

LOS VAIVENES TEORICO-EPISTEMOLÓGICOS DE LA CONTABILIDAD: un péndulo de vacilaciones en sus intersticios

Guillermo León Martínez Pino*

La ciencia actual ya no intenta llegar a una visión del mundo totalmente explicativa, la visión que produce es parcial y provisional, con frecuencia imprecisas o móviles, estudia el “juego de los posibles”, explora lo complejo, lo imprevisible y lo inédito. Ya no tiene la obsesión de la armonía, le da lugar a la entropía y al desorden, y su argumentación, si bien enriquecida con conceptos y metáforas nuevas, descubre progresivamente sus propias limitaciones.

George Balandier (1999)

Resumen

La vigilancia epistémico contable, si es que ha existido, se ha remitido hasta la fecha, a historizar la mirada desde el legado fiscalista occidental que se ha hecho hegemónico pero insuficiente para abocar la conceptualización y contextualización de la disciplina. Esa observancia ha conllevado a tener una mirada limitada, que desvirtúa los horizontes propios de la reflexión epistemológica y la subsume en una deplorable dependencia del “paradigma simplificador” occidental extrapolado para que sirva como marco metodológico de interpretación de los desarrollos disciplinares contables en las diferentes latitudes.

El escrito, en este sentido pretende realizar una lectura aproximativa sobre algunos de los soportes metodológico-epistemológicos en los que se instala el conocimiento contable; el juego de tensiones sobre el cual se debate la discusión sobre el estatuto de cientificidad de la contabilidad. En el entendido que estas tensiones, son en último término epistemológicas, pues pretenden iluminar la manera cómo la contabilidad debe abordar su desarrollo, desde una postura de mayor rigurosidad interpretativa, superando las precariedades de una disciplina tributaria del positivismo económico normativo, que la ha anclado en una perversa inercia interpretativa.

* Contador Público Titulado de la Universidad del Cauca, Magister en Estudios Sobre Problemas Políticos Latinoamericanos – U. del Cauca-, Especialista en Docencia sobre Problemas Políticos – U. del Cauca. Profesor de la Facultad de Ciencias Contables Económicas y Administrativas -U del Cauca-, miembro académico del **Centro Colombiano de Investigaciones Contables C-CINCO**, profesor catedrático de varias universidades, Ex - Consultor del PNUD, ex-Asesor del Programa Presidencial para la Reinserción. Miembro del Comité de Investigaciones de la FCCEA Universidad del Cauca, codirector grupo de investigación “contabilidad, sociedad y desarrollo”; autor de varios artículos sobre teoría e investigación contables, política, música de salsa, sociedad y desarrollo.
E-mail: gmartinez@unicauca.edu.co

1. Presentación

Diversas publicaciones sobre lo contable, registran en las últimas décadas, un interesante debate sobre posturas epistemológicas, que desde la intrincada red conceptual tienen la pretensión de acercarse a lo contable para explorar caminos de interpretación, a partir de recrear espacios de mayor rigurosidad teórica y metodológica.

A pesar de estos esfuerzos, el problema de la disciplina contable reside, en la falta de una consistente y coherente discursividad epistémica, visualizada en la dispersión epistemológica o en la insuficiencia teórica del edificio conceptual, en el cual se soporta. Tales precariedades, se revelan en construcciones extrateóricas, que rayan en el eclecticismo o en apreciaciones ideologizantes¹, entendido lo ideológico como imagen invertida de la realidad; que en nada contribuyen a desbrozar el camino de la construcción del estatus científico de la contabilidad.

Resultaría imprudente y atrevido no reconocer la largueza temática del asunto, por esta razón a sabiendas de los errores y las dificultades que conlleva cualquier ejercicio de síntesis, el ensayo intentará seducir al lector a la indagación y a la reflexión, que al margen de una validez estricta despierte la discusión académica sobre esta problemática al parecer esotérica para gran parte de la comunidad contable.

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

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

¹ Cuando aquí se plantea el problema ideológico, se asume este criterio como una forma de conciencia falsa, de imagen invertida de la realidad. Paul Ricoeur (Ricoeur, 2001:48-49), al tratar de estudiar este concepto desde los primeros escritos Marxistas, plantea: "Es importante comprobar que el término se introdujo en los escritos de Marx mediante una metáfora tomada de la experiencia física o fisiológica, la experiencia de la imagen invertida que se da en la cámara oscura o en la retina. De esta metáfora de la imagen invertida y de la experiencia física que está detrás de la metáfora obtenemos el paradigma o modelo de la deformación como inversión. Esta imagen, el paradigma de una imagen invertida de la realidad, es importante para situar nuestro primer concepto de ideología. La primera función de la ideología es producir una imagen invertida.

Este concepto todavía formal de ideología se completa por una descripción específica de ciertas actividades intelectuales y espirituales consideradas como imágenes invertidas de la realidad, como deformaciones por inversión. Como veremos, aquí Marx depende de un modelo expuesto por Feurbach, quien había descrito y discutido la religión precisamente como un reflejo invertido de la realidad".

una devastación espantosa, capaz de todo salvo de ofrecer solidez y estabilidad” (Berman, 1991:5).

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

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

2. La Organización del Conocimiento Científico en la Modernidad

El siglo XVII, se constituye en la plataforma de lanzamiento del nuevo concepto de ciencia moderna soportada en la concepción Galileana del universo. Este criterio ontológico fundado por la modernidad, está emparentado con la matematización del mundo. Si se reconoce que la acepción de matemáticas deviene del griego *ta mathemata*, cuyo significación presupone un saber previo a toda experiencia, entonces, el investigador moderno posee como herramienta metodológica un ordenador apriori de la experiencia; apriori que es la matemática. Pero existe una diferencia sustantiva, entre los criterios ontológicos de los científicos griegos antiguos y clásicos y la moderna concepción Galileana; en tanto, los primeros se pensaban como partícipes de ese orden matemático del universo; para los segundos, las matemáticas se constituyen en las coordenadas ordenadoras del universo.

Es entonces, desde la concepción Galileana² de ordenación del mundo a partir de las matemáticas, como emerge la idea de **objeto de conocimiento**. Objeto significa “producto del sujeto”, esto es, la objetivación de los fenómenos del mundo son definidos, delimitados y determinados por el sujeto cognoscente, que por supuesto no poseen otro origen que la razón humana. El siglo XVII se considera como punto de ruptura ontológico-epistemológica y a lo largo del devenir de la modernidad occidental, el conocimiento científico, se reconocerá como el producto de la interacción dual entre el sujeto cognoscente y objeto cognoscible, analizable desde el punto de vista lógico y expresable en lenguaje matemático.

La investigación científica moderna, nace imbricada de manera íntima con la tecnología, hasta el límite que las fronteras entre estos dos constructos tienden a desvanecerse e invisibilizarse y, está bien claro, que la tecnología es por antonomasia el lenguaje de la sociedad moderna.

Coetáneamente a Galileo Galilei, hace presencia otra figura considerada como descollante en el abordaje de la construcción del imaginario de la modernidad, es el filósofo y científico Renato Descartes, que con la publicación de su obra clásica “*sobre el método*”, coloca los mojones originarios al nuevo concepto de ciencia. Ese método basado en la duda metódica, es un instrumento sine quanon, que conduce a la verdad precisa e irrefutable. Es el Cogito ergo sum del “pienso luego existo”, que sirve como criterio metodológico con el cual el hombre como sujeto racional produce los objetos de conocimiento. El concepto de hombre que se difundirá a partir de la denominada ilustración, será el de un ser pensante dueño de su autonomía³.

En estos términos, pensar significa poner en movimiento la razón como ordenadora del mundo ininteligible, para hacerlo inteligible; en términos Kantianos en tránsito de un “mundo en si” hacia un “mundo para si”, lo cual permite el estudio sistemático de los fenómenos, logrando una mayor

² Galileo en la recreación de sus elucubraciones ontológicas escribe y publica textos donde explicita su nueva mirada del mundo: “Diálogos de los sistemas del mundo”, “el Ensayador” y cartas dirigidas a la Duquesa Cristina de Lorena, muestran con claridad meridiana el concepto de un mundo mensurable y explicable desde la razón matemática.

³ Emmanuel Kant, al discurrir sobre el significado que comporta la ilustración, inicia con una frase central, a partir de la cual se pueden precisar varios conceptos referidos entre otros a la emancipación intelectual, moral, política que anima el proceso cultural denominado modernidad o iluminismo: “*La Ilustración es la liberación del hombre de su culpable incapacidad*” argumenta (Kant, 1998:25).

La ilustración entonces, se constituye en de la liberación del hombre de su incapacidad para servirse de su inteligencia sin tutela de otros, llámense como se llamen. Reivindica, en este sentido el autor, el derecho de todo ser humano a asumir la mayoría de edad, entendida ésta como la posibilidad de reconocerse a sí mismo, por medio de su propia razón, sin necesidad de revelaciones externas o de fuerzas mediadoras. Asumir una actitud de pasividad, de pereza y cobardía, significará para el ser humano la minoría de edad, la heteronomía, la minusvalidez. Los individuos que renuncien a hacer uso de su propia razón, aceptan ineluctablemente ser súbditos incondicionales, que solo merecen ser tratados como piezas de un engranaje de maquinarias, llámense éstas iglesias, partidos políticos, Estados, etc., sin valor propio y sin autonomía moral e intelectual.

eficacia en los resultados del conocimiento y una subsunción de la naturaleza al servicio de la razón. Esta es la condensación del saber traducido en pensar instrumental, en racionalidad instrumental.

A partir del siglo XVII y durante el devenir de la modernidad occidental, los parámetros epistemológicos estarán asentados sobre el criterio de un mundo concebido como objeto aprehendido desde estructuras lógico-formales, perfectamente matematizables que den certeza y exactitud al conocimiento.

El mundo entonces, es fragmentado para ser analizado; el conocimiento tiende hacia la especialización en campos cada vez más reducidos y eclosionan las disciplinas modernas, cada cual construyendo sus abstracciones problemáticas, elaborando su código interpretativo particular y sus espacios de legitimación. Se impone la idea de objetividad del conocimiento, vinculada de manera reduccionista a la verdad analítica, regularizada matemáticamente, demostrable y verificable.

Esa instrumentalidad, por tanto, es hija legítima de la modernidad; por ello la idea de "ciencia útil", produjo como corolario el ideario –hoy en crisis - de "progreso" y "bienestar social", como productos de la razón ilustrada y de la dominación perversa de la naturaleza objetivada.

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

2.1. La Visión Dicotómica de Construcción de Conocimiento Científico desde la Perspectiva Social

Sergui Bagú (1997: 115) al plantearse el problema de las ciencias sociales ha dicho:

[...] en ciencia, como en la vida humana toda, hay una relación dinámica entre lo que se sabe y lo que se ignora. A medida que se amplía el terreno que se conoce por la vía científica, se mejora la aptitud para descubrir e interpretar lo que aún se ignora y se comprende mejor la dinámica de la fracción que ya se conocía. Más aún, se amplía la visión de lo sustantivo, es decir, se agrega un capítulo, o siquiera un párrafo a la teoría.

Construir ciencia – y especialmente ciencia social - no es un ejercicio que refleje una visión del conocimiento por yuxtaposiciones progresivas y acumulativas de verdades acopiadas a lo largo de la historia, que devengan

de observaciones desprovistas de contextualizaciones y recontextualizaciones⁴ permanentes del saber, en donde trágicamente se caiga en lo que el epistemólogo Gastón Bachelard (1976), ha dado en denominar obstáculos epistemológicos, que no son otra cosa que la recreación de las imágenes reflejas de lo llamativo, curioso, pintoresco y barroco, sin mayores esfuerzos de problematización y de rupturas afectivas e intelectuales.

Construir conocimiento científico, es aprender a pensar lo no pensado, lo cual supone un rompimiento de los modelos iniciales que entregan verdades estáticas, provenientes de resultados que tienen carácter apromblemático derivados de constructos ateóricos que devienen de estereotipos que vinculan la científicidad con la aplicación de un método universal denominado “método científico”, cuya aplicación algorítmica entrega por arte de magia los nuevos conocimientos apoyados en el criterio restringido de observación, matematización y experimentación.

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

2.1.1. El Objeto de Conocimiento: Un Constructo Problemático

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

⁴ Aquí el término recontextualización es usado a la usanza Bersteiniana, que lo entiende como un proceso que toma conocimiento de manera selectiva y jerarquizada de un contexto para llevarlo a otro. Cada investigador debe ser un “recontextualizador” permanente, que solo alcanza óptima calidad, cuando, por una parte, es capaz de desempeñarse con solvencia en el eslabón de donde toma el conocimiento que difunde y, por otra, es sensible al contexto en el cual trabaja al escoger, ordenar, y “traducir” ese trama contradictoria de imágenes problemáticas.

subordinación a los hechos el imperativo por excelencia para la definición del estatuto de científicidad.

Cualquiera sea el estatus que se le asigne al mundo de la realidad fáctica, en los planos culturales, sociales, materiales o temporales, la construcción de los objetos como abstracciones, no procede de una amalgama y colección de hechos autoevidentes que poseen universalidad per-se para todos los observadores. Por tanto, como lo argumenta el profesor Gallego Badillo (1996:301):

[...] un objeto de conocimiento es un ámbito construido y delimitado por la mente del sujeto cognoscente, en plan de hacer un mundo para sí, por lo que existen dichos objetos en la medida en que se posea una ambición y un interés intelectual (contrastar las hipótesis o predicciones que se hacen desde el saber que se sabe) que pretenden elaborar un espacio para la intervención, el control, la transformación, y el dominio, como garantía sin la cual ese hacer un mundo para sí no es más que una retórica. De esta manera, palabras más palabras menos, el conocimiento como una actividad humana es eminentemente intencional, lo cual supera la vieja concepción aristotélica de un conocer que obedece a la mera curiosidad”,

En este sentido, serán dables tantos objetos de conocimiento cuantas intencionalidades cognoscitivas posea el investigador o el colectivo epistémico.

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

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

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

Entre los teóricos que abocan el análisis de la problemática relación entre ciencia y método, existen dos tendencias marcadas: en primer lugar, los que desde una postura excluyente descalifican la discusión sobre un cierto pluralismo metodológico y, defienden la existencia de un método único (el

método científico)⁵, que se aferra a la concepción de la unidad de la ciencia soportada en el criterio del monismo metodológico y la unidad doctrinal, que posibilita la validación de una sola forma de hacer ciencia y; en segundo lugar, aquellos que aceptan la existencia de dos métodos científicos, uno encargado de operacionalizar el funcionamiento de las ciencias naturales y exactas y otro que reclama la autonomía de las ciencias sociales, humanas o del espíritu.

Los primeros, exigen que los métodos sean rigurosos y, esta rigurosidad deviene de la permanente experimentación y matematización de la realidad, que es lo que en últimas entrega el estatus de "objetividad" científica tanto a las ciencias naturales como a las sociales. Quienes adhieren a estos postulados no aceptan otras variables de construcción científica, en tanto éstas comprometen el rigor científico y una supuesta neutralidad axiológica o valorativa. Silvio Sanchez Gamboa (1998:37), al referirse a este tema controversial, plantea:

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

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

Este dualismo metodológico, se expresa en la polaridad que emerge de la dicotomía: objetividad-subjetividad y explicación-comprensión. Las primeras están enraizadas en las posturas que devienen de los enfoques positivistas y las segundas que tienen como matriz analítica la fenomenología y la hermenéutica. La diferencia entre una u otra postura se encuentra instalada en los presupuestos gnoseológicos y epistemológicos, que cada cual maneja con referencia a la relación dialéctica sujeto-objeto. Jerarquizar una de ellas, determina serias implicaciones para todo proceso de investigación: Si el proceso del conocer se centraliza en el objeto, se estaría hablando de una observación controlada, cuantitativa y unívoca; si por el contrario, la jerarquización se traslada al sujeto, el proceso cognoscitivo estaría mediado por la comprensión sensorial, el análisis cualitativo, en desmedro de la observación controlada. Visto lo anterior, puede decirse que,

⁵ Una concepción errónea del "método científico", es considerarlo como una herramienta infalible de cuya aplicación indiscriminada aparece como por generación espontánea toda clase de conocimiento. Tan solo se requiere aplicar el algoritmo o receta, para que de manera correspondiente aparezca de forma refleja las representaciones de los nuevos conceptos.

[...] el método amenaza con fetichizarse y fetichizar también su objeto, por tal motivo se torna necesario reflexionar sobre el mismo, cuestionando sus propios fundamentos. Interrogar los métodos utilizados en la investigación científica, es una tarea histórica de la filosofía que nos ayuda a tomar consciencia de su importancia, sus limitaciones, sus implicaciones y contradicciones (Sánchez, 1997:27).

En términos científicos, el gran “paradigma” metodológico de occidente muestra hoy su insuficiencia para abocar la complejidad, en tanto, se ha pasado del mundo finito de las certezas, certidumbres, control y seguridades; a un entorno de fugacidad, la ambigüedad, descontrol e inseguridad; donde la incertidumbre emerge como la única certeza posible.

La ciencia moderna que se configuró bajo la racionalidad cartesiana objetivada sobre el presupuesto de la exactitud y sobre el criterio epistemológico del monismo metodológico y causalista del positivismo de viejo y nuevo cuño, conllevó obviamente a un progreso inmenso de los conocimientos y de manera correspondiente al acrecentamiento del progreso de la vida y la sociedad. La pregunta que aflora inmediatamente es ¿por qué entonces a colapsado ese modelo interpretativo?. Y la respuesta es sencilla, porque el método con el cual se abocó la interpretación reduce todo a la simplicidad algorítmica, que deja al descubierto ahora su minusvalidez para abocar lo complejo; sus carencias para aprehender lo no pensado, su ceguera de ocultación de lo real. Quizá cabe pensar que esa racionalidad inaugurada por la modernidad, ha devenido fatalmente en una racionalización, que no dialoga con lo irracionalizable. Edgar Morín (1984: 102), de manera brillante argumenta refiriéndose a este aspecto:

La racionalidad es el juego, el diálogo incesante, entre nuestro espíritu, que crea las estructuras lógicas, que las aplica al mundo, y que dialoga con ese mundo real. Cuando ese mundo no está de acuerdo con nuestro sistema lógico, hay que admitir que nuestro sistema lógico es insuficiente, que no se encuentra más que con una parte de lo real. La racionalidad, de algún modo, no tiene jamás la pretensión de englobar la totalidad de lo real dentro de un sistema lógico, pero tiene la voluntad de dialogar con aquello que lo resiste

La racionalización, es entendida entonces, como el encasillamiento de la realidad en estructuras y sistemas formalizados y coherentes; todo aquello que se ubique al margen de esta lógica estructural y sistémica queda por fuera de cualquier lectura interpretativa seria y rigurosa. Hace falta, por tanto, que la razón que sigue siendo un soporte privilegiado para desarrollar conocimiento, luche contra esa tendencia mitificadora y omnicomprensiva de sí misma.

3. El Papel del Entorno y el Origen de la Estructura de lo Disciplinar Contable

La contabilidad como práctica reguladora de las relaciones comerciales, solo aparece embrionariamente en la edad media y, en concreto en el siglo XII; precisamente en una sociedad de intercambios limitados, en un marco dominado todavía por una economía señorial constituida aún como la antípoda de la economía de intercambio. Pero las categorías económicas *vr.gr.*: economía de intercambio, por si solas, son incapaces de dar explicación al desarrollo de lo contable; se requiere para ello, sin perjuicio de abocar el análisis de estas categorías; recabar sobre el devenir de la historia social pero sobre todo de la historia política. En este sentido, puede decirse, que el desarrollo vertiginoso del quehacer contable, estuvo unido correlativamente a la formación y primer ascenso de la burguesía, es decir, a una civilización burguesa y urbana en la que se concibe un nuevo espíritu de empresa y una nueva organización de los negocios. Y, si se quiere penetrar en una explicación más pormenorizada del asunto, es procedente relacionarlo con las transformaciones políticas promovidas por esta civilización burguesa y urbana.

La contabilidad, entonces, toma cuerpo como una práctica del mundo de los negocios, cuando se dan las condiciones, ausentes hasta entonces, para que el sujeto de las relaciones comerciales se convierta en clase política activa con capacidad de ejercer influencia decisiva sobre la regulación de aquellas relaciones empresariales que adquieren de suyo otra dimensionalidad. Los albores de estos cambios, empiezan a perfilarse hacia los siglos XI y XII, verdaderos mojones de la crisis del sistema feudal, en el orden de lo político y en el declinar de la economía señorial. Esta crisis interna que comporta las relaciones feudales, desbroza el camino para la pervivencia no solo de la iniciativa económica, sino también de nuevas formas de relacionamiento político, jamás conocidas hasta entonces. Por el contrario el siglo XIV por todo lo que comportó, se le considera el “otoño de la edad media”.

No cabe duda, de la importancia sustantiva que poseen los entornos en la modelación de estructuras contables. La contabilidad, no tendría justificación práctica, sino en función de un determinado marco entornal en donde encuentre su aplicación y verificabilidad. Al referirse al programa de investigación económico, constitutivo de una de las primeras escuelas de pensamiento contable, el profesor Tua Perdada (1995: 13) argumenta:

Sin duda que la contabilidad y la actividad económica han estado íntimamente unidas desde el nacimiento de la primera, porque (...), la contabilidad nace en, por y para el comercio y, además, porque parece sobradamente demostrado su papel en la evolución y desarrollo del capitalismo, así como su función de motor de la economía y de impulsora del desarrollo económico.

Así mismo, una vez institucionalizada una práctica como la contable, se requieren herramientas para su reproducción social y, por esa razón, de

forma concomitante nacen una serie de instituciones formales, comprometidas no solo con la operatividad y fortalecimiento del proceso empresarial, sino con la apropiación y masificación de una estructura instruccional, que garantice la pervivencia social espacio - temporal, de las prácticas y actividades conexas a la entidad contable, esto es, la formación de agentes replicadores del modelo contable de información, no de otra manera se puede explicar como en Venecia funcionaba,

[...] en aquel tiempo, integrado, un edificio para almacenamiento y venta de mercancías, una bolsa de valores, un banco, un lugar de alojamiento. Esta institución era también una escuela mercantil en donde estudiaba y se formaba la clase comercial y los hijos de los burgueses alemanes venían a aprender gramática, cálculo, teneduría de libros y práctica de los negocios” (Rincón, 1984:10).

Estos fenómenos, evidencian una relativa simetría correlacional entre el sistema contable y el entorno socioeconómico donde este opera y, es precisamente en esta relación necesaria donde empiezan a configurarse conceptos como el de “entidad contable”, que con posterioridad connotará diferentes acepciones, dependiendo de la lente con que sean observados y de los intereses particulares o generales que representen.

Quiérase o no, es imperativo aceptar que no solo este concepto, sino muchos otros, que luego adquieren relevancia en la praxis-normativo contable, son acuñados en los albores propios del desarrollo del gran capital. Precisamente, esas transformaciones suscitadas en ese periplo de la historia producen profundos cambios de concepción en el trabajo, en el saber, en la técnica, en la cultura y en las formas de representación y organización social y empresarial; por ejemplo, es en este tramo, donde se desarrolla la “commenda”⁶ y surgen en su sentido moderno, instituciones y figuras representativas para la contabilidad, como las sociedad colectiva y la comanditaria; la letra de cambio; una visión diferente sobre la banca, los libros de contabilidad; emergen nuevas y más perfeccionadas formas de registro de la información económica a la par con la necesidad de avanzar sobre abstracciones como la teoría de las cuentas⁷; se afirma la unidad jurídica del ente comercial, desde donde se plantean aspectos importantes como la logismografía, que estipula que la contabilidad tiene como finalidad el reconocimiento de responsabilidades jurídicas derivadas de la gestión patrimonial.

Siguiendo esta línea de análisis, en donde los cambios socioeconómicos determinan los avances contables, es procedente inferir que el ejercicio y cualificación de los instrumentos de registro y manejo de la información

⁶La “commenda”, existió en la antigüedad, pero su real dimensión afloró en la edad media y consistía básicamente, en la asociación de un capitalista anónimo con un comerciante que actuaba en su nombre, hecho éste que le daba la garantía de reservarse parte de los beneficios del capitalista, dicho de otra forma, era la simbiosis entre capital y trabajo.

⁷ Sobre este particular el Profesor J.M. Fernández Pirla, argumenta “La cuenta es una creación de la contabilidad que tiene por objeto presentar y medir los procesos económicos, jurídicos y administrativos que tienen lugar en el ámbito de la economía de la empresa en orden al conocimiento de la auténtica realidad económica de ésta”. Para mayor claridad puede ser consultada su obra. Teoría Económica de la Contabilidad. Ediciones ICE. Novena edición. España 1977, en sus capítulos III – IV - V.

contable, aparece no como un requerimiento nacional de un Estado, ni como un sistema uniforme elaborado por varios Estados; sino como un cuerpo de costumbres y prácticas de una “clase social”: Los comerciantes, que paulatinamente compartían unos referentes, en términos de mentalidad de negocios, deseos y necesidades. Este tipo de “comunidades imaginadas”, incluso de distintas nacionalidades van perfilando un nuevo quehacer contable, que aún cuando limitado en su desarrollo conceptual, pretendía constituirse en una herramienta para mejorar los sistemas operativos e instrumentales de manejo de información empresarial.

Sin embargo, la evolución de lo contable no debe apreciarse con una visión sincrónica del desarrollo mercantil, industrial y financiero; sino con una perspectiva diacrónica que muestra la interacción de diferentes variables conjugadas en las relaciones económicas, que coetáneamente han ido perfilando una forma particular en que la contabilidad responde a las necesidades imperantes de los desarrollos histórico-sociales.

3.1. Italia del Renacimiento: Cuna del Pensamiento Disciplinario Contable

Hacia mediados del siglo XV, empiezan a percibirse las primeras aproximaciones conceptuales, sobre la contabilidad, obras como “Della Mercatura e del Mercante Perfecto”, escrita por Benedito Cotrugli Rangeo, hacia 1458; pero publicado hacia 1573, manifiestan que mucho antes de Paciolo ya existían preocupaciones por darle una organicidad y sitematicidad a la contabilidad, elementos estos que se constituyen en los primeros destellos para la construcción epistémica del saber contable, esto es, el inicio embrionario de una mutación que permita *“pasar de los estadios de mínimo conocimiento a los estadios de conocimiento más riguroso”*.

Como corolario, entonces se puede decir que, la práctica contable se ha desarrollado en tres dimensiones fundamentales; una primera la dimensión económico-social, una segunda dimensión histórica que recoge el legado conceptual y; una tercera la dimensión epistemológica. Esta presentación esquemática no supone una parcelación de cada una de las dimensionalidades; al contrario, la concreción de los avances disciplinarios solo serán posibles mediante la interacción de los factores enunciados, en donde el contexto de justificación se corresponda con el contexto de descubrimiento.

En algunas regiones Europeas, pero con mayor singularidad en Italia, al viejo régimen Romano vertical e imperial de concentración de poder, le subyace el poder económico como elemento constructor y cohesionador del régimen urbano. Es en este marco donde la ciudad adquiere una dimensión sustantiva, como eje del desarrollo del comercio y como fracturador de las costumbres y concepciones feudales y señoriales. Las ciudades, son entonces un reducto o nicho de libertad, donde empiezan a cocinarse los nuevos imaginarios; a redefinirse la estratificación social, con el

aparecimiento de los artesanos y mercaderes; que tienen su lugar de encuentro en las ciudades, constituidas en mediatizadoras de la interacción del florecimiento comercial.

Con la constitución de las ciudades - estados, se generan sustanciales cambios en el sistema de comercio y de producción. A la par se producen importantes transformaciones en lo cultural: En la percepción que el hombre elabora del mundo extrasubjetivo; en una mayor autonomía del ser; en la construcción de una ontología mas liberada de prejuicios extramundanos; en fin, en la posibilidad de relativizar la explicación de los fenómenos abstractos de la realidad. Tal como lo plantea Antonio Caballero (2000:58):

En esa Italia del siglo XV en la que, por primera vez desde la caída del imperio romano, hubo hombres capaces de leer sin mover los labios, la lectura no era un pecado contra el espíritu. El hombre se había librado de la tiranía de Dios.

Y, más adelante al referirse a este periplo de lucidez argumenta:

El Renacimiento fue una revolución cultural que lo impregnó todo, porque constituía una revolución de las mentalidades: las artes, las ciencias, las técnicas, la filosofía, las costumbres, las relaciones sociales, la política"...El renacimiento fue el triunfo (siempre precario) de la razón en la libertad sobre la revelación vigilada por la Iglesia. El triunfo de la voluntad humana sobre el mandato divino.

Esa mutación obedece a la centralidad que adquiere la naturaleza, como referente para hallar en ella los argumentos para construir una explicación racional y material a los acertijos, incógnitas, incertidumbre e incongruencias de un mundo complejo y cada vez mas insinuante para ser pensado desde lo novedoso, no desde la estaticidad y de la concepción Parmenídea de la inmutabilidad del ser.

No de otra manera se puede explicar, que sea en Italia y no en otra región, donde aparecen las primeras escuelas del pensamiento contable, llamadas "escuelas de la práctica"; como la Veneciana, la Genovesa y la Florentina, que construyeron y se constituyeron en los primeros referentes artesanales que sirvieron de preámbulo y fundamento a las elaboraciones conceptuales que sobre la contabilidad se desarrollaron especialmente en el siglo XIX, con las escuelas de Fabio Besta, con su doctrina económica sobre la contabilidad y; Giuseppe Cerboni, representante de la escuela jurídica de la contabilidad y creador de la logismografía.

La contabilidad, entonces empieza a dar respuestas a los hechos económicos, que se suceden en estas nuevas configuraciones empresariales. Este acaecer y la dinámica de la evolución contable, responde a ciertos parámetros históricos, que en esencia pueden sintetizarse de la siguiente forma:

- La existencia de actividades económicas y su objetivación orgánica en formas de representación empresarial, constituyen condición sine qua non para el desarrollo de la contabilidad y para la construcción de una memoria registral de los hechos económicos.
- La emergencia de las “comunidades imaginadas”, surgidas de una permanente lucha por el progreso de la humanidad, determinan concomitantemente la satisfacción social de nuevas necesidades, dentro de las cuales se halla el impostergable registro de la información económica, en donde la contabilidad juega un papel cardinal.
- La destrucción del mundo mítico y la sustitución por uno secular, reforma la estructura del pensamiento, se elabora un nuevo esquema del conocimiento, con una metodología fundada en la observación y la experimentación. La contabilidad, como práctica de registro de la información, por supuesto no escapa a esta influencia, de allí la inquietud por su interpretación, más allá de un simple ejercicio operativo.

Partiendo de estos supuestos, se puede argumentar que el progreso económico moldeó y aún sigue moldeando la contabilidad; primero, como técnica del registro y de las cuentas; luego, como un campo disciplinar que desde el análisis positivista, de las ciencias empíricas, pretendió hallar la conexidad entre la contabilidad como instrumento de concreción de la teoría económica, fundamentalmente en los avances conceptuales logrados por Fabio Besta, en su obra “La Ragioneria”, en donde postula “el principio básico de que en contabilidad no interesa tanto la consideración del aspecto jurídico, es decir, los derechos en sentido estricto, como la consideración de los hechos, esto es, la concreción real de los derechos. De nada nos sirve – dice Besta - en el orden genuinamente contable el goce de un derecho de crédito si este no puede hacerse efectivo, ni un derecho real de propiedad si el objeto ha desaparecido”(Fernández, 1977:30) y; por último, un campo disciplinar normativo positivista, que pretende dar respuesta a la sociedad de la información a partir de uniformar el modelo contable internacional.

Por otra parte, es la empresa capitalista la que crea las condiciones objetivas y subjetivas, para empezar a hablar de la contabilidad como una disciplina que entrega respuestas, en términos de medición de la información económica, de las diferentes unidades involucradas en el desarrollo del sistema capitalista de producción. En un primer estadio, como factor coadyuvante y propulsor del desarrollo mercantil; posteriormente como impulsora de la revolución industrial y; finalmente como herramienta y soporte fundamental de la sociedad del capital financiero. El profesor Fernández Pirla (1977:21)., argumenta refiriéndose a este aspecto:

La contabilidad como disciplina científica, aparece, pues, vinculada al campo de las ciencias económicas, y, más concretamente, en su desarrollo actual, al de la economía de la empresa, aunque sería erróneo afirmar que la contabilidad es economía. Considerada la contabilidad como ciencia económica cuyo objeto material es la economía de la empresa, su objeto

formal, al que debe su unidad y autonomía científica, sería la representación auténtica y la medida de la realidad económica, utilizando para ello una adecuada técnica, apoyada en principios materiales y estadísticos.

La contabilidad, como herramienta simbólica y como fenómeno semiótico de representación del transcurrir económico; mediatizador comunicacional de los valores de cambio de las organizaciones, irá paulatinamente perfilando y atemperando su accionar a las presiones del mundo cambiante y a los influjos de las estructuras internacionales de poder económico – empresarial; cuyos postulados pragmáticos generalmente son adoptados por las normatividades de los diferentes Estados receptores de la influencia global del mundo capitalista.

Aún cuando la sistematización, organización y cohesión del sistema contable, tiene sus orígenes primigenios en la Italia del Renacimiento, específicamente con la obra de Pacciolo, publicada en 1494, las condiciones intrínsecas obedecen al desarrollo del sistema mercantil o comercial, fermento del ulterior desarrollo del modo de producción capitalista; o como lo argumenta el profesor Hernán Quintero (1996: 24):

Los registros contables son expresión de las relaciones económicas y sociales prevalecientes en el espacio donde ellas se efectúan; este espacio a su vez expresa características del modo de producción imperante en el contexto universal.

La obra del monje Franciscano, “Summa Arithmética, Geométrica, Proportioni, Proportionalita et Arte Maggiore”, no es un tratado de contabilidad. “De hecho, parece que la Summa de Luca Pacioli publicada en Venecia en el año 1494, fue la primera obra de matemáticas que incluyó entre sus páginas un capítulo relativo a la contabilidad, iniciativa que tuvo luego abundantes imitadores”(Hernández,1995:165).

En el tratado de referencia se abocan una serie de temáticas diversas, pero que todas ellas apuntan a realizar una aproximación hacia la organización de estructuras de representación simbólica de la realidad, cuya finalidad debe ser la posibilidad de entregar respuestas, que impliquen abstracciones más complejas, en dirección a poder tener una lectura, en términos de temporalidad y espacialidad, más acorde con los cambios y transformaciones del entorno económico – empresarial. El libro, maneja una serie de tipificaciones, que en esencia exteriorizan el nacimiento del “hombre económico”, hecho para las transacciones y para apropiar y acumular riqueza; un buen comerciante, dice Pacciolo, debe: “Reunir dinero; poseer inteligencia; y tener la ciencia de llevar la contabilidad”. Obviamente, semejante propósito solo podría estar reservado a quienes los privilegios epocales les habían asignado la preeminencia del manejo del poder y de las relaciones comerciales.

4. El Objeto y Método en Contabilidad, como Conceptos Inacabados

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

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

El origen primigenio de la problematización contable, estuvo congénitamente vinculada a estructuras propias del conocimiento lógico – matemático, refiriéndose a este carácter de la contabilidad – Tua argumenta – cómo éstos nexos emergen de la substantivación del mundo de los negocios con la necesidad de encontrar simbologías de representación, que dieran cuenta de las necesidades de información propias de ese estado societal de intercambios limitados.

[...] las primeras manifestaciones de nuestra disciplina se adscribieron a ámbitos próximos a las matemáticas y, en especial, a la aritmética comercial. No podría ser de otro modo, si tenemos en cuenta la utilidad de ambas disciplinas en el campo de los negocios; las dos servían al comerciante que, en su actividad todavía primitiva, estaba obligado a hacer numerosos, complejos y frecuentes cálculos, con utilización abundante de las cuatro reglas, procediendo, lógicamente, al registro ordenado y adecuado del resultado de tales operaciones". (Tua, 1995:124).

Por la fuente de nacimiento y por su inherente estructura interna, se puede afirmar que el conocimiento contable se vale de herramientas simbólicas propias del conocimiento lógico-matemático, para construir significados y formas de significar la realidad que está abocada a interpretar. Esto no implica reconocer que la contabilidad sea un saber puramente lógico-matemático, al contrario, la fuente interpretativa se halla en la realidad social o mundo extrasubjetivo. Si se reconoce que esa realidad social es un todo integrado, que comporta un carácter dual, en términos de facticidad objetiva y significado subjetivo, que la hace "sui generis"; mal podría abocarse la construcción de la problemática de la contabilidad (objeto de investigación), desde el espacio reducido de la matematización de la

facticidad objetiva, dejando de lado las abstracciones cualitativas de la dimensión subjetiva de la realidad social.

De esta reflexión se desprende la consideración de que la contabilidad, como conocimiento social, debe construir sus objetos reconociendo ese carácter dual de lo social, en tanto, la realidad fáctica, con cierta pertinencia puede ser abocada con métodos similares a las ciencias naturales, en tanto esto no es fácilmente reconocible y validable para los significados subjetivos. En esta dirección el profesor Rafael Franco Ruiz (1998: 234), deja ver su impresión, diciendo:

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

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

4.1. El Método Contable, la Concepción Originaria y sus Antinomias

El primer intento de racionalidad científico-contable, se caracterizó por privilegiar lo metodológico, es decir, la consecución de un método eficaz (partida doble), mediante el cual encontrar o descubrir estructuras de significación que dieran cuenta de las descripciones de los fenómenos transaccionales y de las necesidades de información inherentes al desarrollo de una economía que perfeccionaba y complejizaba su sistema de intercambio. Así lo constata el apareamiento del método de partida doble, que no es otra cosa que un algoritmo matemático constituido en elemento simbólico de representación de la realidad transaccional propia de una sociedad mercantil de intercambios limitados, antesala inmediata del advenimiento del gran capital. José María Fernández Pirla (1977: 109), argumenta que,

El método de Partida Doble responde a un sistema de representación económica, porque indudablemente establece un medio de registración para cada ciclo económico el cual suministra la base para aquella. Este método registra todo movimiento económico, y debe tenerse en cuenta en este orden que en cada uno de éstos hay un origen o fuente de financiación y un fin o concreción en valores capitales.

Es más el propio Fernández Pirla⁸, es reiterativo en expresar que la partida doble es un método para la aplicación o realización de un sistema de contabilidad, el cual ha servido para registrar las objetivaciones contables a través de la historia, entendidas éstas como la posibilidad de realizar abstracciones simbólicas de los hechos susceptibles de ser medidos por la contabilidad en el devenir de la sociedad.

Otros autores⁹, no le otorgan a la partida doble el estatus de método y por el contrario tan solo la consideran una mera técnica de anotación registral que permiten viabilizar la operación instrumental del hecho contable, a través de convenciones que se crean y son cambiantes dependiendo de fenómenos circunstanciales. O como lo plantea el profesor Requena (citado por Peino, 1993:168):

La partida doble, al menos en su concepción primitiva no rebasa la pretensión de una mera doble clasificación. Sin embargo; no es menos cierto, en cuanto que dicho aspecto clasificativo respondía a una coincidencia plena de la existencia de un origen o causa, y un fin y efecto, se estaba reconociendo, de una manera tácita la noción de transacción bidimensional subyacente en ciertos fenómenos económicos.

El método de partida doble, es justamente una dirección estructurada, a la manera de un algoritmo, para captar los hechos, inventariarlos e inducir en ellos generalizaciones, en los que la imaginación y creatividad están prohibidas, o como lo expresa Víctor Gabriel Peinó, al justificar la perdurabilidad en el tiempo de la partida doble, la cual deviene “de la terrible eficacia para representar los intercambios, eficacia que le viene, como sabemos, de su perfecta adaptabilidad a los hechos” (Peinó,1993:168).

En últimas, la contabilidad desde su creación como disciplina fue proclive a la acción repetitiva y mecánica de los haceres, en donde no existió una actividad cognoscitiva que vertebrara y dirigiera la construcción casi continua de estructuras conceptuales, metodológicas, axiológicas y actitudinales, como formas a través de las cuales el colectivo contable, organizara las representaciones informacionales, con el fin de expresarlas en el lenguaje correspondiente y dirigir, ahora sí, sus actuaciones a implementar los sistemas, aplicaciones y resultados prácticos deseadas.

⁸ El profesor José María Fernández, dedica un capítulo de su obra Teoría Económica de la Contabilidad a desarrollar las concepciones doctrinales modernas sobre el método de la partida doble. En ese acápite, hace un rastreo interesante sobre la escuela Italiana, a la cual considera como la más depurada y precisa en el orden metodológico, trabajando autores representativos como: Giuseppe Cerboni, Fabio Besta y Gino Zappa; obviamente sin desconocer los aportes realizados por la doctrina Alemana, específicamente por las elaboraciones conceptuales de Schmalenbach que tienen como núcleo nodal de análisis, entender, que el fin de la contabilidad a la que queda subsumida la función del balance, es el conocimiento del rédito derivado de la actividad económica de la empresa.

⁹ Siguiendo a Pierre Garnier, Víctor Gabriel Peinó Janeiro, en el texto “La Contabilidad como Programa de Investigación Científica”, al caracterizar el método de partida doble ha dicho que éste “no es más que pura técnica de anotación que tenía la extraña virtud de representar y de recoger la esencia del fenómeno contable: La dualidad. Esta extraña y rara cualidad, unida al hecho de su temprana aparición, en comparación a los medios teóricos que se disponía, han lastrado enormemente el desarrollo de la contabilidad que ha estado cientos de años sin evolucionar” (Peinó,1993:168) .

Este rápido recorrido por la concepción originaria del método contable, coloca al descubierto que en términos de conocimiento contable aún hay una brecha larga por transitar, en tanto como lo plantea Moisés García García (citado en Lara, 1991:236-237):

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

Circunstancia explicable, entre otras, por una razón contundente en la construcción de cientificidad y, es la *“congénita debilidad metodológica unida a un espíritu pragmático que frecuentemente adquiere caracteres de verdadero oportunismo en la creación científica de las teorías contables”* (García, citado en Lara, 1991:237).

4.2. La Postura Epistémica Positivista: Una Versión Metodológica Hegemónica e Insuficiente

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

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

Esa interpretación optimista de la historia como superación de las precariedades del pasado, coloca a la razón, como faro orientador de la emancipación de las sombras y de las cadenas del pasado, tanto más oscuro cuanto más lejano. Se inaugura con ello, una concepción maniquea de la historia, que vincula al progreso con los pueblos civilizados e ilustrados y al atraso con la servidumbre y la barbarie, distancia que define y delimita el campo entre la “libertad” ilustrada y la ignorancia de los

salvajes, a los cuales no les espera otro futuro más promisorio que el de desaparecer o ser absorbidos por la fatalidad civilizatoria que no perdona las reliquias del ayer. Teóricos como Condorcet, llegaron incluso a profetizar que se estaba ante el advenimiento de la “décima era de la humanidad”, en donde todas las naciones tendrán que llegar al estado de civilización al que han llegado los pueblos más ilustrados, los más libres: Los Franceses y los Anglosajones.

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

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

4.2.1. La Disciplina Contable como Gregaria del Positivismo

El positivismo, en su más amplia significación, ha tenido como pretensión ser el exponente de la hegemonía de la ciencia. La contabilidad como disciplina, no ha estado exenta desde su génesis y posteriores desarrollos de motivaciones positivistas. La teoría jurídico personalista de Cerboni, la teoría económica de Besta, y más contemporáneamente el análisis circulatorio de Moisés García, las axiomatizaciones de Mattessich, los programas de investigación contable de Cañibano, etc., no tienen cabal sentido si no dentro de esa concepción monolítica del positivismo. Citemos a manera de ejemplo, algunos de ellos:

4.2.1.1. La Escuela Toscana y la Dogmática Jurídico-Contable

Giuseppe Cerboni, principal representante de la escuela Toscana o jurídica — personalista, en su *Primi Saggi di Logismografia* (1873), define a la contabilidad como: “La doctrina de las responsabilidades jurídicas que se establecen entre las personas que participan en la administración del patrimonio de las empresas” (Tua, 1995:128). Esta postura considera las responsabilidades jurídicas como objeto de conocimiento, en donde los universos de representación y las formas simbolizar la realidad transaccional, están

reservadas con exclusividad a la estructura lógico-matemática objetivada en la partida doble.

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

4.2.1.2. La Escuela Económica y el del Controlismo de Fabio Besta

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

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

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

colocando especial énfasis a la naturaleza económica de la disciplina contable.

Como síntesis conclusiva, Tua citando a Goxens Duch, trata en una apretada síntesis de condensar el pensamiento Contista de Fabio Besta:

La contabilidad desde el punto de vista teórico, estudia y enuncia las leyes del control económico en las haciendas de cualquier clase, y deduce las oportunas normas a seguir para que dicho control sea verdaderamente eficaz, convincente y completo; desde el punto de vista práctico, es la aplicación ordenada de estas normas a las distintas haciendas (Tua, 1995:134).

De esta forma, se fue consolidando un estilo de quehacer contable, cuya manipulación, dominio y control estará centralizado estratégicamente en manos de quienes detentan las estructuras económicas a nivel planetario. No de otra forma se explica, porqué la construcción de lo disciplinar contable deslindó, de manera trágica, hacia la aberrante consolidación de la exegética normativa de la aceptación generalizada, fundamentalmente derivada de las crisis del sistema capitalista, en especial del Norteamericano, que se presentan de manera recurrente como inevitable.

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

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

Esta circunstancia dificultó el proceso de investigación, dado que, en general, se acepta que la eficiencia de las técnicas – en el caso la contable – se constate en el uso (una técnica es lícita, es válida en función de ser utilizada) y la contabilidad se encuentra perfectamente divulgada y justificada (Aguilar, otros,1987:9).

En el trasfondo analítico, puede observarse, que tanto la postura que vincula a la contabilidad con la dogmática jurídica-contable, como la que adscribe al estudio de las leyes de control económico - por tan solo citar dos ejemplos - están congénitamente ligadas a concebir la “objetividad” contable como el resultado de la lectura de su objeto de estudio desprendido de una interpretación valorativa, homologando el precepto de las ciencias físico-naturales en donde se tienen como supuestos epistemológicos la objetividad positivista y la neutralidad axiológica de la ciencia.

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

4.2.1.3. La Normalización Contable: Otra Visión Gregarista y Subalterna del Positivismo

En el proceso de universalización normativa no existe un vector epistemológico, que defina la construcción de un objeto de investigación a partir de una problemática teórica, que permita someter a un riguroso examen todos los aspectos de la realidad; por el contrario, lo que existe es una imagen mutilada de esa realidad, que pretende hacer del pragmatismo utilitario y de la subordinación de la norma a los hechos, los imperativos únicos de legitimación del conocimiento, algo así como lo que planteara Nietzsche "el dogma de la inmaculada percepción". Al no tener en cuenta esos preliminares epistemológicos, la regulación contable, tiende a convertir lo diferente en idéntico, a comparar lo incomparable, a identificar lo diferente y a desechar comparar lo comparable.

El conocimiento avanza como una empresa social abierta, liderada por un grupo de expertos que construyen comunidades disciplinarias, o dicho de otra forma, el conocimiento es producido por sujetos epistémicos colectivos; que comparten una serie de representaciones y de estructuras conceptuales, metodológicas, actitudinales y axiológicas. Precisamente, es la confrontación y crítica permanente a esos postulados lo que hace a la ciencia dinámica, falible, controvertible; así lo constatan las propuestas epistemológicas del falsacionismo o falibilismo Popperiano; la estructura de las revoluciones científicas Kuhnianas; los programas de investigación Lakatosianos; o el evolucionismo Toulminiano; en tanto hablan de teorías contrarias, de paradigmas o programas de investigación en competencia y de la ciencia como una empresa racional.

Las entidades de regulación contable internacional, emiten una serie de pronunciamientos, que adquieren por arte de magia la categoría de "teoría", sin antes haber sido sometidas al rigor metódico de la competencia científica en escenarios de comunidades disciplinarias; para de manera ulterior, sin decantación epistémica construir guías y reglas de forzoso cumplimiento en la práctica Contable internacional. El profesor Jorge Tua Pereda (1995 :67-68), descubre una serie de obstáculos en el campo de la construcción conceptual, los cuales los sintetiza de la siguiente forma:

- Ausencia de congruencia en cuanto a los conceptos teóricos manejados, tales como los de renta, gastos e ingresos, etc. (Sprouse, 1978).
- Falta de una definición de los objetivos de la regulación, o, al menos, de los estados financieros que, en general, se confeccionan sin determinar previamente los propósitos para los que han de ser usados. Este argumento, que apunta hacia el carácter normativo de nuestra disciplina, puede encontrarse, entre otros autores, en Vatter (1963), así como en un buen número de aportaciones de los años previos al Trueblood Report (A.I.C.P.A., 1973), informe llamado a determinar los objetivos de la información financiera y, con ello, a inaugurar una nueva etapa en la elaboración de principios,

caracterizada, por tomar aquellos objetivos como punto de partida para tal cometido.

- Errónea dirección en la metodología seguida por la regulación, cuya principal finalidad debe ser el desarrollar criterios para juzgar qué alternativa es la más adecuada en unas circunstancias dadas.
- Y, por último, un innumerable conjunto de trabajos que, con estos o con similares puntos de apoyo, solicitan un entramado más coherente y evidencian que las críticas y argumentaciones discurren por similares derroteros no solo en Estados Unidos, sino también en otros países que han optado por la autorregulación profesional; del mismo modo, en el proceso de internacionalización de la norma contable, vuelven a surgir parecidos problemas, repitiéndose con curiosidad pero tal vez lógica obstinación los razonamientos a favor y en contra de la regulación.

Esta regulación, cuya pretensión reside en la uniformización de los estándares contables, sobre bases no precisamente consensuadas, a través de una comunidad científico-contable, que se constituya en filtro de garantía epistémica, ha sido clasificada por algunos autores¹⁰, en tres supuestos “subprogramas de investigación”, que coinciden precisamente con los periodos coyunturales de crisis de la economía capitalista, hoy sutilmente denominada economía de mercado:

- “Subprograma” de Aceptación generalizada (1917-1959).
- “Subprograma” Lógico (1959 –1973).
- “Subprograma” Teleológico (1973 – en adelante)¹¹.

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

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

¹⁰ Entre los autores que han realizado aproximaciones interpretativas sobre los periodos de configuración de la normatividad contable, figuran entre los más representativos, Leandro Cañibano, Tua Pereda y nacionalmente Rafael Franco Ruiz.

¹¹ Esta taxonomía es tomada del trabajo realizado por el profesor Jorge Tua Pereda, para analizar el itinerario que han seguido la construcción de los principios de general aceptación (libro *Lecturas de Teoría Contable*, referido en este mismo escrito).

La concepción ideológica de esta primera etapa puede resumirse en una frase G.O. May, presidente del Special Committee on Cooperation with the Stock Exchange: "Las reglas de la contabilidad son el producto de la experiencia, más que de la lógica". Con ello, el subprograma de búsqueda se caracteriza porque el respaldo de una determinada norma radica en el hecho de ser comúnmente practicada. Dicho de otro modo, la aceptación generalizada se apoya en la creencia de que debe seguir practicándose lo que se practica, con lo que el principio contable se sustenta en el hecho de ser compartido, circunstancia que asegura que será entendido e, incluso, exigido por el usuario, con lo que su utilización se hace deseable (Tua, 1995:24).

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

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

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

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

En este sentido, hacia 1959, el AICPA, organismo regulador Norteamericano crea the accounting principles board (A.P.B.), el cual, “*estuvo constituido por un grupo de dieciocho expertos procedentes de diversos sectores, en un claro intento de que la emisión de las normas se sustentara en la más amplia representatividad posible*” (Tua, 1995:27).

Es decir, se sustituye la rigurosidad conceptual, que sugiere competencia y decantación científica, por niveles de representación gremial. Se desconoce de esta forma de plano, que el dominio confiable de sistemas de información como el contable, necesitan ser entendidas en su relación con los métodos y procedimientos, los cuales además son una derivación de supuestos teóricos, metodológicos y epistemológicos.

El trabajo que sustenta esta propuesta lógica de apariencia teórico-formal, queda consignada en las elaboraciones de Moonitz y Sprouse y Moonitz, cuyo itinerario metodológico pretende estar soportado, en una mal entendida heurística positiva, que no conduce a la elaboración de un marco teórico fuerte que sustente los principios, sino por el contrario en una jerarquización de conceptos ordenados en catorce postulados, que a su vez se agrupan en tres categorías: la del entorno económico de la contabilidad, el ámbito de la disciplina y los imperativos; atalaya desde la cual se vislumbra la construcción de los principios y finalmente el cuerpo de normas que regirán el sistema fundamentalmente de la contabilidad financiera. El maestro Rafael Franco (1998: 211), ha advertido en su análisis, refiriéndose a este itinerario metodológico,

Es una ilusión de transparencia en palabras de Bachelard. La apariencia del modelo hipotético deductivo ha dado para que muchos autores interpreten y generen en los investigadores la ilusión de haber logrado en la historia del pensamiento contable desarrollar programas de investigación con la aplicación de métodos deductivos, constituyentes de prestigio en la historia del conocimiento. Sin embargo cuando se toman estos modelos aparentemente hipotético deductivos y se someten a la crítica hermenéutica, se encuentra el verdadero método de construcción, el modelo no se construyó de arriba hacia abajo, se hizo de abajo hacia arriba, es decir la observación, la creación de clasificaciones y finalmente la justificación de las prácticas, no aparece allí una formulación desde los conceptos de la lógica o de la psicología que pueda considerarse como hipotético deductiva. Es un modelo pragmático al cual se le construyó un corpus justificatorio que está muy lejos de ser un corpus de conocimiento científico.

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

En esta misma dirección aparece el tercer “subprograma” denominado teleológico, el cual emerge como una nueva alternativa frente a la fallida uniformidad, que debería surgir con ocasión del sustrato “teórico” del

“subprograma” lógico. El propósito central de este nuevo entuerto, reside en derivar estándares contables a partir de observar los objetivos de la información financiera, es decir, los objetivos de la información financiera deben tener un criterio teleológico, esto es, proveer de utilidad a la información para la toma de decisiones, especialmente la relacionada con la protección de la inversión bursátil. Esta visión teleologizante de la contabilidad, determina un progresivo debilitamiento de enfoques teóricos y metodológicos, que instala un cierto pesimismo sobre el futuro de la disciplina.

De otro lado, es necesario develar que este “subprograma” nace, en el escenario de un nuevo entorno económico, que tiene como soporte la hegemonía del fundamentalismo dogmático del pensamiento único neoliberal, en donde se gesta un nuevo patrón de acumulación; aparece el mercado como fuente suprema de toda autoridad, como herramienta eficaz para la regulación de las funciones económicas, políticas y sociales de los Estados, independiente de sus condiciones de asimetría estructural y de su heterogeneidad identitaria.

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

5. La Necesaria Revisión Conceptual del Entramado Contable

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

En contabilidad lo epistemológico, ha tenido un interés marginal, las preocupaciones por realizar un estudio crítico sobre el origen y valor de las teorías; por observar los alcances del conocimiento contable en sus diferentes períodos; las formas en que se genera, evoluciona dicho conocimiento; los nexos e interrelaciones entre el contexto de descubrimiento y el de justificación; no han sido la prioridad central, en

tanto, la contabilidad adolece aún de consolidar una verdadera comunidad científica que de cuenta del debate riguroso sobre los elementos centrales para la consolidación de un ethos disciplinario entre los contables.

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

Un buen ejercicio interpretativo para abordar la reflexión de la historicidad contable, estaría referido a la utilización de categorías conceptuales como las sugeridas por Fernad Braudel¹², que remite a situar el análisis de la vida social desde diversos puntos de observación, que involucren variables como la espacialidad, la temporalidad, los ordenes sociales y las jerarquías, para desde un amplio espectro interpretativo precisar las falencias, las debilidades, pero también las fortalezas y fundamentos científicos de la contabilidad. Solo de esta forma, los contables podremos asumir una posición más desde la consolidación de una comunidad académica, que privilegie la competencia teórica a partir de la cual ordenar la realidad extrasubjetiva y menos desde una postura pragmática y gremialista y en oportunidades ecléctica de la disciplina.

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

Al no existir una matriz epistemológica para el desarrollo de un plan inicial – siguiendo la concepción Lakatosiana de programas de investigación - que diera continuidad a los miembros de un colectivo disciplinario, la contabilidad como corpus conceptual se refugió fatalmente en la instrumentalización de su practica, la cual fue subsumida en la

¹² Fernad Braudel, miembro significativo de la escuela de Annales, plantea que en la historia existen decenas y hasta centenas de tiempos diversos, una tentativa de clasificación de esta enorme masa de temporalidades, son agrupadas por este autor bajo una triple esquematización del tiempo: La corta duración, el coyuntural o tiempo medio y, el tiempo de las estructuras o denominado de larga duración. Tres tiempos, que hacen referencia a realidades analizadas por las ciencias sociales o por la historia. La temporalidad de corta duración, que se ocupa del ritmo del acontecer cotidiano, del relato de la crónica y el periodismo, el tiempo de la historia episódica; la temporalidad de mediano plazo, que aboca el análisis de las distintas coyunturas económicas, políticas, culturales y sociales, en referencia a la recurrencia de fenómenos, eventos y características de distintas generaciones humanas y; el tiempo de larga duración, que finalmente se ocupa de procesos y estructuras de un recorrido superior a un siglo, en donde se analizan realidades persistentes que hacen sentir efectivamente su presencia en el devenir de los procesos humanos (Braudel,1984).

institucionalización de una normatividad compendiada en una serie de directrices convencionales denominadas principios de contabilidad generalmente aceptados, hoy fastuosamente rebautizados como estándares internacionales de contabilidad, cuya forma de “legitimación”, se ejecuta con la autorización casi coercitiva de un organismo regulador, que por “arte de magia” adquiere la potestad omnicompreensiva de dictar estándares pragmáticos, depredadores de cualquier inquietud valorativa de construcción teórica. En este sentido, entonces, “el sistema de normalización contable es un rasgo del sistema económico occidental, que adquiere carácter operativo profesional a nivel internacional mediante la IASC (Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad), y a nivel del continente latinoamericano a través de la AIC (Comisión Interamericana de Contabilidad”. (Aguilar, otros,1987:10).

6. Bibliografía Básica

Aguilar, Marcela. Gil, Jorge, Manuel y otros. 1987.
El Método Cualitativo de Investigación aplicado a la Contabilidad. En:
Revista Teuken No. 0 – Universidad Nacional de la Patagonia, San Juan
Bosco-Argentina.

Bachelard, Gaston. 1976.
La Formación del Espíritu Científico. Siglo XXI Editores S.A.- Quinta
edición. Buenos Aires – Argentina.

Bagú, Sergio. 1997.
“Catástrofe Política y Teoría Social”. Centro de Investigaciones
Interdisciplinarias en Ciencias y Humanidades de la Universidad Nacional
Autónoma de Mexico. Siglo XXI Editores.

Berman, Marshall. 1991.
Todo Sólido se Desvanece en el Aire – La experiencia de la Modernidad.
Siglo XXI Editores, 5ª. Edición. Santafé de Bogotá.

Braudel, Fernand. 1984.
La Historia y las Ciencias Sociles. Alianza Editorial. Madrid – España.

Cfr: <http://www.ifad.net>).

Caballero, Antonio. 2000.
Y Occidente conquistó el mundo – Entre el gran pavor del año 1000 y el
gran terror del año 2000. El Áncora Editores. Bogotá - Colombia.

Fernandez, Pirla, José, María. 1977.
Teoría Económica de la Contabilidad – Introducción contable al estudio de
la economía. Ediciones ICE – Novena edición. Madrid – España.

Franco, Ruiz, Rafael. 1998.
Contabilidad Integral – Teoría y normalización. Investigar Editores, tercera edición. Armenia - Colombia.

----- 2002.
“Réquiem por la confianza”. Investigar Editores. Armenia – Colombia.

Gallego Badillo, Rómulo. 1996.
Discurso Constructivista sobre las Ciencias experimentales – Una concepción actual del conocimiento científico. Editorial Mesa Redonda-Magisterio. Santafé de Bogotá.

Hernández, Esteve, Estéban. 1995.
“Una Suma de Aritmética Anterior a la De Luca Pacioli: La “suma de Arismetica de Francesch Sanct Climent” (Barcelona, 1482). En: Revista Contaduría-Universidad de Antioquia Nos. 26- 27, marzo-septiembre de 1995. Facultad de Ciencias Económicas-Departamento de Contaduría.

Hubbard, Elbert. 1988.
Citado por Abreu, Paez, Victor. En: Revista Teuken No.4 Universidad Nacional de la Patagonia, San Juan Bosco-Argentina.

Lara, Juan, Abel. 1991.
“Teoría Contable y Estructuras Paradigmáticas”. En: Revista Contaduría-Universidad de Antioquia, No.17-18, Septiembre de 1990 – Marzo de 1991.

Mantilla, Samuel. 2001.
“Contadores sí, pero cuales? La Globalización de la Contaduría y sus consecuencias para el ejercicio profesional”. Ponencia presentada en el Primer Seminario Internacional “ Economía sostenible y globalización, una oportunidad para competir en el contexto internacional”. Boyacá.

Mardones, José, María: 1994.
La Filosofía de las Ciencias Humanas y Sociales – Materiales para una fundamentación científica. Editorial Antropos. Santa fe de Bogotá.

Mato, Daniel. 2001.
“Estudios Latinoamericanos sobre cultura y transformaciones sociales en tiempos de globalización”- “Producción transnacional de representaciones sociales y transformaciones sociales en tiempos globalización”. CLACSO. Buenos Aires, Argentina.

Morin, Edgar. 1984
Ciencia con Consciencia. Antropos. Barcelona – España.

Parra, Londoño, Alfonso. 1994.
“Armonización de las Prácticas y Normas de Contabilidad y Auditoria en un Contexto Internacional”. Tendencias actuales de la Profesión Contable en Colombia Volumen III. ACUDA – Departamento de Contaduría – Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Antioquia. Medellín.

Peinó, Janeiro, Victor, Gabriel. 1993.
La Contabilidad como Programa de Investigación Científica. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –Ministerio de Economía y Hacienda de España.

Quintero . C., Hernán. 1996.
“Hacia una Escuela Científica en Contabilidad”. En: Revista LÚMINA No. 001. Diciembre de 1996. Facultad de Contaduría Pública de la Universidad de Manizales - Colombia.

Rapoport, Mario. 2002.
Orígenes y actualidad del “pensamiento único” La globalización económico-financiera Su impacto en América Latina”. Publicación CLACSO.

Rincón, Peña, Guillermo A. La Contaduría Pública como profesión. Editorial El Nuevo Libro. Armenia 1984.

Tua, Pereda, Jorge. 1995.
Lecturas de Teoría e Investigación Contable. Centro Interamericano Jurídico-Financiero. Ediciones Gráficas Lda., Medellín Colombia.

----- 1987.
“Principios Contables y la Normalización Internacional de la Contabilidad”. Revista Contaduría – Universidad de Antioquia No.11, Medellín.

Ricoeur, Paul. 2002.
Ideología y Utopía. Editorial Gedisa. Barcelona – España.

Sanchez, Gamboa, Silvio. 1998.
Fundamentos para la Investigación Educativa – Presupuestos epistemológicos que orientan al investigador. Editorial Mesa Redonda-Magisterio. Santa Fe de Bogotá.