

## Capítulo 6

# Antecedentes y evolución de la contabilidad y la teoría contable

En el artículo *Orígenes y evolución del conocimiento de la contabilidad*, López de Sá (2002b) trae a colación el origen de la contabilidad, afirmando que va de la mano con el nacimiento de la civilización. Esta hipótesis se basa en la diferenciación que hace el ser humano entre el recurso y la riqueza. Las acumulaciones o, en términos contables, las provisiones, inquietan al hombre cuando debe enfrentar las épocas de invierno o de escasez. En palabras de López de Sá, “las provisiones llevan a que se desarrollen los conceptos de calidad y cantidad, de acumulaciones y usos”. “De las anteriores concepciones se desprenden los términos patrimonio y cuenta”, dice López de Sá.

**Tabla 13.** Esquema de la evolución histórica de la contabilidad en sus principales conceptos y objetivos

Etapas	Edad	Concepto imperante	Información requerida	Elemento preponderante
1a.	En sus albores, primeros siglos.	Administración patrimonial	¿Qué tenemos y cómo Evitaremos que se pierda?	Teneduría de libros y balance estático
2a.	En sus albores, siglos XII y XIII.	Rendición de cuentas	¿Cuánto ganamos?	Cuadro de ganancias y pérdidas
3a.	En sus albores, siglos XIV y XV.	Intercambio y crédito	¿Cuánto nos deben? ¿Cuánto debemos?	Cuentas corrientes

Etapas	Edad	Concepto imperante	Información requerida	Elemento preponderante
4a.	Siglos XVI-XVII y XVIII.	Prenda de garantía para terceras personas	¿Cuánto tenemos?	Activo y pasivo
5a.	Siglos XVII y XVIII.	Negocio en marcha	¿Cómo nos fue y cómo nos irá?	Balace dinámico
6a.	Siglos XVIII y XIX.	Expansión industrial	¿Cuánto hicimos?	Datos operativos. Estados financieros
7a.	Siglos XVIII y XIX.	Organización científica	¿Cómo?	Sistemas y métodos
8a.	Siglos XVIII y XIX.	Productividad	¿A qué costo?	Costos
9a.	Siglos XIX y XX.	Rentabilidad	¿Cuán buena es la inversión?	Análisis de estados contables y económicos
10a.	Siglos XIX y XX.	Eficiencia	¿Cuán buena es la gestión?	Auditoría
11a.	Siglos XIX y XX.	Planeamiento	¿Hacia dónde vamos?	Presupuesto
12a.	Siglos XIX y XX.	Estrategia	¿Cómo hacerla mejor?	Investigación operativa
13a.	Siglos XIX y XX.	Sistematización	¿Información integral?	Procesamiento de datos
14a.	Siglos XIX y XX.	Políticas de gestión	¿Desarrollo económico?	Gerencia eficiente

**Fuente:** Millán (2000, p.54)

En lo que respecta al concepto de cuenta, según López de Sá (2002a), se introduce para describir el movimiento de aquello que aprovisionaba, aumentaba o disminuía las reservas. El concepto nace en el paleolítico superior y da origen al de riqueza patrimonial, en la medida en que el hombre vive en sociedad.

Las anteriores afirmaciones se sustentan en los registros encontrados en la civilización sumeria. Aquellos movimientos se registraban hace 6000 años en piedras de arcilla. Cuenta López de Sá (2002a) que en aquellas tablas de barro se encontraban los registros y resúmenes de los movimientos diarios, que se denominarían mayores. Estos registros definían lo que era suyo y lo que era mío, lo que usted me debe y lo que yo le debo. Estos movimientos dan origen a las palabras débito y crédito. En esta línea, se podría definir lo que yo le debo y lo que usted me debe, en palabras de hoy: débito de terceros y crédito de terceros.



Cuenta López de Sá (2002a) que la primera evolución se da en el resumen de los movimientos diarios, que se concretan en la confrontación de lo que se debe, lo que nos deben, y el saldo, que en algunos casos consideramos como lo que nos sobra.

En este recorrido, López de Sá (2002a) presenta la evolución del material en el que se registraban las cuentas, pasando de las tablas de barro o de arcilla cruda, a las de arcilla cocida. También referencia los antecedentes de la escritura contable en culturas como la sumeria, babilónica y Uruk, hace 5.400 años aproximadamente, diferenciando la escritura, que en un principio representaba el diseño de las cosas (pictográfica), para luego pasar a la escritura simbólica (ideográfica).

Esta acumulación a través del registro de datos medía la riqueza de una determinada comunidad, representada en animales de carga, tierras cultivables, materiales, trigo, cebada, etc. López de Sá (2002a) reconoce que la evolución de la contabilidad conduce a la enseñanza de la escrituración y la contabilidad, en la cual se diferenciaba entre los auxiliares y los responsables o encargados; a los primeros los denominaron “dubsar” y a los segundos “pa-dup-mah”. Ellos se encargaban de registrar los hechos ocurridos que tenían que ver con los bienes, sus transformaciones y todas las variaciones del patrimonio. Además, para obtener un producto o servicio, se debían demostrar los gastos y los bienes que existían en un determinado tiempo.

Afirma López de Sá (2002a) que en Lagash<sup>6</sup>, en el año 2.850 AC, los acontecimientos contables ya se denominaban cuentas y estas mostraban por grupos lo que se gastó, lo que se aportó y el provecho o la pérdida que ocurrió. En tanto, en Sumeria, la escritura contable le era confiada a especialistas, garantizando así la exactitud de los datos.

El uso de las tablas de arcilla y el paso al papiro permiten el avance técnico de los registros. López de Sá (2002a) muestra dos importantes fenómenos: la aparición de los libros registrados en papiro y el criterio matricial, un solo registro con clasificación múltiple (lo que antes se tenía, lo que entró, lo que salió y lo que ahora se tiene, de un determinado bien).

Las diferentes culturas, egipcia, romana, griega, fueron creando instituciones empresariales que evidenciaban el desarrollo de la contabilidad. Ellas se refieren a cuentas de diferentes sectores, siendo el agrícola el más importante. Igualmente se conocen los nombres de los libros: el del registro día a día se conoce como *La Adversaria* o *Memorial*, y el libro recolector de las cuentas separando la naturaleza

<sup>6</sup> Localidad de Oriente.

de las mismas, se conoce como *Codex Rationum*, entre otros libros que dan razón del patrimonio.

López de Sá (2002a) hace referencia al libro *La política* de Aristóteles y destaca la relación existente entre la riqueza patrimonial y la felicidad del individuo. Habla de una ciencia de acumular riqueza como posibilidad de suplir las necesidades inmediatas, y distingue entre la ciencia de la economía y la ciencia de enriquecer. Esta última se encarga del estudio patrimonial, en su acumulación progresiva, en tanto que la ciencia económica tiene que ver con el patrimonio social. Diferencia entre lucro y especulación, el primero como justo incremento de la riqueza y la segunda como perjuicio a terceros, totalmente antisocial.

Resalta el aporte de diferentes pensadores de la Antigüedad clásica como Marco Tulio Cicerón, Marco Porcio Catón, Marco Terenzio Varrone, cuyo legado temático tiene que ver con el control patrimonial, los fenómenos de la riqueza patrimonial y la relación capacidad y necesidad. Al igual que Aristóteles, ellos propendían al respeto al derecho privado y la responsabilidad del esfuerzo humano en la constitución patrimonial. Condenaban lo anti-patrimonial: la avaricia, la especulación, el desperdicio y el excesivo endeudamiento público, y promovían los valores: la ética y la honestidad. Concluye López de Sá (2002b) que Grecia y Roma son la cuna de la contabilidad científica, en la que el objeto de estudio es el patrimonio hacendal.

Señala López de Sá (2002b) que la escritura contable por partida doble se difunde rápidamente. Con base en la lógica del lenguaje matemático, particularmente en la figura de la ecuación, un débito debe estar acompañado de un crédito. La causa es el débito y el efecto es el crédito. Señala que el fenómeno era uno solo con causa y efecto, un doble registró. Los registros dobles se hacían en un libro mayor que se denominaba *Razón*. Los libros de contabilidad que se utilizaron fueron: *Diario* (el de operaciones diarias), *Borrador* (el de anotaciones o notas) y el libro *Razón*, que es el libro mayor que registra cuenta por cuenta. Se utilizaban otros libros auxiliares como el de deudores.

Cuenta López de Sá (2002b) que el registro más antiguo que tuvo en sus manos data del 22 de diciembre de 1281, proveniente de una compañía mercantil y bancaria de la ciudad de Siena, en la región de Toscana (Italia), que evidencia el uso de la partida doble antes del libro de Pacioli. Además, describe otros registros posteriores, todos de compañías de Italia, que él considera como la cuna de la cultura contable.

López de Sá (2002b) plantea dos hipótesis importantes que tienen que ver con el desarrollo de la contabilidad: el enriquecimiento individual, y luego la crisis de la



salud (peste negra) y de alimentos, fueron causantes del avance empresarial, de la mano del desarrollo contable, particularmente del registro, pasando del registro simple al método de partida doble. Igualmente, otra variable importante es la diversidad de monedas existentes, ya que el contador del momento realizaba un registro por cada moneda.

Según López de Sá (2002b), el primer libro que difunde el método de partida doble es el de Pacioli. Después se editan varios libros en España e Italia. El libro de Pacioli influyó tanto en la cultura empresarial, que las partidas dobles se conocieron por mucho tiempo como partidas italianas o partidas venecianas. Dice López de Sá que la palabra “partida” expresaba un conjunto de datos o elementos informativos, que incluía: fecha del hecho, título de la cuenta débito y crédito, valor y descripción histórica o narración del hecho económico.

Desde el punto de vista de la doctrina o la teoría contable, López de Sá ve el registro tan solo como evidencia de un hecho, pero no como la comprensión del hecho. El entendimiento del hecho se logra a través de la teoría contable. López de Sá (2002b) cita las siguientes obras que trabajan esta temática:

El libro del matemático y contador Ángelo Pietra *Indirizzo degli Economi* (1586). En los capítulos 25 y 26, Pietra introduce en la contabilidad elementos teóricos, rompiendo así con la tradición técnica del débito y el crédito. La doctrina conduce la contabilidad a una mayor perfección. En este sentido, Pietra presenta la contabilidad como una representación de grupos de hechos, reunidos en cuentas numerarias, cuentas de movimiento comercial y cuentas de cesiones o consignaciones de numerarios y bienes.

Pietra ve la contabilidad como un fenómeno que debe explicar el qué, el cómo, el cuándo y el dónde, basándose en la importancia del negocio, los testimonios y los registros; la contabilidad no se debe limitar al mecanismo de cierre. Sin embargo, presenta un modelo de cierre acompañado de todo un esquema de clasificación de cuentas, el plan de cuentas, con su respectiva dinámica. Aclara que el modelo no solamente es de aplicación local, sino que debe ser universal en su expresión. Según López de Sá, el libro de Pietra es el primer libro con aplicación doctrinaria, donde el objeto de la contabilidad se concreta en la teoría de la cuenta. Son las cuentas las que expresan los acontecimientos por su naturaleza.

En 1607, Simón Stevin, matemático y contador, produce la primera obra en contabilidad pública, denominada *Contabilidad del príncipe*. En la misma línea de Pietra, presenta un modelo propio de la contabilidad basado en la teoría de la cuenta.

En 1610, Moschetti publica el libro titulado *Dell' Universal Trattato di libri doppi*, dedicado a la contabilidad industrial. Es el primero en separar los hechos patrimoniales en permutativos y modificativos. Los primeros significan intercambio y los segundos aumentan o reducen el capital. Incluye 36 páginas dedicadas a la teoría contable.

En 1677, el jesuita y doctor en filosofía y derecho Ludovico Flori editó un libro de contabilidad e introdujo la figura de partidas colectivas, acompañadas de análisis cualitativos, cuantitativos y estimativos. El libro presenta la figura del balance y de cuentas de resultado, además de los registros de valores reales y no del saldo en las cuentas.

En 1638, Giovanni Domenico Peri presenta por primera vez el término *hacienda* que designa la entidad, organismo compuesto por personas y bienes de carácter permanente y acumulativo. De esta postura se desprende la teoría hacendal.

En 1655, Bastiano Venturi publica su libro *Della Scrittura Conteggiante di Possessioni*, en el cual presenta normas de administración, particularmente la figura de control, e introduce el libro diario-razón. Presenta para la discusión, el control como objeto de estudio de la contabilidad.

En 1673, los franceses, con su representante Colbert, presentan propuestas de utilidad social y normalización de los registros, propuestas recogidas por otros países como Portugal e introducidas en diferentes códigos de comercio. López de Sá (2002b) considera la escuela francesa como la de mayor avance cultural doctrinario, y destaca la obra de Mathieu de la Porte, quien contribuyó a la forma clásica que hoy tiene la contabilidad.

En 1685, De La Porte publica el libro *Le guide des negocians et teneurs de livres*, obra que en 1712 se edita nuevamente y se traduce a varios idiomas. En el libro se pule la clasificación de las cuentas y se presentan las teorías en tres grupos: cuentas del propietario, cuentas de cosas efectivas y cuentas correspondientes. En el primer grupo se incorporan las cuentas de capital, lucros y pérdidas, gastos y provisiones y cuotas de riesgos; en el segundo grupo se clasifican las cuentas de caja y títulos de crédito; y en el tercer grupo, las cuentas de participaciones recíprocas, cuentas corrientes, pequeños deudores y acreedores o personas. La relación que tienen los propietarios con la empresa, la relación de la empresa con su objeto y la relación de la empresa con terceros, son los motivos que expone como argumentos de la propuesta.

Algunos otros importantes pensadores aportan al tema de la teoría contable en los siglos XVI, XVII y XVIII y establecen la base para consolidar las diferentes



escuelas de pensamiento contable en el siglo XIX, que según López de Sá (2002b), encuentran su génesis en la primera mitad del siglo. Se destaca el pensamiento de Coffy, quien inscribe la posición científica de la contabilidad ante la academia de ciencias en París, propone como objeto de estudio el capital y promueve el conocimiento contable en lo social.

López de Sá (2002b) identifica cuatro grandes bases del pensamiento contable italiano con sus respectivos representantes: Francisco Villa o escuela lombarda, Giuseppe Cerboni o escuela toscana, Fabio Besta o escuela veneciana y Vincenzo Massi quien trabaja la corriente patrimonialista. Posteriormente incluye al pensador Gino Zappa, sin desconocer el trabajo de numerosos investigadores de Alemania, Portugal, Brasil y otros lugares del mundo. Todos ellos buscan una razón teórica de la contabilidad, un método y el objeto de estudio. “El periodo es rico en publicaciones que rompieron la barrera del arte de registrar hacia una ciencia que estudia el objeto que se registra” (López de Sá, (2002b), p. 29).

**Tabla 14.** Antecedentes e historia de la partida doble

Fecha	Contexto sociopolítico	Contexto histórico	Hecho histórico
1363	En 1363 se encuentra en la biblioteca Ayasofya de Estambul un libro dedicado a la contabilidad.	No se podría decir que este libro es la primera edición pero se cree que sí. Está escrito en árabe y en persa.	Se encuentra el libro titulado Risale-l-Felekiye, de Abdullah Ibn Mohammed Ibn Kya Al, nacido en Teherán, hoy Irán, en aquella época Persia.
1363	La obra de Mazarandarani, presenta la literatura contable en forma avanzada.	Métodos para registrar los hechos económicos.	Siyagats o registros contables.
1363	A partir de la obra de Mazarandarani, la ciencia contable se denominó “la ciencia de Siyagats”.	El lenguaje se abreviaba.	El profesor historiador Ismail Otra, de Estambul, presenta la tesis en el IV Congreso Internacional de Contabilidad, en Pisa, Italia (1984), informando del libro en mención de 1363.
1363	El libro de Mazarandarani escrito en el siglo XIV, evidencia el gran adelanto del registro contable.	El libro Árabe de 1363, es anterior al libro de Pacioli.	La obra de Mazarandarani, según el profesor Ismail, es completa.
1363	El libro de Mazarandarani presenta el método de partida doble.	Las transferencias del libro de Mazarandarani al libro de Pacioli, son similares.	En el libro se menciona la existencia del libro Diario, que da razón de: subcuentas, aparición del lucro, además de otros libros auxiliares.

Fecha	Contexto sociopolítico	Contexto histórico	Hecho histórico
1363	Los árabes manejaban con gran profundidad la cultura de la contabilidad.	El nacimiento de la partida doble se evidencia en Sumaria y Babilonia.	El débito, el crédito, el balance, los saldos y el diario ya existían en la cultura árabe.
1363	La génesis de la matemática y la contabilidad siempre fue una tradición de Oriente.	La administración de las cosechas, la organización de las obras públicas y el cobro de los impuestos crean la necesidad de la contabilidad (López de Sá, 2002b).	La agricultura, la caza y los impuestos son evidencia de una concepción patrimonial.
1363	Libro de Mazarandarani.	Según la investigación de López de Sá, existen pruebas concretas de que la partida doble ya estaba creada en Italia cien años antes del libro de Mazarandarani.	La obra del iraní pudo contribuir al proceso del mundo árabe en materia contable.
1363	El origen de la partida doble.	El libro de Mazarandarani y los antecedentes permiten evidenciar que el inventor de la partida doble no fue Pacioli.	Los ambientes culturales permiten justificar esta tesis.
Siglo IX	Obra del matemático árabe Al-Khwarizmi. De ahí se toma el término algoritmo.	Este libro difundió la numeración hindú.	Se conoce en territorio árabe, se traduce al latín y se conoce en la provincia Itálica.
Siglo IX	En la época del matemático árabe Al-Khwarizmi, surgían las matemáticas y la contabilidad. Los libros se copiaban porque no existía la imprenta.	El matemático árabe tituló su libro Hisab Al- Jabra, de donde viene el término de álgebra.	El libro induce a las ciencias de las ecuaciones. La ecuación da origen a la partida doble y a la igualdad de débitos y créditos.
1363	El surgimiento de los libros explicando las matemáticas permite deducir que en Italia ya se manejaba la partida doble, pero que para los árabes era una tradición.	La cultura árabe se difundía fácilmente en Italia vía Venecia y Génova.	Los números arábigos se difundían en Italia y España.
1482	Por falta de precisión fueron abandonados los números romanos.	El documento más antiguo que se conoce sobre la partida doble data de 22 de diciembre de 1281.	Los libros evidencian los avances. Sin embargo, es muy difícil determinar quién fue el creador de la partida doble.
Siglo XIV	Se distribuían libros de escritura de diferentes compañías.	Se tiene conocimiento de la reproducción de manuales de enseñanza de la partida doble, sin que se conozca ninguno.	Se evidencia en los libros de algunas compañías que debitaban sus gastos tomando como modelo estos manuales. Uno de los autores es Troilo.



Fecha	Contexto sociopolítico	Contexto histórico	Hecho histórico
1363	Los árabes dejan un legado de cultura contable de alto valor, demostrando superioridad sobre los italianos.	El libro de Mazarandarani se dividió en ocho capítulos. Los tres primeros estaban dedicados al cálculo: registro, números enteros, fracciones, medidas y números arábigos. Los otros cinco capítulos los dedica a la contabilidad: normas y señales de contabilidad, documentos, débitos y créditos, estructura de las partidas, cuentas auxiliares, registro de las variaciones patrimoniales, déficit y superávit, transferencia de cuentas y libros contables.	Se conoce que el libro de Mazarandarani et al., unos de origen árabe y otros italianos, según López de Sa, se diferencian en su aspecto metodológico.
1494	Publicación de la obra de Luca Pacioli.	Dos libros: Tractatus, libro de aritmética y geometría que incluye unos capítulos dedicados a la contabilidad y que se consideraba más como manual que como libro, y Summa, el libro más importante del autor en mención, que es de arithmetica, geometría, proportione et proportionalita.	Según, López de Sá, existe mucha diferencia metodológica expositiva entre los textos de Pacioli y Mazarandarani, aunque el objeto es el mismo.
1868	El investigador Girolamo Gargioli, editó en Florencia una obra manuscrita, cuyo primer ejemplar parece haber sido copiado a finales del siglo XVI.	El libro se reprodujo con el nombre de El arte de la seda en Florencia. Contiene materia contable en el tema de los costos de producción y está dedicado a la industria del tejido.	La contabilidad, que respondía a la cultura mercantil (contabilidad mercantil) pasa a responder a la cultura industrial (contabilidad industrial). Según López de Sá, numerosos documentos del siglo XIV dan cuenta de la contabilidad de costos, como los del Bene (1318, 1324).
Siglo XV	A finales del siglo XV, cuando Pacioli publica su libro, la partida doble ya estaba consolidada hacía por lo menos dos siglos.	El intenso mercado de la península y el auge de las operaciones financieras y bancarias de Venecia y Génova, acompañaron el desarrollo contable.	El alto comercio italiano del siglo XIV hizo que la contabilidad alcanzara una gran evolución.
Siglo XV	Los orientales son protagonistas principales del avance de la contabilidad.	Antes de la publicación del libro de Pacioli, otras obras fueron escritas en Oriente. La contabilidad está ligada al origen del comercio.	La biblioteca Ayasofya de Estambul, evidencia en sus archivos la evolución de la contabilidad en Oriente Medio.

### 6.1 Justificación filosófica de la contabilidad y los autores representativos en el debate

Hablar de teoría o de filosofía de la contabilidad o de si la contabilidad alcanza la categoría científica, no es fácil. Se discute si la contabilidad tiene o no un objeto de estudio y referentes teóricos-metodológicos. Sin embargo, existe un gran baúl lleno de conceptos por trabajar que es necesario abrir, en cuyo interior están encerrados conocimientos de los cuales ni el contador ni el profesor de contabilidad son plenamente conscientes hasta cuando acceden a su interior. “Los investigadores de la contabilidad no son conscientes de lo que gira a su alrededor porque desconocen a propósito la esencia y la naturaleza de los actos sociales, económicos y/o (*sic*) políticos” (Chua, 1986, p. 606).

Kuhn, citado por Zeraoui, “... plantea de una manera definitiva el sentido actual de paradigma: Toda ciencia se desarrolla con base en un paradigma subjetivo que es la esencia misma de la ciencia, que sustenta los modos de ser y de pensar de la sociedad donde se desenvuelve esa misma ciencia” (Zeraoui, 2000, p. 29). En este sentido, la contabilidad no alcanza los postulados de ciencia normal en la que se conjugan los presupuestos o principios con métodos reconocidos por una comunidad científica. Sin embargo, en los últimos siglos, y especialmente en las últimas décadas, investigadores importantes en este campo han enriquecido la teoría, la filosofía de la contabilidad. Colombia es, tal vez, una de las naciones en Latinoamérica que más trabajo intelectual ha desarrollado en este campo.

La contabilidad tiene un origen milenario. Desde entonces ha tenido un crecimiento teórico y metodológico importante, el cual no ha repercutido, hasta el momento, de manera significativa en la discusión científica. En su desarrollo han tenido gran importancia las relaciones que se pueden establecer entre la confección teórica específica de la ciencia y las construcciones teóricas y campos de acción propios de la contabilidad. El trabajo de profesores como Richard Mattessich, Antonio López de Sá, Jorge Manuel Gil, Jorge Tua Pereda, Shyam Sunder, Amparo Cuadrado Ebrero, Lina Valmayor López, Rafael Franco Ruiz, Harol Álvarez, Jack Alberto Araujo, Guillermo León Martínez Pino, Marco Antonio Machado, Edgar Gracia, Danilo Ariza, Luis Antonio González, Olver Quijano Valencia, William Rojas Rojas, Mauricio Gómez Villegas, Hernán Quintero, Walter Sánchez, Mejía Soto, Valencia Salazar y otros, muestra algunos de los antecedentes más significativos que han llevado a la constitución de la contabilidad en un campo específico de investigación y en una disciplina emergente, o mejor, como lo dijera Lyotard (2000) en “la condición posmoderna”, en un saber pragmático.



Históricamente ha sido álgido el debate epistemológico en cuanto a la definición de criterios que permitan establecer semejanzas y diferencias entre distintos modos de producción científica, tales como aquellos referidos a las ciencias naturales y a las ciencias sociales. La premisa principal de este debate se centra en definir los rasgos que caracterizan el conocimiento científico, así como en identificar aquellos aspectos que lo diferencian del conocimiento común. Para la contabilidad, además de paradójico, resulta problemático, debido a que es una disciplina o un saber eminentemente social. Este debate ha llevado a reconocer algunas ciencias como maduras (las ciencias naturales) y otras como jóvenes y difusas (las ciencias sociales).

Los más importantes representantes de la filosofía de la ciencia manifiestan que para identificar un campo científico se requiere: un conjunto de problemas específicos, la existencia de una comunidad científica, una visión general de la disciplina, metodologías adecuadas y estudiosas de la disciplina, vinculados a los problemas específicos de la profesión o el saber (Toulmin, 1977).

A la luz de esa caracterización general, la contabilidad se considera como una disciplina, como un saber emergente, pues cumple algunos de los requisitos antes expuestos. Sin embargo, los problemas específicos no giran sobre un objeto de estudio específico.

La comunidad académica de la contabilidad, si bien es cierto que ha venido creciendo y experimentando un cambio cualitativo orientado hacia la teoría contable, no logra un cuerpo de conocimientos en el que se integren coherentemente los distintos aspectos relativos al objeto de estudio y la comunidad científica. Es decir, no es posible hablar de una conformación efectiva, de un dominio específico de conocimientos, con los elementos propios de una disciplina científica, como son: una comunidad científica, unos instrumentos de expresión, unas líneas de investigación definidas y, sobre todo, una evolución hacia consensos generalizados y hacia la integración de los distintos aspectos en cuerpos coherentes de conocimientos, con aportes significativos a las organizaciones. Al respecto Cardona y Zapata afirman:

La contabilidad todavía se enseña como una habilidad técnica más que como una disciplina intelectual. En las distintas áreas del saber contable se utilizan pobres metodologías que poco a poco menoscaban el estatus del contador que se forma. El estudiante debe aprender a pesar de su propia disciplina, en procura de que la enseñanza haga énfasis en los aspectos conceptuales y procesos de razonamiento lógico, antes que en la pragmática contable. (2006, p.41)

Por lo anterior, no podemos caer en una visión deleitosa y hacer creer que la contabilidad es una disciplina científica. Es preciso, por el contrario, ser

conscientes de las dificultades y obstáculos del largo camino que aún queda por recorrer para llegar a una situación de desarrollo científico.

Entre las grandes dificultades y obstáculos que se presentan para que la contabilidad no haya alcanzado la categoría científica se encuentra la dimensión instrumental de su aplicación en la vida profesional. Es preciso llamar la atención acerca de este aspecto que constituye tal vez el más grande obstáculo para el desarrollo de la contabilidad. Ante esta problemática Mattessich responde:

Si las múltiples partes y piezas de nuestra disciplina pueden mantenerse juntas e integradas, la contabilidad, como disciplina académica, sobrevive; si no, podría disolverse y ser absorbida por otros campos propios. Mientras no poseamos una teoría contable general, una gran parte de las ventajas de la economía elemental y del pensamiento generalizado se perderán. Al no existir una teoría general, hay que inventar teorías específicas nuevas, una y otra vez, cada vez que un sistema contable específico se emplea en una situación especial. El camino más fácil para salir de este dilema sería el desarrollar varias teorías contables para diferentes situaciones independientes entre sí. Yo consideraría como una derrota intelectual de toda nuestra disciplina. (Citado por Tua, 1995b, p. 179)

Al respecto, insertado en la fenomenología, Husserl llega a la conclusión de que no es posible hablar de blancos y negros, de teoría y práctica, de verdades y mentiras, de razón total o razón parcial. Todos los tipos de razones se evidencian unas con otras de manera diferente. En el mundo de la vida encontramos todo tipo de razones: religiosas, científicas, etc. La contabilidad, como saber, debería mezclar teoría y práctica, de tal manera que se describiera un fenómeno desde el mundo de la contabilidad, para lo cual es necesario teorizarla y no quedarse tan solo en la práctica de la contabilidad o en el hacer de la contabilidad. La teoría contable es un concepto central en la comprensión de la contabilidad que es necesario ver en los libros de texto universitarios de contabilidad: el fenómeno de la transposición didáctica.

El reto fundamental de la contaduría pública como profesión, como campo amplio del conocimiento, reside, quizás, en demostrar que la contabilidad se enseña comprendiendo lo que se enseña. La contabilidad se caracteriza por ser una disciplina con profundo énfasis en la técnica, en lo instrumental o, si se quiere, en mantener, de manera perversa, la exclusión, el marginamiento de la reflexión teórica en su enseñanza. Con corte en el 2007, se promocionan ciento treinta y cuatro programas de contaduría pública en Colombia, la mayoría con registro calificado, catorce acreditados como de alta calidad (Revista Cambio, 2007) que dan para una buena población estudiantil a la que se le impide potenciar y aprovechar sus capacidades en el enriquecimiento de su vida, en la profesión, en el saber contable, el amor a su profesión, el desarrollo de proyectos de investigación, la conformación de líneas de investigación, la construcción



participativa de comunidades académicas a través de los grupos de investigación. ¿Cómo investigar, o cómo conformar grupos de investigación en cualquier profesión, en el caso particular, en la contaduría pública, sin haber leído, sin comprender las diferentes corrientes de pensamiento de la filosofía de la ciencia? ¿Cómo ubicar teóricamente y metodológicamente cualquier investigación, si no conocemos el positivismo de Comte o del círculo de Viena, el relativismo de Popper o de Lakatos, el pragmatismo de Rorty o Toulmin, el relativismo de Kuhn o de Quine, entre otros?

La falta de conocimiento o de profundidad en conceptos centrales de la contabilidad refleja importantes problemas de comprensión expresados, entre otros, en una alta deserción, mortalidad académica, precariedad en el desempeño profesional, elevados niveles de desempleo en el área del conocimiento, apatía ante la investigación y temor a la conformación de grupos interdisciplinarios de investigación que, por decir lo menos, en profesiones como la contaduría no han podido ser resueltos por el modelo de profesionalización. Mientras tanto, se reproduce no solo el modelo técnico-instrumental, memorístico, enciclopédico de la educación contable, sino, además, los modelos de enseñanza<sup>7</sup>.

A lo anterior se suma la poca importancia que le dan los profesores de contabilidad al estudio de temas de educación, pedagogía y, sobre todo, a la didáctica como apoyo en la formación de cualquier profesional y en particular, de contaduría pública. La didáctica se ocupa de la enseñanza o, más precisamente, de los procesos de enseñanza–aprendizaje. Al respecto Lyotard afirma:

Dicho de otro modo, se enseña lo que se sabe: así es el experto. Pero, a medida que el estudiante (el destinatario de la didáctica) mejora su competencia, el experto puede hacerle partícipe de lo que no sabe y trata de saber (si el experto es, además, investigador). El estudiante es introducido así en la dialéctica de los investigadores, es decir, en el juego de la formación del saber científico. (Lyotard, 2000, p. 53)

Sin embargo, en los programas de contaduría pública, conociendo la importancia de la didáctica y de la comprensión del conocimiento, es poco el énfasis que se le ha dado al tema de la educación (Mattessich, 2002; Tua, 1995a). La necesidad de un nuevo enfoque en la enseñanza de la contabilidad y de una teoría general de contabilidad (Franco, 1997), el conocimiento científico, la tecnología y la sociedad, serán los pilares de un nuevo concepto de educación contable. Rojas (2006), Quintero (2006), Martínez Pino (2002), Quijano Valencia (2002) y Gracia López (2002), contribuyen para que en la contabilidad como disciplina o como saber, la investigación haga parte del rol del profesor y de los currículos de contaduría pública.

<sup>7</sup> Se evidencia en el trabajo de Quijano et al. (2002), autores del texto *Del hacer al saber, realidades y perspectivas de la educación contable en Colombia*.

En palabras del profesor Mattessich, “La contabilidad tiene que ver con los problemas teóricos y prácticos de la medición de los diversos aspectos del fenómeno del ingreso o flujo de riqueza y, por lo tanto, debe considerarse una disciplina de servicio que no puede estudiarse en forma aislada” (Mattessich. 2002, p.11). ¿Cómo poder ver la contabilidad como fenómeno, o cómo investigar en el marco de la “la fenomenología”, sin leer a Husserl, o, sin haber revisado el trabajo de Guillermo Hoyos o de Germán Vargas Guillén, importantes fenomenólogos del país?

Es necesario, pues, distinguir entre las concepciones epistemológicas y la simple definición de estas. Es deber de los profesores confrontar dialécticamente los libros de texto de contabilidad con las teorías. ¿Cómo poder ubicar la contabilidad en una corriente de pensamiento, sin conocer los presupuestos universales del conocimiento? ¿Sin tener idea de qué dicen o quiénes son los representantes del positivismo, de la teoría crítica, de la fenomenología o de la hermenéutica? ¿Cómo explicar el paso de la premodernidad a la modernidad y de esta a la posmodernidad? o, mejor, ¿el paso de la metafísica a la posmetafísica? ¿Qué diferenció estos saltos? ¿Cómo plantear una discusión del movimiento de la modernidad y la posmodernidad sin haber leído a Habermas? o ¿Qué diferencia la metafísica de la posmetafísica sin haber leído a Nietzsche? ¿Cuál es el impacto de estos estados culturales en la contabilidad? ¿O será que la contabilidad como saber se encuentra aislada de la sociedad, de las industrias culturales o del conocimiento? ¿Será que la contabilidad pasa por un periodo moderno o de modernización? ¿Cuál es la mentalidad del contador, del profesor, del estudiante de contabilidad, frente a la teoría contable? ¿Para qué, entonces la sociología, la antropología, la filosofía y otras humanidades en los planes de estudio de contaduría pública? ¿Cómo trabajar una cátedra sin leer filosofía de la educación, sin conocer las escuelas de pedagogía, sin investigar sobre la enseñanza?

La contaduría pública se nutre de varios saberes: la economía, la administración, la estadística, las matemáticas, el derecho, las humanidades, la informática. Pero, también de contabilidad, costos, presupuesto, finanzas, control y tributos. Para hablar tan solo de la disciplina, ¿Cómo confeccionar un programa para trabajar la cátedra o el curso de contabilidad sin tener conocimiento de la teoría o la filosofía de la contabilidad, sin leer la teoría de la contabilidad? ¿O la cátedra de costos sin leer la teoría del valor? ¿La cátedra de finanzas, sin conocer la teoría del riesgo o la teoría de la agencia? ¿El curso de auditoría o de revisoría, sin leer la teoría del control? ¿El curso de derecho tributario, sin leer la teoría del tributo?

¿Es posible concebir la educación, las profesiones, las disciplinas, sin estar al tanto de las propuestas de Bacon y Descartes? Con ellos entramos al mundo del



fraccionamiento. Se fracciona todo y el conocimiento no es la excepción, en el marco del racionalismo y el empirismo. Poder exponer los elementos del costo en un contexto que requiere conocer la teoría del valor. Afirmar que la mano de obra ya no define el costo del producto, que lo define la imagen del producto a través de un ícono y no el trabajo social, requiere haber leído de antropología, de industria cultural. El problema de la contabilidad técnico-instrumental parece ser superado por la tecnología. La contabilidad camina, avanza hacia el análisis, hacia la interpretación de fenómenos del mundo de la vida, de hechos abstractos y complejos. Lo anterior implica que la enseñanza de la contabilidad preste más atención al desarrollo de la teoría, fundamentada en la filosofía, la sociología y la antropología.

Otra de las grandes dificultades es la ausencia de reflexión teórico-conceptual de la contabilidad en la formación profesional. Los cursos en la formación del contador se limitan a enseñar contenidos fragmentados, dejando la reflexión epistémica y axiológica como mero requisito formal. Al respecto, Guillermo León Martínez Pino afirma: “Inevitablemente, la contabilidad -como cualquier otro campo disciplinar- al enfocar la realidad, la delimita y la moldea para construir su objeto de conocimiento, con lo cual se obtiene una imagen, una forma de representación y, por qué no, una forma específica de concepción del mundo” (2004, p. 17).

Por tanto, es necesario averiguar qué se entiende por representación. Habría que leer a Berlin (2000), a Crosby (1998)<sup>8</sup>, a Luckmann (2001), representativos en el debate sobre este concepto. Así, habría que revisar cada uno de los términos contables, por ejemplo el concepto de causación, uno de los principios más importantes de la contabilidad, y tendríamos que leer a Bunge. Al profesor no le basta la mera información, debe conocer y comprender los conceptos.

Desengañados del sistema educativo universitario, particularmente de la educación contable y de sus lineamientos autoritarios, del sometimiento, de la instrucción y adiestramiento, en lo que tiene que ver con la enseñanza, y frente al evidente ocaso de la reflexión contable, profesores como Richard Mattessich, Tua Pereda, Cañivano, López de Sá, Shyam Sunder, Franco Ruiz, Martínez Pino, Quijano, Gracia, Ariza, Rojas, Álvarez, Araujo y Gómez Villegas, entre otros, teorizan la contabilidad, haciendo que se incorpore en los planes de estudio la cátedra de teoría contable<sup>9</sup>. Criticaron el modelo de educación instrumentalizante, de pensamiento único y homogeneizador. Se sobreentiende, además, que aún

8 Incluye un capítulo sobre la historia de la contabilidad.

9 En la década de los 90.

tiene sentido la opción de pensar la contabilidad y la utopía de una subjetividad centrada en intereses investigativos. La región amplia de conocimientos, donde interactúan diferentes disciplinas, la conocemos como contaduría pública y se valida desde la terminología educativa, por ser una profesión. La contabilidad se concibe como una disciplina o un saber que busca poner de acuerdo a los estudiosos sobre un objeto de estudio.

Otro de los grandes obstáculos de la enseñanza de la contabilidad tiene que ver con los profesores. Se contribuye tan solo en una formación técnica-instrumental. El papel del profesor, del maestro, en la educación de hoy es protagónico. La enseñanza gira alrededor del profesor, él es quien conduce su curso, sabe para dónde va, y su camino es el de un maestro provocador, actor de la vida en la institución educativa. Se convierte en sujeto de acción transformadora y su propósito fundamental es el de indagar sobre el horizonte del conocimiento, de los saberes, de la ciencia, de la tecnología, de la cultura, de la política, de la sociedad, de las nuevas tendencias culturales.

Se requiere un profesor que abra espacios de participación a colegas y estudiantes, que busque la suscripción activa del individuo al trabajo en comunidad, alrededor de problemas o preguntas de estudio, que comprenda los diversos problemas que lo aquejan, permitiendo de esta forma realizar procesos de planeación, de ejecución y de evaluación de los resultados, en los cuales la sistematización de experiencias sea incentivo para nuevas acciones alimentadas por experiencias acumuladas y un método de carácter flexible y holístico. El maestro debe fomentar el diálogo permanente, en el que los diversos matices permitan las expresiones comunicativas, el intercambio de ideas, el escuchar y compartir preguntas y respuestas y, sobre todo, conformar nichos, combos, pandillas de trabajo académico colectivo, en los cuales circulen experiencias, preguntas provocadoras, nuevos aprendizajes, nutridos de la imaginación y de la indagación. *Tua* manifiesta:

Un requisito previo para que la epistemología pueda estar presente en la enseñanza de la contabilidad es que despertemos el interés de nuestros docentes y les formemos, en la medida adecuada, en los fundamentos del funcionamiento científico. Solo entonces será posible invertir los términos y promover una docencia que otorgue prioridad al fundamento sobre la técnica. (Citado por Cardona & Zapata, 2006, p. 48)

Para hacer una analogía, traemos al poeta como sujeto sensible ante las transformaciones sociales y culturales de nuestro entorno. Pues es el poeta quien anuncia los cambios que se producen tan rápidamente y que suceden en un momento dado, se anticipa al futuro, se acerca al presente, lo observa, lo analiza, lo interpreta, lo discute y percibe el futuro con gran claridad. Es el poeta, el artista, el que denuncia la llegada de la modernidad y los cambios que esta generaría. Es el poeta quien se anticipa a los acontecimientos.



Lo mismo que el poeta, el profesor debe ser el denunciante de estas transformaciones. Para cumplir este papel de “profesor provocador”, no le queda más remedio que leer autores trasgresores, heterodoxos: Baudelaire, Silva, Poe, Borges, entre otros, que permiten tener lecturas diferentes de los acontecimientos y que necesariamente deben ser interpretados por los profesores.

Liotard plantea que “la verdad del enunciado y la competencia del que enuncia están, pues, sometidas al asentamiento de la colectividad de iguales en competencia. Es preciso, por tanto, formar iguales. La didáctica asegura esta reproducción” (2000, p.53). Si bien no todas las personas alcanzan la competencia máxima en la comprensión de una disciplina, esa es la preocupación de la didáctica: convertir al estudiante en un experto con idéntica competencia que su maestro. El estudiante, a través de la didáctica, mejora las competencias de tal manera que el maestro le participa el conocimiento que tiene sobre una disciplina determinada, pero también lo provoca con lo que no sabe, para introducirlo al conocimiento y la comprensión de la disciplina. Pasar de la enseñanza por contenidos a la enseñanza por competencias, de lo simple a lo complejo, requiere conocer el trabajo sobre el tema de Morin, Chomsky, o el de Carlos Eduardo Vasco o Guillermo Bustamante. Enseñar para desarrollar competencias, no es más de lo mismo.

Desde esta perspectiva, el discurso de Nietzsche en el libro *El porvenir de nuestras escuelas*, responsabiliza al profesor de despertar, de provocar en sus discípulos el desafío de ser fieles a su proyecto de vida, de ser fieles a la búsqueda de autonomía, de despertar la heterodoxia en sus estudiantes.

Por lo anterior, cabe resaltar el trabajo de profesores investigadores que pasan revista y nos entregan estados de la cuestión, confeccionando líneas de trabajo centradas en temas de interés para los investigadores y que a lo largo de los últimos tiempos marcan la contabilidad como un saber emergente.

Hoy se identifican las principales líneas de investigación en contabilidad. Sin duda, los representantes de las diferentes corrientes presentan a la universidad, a la academia, numerosos temas para discusión, incluyendo siempre la teoría y la filosofía de la contabilidad. Pensadores, tanto internacionales como nacionales, ofrecen sobre el tema en cuestión una visión panorámica interesante de la contabilidad.

El desarrollo del conocimiento en la época moderna sufrió algunas transformaciones en lo que tiene que ver con las disciplinas. Estas transformaciones nos llevan hacia nuevos escenarios del conocimiento, que llamamos regiones o profesiones.

Recordemos que la concepción de lo moderno surge cuando se rompen los postulados medievales del teocentrismo para pasar al antropocentrismo. De Dios como centro del universo, al hombre como centro del mismo. Así, el hombre moderno es un ser racionalmente consciente del lugar que ocupa en el mundo, que busca definir su destino, y para lograrlo busca conocerse, ser él mismo, dominar la naturaleza y transformarla para ponerla a su servicio, buscando solucionar sus necesidades para su bienestar. Buscamos adecuar nuestra biosfera a lo que nosotros como seres inteligentes consideramos que son nuestros apetitos y necesidades. Esta propuesta crea un ser fragmentado y da origen a las profesiones como regiones del conocimiento y a las disciplinas como campos del conocimiento.

Estos saberes fragmentados, aislados, sin contextualizar, como el derecho, la economía, la contabilidad, la administración, las humanidades, son disciplinas que conforman el currículo de la profesión de contaduría pública. Esto implica que el estudiante, en cada asignatura y de manera ecléctica, se acomode a discursos aislados, a cada conocimiento, respondiendo por igual a cada uno de los saberes poco comprendidos, que no responden a las preguntas básicas acerca de la vida. Un conocimiento repetitivo, memorístico y acrítico. Todo lo anterior desde una perspectiva profesionalizante que construye saberes desde la división social del trabajo, constituida para el cultivo de habilidades y destrezas en labores específicas. La modernidad terminó por convertir a las profesiones en regiones del conocimiento, en un mundo de saberes en compartimentos estancos, sin ningún eje articulador.

## **6.2 Enfoques contables tradicionales**

La permanente discusión sobre la contabilidad gira en torno a si es una ciencia, una técnica, una disciplina o un saber en relación directa con el manejo financiero de los entes económicos.

Después de realizar un recorrido breve y necesario para poder entender lo que los grandes filósofos llamaron las revoluciones científicas o la ciencia, trabajaremos sucintamente el concepto de contabilidad, así como los antecedentes mediatos e inmediatos del pensamiento contable, hasta llegar a la época contemporánea. Debemos distinguir entre la evolución histórica de la contabilidad y la evolución de la historia del concepto.

Se pretende presentar en forma concisa el pensamiento epistemológico y filosófico de la contaduría. En la evolución histórica del concepto de nuestra disciplina, las distintas teorías ensayadas por los tratadistas de la contabilidad constituyen



razonamientos más o menos plausibles para explicar la fundamentación y el funcionamiento real de la mecánica contable.

### 6.3 Escuelas de pensamiento contable

En el libro *Reflexiones contables*, Rafael Franco Ruiz (1997) expone dos clases de escuelas de pensamiento contable:

*La escuela anglosajona.* Esta escuela, con gran influencia en el país, tuvo una consolidación definitiva al inicio del siglo pasado. Los gremios de contadores reunidos, desarrollaron tareas para el mejoramiento de la relación contable pensando en satisfacer las necesidades de información de los empresarios y mejorar los ingresos con menores egresos y tasación de impuestos.

En otras palabras, la escuela propone proporcionar cifras más ciertas con información más exacta, básica para mejorar los negocios y, por ende, la presentación de estados financieros.

Se puede observar que este modelo es técnico, con un ciclo contable que solamente busca la respuesta en la evolución, en la satisfacción de necesidades, pero sin ninguna base investigativa. Presta atención a la acumulación de riqueza individual y se olvida del colectivo y sobre todo del desarrollo social<sup>10</sup>.

*La escuela latina.* Esta escuela fundamenta la evolución de la ciencia contable en la investigación y para ello constituye cuatro puntos bien importantes en su desarrollo:

- a) Lo humanístico hace parte fundamental de lo contable, porque se considera una ciencia social y su evolución debe combinar una teoría científica-epistémica y la construcción de una comunidad científica contable.
- b) Los estados financieros deben reexpresarse, es decir, deben proponer conocimiento y aprehender el objeto de conocimiento para transformarlo.
- c) La eficiencia debe formularse en torno a un superávit global de la productividad.
- d) El desarrollo de la contabilidad debe ser social.

La escuela latina nos da la posibilidad de encontrar bases para el desarrollo de la investigación contable, fundamentada en el mejoramiento de la calidad de vida de una comunidad. Busca excedentes sociales y no solamente financieros, y propende a la conformación de comunidades científicas, la búsqueda de un objeto

<sup>10</sup> Con respecto a la escuela anglosajona, Rafael Franco Ruiz (1997) señala que esta tiene como característica la organización artesanal de la profesión.

y método de estudio, elementos que se convierten en pretexto de construcción de teoría contable.

Tua Pereda (1995b), en el ensayo denominado *La evolución del concepto de contabilidad a través de las definiciones*, categoriza el pensamiento contable en cuatro líneas generales: álgebra del derecho versus disciplina económica; registro versus utilidad para los usuarios en la toma de decisiones; administración de un patrimonio versus responsabilidad social; arte versus disciplina científica y formalizada. Desde estas cuatro líneas se podrían agrupar las diferentes prácticas contables, buscar el objeto de estudio de la contabilidad y justificar la teoría contable.

En la línea inicial encontramos, como un primer programa, los orígenes matemáticos y estadísticos de la contabilidad. El profesor Tua Perea (1995b) describe la matemática y la estadística como una de las primeras manifestaciones de nuestra disciplina, en especial la aritmética comercial. La vinculación que existe entre contabilidad y aritmética se remonta a siglos antes de Cristo, cuando se diferenciaban las matemáticas y la matemática comercial o la matemática para los negocios. El cálculo de la aritmética es la fuente o la génesis en la aparición de la partida doble. Algunos estudiosos de la contabilidad, según Tua, definen la contabilidad como doctrina o ciencia, rama de las matemáticas aplicadas a la administración, que mediante anotaciones veraces, complejas, coordinadas, sistematizadas y resumibles, permite regular una actuación económica o administrativa.

Es innegable que la matemática ha tenido mucho que ver en la evolución del concepto de contabilidad. El mismo Platón, en el libro *La República*, distingue dos clases de matemáticas, una que es necesaria para el comercio, y otra que informa de la lógica.

Señala el profesor Tua Pereda (1995b) la influencia del derecho en el marco de la escuela jurídico-personalista. El profesor argumenta la vinculación jurídica que ha tenido la disciplina contable en lo que tiene que ver con el carácter legalista como medio de prueba. La relación entre contabilidad y derecho ha llevado a que algunos pensadores de la contabilidad fundamenten los conceptos de esta disciplina en las relaciones jurídicas. La influencia del derecho y especialmente de la legislación fiscal, ha influido en las prácticas contables. Los pensadores de esta escuela contable han dirigido sus investigaciones a escrutar las relaciones contables con el derecho, todo con miras a presentar las reglas contables.

Otra de las disciplinas influyentes en la construcción del pensamiento contable, de acuerdo con Tua Pereda (1995b), tiene que ver con la investigación



económica. El perfeccionamiento y la expansión de la actividad económica están relacionados directamente con el incremento de la dimensión empresarial, situando la contabilidad al servicio y en el marco de la actividad económica. Es necesario tener en cuenta la revolución industrial como soporte de esta escuela. Sus exponentes, según Tua Perea (1995b), han construido una fenomenología histórica de la contabilidad. El énfasis económico lo sitúan en la contabilidad como confesión y como comunicación de información financiera para tomar decisiones, siempre pensando en acreedores e inversionistas y en la acumulación y distribución de recursos.

La segunda línea presenta las concepciones basadas en el registro. La concepción legalista atribuye a los libros de contabilidad la prueba fehaciente de las relaciones y las transacciones que se generan en un acto comercial. El registro permite la sistematización de datos contables, circunstancia que lleva a la totalidad de los autores o pensadores de esta época a registrar todas las transacciones en un sistema de libros que puedan dar razón al mercader de sus activos y pasivos. Dentro de esta línea se expone también el programa denominado la escuela contista. En esta escuela se encuentran los pensadores que ven la contabilidad como un conjunto de principios que se expresan en el estudio y explicación del funcionamiento de las cuentas. En síntesis, para la escuela contista, la contabilidad es la ciencia de las cuentas, donde el objeto es elaborar las reglas adecuadas que rigen las anotaciones en las mismas.

Otro programa dentro de esta línea es el registro orientado a su utilidad en la toma de decisiones. Esta escuela enseña las reglas que permiten registrar las operaciones económicas efectuadas por una o varias personas. La utilidad y la toma de decisiones son dos conceptos originados por el registro de información cuantitativa y cualitativa, particularmente información de naturaleza financiera acerca de entidades de tipo económico.

La tercera línea planteada por Tua Pereda (1995b), desarrolla el conocimiento contable en torno al suministro de datos al propietario del patrimonio. Dentro de esta línea encontramos la teoría de la agencia, que considera la contabilidad como una actividad al servicio del dueño del patrimonio.

En esta línea, Fabio Besta (citado por Tua, 1995b) distingue tres fases en la administración hacendal: gestión, dirección y control, de modo que las funciones de la contabilidad se refieren a esta última etapa y su característica es la del control de la riqueza hacendal<sup>11</sup>.

11 Besta (citado por Tua, 1995b) ve 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 por 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.

La escuela de la economía hacendal vincula la contabilidad con la economía de la empresa, definiéndola como la ciencia de la administración económica. Presenta la doctrina administrativa, la organización científica y la revelación hacendal como un todo, donde ninguna de ellas puede presentarse aisladamente, ni escindirse de las demás. La revelación hacendal es la función que le corresponde a la contabilidad.

Los pensadores de la escuela patrimonialista afirman que la contabilidad tiene por objeto el estudio del patrimonio, sus variaciones, sus manifestaciones y su comportamiento. El patrimonio debe ser el objeto de trabajo de los estudiosos de la disciplina, así como la búsqueda de armonización y consolidación del patrimonio de la empresa. Afirman que la contabilidad estudia este patrimonio en su aspecto estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo, valiéndose de manifestaciones e instrumentos que permitan verificar permanentemente la acumulación patrimonial, con el fin de conocer concretamente dicho patrimonio en sus elementos y en sus valores. Estos principios buscan necesariamente los conocimientos que afiancen la gestión y la perduración de las empresas.

La cuarta línea presentada por el profesor Tua Pereda es lo que se denomina la escuela conductista, donde el propósito de la contabilidad es influenciar la acción en lo que tiene que ver con el comportamiento de los receptores y elaboradores de la información contable. Esta escuela hace énfasis en que la contabilidad requiere del conocimiento y la comprensión de la naturaleza humana, de su motivación, de sus procesos decisorios y de los factores que influyen en los mismos, así como del entorno y del contexto en donde se toman estas decisiones (Tua, 1995b, p. 179).

Las escuelas que se construyen alrededor de esta discusión, teniendo en cuenta el texto de Tua y algunos otros autores de literatura contable, y que se señalan como las corrientes de pensamiento más importantes de la contabilidad, son:

*Neocontismo.* Puede afirmarse que la primera doctrina de la contabilidad fue el neocontismo, con la noción de valor en el fondo de sus planteamientos, circunstancia que le otorga un carácter de puente entre los enfoques meramente contistas y los planteamientos económicos, sabiendo que en el funcionamiento de las cuentas se esconde la existencia de una problemática de tipo económico. El neocontismo, sin embargo, centra su interés en las cuentas y no en el patrimonio o en la realidad económica propiamente dicha.

*Contismo.* Desde el punto de vista filosófico, los contistas no realizaron una indagación clara sobre la esencia de la cuenta. Es obvio que la cuenta como registro



no tiene condiciones para ser objeto científico; pero lo que la cuenta registra son los fenómenos patrimoniales. En esta corriente se presenta la cuenta como objeto de estudio de la contabilidad. López de Sá (2002b) afirma que la doctrina de esta corriente se desarrolla a comienzos del siglo XIX, con su representante, Giuseppe Bornaccini, sin desconocer sus avances desde el siglo XVII.

Señala López de Sá (2002b) que la cuenta como registro no sería objeto de estudio, pero si se estudia como el registro de los fenómenos patrimoniales, la cuenta se enriquecería con buena literatura. En un primer momento Besta defendió estos principios e hizo parte de esta escuela, pero luego la abandona para inscribirse en el controlismo.

*Personalismo.* Surge como una reacción contra el contismo. La escuela personalista tuvo como líder a Giuseppe Cerboni, quien orientó el objeto de estudio de la contabilidad hacia el fenómeno, en la relación jurídico administrativa frente al patrimonio. Se podría afirmar que la relación entre el sujeto jurídico y las cuentas, fue el gran aporte de Cerboni. El gran opositor a esta corriente fue Fabio Besta.

Hay que diferenciar la teoría de la personificación de la teoría de la personalización. La primera se toma más como un método de enseñanza, en tanto que la segunda se propone como una teoría explicativa de la naturaleza de las cuentas. Todas las cuentas se abren a las personas. Toda cuenta está abierta a la realidad de una persona, la que se encarga de la administración y de la gestión. En esta teoría es importante identificar a la persona responsable de ese valor. Delgado (1971) señala los siguientes principios de la partida doble:

El método de registración por partida doble, es hoy un procedimiento universal. Si la contabilidad puede tener finalidad cuenta de las alteraciones permutativas o modificativas del patrimonio---o ambas a la vez---, la partida doble abarca los dos tipos de variaciones, de tal manera que, no sólo lleva cuenta de las modificaciones que va sufriendo el patrimonio, sino también que, terminado el ejercicio, puede, el acto de cierre, dar cuenta del resultado de la gestión, sin tener que referirse al estado patrimonial al iniciarse el periodo que abarca. (Delgado, 1971, p 54)

Como se mencionó anteriormente, el principal representante de la escuela toscana o personalista fue Giuseppe Cerboni (citado por Montesinos, 1978, p.177), quien consideró la contabilidad como “la ciencia de las funciones, de las responsabilidades y de las cuentas administrativas de las haciendas”, perfeccionó la estructura de la teoría personalista o jurídica de las cuentas y desarrolló su especial versión de la partida doble a través de lo que denominó logismografía.

Desde el punto de vista de Marchi (citado por Montesinos, 1978), son cuatro las clases de personas interesadas en la vida de la empresa: “el administrador, el

propietario, los consignatarios y los corresponsales, dividiendo las cuentas en dos grupos: las del propietario, por un lado, y por otro las cuentas que deben abrirse a los consignatarios y corresponsales” (1978, p. 176).

*Controlismo, materialismo o teoría económica.* Esta corriente entiende que el objeto de estudio contable es el control económico de la riqueza hacendal. El interés de la contabilidad está en la riqueza patrimonial como algo concreto, real, objeto de indagaciones propias, siempre entendiéndose como un instrumento de control. El más importante representante de esta postura, Fabio Besta, diría:

Ni un aportante de capital puede cooperar para la obtención de otra riqueza, ni una persona vive la perfección, ni una sociedad tiende a un fin que no sea encontrar la razón del ser, sin dar lugar a una serie más o menos grande de fenómenos, sin que ocurran producciones, trueques, transformaciones y consumo de bienes, sin que se inicien y conduzcan tales términos de negocios de las formas más diversas, sin que sean generadas, se alteren o se desprendan relaciones de naturaleza variadísima entre esos o aquellos a los que pertenecen tales capitales y otros, entre los componentes de una unión o entre esos extraños. (Citado por López de Sá, 2002b, p.32)

El control del patrimonio propende a la liquidez, a la acumulación de la riqueza. En ese sentido, diría López de Sá: “No existe hacienda sin bienes exteriores, sin riqueza; pero la riqueza constituye la sustancia o patrimonio de la hacienda, no la hacienda en sí misma” (2002b, p.33).

López de Sá (2002b) señala como el libro más importante de Besta *La Ragioneria*, que quiere decir “La Contabilidad”. La obra, compuesta por tres volúmenes, relaciona la contabilidad con el conocimiento, la filosofía y la historia. Besta consideraba que la contabilidad no se reducía al conjunto de derechos y obligaciones, donde los bienes podían ser medidos tan solo por su valor.

Besta defiende el objeto de la contabilidad como la ciencia del control económico, que se basa en el valor de la cuenta y estudia los conceptos de control y de valoración. El valor se asimila al precio y este se expresa en moneda.

*Haciendalismo.* Esta corriente de pensamiento hacendalista se hizo fuerte en Alemania, pero solo en Italia consiguió su forma completa. El concepto de la hacienda estaba ligado a un sistema donde las personas y medios materiales e inmateriales en un sentido dinámico conducen a la sociedad a cumplir una finalidad que se representa en la familia, la empresa, las asociaciones, el Estado. Es decir, todo es hacendal. La hacienda era para los representantes de esta corriente, la oportunidad de integrar personas y medios (tierra, capital, tecnología), para cumplir una finalidad social. En este orden encontramos la figura de la familia, la empresa, la organización, la institución, el Estado y cualquier otra asociación.



*Patrimonialismo.* El líder de este pensamiento es Vincenzo Massi, quien considera la contabilidad como la ciencia que estudia los fenómenos del patrimonio hacendal. Divide el patrimonio en estática patrimonial y dinámica patrimonial. La estática patrimonial estudia el patrimonio considerándolo como si estuviese detenido en un momento dado, para examinar la composición cualitativa y cuantitativa, vale decir, sus elementos, valores y condiciones de equilibrio.

La dinámica patrimonial es el estudio del patrimonio de la hacienda como un todo en continuo, ya sea por efecto de la gestión o por causas extrañas. Examina primordialmente el patrimonio, las inversiones y las financiaciones, las condiciones y caminos que lo disciplinan y afectan realmente, como los costos, los ingresos y los gastos.

*Teoría jurídica.* Se elabora partiendo de que la cuenta en general se elabora sobre la base de que todo registro contable traduce un hecho jurídico. Los representantes de esta corriente, según Vlaemminck (1961, p. 321-322), citando a Lefort (1927, p.10) cuando se pregunta “¿Cómo explicar el balance de situación, idea compleja, sin remontar a su sustancia que se encierra en tres términos: valor, derecho, persona? Pues bien, estos tres términos pueden todavía resumirse en uno solo, el derecho”, defienden la teoría jurídica y presentan la contabilidad como la fragmentación del patrimonio, aclarando que la contabilidad no tiene como objeto el patrimonio, sino el estudio jurídico de la fragmentación del patrimonio.

Al respecto, Vlaemminck (1961, p. 356-357), en el contexto de una propuesta teórica de la contabilidad, manifiesta:

Cualquiera que sea el hecho que se contabilice, la cuenta que lo exprese, después de haberlo reducido en su caso a unidades monetarias, revela un substrato jurídico, siempre que tal hecho entre en el campo del derecho, ya sea en virtud de una reglamentación legal, ya de otra fuente positiva de derecho. En este sentido, las cuentas de deudores y acreedores entran dentro del derecho obligacional; las cuentas de inmuebles, herramientas, mercancías, etc., en resumen, todas las que integran un aspecto de la propiedad del patrimonio, son de la competencia del derecho real de propiedad; las cuentas de valores inmateriales, tales como las de patentes, marcas de fábrica y comerciales, dibujos, y modelos industriales, revelan un substrato jurídico que cae en el terreno de los derechos intelectuales, de la propiedad industrial y comercial, etc. Las cuentas de sueldos y jornales contienen vínculos jurídicos que se refieren a un tiempo al derecho civil y a la legislación social. Las cuentas de los socios, las de los empréstitos en circulación y otras de este tipo, expresan valores monetarios cuyo fundamento jurídico es la aplicación del derecho de sociedades mercantiles y del derecho común. Incluso el llevar y redactar ciertos documentos contables, como el libro diario, la cuenta de pérdidas y ganancias, el libro de inventarios y balances, tiene su origen en el derecho, que prescribe imperativamente su llevanza o confección, e incluso las líneas generales de su técnica.

La escuela jurídica presenta la vinculación de la contabilidad con la legislación, específicamente cuando los registros se reducen a unidades monetarias. Toda transacción comercial o de otra fuente se concreta en el campo del derecho.

*Teoría administrativa.* Vlaemminck (1961, p. 353) sitúa a Henri Fayol como el gran promotor de la organización administrativa racional y ubica a la contabilidad entre las seis funciones básicas de toda empresa. Vlaemminck mantiene que esta teoría recoge las demás teorías: personalista, económica, matemática y jurídica. La empresa aparece como el centro de la economía y tiene que ver con la producción, distribución y consumo de bienes y servicios. En este contexto no se puede desconocer el aporte de la teoría del valor o económica, en un sentido patrimonial y de las cuentas en la contabilidad. La empresa nos permite admitir la teoría jurídica de las cuentas con iguales restricciones que la teoría económica. La teoría personalista, enfocada desde un nuevo ángulo, es acertada.

Vlaemminck no deja por fuera a la empresa en un contexto sociológico. A propósito afirma:

Si desde el punto de vista sociológico, la empresa es un conjunto duradero de colaboraciones humanas, un haz de solidaridades de objeto de interés que coloca a un grupo de hombres, capitalista y trabajadores asalariados, en común dependencia con respecto a un estado de la técnica y las necesidades del mercado, desde el punto de vista de la organización es igualmente una entidad en la que la "la persona" desempeña una función primordial. (1961, p. 358)

La empresa no está, pues, constituida solo por una red de fenómenos económicos y jurídicos que se reflejan en las cuentas. Es también, y de manera preponderante, un centro de actividades simplemente humanas, expresa Vlaemminck (1961).

Los diferentes representantes de esta corriente de la contabilidad, teoría administrativa, coinciden en que la contabilidad es un método al servicio de la organización, fundamental para la toma de decisiones. En este contexto, la contabilidad se considera más como un instrumento de la gestión que integra las teorías económica, personalista, matemática y jurídica, siendo la organización el núcleo de todas ellas. Por tanto, esta teoría requiere de un contador con amplios conocimientos en materia de organización científica, en el marco de una contabilidad de gestión.

#### **6.4 Algunos planteamientos actuales de la teoría contable**

Amparo Cuadrado Ebrero y Lina Valmayor López (1999), destacan el trabajo realizado por la *American Accounting Association* (1977), Belkaoui (1992, p. 499-512; 1996, p. 24), Butterworth y Falk (1983) y Richard Mattessich (1993).



*American Accounting Association.* Esta asociación de profesores de contabilidad establece tres categorías que ubican la teoría del valor económico o información económica: 1. El enfoque clásico que incluye dos orientaciones tradicionales: positivo-inductiva y normativa-deductiva. 2. La óptica de la utilidad, donde se sitúan los modelos de decisión y los intereses de los propios decisores, que se dividen en decisores individuales y de mercado. 3. Los medios estadísticos.

Belkaoui reestructura las corrientes anteriores y propone las siguientes: 1. Antropológico-inductiva. 2. Beneficio verdadero-deductivo. 3. Utilidad decisión/modelo de decisión. 4. Utilidad-decisión/comportamiento agregado del mercado. 5. Utilidad-decisión/decisión mercado/usuario individual. 5. Paradigma información económica.

*Antropológico-inductiva.* Cuadrado y Valmayor (1999, p.121-123) presentan como autores representativos de esta corriente a: Hatfield (1927), Gilman (1939), Paton y Littleton (1940), Littleton (1953), Gordon (1964), Watts y Zimmerman (1978). Esta escuela tiene como objetivo comprender, explicar y predecir las prácticas contables existentes y la actitud hacia esas prácticas, y se basa en la teoría del costo histórico, bajo la metodología analítica observacional y técnicas empíricas.

*Beneficio verdadero-deductivo.* Los autores representativos son: Paton (1922), Canning (1929), Seweeney (1936), MacNeal (1939), Alexander (1950), Edwards y Bell (1961), Moonitz Sprouse (1962), (citados por Cuadrado & Valmayor, 1999). El tema que ocupa a este grupo de pensadores contables tiene que ver con los precios actuales, y no con el costo histórico. El ajuste del nivel de precios, poder adquisitivo actual, coste reposición, valor neto realizable y valor contable actual, son las teorías que sustentan esta corriente. El método es el razonamiento analítico.

*Utilidad decisión/modelo de decisión.* Cuadrado y Valmayor (1999) sostienen que los representantes de la corriente son: Sterling (1970, p. 72-90), Beaver *et al.* (1968) y algunos aspectos de Chambers (1955) y May (1943). Este grupo de pensadores ubica el objeto de la contabilidad en la utilidad de la información contable para los modelos de decisión. Las teorías en las que se sustenta son las asociadas con la toma de decisión empresarial, bajo el método empírico.

Para Cuadrado y Valmayor (1999), la *utilidad-decisión/comportamiento agregado del mercado*, tiene representantes como: Gonedes (1972), Gonedes y Dopuch (1974) y Beaver, quienes se ocupan de estudiar la contabilidad desde la respuesta del mercado agregado a las variables contables, bajo la teoría de la eficacia del mercado.

*Utilidad-decisión/decisión mercado/usuario individual.* Cuadrado y Valmayor (1999) presentan estos autores de esta escuela: Birnberg y Nath (1967), Bruns (1968), Hofstede y Kinard (1970), quienes miran la contabilidad desde la respuesta del usuario individual ante las variables contables, y explican el comportamiento humano dentro del contexto contable. Se basan en teorías tomadas de la psicología y la sociología y utilizan métodos de entrevistas, encuestas y técnicas de observación.

*Paradigma información económica.* Sus representantes, Feltham (1968), Crandal (1969), Feltham y Demski (1970) -de acuerdo con cita de Cuadrado y Valmayor (1999)-, se ocupan de estudiar la contabilidad bajo la mirada costo-beneficio, y se apoyan en teorías estadísticas y económicas con métodos derivados de las mismas.

Butterworth y Falk (1983), en la misma línea de la asociación de contadores y de Belkaoui (también citados por Cuadrado & Valmayor, 1999), proponen seis paradigmas agrupados en dos tendencias: valoración y gerencia. La valoración la estudian a través del valor actual/costo corriente, teoría del riesgo, teoría del mercado financiero. El mercado lo estudian con base en la teoría del costo histórico, la teoría de la agencia y la teoría de la información. Otros, acogiendo estas escuelas de pensamiento, añaden en el campo de la gerencia, la teoría de redes.

Según Cuadrado y Valmayor (1999), en este contexto Richard Mattessich reformula sus teorías con base en la conceptualización de tendencias de investigación de Laudan y Kuhn, y concibe tres tradiciones investigativas en el desarrollo actual de la metodología y la teoría contable, las cuales compiten y se relacionan entre sí. Sobre este asunto argumenta: "El desarrollo actual de la metodología contable se puede posiblemente comprender mejor organizando los paradigmas de Butterworth y Falk en tres tradiciones de investigación, poniendo de manifiesto que ciertas tradiciones existentes tienen pocas diferencias fundamentales" (1999, p. 125).

Las tradiciones propuestas son las siguientes:

Tradición 1. Programa de gerencia

Tradición 2. Programa de valoración e inversión y tradición

Tradición 3. Programa de información estratégica. (Cuadrado & Valmayor, 1999, p. 126)

El programa de gerencia lo desarrolla a través de la línea de periodificación, el enfoque de agencia primitivo y agencia de información. El programa de valoración e inversión y tradición, lo presenta con tres líneas: valor presente actual, riesgo



compartido y mercado capital. La tercera tradición de investigación, programa de información estratégica, está dirigida específicamente hacia los objetivos y a la necesidad de brindar a la contabilidad financiera una orientación hacia propósitos múltiples, utilizando la metodología contable para el cumplimiento de los objetivos.

De esta última tradición se desprende una nueva teoría que se denomina el paradigma de la utilidad y que consiste en orientar los contenidos de los estados financieros a las necesidades del usuario, cuyo principal requerimiento es un apoyo informativo comunicacional que le permita tomar las mejores decisiones. Como consecuencia de una importante serie de acontecimientos que transformaron la actividad contable de servicio y mercancía, dentro de la lógica de sociedad de mercado, el paradigma de la utilidad se presenta como un interés por las expectativas del cliente y de los usuarios.

Este paradigma es un reproductor de los sistemas que se han venido pensando siempre en la consolidación del modelo capitalista, es decir, del predominio del normativismo, partida doble, costo histórico y moneda común. No se desarrolla un marco teórico que permita enriquecer el marco conceptual epistémico de la contabilidad. Este paradigma no es más que otra forma, otro modelo que consolida el capitalismo y las multinacionales con el objetivo de acumular riqueza.

En general, estas estructuras han sido pensadas y articuladas desde una concepción positivista funcionalista y de acomodo a los reflejos del mercado laboral, respondiendo a una exclusiva óptica de demanda con serias limitaciones en cuanto a la evaluación de la pertinencia social. En este contexto se desarrolla el concepto de contabilidad, marginando la productividad académica, los niveles de innovación y los ritmos de lectura, pensando siempre en las exigencias de un mercado profesional basado en el ejercicio del “hacer” con escasa iniciativa frente a los “saberes” y al conocimiento.

Esta perspectiva positivista ha llevado al sujeto contable a la simple instrumentalización y ha reducido el campo de conocimiento contable a una parcela limitada, la contabilidad de empresa, entendida desde una posición estrictamente financiera y de teneduría de libros.

Los efectos de esta mal entendida “regulación contable” terminaron por desplazar la visión de la investigación hacia una modalidad de investigación empírica, con foco en el mundo empresarial, que resultó indagando aspectos técnicos prácticos por fuera de fundamentaciones teóricas o de estructuras epistémicas definidas.

Por otra parte, en Chua (1986, 1988), citando a varios autores, se presentan diversos trabajos que hacen relación a las escuelas o corrientes de teoría de la contabilidad, destacando tres corrientes: corriente principal o racionalista, corriente interpretativa y corriente con perspectiva crítica. Estas últimas, basadas en la filosofía, la sociología y la antropología.

*La perspectiva racionalista* proviene de la opinión de que la realidad es externa al sujeto y es objetiva, y el sujeto, mediante la observación y la descripción, tan solo construye leyes, con el fin de regularla. Lo que no está regulado, entra en lo no funcional y es necesario controlarlo. En esta corriente la realidad debe ser verificada a través de teorías e hipótesis con métodos matemáticos y estadísticos. Los autores principales de esta corriente en la contabilidad se encuentran ubicados en las teorías económicas neoclásicas y sus diferentes líneas, como la teoría de la agencia, teoría de la contingencia, etc. Según Chua (1986), los métodos en la corriente funcionalista en su gran mayoría son cualitativos de análisis de datos.

*La corriente interpretativa* descrita por Chua (1986), incluye las teorías sociales, antropológicas y políticas. La investigación contable se dirige hacia otros campos de las ciencias sociales y no solo al campo económico. Según Chua, los teóricos más influyentes en esta corriente serían: Schutz, Luckman, Gadamer, etc. En esta corriente la realidad interactúa con el sujeto, es construida y objetivada por medio de la interacción del hombre. La realidad se construye a través de la negociación histórica de imaginarios socialmente formados. La interpretación es la capacidad del sujeto para entender esa realidad interactuando con las intenciones humanas. La preocupación de la contabilidad en esta corriente es la de explicar el funcionamiento de esta en el campo contable.

*La corriente crítica*, según Chua (1986), integra diferentes teorías en el campo social. Se aferra a las teorías de Marx, la escuela de Frankfurt y otros. Parte de la subjetivación de la realidad, del saber como poder y de la ideología como instrumento de dominación, los cuales se reproducen. Por tanto, el sujeto debe identificar los mecanismos de dominación y de poder de las clases. La investigación contable contribuye a la transformación del sujeto y de la sociedad, e identifica hacia donde se dirigen las políticas hegemónicas, para romperlas y transmutarlas.

Además, como soporte de esta perspectiva, es importante recordar las palabras de Carlos Marx (1946, p.144): "La contabilidad como control y compendio ideal del proceso económico es más necesaria cuanto más carácter social adquiera este proceso y más pierda su carácter individual".

Como conclusión, traemos estas palabras de Cuadrado y Valmayor (1999, p.119):



En cualquier caso, es evidente que la contabilidad no está constituida por una verdad inmutable que esté pendiente de descubrirse, sino que, dada la vinculación que existe entre contabilidad y el entorno en que ella se desenvuelve, está constituida por un conjunto de conocimientos que están en continua evolución al intentar adaptarse a la realidad cambiante a la que pertenecen.

## 6.5 Antecedentes históricos de la teoría contable en Colombia

En Colombia los programas de contaduría pública implementan desde la década de los noventa la teoría contable, de manera que gran parte de las universidades importantes que ofertan el programa reforman los currículos y los planes de estudio estableciendo la cátedra de teoría contable. A continuación enumeraremos los hechos históricos que permitieron la llegada de esta cátedra, valiéndonos de la investigación *Dinámica de la concepción y la enseñanza de la teoría contable en Colombia (1970-2000): una exploración institucional*, realizada por Gómez (2010):

- Las luchas gremiales de los años setenta y una profesión liberal recientemente reglamentada (Ley 145 de 1960), cuando el dominio del mercado profesional lo lideraban las firmas internacionales y el marco regulativo se imponía a través de los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) de los Estados Unidos.
- En 1973, en la Universidad de Antioquia el profesor Lázaro de Greiff, con formación posgradual en México, conduce una asignatura que introduce temáticas asociadas a la teoría contable, según la regulación norteamericana, tomando como fuente la Universidad Autónoma de México (UNAM) para tratar de darle un contexto local.
- En estas décadas la contaduría pública como profesión se fundamentó en el entrenamiento en el ejercicio del oficio.
- Varios agentes en el interior de los programas de contaduría pública ven la necesidad de reflexionar la enseñanza de la contabilidad de carácter científico. En un primer momento no se apeló a la teoría contable.
- Un grupo se consolida en la segunda mitad de la década de los 70 en la Universidad de Antioquia, liderado por los profesores Jack Alberto Araujo y Fabio Alfonso, promotores de la investigación contable y de pensar y reflexionar la contabilidad a través de la teoría contable.
- En tanto, la formalidad de la enseñanza de la contabilidad en la Facultad de la Escuela Nacional de Comercio fortalece el modelo anglosajón. Se vinculan profesores que laboran en empresas de carácter multinacional.
- En la mitad de la década de los ochenta se promueve la asignatura de introducción a la contaduría pública, en las mayas curriculares que promocionan el programa, apoyado en el método científico.
- Se promueven congresos que convocan a la reflexión epistemológica de la contabilidad, en los cuales se hacen visibles profesores como Rafael Franco Ruiz, Danilo Ariza, Harold Álvarez, entre otros.

- El enfrentamiento de líneas internacionales y nacionales en el ejercicio profesional, produce en el ámbito nacional un espacio de reflexión académica sobre la contabilidad. Por el contrario, la línea internacional difunde la postura normalizadora del modelo anglosajón.
- La salida de profesores a adelantar estudios posgraduales a nivel doctoral en Francia y España, en la década de los 80, permite institucionalizar la cátedra de teoría contable a su regreso en las universidades.
- En 1988 se ofrece por primera vez la cátedra de teoría contable en la Universidad Nacional de Colombia, conducida por los profesores Juan Abel Lara y Danilo Ariza. En 1989, en la Universidad del Valle, los profesores Diego Delgadillo y Jorge Burbano institucionalizan el curso de teoría contable, siguiendo el pensamiento de los profesores españoles Túa y Cañibano. En 1994 el profesor Harold Álvarez promueve la asignatura en la Universidad del Quindío.
- A finales de la década de los 80 se conforma el Centro Colombiano de Investigaciones Contables (C-CINCO), se agrupan los profesores que piensan y reflexionan la contabilidad y promueven el simposio de investigación contable.
- En la década de los noventa los cursos de teoría contable se centran en temas metodológicos. Desde la epistemología se reflexiona la contabilidad como disciplina científica.
- Se promueve la Federación de Estudiantes de Contaduría Pública (FENECOP) y llegan a la docencia egresados destacados como Edgar Gracia y Marco Machado, renovando los temas de teoría contable.
- Se consolida una nueva generación de profesores: Guillermo Martínez, Olver Quijano y otros, que se nutren de saberes como la antropología, la sociología, la filosofía, y deconstruyen la cátedra de teoría contable.

Gómez (2010) periodiza la entrada de la teoría contable así: década de los 70, la investigación científica, como opción de teoría contable; década de los 80, la epistemología moderna convencional como fuente de la teoría contable; década de los 90, la metodología y la socioepistemología como concreción y las lecturas de la teoría contable desde otras disciplinas; primera década de los 2000, la teoría contable como espacio institucional. Surge la necesidad de acuerdos colectivos mínimos y retornan las tensiones entre regulación versus disciplina científica.

## **6.6 Referente bibliográfico, saber sabio de la contabilidad**

La teoría contable analiza diferentes problemas y acontecimientos de la historia de los hechos sociales, económicos y culturales que se relacionan con la contabilidad, y desarrolla enfoques variados como el positivismo, la hermenéutica, la teoría crítica, la sociedad de consumo, los escenarios de regulación, la configuración de relaciones cercanas al comercio, la industria, el mercado especulativo de la bolsa de valores, el escenario de la sociedad posindustrial o mercado de futuros y la contabilidad en la fase de la globalización a través de la regulación internacional.



Lo importante es tener claro que los profesionales contables tienen derecho a una formación universal en su disciplina y en su profesión, diferente de la formación técnica y práctica de la contabilidad. A continuación presentamos una muestra de la bibliografía básica en un curso de teoría contable, en su gran mayoría ausente de las bibliotecas de la universidad.

- Zeff, Stephen A. (2000). La evolución del marco conceptual para las empresas mercantiles en USA. *Revista Legis del Contador*, (4), 9.
- Suárez Pineda, Jesús Alberto (2000). Cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica. *Revista Legis del Contador*, (5), 135.
- Mattessich, Richard. (2001). Hitos de la investigación en contabilidad moderna. Richard. *Revista Legis del Contador*, (6), 9.
- Suárez Pineda, Jesús Alberto. (2001). Cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica. *Revista Legis del Contador*, (6), 141.
- Romero León, Henry Antonio. (2001). Teorías científicas y teoría contable. *Revista Legis del Contador*, (8).
- López de Sá, Antonio. (2001). Prolegómenos de una teoría neopatrimonialista del riesgo. *Revista Legis del Contador*, (8).
- Rueda Delgado, Gabriel. (2002). Desarrollo alternativo y contabilidad. *Revista Legis del Contador*, (9).
- Espinosa Flórez, Germán Eduardo (2002). Transparencia y comparabilidad: premisas fundamentales en los procesos internacionales de regulación contable. *Revista Legis del Contador*, (9).
- López de Sá, Antonio. (2002). Luca Pacioli: Hombre del renacimiento. *Revista Legis del Contador*, (10).
- Rodríguez Bolívar, Manuel Pedro et al. (2002). Análisis del marco conceptual contable público colombiano en el contexto internacional. *Revista Legis del Contador*, (10).
- López de Sá, Antonio (2003). Bases de las escuelas europeas y norteamericana frente a la cultura contable y la propuesta neopatrimonialista. *Revista Legis de Contabilidad y Auditoría*, (13).
- Valerio, Nepomuceno. (2003). Mantenimiento del patrimonio: los equívocos de la investigación empírica en los USA. *Revista Legis de Contabilidad y Auditoría*, (14).
- Franco Ruiz, Rafael (2003). Hacia un modelo de contabilidad integral. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, (15).
- Viegas, Juan Carlos (2003). Contabilidad en crisis. ¿Técnica o ciencia? *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, (15).
- Tua Pereda, Jorge (2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 20.
- Coelho da Rocha, Luiz Fernando. (2003). Aportes sobre la doctrina científica del neopatrimonialismo contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, (15).

- González Santos, Luis Antonio (2005). Fundamentación conceptual de la crisis contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, (21).
- Mendoza, Diego (2005). La contabilidad en clave compleja. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, (22).
- Mejía Soto, Eutimio. (2005). Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, (24).
- Hernández Esteve, Esteban (2005). La historia de la contabilidad: una disciplina en auge. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, (25).
- López de Sá, Antonio (2006). Análisis de balances y modelos científicos en contabilidad. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, (26).
- López de Sá, Antonio (2007). Doctrinas, escuelas y nuevas razones de entendimiento para la ciencia contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, (30).
- Mettessich, Richard. (2007). ¿Qué le ha sucedido a la contabilidad? *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, (31).
- Guvemli, Oktay & Guvemli, Batuhan. (2008). Congresos mundiales de historiadores de la contabilidad (1970–2006): una evaluación. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, (33).
- López de Sá, Antonio (2002). Marco histórico-conceptual de la contabilidad. En *Enciclopedia de contabilidad*. Bogotá: Panamericana.
- Uribe Piedrahita, Hugo León. (2006). *Introducción a la teoría de la contabilidad financiera*. Medellín: Fondo Editorial Universidad EAFIT.
- Salazar Santiago, Luis Antonio. (1999). *Lecciones sobre historia de la contabilidad*. Bogotá, Universidad Politécnico Gran Colombiano.
- Vlaeminck, Joseph. (1961). *Historia y doctrinas de la contabilidad*. Madrid: Ejes.
- Millán Puentes, Régulo. (2000). *100 años de investigación científica de la contabilidad*. Bogotá: Kimpres.
- Suárez Pineda, Jesús Alberto. (2006). *La contabilidad en la modernidad: referentes filosóficos y socialhistóricos*. Bogotá: Convenio U. Nueva Colombia y FIDESC, Quito editores.
- Suárez Pineda, Jesús Alberto et al. (2004). *Arqueología e historia de la contabilidad*. Ciudad: Convenio Unincca – FIDESC.
- Álvarez López, J. & López Cao, D.M. (1981, ago-sep). Conceptualización doctrinal de la contabilidad. *Técnica Contable*, 33(392), 281 y 321.
- Cañibano Calvo, Leandro. (1997). *Teoría actual de la contabilidad*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas.
- Túa Pereda, Jorge. (1995). *Lecturas de teoría e investigación contable*. Bogotá: Centro Interamericano Jurídico Financiero.
- Barrios Álvarez, Claudia & Rojas Rojas, William (2010). *Perspectivas críticas de la contabilidad contemporánea. Conjunciones y disertaciones: pensando la contabilidad en el siglo XXI*. Cali: Universidad del Valle y Universidad Javeriana de Cali.



- Gómez Villegas, Mauricio & Ospina Zapata, Carlos Mauro (2009). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad*. Universidad Nacional de Colombia y Universidad de Antioquia,
- Mejía Soto, Eutimio et al. (2005). *Contabilidad y racionalismo crítico*. Cali: Universidad Libre de Cali.
- Montes Salazar, Carlos Alberto et al. (2006). *Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich*. Cali: Universidad Libre de Cali.
- Cuadrado Ebrero, Amparo & Valmayor, L. L. (1999). *Metodología de la investigación contable*. Madrid: McGraw-Hill.
- Mejía Soto, Eutimio et al. (2008). *Sistemismo científico y contabilidad a propósito de Mario Bunge*. Armenia: Editorial Universitaria de Colombia.
- García García, Moisés. (2002). *Contabilidad y circulación económica*. Ciudad: Prentice-Hall.
- American Accounting Association –AAA- (1970). *A statement of Basic Accounting Theory*.
- Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance* (1977).
- Gabas Trigo, F. (1991). *El marco conceptual de la contabilidad financiera*. Madrid: AECA.
- Mattessich, Richard. (1964). *Accounting and Analytical Methods*. Ciudad: Editorial.
- Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. (1978, January). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *The Accounting Review*, 53, 112-134.
- Balzer, W. & Mattessich, R. (1991). An axiomatic basis of Accounting: a structuralist, reconstruction. *Theory and Decision*, 30, 213-243.
- Carlson, M. L. & Lamb, J. W. (1981, July). Constructing a theory of accounting: an axiomatic approach. *The Accounting Review*, 557-573.
- Ijiri, J. (1975). Theory of accounting measurement. In *Studies in accounting research*, no. 10. Sarasota, Florida, USA: American Accounting Association.
- Fowler Newton, Enrique. (2001). *Cuestiones contables fundamentales*. Buenos Aires: Macchi.
- Vásquez, Roberto & Bongianino de Salgado, Claudia A. (1998). *Nociones de teoría contable*. Buenos Aires: Ed. Su libro.
- Viegas, Juan C. et al. (1998). *Teoría contable*. Buenos Aires: Macchi.
- Ballesteros, Enrique. (1979). *Teoría y estructura de la nueva contabilidad*. Madrid: Alianza Universidad.

## **6.7 La teoría contable y el libro de texto universitario de contabilidad: del saber sabio al saber enseñar**

Es perfectamente factible pensar que el libro de texto universitario de contabilidad se construye con base en el saber sabio, en la teoría contable. De hecho, eso es

lo que hace la mayor parte de los libros de texto de las ciencias puras, incluso de las ciencias sociales. En Colombia no solamente se editan libros de texto universitarios basados en el conocimiento científico, sino que también se importan o se traducen libros de texto universitarios de autores extranjeros, los cuales se proponen enseñar desde el saber sabio de una disciplina específica. En el caso de la contabilidad, hay una tensión entre la postura de regulación contable y los que piensan en un desarrollo reflexivo, con base en la episteme y la teoría contable.

Mirar el contexto teórico o científico en el cual ocurre el aprendizaje es, entonces, el propósito de la enseñanza en un programa profesional universitario diferente de los programas técnicos o tecnológicos. La epistemología diferencia la ciencia de la no ciencia; la teoría, la reflexión, el pensar la disciplina, diferencia la contabilidad enseñada en la universidad de la enseñada en institutos técnicos. Los libros de texto universitarios de contabilidad que tienen como propósito el aprendizaje, deberían buscar establecer conexiones entre el saber teórico y el saber práctico de la contabilidad. Encontrar una asociación entre la teoría y la técnica permite desarrollar uno de los propósitos de la enseñanza: “la comprensión”. En términos de la transposición didáctica, el saber que se enseña se deriva del saber sabio o científico.

La presente investigación busca entender la contabilidad desde un horizonte científico. En este marco revisamos el corpus investigativo, dialogando con el libro de texto bajo los siguientes criterios:

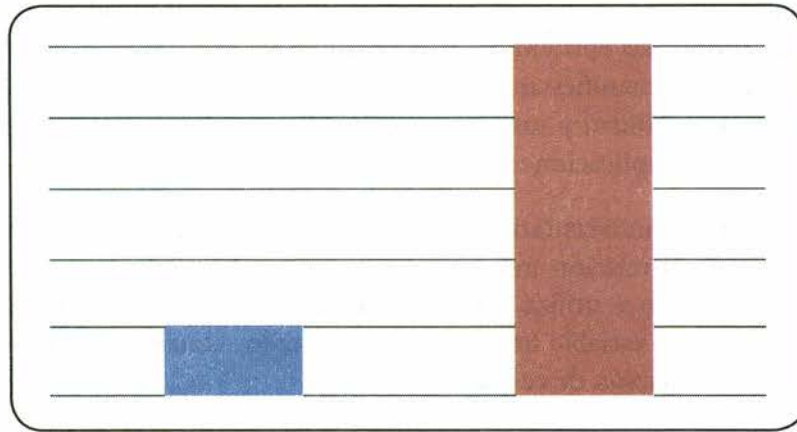
**Tabla 15.** Tabla de criterios de análisis respecto a la teoría contable

Código CD	Criterio de análisis
T1	Importancia y fuente de la teoría contable en el libro de texto universitario de contabilidad
T2	Investigador y libro de texto universitario de contabilidad
T3	Epistemología contable y libro de texto universitario de contabilidad
T4	Escuelas de pensamiento y libro de texto universitario de contabilidad
T5	El libro de texto universitario de contabilidad y el objeto de estudio - modelos científicos

Para el análisis de los factores o criterios asociados a la teoría contable, se clasificaron las variables en cinco subcategorías: importancia de la teoría contable en el libro de texto universitario de contabilidad (si en el texto se mencionan los pensadores de la teoría contable, la epistemología, escuelas de pensamiento y la



contabilidad y los modelos científicos). En las Figuras 26 y 27 se presentan los factores que tienen niveles de significancia estadística en las cinco subcategorías.



**Figura 22.** Libros de texto que mencionan la teoría contable

El análisis del factor asociado a la teoría contable en libro de texto universitario de contabilidad muestra lo siguiente:

- Tan solo cinco libros de texto universitarios de contabilidad mencionan la teoría contable.
- Un solo libro de autor y editorial nacional, editado en la década de los 2000, explica sobre la teoría contable.
- Cuatro libros de texto exponen la contabilidad conceptual regulativa, son libros extranjeros con traducción al castellano.
- Los libros de texto universitarios *Curso de contabilidad* de Finney y Miller (1978) y *Contabilidad financiera* Rosanas *et al.* (1986), fueron editados en las décadas de los setenta y los ochenta, respectivamente.
- De los cuatro libros de texto universitarios de contabilidad editados por firmas internacionales, tres informan del marco conceptual de la contabilidad basado en la regulación contable.
- Estos libros de texto hacen referencia a los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), normas de contabilidad norteamericana.

En cuanto a la mención de la teoría contable en los libros de texto universitarios de contabilidad, se encuentra que del corpus investigativo, el 16 % menciona la teoría contable, el 6.3 % referencia la teoría contable, y el resto (13,7 %) se apoya en el marco normativo de la contabilidad. Por otra parte, el 84 % de los libros trabaja temas tradicionales de la contabilidad sin mencionar el marco regulatorio o la teoría contable. Se podría decir que existen dudas sobre la teoría contable que enseñamos y, seguramente, de manera similar a lo que pasa en el

libro de texto universitario, hay programas de contaduría pública que aún no tienen acceso a este campo de conocimiento.

Los enfoques regulatorios implementados por la contabilidad convencional demuestran problemas epistémicos y metodológicos que impiden su desarrollo. En especial, estos se manifiestan en la confusión que subsiste en la relación: teoría general de la contabilidad y sus aplicaciones. Mientras la teoría contable avanza por un sendero, las aplicaciones técnico-normativas van por otro

Los libros de texto universitarios de contabilidad incluyen temas relacionados con la praxis, en la relación información y norma. Así, se le pregunta al libro de texto universitario si utiliza para la enseñanza y el aprendizaje la teoría de la contabilidad. Dicha variable no demuestra resultados concluyentes en cuanto a su efecto en la formación de contadores.

A las preguntas: ¿Qué papel cumple el investigador o el pensador de la contabilidad en el libro de texto universitario? ¿Hay referencias epistémicas en los libros de texto universitarios de contabilidad? ¿Mencionan los libros de texto universitarios de contabilidad escuelas de pensamiento contable? ¿Los libros de texto hacen referencia o especulan sobre un objeto de estudio de la contabilidad? la respuesta no es diferente al análisis de la subcategoría anterior, como lo vemos en la Figura 22.



**Figura 23.** La teoría contable y el libro de texto universitario de contabilidad

En el análisis de esta subcategoría se encontró que solo dos libros de texto universitarios de contabilidad mencionan a investigadores nacionales e internacionales representativos en el debate sobre la teoría contable, es decir, el 6.6% del corpus investigado. Lo mismo sucede con las referencias epistemológicas, las corrientes de pensamiento contable y el objeto de estudio de la contabilidad.



Los demás libros que hacen mención de la teoría contable (tres), solo indican el conjunto de organizaciones que representan la élite internacional de regulación contable que expide la norma para imponerla en el resto del mundo. Nos referimos a organizaciones como: la ONU, IFAC, AICPA, OCDE, IASC, BM, entre otras.

Los libros de texto universitarios *Contabilidad conceptual e instrumental* de Walter Sánchez Chinchilla y Gherson Grajales Londoño (2006) y *Contabilidad financiera* de Josep Rosanas Marti *et al.*, (1986) hacen referencia a los investigadores, escuelas de pensamiento y estatus epistemológico, y mencionan los diferentes objetos de estudio que se derivan de la teoría contable.

La didáctica del libro de texto universitario implica relacionarse con el conocimiento, tanto del profesor como del estudiante, pues en el acto didáctico se busca la apropiación del conocimiento científico de una disciplina en particular. Esta relación entre el profesor y el estudiante en torno al libro de texto universitario de contabilidad, requiere de una articulación con el saber o la disciplina que se enseña.

Siguiendo a los investigadores de la didáctica se podría comprender la transposición didáctica cuando se hace referencia a que el saber enseñar debe estar muy próximo a los saberes sabios o científicos que se relacionan con el lenguaje científico del saber y que permiten la discusión pública del conocimiento.

Como lo hemos manifestado en capítulos anteriores, las disciplinas del conocimiento se comunican por medio de textos universitarios que permiten una mejor comprensión del saber que fundamenta el conocimiento, y esa comprensión supone la didáctica, el reflexionar la enseñanza y la transposición didáctica para lograr la transformación de un saber científico en un saber posible de ser enseñado.

Categorías textuales como las actividades, las funciones y los dispositivos, deben hacer posible que la mediación pueda darse en el sentido de la transposición didáctica, principalmente porque en los sujetos profesor y estudiante de contabilidad existen representaciones que se reproducen culturalmente y que deben ser heterogéneas y discordantes. En este sentido, el libro de texto universitario de contabilidad admite la comprensión del mundo en la expresión materializada en él, y la apropiación de las representaciones de un determinado objeto de conocimiento. Además consolida las representaciones que los sujetos educativos tienen del saber contable y de ahí se deriva el punto de observación del mundo en que viven.

El libro de texto universitario de contabilidad y, por extensión, la enseñanza de la contabilidad, han sido explicados fundamentalmente desde la técnica y no desde las escuelas e investigadores científicos y teóricos de la contabilidad. La contabilidad se enseña desde la mera práctica referida a un entorno financiero y comercial.

Se critica el libro de texto universitario de contabilidad en lo que respecta al procesamiento del conocimiento, su languidez teórica y metodológica y su alto contenido técnico-práctico, aspectos que obstaculizan la construcción de estructuras sistemáticas y teóricas que den cuenta de los fenómenos económicos, sociales, políticos y culturales que emergen de la realidad, reduciendo el punto de observación de la contabilidad a la exclusiva mirada de la empresa, es decir, contabilidad financiera. La teoría de la contabilidad permite dar razón de la contabilidad de ingresos y egresos y el paso a la contabilidad de débitos y créditos, además del recorrido por la sociedad industrial, diferenciando los costos fijos de los costos variables, hasta llegar al mundo sin fronteras, separado de la producción en serie y el principio del salario, originando la estandarización de la contabilidad a través de las normas internacionales de contabilidad (Aktouf, 2008). Para finalizar, se podría afirmar que no se evidencia la transposición didáctica (Chevallard, 1991) en el libro de texto universitario de contabilidad.