiva y normativa de nuestra disciplina, distinguiendo la teoría general de sus aplicaciones.
- Caracteriza a la Contabilidad como disciplina empírica y aplicada. La denominación de ciencia o técnica depende de la postura personal con que se aborden estos términos.
- Hace posible que no sea necesario construir una teoría independiente y diferente, cada vez que se utiliza un sistema contable específico en una situación dada.
- Permite conectar entre sí los diferentes enfoques contables: comunicacional, decisonal, conductista, etc.
- Invalida el intento de búsqueda de un único conjunto correcto de reglas.
- Sitúa a los principios contables en la vertiente normativa de la Contabilidad, como reglas para la interpretación finalista de la teoría general, a la luz de



objetivos concretos.

- Hace que una regla, válida de acuerdo con unos objetivos dados, pueda dejar de serlo si se alteran esos objetivos.

- Permite abordar adecuadamente la validación contable, positiva en la construcción de la teoría general y normativa, finalista, teleológica y, en definitiva, regida por criterios de utilidad, en la construcción de sistemas contables.

- Posibilita la identificación del núcleo de acuerdo común y de las áreas de posible desacuerdo, en la doctrina contable.

En cualquier caso, el planteamiento formalizador integrado es, sin duda, la causa de que, en las definiciones de Contabilidad, aparezca frecuentemente la calificación de "ciencia" para nuestra disciplina.

Como conclusión general, Tua (*op cit*) sostiene que, "aparte del ya señalado peligro de toda definición, que rara vez alcanza a recoger ni la dimensión total de una disciplina, ni el pensamiento íntegro de su autor, de las páginas anteriores se deducen, al menos, las siguientes conclusiones dignas de mención:

- Existe una evidente vinculación entre la Contabilidad y el entorno en que se desenvuelve, de manera

que aquélla se encuentra supeditada a éste y, a la vez, es capaz de incidir en el mismo: ambos han evolucionado constantemente, en un diálogo e interrelación mutua, de manera que la Contabilidad ha reflejado los cambios del entorno y, a su vez, ha incidido también en ellos. Las definiciones de Contabilidad, como es lógico, han captado aquel devenir, siguiendo una evolución similar.

- Este proceso evolutivo evidentemente no ha terminado pues, en la medida en que sea necesario, seguirá produciéndose aquel diálogo y, en consecuencia, los planteamientos conceptuales de la Contabilidad continuarán readaptándose para responder en cada momento a los requerimientos de la realidad circundante. Cualquier definición podrá ser la más reciente, pero en modo alguno puede considerarse a sí misma como la última y definitiva.

- Con todo ello, la Contabilidad se configura como una disciplina de carácter social, que requiere, para su conceptualización y formalización, de la utilización de un instrumental lógico acorde con estos planteamientos, que además, respete y tenga en cuenta aquella posible evolución.

- Por tanto, ni la teoría general ni el método utilizado por la Contabilidad -aparte del carácter hipotético de la primera, que comparte con cualquier construcción científica- pueden considerarse productos acabados sino que, por el contrario, son susceptibles de continuo perfeccionamiento y adaptación a planteamientos cada vez más evolucionados.

- En este proceso de interacción mutua y dado este carácter social de la Contabilidad, no puede pasar desapercibido el papel que juega el investigador como agente de cambio, capaz de impulsar, condicionar o, incluso, frenar el desarrollo de las disciplinas de carácter social.

- En las definiciones de Contabilidad, incluso en las coetáneas, pueden encontrarse distintos enfoques, todos ellos por lo general igualmente válidos, como muestra de la naturaleza multiparadigmática de nuestra disciplina, a la que puede accederse desde posturas y puntos de vista dispares o, al menos, no totalmente coincidentes, de modo que cada uno de ellos responde al programa de investigación -o, más modestamente, orientación- en que se milita. Comprender actualmente la auténtica esencia conceptual de nuestra disciplina implica, cada vez de forma más clara, *auparse* por encima de los posibles enfoques, al objeto de obtener una visión integradora de todos ellos".

1.3 Filosofías alternativas de la investigación contable

En la década del 70 la investigación contable experimentó un fuerte desarrollo; anteriormente se prestaba poca consideración explícita a la metodología de investigación contable. En 1979 la *American Accounting Association* publicó el informe *Empirical Research in Accounting: A Methodological Viewpoint* -de Abdel-Khalik y Ajinka-, explorando los enfoques metodológicos alternativos y concluyendo que el método científico debía ser el ideal o preferido.

A partir de allí la discusión aportó nuevas ideas sobre los siguientes puntos: a) la metodología; b) los supuestos ontológicos y la epistemología; c) la taxonomía de la investigación contable y las categorías de la investigación contable; d) el debate subjetivo-objetivo; y e) el proceso social de investigación.

A continuación se resumen los principales aspectos de los puntos siguiendo a Ryan y otros (2004) en el profundo, completo y estimulante trabajo sobre investigación en Contabilidad.

a) El método de la investigación contable. El método científico comienza con una teoría bien formulada, generalmente derivada de un repaso a la literatura académica previa y se expresa bajo la forma de modelo matemático. Esta teoría se usa para formular hipótesis que expresan relaciones entre conjuntos de variables dependientes e independientes; a continuación se emplea un conjunto de procedimientos altamente estructurado y predeterminado para reunir información que se analiza con técnicas matemáticas y estadísticas y que casi inevitablemente valida la hipótesis; el paso final es generalizar los resultados. O sea, el enfoque se basa en la abstracción, el reduccionismo y métodos estadísticos; siendo ésta una visión demasiado simplista del método pero representando la opinión de lo que era. Todo lo demás en investigación era una pobre aproximación al ideal.

Refieren los autores que Tomkins y Groves sostuvieron que otros métodos pueden ser apropiados para ciertas clases de investigación contable; por ejemplo el método naturalista, en el sentido de estudiar su entorno natural, distinto del naturalismo de Dilthey que importa los métodos de las ciencias naturales a las ciencias sociales. Explora las interacciones con su contexto organizativo y social, desarrolla teorías holísticas para interpretar las prácticas contables del día a día en el contexto de los sistemas sociales más amplios de los que forma parte. Este enfoque se basa en el

realismo, el holístico y el método analítico.

b) Los supuestos de la investigación contable. Los supuestos que haga el investigador con respecto a la naturaleza de la realidad del fenómeno -ontología- afectarán la forma de alcanzar el conocimiento sobre el fenómeno -epistemología- y esto, a su vez, afecta el proceso mediante el que se puede realizar la investigación -metodología-. En consecuencia, la elección de una metodología de investigación apropiada no se puede hacer aislada de una consideración de los supuestos ontológicos y epistemológicos que sostienen la investigación en cuestión. También cabe destacar que la metodología se ocupa del proceso de investigar y como tal tiene dimensiones tanto ontológicas como epistemológicas. Es importante distinguir metodología de métodos, éstos son las técnicas particulares usadas en la investigación.

Dichos autores se basaron en la clasificación de Morgan y Smircich y establecieron una clasificación séxtuple -seis formas alternativas de mirar el mundo- desplegada en un abanico en uno de cuyos extremos se sitúa la alternativa más objetiva y en el otro la más subjetiva, como se muestra a continuación:

- La realidad como una estructura concreta: realismo ingenuo.
- La realidad como un proceso concreto: realismo trascendental.
- La realidad como un campo de información contextual: relativismo contextual.
- La realidad como discurso simbólico: idealismo trascendental, Kant.
- La realidad como una construcción social: construcción social-idealismo social.
- La realidad como la proyección de la imaginación humana: idealismo, Berkeley.

Este esquema de los diferentes supuestos ontológicos indica cuestiones ignoradas por la creencia simplista sobre la exclusividad e idealidad del método científico.

c) La taxonomía de la investigación contable. Indican los autores que Hopper y Powell agregaron al eje subjetivo-objetivo otra dimensión representada por la posición adoptada por los investigadores hacia la sociedad y generaron la clasificación cuádruple que se muestra en la figura siguiente sobre la taxonomía de la investigación contable referida en dicho trabajo. Para llegar a ello se basaron en Burrell y Morgan, quienes habían hecho una clasificación de la investigación organizativa usando dos dimensiones independientes:

CUADRO 1

Ontología	Conciencia individual construcción concreta
Epistemología	Interpretación observación
Naturaleza humana	Libre voluntad determinismo
Metodología	Hermenéutica método científico
REDUCIDO A:	SUBJETIVO OBJETIVO

Fuente: Dimensión de las ciencias sociales según Burell y Morgan, citado por Ryan y otros

la naturaleza de las ciencias sociales y la naturaleza de la sociedad. La dimensión de las ciencias sociales consiste en cuatro elementos diferenciados pero relacionados: supuestos sobre ontología, epistemología, naturaleza humana y metodología. Cada uno de estos elementos es un eje, pero Burell y Morgan los redujeron a un solo eje objetivo-subjetivo, como se muestra en el cuadro 1.

Los tres primeros elementos tienen implicancia metodológica, entonces Hopper y Powell redujeron las cuatro dimensiones en un solo continuo objetivo-subjetivo simplificando la discusión y añadieron una segunda dimensión representando la gama de enfoques que los investigadores adoptan hacia la sociedad. En un extremo los investigadores se centran en la regulación y la creación de orden en la sociedad, explicando cómo se mantienen unidas. En el otro extremo, los que se interesan por los conflictos y las desigualdades sociales y se ocupan del potencial de cambio radical. Una vez más se trata de un continuo, con posiciones intermedias de investigadores interesados -preocupa-

dos- por el cambio ordenado o en facilitar las discusiones sobre las direcciones del cambio.

Combinando los dos ejes identifican los enfoques alternativos que se presentan en el cuadro siguiente, proporcionando una visión general muy útil a los efectos de la investigación contable.

El funcionalismo combina una visión objetivista del mundo con la preocupación por la regulación; se basa en la consideración de la sociedad como un sistema único de elementos interrelacionados, en el que cada elemento de la vida social cumple una función específica y el investigador tiene el objetivo de descubrir la naturaleza de esas funciones. Se parece a buena parte de la investigación contable predominante que se ocupa principalmente del funcionamiento de la Contabilidad. Esos trabajos parten de una visión objetiva de la sociedad, consideran la conducta individual como determinística y usan la observación empírica y una metodología positiva de investigación.

La interpretativa es una investigación que se ocupa de comprender el mundo social y busca entender la natura-

CUADRO 2

		CAMBIO RADICAL			
SUBJETIVISMO	Humanismo radical	INVESTIGACIÓN CONTABLE CRÍTICA	Estructuralismo radical	OBJETIVISMO	
	INVESTIGACIÓN CONTABLE INTERPRETATIVA		INVESTIGACIÓN CONTABLE PREDOMINANTE		
	Interpretativa		Funcionalismo		
	REGULACIÓN				

Fuente: Taxonomía de la investigación contable de Hopper y Powell, adaptada a partir de la versión de Ryan y otros

leza social de las prácticas contables; algunos la objetan porque no busca proporcionar una crítica social y promover el cambio radical, aunque de todos modos procura comprender el carácter social de la vida diaria.

El estructuralismo radical y el humanismo radical son distinguidos por los autores porque el primero concibe la sociedad formada por estructuras sociales y el segundo pone a la persona en el centro de la imagen y considera a la sociedad como la creación de actores sociales individuales, pero no estaban dispuestos a distinguirlos como categorías de investigación contable,

prefiriendo discutir las teorías radicales como categoría; luego se le llamó investigación contable crítica.

En el cuadro 3 se presenta la comparación de las tres categorías en relación a los factores caracterizadores de las mismas.

d) El debate subjetivo-objetivo. Dentro de la teoría social ha habido un debate continuado sobre la relación entre acción individual y las estructuras sociales. En un extremo está el estructuralismo, que mantiene que la acción social viene completamente determinada por las estructuras sociales. Las personas se ven

CUADRO 3

Categoría	Creencias sobre el conocimiento	Creencias sobre la realidad física y social	Relación entre teoría y práctica contable
Predominante	La teoría y la observación son independientes entre sí y se prefieren los métodos cuantitativos de recolección de datos para proporcionar una base a las generalizaciones.	La realidad empírica es objetiva y externa al sujeto -y al investigador-. Los actores humanos son esencialmente objetos pasivos que persiguen racionalmente sus metas asumidas. La sociedad y las organizaciones son básicamente estables y la conducta disfuncional se puede dirigir mediante el diseño de sistemas de control.	La Contabilidad se ocupa de medios, no de fines -tiene valor neutral- y las estructuras institucionales existentes que dan por hechas.
Interpretativa	La teoría se usa para explicar las intenciones humanas. Su adecuación se valora por la consistencia lógica, la interpretación subjetiva y el acuerdo con las interpretaciones de sentido común de los actores.	La realidad se crea socialmente y se objetiviza mediante la interacción humana. La acción humana es intencional y su significado se basa en el contexto social e histórico. Se asume al orden social y se mide en los conflictos a través de los significados compartidos.	La teoría contable busca explicar la acción y comprender cómo se produce y reproduce el orden social.
Crítica	Los criterios para juzgar teorías son siempre temporales y limitados por el contexto. Los objetos sociales sólo se pueden comprender a través del estudio de su desarrollo y cambio histórico dentro de la totalidad de relaciones.	La realidad empírica se caracteriza por relaciones reales y objetivas, pero se transforma y reproduce mediante interpretación subjetiva. Se aceptan la intención humana y la racionalidad, pero tienen que ser analizadas críticamente porque el potencial humano está alienado por falsa conciencia e ideología. El conflicto fundamental es endémico en la sociedad, debido a la injusticia social.	La teoría tiene un imperativo crítico, concretamente la identificación y eliminación de prácticas dominantes ideológicas.

Fuente: Elaborado a partir de las adaptaciones de Chua realizadas por Ryan y otros

“empujadas” por las estructuras, que limitan y dan forma a sus comportamientos. En el otro extremo, está el individualismo, que mantiene que toda acción social es voluntaria y, por lo tanto, las estructuras sociales, en cuanto que existen, son meramente el reflejo de la acción individual acumulada. Destacan los autores que, a juicio de Giddens, estos extremos son demasiado deterministas por un lado y demasiado voluntaristas por otro.

Al desarrollar su teoría de la estructuración, dicho autor quiso sustituir este dualismo de agencia y estructura con una dualidad. Agencia se refiere aquí a la capacidad del individuo de marcar una diferencia en el mundo, o sea, actuar como un agente humano libre. Esto debe contrastarse con el uso de la expresión “agente” en la investigación contable predominante, en la que significa justamente lo contrario. El agente en la teoría de la agencia se mueve por axiomas de “conducta económicamente racional” para maximizar la utilidad esperada. En este sentido, el comportamiento del agente es predecible y está determinado por las leyes de la elección racional. En la teoría social, en cambio, agencia se refiere a la capacidad del individuo de actuar de forma autónoma. En relación a la “dualidad de estructura”, acotan que Giddens sostiene que agencia y estructura se presuponen una a otra. Aunque la estructura es el medio que da forma a la acción, es en sí el resultado de la misma.

Esta relación entre acción y estructura se puede ilustrar en el uso del idioma. Los actos orales individuales se basan en la estructura gramatical del idioma, pero esta estructura se crea y vuelve a crear todos los días a través de esos mismos actos orales, que aportan cambios al idioma. Hablando de las acciones sociales, en general, podemos decir que la agencia humana es inherentemente subjetiva, pero puede crear estructuras sociales que luego se pueden externalizar y, como tales, ser objeto de un análisis objetivo. Como resultado, la distinción entre lo subjetivo y lo objetivo se hace problemática, ya que dentro de la dualidad de la estructura hay elementos tanto subjetivos como objetivos.

Finalmente, señalan que la clasificación usada por Hopper y Powell, proporciona una útil visión general y una categorización inicial de la investigación contable, pero no identifica otras dimensiones que deben considerarse al hablar de metodologías de la investigación contable.

Laughlin (1995), citado por Ryan y otros, en este de-

bate parte del marco establecido por Burrell y Morgan, pero evita la dimensión de lo subjetivo-objetivo y, en su lugar, crea un marco tridimensional formado por teoría, metodología y cambio.

La dimensión del cambio se parece a los enfoques de la sociedad que tienen Burrell y Morgan. Aunque Laughlin ve esta dimensión como un continuo, separa tres niveles: alto, medio y bajo. Los investigadores que creen en un alto nivel de cambio son de la opinión de que la sociedad necesita ser cambiada, mientras que los que creen en un bajo nivel de cambio están bastante contentos con el *statu quo*. Los que están en el medio están abiertos a las posibilidades de cambio, pero no rechazan automáticamente todos los aspectos del *statu quo*. Las otras dos dimensiones de Laughlin, teoría y metodología, se ocupan ambas del nivel de teorización. Una vez más, usa tres niveles: alto, medio y bajo.

La dimensión de la teoría se refiere, entonces, al nivel de teorización previo a la investigación. Altos niveles de teorización previa son indicativos de un mundo que el investigador considera estructurado con altos niveles de generalidad y que ha sido bien investigado a través de estudios anteriores. Bajos niveles de teorización previa sugieren un mundo en el que las generalizaciones son difíciles, incluso imposible, y donde es inapropiado derivar visiones de estudios anteriores, ya que potencialmente podrían corromper el estudio actual.

La dimensión metodológica, finalmente, se ocupa del nivel de teorización en el propio proceso de investigación -o sea, en la metodología- y de la definición teórica de cómo debe “ver” el investigador al sujeto de la investigación.

En el extremo alto del continuo, la naturaleza del proceso de investigación, está altamente teorizada y, como tal, el observador no tiene otro papel sustantivo que la aplicación de un conjunto predefinido de técnicas. En el extremo bajo por el contrario, el investigador está directamente implicado en la investigación y se anima a usar sus habilidades de percepción, ordenadas por un conjunto de reglas y procedimientos teóricos.

Laughlin combinó estas tres dimensiones en un marco que luego usó para clasificar a las diferentes teorías sociales relacionadas con la investigación contable, tal como muestra el cuadro 4.

La investigación contable predominante está representada por los enfoques que se ubican en el cuadrante superior izquierdo, todos ellos con nivel bajo en la dimensión del cambio; dicha investigación se califica

CUADRO 4

Clasificación de la investigación social		Elección teórica: nivel de teorización previo a la investigación		
		ALTO	MEDIO	BAJO
Elección metodológica: nivel de teorización de los métodos	ALTO	Positivismo (B) Realismo (B) Instrumentalismo (B) Convencionalismo (B)		
	MEDIO		Teoría crítica alemana (M)	Interaccionismo simbólico (B)
	BAJO	Marxista (A)	Estructuración (B) Teoría crítica francesa (B)	Pragmatismo (B) Intercambio simbólico (B) Etnometodología (B)
Elección de cambio: nivel de énfasis dado a la crítica del statu quo y necesidad de cambio entre paréntesis (A) ALTO / M (MEDIO) / B (BAJO)				

Fuente: Laughlin. Clasificación de la investigación social. Op cit.

como alta-alta-baja respectivamente según teoría, metodología y cambio. Laughlin contrasta la investigación predominante con el enfoque que él prefiere de pensamiento medio -teoría crítica alemana- y con los enfoques más interpretativos que aparecen en el cuadrante inferior derecho.

En el cuadro 5 contrasta esos tres enfoques, ilustrando la importancia de los niveles de teorización en relación a las características principales de las escuelas de pensamiento dominante.

e) *Proceso social de investigación.* De lo analizado previamente, se concluye que en las ciencias sociales el proceso de investigación suele no ser una búsqueda objetiva de la verdad, es decir de valor neutral. Los

investigadores se preocupan más por acumular prestigio que recompensas financieras, respaldados en un vigoroso procedimiento de valoración y publicación de lo que honestamente creen como verdadero.

Baker y Bettner al averiguar por qué los norteamericanos hacen poca investigación interpretativa y crítica, identificaban restricciones a los que tratan de salirse de la corriente principal puesto que los programas doctorales y políticas editoriales están bajo control mayoritario de los investigadores de la corriente predominante. No obstante ello, destacados ejemplos de personas que usan metodologías alternativas de investigación contable fueron constatados por el estudio.

CUADRO 5

Características	Alto/ alto/ bajo	Medio / medio / medio	Bajo / bajo / bajo
CARACTERÍSTICAS DE LA TEORÍA			
Creencia ontológica	Mundo generalizable esperando ser descubierto	Generalizaciones <i>esqueléticas</i> posibles	Las generalizaciones pueden no estar allí para ser descubiertas
Papel de la teoría	Teoría definible con hipótesis a probar	Teoría <i>esquelética</i> con una amplia comprensión de las relaciones	Teoría mal definida, sin hipótesis previas
CARACTERÍSTICAS METODOLÓGICAS			
Función del observador y creencia naturaleza humana	Observador independiente e irrelevante	Observador importante y siempre parte del proceso de descubrimiento	Observador importante y siempre parte del proceso de descubrimiento
Naturaleza del método	Método cuantitativo estructurado	Enfoque definible, pero sujeto a ajuste en situaciones reales invariablemente cualitativas	Enfoque cualitativo mal definido y no estructurado
Datos buscados	Datos transversales usados generalmente en un determinado momento y reunidos selectivamente en relación con las hipótesis	Longitudinales, basados en el estudio de casos. Fuertemente descriptivos, pero también analíticos	Longitudinales, basados en el estudio de casos. Fuertemente descriptivos
Conclusiones derivadas	Conclusiones cerradas sobre descubrimientos	Razonablemente concluyentes unidas a la teoría <i>esquelética</i> y riqueza empírica	Conclusiones mal definidas e inconclusas, pero empíricamente ricas en detalle
Criterios de validación	Inferencia estadística	Significados: investigadores+investigados	Significados: investigados
CARACTERÍSTICAS DEL CAMBIO			
	Poco énfasis en cambiar el <i>statu quo</i>	Énfasis medio abierto al cambio radical y mantenimiento de <i>statu quo</i>	Poco énfasis en cambiar el <i>statu quo</i>

Fuente: Laughlin. Clasificación de la investigación social. Op cit.

2. ANTECEDENTES RELEVANTES EN INVESTIGACIÓN CONTABLE

2.1 Investigaciones individuales

En el punto 1.2 del presente trabajo se comentaron algunas de las investigaciones individuales realizadas en el ámbito iberoamericano en este siglo en las que se abordan temas generales y fundamentales en relación a la Contabilidad. Así pues se refirieron la de Juan Rodríguez López -Uruguay- y Antonio López de Sá -Brasil- del año 1957 relacionada sobre *Inves-*

tigación científica en la Contabilidad; la de Roberto Gómez López -España- de 1992 sobre *La ciencia contable: fundamentos científicos y metodológicos*; la de María Tascón Fernández -España- de 1997 sobre *La Contabilidad como disciplina científica* y la de Jorge Tua Pereda -España- de 1988 sobre *Evolución del concepto de Contabilidad a través de sus definiciones*.

A continuación se mencionan otras investigaciones e investigadores contemporáneos en sentido amplio, también relevantes, siempre sobre temas generales y

fundamentales y sin pretender elaborar una lista exhaustiva por lo que es probable y excusable, desde ya, que se olviden algunos. Entre ellos se incluyen Eldon Hendriksen por su obra *Teoría de la Contabilidad* (1970); Juan Alberto Arévalo con sus trabajos pioneros en la primera mitad del siglo XX, siendo reconocido por la designación con su nombre del Instituto de Investigación Contable de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires; Enrique Fowler Newton con una amplia y profunda producción en el último cuarto del siglo XX; así como numerosos colegas de toda esta América Latina, tan fecunda y diversa a la vez, que con sus publicaciones, docencia y práctica sustentan, renuevan y descubren, día a día y año a año, las soluciones y enigmas de esta disciplina que con vocación y responsabilidad hemos abordado.

También corresponde citar el apoyo del Banco Interamericano de Desarrollo, en 1967, al trabajo regional sobre *Investigación contable en América Latina*.

2.2 Investigaciones en instituciones profesionales

En general, la investigación en instituciones se realiza en aquéllas que son emisoras de normas contables, cuyas características difieren de la investigación realizada por organismos universitarios, como lo analiza el profesor Mario Biondi (2006).

Así tenemos el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados -AICPA, por su nombre en inglés- que ya en 1932, incluso antes de la gran crisis, efectuaba recomendaciones relativas a problemas surgidos por divergencias en las prácticas contables en la Bolsa de Nueva York. El instituto desarrolló un programa de investigación y publicación de opiniones, empezando en 1938 con una serie de boletines de Investigación Contable (ARB) y llegando a emitir 51 boletines entre 1939 y 1959 con el soporte del Comité de Procedimientos Contables. Un cambio sustancial se produjo cuando la *Security Exchange Commission* (SEC), el gobierno, permitió a los profesionales de la Contabilidad establecer normas técnicas; entonces en 1959 se sustituyó al Comité por la Junta de Principios Contables que emitió 31 opiniones y cuatro informes hasta 1973. Luego en 1971, ante la creciente insatisfacción con los procedimientos seguidos en el establecimiento de normas contables, el AICPA, apoyado en el informe de dos comités, reformó el sistema creando tres nuevos órganos, a saber: la Junta de Normas de Contabilidad Financiera -FASB

por su nombre en inglés- responsable de la emisión de normas; la Fundación para la Contabilidad Financiera (FAF) responsable de la designación de los miembros de la Junta y el Consejo Consultivo de Normas en Contabilidad Financiera.

En el ámbito más amplio de América toda, corresponde tener presente la labor de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) en cuanto a investigación en ciencias económicas en general, en el ámbito de sus diez comisiones técnicas interamericanas, entre ellas la de investigación contable en Contabilidad, así como del ámbito tradicional de las bianuales Conferencias Interamericanas de Contabilidad (CIC), con sus comisiones de estudio en las diez áreas temáticas. En esos ámbitos se expresa de manera clara y concreta, la referida diversidad y fecundidad de la América Latina, correspondiendo citar al menos cuatro ejemplos de fecundidad, pues la diversidad es más general y conocida: i) en la VII CIC de 1965 en Mar del Plata-Argentina, sobre la base del riguroso y renovador trabajo de Santiago Lazzati, "La Contabilidad frente a los cambios en el poder adquisitivo de la moneda", se discutió y aprobó una metodología de ajuste integral de los Estados Contables para reflejar los efectos de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda -hoy Contabilidad de inflación- que fue pionero en el mundo entero, siendo sus fundamentos recogidos de manera tenue, dadas las diferencias de contextos, en la normativa contable internacional a partir de la Norma Internacional de Contabilidad N°15 y mucho tiempo después por la 29; ii) en la XI CIC de 1974 en San Juan-Puerto Rico, sobre la base del trabajo "Análisis crítico de los principios de Contabilidad enunciados por la CIC" realizado por seis autores -Rubens Martínez, Alfredo Mujica, Miguel Olave, Fulvio Pérez, Alfredo Pignatta y Diego Sosa- se analiza y aprueba una metodología deductiva para la emisión de los principios, lo que también es recogido por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad -IASB por su nombre en inglés- tiempo después y plasmado de forma completa y estructurada en su cuerpo normativo marco; iii) en la XVIII CIC de 1989 en Asunción-Paraguay, sobre la base de varios trabajos de numerosos autores de diversos países, en especial del Cono Sur, se discute en profundidad y se aprueba un modelo contable para las empresas agropecuarias, tema que luego es recogido en la NIC 41; iv) en la XX CIC de 1993 en Santo Domingo -República Dominicana-, un año después de la Primera Cumbre de la Tierra, Río de Janeiro -Brasil-



sobre la base de varios trabajos de autores de diversos países de América, se trata por primera vez el tema del impacto ambiental en la Contabilidad.

La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad -IASB por su nombre en inglés-, sucesora a partir del 2001 del Comité (IASC) que había sido creado en 1973. En una nueva estructura organizacional relativamente similar a la de los organismos de Estados Unidos, se establecieron, además de la IASB, la fundación del IASC y los Administradores; el Consejo Asesor de Normas asesora a la IASB en todo el proceso de emisión de normas contables así como también a los administradores. Naturalmente los recursos humanos, financieros, informativos y tecnológicos proporcionan una capacidad de producción de dimensiones universales.

En el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con la creación y funcionamiento del CINIF se ha dotado a la profesión mexicana de un enorme potencial de investigación y análisis de la normativa contable internacional que se capitaliza en los numerosos acuerdos bilaterales y multilaterales de ese país y de su profesión.

En la Federación Argentina de Consejos Profesio-

nales en Ciencias Económicas, los cometidos, conformación y labor del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) significan un aporte sustancial acorde con la tradición investigadora y emisora de normas de ese país.

La Asociación Española de Contabilidad y Administración (AECA), con una amplia representación de las disciplinas de las ciencias económicas, realiza una trascendental tarea de investigación, promoción, difusión, intercambio, análisis y apoyo a la emisión de normativas y discusión de temas relacionados con la economía, finanzas, administración y contabilidad de las organizaciones en general, privadas y públicas, con y sin fines de lucro, grandes, pequeñas y medianas, nacionales e internacionales, etc.

Otros colegios o asociaciones profesionales, a lo largo y ancho del mundo, con diversa intensidad y con variadas posturas, deben hoy y en el futuro desarrollar un mínimo de capacidad y organización para al menos conocer, analizar y difundir las novedades en materia contable en este mundo tan cambiante.

2.3 Investigaciones en universidades

Conocido y reconocido es, aunque no practicado de

manera acorde, que una de las funciones relevantes de las universidades es la investigación, en tanto fuente productora del conocimiento puro y aplicado. En tal sentido, por restricciones de espacio y de tiempo dedicados a este trabajo, se citan tres ejemplos, por sus distintas formas, alcances y fases.

En Argentina se destaca a nivel nacional, que se realiza, desde 1995 en forma anual, el Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable. El nombre, la frecuencia y las sedes son por sí más que elocuentes de la importancia asignada a la investigación fomentando uno de los pilares del desarrollo de la Contabilidad, esto es, la conformación de una cultura de investigación y una comunidad de investigadores, donde se vuelcan la sabiduría, la experiencia y la fuerza y se moldean los talentos. Es de particular relevancia la investigación desarrollada en la Universidad de Buenos Aires destacándose la labor de Carlos García Casella y su equipo; también la producción de trabajos para dichos encuentros de la Universidad Nacional de La Plata con alrededor de cuarenta trabajos realizados por muchos autores; igualmente la Universidad Nacional de Rosario trabaja en el marco del Programa de Fomento de la Investigación Científica y Tecnológica y del Programa de Incentivos Docentes del Ministerio de Educación, Ciencia y Tecnología.

En Colombia, la Pontificia Universidad Javeriana, en la publicación 2004 del Catálogo de Investigación refiere a la política de investigación, lineamientos para uso del fondo central de investigación, programa de apoyo a grupos de investigación, programa de jóvenes investigadores, inversión en investigación y formación de profesores e investigadores. En general, las líneas de investigación en ciencias económicas y administración comprenden Contabilidad gerencial, Contabilidad gubernamental, Contabilidad financiera y aseguramiento de la información. Cada línea cuenta con al menos un investigador principal, varios co-investigadores e investigadores secundarios; tiene definidos sus objetivos anuales y se relevan los proyectos de investigación realizados, los en ejecución y los futuros, la producción intelectual a través de libros, artículos, trabajos, etc.

En Uruguay, la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República -Udelar-, en un marco nacional de fomento a la investigación e innovación, ha comenzado un proceso de institucionalización de la investigación en Contabilidad, manteniendo las líneas tradicionales en Econo-





mía y Administración. En tal sentido se vienen encarando varias actividades: en marzo de 2007 se celebró el *I Taller de Sensibilización de Investigación en Administración y Contabilidad* y en junio de 2007 se realizó la *I Jornada de Investigación en Contabilidad y Administración*. Confiamos en que las presentes jornadas internacionales generen la fuerza y el compromiso necesarios para avanzar en tal dirección. Corresponde mencionar la investigación realizada a través de las cátedras mediante la tutoría de los trabajos monográficos requeridos para la obtención del título de grado así como la existencia y funcionamiento del Departamento de Ciencias y Técnicas Contables.

3. REFLEXIONES PREPARATORIAS DE UN PROCESO DE INVESTIGACIÓN SISTEMÁTICA

Parece no haber dudas sobre la utilidad de la investigación contable y por tanto de la necesidad y conveniencia de su desarrollo en los ámbitos universitarios, tanto particulares como general, en el marco de una política nacional, preferentemente integrada a nivel regional y en línea con las tendencias internacionales y mejores prácticas en la materia.

Ello es particularmente válido puesto que en el contexto de globalización creciente y acelerada, la profesión se enfrenta a una práctica normativista impulsada por las necesidades de comparabilidad de la información contable al punto tal de enfocar el aprendizaje con énfasis en la normatividad, tanto en la actualización como en la formación profesional que, a su vez, presiona para una enseñanza centrada en esa normatividad. La preocupación se concentra en las normas o reglas y no en los principios o fundamentos de las normas. En el entorno de aumento continuo de la velocidad y profundidad de los cambios, la vorágine en los procesos de emisión de normas requiere fortalecer y desarrollar en los educadores y educandos, así como en los profesionales en general, la capacidad y actitud para pensar, que es para lo que prepara y en definitiva enseña la Universidad. Cultura, decía un profesor de filosofía, es en definitiva, lo que queda después de olvidarse de todo y para que la cultura sea lo más sólida posible deben fijarse conceptos y principios, más que memorizar definiciones o normas.

La investigación, para resultar útil, debe satisfacer una serie de requisitos, saber: sistematicidad con planificación y control; continuidad por los temas y las personas; comunicabilidad por acceso y difusión; aplicabilidad por pruebas y seguimiento; economi-



dad por acumulación y racionalización.

Es necesario construir una cultura de investigación y una comunidad de investigadores, lo que requiere un ambiente adecuado a tal fin, en el marco de políticas generales y universitarias en la materia; que incluya espacios materiales e intelectuales para promover la vocación, estimular la aptitud, crear la oportunidad y asegurar redituabilidad sostenible a los investigadores.

Biondi y Wainstein (2003), en su trabajo “Organización de un Instituto Universitario de Investigación Contable” aportan una detallada y estructurada guía a tales efectos.

Por último, corresponde destacar, en particular para países pequeños y muy poco heterogéneos, la importancia de una investigación universitaria interrelacionada con el ámbito profesional y con el medio empresarial y la sociedad así como con el sistema político y los organismos multilaterales.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- American Accounting Association**, (1966): *A statement of basic accounting theory*. Evanston. pp 63-71.
- American Accounting Association**, (1977): *Committee on concepts and standards for external financial reports. Statement on accounting theory and theory acceptance*.

American Accounting Association, (1979): *Empirical Research in Accounting: A methodological Viewpoint* Abdel-Khalik y Ajinka.

Biondi, M.; Wainstein, M., (2003): *Organización del Instituto Universitario de Investigaciones Contables*. Quipukamayoc UNMSM - Facultad de Ciencias Contables.

Biondi, M., (2006): *Investigaciones en las universidades y en los organismos profesionales*. 12° Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable.

Fernández Pirla, J. M., (1967): *Teoría económica de la contabilidad*. Madrid. ICE 5ª Ed.

Financial Accountant Foundation and Financial Accounting Standard Board, www.faf.org.

Gómez López, R., (2000): *La ciencia contable: fundamentos científicos y metodológicos*. eumed@net

Hendriksen, Eldon, (1970): *Accounting Theory*. UTEHA.

International Accounting Standard Board, www.iasb.org.

International Federation of Accountants, www.ifac.org.

Laughlin, R.C., (1995): “Empirical research in accounting: alternatives approaches and a case for ‘middle-range’ thinking”. *Accounting, auditing and accountability journal*.

Mattesich, R., (1973): Recientes perfeccionamientos en la presentación axiomática de los sistemas contables. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. N° 4.

Méndez, C., (1988): *Metodología: Guía para elaborar diseños de investigación en ciencias económicas, contables, administrativas*. Ed. McGraw-Hill.

Montesinos Julve, V., (1976): “En torno al problema de la división en contabilidad”. *Revista Técnica Contable*. Año XXXIX, N° 464-465.

Pontificia Universidad Javeriana de Colombia, (2004): *Catálogo de Investigación 2004*.

Pontificia Universidad Javeriana de Colombia, (2004): *Investigación*. Departamento de Ciencias Contables.

Rodríguez López, J.; López de Sá, A., (1959): “La investigación Científica en Contabilidad”. *Cuaderno N° 11*. Instituto de Economía, Administración y Contabilidad de Hacienda Privada de la Facultad de Ciencias Económicas y Administración. Universidad de la República. Uruguay.

Ryan, B.; Scapens, R.; Theobald, M., (2004): *Metodología de la Investigación en*

Finanzas y Contabilidad. Ediciones Deusto.

Tascón Fernández, M., (1997): "La contabilidad como disciplina científica". *Revista de Contaduría y Administración* N° 187.

Tua Pereda, J., (1995): *Evolución del concepto de contabilidad a través de sus*

definiciones. Lecturas de teoría e investigación contables. Recopilación de artículos del autor. Centro Interamericano Jurídico Financiero. Medellín, Colombia.

Wyman, H., (1990): "El poder y la importancia de la contabilidad". *Revista española de financiación y contabilidad*. Vol. XX, N° 62. enero-marzo.