

# LA NECESIDAD DE INVESTIGAR EN CONTABILIDAD

**Electra Abbate - Mabel Mileti - Claudia Vázquez\***

*Es preciso superar la inmediatez de la certeza sensorial del conocimiento vulgar y espontáneo de la vida cotidiana; hay que ir más allá del conocimiento ordinario. Este salto -que no supone una discontinuidad radical en lo que hace a la naturaleza, pero sí en cuanto al método- conduce al conocimiento científico.*

*Ezequiel Ander-Egg*

*(Técnicas de investigación Social, 1995, pág. 28)*

**SUMARIO:** Los autores se proponen dos importantes objetivos: demostrar que la Contabilidad es una disciplina intelectual y no una mera técnica y destacar la importancia de la investigación en las universidades. Se reseña, pues, la evolución del carácter científico de la Contabilidad y su situación actual, analizando elementos pertenecientes a las ciencias que se aplican a esta disciplina. Se plantea que la metodología de investigación en contabilidad ha ido cambiando en función de las mutaciones del paradigma contable. Finalmente, entendiendo que investigación y docencia constituyen un binomio inseparable, plantea una serie de propuestas a cumplimentar por el docente universitario.

**ABSTRACT:** *The Necessity of Research Work in Accounting*

This article proposes two important objectives: first to demonstrate that Accounting is an intellectual discipline and not a mere technique, and secondly to highlight the importance of research in the universities. The evolution of the scientific character of Accounting and its current situation are summed up by analysing the scientific theories that are applied to this discipline. The mutation of Accounting paradigms has brought about changes in Accounting research. Finally, considering that research and university teaching constitute an inseparable binomial, a series of proposals to be applied by university professors are outlined.

## Introducción

Este artículo pretende dejar planteados dos objetivos importantes para la vida universitaria:

- Concientizar a los profesores acerca del carácter científico de la Contabilidad.

- Resaltar la importancia de la investigación en las aulas.

En pos de estas metas, tratamos de volcar nuestra experiencia de años en la docencia, tanto en universidades públicas como en universidades privadas e incluso en organismos profesionales, inte-

---

\* *Electra Abbate* es Contadora Pública por la Facultad de Ciencias Económicas y Políticas de la U.N.L. Profesora titular de Contabilidad II en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la U.C.E.L. Miembro del Instituto de Teoría y Técnica Contable del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Santa Fe (Cámara II)- Rosario. Profesora adjunta de la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística - UNR. Coordinadora de los Cursos de ingreso - UNR. Staff de Secretaría Académica en el área Planeamiento y Evaluación Docente - UNR. Directora del Departamento de Ciencias Comerciales y Jurídicas y profesora de la Escuela Superior de Comercio de enseñanza media, dependiente de la UNR. Directora del Departamento Profesional y profesora del Instituto San Patricio, de enseñanza Media.

*Mabel Mileti* se ha graduado como Contadora Pública Nacional y Perito Partidora por la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística - U.N.R. Posgrado en "Actualización y perfeccionamiento en Política y Gestión Universitaria". Docente Investigadora Categoría III de la U.N.R. Profesora adjunta de la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística - U.N.R. Profesora de la Facultad de Ciencias Económicas del Rosario - U.C.A. Autora de trabajos y expositora en eventos y cursos.

*Claudia Vázquez* es Contadora Pública y Licenciada en Administración por la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística - U.N.R. Profesora adjunta e Investigadora Categoría IV de la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística - U.N.R. Profesora del Instituto San Patricio de enseñanza media durante el período 1984-1987. Docente de la Escuela Superior de Comercio durante el período 1982-1984. Miembro del Instituto de Teoría y Técnica Contable del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Santa Fe (Cámara II) de Rosario.

grando institutos de investigación.

Pero fundamentalmente, hemos querido contribuir con UCEL al cumplimiento de algunos de los items que ella se plantea como misión. Estos son:

- Concebir a la Educación Superior como un proceso de formación continua para toda la vida.

- Preparar a los estudiantes para actuar en una sociedad globalizada e interconectada.

- Fomentar la investigación y el desarrollo.

- Promover, conservar y transmitir los conocimientos científicos y ampliar el patrimonio cultural a través de la docencia, la investigación y la difusión, otorgando particular interés a las cuestiones que puedan servir para el desarrollo regional y nacional.

Participamos del criterio de los que creen que la Contabilidad es una disciplina intelectual y no una mera técnica. Estamos convencidas de que los académicos debemos enrolarnos en esa tesitura formando a los educandos en la teoría del conocimiento contable que los lleve, en su futura actuación profesional, a tener criterios claros que le permitan resolver todos los problemas de su especialidad.

Es innegable que teoría e investigación contable deben ir de la mano, pero cabe preguntarse ¿Quiénes se ocuparon de realizar en nuestro país trabajos de investigación en el área contable?

En nuestras universidades, hace relativamente poco tiempo que la investigación en Contabilidad ha adquirido mayor auge. El hueco que habían dejado -y no restamos con esto mérito a los docentes universitarios que desde hace muchos años trabajan en investigación- fue ocupado por las instituciones profesionales lo que, según nuestro criterio, le dio un sesgo particular al enfoque de la materia bajo análisis.

Eso constituyó un arma de doble filo porque a partir de allí en las facultades se le dio escasa importancia a la teoría contable a la que, tomando palabras del profesor John Cardona Arteaga, consideramos como “*el soporte básico en la formación del Contador Público*” y que

*“no ha gozado de la suficiente atención por parte de los centros universitarios encargados de la preparación de un profesional que debe enfocar los problemas de su disciplina en forma lógica, ordenada y coherente. La explicación de los fenómenos contables se ha orientado más al ser que al deber ser, teniendo como disculpa*

*la pragmática del medio ambiente de los negocios”*<sup>1</sup>.

Entendemos que los docentes debemos ser agentes generadores de los cambios, asumir actitud crítica y formar futuros investigadores con sólidos conocimientos científicos en la teoría general de la Contabilidad. Esa es la forma de revertir la realidad actual y de proyectar el crecimiento de la investigación en contabilidad hacia el futuro.

La teoría y la investigación deben coexistir porque no sirve una sin la otra. Estudiar teoría y no investigar, es resignarnos al estancamiento. Investigar sin basamento teórico, es volar sin raíces.

Destacamos entonces la importancia de concientizar a los docentes universitarios acerca de la necesidad de enseñar Contabilidad basándose en la Teoría Contable. Asimismo, hacer lo propio con los estudiantes, a fin de que sean ellos los agentes transformadores de la realidad existente. Pretendemos que éste sea el mensaje, motivo de nuestro trabajo.

### **El carácter científico de la Contabilidad: evolución y situación actual**

Durante el período crítico-científico (siglo XVII hasta nuestros días) diversas escuelas, representadas por prestigiosos autores, han destacado el carácter científico de la Contabilidad.

La primera escuela a considerar, denominada **Cuentismo** y que abarcó el período 1795/1845, tuvo como principal exponente a Francesco Marchi, quien bautizó a la Contabilidad como ciencia de las cuentas. Este autor personalizaba a los objetos, es decir, aplicaba la ficción de hacer actuar a las cosas como si fueran personas.

Al Cuentismo sigue el **Personalismo** (1877/1892), cuyo máximo representante fue Giuseppe Cerboni quien afirmó que

*“la Contabilidad es la ciencia de las funciones, de las responsabilidades y de las cuentas administrativas de las haciendas, que abarca cuatro partes distintas, que tratan respectivamente: 1. Del estudio de las funciones de la administración económica de las empresas con el fin de determinar las leyes naturales y civiles según el cual las empresas se manifiestan y se regulan; 2. De la organización y de la disciplina interna de las*

empresas; 3. Del cálculo, o sea, de la aplicación de las matemáticas a los hechos administrativos y de su demostración en el orden tabular; 4. Del estudio del método de registro, destinado a coordinar y a representar los hechos administrativos de la empresa, poniendo de relieve los procesos y sus efectos específicos, jurídicos y económicos, y manteniéndolos todos reunidos en una ecuación”<sup>2</sup>.

Entre 1892 y 1910 se destacaron dos escuelas llamadas **Neocontismo**, representada por Fabio Besta y **Controlismo**, liderada a su vez por Besta pero avalada por sostenedores de prestigio tales como Alfieri, De Gobbis, D’Alvise y Lorusso.

Fabio Besta resaltó el enfoque económico de la Contabilidad y, como creador de la escuela controlista, la consideró incluida en el período científico a quien Requena tituló “*el origen del pasado actual*”.

Gino Zappa, quien fue discípulo de Besta, consideró que existe una ciencia única de la administración económica hacendal, la que está integrada por tres disciplinas: la doctrina administrativa, la organización científica y la Contabilidad propiamente dicha. Ninguna de ellas puede existir independientemente de las otras. Es Zappa quien inauguró el **Haciendalismo** (1915/1920).

Pietro Onida continuó la obra de Zappa, sobre la base de las teorías que éste había enunciado. En su libro “*Le discipline Economico-Aziendali*”, Onida definió a la Contabilidad como

*“la ciencia que tiende a conocer la vida económica de la empresa mediante los procesos de relevamiento cuantitativo o por lo menos, como la ciencia de los procedimientos de relevamiento considerados en su función de instrumento de conocimiento y de interpretación del fenómeno hacendal”*<sup>3</sup>.

Hacia el año 1927 apareció Vincenzo Masi, fundador de la escuela que consideró a la Contabilidad como “*la ciencia del patrimonio*” y que por ello se la llamó **Patrimonialismo**.

Según este autor, solamente la Contabilidad estudia el patrimonio como tal, no existiendo ninguna ciencia o disciplina con este criterio, ya que el derecho sólo brinda una definición jurídica del mismo y la economía lo considera un factor de produc-

ción. En cambio, la Contabilidad considera al patrimonio como un conjunto de valores económicos sujetos a variaciones permanentes y su objetivo es analizar dichas variaciones, para demostrar sus tendencias y resultados. Este análisis que realizó le da nombre a la escuela.

Autores de más reciente data también se pronunciaron por el carácter científico de nuestra disciplina:

Cañibano quien opina que

*“la Contabilidad es una ciencia de naturaleza económica, cuyo objeto es el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica, en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, mediante métodos específicos, apoyados en bases suficientemente contrastadas, a fin de elaborar una información que cubra las necesidades financieras y las de planificación y control internas”*<sup>4</sup>.

Mallo dice que es

*“la ciencia económica, que atiende a la información explicativa, predictiva y de control, de la medida y agregación del valor de la riqueza y de la renta generada en el intercambio de los sujetos privados y públicos”*<sup>5</sup>.

La postura del contista Delaporte sintetizada por Goxens establece que

*“la Contabilidad es la Ciencia de las cuentas que representa los movimientos de los valores de cambio clasificados en sus funciones principales y accesorias. Trata de las concepciones, coordinaciones, transformaciones y clasificaciones de todos los valores materiales o jurídicos, servicios, desembolsos y otros que influyen en las situaciones de los patrimonios privados o públicos. La Contabilidad tiene las funciones que le son propias por medio de las cuentas que, aisladas, responden individualmente a sus funciones principales de clasificación y estadística, a sus funciones accesorias de tiempo, de historia, de numeración, de evaluación, de control y resultado en el espacio de un ejercicio, y que, jugando entre sí, dos a dos, por sus relaciones organizadas, llenan las funciones de informes y de resultados frente a los otros organismos directores, administrativos, financieros, técnicos, comerciales o anexos de una empresa cualquiera”*<sup>6</sup>.

Eugène de Fages de Latour, si bien no la define como ciencia, inserta la idea de Contabilidad Pura, interpretándola como un método universal con independencia del campo al que se aplique.

Montesinos comentando a autores enrolados en esta teoría dice que “*la Contabilidad Pura es un proceso aplicable al conocimiento de cualquier cosa que tenga existencia física o metafísica*”. Y también que

*“la Contabilidad pura es un método de observación de cualquier tipo, ya que no existe más relación necesaria entre ella y la noción de valor que entre esta misma noción y la Estadística o la Aritmética. El método tiene sus reglas, que nada deben al sujeto observado”*<sup>7</sup>.

A su vez, Pinilla Monclus la define brevemente como “*ciencia que estudia y analiza el proceso circulatorio de la renta y/o riqueza de una entidad*”<sup>8</sup>.

Opuestos a esta forma de pensar, existieron autores anglosajones tales como Kester, Paton, Gay, Edwards y Bell que categorizaron a la Contabilidad como disciplina técnica.

Interpretamos que éstos se preocuparon por explicar cómo se contabiliza sin intentar averiguar por qué se contabiliza, es decir, obviaron los fundamentos metodológicos de la disciplina.

El movimiento al que Cañibano bautizó “*programa formalizado*” tuvo su mayor apogeo a mediados de nuestro siglo e hizo que gran número de autores se enrolaran en la defensa del carácter científico de la Contabilidad. Nació aquí la idea de que hay distintos sistemas contables, según sean distintos los objetivos planteados. Sin embargo, los que adhieren a este criterio, se niegan a incluir la totalidad de los sistemas contables en un único cuerpo formalizado, aduciendo que su número podría tender a infinito. Este es el origen de la separación de la teoría y la práctica contable. ¿Por qué? Porque con las características fundamentales de cada sistema contable se armó la Teoría General de la Contabilidad y, por separado, se analizó su aplicación a casos concretos que serían distintos según sean los objetivos planteados.

Apareció entonces el “*enfoque integrador*” de Mattessich quien aconseja elaborar un marco semiaxiomático para la Contabilidad en el que se

den las bases comunes para los sistemas contables de cualquier clase y se formulen supuestos que no encontrándose vinculados a casos particulares, concurren en los sistemas contables propuestos y constituyan las hipótesis en las que se apoye la Teoría General Contable.

Richard Mattessich<sup>9</sup> enumera algunas consecuencias de esta distinción entre Teoría General y sus aplicaciones, mencionadas por Jorge Tua Pereda<sup>10</sup> y por Norberto García<sup>11</sup> en sendas publicaciones. Ellas son:

- Permite identificar y tratar por separado las vertientes cognoscitiva y normativa de nuestra disciplina, en estricta y no beligerante coexistencia, cada uno de ellos en el ámbito en el que obtienen aplicación más adecuada.

- Permite, en consecuencia, elegir el instrumental metodológico más adecuado a cada cuestión, según se encuentre en una u otra vertiente.

- Hace posible que no sea necesario construir una teoría independiente y diferente cada vez que se utiliza un sistema contable específico en una situación dada.

- Permite conectar entre sí los diferentes enfoques contables: comunicacional, decisonal, conductista, etc. y, a la vez, saber en qué punto de la epistemología contable está trabajando cada investigador.

- Invalida el intento de búsqueda de un único conjunto de reglas al construir cada sistema contable.

- Sitúa a los principios contables en la vertiente normativa de la Contabilidad, como reglas para la interpretación finalista de la Teoría General, a la luz de objetivos concretos.

- Hace que un principio, válido de acuerdo con unos objetivos dados, pueda dejar de serlo si se alteran esos objetivos.

- Implica que una norma válida en un entorno no lo sea necesariamente en otro diferente.

- Permite abordar adecuadamente la validación contable a través de la elección de los instrumentos más apropiados, cognoscitivos o teleológicos, en uno y otro caso.

- Posibilita la identificación del núcleo de acuerdo común y de las áreas de posible desacuerdo.

- Y, finalmente, contribuye a la calificación de la Contabilidad como disciplina científica.

Luego de haber realizado un somero recorrido por la evolución histórica del pensamiento contable en el mundo, haciendo hincapié en la opinión de aquellos autores que catalogaron a la Contabilidad como ciencia, nos resulta pertinente conocer cómo opinaron sobre el tema los argentinos que adoptaron idéntica línea de pensamiento.

Entre éstos, destacamos como representativos a Alberto Arévalo, William Leslie Chapman, Arturo Lisdero y Carlos García Casella.

Para el profesor emérito Alberto Arévalo,

*“por su contenido de carácter económico la Contabilidad pertenece al grupo de las ciencias sociales”... pero “la práctica en todos los tiempos y lugares es fuente incesante de conocimiento y a ella deberá recurrir también quien en la Contabilidad desee realizar tarea fecunda y duradera. Empero, la práctica sin el auxilio de la doctrina no basta para que, urgida por las necesidades de cada momento, dé solución racional a muchos de sus problemas”. Y concluye “la Contabilidad interpreta, pues, una disciplina científica indispensable en la organización y gestión de las haciendas, que cumple la función estabilizadora y protectora necesaria en sus economías”<sup>12</sup>.*

Según Chapman

*“la Contabilidad es el conjunto de postulados teóricos de validez práctica, comprobada, adoptados para el registro, la clasificación y el resumen racional de los hechos y actos de carácter económico financiero que afectan a las personas de existencia visible y a las de existencia ideal o jurídica, con el objeto de informar en términos monetarios principalmente acerca del estado de un patrimonio a una fecha dada y de la evolución experimentada por el mismo durante un período determinado”<sup>13</sup>.*

A su vez, Lisdero sostiene que

*“la Contabilidad es una ciencia empírica y por lo tanto, sus conclusiones deben comprobarse necesariamente con la experimentación y la observación de la realidad”.* Este autor refuerza su teoría con la definición de ciencia que nos brinda el Diccionario de la Real Academia, a saber: *“es el conocimiento cierto de las cosas por sus principios y causas o un cuerpo de doc-*

*trina metódicamente formado y ordenado, que constituye un ramo particular del humano saber”<sup>14</sup>.*

Para García Casella

*“la Contabilidad es una ciencia factual, cultural, aplicada, que se ocupa de las interrelaciones entre los componentes de los hechos informativos de todo tipo de ente. Los sistemas contables concretos responderían a los Modelos Contables Alternativos que pueden elaborarse para satisfacer intereses de los usuarios en sus respectivas decisiones”<sup>15</sup>.*

No ignoramos que hay otras corrientes de pensamiento que no participan de este criterio de considerar ciencia a la Contabilidad. Así por ejemplo, para Enrique Fowler Newton

*“la Contabilidad es una disciplina técnica que a partir del procesamiento de datos sobre la composición y evolución del patrimonio de un ente, los bienes de propiedad de terceros en su poder y ciertas contingencias, produce información para la toma de decisiones de los administradores y de terceros interesados y para la vigilancia de los recursos y obligaciones del ente”<sup>16</sup>.*

El debate para dilucidar finalmente si la Contabilidad es una ciencia o es una técnica no ha concluido, pero creemos que resulta auspicioso seguir investigando sobre este tema.

Participamos del pensamiento de nuestras colegas rosarinas Luna Benaroya y Stella Galante cuando sostienen que

*“para los contadores la expectativa idealizada sería que el proceso de teorización contable proporcione las herramientas necesarias para que los informes contables cuenten con el respaldo de una teoría en la que no haya fisuras ni controversias, para que todos los vacíos que presenta la realidad económica puedan automáticamente ser cubiertos por la misma teoría, que pueda incorporar todo lo nuevo con coherencia lógica y descartar lo ya perimido (contenidos) considerándola quizás como ciencia aplicada”<sup>17</sup>.*

Dentro de la posición actual destacamos el aporte realizado por García Casella quien, basándose en los argumentos de Mario Bunge (físico y filósofo

argentino contemporáneo), comprueba con argumentos epistemológicos valederos el carácter científico de la Contabilidad.

En el cuadro que detallamos seguidamente se refleja el análisis realizado por García Casella de los elementos

<b>ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS INTEGRANTES DE LAS CIENCIAS APLICADOS A LA CONTABILIDAD</b>	
<b>ELEMENTOS EN LAS CIENCIAS (Bunge)</b>	<b>ELEMENTOS EN LA CONTABILIDAD (García Casella)</b>
Grupo de personas con: - educación especializada - reunidos para realizar fuertes intercambios de información - con tradición de investigación	Grupo de contadores con: - educación especializada - reunidos en establecimientos académicos o profesionales, relacionados entre sí - que comenzaron la investigación desde que se inició entre 1840 y 1850 el período científico de la Contabilidad
Una sociedad que apoye, estimule o tolere al grupo	Organismos nacionales e internacionales que subsidien proyectos de investigación contable.
Una visión general o trasfondo filosófico que consta de: - una ontología de cosas cambiantes - una gnoseología realista y crítica - un ethos de la libre búsqueda de la verdad	Una visión general o trasfondo filosófico que consta de: - un estudio de los entes cambiantes (las empresas) - una teoría del conocimiento que reconoce como reales los objetos que estudia, pero con sentido crítico. - una ética de la verdad no atada al poder, el dinero, el gremio, el consenso
Un trasfondo formal que es una colección de teorías lógicas y matemáticas al día	Una colección de teorías lógicas y matemáticas al día, aunque a veces en algunos autores las teorías matemáticas sean anacrónicas (ecuación fundamental)
Un dominio compuesto exclusivamente de entes reales, certificados o presuntos, pasados, presentes y futuros	Un dominio o universo del discurso compuesto de entes reales certificados (transacciones, empresas, actividad contable, informes contables) y por entes presuntos (grupo de intereses). Estos podrán ser pasados (históricos), presentes (del hoy) y futuros (proyectados)
Una colección de datos, hipótesis y teorías al día y confirmados (aunque no incorregibles) obtenidos en otros campos de investigación relevantes	Una colección de datos, hipótesis y teorías obtenidos de la Economía, la Administración, la Sociología, la Psicología y la Matemática
Problemas cognoscitivos referentes a la naturaleza (en particular las leyes) de los miembros de los entes reales, certificados o presuntos, pasados, presentes o futuros	Problemas cognoscitivos referentes a la naturaleza de las transacciones, empresas, actividades contables e informes contables. A la vez, problemas concernientes a otros componentes de la Contabilidad tales como hipótesis y teorías obtenidas de otros campos, su propia visión general, teorías, hipótesis y datos contables
Una colección de teorías, hipótesis y datos al día y comprobables (aunque no finales) compatibles con la colección de datos, hipótesis y teorías al día y confirmados (aunque no incorregibles) obtenidos en otros campos de investigación relevantes	Una colección de teorías contables, hipótesis contables y datos contables al día compatibles con la colección respectiva obtenida de la Economía, la Administración, la Sociología, la Psicología y la Matemática. Fueron obtenidos por los investigadores contables desde Luca Pacioli o por lo menos desde 1850, en el llamado período científico de la Contabilidad.

<p>El descubrimiento o uso de leyes de los entes reales, certificados o presuntos (en lugar de, por ejemplo, ideas que flotan libremente en el espacio) pasados, presentes o futuros, la sistematización (en teorías) de hipótesis acerca de esos entes y el refinamiento de métodos en los procedimientos.</p>	<p>El descubrimiento o uso de leyes (hipótesis confirmadas) de la actividad contable, la sistematización (en teorías) de hipótesis acerca de esa actividad y el refinamiento de métodos o procedimientos de investigación contable.</p>
<p>Procedimientos escrutables, (examinables, analizables, criticables) y justificables (explicables).</p>	<p>Procedimientos o métodos de investigación escrutables y justificables (procesos críticos y explicables).</p>

integrantes de la ciencia propuestos por Bunge y aplicados a la Contabilidad.

### Necesidad de investigación en contabilidad

Planteada nuestra posición respecto a la ubicación epistemológica de la Contabilidad como disciplina científica, avalamos la necesidad indiscutible de fomentar la investigación contable en las universidades.

Es preciso aclarar que nos referimos no sólo a la investigación que realizan los docentes universitarios sino también a la relación entre investigación y docencia.

Entendemos que en el primer caso la justificación es evidente. Toda disciplina científica de carácter social que pretenda evolucionar en el tiempo -sobre todo en contextos cambiantes- requiere del desarrollo de procesos de investigación permanentes.

Este tema fue tratado por diferentes autores y bajo distintas denominaciones que coinciden en sus aspectos conceptuales de fondo. Los que para Kuhn son "*paradigmas*", para Lákatos son "*programas de investigación*", para Stegmüller "*redes de teorías*" y para Bunge "*familias de áreas de investigación*" -estos dos últimos con algunas variantes sobre los anteriores- responden a una idea central: la existencia de un conjunto de teorías coherentes, relacionadas entre sí y que prestan el marco de referencia a las investigaciones que se desarrollan en un espacio dado en el tiempo.

Una ciencia crece en la medida que se van acumulando nuevas teorías que refuerzan las vigentes o reformulando las existentes, siempre en el mismo sentido. Estos son los períodos que Kuhn identifica como de "*ciencia normal*".

Hay otras épocas, en cambio, en las que se acu-

mulan hechos que no guardan correspondencia con el paradigma vigente, llamados anomalías. Son problemas que no pueden ser resueltos a través de la aplicación de las teorías consideradas válidas. Tal acumulación genera fisuras en el consenso científico y produce una ruptura que da nacimiento a los "*períodos de crisis*", que finalizan con el surgimiento de un nuevo paradigma.<sup>18</sup>

Queda claro, entonces, que el crecimiento de una ciencia sólo se produce mientras la investigación no se detiene.

Probablemente, no resulte tan obvia la necesidad de utilizar los métodos científicos de investigación, en los procesos de enseñanza-aprendizaje.

Pero ¿pueden los docentes desconocer los métodos para acceder al conocimiento si pretenden transmitir ese conocimiento? Entendemos que no.

La justificación la proporciona Ander-Egg<sup>19</sup> al detallar cuatro razones por las cuales los docentes, en general, no deberían desconocer el método científico.

- Los educadores de cualquier disciplina no pueden permanecer ajenos a los adelantos científicos y tecnológicos ni al método con que se logra ese conocimiento. Esto sería un anacronismo en un mundo en donde el progreso científico y tecnológico ha condicionado la evolución de la sociedad.

- Los educandos reciben muy poca o ninguna formación acerca de lo que es el método científico. Aprender ciencia y tecnología está inseparablemente ligado al aprendizaje de métodos.

- Todo pedagogo que adquiriera un modo de pensar y un modelo de hacer de acuerdo con las exigencias del método científico, probablemente sería menos propenso a los fanatismos y a los dogmatismos, a los comportamientos sectarios y a las reacciones irracionales.

- La corriente actual de utilización de una peda-

gogía activa y participativa exige también el uso del método científico. Son pedagogías del descubrimiento y del aprender haciendo.

Finalmente, consideramos de vital importancia resaltar el riesgo de asimilar investigación con métodos de investigación, de perdernos en el procedimiento en lugar de orientarlo al logro del objetivo. No debemos olvidar que el método es una parte de la investigación e inseparable de la misma. En última instancia, la producción de conocimiento acerca de la realidad, es lo que debe guiar nuestra actitud científica.

Analizaremos a continuación la evolución de los métodos utilizados en la investigación en contabilidad.

### **Evolución de los métodos de investigación en contabilidad**

La metodología empleada para investigar en el área contable ha sido objeto de un proceso derivado de la misma evolución de la Contabilidad.

El concepto de Contabilidad fue cambiando de acuerdo a los cambios del contexto, de las características del objeto de la ciencia contable y del sujeto que interactúa con éste.

El objetivo de la Contabilidad no es el mismo hoy que a principio del siglo y el cambio deriva de la mutación del *“paradigma contable”*.

Habiendo analizado más arriba la evolución histórica de la Contabilidad nos referiremos al cambio de la metodología que dicha evolución produjo en la investigación contable.

En la primera etapa, la Contabilidad sostenía la función de registro. En ella se atribuía a los libros el carácter de prueba fehaciente. Esta definición de la Contabilidad está enmarcada en la escuela contista que la caracteriza como *“la ciencia de las cuentas”* cuyo objetivo es crear reglas adecuadas para realizar sus anotaciones. La investigación, de acuerdo a este objetivo, era innecesaria.

Es en la segunda etapa en la que, tras la búsqueda de una verdad económica única para determinar el beneficio y la valuación del patrimonio, tuvo auge la investigación a priori.

Quienes se enrolaron en la teoría del beneficio, ubicaron a la Contabilidad como disciplina económica y aceptaron dos definiciones diferentes:

- La primera de ellas concibe a la realidad eco-

nómica independiente de quien la registra. El sistema contable refleja una realidad económica única que sirve para todos los usuarios potenciales;

- La segunda apoya una verdad orientada y, en consecuencia, los estados financieros deberán cubrir las necesidades de los usuarios, es decir, medir e informar con un fin específico: la toma de decisiones. Aquí se inicia la investigación empírica para nuestra disciplina.

- Las escuelas que apoyaron esta postura no restaron importancia a la función del registro y su origen, las cuentas, pero sostuvieron que no fue éste el fundamento conceptual de la Contabilidad. El registro pasó a ser un medio para lograr un fin, que es el de la utilidad para el usuario de la información. Ocupó un lugar fundamental la cualidad de la relevancia de la información por sobre las de objetividad y verificabilidad a las que, sin quitarles importancia, descienden en la escala de lo principal.

En esta etapa de la evolución, cobró relevancia la teoría de la comunicación o de la información y así lo puso de manifiesto la American Accounting Association al concluir que la *“principal función de la Contabilidad es acumular y comunicar información económica, que permite juicios y decisiones informados a sus usuarios”*<sup>20</sup>. Esta nueva concepción mereció múltiples críticas ya que siendo distintos los que van a utilizar la información brindada por la Contabilidad, podría entenderse que habría tantos sistemas contables como usuarios de los datos que proporcionan. Por esa razón algunos autores opinan que se debe elaborar una información genérica; otros se oponen a este pensamiento y sostienen que se debe elaborar una información específica.

En una tercera etapa a la que Cañibano denominó *“Programa de investigación formalizado”* y procurando aprovechar las ventajas que proporcionaba una metodología de carácter hipotético-deductiva, los teóricos contables buscaron la forma de justificar la disciplina de un modo lógico matemático, recurriendo a intentos de axiomatización.

Los investigadores construyeron así modelos formales en los que basaron sus teorías. De este modo, surgió la teoría de la agencia y el modelo de valoración de los activos financieros, por nombrar sólo a dos de ellos.

Del debate surgió algo que creemos que es muy importante para los que deseamos ahondar en la



epistemología de la Contabilidad. Por una parte, ha hecho que muchos comprendan las diferencias que existen entre la Teoría general y sus aplicaciones. Por la otra, ha servido para que aumentara el número de partidarios de la concepción teleológica de la Contabilidad, ya que, establecidos previamente los objetivos del sistema contable, cada usuario le encontrará su utilidad.

## Conclusiones

La Contabilidad no podía permanecer ajena a un mundo cambiante, de transformaciones continuas.

Es por eso que la enseñanza tradicional, en la que el profesor recitaba su propio discurso, ha dejado de tener vigencia.

Estamos convencidas de que se deben consolidar investigación y docencia, binomio inseparable en las aulas universitarias.

Para lograrlo será necesario que el docente uni-

versitario:

- Enseñe Contabilidad basado en la Teoría Contable.

- Mantenga viva una curiosidad insaciable para solucionar problemas nuevos, que nazcan de situaciones nuevas.

- Sea problematizador permanente en un mundo de cambios continuos.

- Abraze una actitud científica como estilo de vida.

- Interese a los alumnos en la investigación a fin de que puedan ser agentes transformadores de la realidad existente.

Si así se hace, el proceso se retroalimentará dado que:

- El alumno exigirá de sus docentes una continuidad en su investigación, lo que implicará un crecimiento en el nivel de los proyectos;

- El docente preparará a sus alumnos para que cuando ya no tengan la contención de la universidad puedan continuar por sí mismos su formación, la que no cesará a lo largo de toda su vida profesional.

## NOTAS

1. CARDONA ARTEAGA, John - Prólogo a TUA PEREDA, Jorge. *Lecturas de Teoría e Investigación Contable*. Medellín. Colombia, Centro Interamericano Jurídico-Financiero, 1995. Pág. VI.
2. GOXENS DUCH, A. *Enciclopedia de Contabilidad y Administración de Empresas*. Madrid, Giner. 1970. Tomo I. Pág. 34 - Citado en: TUA PEREDA, Jorge. *Lecturas de Teoría e investigación contable*. Medellín. Colombia, Centro Interamericano Jurídico-Financiero, 1995. Pág. 133.
3. ONIDA, Pietro. *Le discipline Economico-Aziendali. Oggetto e metodo*. Italia, A. Guiffré. Milano, 1947. Pág. 25.
4. TUA PEREDA, Jorge; op. cit. Pág. 138.
5. TUA PEREDA, Jorge; op. cit. Pág. 138.
6. GOXENS DUCH, A.; op. cit. Pág. 32.
7. MONTESINOS JULVE, Vicente. 'Formación histórica, corrientes doctrinales y programa de investigación de la Contabilidad', en *Revista Técnica Contable*. Vol. 30, 1978. Pág. 353.
8. TUA PEREDA, Jorge; op. cit. Pág. 143.
9. MATTESICH, Richard "Methodological preconditions and general accounting theory formation", en *The Accounting Review*. Julio 1972. Pág. 469-487.
10. TUA PEREDA, Jorge; op. cit. Pág. 180.
11. GARCÍA, Norberto y Otros. *Métodos y enfoques utilizados en la investigación contable. Trabajo de investigación*. Río Cuarto. Córdoba. 1997.
12. AREVALO, Alberto. *Elementos de Contabilidad General*. Buenos Aires, Macchi. 1982. Págs. 132-134.

13. LISDERO, Arturo. *El concepto de balance en la doctrina contable*. Buenos Aires, Macchi, 1973. Págs. 29 a 31.
14. FRONTI de GARCIA, Luisa y AAVV. *Contabilidad presente y futuro*. Buenos Aires, Macchi, 1996. Pág. 16.
15. GARCIA CASELLA, Carlos. 'Enfoque multiparadigmático de la Contabilidad: Modelos, Sistemas y Prácticas deducibles para diversos contextos'. en Proyecto de Investigación de la U.B.A. Buenos Aires, Editado por el Director del proyecto. 1997. Pág. 141.
16. FOWLER NEWTON, Enrique. *Contabilidad Básica*. Buenos Aires, Macchi, 1992. Pág. 15.
17. BENAROYA, Luna y GALANTE, Stella. 'Evolución histórica de la Contabilidad', en Publicación para el Instituto de Teoría y Técnica Contable del C.P.C.E. de Santa Fe (Cámara II) Rosario, 1997.
18. CAÑIBANO CALVO, Leandro. *Teoría actual de la Contabilidad. Técnicas analíticas y problemas metodológicos*. Madrid, ICAC. 1997.
19. ANDER EGG, Ezequiel. *Introducción a las técnicas de investigación social*. Buenos Aires, Humanitas. 1976.
20. TUA PEREDA, Jorge; op. cit. Pág. 151.