

# **III as. JORNADAS UNIVERSITARIAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD**

TITULO

## **EXPLORACIONES PRELIMINARES Y REFLEXIONES PREPARATORIAS AL INICIO DE LA INSTITUCIONALIZACION DE UN PROCESO DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA EN CONTABILIDAD**

ÁREA

2.2.- INVESTIGACIÓN

AUTOR

**Carlos Bueno Pereyra**

**UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA**

Rambla Mahatma Gandhi 417 / 101

Tel-fax 710.1488 - [buenocar@adinet.com.uy](mailto:buenocar@adinet.com.uy)

**5-6-7 de noviembre de 2008**

**UdelaR**

**MONTEVIDEO - URUGUAY**

**EXPLORACIONES PRELIMINARES Y REFLEXIONES PREPARATORIAS  
AL INICIO DE LA INSTITUCIONALIZACION DE UN PROCESO DE  
INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA EN CONTABILIDAD**

**RESUMEN**

En el marco del impulso a la investigación en contabilidad, que, naturalmente en su ámbito, la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República ha comenzado a dar, el presente trabajo procura, en primer lugar, aportar el resultado de preliminares exploraciones bibliográficas en obras y trabajos reconocidas sobre el conocimiento científico y la investigación, sobre la naturaleza científica de la contabilidad y sobre las filosofías alternativas de la investigación contable.

En segundo lugar, reseña los aspectos relevantes de algunos trabajos individuales en materia de historia, aspectos fundamentales y lineamientos generales de investigación contable; las experiencias de investigaciones en ciertas instituciones profesionales y los resultados de procesos de investigación, continuos o puntuales, en universidades que han institucionalizado dicha actividad.

Finalmente, en tercer lugar, se presentan las reflexiones personales del autor con vistas al inicio de un proceso de investigación científica en contabilidad, de forma institucionalizada y fundamentalmente continuo y sistemático.

# 1. EXPLORACIONES PRELIMINARES SOBRE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA EN CONTABILIDAD

## 1.1. El conocimiento científico y la investigación

El conocimiento, según Platón y sus seguidores, es una creencia verdadera justificada, concepto este ampliamente aceptado. La actividad de conocer es un proceso intelectual por el cual se establece una relación entre quien conoce (actor) y el objeto conocido. El hombre constantemente procura conocer el mundo en que vive, sus leyes, su sentido y su devenir. El conocimiento puede obtenerse por azar, sin un orden o procedimiento (empírico) o puede lograrse de manera ordenada y sistemática, con un método o proceso para conocer las causas y leyes correspondientes (científico). El conocimiento científico construye explicaciones acerca de la realidad utilizando procedimientos o métodos basados en la lógica.

El concepto de ciencia se expresa a partir del conocimiento sistemático que el hombre realiza sobre una realidad determinada, lo expresa en un conjunto de explicaciones coherentes y lógicas (proposiciones teóricas) a partir de las cuales se validan y formulan alternativas a esa realidad. Los grandes avances en las ciencias son apuntalados por el conocimiento científico.

En el campo de la Administración se puede comprender su carácter científico por las diferentes construcciones teóricas que acerca de la eficiencia de la organización han planteado en su momento diversos autores como Taylor (administración científica), Fayol (enfoque universalista), Weber (organización burocrática), Mayo (relaciones humanas), Katz y Khan (sistémica), Woodward, Burns y Stalker; Lawrence, Lorsch (organización contingente). En el campo de la Economía los aportes se encuentran en los modelos de la economía clásica (Smith, Ricardo, Mill), luego Marx con el materialismo histórico, posteriormente las teorías del equilibrio y marginalista (Walras, Pareto, Jevons, Marshall, Clark), las construcciones de Schumpeter, Keynes, Friedman, Tobin y Baumol. El conjunto de teorías que identifican a las ciencias económicas y administrativas son resultado de la experiencia y observación de sus autores, estos, por el conocimiento sistemático y ordenado de la realidad formulan explicaciones a partir de las cuales se predice su comportamiento (eficiencia en la administración y el mejor aprovechamiento en los limitados y escasos recursos disponibles que se utilizan en la obtención de los diferentes bienes y servicios que van a satisfacer las innumerables necesidades humanas en la economía).

El concepto de la ciencia lo define el conocimiento científico que el hombre realiza sobre una realidad determinada expresada en un conjunto de explicaciones coherentes y lógicas (proposiciones teóricas) a partir de las cuales se validan y formulan alternativas de esa realidad. Para que el conocimiento de la realidad sea científico se requiere: 1. Que identifique las características, propiedades y relaciones de los objetos sobre los cuales se construyen las proposiciones teóricas Leyes; 2.- que haga uso de un lenguaje en sus proposiciones; 3.- que se apoye en la lógica para la construcción de la teoría y 4.- que acuda al método científico en la validación de sus teorías, lo cual supone la aplicación de procesos de observación, experimentación, inducción, análisis y síntesis. La observación, descripción, explicación y descripción son los procesos básicos por los cuales ha de pasar el conocimiento científico en relación a los hechos y realidades en cualquiera de sus aplicaciones a los campos específicos los que según el objeto de conocimiento dan lugar a las ciencias formales y las fácticas. Las formales tienen como objeto de conocimiento objetos ideales y en los que opera deductivamente como matemáticas y la lógica mientras que las fácticas se interesan en objetos materiales, cuando refiere a los seres humanos se abre la categoría ciencias humanas. Las ciencias fácticas o empíricas se clasifican según niveles de complejidad en fenómenos inorgánicos (física, química), fenómenos orgánicos (biología), ciencias sociales, Economía y Administración.

El conocimiento de carácter fáctico tiene características propias, a saber:

Verificación del conocimiento: es necesario que a través de procedimientos rigurosamente establecidos dichas proposiciones sean avaladas por la práctica

Relativismo del conocimiento: a pesar de que busca afirmaciones teóricas generales y válidas para un gran número de hechos, las proposiciones son esencialmente relativas

Acumulación: el estudio de una realidad se fundamenta en proposiciones teóricas previamente verificadas y aceptadas universalmente

Explicación y predicción: lo esencial de una ciencia es el cuerpo de explicaciones de que dispone. La posibilidad del investigador de conocer y anticiparse a los hechos observados. Por tanto la actividad del investigador debe orientarse a este propósito, esto es conocer y explicar su objeto de conocimiento y dar alternativas para que este pueda modificarse

Aplicación del conocimiento: la utilidad práctica de la ciencia consiste en la posibilidad de aplicar el conocimiento científico para la invención de medios eficaces en la solución de problemas de la vida social y natural.

## 1.2. La contabilidad como ciencia

**El doctor Juan Rodríguez López y el profesor Antonio López de Sá**, en comunicación presentada en 1957 a la IV Conferencia Interamericana de Contabilidad sobre **la investigación científica en contabilidad**, comenzaban planteando que “cuando se pregunta si la contabilidad es una disciplina científica y se contesta afirmativamente no falta quines quedan un tanto perplejos.” Y afirmaban “es que todavía no está del todo arraigada la idea que una cosa es la Teneduría de libros o escrituración, o registración, y otra cosa es la Contabilidad, de la cual aquella es apenas un instrumento auxiliar, aunque tenga también, en el fondo, un instrumento técnico muy firme: el Debe y el Haber de la ecuación admirable divulgada por Paciolo”. En tal sentido remarcaban “nos imaginamos el asombro de los profesionales reunidos en el Congreso Científico Italiano en 1873, cuando Cerboni les presentó a través de su “Primi saggi di legismografía” una nueva disciplina que quería alternar con las ciencias tradicionales”.

Luego, al comentar las distintas teorías o escuelas desde 1840 a la fecha, refiriendo a autores y tratadistas de contabilidad y de otras disciplinas (Aristóteles, Kelsen, Kant, Goethe, entre otros) sostenían que “si la Contabilidad no ha merecido de las ciencias un lugar destacado es porque su cuerpo de doctrina aún no se propagó convenientemente y no maduró lo suficiente como para colocarse como conocimiento de elevado nivel y grado”. Agregaban que “esto no puede llevar a considerarla como insignificante: la utilidad de nuestra disciplina es axiomática; lo que debe merecer mayores cuidados es, exactamente, su doctrina, para que no desmerezca en el nivel superior en que fue colocada hace ya más de un siglo.” A tales efectos señalaban que “la ciencia necesita apoyarse en leyes universales, más poderosas que aquellas que intrínsecamente posee, a fin de no sujetarse a las bruscas variaciones que estamos constantemente presenciando aún en las ciencias tradicionales como la Física, Química y otras” y exhortaban “... **hay que convenir que no se puede alcanzar estas generalidades si no se investiga: la Contabilidad precisa y reclama una fuerte dosis de pesquisa, ..., porque los campos de la práctica y de la experimentación son muy limitados y formales**”. Enfatizaban que “es necesaria una buena dosis de sentido común para que se eliminen de nuestra disciplina una buena cantidad de artificios peligrosos con tinte doctrinarios, que son absolutamente empíricos y que tienen, inclusive, una desastrosa influencia en el terreno práctico”.

**Roberto López Gómez**, en una investigación realizada en el año 2000, sobre **los fundamentos científicos y metodológicos de la ciencia contable**, concluía que “Hoy nadie niega el carácter científico de la Contabilidad, aunque no han faltado autores que han negado su autonomía científica, tales como Gino Zappa u otros, si bien, actualmente, sus razonamientos parecen haber quedado totalmente falsados”.

Señala que “son numerosos los autores que coinciden en otorgar a la Contabilidad su estatuto de cientificidad: Cerboni la consideró como ‘ciencia de la administración haciendal’; Besta, como

`ciencia del control económico`; Massi la entendió como `ciencia de la administración del patrimonio`; López Amorín, `ciencia del equilibrio patrimonial`. Continúa diciendo “ Igualmente es considerada como ciencia sustantiva por otros varios tratadistas extranjeros, así como por todos los españoles que consideran la Contabilidad como ciencia y, en especial, los profesores Rodríguez Pita: `ciencia que estudia las leyes del equilibrio patrimonial producido por los actos administrativos`, y Fernández Pirla, quien de una forma concreta dice que la Contabilidad `con ser ciencia económica, es ciencia autónoma con leyes y principios propios que permiten que juzguemos el análisis precontable como auténtico contenido de la Contabilidad, considerada en su dimensión científica`”(REQUENA RODRÍGUEZ, 1965”).

El investigador refiere luego al profesor Calafell (1963) quien señala que “los autores han profundizado en torno a la fundamentación de la Contabilidad como ciencia basándose en los caracteres que, según la lógica, deben reunir unos conocimientos para ser considerados como científicos, estudiando el objeto material, el objeto formal y el fin de la ciencia contable (Fernández Pirla, Calafell Castelló). Otros han utilizado la Axiomática de las ciencias formales y han constituido sistemas de axiomas, teoremas, postulados y definiciones a las cuales someten la realidad económica con objeto de ser tratada con rigor científico y de enunciar los principios y normas de la ciencia de la Contabilidad (Mattessich, Holzer). Por último, en la actualidad, existe un grupo de autores que aplican a la demostración científica de la Contabilidad los principios de la teoría de conjuntos y de la lógica simbólica, tendiendo a una teoría formal de la Contabilidad (Devine, Ijiri, Mattessich)”.

**María Tascón Fernández**, en un completo análisis realizado a mediados de los noventa sobre **la naturaleza científica de la contabilidad** consultando más de cien referencias bibliográficas, establece, en la parte primera que la contabilidad es una disciplina cuya conceptualización se ha ido formando a través de un lento proceso de elaboración histórica. Refiere al profesor Fernández Pirla quien, en 1967, afirmaba que “ la contabilidad ... ha nacido de la práctica. En su origen fue meramente empírica y respondía a la necesidad de registro. Sólo más tarde, y a medida que la necesidad elemental generadora va siendo satisfecha, se inicia el proceso de investigación de principios y causas caracterizador de la ciencia, sometiéndose a sistematización el contenido material poseído, buscándose generalizaciones y relaciones y obteniéndose los primeros principios”

A continuación, la autora refiere a Tricker, quien bajo esa óptica, expone tres tesis acerca de la evolución de la contabilidad, que van a quedar confirmadas en las distintas etapas por las que ha atravesado en pensamiento contable y para las diferentes perspectivas empleadas. “ Las tesis son las siguientes: i) la contabilidad se ha desarrollado en respuesta a necesidades cambiantes, bajo presión de estímulos externos y no sobre una base teórica sistemática; ii) como el entorno empresarial cambia rápidamente, las presiones para que también lo haga la contabilidad son permanentes y muy fuertes y iii) la contabilidad depende de la ideología y de las costumbres sociales siendo, en definitiva, el resultado del entorno cultural dominante.”

Luego, siguiendo a Monstesinos Julve (1978) y Requena Rodríguez (1981), reseña los tres períodos fundamentales en la evolución histórica de la contabilidad, a saber: “ I) período empírico, desde los orígenes hasta la publicación de la obra de fray Luca Pacioli, Summa de Arithmtica, Geometría, Proportioni et Proportionalita, en 1494. Se caracteriza por utilizar sistemas contables incompletos-de representación- a través de cuentas, con el método de partida simple; ii) período clásico, a continuación y , según opinión generalizada, hasta principios del siglo XX. Se caracteriza por la implantación de un sistema de registro completo –de representación y de coordinación- y por la aparición de distintas escuelas de pensamiento (contista, lombarda, personalista, materialista, hacendalista) y iii) período científico, a continuación hasta nuestros días. Se supera el enfoque predominantemente y se consolida la evolución hacia un enfoque netamente económico, destacando, junto a la escuela neocontista (Dumarchay, las concepciones industrialista (Taylor, Fayol),y de economía hacienda (Zappa); recientemente se enmarca en un enfoque eminentemente formal por aplicación de la teoría matemática, desarrollándose también los enfoques conductistas y comunicacionales.”

En el trabajo de López Gomez, antes referido, el autor señala que el “ el análisis del evolución científica de la contabilidad nos ha venido enseñando que sus planeamientos se transforma a lo largo del tiempo y que se enfrentan a cambios más o menos profundos, confirmando que estamos ante una realidad dinámica en que el último destino de las teorías vigentes en cada momento es el de ser sustituidas por otras más eficientes.” En función de ello afirma que “ en este contexto , la metodología de los programas de investigación ofrece una nueva reconstrucción racional de la ciencia, bajo cuya concepción, las más grandes realizaciones científicas constituyen programas de investigación que son susceptibles de ser evaluados en términos de cambios progresivos y degenerativos”. Concluye luego que “ .. todo programa de investigación constituye un conjunto de reglas heurísticas negativas que nos muestran los caminos que se deben evitar”, refiriendo que la aplicación de estos planteamiento de Lákatos a la ciencia moderna han sido desarrollados en España por Montesinos Julve y Cañibano Calvo.

Retomando a Tascón Fernández, en su trabajo refiere que, siguiendo el concepto de programa de investigación como acumulación de cocimientos acuñado por Lákatos, “el profesor Cañibano Calvo distinguió en 1974 los siguientes programas de investigación: i) programa de investigación legalista, donde la principal preocupación informativa es conocer la situación patrimonial , con el fin que se garantice el cumplimiento de los obligaciones frente a terceros, siendo su mejor representante Cerboni cuyo enfoque domina la doctrina del siglo XIX; se caracteriza por la fijación exógena de normas referidas al registro y tratamiento de la información. Identifica los subprogramas de aceptación generalizada, el lógico y el teleológico. li) programa de investigación económica, iniciada a finales del siglo XIX, cuando Besta comienza a considerar como fundamento de la contabilidad su significación económica, atribuyéndole como fin principal el control económico de las haciendas; luego con la primera guerra mundial y el proceso inflacionista , se hace necesaria una información con auténtica significación económica, apareciendo Schmalenbach con su balance dinámico para delimitar el auténtico comienzo de la ciencia contable. Identifica los subprogramas de búsqueda del beneficio verdadero, de utilidad para el decisor y de la teoría positiva. li) programa de investigación formalizado, caracterizado por los intentos para encontrar los fundamentos teóricos de la contabilidad y formalizar sus enunciado de manera rigurosa, a través instrumentos lógicos y matemáticos, siendo Mattessich, con sus intentos de axiomatización y de formalización a través de la teoría de conjuntos, el principal exponente. Otros modelos se han tomado de la economía, así la teoría de la agencia, los modelos de información económica o el análisis circulatorio y en el campo financiero, la valoración de los activos y la hipótesis de eficiencia del mercado.” Indica finalmente que otros autores no coinciden exactamente con este esquema de programas por diversas razones lo que origina un número mayor de programas.

En la parte segunda, aborda los paradigmas en contabilidad, indicando que la doctrina contable ha partido de las ideas expuestas por Kuhn en “la estructura de las revoluciones científicas” para explicar la evolución de nuestra disciplina, originada por la investigación, empírica o a priori. Refiere a los dos sentidos empleados por el científico para el término paradigma: “ uno, como constelación de creencias, valores técnicas y así sucesivamente, compartidos por los miembros de una comunidad dada y, otro, como elemento de tal constelación , soluciones-enigmas concretos, que, empleadas como modelos o ejemplos, pueden reemplazar a las reglas explícitas como base para la resolución de los enigmas restantes de la ciencia normal.” Interpreta sintéticamente que “ la primer acepción se relaciona con la matriz disciplinar y la segunda a paradigma propiamente dicho. La autora continua el análisis indicando lo siguiente : “ i) en base al paradigma como matriz disciplinar, en tanto conjuntos de ideas compartidas por la comunidad científica, Wells, en 1976, recoge los elementos propuestos por Jun de la forma siguiente: a) generalizaciones simbólicas comunes a la disciplina, como la ecuación de la partida doble, la clasificación de los activos en fijos y circulantes, el cálculo del fondo de maniobra, etc; b) acuerdos compartidos, como los principios de realización y de correlación de ingresos y gastos, la noción de empresa enmarca o la adopción del coste como base de valoración ;c) valore, como la prudencia, la consistencia, la materialidad, etc y d) ejemplares o soluciones propuestas para la resolución de los problemas planteados a la disciplina, cual son los manuales del período. La pérdida de capacidad de la matriz disciplinar para resolver os problemas da lugar a una revolución científica, es decir un proceso de sustitución de unas ideas por otras estructurado, según Jun, en los

siguientes pasos: reconocimiento de anomalías, período de inseguridad, desarrollo de ideas alternativas, identificación de escuelas de pensamiento y dominio de las prácticas o ideas nuevas; ii) en base a la diferenciación del paradigma como resultado de un enfoque, Belkaoui afirma que "cada uno de estos enfoques ha generado nuevas metodologías en intereses y ha empleado formas únicas de examinar los problemas contables. Porque los intereses y metodologías son únicos, cada enfoque ha adquirido los atributos de un paradigma distinto, siendo la causa de que la contabilidad se ha convertido en una ciencia multiparadigmática en un constante estado de crisis", agregando luego que "los enfoques para la formulación de una teoría contable... resultan del intento de cada uno de los paradigmas por resolver los problemas contables". Siguiendo a Belkaoui identifica los cuatro componentes básicos que caracterizan y distinguen un paradigma de otro: a) una o varias obras representativas que se consideran como prototipos o ejemplares; b) una visión determinada sobre la materia estudiada; c) las teorías y d) los métodos e instrumentos de investigación. A continuación se listan los paradigmas que según la autora, diferencia el profesor Pina Martínez en la misma línea de pensamiento: a) paradigmas clásicos: antropológico-deductivo; del beneficio verdadero-deductivo; b) paradigmas de utilidad en la decisión: de los modelos de decisión; de los decisores (del comportamiento agregado y del inversor individual); del valor económico de la información; c) paradigmas emergentes: de la teoría de la agencia; positivo del contabilidad; de los efectos económicos en el mercado de capitales; de la conducta (el proceso humano de la información).

En la parte tercera, se ocupa de la ciencia contable comentando el objetivo, el objeto material y formal, el método, el concepto, la división y las relaciones con otras disciplinas. En la medida que varios de estos puntos ya han sido comentados y que existen restricciones de extensión para este trabajo, se resumirá lo referido a los dos últimos. La división, siguiendo a Montesinos Julve, se puede hacer según i) modalidad del conocimiento; ii) extensión del universo considerados; iii) finalidad de los conocimientos; iv) fases del proceso contable; v) tipos de entidades económicas; vi) ámbitos de la circulación económica; vii) usuarios de la información contable; viii) tipos de actividades económicas; ix) módulo de medición y x) perspectiva temporal. Respecto a las relaciones con otras disciplinas, siguiendo al profesor Fernández Pirla, distingue: i) relación esencial, cuando coincide el objeto material aunque varíe el objeto forma, como es el caso de la economía de la empresa; ii) relación formal, compartiendo la forma y las manifestaciones externas, como el caso de la técnica industrial y el derecho; iii) relación instrumental con las matemáticas y estadística, en cuanto que la medición y valoración son dos procesos implicados en el método utilizado por la contabilidad y iv) relación teleológica como con la economía y el derecho, al servirse de la contabilidad como instrumento para la consecución de sus fines. A medida que se avanza en el estudio intensivo y extensivo de la contabilidad así como otras disciplinas también avanzan, se generan nuevas interrelaciones con otras disciplinas, por ejemplo historia, filosofía, sociología, etc.

**Jorge Tua Pereda**, en un relativamente breve, pero completo y profundo, artículo sobre **la evolución de la contabilidad a través de sus definiciones**, consultando más de 150 referencias bibliográficas, aporta un estudio acabado y comprensivo de los cuatro elementos que concurren en dichas definiciones: su vinculación con la realidad económica, su utilidad al servicio de la toma de decisiones por los usuarios; su condición de deber de la entidad económica. Consecuencia de la responsabilidad social de esta última y su carácter de disciplina científica y formalizada. No elabora una definición propia por que "omnis definitio periculosa est", no encontrando una solución alternativa pero reconociendo que "puede servirnos no obstante, a tal propósito, la elaborada por Gonzalo, válida un objetivo sintetizador, si en el término "información" se incluye también la información social, inclusión que, por otro lado, es claramente aceptada por este autor: "La Contabilidad, como cuerpo de conocimientos, es una ciencia empírica, de naturaleza económica, cuyo objeto es la descripción y predicción, cualitativa y cuantitativa, del estado y la evolución económica de una entidad específica, realizada a través de métodos propios de captación, medida, valoración, representación e interpretación, con el fin de poder comunicar a sus usuarios información objetiva, relevante y válida para la toma de decisiones".

El planteo, Tua, lo realiza como una serie de contraposiciones en las que analiza sintéticamente con rigor los puntos que se detallan a continuación: i

Álgebra del derecho versus disciplina científica: los orígenes matemáticos de la contabilidad; vinculación a la estadística; la escuela jurídico-personalista; programa de investigación económico; el neocontismo; trasfondo económico de la escuela personalista; el controlismo de Fabio Besta; ciencia de la administración económica; la escuela patrimonialista; disciplina económica; la asimilación de la contabilidad nacional; ¿verdad en abstracto o verdad orientada?; ¿puede existir la contabilidad sin la economía?

Registro versus utilidad para los usuarios en la toma de decisiones: las primitivas concepciones basadas en el registro; la escuela contista; orientación a la utilidad de la toma de decisiones; contabilidad y teoría de la información, énfasis comunicacional; el enfoque conductista; los usuarios de la información financiera; ¿estados financieros genéricos o específicos?.-

Administración de un patrimonio versus responsabilidad social: la contabilidad al servicio de la hacienda; la teoría del contrato de agencia; ampliación del contrato de hacienda, hacia el concepto de responsabilidad social; la responsabilidad social de la empresa; incidencia de la responsabilidad social en la contabilidad.

Arte y técnica versus disciplina científica y formalizada: los primeros balbuceos, el arte del buen hacer; ciencia y técnica contable, una postura ecléctica; el programa formalizado; la formalización de Mattessich; teoría general y sus aplicaciones; una consecuencia adicional, la contabilidad ¿es una ciencia?; síntesis de las consecuencias del planteo formalizador.

En la parte iv), Tua al responder al planteo de si la Contabilidad es una ciencia, señala: “La distinción entre teoría general y sus aplicaciones pone de manifiesto que, en nuestra disciplina, son posibles los planteamientos positivos y normativos, en estricta coexistencia, cada uno de ellos el ámbito en el que obtienen aplicación más adecuada. De esta cuestión depende la respuesta a la pregunta planteada en el presente epígrafe. Si constreñimos el concepto de ciencia a la utilización de un instrumental positivista, estrictamente cognoscitivo, relegaremos los dos restantes tipos de conocimientos al ámbito metacientífico, con lo que las construcciones normativas, típicas de la interpretación teleológica, no tendrían cabida en el concepto de ciencia; de adoptar esta postura, sólo una ciencia radicalmente positiva podría calificarse de tal y, a sensu contrario, sólo lo positivo y verificable por causación cognoscitiva sería científico. En ese caso, la Contabilidad tendría poco de ciencia -la teoría general- y mucho de técnica -la construcción de sistemas contables- en la medida de que sus principales manifestaciones aparecen como aplicaciones.

Por el contrario, si ampliando el concepto tradicional de ciencia se incluyen también el ámbito científico los planteamientos normativos e instrumentales, habremos sentado las bases de un concepto de ciencia en el que tiene cabida tanto posturas normativas como positivas. Con esta óptica, la Contabilidad, al igual que otras ciencias sociales, sería una disciplina científica.

Esta última es la opinión de Richard Mattessich (1978, págs. 7 y ss.), quien afirma que la Contabilidad es, en primer lugar, una ciencia empírica, pues sus verdades pueden refutarse por la experiencia: los rasgos comunes pueden ser contrastados y verificada su existencia con los diferentes sistemas y, a la vez, puede comprobarse el funcionamiento de un sistema contable, es decir, si sus consecuciones se orientan o no a la finalidad prevista. Pero, dentro de las disciplinas empíricas, la Contabilidad participa en buena medida del carácter de ciencia aplicada, pues cada sistema contable requiere un conjunto de hipótesis instrumentales, a partir de las cuales construye sus reglas, en función de los objetivos previstos para el sistema.

Como síntesis, según Tua, las consecuencias del planteamiento formalizador son que:

- permite identificar y tratar por separado las vertientes cognoscitiva y normativa de nuestra disciplina, distinguiendo la teoría general de sus aplicaciones,
- caracteriza a la Contabilidad como disciplina empírica y aplicada. La de-nominación de ciencia o técnica depende de la postura personal con que se aborden estos términos.

- 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.
- inválida el intento de búsqueda de un único conjunto correcto de reglas,
- 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 una regla, válida de acuerdo con unos objetivos dados, pueda dejar de serlo si se alteran esos objetivos.
- permite abordar adecuadamente la validación contable, positiva en la construcción de la teoría general y normativa, finalista, teleológica y, en definitiva, regida por criterios de utilidad, en la construcción de sistemas contables.
- posibilita la identificación del núcleo de acuerdo común y de las áreas de posible desacuerdo, en la doctrina contable.

En cualquier caso, el planteamiento formalizador integrado es, sin duda, la causa de que, en las definiciones de Contabilidad, aparezca frecuentemente la calificación de "ciencia" para nuestra disciplina.

Como conclusión general Tua sostiene que, "aparte del ya señalado peligro de toda definición, que rara vez alcanza a recoger ni la dimensión total de una disciplina, ni el pensamiento íntegro de su autor, de las páginas anteriores se deducen, al me-nos, las siguientes conclusiones dignas de mención:

- Existe una evidente vinculación entre la Contabilidad y el entorno en que se desenvuelve, de manera que aquella se encuentra supeditada a éste y, a la vez, es capaz de incidir en el mismo: ambos han evolucionado constantemente, en un diálogo e interrelación mutua, de manera que la Contabilidad ha reflejado los cambios del entorno y, a su vez, ha incidido también en ellos. Las definiciones de Contabilidad, como es lógico, han captado aquel devenir, siguiendo una evolución similar.
- Este proceso evolutivo evidentemente no ha terminado pues, en la medida en que sea necesario, seguirá produciéndose aquel diálogo y, en consecuencia, los planteamientos conceptuales de la Contabilidad continuarán readaptándose para responder en cada momento a los requerimientos de la realidad circundante. Cualquier definición podrá ser la más reciente, pro en modo alguno puede considerarse a sí misma como la última y definitiva.
- Con todo ello, la Contabilidad se configura como una disciplina de carácter social, que requiere, para su conceptualización y formalización, de la utilización de un instrumental lógico acorde con estos planteamientos, que además, respete y tenga en cuenta aquella posible evolución.
- Por tanto, ni la teoría general ni el método utilizado por la Contabilidad -aparte del carácter hipotético de la primera, que comparte con cualquier construcción científica- pueden considerarse productos acabados sino que, por el contrario, son susceptibles de continuo perfeccionamiento y adaptación a planteamientos cada vez más evolucionados.
- En este proceso de interacción mutua y dado este carácter social de la Contabilidad, no puede pasarnos desapercibido el papel que juega el investigador como agente de cambio, capaz de impulsar, condicionar o, incluso, frenar el desarrollo de las disciplinas de carácter social.
- En las definiciones de Contabilidad, incluso en las coetáneas, pueden encontrarse distintos enfoques, todos ellos por lo general igualmente válidos, como muestra de la naturaleza multiparadigmática de nuestra disciplina, a la que puede accederse desde posturas y puntos de vista dispares o, al menos, no totalmente coincidentes, de modo que cada uno de ellos responde al programa de investigación -o, más modestamente, orientación- en que se milita. Comprender actualmente la auténtica esencia conceptual de nuestra disciplina implica, cada

vez de forma más clara, auparse por encima de los posibles enfoques, al objeto de obtener una visión integra-dora de todos ellos.”

-

### 1.3. Filosofías alternativas de la investigación contable

En la década del 70 la investigación contable experimentó un fuerte desarrollo, anteriormente se prestaba poca consideración explícita a la metodología de investigación contable. En 1979 la American Accounting Association publicó el informe *Empirical REsearch in Accounting: A methodological Viewpoint* (Abdel-Khalik y Ajinka), explorando los enfoque metodológicos alternativos y concluyendo que el método científico debía ser el ideal o preferido.

A partir de allí la discusión aportó nuevas ideas sobre los siguientes puntos: la metodología, los supuestos ontológicos y la epistemología, la taxonomía de la investigación contable y las categorías de la investigación contable. A continuación se resumen los aspecto principales referidos por los autores.

a) El método de la investigación contable. El método científico comienza con una teoría bien formulada, generalmente derivada de un repaso a la literatura académica previa y se expresa bajo la forma de modelo matemático. Ésta teoría se usa para formular hipótesis que expresan relaciones entre conjuntos de variables dependientes e independientes; a continuación se emplea un conjunto de procedimientos altamente estructurado y predeterminado para reunir información que se analiza con técnicas matemáticas y estadísticas y que casi inevitablemente valida la hipótesis . el paso final es generalizar los resultados. O sea el enfoque se basa en la abstracción, el reduccionismo y métodos estadísticos; siendo ésta una visión demasiado simplista del método pero representando la opinión de lo que era. Todo lo demás en investigación era una pobre aproximación al ideal.

Tomkins y Groves (1983) sostuvieron que otro métodos pueden ser apropiados para ciertas clases de investigación contable; por ejemplo el método naturalista, en el sentido de estudiar en su entorno natural, distinto del naturalismo de Dilthey que importa los métodos de las ciencias naturales a las ciencias sociales. Explora las interacciones con su contexto organizativo y social, desarrolla teorías holísticas para interpretar las prácticas contables del día a día en el contexto de los sistemas sociales más amplios de los que forma parte. Este enfoque se basa en el realismo, el holístico y el método analítico.

b) Los supuestos de la investigación contable. Los supuestos que haga el investigador con respecto a la naturaleza de la realidad del fenómeno (ontología) afectará la forma de alcanzar el conocimientos sobre el fenómeno (epistemología) y esto, a su vez, afecta el proceso mediante el que se puede realizar la investigación (metodología). En consecuencia , la elección de una metodología de investigación apropiada no se puede hacer aislada de una consideración de los supuestos ontológicos y epistemológicos que sostienen la investigación en cuestión. También cabe destacar que la metodología se ocupa del proceso de investigar y como tal tiene dimensiones tanto ontológicas como epistemológicas. Es importante distinguir metodología de métodos, éstos son las técnicas particulares usadas en la investigación.

Dichos autores se basaron en la clasificación de Morgan y Smircich y establecieron una clasificación séxtuple (seis formas alternativas de mirar el mundo) desplegada en un abanico en uno de cuyos extremos se sitúa la alternativa más objetiva y en el otro la más subjetiva, como se muestra a continuación:

- la realidad como una estructura concreta: realismo ingenuo
- la realidad como un proceso concreto: realismo trascendental
- la realidad como un campo de información contextual: relativismo contextual
- la realidad como discurso simbólico: idealismo trascendental, Kant
- la realidad como una construcción social: construccionismo social - idealismo social

- la realidad como la proyección de la imaginación humana: idealismo, Berkeley

Este esquema de los diferentes supuestos ontológicos indica cuestiones ignoradas por la creencia simplista sobre la exclusividad e idealidad del método científico.

c) La taxonomía de la investigación contable. Hopper y Powell agregaron al eje subjetivo- objetivo otra dimensión representada por la posición adoptada por los investigadores hacia la sociedad y generaron la clasificación cuádruple que se muestra en la figura siguiente sobre la taxonomía de la investigación contable referida en dicho .....

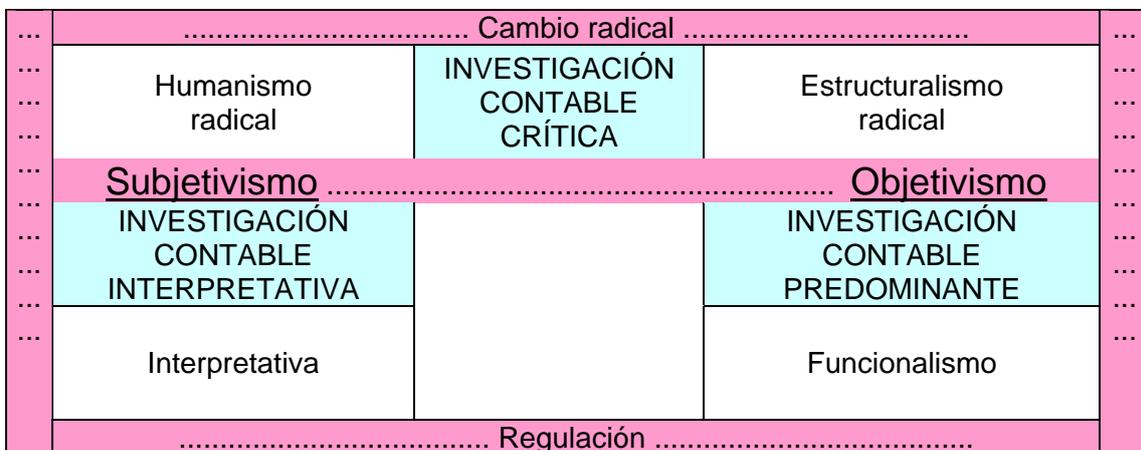
Para llegar a ello se basaron en Burrell y Morgan quienes habían hecho una clasificación de la investigación organizativa usando dos dimensiones independientes: la naturaleza de las ciencias sociales y la naturaleza de la sociedad. La dimensión de las ciencias sociales consiste en cuatro elementos diferenciados pero relacionados : supuestos sobre ontología, epistemología, naturaleza humana y metodología. Cada uno de estos elementos es un eje pero Burrell y Morgan los redujeron a un solo eje objetivo-subjetivo, como se muestra a continuación.

Ontología	Conciencia individual .....construcción concreta
Epistemología	Interpretación .....observación
Naturaleza humana	Libre voluntad .....determinismo
Metodología	Hermenéutica .....método científico
<b>REDUCIDO A:</b>	<b>SUBJETIVO.....OBJETIVO</b>

*Dimensión de las ciencias sociales según Burrell y Morgan, citado por Ryan, Scapens y Theobald.*

Los tres primeros elementos tienen implicancia metodológica, entonces Hopper y Powell redujeron las cuatro dimensiones en un solo continuo objetivo-subjetivo simplificando la discusión y añadieron una segunda dimensión representando la gama de enfoque que los investigadores adoptan hacia la sociedad : en un extremo los investigadores se centran en la regulación y la creación de orden en la sociedad , explicando como se mantiene unidas. En el otro extremo los que se interesan por los conflictos y las desigualdades sociales y se ocupan del potencial de cambio radical: Una vez más se trata de un continuo, con posiciones intermedias de investigadores interesados (preocupados ) por el cambio ordenado o en facilitar las discusiones sobre las direcciones del cambio.

Combinando los dos ejes identifican los enfoques alternativos presentados en cuadro siguiente, proporcionando una visión general muy útil a los efectos de la investigación contable.



*Taxonomía de la investigación contable de Hopper y Powell adaptada por Ryan, Scapens y Theobald.*

El funcionalismo combina una visión objetivista del mundo con la preocupación por la regulación; se basa en la consideración de la sociedad como un sistema único de elementos interrelacionados, en el que cada elemento de la vida social cumple una función específica y el investigador tiene el objetivo de descubrir la naturaleza de esas funciones. Sepárese a buena parte de la investigación contable predominante que se ocupa principalmente del funcionamiento de la contabilidad. Esos trabajos parten de una visión objetiva de la sociedad, consideran la conducta individual como determinística y usan la observación empírica y una metodología positiva de investigación.

La interpretativa es una investigación que se ocupa de comprender el mundo social y busca comprender la naturaleza social de las prácticas contables; algunos la objetan porque no busca proporcionar una crítica social y promover el cambio radical aunque de todos modos procura comprender el carácter social de la vida diaria.

El estructuralismo radical y el humanismo radical son distinguidos por los autores porque el primero concibe la sociedad formada por estructuras sociales y el segundo pone a la persona en el centro de la imagen y considera a la sociedad como la creación de actores sociales individuales, pero no estaban dispuestos a distinguirlas como categorías de investigación contable, prefiriendo discutir las teorías radicales como categoría; luego se le llamó investigación contable crítica.

A continuación se presenta en forma de cuadro la comparación de las tres categorías en relación a los factores caracterizadores de las mismas.

CATEGORÍA	CREENCIAS SOBRE EL CONOCIMIENTO	CREENCIAS SOBRE LA REALIDAD FÍSICA Y SOCIAL	RELACIÓN ENTRE TEORÍA-RÁCTICA CONTABLE
PREDOMINANTE	La teoría y la observación son independientes entre sí y se prefieren los métodos cuantitativos de recolección de datos para proporcionar una base a las generalizaciones	La realidad empírica es objetiva y externa al sujeto (y al investigador). Los actores humanos son esencialmente objetos pasivos que persiguen racionalmente sus metas asumidas. La sociedad y las organizaciones son básicamente estables y la conducta disfuncional se puede dirigir mediante el diseño de sistemas de control.	La contabilidad se ocupa de medios, no de fines -tiene valor neutral- y las estructuras institucionales existentes que dan por hechas.
INTERPRETATIVA	La teoría se usa para explicar las intenciones humanas. Su adecuación se valora por la consistencia lógica, la interpretación subjetiva y el acuerdo con las interpretaciones de sentido común de los actores.	La realidad se crea socialmente y se objetiviza mediante la interacción humana. La acción humana es intencional y su significado se basa en el contexto social e histórico. Se asume al orden social y se mide en los conflictos a través de los significados compartidos.	La teoría contable busca explicar la acción y comprender cómo se produce y reproduce el orden social
CRITICA	Los criterios para juzgar teorías son siempre temporales y limitados por el contexto. Los objetos sociales sólo se pueden comprender a través del estudio de su desarrollo y cambio histórico dentro de la totalidad de relaciones.	La realidad empírica se caracteriza por relaciones reales y objetivas, pero se transforma y reproduce mediante interpretación subjetiva. Se aceptan la intención humana y la racionalidad, pero tienen que ser analizadas críticamente porque el potencial humano está alienado por falsa conciencia e ideología. El conflicto fundamental es endémico en la sociedad, debido a la injusticia social.	La teoría tiene un imperativo crítico, concretamente la identificación y eliminación de prácticas dominantes ideológicas.

d) El debate subjetivo-objetivo. Dentro de la teoría social ha habido un debate continuado sobre la relación entre acción individual y las estructuras sociales. En un extremo está el estructuralismo, que mantiene que la acción social viene completamente determinada por las estructuras sociales. Las personas se ven "empujadas" por las estructuras, que limitan y dan forma a sus

comportamientos. En el otro extremo, está el individualismo, que mantiene que toda acción social es voluntaria y, por lo tanto, las estructuras sociales, en cuanto que existen, son meramente el reflejo de la acción individual acumulada. Se puede decir, según Giddens 1979, que estos extremos son demasiado deterministas, por un lado y demasiado voluntaristas por otro.

Al desarrollar su teoría de la estructuración, dicho autor quiso sustituir este dualismo de agencia y estructura con una dualidad. Agencia se refiere aquí a la capacidad del individuo de marcar una diferencia en el mundo, o sea, actuar como un agente humano libre. Esto debe contrastarse con el uso de la expresión “agente” en la investigación contable predominante, en la que significa justamente lo contrario. El agente, en la teoría de la agencia se mueve por axiomas de “conducta económicamente racional” para maximizar la utilidad esperada. En este sentido, el comportamiento del agente predecible y está determinado por las leyes de la elección racional. En la teoría social, en cambio, agencia se refiere a la capacidad del individuo de actuar de forma autónoma. En la “dualidad de estructura”, Giddens sostiene que agencia y estructura se presuponen una a otra. Aunque la estructura es el medio que da forma a la acción, es en sí el resultado de la misma.

Esta relación entre acción y estructura se puede ilustrar en el uso del idioma. Los actos orales individuales se basan en la estructura gramatical del idioma, pero esta estructura se crea y vuelve a crear todos los días a través de esos mismos actos orales, que aportan cambios al idioma. Hablando de las acciones sociales, en general, podemos decir que la agencia humana es inherentemente subjetiva, pero puede crear estructuras sociales que luego se pueden externalizar y, como tales, ser objeto de un análisis objetivo. Como resultado, la distinción entre lo subjetivo y lo objetivo se hace problemática, ya que dentro de la dualidad de la estructura hay elementos tanto subjetivos como objetivos.

Aunque la clasificación de Burrell y Morgan, tal cual fue usada por Hopper y Powell, proporciona una útil visión general y una categorización inicial de la investigación contable, no identifica otras dimensiones que deben considerarse al hablar de metodologías de la investigación contable. Laughlin (1995) parte del marco establecido por Burrell y Morgan, pero evita la dimensión de lo subjetivo-objetivo y, en su lugar, crea un marco tri-dimensional formado por teoría, metodología y cambio.

i) La dimensión del cambio se parece a los enfoques de la sociedad que tienen Burrell y Morgan. Aunque Laughlin ve esta dimensión como un continuo, separa tres niveles: alto, medio y bajo. Los investigadores que creen en un alto nivel de cambio son de la opinión de que la sociedad necesita ser cambiada, mientras que los que creen en un bajo nivel de cambio están bastante contentos con el statu quo. Los que están en el medio están abiertos a las posibilidades de cambio, pero no rechazan automáticamente todos los aspectos del statu quo.

Las otras dos dimensiones de Laughlin, teoría y metodología, se ocupan ambas del nivel de teorización. Una vez más, usa tres niveles: alto, medio y bajo.

ii) La dimensión de la teoría se refiere al nivel de teorización previo a la investigación. Altos niveles de teorización previa son indicativos de un mundo que el investigador considera estructurado con altos niveles de teorización previa son indicativos de un mundo que el investigador considera estructurado con altos niveles de generalidad y que ha sido bien investigado a través de estudios anteriores. Bajos niveles de teorización previa sugieren un mundo en el que las generalizaciones son difíciles, incluso imposible, y donde es inapropiado derivar visiones de estudios anteriores, ya que potencialmente podrían corromper el estudio actual.

iii) La dimensión metodológica se ocupa del nivel de teorización en el propio proceso de investigación –o sea, en la metodología- y de la definición teórica de cómo debe “ver” el investigador el sujeto de la investigación. En el extremo alto del continuo, la naturaleza del proceso de investigación, está altamente teorizada y, como tal, el observador no tiene otro papel sustantivo que la aplicación de un conjunto predefinido de técnicas. En el extremo bajo por el contrario, el investigador está directamente implicado en la investigación y se anima a usar sus habilidades de percepción, ordenadas por un conjunto de reglas y procedimientos teóricos.

Laughlin combinó estas tres dimensiones en un marco que luego usó para clasificar a las diferentes teorías sociales relacionadas con la investigación contable, tal como muestra la figura siguiente presentada por Laughlin:

Clasificación de la investigación social		Elección teórica: nivel de teorización previo a la investigación		
Laughlin, 1995		ALTO	MEDIO	BAJO
Elección metodológica: nivel de teorización de los métodos	ALTO	Positivismo (B) Realismo (B) Instrumentalismo (B) Convencionalismo (B)		
	MEDIO		Teoría crítica alemana (M)	Interaccionismo simbólico (B)
	BAJO	Marxista (A)	Estructuración (B) Teoría crítica francesa (B)	Pragmatismo (B) intercambio simbólico (B) etnometodología (B)
Elección de cambio: nivel de énfasis dado a la crítica del statu quo y necesidad de cambio → entre paréntesis (A) ALTO / M (MEDIO) / B (BAJO)				

La investigación contable predominante está representada por los enfoques que se ubican en el cuadrante superior izquierdo, todos ellos con nivel bajo en la dimensión del cambio; dicha investigación se califica como alta-alta-baja respectivamente según teoría, metodología y cambio. Laughlin contrasta la investigación predominante con el enfoque que él prefiere de pensamiento medio (teoría crítica alemana) y con los enfoque más interpretativos que aparecen en el cuadrante inferior derecho.

En la tabla que sigue contrasta esos tres enfoques, ilustrando la importancia de los niveles de teorización en relación a las características principales de las escuelas de pensamiento dominante

CARACTERÍSTICAS	Alto/ alto/ bajo(a)	Medido / medio / medio(a)	Bajo / bajo / bajo(a)
<b>CARACTERÍSTICAS DE LA TEORÍA</b>			
Creencia ontológica	Mundo generalizable esperando ser descubierto	Generalizaciones <i>esqueléticas</i> posibles	Las generalizaciones pueden no estar allí para ser descubiertas
Papel de la teoría	Teoría definible con hipótesis a probar	Teoría <i>esquelética</i> con una amplia comprensión de las relaciones	Teoría mal definida, sin hipótesis previas
<b>CARACTERÍSTICAS METODOLÓGICAS</b>			
Función del observador y creencia naturaleza humana	Observador independiente e irrelevante	Observador importante y siempre parte del proceso de descubrimiento	Observador importante y siempre parte del proceso de descubrimiento
Naturaleza del método	Método cuantitativo estructurado	Enfoque definible, pero sujeto a ajuste en situaciones reales invariablemente cualitativas	Enfoque cualitativo mal definido y no estructurado
Datos buscados	Datos transversales usados generalmente en un determinado momento y reunidos selectivamente en relación con las hipótesis	Longitudinales, basados en el estudio de casos. Fuertemente descriptivos, pero también analíticos	Longitudinales, basados en el estudio de casos. Fuertemente descriptivos
Conclusiones derivadas	Conclusiones cerradas sobre descubrimientos	Razonablemente concluyentes unidas a la teoría <i>esquelética</i> y riqueza empírica	Conclusiones mal definidas e inconclusas, pero empíricamente ricas en detalle
Criterios de validación	Inferencia estadística	Significados: investigadores+investigados	Significados: investigados
<b>CARACTERÍSTICAS DEL CAMBIO</b>			
	Poco énfasis en cambiar el statu quo	Énfasis medio abierto al cambio radical y mantenimiento de statu	Poco énfasis en cambiar el statu quo

### e) Proceso social de investigación

De lo analizado previamente, se concluye que en las ciencias sociales el proceso de investigación suele no ser una búsqueda objetiva de la verdad, es decir de valor neutral. Los investigadores se preocupan más por acumular prestigio que recompensas financieras, respaldados en un vigoroso procedimiento de valoración y publicación de lo que honestamente creen como verdadero.

Baker y Bettner al averiguar por qué los norteamericanos hacen poca investigación interpretativa y crítica, identificaban restricciones a los que tratan de salirse de la corriente principal puesto que los programas doctorales y políticas editoriales están bajo control mayoritario de los investigadores de la corriente predominante. No obstante ello, destacados ejemplos de personas que usan metodologías alternativas de investigación contable fueron constatados por el estudio.

## 2. ANTECEDENTES RELEVANTES EN INVESTIGACIÓN CONTABLE

### 2.1. Investigaciones individuales

En el punto 1.2. del presente trabajo se comentaron algunas de las investigaciones individuales realizadas en el ámbito iberoamericano en este siglo en las que se abordan temas generales y fundamentales en relación a la contabilidad. Así pues se refirieron la de Juan Rodríguez López (Uruguay) y Antonio López de Sá (Brasil) del año 1957 relacionada sobre Investigación científica en la Contabilidad; la de Roberto Gomes López (España) de 1992 sobre La ciencia contable: fundamentos científicos y metodológicos; la de María Tascón Fernández (España) de 1997 sobre La contabilidad como disciplina científica y la de Jorge Tua Pereda (España) de 1988 sobre Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones.

A continuación se menciona otras investigaciones e investigadores contemporáneos en sentido amplio, también relevantes, siempre sobre temas generales y fundamentales y sin pretender elaborar una lista exhaustiva por lo que es probable y excusable, desde ya, que se olviden algunos. Entre ellos se incluyen Eldon Hendriksen por su obra Teoría de la Contabilidad (1970); Juan Alberto Arévalo con sus trabajos pioneros en la primera mitad del siglo XX; Enrique Fowler Newton con una amplia y profunda producción en el último cuarto del siglo XX; así como numerosos colegas de toda esta América Latina, tan fecunda y diversa la vez, que con sus publicaciones, docencia y práctica sustentan, renuevan y descubren, día a día y año a año, las soluciones y enigmas de esta disciplina que con vocación y responsabilidad hemos abordado.

También corresponde citar el apoyo del Banco Interamericano de Desarrollo, en 1967, al trabajo regional sobre Investigación contable en América Latina.

### 2.2. Investigaciones en Instituciones

En general la investigación en instituciones se realiza en aquellas que son emisoras de normas contable, cuyas características difieren de la investigación realizada por organismos universitarios, como lo analiza el profesor Mario Biondi en su trabajo "Investigación en las universidades y en los organismos profesionales"

Así tenemos, el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA por su nombre en inglés) que ya en 1932, incluso antes de la gran crisis, efectuaba recomendaciones relativas a problemas surgidos por divergencias en las prácticas contables en la Bolsa de Nueva York. El Instituto desarrolló un programa de investigación y publicación de opiniones, empezando en 1938 con una serie de boletines de Investigación Contable (ARB) y llegando a emitir 51 boletines entre 1939 y 1959 con el soporte del Comité de Procedimientos Contables. Un cambio sustancial se

produjo cuando la Security Exchange Commission (SEC), el gobierno, permitió a los profesionales de la contabilidad establecer normas técnicas; entonces en 1959 se sustituyó al Comité por la Junta de Principios Contables que emitió 31 opiniones y 4 informes hasta 1973. Luego en 1971, ante la creciente insatisfacción con los procedimientos seguidos en el establecimiento de normas contables, el AICPA, apoyado en el informe de dos comités, reformó el sistema creando tres nuevos órganos, a saber: la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB por su nombre en inglés) responsable de la emisión de normas; la Fundación para la Contabilidad Financiera (FAF) responsable de la designación de los miembros de la Junta y el Consejo Consultivo de Normas en Contabilidad Financiera.

En el ámbito más amplio de América toda, corresponde tener presente la labor de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) en cuanto a investigación en ciencias económicas en general, en el ámbito de sus diez comisiones técnicas interamericanas, entre ellas la de investigación contable investigación en contabilidad, así como del ámbito tradicional de las bianuales Conferencias Interamericanas de Contabilidad (CIC), con sus comisiones de estudio en las diez áreas temáticas. En esos ámbitos se expresa de manera clara y concreta, la referida diversidad y fecundidad de la América Latina, correspondiendo citar al menos cuatro ejemplos de fecundidad pues la diversidad es más general y conocida: i) en la VII CIC de 1965 en Mar del Plata-Argentina, sobre la base del riguroso y renovador trabajo de Santiago Lazzati, “La contabilidad frente a los cambios en el poder adquisitivo de la moneda”, se discutió y aprobó una metodología de ajuste integral de los estados contables para reflejar los efectos de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda (hoy contabilidad de inflación) que fue pionero en el mundo entero, siendo sus fundamentos recogidos de manera tenue, dada las diferencias de contextos, en la normativa contable internacional a partir de la Norma Internacional de Contabilidad 15 y mucho tiempo después por la 29; ii) en la XI CIC de 1974 en San Juan-Puerto Rico, sobre la base del trabajo “Análisis crítico de los principios de contabilidad enunciados por la CIC” realizado por seis autores (Rubens Martínez, Alfredo Mújica, Miguel Olave, Fulvio Pérez, Alfredo Pignatta y Diego Sosa) se analiza y aprueba una metodología deductiva para la emisión de los principios, lo que también es recogido por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por su nombre en inglés) tiempo después y plasmado de forma completa y estructurada en su cuerpo normativo marco; iii) en la XVIII CIC de 1989 en Asunción-Paraguay, sobre la base de varios trabajos de numerosos autores de diversos países, en especial del Cono Sur, se discute en profundidad y se aprueba un modelo contable para las empresas agropecuarias, tema que luego es recogido en la NIC 41; iv) en la XX CIC de 1993 en Santo Domingo – República Dominicana, un año después de la Primera Cumbre de la Tierra (Río de Janeiro-Brasil), sobre la base de varios trabajos de autores de diversos países de América, se trata por primera vez el tema del impacto ambiental en la contabilidad.

La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por su nombre en inglés), sucesora a partir del 2001 del Comité (IASB) que había sido creado en 1973. En una nueva estructura organizacional relativamente similar a la de los organismos de Estado Unidos, se establecieron, además de la IASB, la fundación del IASB y los Administradores; el Consejo Asesor de Normas asesora a la IASB en todo el proceso de emisión de normas contables así como también a los administradores. Naturalmente los recursos humanos, financieros, informativos y tecnológicos proporcionan una capacidad de producción de dimensiones universales.

En el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con la creación y funcionamiento del CINIF se ha dotado a la profesión mexicana de un enorme potencial de investigación y análisis de la normativa contable internacional que se capitaliza en los numerosos acuerdos bilaterales y multilaterales de ese país y de su profesión.

En la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, los cometidos, conformación y labor del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) significa un aporte sustancial acorde con la tradición investigadora y emisora de normas de ese país.

La Asociación Española de Contabilidad y Administración (AECA), con una amplia representación de las disciplinas de las ciencias económicas, realiza una trascendental tarea de investigación, promoción, difusión, intercambio, análisis y apoyo a la emisión de normativa y discusión de temas

relacionadas a la economía, finanzas, administración y contabilidad de las organizaciones en general, privadas y públicas, con y sin fines de lucro, grandes, pequeñas y medianas, nacionales e internacionales, etc.

Otros colegios o asociaciones profesionales, a lo largo y ancho del mundo, con diversa intensidad y con variadas posturas, deben hoy y en el futuro desarrollar un mínimo de capacidad y organización para al menos conocer, analizar y difundir las novedades en materia contable en este mundo tan cambiante.

### **2.3. Investigaciones en Universidades**

Conocido y reconocido es, aunque no practicado de manera acorde, que una de las funciones relevantes de las universidades es la investigación, en tanto fuente productora del conocimiento puro y aplicado. En tal sentido, por restricciones de espacio y de tiempo dedicado a este trabajo, se citan tres ejemplos, por sus distintas formas, alcances y fases.

En Argentina se destaca a nivel nacional, se realiza, desde 1995 en forma anual, el Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable: El nombre, la frecuencia y las sedes son de por sí más que elocuentes de la importancia asignada a la investigación fomentando uno de los pilares del desarrollo de la contabilidad, esto es la conformación de una cultura de investigación y una comunidad de investigadores, donde se vuelcan la sabiduría, la experiencia y la fuerza y se moldean los talentos. Es de particular relevancia la investigación desarrollada en la Universidad de Buenos Aires destacándose la labor de Carlos García Casella y su equipo; también la producción de trabajos para dichos encuentros de la Universidad Nacional de la Plata con alrededor de cuarenta trabajos realizados por muchos autores; igualmente la Universidad Nacional de Rosario trabaja en el marco del Programa de Fomento de la Investigación Científica y Tecnológica y del Programa de Incentivos docentes del Ministerio de Educación, Ciencia y Tecnología.

En Colombia, la Pontificia Universidad Javeriana, en la publicación 2004 del Catálogo de Investigación refiere a la política de investigación, lineamientos para uso del fondo central de investigación, programa de apoyo a grupos de investigación, programa de jóvenes investigadores, inversión en investigación y formación de profesores e investigadores. En general, las líneas de investigación en ciencias económicas y administración comprenden contabilidad gerencial, contabilidad gubernamental, contabilidad financiera y aseguramiento de la información. Cada línea cuenta con al menos un investigador principal, varios co-investigadores e investigadores secundarios; tiene definidos sus objetivos anuales y se relevan los proyectos de investigación realizados, los en ejecución y los futuros, la producción intelectual a través de libros, artículos, trabajos , etc.

En Uruguay, la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República – UdelAR, en un marco nacional de fomento a la investigación e innovación, ha comenzado un proceso de institucionalización de la investigación en contabilidad, manteniendo las líneas tradicionales en Economía y Administración. En tal sentido se vienen encarando varias actividades: en marzo 2007 se celebró el I Taller de sensibilización de investigación en administración y contabilidad y en junio de 2007 se realizó la I Jornada de investigación en contabilidad y administración. Confiamos en que las presentes jornadas internacionales generen la fuerza y el compromiso necesarios para avanzar en tal dirección. Corresponde mencionar la investigación realizada a través de las cátedras mediante la tutoría de los trabajos monográficos requeridos para la obtención del título de grado así como la existencia y funcionamiento del Departamento de Ciencias y Técnicas Contables.

### **3. REFLEXIONES PREPARATORIAS DE UN PROCESO DE INVESTIGACIÓN SISTEMÁTICA**

Parece no haber dudas sobre la utilidad de la investigación contable y por tanto de la necesidad y conveniencia de su desarrollo en los ámbitos universitarios, tanto particulares como general, en el marco de una política nacional, preferentemente integrada a nivel regional y en línea con las tendencias internacionales y mejores práctica en la materia.

Ello es particularmente válido puesto que en el contexto de globalización creciente y acelerada, la profesión se enfrenta a una práctica normativista impulsada por las necesidades de comparabilidad de la información contable al punto tal de presionar para una enseñanza normativista que, a su vez, en el entorno de aumento continuo de la velocidad y profundada de los cambios. La vorágine en los procesos de emisión de normas requiere fortalecer y desarrollar en los educadores y educandos, así como en los profesionales en general la capacidad y actitud para pensar, que lo que en definitiva enseña la universidad y cultura es, en definitiva, lo que queda después de olvidarse de todo y para que ella sea lo más sólida y duradera posibles deben fijarse conceptos más que memorizar definiciones o norma.

La investigación para resultar útil debe satisfacer una serie de requisitos, saber sistematicidad con planificación y control, continuidad por los temas y las personas, comunicabilidad por acceso y difusión, aplicabilidad por pruebas y seguimiento, economicidad por acumulación y racionalización. Asimismo es necesario construir una cultura de investigación y una comunidad de investigadores, lo que requiere un ambiente adecuado para ello, en el marco de políticas generales y universitarias en la materia que incluya espacios materiales e intelectuales para la promover la vocación, estimular la aptitud, crear la oportunidad y asegurar redituabilidad sostenible.

Los doctores Mario Biondi y Mario Wainstein, en su trabajo "Organización de un Instituto Universitario de Investigación Contable" aportan una detallada y estructurada guía a tales efectos.

Por último corresponde destacar, en particular para países pequeños y muy poco heterogéneos, la importancia de una investigación universitaria interrelacionad con el ámbito profesional y con el medio empresarial y la sociedad así como con el sistema político y los organismo multilaterales

#### 4. BIBLIOGRAFÍA

- Biondi, Mario Y Wainztein, Mario . Organización del un Instituto Universitario de Investigaciones Contable. Quipukamayoc UNMSM - Facultad de Ciencias contables. 2003, primer semestre.
- Rodríguez López, Juan y López de Sá, Antonio. La investigación Científica en Contabilidad. Cuaderno N° 11. 1959. Instituto de Economía, Administración y Contabilidad de Hacienda Privada de la Facultad de ciencias Económicas y Administración – Universidad de la República – Uruguay
- Tascón Fernández, María. La contabilidad como disciplina científica. Revista de Contaduría y Administración N° 187 octubre-diciembre 1997
- Pontificia Universidad Javeriana. Catálogo de Investigación 2004
- Pontificia universidad Javeriana. Departamento de Ciencias Contables- Investigación
- Tua Pereda, Jorge. Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. Lecturas de teoría e investigación contables. Recopilación de artículos del autor. Centro Interamericano Jurídico-Financiero- Medellín-Colombia 1995.
- Gómez López, Roberto. La ciencia contable: fundamentos científicos y metodológicos. [eumed@net](mailto:eumed@net)
- Wyman, Harold. El poder y la importancia de la contabilidad. Revista española de financiación y contabilidad. Vol. XX, n. 62. enero-marzo 1990.
- Ryan, Bob; Scapens, Robert y Theobald, Michel. Metodología de la Investigación en Finanzas y Contabilidad. Ediciones Deusto. 2004
- Méndez, Carlos. Metodología: Guía par elaborar diseños de investigación en ciencias económicas, contables, administrativas. Ed. McGraw-Hill. 1988.
- Sitios web de organizaciones referidas

**INDICE**

<u>1.- Exploraciones preliminares sobre investigación científica en contabilidad .....</u>	<u>3</u>
1.1. El conocimiento científico y la investigación .....	3
1.2. La contabilidad como ciencia .....	4
1.3. Filosofías alternativas de la investigación contable .....	9
<u>2. Antecedentes relevantes en investigación contable .....</u>	<u>15</u>
2.1. Investigaciones individuales .....	15
2.2. Investigaciones en instituciones .....	15
2.3. investigaciones en universidades .....	17
<u>3.- Reflexiones preparatorias al inicio de un proceso de investigación sistemática .....</u>	<u>18</u>
Bibliografía .....	19