

“APORTES DE LA EPISTEMOLOGÍA EN LA AUTOVIGILANCIA DEL CONOCIMIENTO CONTABLE”

CPC. DARWIN MALPARTIDA MARQUEZ

Palabras Claves: Epistemología Contable/Teoría Contable/Filosofía de la Contabilidad.

RESUMEN

El presente trabajo es un ensayo acerca de la importancia de la epistemología en el proceso de gestación del conocimiento contable. En ese camino es ineludible responder a los siguientes cuestionamientos: ¿Cómo es posible el conocimiento? ¿y si es posible el conocimiento como se origina esto?. Una buena ayuda a comprender tales interrogantes es adoptar la epistemología como disciplina que potencia la autovigilancia del conocimiento contable.

El objeto de estudio es un problema inconcluso aún, puesto que cada ensayista a explicado a su manera apoyándose en una filosofía escolástica carente de autocríticas y rectificaciones que deben existir en todo itinerario constructivo de una teoría contable verosímil. En efecto, en la contabilidad existe un “bosque de conceptos” que confunde la verdadera dimensión de la contabilidad. Conceptos reduccionistas basado en un espectro ideológico que tiene como sistema de referencia al empirismo inglés, a haciendo de la contabilidad una simple técnica de información que reduce su campo de acción.

Bajo este contexto la autovigilancia epistemológica es pertinente, pero para llegar a ello debemos comprender y conocer las posturas epistemológicas actuales y cual es su incidencia en la contabilidad, o de que manera se podría aplicar a la contabilidad para engendrar una teoría unificada y concreta. Tanta influencia tuvieron, por ejemplo, los paradigmas de Kuhn, la teoría Falsacionista de Popper, Los programas de investigación de Lakatos y El Realismo crítico y sistémico del filósofo argentino Mario Bunge. Estas teorías de la ciencia vienen contribuyendo a la contabilidad tal como lo hace notar el profesor Richard Matesich con su teoría Axiomatizadora de la Contabilidad.

Consecuentemente este trabajo propuesto al XII Congreso trata de un tema no muy complejo, como es: “La Tesis de que podemos encontrar una bicertidumbre entre la razón y la experiencia”. En ese caminar epistemológico trataremos de postular al racionalismo aplicado como centro de gravedad para el desarrollo de la contabilidad y como un vector autorregulador de nuestras acciones.

Solo así podremos converger la teoría y la práctica, es decir un racionalismo nutrido por las experiencias empíricas. Como se puede notar en la contabilidad positiva y normativa, existen algunos preceptos de esta índole que pudiera hacer posible una reconciliación gnoseológica en el proceso mismo de gestar un conocimiento contable.

GUIA DE DISCUSIÓN

- ¿Qué se entiende por polisemia conceptual en la contabilidad y cuáles son los factores que lo motivan?
- ¿Qué papel cumple la epistemología en el proceso de construcción del conocimiento contable?
- ¿Cuáles son las corrientes epistemológicas actuales y cuál es su impacto en la contabilidad?
- ¿Cómo esta clasificado la contabilidad en la actualidad y cuáles son sus incidencias gnoseológicas?
- ¿Por qué debe existir la autovigilancia epistemológica en la contabilidad?

3. EL OBJETO DE ESTUDIO Y LA NATURALEZA DE LA CONTABILIDAD: Un debate inconcluso.

3.1. Consideraciones generales.

La comunidad contable viene debatiendo actualmente dos problemas inconclusos: (i) el objeto de estudio y (ii) la naturaleza de la contabilidad. En efecto, parecen que los cientifistas y los conservadores, aún no se ponen de acuerdo sobre este problema y, como decía Lord Robinson “Todos hablamos de lo mismo pero nadie se ha puesto de acuerdo sobre que hablamos”. En estas frases casi poéticas entendemos que la renuncia a la construcción teórica por parte de los conservadores debe dar paso a la adopción de medios suficientes para poder encontrar el verdadero esperanto de la teoría contable.

En ese caminar teórico bañado de matices explicativos y de análisis críticos, vamos encontrando cráteres empíricos que han abolido en cierta forma el compromiso con la razón. Así, he convenido en llamar “el andamiaje económico Anglosajon” a estos cráteres que se han expandido por toda la comunidad contable. A decir verdad, existe una gran influencia positivista y empirista de la escuela Anglosajona sobre los gremios contables y, es por ello que aún hay adeptos que defienden y entienden a la contabilidad como una simple técnica de información.

El pensamiento contable desde la perspectiva común se da sin control epistemológico, sin purificación cualitativa que permita constituir un conocimiento sustancialmente mejorado. Esta en razón directa con el empirismo, la persistencia a los conceptos reduccionistas y la indiferencia a la investigación científica por parte de los “conservadores”, han hecho de la contabilidad una disciplina ahogada en su propia incongruencia conceptual y teórica. Por ello, los principios de contabilidad, las normas internacionales,

las leyes societarias y de mercados, constituyen uno de los tantos bagajes “teóricos”, que hace presumir una teoría contable; sin embargo, si realizamos un análisis pormenorizado, es totalmente inverosímil.

A esto debemos agregar la carencia de una política de investigación contable, por cuanto, existe un divorcio entre la empresa privada y los investigadores contables. Además, los gremios contables casi poco hacen al respecto. Que decir de las entidades públicas, como CONCYTEC que ni siquiera cuenta con áreas referidas específicamente a la contabilidad, razón por la cual los proyectos de investigación contable no cuentan con financiamientos.

Muy a pesar de esto, creo que en el campo de la actividad científica contable ya existe una matriz cuajada que contribuyen de alguna manera la ansiada construcción teórica; pero, no obstante tenemos que recorrer mucho para engendrar en toda la comunidad contable éste nuevo paradigma, ensalzadas por algunos investigadores independientes que dicho sea el paso, es digno de ser plausible.

3.2. Falta de vigilancia epistemológica.

Trascender los juicios de hechos es una peculiaridad del conocimiento científico; y en oposición a éste el sentido común, se aísla en los límites de los hechos y no hay para el cuestiones *antinomias* que explicar. En ese sentido, nos ocuparemos del conocimiento común o vulgar y de sus consecuencias dentro del pensamiento contable.

Pues bien, haciendo una aversión a la razón, el conocimiento ordinario parte – *en muchos casos* – de la percepción de nuestros sentidos. Es decir de lo inmediato. Pero “una característica bien conocida del sentido común es que, si el conocimiento que pretende poseer puede ser exacto, raramente es conciente de los límites dentro de las cuales sus creencias son válidas o sus prácticas exitosas.”¹ De tal manera que, no siempre el sujeto y el objeto tienden a explicar inequívocamente sus contextos. Es decir, la primacía del conocimiento sensible impuesta por el empirismo, ha hecho de ello, un problema de concepción, o sea de lenguaje.

En efecto, lo que existe – *más allá de una divergencia de opiniones* – es una diferencial de conceptos, el científico y el experimentador no siempre hablan el mismo lenguaje; y por lo tanto, no pueden intercambiar sus informaciones. O al menos, se les hace difícil entenderse. Pero hay algo más, el hombre común, aislado de los hechos cotidianos que lo rodea, pareciera condenado a estimular sus percepciones del mundo en que experimenta; por tanto va construyendo ciegamente sus ingenuas concepciones y adoptando un lenguaje común que justamente le permita expresar ese sentir.

Consecuentemente, a lo largo de la historia éste tipo común de conceptos ha alimentado y regulado la doctrina contable, equiparando pues un pragmatismo a ultranza. Dicho de otro modo, los momentos empíricos y no racionales de la filosofía occidental cuajó los marcos conceptuales de la contabilidad desde una perspectiva convencional y utilitarista, desvirtuando la verdadera racionalidad, creando

conceptos reduccionistas que no han hecho más que, obstaculizar el progreso científico de la contabilidad.

Con ello queremos decir entonces que, el conocimiento común empieza con los juicios a posteriori del contexto. Pues bien, pero *¿cómo es la visión de la ciencia del hombre común?* para responder a esta pregunta enunciaremos el siguiente ejemplo: Si le preguntásemos al hombre común sobre la luz que alumbra por las noches nuestra sala, cocina, comedor, etc. éste quizás tardaría varios minutos en responder. O diría que la luz es la energía proveniente de una fuente de poder (electricidad) a través de la lámpara incandescente, inducida desde una central hidroeléctrica o de un reactor nuclear. Esto es cierto, pero no suficiente. Analicemos el por qué. Para el hombre común la luz es conceptualizada vagamente de su contexto. Aquí ya se presenta un problema de concepción; es decir que en el sentido común, la luz no es otra cosa que la culminación de la energía eléctrica. En cambio, el concepto de luz para el físico, tiene otra connotación que consiste en una dualidad: materia y energía; por consiguiente son dos lenguajes distintos.²

Pero veamos ahora un ejemplo sencillo desde el horizonte de la contabilidad, para no irnos muy lejos de ello. Comparemos al hombre común con el alumno principiante en contabilidad y al científico con el alumno más experimentado. Supongamos por tanto, una operación sencilla, el de compra. Para el principiante, la operación de compra se reduce a un simple manejo de cuentas y cálculos, creyendo que eso implica el final de toda la operación; y hasta en algunos casos memorizan las cuentas de una compra para reproducirlo en posteriores operaciones de ésta misma naturaleza.

En cambio, el estudiante experimentado tiene otro concepto muy distante sobre la operación. Para él, intervienen muchos aspectos como económicos, financieros y normativos. Es decir, la *concreción* de compra va más allá del uso de algunas cuentas y cálculos; por el contrario sistematiza dentro de su pensamiento conceptos que explican en forma integral dicha operación.

Nótese que este concepto integral de la operación de compra, posee una naturaleza relativa, por que tiene como sistema de referencia al contexto, y que éste va acrecentándose conforme el sujeto – *estudiante* – ahonda y reconoce más los componentes de la operación. Por último, el contador profesional tiene el concepto más nutrido de todos; puesto que la operación de compra para él, es más que simples asientos contables, y a menudo se pregunta *¿cuál es la incidencia en los estados financieros?*. Vemos acá pues, el concepto de predicción. No solo interesa el asiento contable sino su incidencia en los resultados de la empresa; por que para él, una compra implica costos, aspectos tributarios y normativos, beneficios, etc.

En resumen, diría que el principiante tiene un concepto ingenuo frente al profesional quien tiene una

¹ NAGEL, Ernest. *Problemas de la lógica y de la investigación científica*. p. 18.

² Aunque la presente metáfora puede parecerse escueta, sin embargo, visualiza claramente la divergencia entre conocimiento común y científico. Puede encontrarse otros ejemplos al respecto en: Augusto Salazar Bondy. *Introducción a la filosofía*. Pp. 51-53.

concepción holística (*la operación como un sistema*), por tanto la divergencia sustancialmente no es de opiniones, si no de concepción, o sea de argumentos. Por consiguiente, es tácito ver que existen diferencias sustanciales entre el conocimiento científico – resultado de la investigación científica – y el conocimiento ordinario (resultado de la vida cotidiana). En primer termino el conocimiento científico racionaliza la experiencia, explica a través de proposiciones lógicas (hipótesis) el contexto de los hechos; mientras que el conocimiento ordinario solamente describe los hechos y se aísla en ellos, no trascienden sus resultados. Por otro lado, el conocimiento científico es claro y preciso, aunque no esta libre de errores pero ésta cuenta con técnicas que le ayudan a encontrar esos errores y, los saca provecho; en cambio el conocimiento ordinario es vago y está lleno de contradicciones.

Finalmente, el conocimiento científico es sistemático y metódico. El primero denota que es un conjunto de ideas, caracterizados por un conjunto de hipótesis lógicas que posteriormente gestaran una teoría; y el segundo, implica que el conocimiento científico como actividad, empieza con la especificación del problema, planteamiento de los objetivos, formulación de la hipótesis, fija las unidades de análisis y sus contrastaciones empíricas. Por el contrario, el conocimiento ordinario es asistemático y no cuenta con un método especial.³

Al respecto, existen varios epistemólogos y metodólogos que explican las diferencias entre el sentido común y el conocimiento científico, no obstante podemos resumir en su generalidad a través del siguiente cuadro.

DIVERGENCIAS DEL CONOCIMIENTO: CIENTÍFICO Y COMÚN.

CONOCIMIENTO CIENTÍFICO	CONOCIMIENTO COMÚN
1. Resultante de la investigación científica.	1. Resultante de la percepción común.
2. Racionaliza la experiencia	2. Describe hechos aislados
3. Es claro y preciso	3. Es vago e inexacto.
4. Es sistemático.	4. Es asistemático.
5. Es metódico.	5. No es metódico.

En síntesis, diremos que el conocimiento contable es un *corpus* de conceptos acrecentados sin ningún control epistemológico. Tiene como punto de referencia la utilidad de la información, más allá de su racionalidad lógica y sistemática.

Hablar de imprecisión conceptual, es dilucidar los *conceptos reduccionistas* de la contabilidad, que aún persisten en la actualidad, sobre todo por aquellos llamados conservadores. Para demostrar ésta aseveración basta revisar cualquier libro que existe en la enmarañada literatura contable y ponerse analizar sobre el concepto de contabilidad. Allí, encontraremos autores que repiten y persisten fanáticamente

conceptos que están fuera del contexto actual, definiéndola como un arte. Es más, a menudo tienden a definirlo como una trilogía, o sea como ciencia, técnica y arte; sin saber en muchos casos la naturaleza de cada uno de éstas categorías.

En el primer caso, apreciamos la primacía contextual del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (A.I.C.P.A), por cuanto la definición acuñada en el año 1,970 persiste hasta ahora en los pensamientos de muchos autores. En ese sentido, han aislado a la contabilidad dentro de un marco conceptual irracional, sin ningún compromiso con la razón, por el contrario dan mayor énfasis a la intuición emocional del sujeto en oposición a la objetividad del conocimiento.

“Es tácito comprender entonces, las lagunas teóricas que engendran éste extremo del pensamiento contable. No podemos aceptar que las intuiciones relevan a la racionalidad, éstas sirven simplemente para ser destruidas. El intuicionismo es enemigo de la razón y una especie de charlatanería, porque se deja de lado la complicación y universalidad de la razón humana.”⁴

En la segunda aproximación (contabilidad como técnica). Visualizamos posturas exclusivistas. Es decir, reducen a la contabilidad como una técnica auxiliar de información y creen ver en esa misma técnica de registro la esencia misma de la contabilidad. Estas dos aproximaciones mencionadas, se oponen a una postura científica. Que dicho sea el paso, muchos la defienden como ciencia pero lo hacen por simple orgullo profesional y, hasta algunos son radicales y ortodoxos; por consiguiente debemos excluir a aquellos que hablan de ciencia contable por simples razones de status y prestigio, sin estar en aptitud de demostrar las bases y métodos científicos de su disciplina.⁵

En general, las dos primeras posturas expuestas (arte y técnica) constituyen un andamiaje teórico con sustentos convencionalistas y utilitaristas; y quienes apoyados por el pragmatismo, hacen de la contabilidad una disciplina antojadísima a las manipulaciones de su información en relación a sus intereses económicos.

Esto implica, como dice el profesor Orlando Malpartida que sé “[...] sigue rediseñando el currículo en función al concepto reducido de la contabilidad y en función al rol tradicional (tenedor de libros) del contador. El concepto pragmatista de la contabilidad, que (sigue) imperando en el campo profesional, es la principal causa para el estancamiento de la profesión”⁶ y por tanto, la formación profesional es incongruente con el perfil profesional que tanto se pregona.

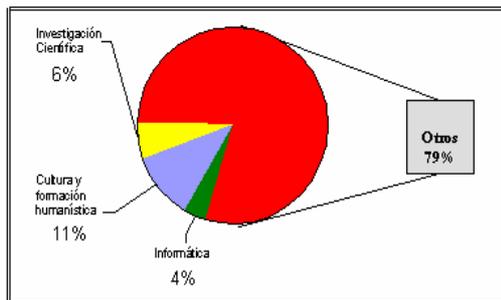
⁴ MALPARTIDA, Darwin y Oscar, DÍAZ. *Los estudios epistemológicos en la teoría contable*. p. 44.

⁵ Esta antinomia se da por la falta de un dialogo entre el científico (teórico) y el experimentador (pragmático), es decir una filosofía dialogada; tema que se analizará más adelante.

⁶ Al respecto, se puede encontrar un amplio estudio acerca de la formación profesional del contador público en: MALPARTIDA, Orlando. *Cambios cualitativos en la estructura curricular para la formación competitiva del contador público*. Tesis para optar el grado de magister en la UNMSM, 2001. p. 150

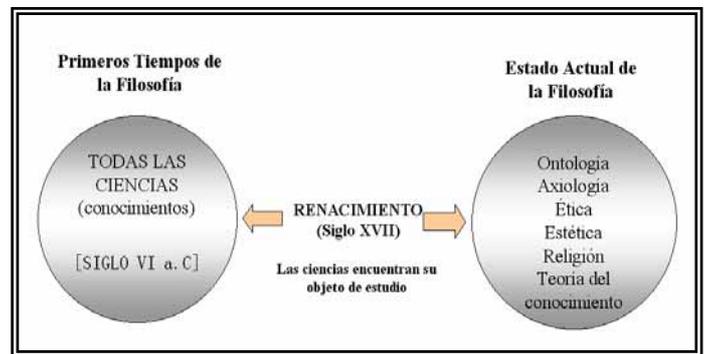
³ Parte del presente análisis proviene de: SANZ, Julio. *Introducción a la ciencia*. Pp. 15-18 y BUNGE, Mario. *La ciencia su método y su filosofía*. Pp. 12-21.

COMPOSICIÓN TRADICIONAL DE ÁREAS CURRICULARES



FUENTE: Orlando, MALPARTIDA. *Op Cit.* p. 145

VISION HISTORICA DE LA FILOSOFÍA



4. IMPORTANCIA DE LA EPISTEMOLOGICA EN LA CONSTRUCCION DEL CONOCIMIENTO.

4.1. Filosofía de la ciencia.

Para entender mejor a la filosofía de la ciencia o epistemología, es ineludible dar un vistazo a la filosofía. ¿Pero que tiene que ver la filosofía en esto?. En verdad, mucho. La filosofía nos permite tener una visión crítica y discursiva de nuestro contexto, es decir, hace de nuestra razón un incesante prototipo listo para realizar análisis de todos los posibles problemas de nuestra realidad, inclusive va más de allá de ella. Jesús Mosterín,⁷ reconocido filósofo Español, nos dice al respecto que, "hoy en día todos estamos bombardeados por unas constantes avalancha de información a través de la radio, la televisión, los libros, las revistas e Internet, etc. En todos estos medios se cuele cualquier cosa. Entonces, hoy más que nunca se requiere de un filtro que separe las informaciones claras y fiables de las confusas o engañosas. Es importante que nuestras ideas sean lo más fiables, para lo cual tiene que haber una instancia crítica, un filtro. Esa instancia, ese filtro es la filosofía".

Estas premisas expuestas, nos conlleva a formular otra pregunta: ¿Qué es la filosofía?. No es tan fácil responder esta pregunta, porque en sí, la palabra filosofía significa algo más que AMOR POR LA SABIDURÍA. Es decir, existen tantas definiciones al respecto como escuelas filosóficas que se han encargado de definir ésta categoría. No obstante, se puede encontrar un concepto esencial. Esto es, forma de reflexionar sobre la ciencia.

En sus inicios la filosofía se encargaba de reflexionar la totalidad del conocimiento, empero, esta actitud holística perduró hasta el siglo XVII con la llegada del renacimiento de la ciencia. A partir de allí, comienza su fragmentación, debido a que algunas ciencias encuentran su objeto de estudio y con esto, la autonomía de su sistema de conocimiento.

Actualmente queda dentro del tronco de la filosofía, ramas que todavía no encuentran su objeto de estudio, tales como la ontología, axiología, la ética, estética, la religión, etc. Pero la filosofía y las ciencias nunca se desprendieron, actuaron en forma disyuntiva; Inclusive las obras de la edad moderna tienen un entramado filosófico. Por ejemplo, Isaac Newton escribió sus "principios matemáticos de filosofía natural"; John Dalton, publica su "nuevo sistema de filosofía química"; Jean Lamarck presenta en 1,809 su principal obra teórica "filosofía zoológica".

De tal manera que, todos tenemos posturas filosóficas, las mismas que dejamos descansar en ellos nuestras reflexiones contextuales. En contabilidad, por ejemplo, no todo lo que brilla es oro, no todo lo que se dice sobre "teoría contable" es omnicomprensivos, si no, que son en algunos casos simples versos y poesías de la literatura contable, por ello es necesario adoptar un compromiso crítico, un compromiso con la razón para poder engendrar y cuajar una verdadera construcción teórica de la contabilidad. Pero, no debemos de adoptar una filosofía dogmática, sino visualizar una filosofía de conjunto, que sea crítica, discursiva y dialectizada; es decir, una filosofía de la ciencia, o sea, la epistemología, para no seguir siendo prisioneros de las especulaciones retóricas anglosajona; debemos dejar de ser esclavos de las cuatro líneas del balance.

Por lo tanto, hemos visto que hay dos categorías bien determinadas: la filosofía, tema que hemos explicado ya, y la epistemología o teoría del conocimiento de quien nos encargaremos ahora. Ciertamente es que la epistemología, es la rama de la filosofía que estudia la investigación científica y su producto, el conocimiento científico. Mera hoja del árbol de la filosofía hace medio siglo, la epistemología es hoy una rama importante del mismo. No obstante, hace medio siglo aún no se habían advertido los problemas semánticos, ontológicos, axiológicos, éticos y de otro aspecto que se presenta en la reflexión metacientífica. Esta adhesión a la filosofía, duro hasta el momento en que la epistemología comienza su profesionalización.⁸ Y por eso, hoy en día hablamos de epistemologías particulares: filosofía de la física, la biofilosofía, la iatrosfilosofía, entre otras.

⁷ Entrevista realizada en la ciudad de Iquitos luego de concluir el VI Congreso Nacional de Filosofía, el 5 de octubre de 1996, por LAVADO, Lucas (compilador). *Tareas de la filosofía*. p. 15

⁸ BUNGE, Mario. *Epistemología*. Pp. 13-15.

“[...] El hecho concreto es que junto con la aparición de cada nueva rama científica y técnica, aparece así mismo una nueva epistemología o filosofía de la ciencia y la técnica [...] Esta toma de conciencia ha puesto de manifiesto la necesidad de promover una filosofía científica y una ciencia con perspectiva filosófica [...]”⁹ tal como se da en la actualidad, sobre todo con los neopositivistas, postestructuralistas y los hermenéuticos. Sin olvidarnos por supuesto, la influyente filosofía existencial.

Bajo esta configuración, podemos definir a la epistemología a través de tres aproximaciones policonceptuales: (i) *Estudio crítico – filosófico de la ciencia*, (ii) *Estudio de la constitución de los conocimientos validos* y (iii) *Estudio del paso de los estados de mínimo conocimiento a los estados de conocimiento más riguroso*.¹⁰ Cabe sin embargo aclarar que caracterizar el origen y desarrollo de la epistemología nos llevaría a redactar todo un capítulo, razón suficiente para tener la necesidad de sintetizarlo. Una buena asistencia para dicho cometido, nos lo da Jean Piaget; lo cual podemos visualizarlo en el siguiente cuadro.

CATEGORIAS EPISTEMOLOGICAS	SINTESIS CONCEPTUAL	REPRESENTANTES
<p>A. Metacientíficas</p> <p>Se le conoce también como conocimiento de tipo I. Parte de una reflexión sobre las ciencias y tienden a prolongarse en una teoría general del conocimiento</p>	<p>Nace en el seno de la cultura griega (epistemología clásica), con una reflexión de las matemáticas por Platón y de la lógica con Aristóteles. No obstante, a lo largo de esta tendencia, dos corrientes cognoscitivas salieron a la luz. El empirismo y el racionalismo. Esta controversia dicotómica duró hasta el siglo XVIII, época en que Immanuel Kant plantea una crítica a la razón pura y práctica, en donde reivindicaba el valor de la razón y la experiencia.</p>	<p>Gorgias, Protágoras, Platón, Aristóteles, René Descartes, Gottfried Leibniz, John Locke, Berkeley, David Hume</p>
<p>B. Paracientíficas</p> <p>Conocidas también como conocimiento de tipo II. Este opera y actúa en el interior de cada ciencia. Su característica principal radica en deducir el valor del conocimiento científico, ante un devenir incesante de principios nuevos que transforman a cada instante dicho conocimiento.</p>	<p>Este tipo de conocimiento ya no se reduce a reflexionar sobre las condiciones del pensamiento científico para engendrar una teoría más general del conocimiento, sino que se enraza a partir de una crítica de la ciencia para fundamentar, al margen de sus fronteras, un conocimiento de diferente forma (epistemología moderna).</p>	<p>Immanuel Kant, Hegel, Comte, Spencer, Husserl, Bergson.</p>
<p>C. Científicas</p> <p>Se atribuye como conocimiento de tipo III</p>	<p>La actual función de la epistemología contemporánea se dirige a prestar atención a la relación entre el acto de percibir algo, el objeto percibido de una forma directa y la cosa que se puede decir que se conoce como resultado de la propia percepción. Es decir, genera tesis frente al sentido común y perpetuas rupturas entre el conocimiento vulgar y científico.</p>	<p>Wittgenstein, Gastón Bachelard, Jean Piaget, Popper, Lakatos, Kuhn, Foucault, Bunge, Strauss, entre otros.</p>

SINOPSIS DE LAS GRANDES FORMAS DE LA EPISTEMOLOGÍA

FUENTE: adaptado de Jean Piaget. Op. Cit. Pp. 26-64

Con esto, queremos dejar en claro el cometido de la epistemología como una disciplina autorreguladora del conocimiento científico. Las consideraciones expuestas por tanto, nos abren un camino reflexivo en el ámbito contable, porque en cierta forma se han visto influenciados por algunas posturas epistemológicas engendrado a lo largo del periodo evolutivo del conocimiento contable. Gran influencia tuvieron, por ejemplo, Karl Popper con su teoría falsacionista, Thomas Kuhn con su epistemología histórica, Lakatos, con sus programas de investigación y recientemente Bunge, con su realismo crítico. Este último está teniendo una fuerte influencia en los investigadores contables, las mismas que están tratando o intentando de construir marcos conceptuales basados en éste realismo pedante y emergentista.

⁹ LAVADO, Lucas. Op. Cit. p. 7– 8.

¹⁰ PIAGET, Jean. *Naturaleza y métodos de la epistemología*. Pp. 17-19

Esto es fructífero, pero no suficiente. En ciertos casos algunos ensayistas contables, sobreestiman el contexto real de la contabilidad. Es decir, se salen del contexto racional de la contabilidad para llegar a un filosofismo cargado de demagogia y dogmatismos, carente de dialogo interno y externo que debe existir en todo itinerario orientado a construir conceptos sistemáticos y verosímiles. Debemos, por lo tanto, adoptar una filosofía de la contabilidad en cuyas bases deben descansar los hechos contables, como dependiente de las teorías y reglas metateóricas; por su puesto que, previamente se debe realizar la construcción teórica, mejor aún si nos apoyamos de los estudios epistemológicos.

4.2. El racionalismo aplicado

Hasta aquí hemos hablado, a parte de los análisis realizados, sólo de aspectos introductorias sobre lo que es: la filosofía, la epistemología y sus incidencias en el conocimiento contable (sin las cuales sería inerte comprender el tema central de éste capítulo); sin embargo, hay algo más plausible de explicar, esto es, la filosofía dialogada entre el racionalismo aplicado y el materialismo técnico que a simple vista pareciera un discurso criptógeno del pensamiento filosófico, pero esa impresión temerosa se difumará a medida que comprendamos mejor la función de la teoría y la praxis. No es mi intención, por lo tanto, emplear una retórica filosófica compleja, sino más bien pedagógica, porque no soy filósofo. Pero si trato de enmarcar mi posición, dentro de un marco filosófico conceptual y, eso es lo que pretendo realizar y explicar en el presente acápite, esperando por supuesto me dispensen, por algunas posturas neologistas.

Pero antes de exponer, permítanme advertirles que no trato de imponer una nueva escuela contable, mucho menos un dogma; más bien lo que trataré es de explicar el vinculaciónismo de lo racional y lo real, para que a partir de allí dirijamos nuestra mirada hacia el horizonte de la rigurosidad científica del conocimiento contable. Al fin al cabo, el racionalismo aplicado a nacido ya, y el encargado de ponerlo a la luz de nuestros ojos fue el filósofo Francés Gastón Bachelard; en cuyos pensamientos se han inspirado mis reflexiones. Lo cierto es que este sistema filosófico ha servido de base a la epistemología contemporánea, tanto es así que los nuevos enfoques se circunscriben y en algunos casos tangencialmente, a este círculo bachelardiano. No encuentro, por tanto, justificación alguna de no poderlo incluir como matriz filosófica para el presente trabajo de investigación.

En ese sentido, me dirigiré a explicar y analizar este sistema de pensamiento, convergiendo como no podría ser de otra manera con el conocimiento contable. Precisar ¿Qué tipo de conocimiento es la contabilidad? y ¿Cuál es la naturaleza de la misma? Ha sido hasta acá, al menos así lo percibo, uno de los problemas disyuntivos de la contaduría. Y aquí también han fallado muchos ensayistas, tratando de hacer de la contabilidad un producto híbrido sin ningún sistema referencial, ineludible para hacer ciencia; es decir fuera de un contexto social, histórico y económico; aunque debo admitir algunas loables excepciones.

Lo que más interesa en todo proceso evolutivo es lo conceptual, más aún lo doctrinal, porque a partir de

ello podemos realizar un dialogo racional del objeto, aunque no independientemente del sujeto, pues sujeto y objeto son una bicertidumbre discursiva que a instancias mayores recompensará con un conocimiento más objetivo y menos teleológico.

Sin embargo, pragmáticos y cientifistas contables se han apartado de esa bicertidumbre. Por un lado, los pragmáticos creen inequívocamente en la experiencia y por inducción generalizan sus conceptos; por el contrario, los cientifistas repudian a los pragmáticos por considerarlos vagos e inexactos. No obstante si revisamos la historia de la ciencia tanto empíricos y racionalistas han contribuido a la búsqueda de la verdad, aunque la verdad nunca esta dada, si no hay que construirla

Lo importante debe ser la investigación científica, porque a través de ella lo que es arte hoy, mañana puede ser una ciencia y lo que es ciencia hoy mañana puede ser un arte; es como decir el príncipe de hoy puede ser el mendigo del mañana y el mendigo del ayer puede ser el príncipe de hoy. Insisto que lo más importante es realizar la investigación científica, buscar nuevos paradigmas o al menos nuevos proyectos de paradigmas, es decir tener un espíritu científico, porque al final de cuentas es la razón de haber nacido en este mundo.

Por lo tanto, no es posible fundamentar la ciencia contable sin entrar en dialogo entre lo racional y lo real, sin responder a las dos preguntas: ¿En qué condiciones es posible dar razón de un fenómeno preciso? Y ¿En qué condiciones es posible traer pruebas reales de la validez de una organización matemática de la experiencia? En todo caso se hace imperativo una bicertidumbre, o mejor dicho una doble certidumbre, que consiste en: (i) Que lo real está en relación directa con la razón, tal fundamento se viene concibiendo como un realismo crítico, tal como lo profesa Mario Bunge y (ii) Que los argumentos racionales deben atañer a la experiencia.¹¹

Entonces, "aquí no tiene mayor importancia el que algunos, apoyándose en el empirismo, subrayen más los hechos y que otros, invocando el racionalismo, destaquen más los principios. En última instancia, tanto el empirismo como el racionalismo han contribuido de igual manera, a que aquel optimismo científico incesante se convierta en uno de los motores más..."¹² energéticos de la emergencia del saber. Sin embargo, este optimismo es una breve ilusión en el conocimiento contable, puesto que a lo largo de la historia evolutiva, hay texturas que en algunos casos convergen y en otros no; tal es el caso, por ejemplo, del positivismo y el normativismo que actualmente se está desarrollando sobre todo en Europa. El primero, abandona todo juicio de valor y el segundo, subyaga con su principio teleológico los hechos, hasta llegar a criterios subjetivos. Esto no significa la invalidez de las dos posturas, sino que debemos orientarlos a un dialogo epistemológico y concretar con ello una mixtura, mejor dicho adoptar una teoría convergente, que es al final de cuentas donde pretendo llegar.

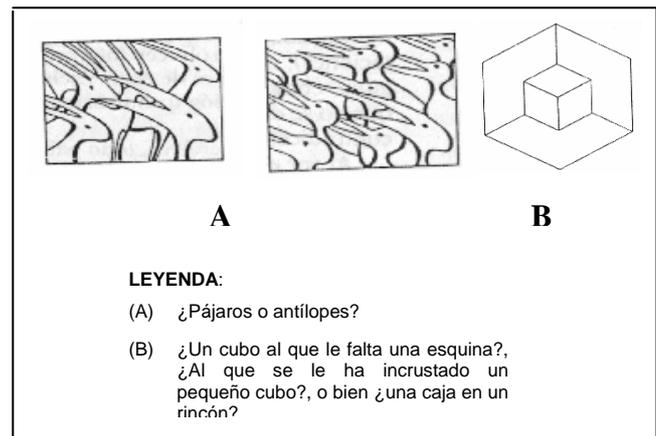
Pero tampoco, podemos partir de lo ingenuo, o sea de lo real, porque son simples hechos pintorescos; de tal manera que la ciencia no comienza con los hechos,

sino con los problemas y con el esfuerzo por resolverlos, porque lo real nunca tiene la iniciativa, en tanto, solo puede ser fructífera en la medida en que se le interroga. Si no se toma los dobles de la razón y la experiencia, no se podrá tener un intercambio de valores, menos la eficiencia del saber, es decir, la certidumbre de que algo esta marchando correcto solo puede verse dentro una filosofía de conjunto.

Ningún objeto puede ser objeto de conocimiento sino se plantea una interrogante, o sea, un problema. De tal manera que partir de los datos ingenuos (sin problematizar) es como creer en la tesis de los tecnocratas, quienes dicen que la computadora va poder hacer en el futuro, todo lo que puede hacer el cerebro humano, esto es absurdo, porque la computadora ayuda a resolver problemas pero no puede plantear problemas; entonces, procesar datos y encontrar datos, son cosas distintas, no se pueden confundirlos, es como echar fríjol a una ensalada de frutas. Porque ¿quién encuentra los datos? No es ¿acaso el hombre?, Sin duda, es el hombre que encuentra nuevos datos y plantea nuevos problemas, no la máquina. Por consiguiente, dicho en palabras bachelardianas, "el vector epistemológico [...] de seguro va de lo racional a lo real y de ningún modo a la inversa, de lo real a lo general"¹³ como lo preconiza el empirismo ingenuo.

De lo antes dicho, nos conlleva a dudar de lo inmediato (ingenuo), de las sensaciones y de la experiencia, porque "[...] no hay que olvidar, que lo real no tiene nunca la iniciativa puesto que solo puede responder si se lo interroga [...]"¹⁴ En efecto, creer en las simples impresiones de lo real es una forma ilusa de encontrar la verosimilitud y por tanto no es conocimiento, es engañoso como las sensaciones. Esbozemos, a manera de ejemplo los dibujos adjuntos.

FIGURAS CON VARIAS INTERPRETACIONES



FUENTE: VOLLMER, G. "Grundlagen einer projektiven erkenntnistheorie" Pp. 82-86, en URSUA, Nicanor. "Cerebro y conocimiento: un enfoque evolucionista" Pp. 64-68.

¹¹ BACHELARD, Gastón. *El racionalismo aplicado*. Pp. 9-11.

¹² HÜBNER, Kurt. *Crítica de la razón científica*. Pp. 127-129.

¹³ BACHELARD, Gastón. *El nuevo espíritu científico*. p. 4.

¹⁴ BOURDIEU, Pierre et al. *El oficio del sociólogo*. p. 55.

Con este ejemplo, queremos dejar en claro que lo inmediato, no es conocimiento, es decir, que las sensaciones no pueden relegar a la razón. Por este mismo principio, es que “[...] cuando se intenta ver estos dibujos y se obtienen varias interpretaciones, entonces se nota la operación interpretativa que el aparato perceptivo realiza [...]”¹⁵ En estos sencillos ejemplos, por tanto, la percepción, o sea, las interpretaciones puede ser de diferentes formas. De tal manera que, creer en lo inmediato es caer en la simplicidad intuitiva, porque “[...] la idea simple no es conocida sino en composición, por su rol en los compuestos en que se integra.”¹⁶ Consecuentemente, hay tres tipos o niveles de la reconstrucción objetiva, estos son: (i) Las sensaciones, (ii) Las percepciones, (iii) La experiencia y (iv) El conocimiento científico (teórico).

5. PERSPECTIVAS EPISTEMOLOGICAS EN LA CONTABILIDAD.

5.1. La epistemología histórica de Kuhn.

Sin duda alguna Thomas Kuhn, construyó en su obra publicada en 1962 la Estructura de las revoluciones científicas, una visión diferente y reveladora de lo que hasta entonces se tenía sobre el progreso científico. Aunque en la actualidad, sus principales postulados están siendo puestas en tela de juicio; como es el caso de los conceptos: paradigma e inconmensurabilidad.¹⁷ Sin embargo, en respuesta a las críticas, ha corregido y ampliado su teoría, indicando que toda ciencia se perfila a lo largo del tiempo con las aportaciones de la comunidad científica que contribuye no sólo con nuevos conocimientos acumulativos, sino también a cambios cualitativos. Es decir, nuevos cambios de perspectiva con la creación de nuevos paradigmas que abren nuevos horizontes a la ciencia, concebida, por tanto, como algo abierto y en evolución.

Pero veamos mejor, algunos de sus principales principios para luego explicar algunas perspectivas paradigmáticas en el ámbito contable. La postura Kuhniana, parte esencialmente de tres estadios: Ciencia normal, anomalías y revolución científica. Pero esto, implica plantear algunas interrogantes, que muy bien pudiera servir como punto de partida para entender mejor éstas consideraciones: ¿Cuál es la naturaleza de la ciencia normal?, ¿Qué es un paradigma?, ¿Qué son las anomalías? y por último ¿Qué significa una revolución científica?.

En primera instancia, ciencia normal “significa investigación basada firmemente en una o más realizaciones científicas pasadas, realizaciones que alguna comunidad científica particular reconoce durante cierto tiempo, como fundamento para su práctica posterior.”¹⁸ O sea, es una teoría aceptada que resuelve los problemas científicos del mundo, en cuyas bases se regulan los experimentos y observaciones de la realidad. Esto presupone la duración finita de la teoría aceptada hasta el momento en que ya no pueda resolver ciertos problemas científicos; entonces se producirá periodos de crisis o anomalías.

Pero hay algo más, como la ciencia normal son realizaciones científicas, entonces su eficiencia de resolver las anomalías dependerá de la plausibilidad de los paradigmas, ya que estos son “ejemplos aceptados de la práctica científica actual, ejemplos que incluyen al mismo tiempo ley, teoría, aplicación e instrumentación y proporcionan modelos de los que surgen tradiciones particulares de la investigación”¹⁹ dentro de una comunidad científica. Por lo tanto, “los hombres cuya investigación se basa en paradigmas compartidos están sujetos a las mismas reglas y normas para la práctica científica. Este compromiso y el consentimiento aparente que provoca, son requisitos previos para la ciencia normal, es decir, para la génesis y la continuación de una tradición particular de la investigación científica.”²⁰

De esta particularidad, nos concierne apuntar que la ciencia normal está cohesionado al concepto de paradigma, es decir, se relaciona con ésta. Un paradigma por tanto, no solo se limita a la explicación, sino que llega hasta la predicción de los hechos. Esto quiere decir que un paradigma, es más que una teoría; es una guía metodológica, porque implica reglas y normas para seleccionar y resolver problemas científicos.

Sin embargo, para el concepto moderno “un paradigma es aquello que los miembros de una comunidad científica, y solo ellos, comparten; y a la inversa, es la posesión de un paradigma común, lo que constituye a un grupo de personas en una comunidad científica, grupo que de otro modo estaría formado por miembros inconexos.”²¹ Dicho de manera más pedagógica “un paradigma es lo que comparten los miembros de una comunidad científica y, a la inversa una comunidad científica consiste en unas personas que comparten un paradigma”²²

En derivación de lo antes dicho, se declara que un paradigma para su desarrollo debe solucionar toda clase de enigmas (problemas), de lo contrario se llegaría a un estado de anomalía. Puesto que ningún paradigma podría ya resolver completamente los problemas a que se enfrenta la comunidad científica, de tal manera que los investigadores se van alejando de las reglas y normas útiles para la investigación impuestas lícitamente por este paradigma. Y en

¹⁵ URSUA, Nicanor. *Cerebro y conocimiento: un enfoque evolucionista*. p. 62.

¹⁶ BACHELARD, Gastón. *Op. cit.* p. 44

¹⁷ Al respecto, Masterman hizo notar a Kuhn de que el término paradigma es utilizado en su obra al menos de veintidós modos distintos. No obstante, Thomas Kuhn, incluyó una posdata a su obra ya publicada, en la cual se rectificó introduciendo un nuevo término, el de Matriz Disciplinar, por paradigma. Entiende por matriz, al conjunto de ideas ordenados de varias formas, cada uno de los cuales requiere una posterior especificación. Y por disciplinar, explica, que es la posesión común de quienes practican una disciplina particular. [Véase: MASTERMANN, Margaret. *The nature of a paradigm, en growth of knowledge*, s/e]

¹⁸ KUHN, Thomas. *La estructura de las revoluciones científicas*. p. 33

¹⁹ Idem. p. 34

²⁰ Ibid. p. 34

²¹ KUHN, Thomas. *Theory – change as structure – change*. p. 141-165.

²² KUHN, Thomas. *Op. cit.* p. 271.

consecuencia se inicia la transición a una crisis, adoptando para ello otro paradigma que sea capaz de resolver el problema.

En efecto, "una vez alcanzado el status de paradigma, una teoría científica se declara inválida sólo cuando se dispone de un candidato alternativo para que ocupe su lugar"²³ porque rechazar "un paradigma sin remplazarlo con otro, es rechazar la ciencia misma"²⁴ es ahogarse en un mar de ilusorios discursos, en vez de buscar el rompimiento epistemológico para explicar mejor la realidad, o sea con más objetividad. En todos los casos es rechazar la esencia misma del nuevo espíritu científico.

En ese contexto, todas las crisis concluyen con la aparición de un candidato a paradigma y con la lucha subsiguiente para su aceptación. Empero, la transición de un paradigma en crisis a otro nuevo del que pueda surgir una nueva tradición científica (ciencia normal), está lejos de ser un proceso acumulativo, puesto que no es una articulación o una ampliación del antiguo paradigma; si no una reconstrucción del campo, a partir de nuevos fundamentos, reconstrucción que cambia alguna de las generalizaciones teóricas más elementales del campo, así como también, muchos de los métodos y aplicaciones del paradigma. En otras palabras es una revolución científica.²⁵

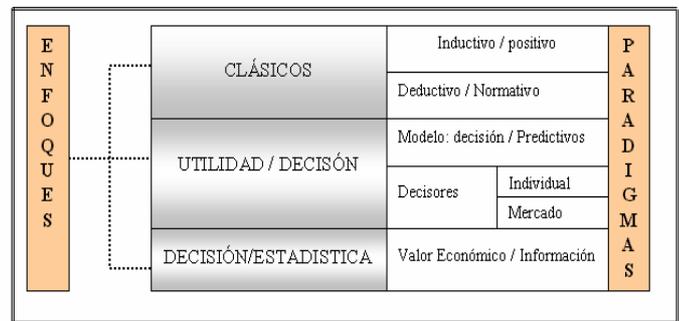
Revolución científica que nuestra disciplina lamentablemente aún no experimenta; pero sea cual fuere el motivo, tengo la convicción que la contabilidad logrará alcanzar su estatus científico, por evolución o revolución, al mismo estilo de la revolución Kuhniana.

De todo lo expuesto, no es utópico decir que estas consideraciones epistemológicas han penetrado en el pensamiento contable; afirmamos esto puesto que existen trabajos contables enmarcados dentro de esta epistemología. Uno de esos trabajos es de M. C. Wells. Para éste autor anglosajón, la contabilidad ha superado, el proceso de revolución científica en los años 40, y a partir de esa época empiezan salir a la luz diversas escuelas contables²⁶ que explican cada uno a su modo la matriz disciplinar, para luego convertirse en ciencia normal. En ese proceso, caracteriza a la contabilidad en tres categorías: (i) Las generalizaciones simbólicas, representadas por el método de la partida doble, los beneficios, clasificaciones de activos, etc.; (ii) Los compromisos compartidos, denotados por los principios de realización, empresa en marcha, etc.; y (iii) Los ejemplares, que vienen a constituir los diversos libros divulgados en un periodo "tn".

En esta misma perspectiva, es de tomar en cuenta otro trabajo interesante desarrollado por la Asociación Americana de Contabilidad (A.A.A), se trata de: "Declaración y aceptación de la teoría contable

(SATTA)" ésta asociación, conformada por profesores de contabilidad, analizan la teoría contable desde una dimensión multiparadigmática, llegando a establecer tres paradigmas y dentro de cada uno de ellos conciben orientaciones metodológicas útiles para el análisis contable. El primero, es llamado enfoque clásico: compuesto por dos tradiciones, inductivo/positivo y deductivo/normativo. El segundo tiene un enfoque utilitario, esto es, el modelo de decisión tanto individual como colectiva, o sea decisores individuales y de mercado. Por último, se encuentra la teoría del valor económico, que más allá de una teoría propiamente dicha, es una forma reguladora de presentar la información económica; utilizando técnicas estadísticas e inferencias.

ENFOQUES PARADIGMATICOS DE LA AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION



5.2. El planteamiento de Lakatos.

Antes de empezar a explicar ¿Qué es un programa de investigación?, Hagamos un poco de historia: Frente a la polémica epistemológica protagonizadas por dos ilustres maestros, Karl Raimund Popper y Thomas Kuhn, a cerca de la falsabilidad de las teorías y los desplazamientos de paradigmas respectivamente, aparece el filósofo Imre Lakatos con sus programas de investigación, orientado a reconciliar aunque no de manera ecléctica éstas dos posturas. No obstante, Lakatos, forma parte de un grupo de epistemólogos postpopperianos, no hay que olvidar que Lakatos fue discípulo de Popper; sin embargo, construyó sus argumentos independientemente de ambos epistemólogos.

Pero veamos mejor la tesis central de Popper, para poder abordar al pensamiento Lakatiano. En ese sentido, para Popper el progreso científico radica en aprender de nuestros errores y a través de ello conseguir el aumento de nuestros conocimientos. Es decir, al poner de manifiesto nuestros errores, nos hace comprender las dificultades del problema que estamos tratando de resolver y es así como se llega a adquirir un conocimiento más profundo y, a estar en condiciones de proponer soluciones más maduras.²⁷ Consiguientemente, el objeto de la ciencia es la falsación de sus teorías y esto presupone por tanto el

²³ Ibidem. p. 128

²⁴ Idem. p. 131

²⁵ Ibid. Pp. 138-139.

²⁶ Dichas escuelas son: Contabilidad al nivel de precios, costo de reposición y contabilidad actualizada. Debo advertir, sin embargo, que éstos no son más que algunos supuestos modelos de carácter convencional, puesto que no se identifica, por lo menos así lo percibo, con ninguna matriz disciplinar. Mejor dicho no sabemos cuál de ellos es la matriz disciplinar, en la cual la contabilidad debe dirigir su investigación científica.[Véase al respecto a: WELLS, M. C. "A revolution in accounting thought". Pp. 471-482.]

²⁷ POPPER, Karl. *El desarrollo del conocimiento científico: conjeturas y refutaciones*. Pp. 1-4

crecimiento del desarrollo científico por refutación de teorías.²⁸ Bajo este contexto, la tesis popperiana se opone a los argumentos de Kuhn que hemos hecho referencia anteriormente; en ese sentido, el progreso científico popperiano es acumulativo y teleológico.

Bajo este contexto, Lakatos propone un nuevo perfil epistemológico basado en los programas de investigación. Coincide con Popper, en cuanto a su oposición a la hegemonía de las teorías sin críticas; Sin embargo, señala Lakatos, que éste se equivoca al demandar una refutación despiadada. En cuanto a Kuhn, considera que tiene derecho a no criticar una teoría que se desarrolla; pero comete el error de exceptuar a todo el campo. No obstante, Lakatos, acepta la tesis histórica de Kuhn, afirmando que “la filosofía de la ciencia sin la historia de la ciencia es vacía; la historia de la ciencia sin la filosofía de la ciencia es ciega.”²⁹

En consecuencia, “un programa de investigación consiste en reglas heurísticas, unas de carácter negativo, en cuanto nos dicen que caminos de investigación hay que evitar, y otras positivas, toda vez que indican los caminos que hay que seguir.”³⁰ Por consiguiente, pueden considerarse a éstos programas de investigación, como un conjunto de teorías relacionadas entre sí, y en proceso de desarrollo con dos componentes fundamentales: El núcleo duro y un cinturón heurístico.

Pero ¿Qué incidencia tiene esta postura epistemológica en el conocimiento contable? Responder esta pregunta, por tanto, será el cometido de los párrafos siguientes. Las primeras manifestaciones de la aplicación Lakatiana a la contabilidad, lo hace el insigne profesor Richard Mattessich. En efecto, para Mattessich existen tradiciones de investigación contable que adoptan algunas comunidades, mejor dicho, a partir del cual orientan sus investigaciones. Para ello, presenta “dos cuestiones en primer lugar, que en contabilidad como en cualquier otra disciplina, existen diferentes tradiciones de investigación que compiten entre sí y no hay un único paradigma dominante, y en segundo lugar, que es el más importante, cada tradición de investigación constituye una red entera de elementos teóricos, y que de alguna forma compiten entre sí, pero de una forma más moderada y secundaria [...]”³¹ que deben evolucionar conforme se va superando el elemento teórico matricial.

Otro enfoque acerca de los programas de investigación lo presenta el profesor Leandro Cañibano. En su opinión, “los programas de investigación, en cuyo marco se han desarrollado las elaboraciones contables, son tres, que denomina legalista, económico y formal.”³²

LOS PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN CONTABLE SEGUN CAÑIBANO

PROGRAMAS DE INVESTIGACION	PRINCIPALES FORMAS
A. <u>Enfoque Legalista</u>	Se inicia con el descubrimiento de la partida doble por Lucas Pacciolo . ³³ Permitiendo a los comerciantes de la época conocer su situación financiera; la utilización de la información contable queda expuesta como prueba de garantía frente a terceros; sin embargo, frente a esta faceta legalista, el aspecto económico quedaba prácticamente anulado.
B. <u>Enfoque Económico.</u>	Se puede decir que a partir del termino de la primera guerra mundial, se inicia éste programa. Por cuanto, la información contable, dejaba de ser menos objetiva por efectos de la inflación y a partir de allí, la finalidad de la información contable quedaba vinculada al conocimiento de la realidad económica.
C. <u>Enfoque Formal</u>	Con el avance de la informática y de la investigación operativa, se visualiza un nuevo enfoque a través de un lenguaje axiomatizado, estableciéndose una serie de axiomas, definiciones, teoremas y requisitos apoyándose en el álgebra matricial.

FUENTE: adaptado de Leandro, CAÑIBANO. Op. Cit. Pp. 12-17.

En resumen, el profesor Cañibano, concibe tres programas de investigación: (i) El legalista, que se inicia en el siglo XIV con la obra de Pacciolo; (ii) El enfoque económico, situándolo históricamente con la terminación de la primera guerra mundial acaecida en 1,918, aunque en realidad, su inicio se da con la obra de Eugene Schmalenbach quien publica en 1,919 “El balance dinámico” y (iii) El programa formalista, que tuvo su primer intento a mediados del siglo XIX, con la obra de Richard Mattessich: “Towards a general and axiomatic foundation of accounting” en 1,957. En consecuencia, es éste último programa, según Leandro Cañibano, el actual programa de investigación contable. No obstante, debemos agregar que actualmente la investigación contable se ha diversificado multidisciplinariamente, claro está que con los avances de los algoritmos podemos formalizar la contabilidad, pero al margen de ello es ineludible primero construir una teoría unificada o de conjunto. Otros ensayistas más audaces y apoyados en la filosofía positivista, tal es el caso de Túa Pereda,³⁴ han clasificado para la regulación de la normalización contable, tres subprogramas de investigación, que coinciden con los periodos de crisis de la economía capitalista, hoy sutilmente llamado economía de mercado. Las mismas que enunciamos a continuación: Subprograma de aceptación generalizada (1,917-1,959)

²⁸ POPPER, Karl. *La lógica de la investigación científica*. Pp. 2-6

²⁹ LAKATOS, Imre. *Historia de la ciencia y sus reconstrucciones racionales*. p. 11

³⁰ LAKATOS, Imre. *Criticism and the methodology of research programmes*. p. 132

³¹ MATTESSICH, Richard. *Paradigms, research traditions and theory nets of accounting*. Pp. 205-206

³² CAÑIBANO, Leandro. *Teoría actual de la contabilidad*. p. 11

³³ Es necesario aclarar que Cañibano se equivoca, al decir que fue Lucas Pacciolo quien descubrió la partida doble. Como lo hemos descrito anteriormente, el que descubrió la partida doble fue *Benedetto Cotrugli Rangeo*.

³⁴ TÚA PEREDA, Jorge. *Principios y normas de contabilidad*. Pp. 281-285

Subprograma lógico (1,959 – 1,973)

Subprograma teleológico (1,973 – en adelante)

El primer subprograma queda subordinado al término generalmente aceptado, desde el plano de las inducciones, sin lograr discernir la esencia de los hechos. En ese sentido, el marco referencial de éste subprograma descansa sobre el STATUS QUO de la practica, esto hace que la construcción teórica queda aislada y minusválida. Es decir, que las reglas de la contabilidad son producto de la experiencia.

El siguiente subprograma (lógico), surge como subsidiario del primero que había entrado en colapso, en tanto no había llegado a cumplir su fin, a saber, la uniformidad en la consolidación de la información financiera. Es más, con la pretensión de uniformar la regulación contable incurren en otro pecado metodológico: creer que la base disciplinar contable se construye en dependencia con los consensos, primacía de los gremios y adhesiones de la contaduría. Esto implica que "...el modelo no se construyo de arriba hacia abajo, se hizo de abajo hacia arriba, es decir la observación, la creación de clasificaciones y finalmente la justificación de las practicas, no aparece allí una formulación desde los conceptos de la lógica o de la sicología que pueda considerarse como hipotético deductiva. Es un modelo pragmático al cual se le construyó un corpus justificatorio que está muy lejos de ser un corpus de conocimiento sistemático o científico."³⁵

Como último subprograma, se encuentra el teleológico que nace como consecuencia de la infructuosa pretensión de uniformar las normas contables propuestas por el subprograma lógico. El proyecto central de este nuevo agravio, anida en derivar estándares contables a partir de observar los objetivos de la información financiera, ello implica que los objetivos deben tener un criterio teleológico, es decir, proveer de utilidad a la información financiera para la toma de decisiones, principalmente para el resguardo en la inversión bursátil. Esta es sin duda una visión gregaria e ilusa, puesto que se aleja del verdadero itinerario teórico metodológico; deja de lado la "...anatomía empresarial que describe la estructura y forma de sus órganos y de la estructura orgánica de su capital; embriología empresarial, que estudia el desenvolvimiento de las empresas y del capital [...] Y también (deja de lado) la patología empresarial, que examina los estados mórbidos, las enfermedades de las empresas para aplicarles la terapéutica más recomendable por medio del saneamiento económico y financiero en su proceso de desarrollo."³⁶

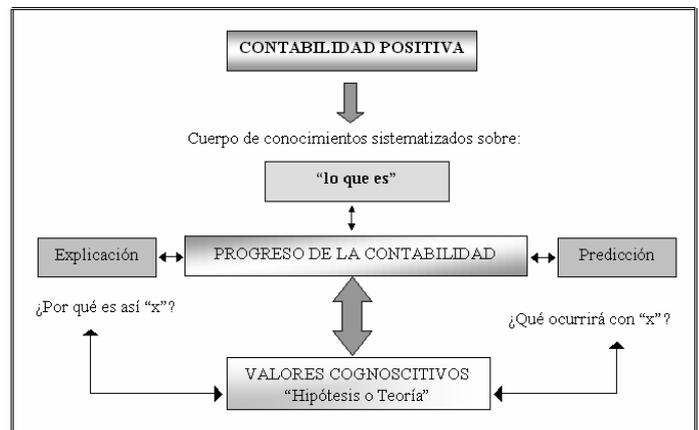
De todo lo explicado, podemos concluir que la contabilidad no es ajena a las posturas epistemológicas y filosóficas, más bien ésta se alimenta de ellas. Podríamos sugerir entonces que, esto es el verdadero quehacer de todo contador, solaparse con la ciencia y la epistemología para construir la ansiada teoría unificadora, pero lamentablemente muy pocos la conciben así. Si bien

es cierto que este solapamiento es fructífero, no significa por el contrario, haber llegado al final de la investigación, de ninguna manera, es más bien un breve salto hacia la revolución científica, donde debemos estar siempre atentos.

5.3. Clasificación del pensamiento contable y sus incidencias gnoseológicas.

La contabilidad positiva no es otra cosa que el corpus de conocimiento sistematizados sobre "lo que es". "La escuela del pensamiento positivo, en términos generales enfoca la contabilidad de forma sistemática, basándose en una rigurosa lógica y correspondencia empírica, poniendo el énfasis en la neutralidad, o ausencia de juicios de valor en lo referente a los acontecimientos contables"³⁷ Esto se visualiza claramente en los pronunciamientos contables, que hemos hecho referencia en los capítulos anteriores. Por ejemplo, una clara concepción positivista radical es el PAT (positive accounting theory) quien tiene como objeto principal la descripción, explicación y la predicción de las practicas contables.

Pero el problema del PAT es que "tiene una definición inaceptablemente estrecha de lo que es la evidencia, restringe los métodos de investigación empleados, e ignora la evidencia que no está de acuerdo con los planteamientos de los investigadores [...]"³⁸ Sin embargo, en la propia selección de las observaciones, han actuado normativamente (a priori), quizás inconscientemente, pero eso hace que sea una visión tubular o estrecha de la contaduría.



La contabilidad normativa, se caracteriza por ser prescriptiva; es decir, "lo que se debería ser". Por tanto, la contabilidad normativa se encarga de la utilidad de la información contable. Se caracteriza, por tener en sus cimientos los juicios de valor y por ello se diferencia de la contabilidad positiva, quien rechaza el concepto de valor, abogando en su cambio los juicios de hechos; en tanto, la contabilidad normativa como acepta el concepto de utilidad o valor, siempre esta

³⁵ FRANCO, Rafael. *Contabilidad integral – teoría y normalización*. p. 25

³⁶ HERRMANN, Frederico. *Contabilidad científica superior*. p. 30; citado por: Humberto Henríquez Valdívieso et al. *Identificación de la contabilidad en el sistema general de las ciencias*. p. 23.

³⁷ CUADRADO, Amparo y Lina, VALMAYOR. *Teoría contable: metodología de la investigación contable*. p. 100

³⁸ STERLING, R. *Positive accounting: an assessment*, Pp. 97-135, citado en: CUADRADO, Amparo y Lina, VALMAYOR. *Op. Cit.* p. 107

ligado a ciertas categorías, tales como: no debería ser, bueno, malo, eficiente, ineficiente, etc.

Bajo este contexto, la contabilidad normativa también engendra el principio teleológico: “debe ser” constituyéndose éste en la esencia misma del razonamiento normativo. La búsqueda incansante para resolver las necesidades que le plantea los objetivos de la información contable, es un hecho valorativo puesto que debe en suma, generar aplicaciones útiles. Parte entonces, de una simple premisa: el valor de la información contable, ya sea para terceros, el Estado y los accionistas.

En consecuencia, este extremo del pensamiento contable se relaciona con la ciencia aplicada, porque ambos buscan a parte de la verdad, la utilidad práctica. A decir de Matteich: “una ciencia aplicada está sujeta a tintes normativos y su objetividad se basa precisamente en la clara revelación de sus objetivos y otros juicios de valor dentro de un contexto o situación específica”³⁹ empero, le falta un ingrediente adicional, sistematizarlo dentro de un modelo teórico.

Debemos diferenciarlo entonces, de la ciencia básica o pura, porque allí ya no funcionan los juicios de valor; es decir, el científico no puede estar limitado a tintes valorativos, sino a la búsqueda de la verdad, mejor dicho a la profundización del conocimiento sin importarle si es útil o no; en todo caso eso recaería en el técnico, pero lo explicaremos mas adelante. Veamos por tanto, como queda esquematizada la contabilidad normativa.



BIBLIOGRAFIA.

ALBERT, H. La posibilidad del conocimiento: Del planteamiento Trascendental a la teoría evolucionista del conocimiento; Teorema, XIV, 1987.

BACHELARD, Gastón. El nuevo espíritu científico, Perú, Editorial Labor S.A, Traducción y estudio preliminar de Augusto Salazar Bondy, 1972

BAPTISTE SAY, Jean. Traité d'économie politique, Paris, Deterville, Vol. II, 1819.

BUNGE, Mario. Epistemología, Barcelona, Editorial Ariel, 1985.

CAÑIBANO, Leandro. Teoría actual de la contabilidad: Técnicas analíticas y problemas metodológicos, Madrid, Editorial ICE, 2da. Edición, 1979.

HUBNER, Kurt. Crítica de la razón científica, España, Editorial Alfa S.A, Traducción de Ernesto Garzón, 1981.

CUADRADO, Amparo y Lina, VALMAYOR. Teoría contable: metodología de la investigación contable. España, Editorial Mc Graw – Hill S.A.U, 1999.

KUHN, Thomas. La estructura de las revoluciones científicas, Colombia, Editorial Fondo de cultura económica, 1994.

LAKATUS, Imre. Historia de la ciencia y sus reconstrucciones racionales, Madrid, Editorial Tecnos, 1993.

LAVADO, Lucas. (Compilador) Tareas de la filosofía, Perú, Editorial Mantaro, 1997.

LEVI STRAUSS, Claude. Estructuralismo y epistemología, Argentina, Editorial Nueva visión, 1970.

MALPARTIDA, Darwin y Oscar, DIAZ. Los estudios epistemológicos en la teoría contable, Perú, Tesis presentada y aprobada en el I simposio Nacional de Docentes de la Ciencia Contable en la Universidad Peruana, Tingo María, 2001.

MALPARTIDA, Orlando. Cambios cualitativos en la estructura curricular para la formación competitiva del contador público, Perú, Tesis para optar el grado de magíster en contabilidad con mención en contabilidad de gestión, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, 2000.

MATTESSICH, Richard. On the history of normative accounting theory: paradigm lost, paradigm regained?. Accounting Business and financial history, Vol II, 1992.

NAGEL, Ernest. La estructura de la ciencia: Problemas de la lógica y de la investigación científica; Argentina, Editorial PAIDOS S.A, Traducción de Nestor Miguez, s/a.

PIAGET, Jean. Naturaleza y métodos de la epistemología, Argentina, Editorial Proteo, Traducción de Hugo Acevedo, 1970.

POPPER, Karl. La lógica de la investigación científica, Madrid, Editorial Tecnos, 1967.

SANZ, Julio. Introducción a la ciencia, Lima, Editorial Amaru, 1987.

WELL, M.C. A revolution un accounting thought. Accounting review, VOL. 51, July, 1976.



J. Darwin Malpartida Márquez
Contador Público Colegiado
Maestría en Auditoría Integral
Catedrático en la Universidad
Nacional Agraria de la Selva,
Tingo María, Perú.
E mail: dmalpartida@hotmail.com

³⁹ MATTESSICH, Richard. On the history of normative accounting theory: paradigm lost, paradigm regained? p. 189.