

Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo"

**“Vigencia de la necesidad de discusión sobre el status
epistemológico de la Contabilidad”^(*)**

María del Carmen Rodríguez de Ramirez

Publicación “Contabilidad y Auditoría”
Año 6 Número 12 Diciembre de 2000

(*) Trabajo presentado en el III Encuentro Universitario de Investigadores del Area Contable. Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional de Lomas de Zamora – Argentina
25 y 26 de setiembre de 1997

“Vigencia de la necesidad de discusión sobre el status epistemológico de la Contabilidad”

María del Carmen Rodríguez de Ramírez

1. RESUMEN.....	132
2. INTRODUCCIÓN.....	132
3. ¿UN ARTE?.....	132
4. ¿UNA TÉCNICA?.....	133
5. ¿UNA CIENCIA?.....	134
6. TEORÍA CONTABLE.....	136
7. VINCULACIÓN DE LOS ENFOQUES SOBRE NUESTRA DISCIPLINA CON LA ENSEÑANZA UNIVERSITARIA.....	137
8. BIBLIOGRAFÍA.....	138

1.- RESUMEN

En el presente trabajo se analiza la relevancia de la caracterización de la contabilidad como ciencia, arte, técnica o tecnología.

Los enfoques de la contabilidad como arte o técnica plantean limitaciones serias para el desarrollo de nuestra disciplina. Al orientarse a la resolución de problemas sin una adecuada conceptualización de los mismos, se centran en la aplicación de “recetas” sin analizar los “porqués” y los “para qué”.

Se sostiene la necesidad de encarar con rigor metodológico el desarrollo de teorías contables y de profundizar con sentido crítico todos los aspectos que vinculan el conocimiento con su aplicación práctica.

Por último, se destaca la profunda vinculación que existe entre los enfoques sobre la disciplina y la enseñanza universitaria.

2.- INTRODUCCIÓN

En un trabajo realizado con anterioridad [Rodríguez de Ramirez, 1995] señalaba que la relevancia de la discusión acerca de la ubicación de nuestra disciplina dentro del campo del saber está dada por la necesidad de encarar el ejercicio profesional y docente desde una óptica integradora partiendo de una definición de base.

Es habitual que muchos profesionales contadores públicos formados en las asignaturas contables dentro de un enfoque que se centra básicamente en la aplicación de reglas para la elaboración de estados contables de presentación sostengan un criterio meramente técnico de nuestra disciplina, aún cuando sean capaces de establecer la relación existente entre las normas, las características y requisitos de la información contable y los objetivos de la misma.

El interrogante planteado por los organizadores del Encuentro acerca de si la caracterización de la Contabilidad como ciencia, arte, técnica o tecnología es condicionamiento para la formulación de una Teoría Contable sostiene implícitamente que es posible hablar de “Teoría” en nuestra disciplina y parecería indicar que se ubica en una postura favorable a la necesidad de desarrollar tal teoría.

Entendemos que tal postura no puede ser sostenida desde enfoques que ubican a nuestra disciplina como técnica o arte y nos proponemos en el presente trabajo analizar los distintos abordajes existentes para tratar de clarificar la discusión.

3.- ¿UN ARTE?

Por extraño que parezca, hay quienes sostienen que nuestra disciplina es un arte, lo cual agrava seriamente la aproximación a la misma por cuanto en el “arte”, aún cuando en una de sus acepciones podemos hablar de procedimientos transmisibles y objetivos, no está presente para nada el objetivo de producir resultados considerados útiles sino la conformidad con ciertos parámetros estéticos.

Por otra parte, en su utilización más generalizada, el término “arte” se vincula fuertemente con la “habilidad” o “pericia” alcanzada por el “artista” y, en

tal sentido, la actividad desarrollada por los más prestigiosos cardiocirujanos también podría rotularse como “arte” aunque resulta evidente que no es éste el término que aplicaríamos a la cardiocirujía.

Esta conceptualización de arte parece ser la que subyace en la definición de la disciplina del Comité sobre Terminología del American Institute of Certified Public Accountants que traducimos y transcribimos a continuación:

“La Contabilidad es el arte de registrar, clasificar y resumir de una manera significativa y en términos monetarios, transacciones o hechos que son, al menos en parte, de naturaleza financiera y de interpretar los resultados de tales hechos.” [AICPA, 1940]

Hay que destacar que esta definición data de 1940 y mucha agua ha corrido bajo el puente también en los trabajos de los organismos profesionales de Estados Unidos de Norteamérica.

En 1964 el Comité Ejecutivo de la American Accounting Association designó un comité para que preparara una declaración sobre “Teoría Contable Básica” que se publicó en 1966 como Statement on Basic Accounting Theory [AAA, 1966].

Los autores definen allí a la contabilidad como el proceso de identificar, medir y comunicar información económica para permitir que los usuarios de la información puedan emitir juicios fundamentados y tomar decisiones.

Vemos que aquí ya no se utiliza el término arte y, por otra parte, los autores indican que esta definición es más amplia que otras puesto que la información contable puede basarse en varios tipos de datos no necesariamente transaccionales. Con esto, entendemos que se amplía el concepto para incluir datos brutos y elaborados de tipo no monetario. Además no limitan el campo de acción de la contabilidad a entidades lucrativas sino que consideran que los sistemas de información son diseñados para todo tipo de entes.

El mismo organismo produjo en 1977 un Informe acerca de la Teoría Contable y la aceptación que merece esa Teoría [AAA, 1977] (Statement on Basic Accounting Theory and Theory Acceptance) en el que analizan la evolución del pensamiento contable desde una perspectiva epistemológica utilizando el enfoque khunniano de los paradigmas.

Bastan estos ejemplos para señalar que muy pocos se animarían a aplicar el término arte a nuestra disciplina en la actualidad.

4.- ¿UNA TÉCNICA?

Planteos sobre la inaplicabilidad del término “teoría” al dominio de la contabilidad son habituales dentro de nuestra comunidad profesional, y aún en gran parte de nuestra comunidad académica. Quienes sostienen tal postura plantean una suerte de antinomia entre lo “teórico” y lo “práctico” y condenan la actividad teórica como una suerte de juego de abstracciones que desatiende las problemáticas concretas de la actividad profesional.

Este enfoque está vinculado, obviamente, a una concepción de nuestra disciplina como mera técnica que pone énfasis en los aspectos prácticos de la resolución de problemas que se vinculan fundamentalmente con la preparación

de informes multipropósito para terceros y que, tal como señalan Fortini et altri [1986, 46 - 49], consiste básicamente en:

... un sistema de procedimientos, determinados con la mayor precisión posible, transmisibles y objetivos con la finalidad de producir ciertos resultados considerados útiles.

Si bien los autores de Replanteo de la Técnica Contable marcan que la diferencia de la técnica actual con respecto a la técnica del azar es su “estrecha vinculación con la ciencia” y sostienen que “la contabilidad, como disciplina, debe elaborar sus fundamentos teóricos y, la Contaduría Pública, como profesión puede considerar que la aplicación de algunas normas o criterios debe hacerse con preferencia a otros, pero en función de su corrección o adecuación técnica y no de una simple aceptación generalizada”, no llegan a profundizar este planteo y se contradicen al criticar el uso frecuente de la expresión “teoría contable” proponiendo el uso de las expresiones “técnica contable” o “disciplina contable”.

No es ésta la única opinión en tal sentido, sino que la misma resulta representativa del pensamiento de muchos autores nacionales y se halla plasmada en nuestra normativa contable profesional que toma como antecedente fundamental el estudio señalado supra al sostener:

“La contabilidad es una disciplina técnica, consistente en un sistema de información destinado a constituir una base importante para la toma de decisiones y el control de la gestión, aspectos en los cuales resulta relevante el concepto de ganancia o, en términos más amplios, de resultados”.
[F.A.C.P.C.E., 1992]

5.- ¿CIENCIA O TECNOLOGÍA?

Los enfoques de nuestra disciplina como “arte” o “técnica” señalados en los acápites precedentes plantean, a nuestro entender, una seria limitación para el desarrollo de la disciplina contable: la aplicación de procedimientos estandarizados a la resolución de problemas sin considerar la conceptualización o las ideas subyacentes en la propia definición de los problemas, llevan a la producción en serie desde las Universidades de individuos que buscan y aplican “recetas” e ignoran los “porqués” y los “para qué”.

Es indudable que la “pericia” en la aplicación de determinadas “técnicas” es sumamente importante: “técnicas de ajuste de estados contables”, “técnicas de valuación”, “técnicas de conversión”, “técnicas de consolidación”, etc., deben ser manejadas con fluidez por los contadores. Creemos que tal entrenamiento constituye una condición necesaria pero no suficiente.

Habiendo desechado la conceptualización de la contabilidad como técnica o arte cabría analizar entonces, si resulta conducente adentrarse en la discusión acerca de si se trata de una ciencia o una tecnología.

Muchos autores se han manifestado en el sentido de considerar a nuestra disciplina como ciencia¹. Obviamente, tal clasificación se encuadra dentro de las ciencias factuales aplicadas y no en el campo de las ciencias puras.

Nosotros nos ubicamos dentro de aquellos que la conceptualizan como tecnología.

Señalamos a continuación algunas reflexiones de Klimovsky [1994, 151 - 152] que resultan ilustrativas y que sustentan nuestra postura:

Hablamos de la *ciencia* como de una actividad que trata de reunir y sistematizar conocimientos. La *ciencia aplicada* se vincula con el conocimiento concerniente a problemas prácticos y a las acciones mediante las cuales podemos fabricar objetos o cambiar la naturaleza que nos circunda. A su vez, la *tecnología* es la utilización de la ciencia aplicada para resolver problemas de carácter social o tratar con el funcionamiento de sistemas.

.....
..

Podríamos preguntarnos, en este punto, por qué no identificar ciencia aplicada con tecnología. La razón es que la ciencia aplicada es conocimiento, mientras que la tecnología implica procedimientos o acciones para lograr determinados objetivos, ya sea construir objetos, solucionar problemas prácticos o modificar la realidad. Las acciones tecnológicas, además de emplear ciencia aplicada, utilizan también la “expertez” o idoneidad adquirida en materia de resolución de determinados problemas, lo cual queda probado por el hecho de que personas que tienen conocimiento de la teoría y buenas hipótesis sobre el problema que deben resolver (por ejemplo, lograr el adecuado funcionamiento de una fábrica) pueden no hacerlo correctamente hasta no haber logrado el debido entrenamiento. Desde este punto de vista, la tecnología tiene muchas vinculaciones con la ciencia, pero también facetas de carácter sociológico un tanto independientes de aquéllas, de modo que el tipo de estructura de acción humana que representa la tecnología supera la estructura gnoseológica que denominamos ciencia aplicada.

No nos parece que sean irreconciliables las posturas que enfocan a la contabilidad como “ciencia aplicada” y como “tecnología”. Nuestra disciplina implica conocimiento sobre el dominio de nuestro accionar pero también procedimientos y acciones para lograr determinados objetivos.

Por lo expuesto, creemos que es necesario encarar con rigor metodológico el desarrollo de teorías contables y profundizar con sentido crítico todos los aspectos que vinculan el conocimiento con su aplicación práctica.

6.- TEORÍA CONTABLE

En el Informe ASOBAT [AAA, 1966] se define el término teoría como un conjunto coherente de principios hipotéticos, conceptuales y pragmáticos que forman un marco general de referencia para un campo de estudio.

Tua Pereda [1993, 73] siguiendo en parte a Mattessich [1964] plantea que una teoría general contable es un conjunto de hipótesis sobre lo que tienen en común todos los sistemas contables y que su construcción puede abordarse desde distintos enfoques.

¹ Puede señalarse a título de ejemplo a Richard Mattessich [1964, 236 - 237], Carlos Mallo Rodríguez [1991], Carlos Luis García Casella [1996, 140 - 157].

En los seis primeros capítulos de su tratado, Belkaoui [1993] sintetiza los distintos abordajes que se han seguido hasta el presente para la elaboración de una teoría contable. Enumeramos a continuación los enfoques señalados por este autor:

Enfoques tradicionales

- ◆ No teóricos o pragmáticos
- ◆ Deductivos
- ◆ Inductivos
- ◆ Éticos
- ◆ Sociológicos
- ◆ Económicos

Enfoques de la regulación contable

Enfoques del comportamiento

Enfoques predictivos

- ◆ Predicción de hechos económicos
- ◆ Predicción de la reacción del mercado

Enfoques positivos

Otros autores que consideran a la Contabilidad como tecnología plantean la necesidad de elaborar “normas tecnológicas” a través de la utilización del método científico. Así González Bravo y Scarano [1990, 269] sostienen:

“... las normas poseen aspectos fácticos y [...], por lo tanto se les puede aplicar el método científico”.

Esto implica seguir un camino que podría resumirse en:

- ◆ Plantear hipótesis para solucionar problemas
- ◆ Deducir consecuencias observacionales
- ◆ Contrastarlas con la evidencia empírica y así estimar el valor de las hipótesis.

La consideración de nuestra disciplina como ciencia implica la necesidad de desarrollar teoría contable. En este caso, el camino se concentrará probablemente en desarrollos que planteen una relativa autonomía y se dirijan hacia la conformación de una teoría general.

En la conceptualización tecnológica, el análisis de distintas teorías provenientes de otras disciplinas (economía, administración, sociología) y la formulación de hipótesis que puedan servir de sustento a las normas tecnológicas resulta imprescindible, así como también la consideración de las condiciones restrictivas para el desarrollo tecnológico que provienen de condicionamientos sociales y culturales.

7.- VINCULACIÓN DE LOS ENFOQUES SOBRE NUESTRA DISCIPLINA CON LA ENSEÑANZA UNIVERSITARIA

Nos interesa destacar la relevancia de los temas analizados para la enseñanza universitaria. Entendemos, como lo indicamos en la introducción, que existe una fuerte vinculación entre los enfoques que sostienen que la Contabilidad es una técnica o un arte con una enseñanza de tipo mecanicista. Esto ha sido reconocido por muchos académicos y se halla actualmente en discusión en nuestro país.

En su ponencia presentada al II^o Encuentro de Investigación Contable en Bogotá, Tua Pereda [1993, 95] señalaba respecto a la enseñanza de nuestra disciplina:

En efecto, hay dos maneras de enseñar la Contabilidad. La primera consiste en transmitir a los alumnos un procedimiento o norma contable, desgranando sus recovecos, analizando su mecánica e ilustrando la cuestión con abundancia de ejemplos prácticos. Tal norma suele ser un pronunciamiento (en ocasiones, lamentablemente, estadounidense) un principio internacional o un plan de cuentas.

Con ello, el alumno aprende a contabilizar, pero no aprende Contabilidad. Estará más sensibilizado por la mecánica que por el funcionamiento: se orientará más al hacer que al saber. Aplicará correctamente una norma, pero desconocerá cuestiones tan importantes como las razones que avalan, su conexión con la epistemología contable o las alternativas posibles a aquella norma que, por uno u otro motivo, han sido rechazados por la regulación. Incluso, corre el peligro de confundir la teoría general de la Contabilidad con el conjunto de normas que, dictadas por los correspondientes organismos competentes, gobiernan la práctica contable.

A continuación señalamos la opinión de Belkaoui [1993, 23] sobre el tema:

La forma en que se enseñe Contabilidad - como una profesión o como una ciencia - afectará la visión disciplinaria y la preparación de aquellos estudiantes que decidan especializarse en Contabilidad y pasar a formar parte de la profesión. La teoría, tanto en el sentido normativo como en el positivo y la ciencia de la Contabilidad ubicada adelante y no sólo al fondo del curriculum puede preparar a los alumnos a comprender mejor las prácticas contables, a estar preparados para los cambios que se produzcan en las mismas y a tomar mejores decisiones de política. Este último argumento se ajusta perfectamente al *ampliamente aceptado* enfoque que considera a la Contabilidad como una ciencia social.

Afortunadamente, en el nuevo Plan de Estudios de la Carrera de Contador Público en la Universidad de Buenos Aires se ha incluido Teoría Contable como primera asignatura de la rama contable.

Los contenidos básicos de esta materia nos parecen adecuados para la ubicación de la disciplina que planteamos en el presente trabajo puesto que, lejos

de centrarse en los aspectos prácticos de la registración, plantean problemas a abordar desde un enfoque teórico que resulta fundamental para la posterior formación de los alumnos.

En esta misma línea el cambio de la asignatura Contabilidad Básica por Sistemas Contables implica la consideración de un enfoque más abarcativo.

En cuanto a Contabilidad Patrimonial, como sustitución de Contabilidad Intermedia, se da aquí un acierto en la denominación de la asignatura al circunscribirla adecuadamente a las temáticas en ella abordadas.

No podemos dejar de señalar que una asignatura como Contabilidad Superior, cuyos contenidos se han pretendido subsumir en las anteriores tendría, a nuestro entender, una importancia fundamental como materia integradora de la disciplina y de introducción a la investigación contable.

Esperamos que las modificaciones señaladas sean llevadas a la práctica docente concreta por profesores que se hallen convencidos de que el cambio no es sólo de nomenclatura sino de enfoque epistemológico y pedagógico. Creemos que ello redundará en la calidad de formación de los nuevos profesionales que deberán estar preparados para enfrentar los problemas que plantea la sociedad contemporánea.

8.- BIBLIOGRAFÍA:

- ◆ AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, A Statement of Basic Accounting Theory, 1966
- ◆ AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance (SOATATA), Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, Sarasota, Florida, 1977.
- ◆ AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, Accounting Research Bulletin N° 43, Noviembre de 1940, Accounting Terminology Bulletin N° 1, Review and Resume, New York, 1953.
- ◆ BELKAOUI, Ahmed R., **Accounting Theory**, The Dryden Press, Hartcourt Brace Jovanovich College Publishers, Great Britain, 1993.
- ◆ F.A.C.P.C.E., C.E.C.Y.T., Resolución Técnica N° 10 “Normas Contables Profesionales”, Buenos Aires, 1992.
- ◆ FORTINI, H., LATTUCA, A. y otros, **Replanteo de la Técnica Contable**, Ed. Macchi, Buenos Aires, 1986.
- ◆ GARCÍA CASELLA, Carlos Luis, “Naturaleza de la Contabilidad”, en Informe Final PID N° 3.415/92 CONICET, **Enfoque multiparadigmático de la Contabilidad: modelos, sistemas y prácticas deducibles para diversos contextos**, Buenos Aires, 1996.
- ◆ GONZÁLEZ BRAVO, Lucio y SCARANO, Eduardo, “La Contabilidad desde el punto de vista normativo”, GONZÁLEZ B. y SCARANO (compiladores) **Aspectos metodológicos de la Contabilidad**, Impresos Centro, Buenos Aires, 1990.
- ◆ KLIMOVSKY, Gregorio, **Las desventuras del conocimiento científico: una introducción a la epistemología**, A-Z Editora, Buenos Aires, 1994.
- ◆ MALLO RODRÍGUEZ, Carlos, **Contabilidad Analítica**, I.C.A.C., Madrid, 1991.
- ◆ MATTESSICH, Richard, **Accounting and Analytical Methods**, Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1964.
- ◆ RODRIGUEZ DE RAMIREZ, María del Carmen, “Reflexiones sobre el status epistemológico de la Contabilidad”, publicación del Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo” - Contabilidad y Auditoría, N° 1, 1995, págs. 58 a 67.
- ◆ TUA PEREDA, Jorge, “La investigación en Contabilidad: una reflexión personal”, Instituto de Pesquisas “Augusto Tomelín”, I.P.A.T. N° 7, Minas Gerais, Julio 1993, págs. 65 a 98.