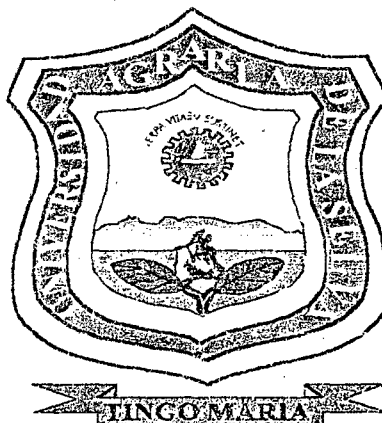
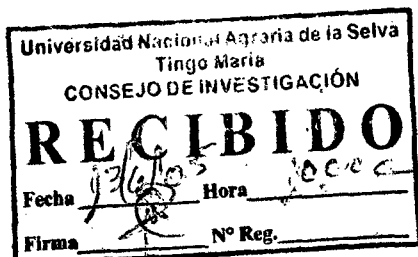


UNIVERSIDAD NACIONAL AGRARIA DE LA SELVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

Departamento Académico de Ciencias Contables y Financieras



**RACIONALISMO APLICADO Y MATERIALISMO
TÉCNICO COMO FUNDAMENTOS PARA
CONSTRUIR UNA TEORÍA CONTABLE
CONTEMPORÁNEA**

TESIS

PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE
CONTADOR PÚBLICO

PRESENTADO POR:

Bach. cc. ff. JOSÉ DARWIN MALPARTIDA MÁRQUEZ

TINGO MARÍA – PERÚ
2002

DEDICATORIA

*A mis queridos padres:
Macario y Anatolia,
quienes siempre me
recuerdan que la mejor
felicidad, es poder vivir
bajo la sombra de la
religión cristiana.*

*A la memoria del filósofo
Francés, Gastón Bachelard,
en cuyos pensamientos se han
inspirado mis honestas
reflexiones.*

*A todos aquellos hombres
que a la luz del alba,
luchan incesantemente
alcanzar la justicia social y
un mundo consecuente.*

AGRADECIMIENTOS

Uno nunca puede culminar un trabajo de investigación sólo, de tal manera que el autor, desea expresar su reconocimiento a las siguientes personas e instituciones:

Al Mgs. **Humberto HENRIQUEZ VALDIVIESO**, por sus sabias enseñanzas y orientaciones metodológicas, en su calidad de asesor de la presenta tesis; a la *Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas*, así como, al *Departamento Académico de Ciencias Contables*, por permitirme ser parte de la plana docente en la categoría de jefe de practica, cargo que me permitió ampliar mi visión de la contaduría y maduró la idea central de ésta tesis.

Extiendo este agradecimiento, al **CIUNAS**, que a pesar de sus austeras subvenciones, taparon en algo los agujeros por donde se despilfarraba mi concentración. No podría dejar de agradecer a los docentes del DACCFE, que a lo largo de mi formación profesional cuajaron los fundamentos de la contaduría y mi entendimiento en esta área; algo oscura para algunos.

Al profesor, Mgs. **Orlando MALPARTIDA**, quien fue el primero que me planteo el problema, aunque con un enfoque diferente. De igual manera, agradezco a mis amigos de la maestría en *Auditoria Integral*, quienes con su espíritu solidario me apoyaron en los momentos más espinosos de mi vida. Asimismo, debo agradecer de manera especial a **Marlene**, por animarme en todo momento y a pesar de la distancia, supo alentar mis horas de desaliento.

A los **estudiantes** de los cursos de investigación contable y metodología de la investigación científica, sobre todo a aquellos que me formulaban preguntas inextricables, induciéndome a profundizar más mis conocimientos en teoría contable; parte de ese esfuerzo exploratorio esta plasmado en el presente trabajo.

Finalmente, quiero dar gracias a mi familia, por su paciencia mientras yo trabajaba silenciosamente en esta tesis; en especial, a mi hermano **Róger**, quien me enseñó a transitar bajo el espectro de la ciencia y la lógica.

EPILOGO

*El triunfo,
en la vida,
no es de aquel que se adelanta,
empujando,
soberbio, altanero, prepotente,
pasando por encima de todo y de todos;
es más bien, de aquel que supo esperar
y ceder el paso,
y respetar en los demás
su propia dignidad;
es de aquel que supo rescatar,
silenciosamente,
de la paciencia sufrida
y de la vigilia angustiosa,
el valor de seguir adelante
después que otros se hayan adelantado.*

El triunfo en la vida (Sante Uberto Barbieri)

ABSTRACTS

This investigation work that I intended to carry out one year ago, although the conception becomes before of some years, it is the fruit of the necessity to explore the not well called countable theory. But besides the necessity to find the foundations to build a theory of the most rigorous accounting, the curiosity also played a preponderant paper. In such a way that, this investigation report proposed to the juries, is not about a topic very complex as it is: **The thesis that we can find the scientific rationality of the countable thought, through a dialectical game where the reason and the experience find their effectiveness.**

That double certainty translated to the philosophical language is not another thing that, the applied rationalism and technical materialism, proposed by **Gaston Bachelard**. But not alone we rotate around this philosophical system; rather we leave of this to arrive to the new postures contemporary epistemological and to conjugate, as it could not be otherwise, with the countable thought. In that sense, of the qualitative exploration made to the entangled countable literature, you could determine, the following considerations:

- Beyond a properly this countable theory, what you/they exist is mere generally accepted countable doctrines, lacking of logical and conceptual rationality.
- Autocratic schools don't exist, but rather these have served as womb for a subsequent countable school and sharing some postulates and principles.
- Two postures countable product of the development of the capitalism coexist, with their apocalyptic commandment! The neoliberalismo, become obstinate ally of the economic globalization. The first, called positivism denies all trial of value; and the second, considered as normativismo and it is characterized to be prescriptive.

In that to walk exploratory, I should point out that the accounting to experienced, three stages, the first one to which I will call past he goes back of very old times, giving passes later to the accounting preteorética and lastly, the stadium protocientífico. It is worth to say that the accounting is in a transition process toward the cientificidad and, to arrive to it, it should be built theoretical models that fit in a general theory. It should also be studied in a systemic way; that is to say, without leaving of side, the social context and the systematic context; at the same time with the vectorial countable epistemologists. The information is not enough; there is the imperative of building theories or at least new theoretical models, to engender a new scientific spirit willing to look for the truth and not the conventional arrangements. It is not a problem of the countable discipline, if not of the countable community, a discipline doesn't have the blame of not being able to solve the problems, the blame belongs to the investigator. That accuses to the countable discipline, will be considered as that carpenter that accuses to their tools and therefore he will be a bad carpenter.

Alone this way, the accounting will be able to reach its scientific statute for evolution or revolution, to the style of **Kuhn**. Finally to the end, alone it is the beginning of a new countable vision that ulterior it will be understood, because the science will always be a continuous adventure.

R E S U M E N

Este trabajo de investigación que me propuse a realizar hace un año, aunque la concepción deviene de algunos años antes, es el fruto de la necesidad por explorar la mal llamada teoría contable. Pero además de la necesidad por encontrar los fundamentos para construir una teoría verosímil, la curiosidad también jugó un papel preponderante. De tal manera que, éste informe de investigación propuesto a los jurados, trata de un tema no muy complejo como es: **La tesis de que podemos encontrar la racionalidad científica del pensamiento contable, a través de un juego dialéctico donde la razón y la experiencia encuentren su eficacia.**

Esa bicertidumbre traducida al lenguaje filosófico no es otra cosa que, el racionalismo aplicado y materialismo técnico, propuesto por **Gastón Bachelard**. Pero no solo giramos en torno a este sistema filosófico; más bien partimos de éste para llegar a las nuevas posturas epistemológicas contemporáneas y conjugar como no podría ser de otra manera, con el pensamiento contable. En ese sentido, de la exploración cualitativa hecha a la enmarañada literatura contable, se pudo determinar, las siguientes consideraciones:

- Más allá de una teoría contable propiamente dicha, lo que existen son meras doctrinas contables generalmente aceptadas, carentes de racionalidad lógica y conceptual.
- No existen escuelas autocráticas, sino que éstas han servido de matriz para una subsiguiente escuela contable y compartiendo algunos postulados y principios.
- Coexisten dos posturas contables producto del desarrollo del capitalismo, con su mandamiento apocalíptico! el neoliberalismo, aliado empecinado de la globalización económica. La primera, llamada positivismo niegan todo juicio de valor; y la segunda, considerada como normativismo y se caracteriza por ser prescriptiva.

En ese andar exploratorio, debo señalar que la contabilidad a experimentado, tres etapas, la primera a la que llamaré **pretérita** se remonta de tiempos antiquísimos, dando paso después a la contabilidad **preteorética** y por último, el estadio **protocientífico**. Vale decir, que la contabilidad está en un proceso de transición hacia la científicidad y, para llegar a ello, debe construirse modelos teoréticos que encajen en una teoría general. Además debe ser estudiada de una forma sistémica; es decir, sin dejar de lado, el contexto social y el contexto sistemático; a la par con los vectores epistemológicos contables. La información no basta, hay el imperativo de construir teorías o al menos nuevos modelos teóricos, para engendrar un nuevo espíritu científico dispuesto a buscar la verdad y no los arreglos convencionales. No es un problema de la disciplina contable, si no de la comunidad contable, una disciplina no tiene la culpa de no poder resolver los problemas, la culpa es del investigador. Aquel que culpe a la disciplina contable, será considerado como aquel carpintero que culpa a sus herramientas y por tanto será un mal carpintero.

Solo así, la contabilidad podrá alcanzar su estatuto científico por evolución o revolución, al estilo de Kuhn. Al fin al cabo, solo es el comienzo de una nueva visión contable que ulteriormente será entendida, porque la ciencia será siempre una aventura continua.

INTRODUCCIÓN

La contabilidad es una disciplina ligada a la misma historia del hombre y la sociedad. No obstante, a lo largo de la historia el bagaje de conocimiento contable se dio sin rigor científico. Más allá de teorías verosímiles, lo que existen son meras doctrinas generalmente aceptadas. En ese sentido, dos posturas saltan a la luz de nuestros ojos, esto es el positivismo y el normativismo. El primero, niega todo juicio de valor entramando en su lugar los juicios de hechos. En cambio, el segundo, admite los juicios de valor y se caracteriza por ser prescriptiva, se basa en códigos normativos y lo que busca es la utilidad de la información contable.

La dialectización de estas dos perspectivas, ha hecho precisar el flotamiento epistemológico de la contabilidad. Por tal razón, el objetivo del presente proyecto, esta orientada a constituir una filosofía dialogada entre el racionalismo aplicado y materialismo técnico, como fundamentos para construir una teoría contable contemporánea, claro esta unificando éstas dos vertientes. Por supuesto no será de manera ecléctica, sino sistemática.

Para tal propósito, se puso a prueba la siguiente hipótesis: *“la persistencia al concepto reduccionista del pensamiento contable, así como, el desconocimiento del racionalismo aplicado y materialismo técnico, son las causas que impiden alcanzar los fundamentos para construir una teoría contable contemporánea, acorde a las exigencias del nuevo espíritu científico”*. De acuerdo a la operacionalización de la hipótesis y a la interacción de los tres niveles de información, éste trabajo se ha estructurado en cinco capítulos: el primero, aborda el planteamiento metodológico; el segundo, trata sobre la evolución histórica del pensamiento contable; el tercero, precisa la persistencia al concepto reduccionista del pensamiento contable; el cuarto, explica el trascendentalismo del racionalismo aplicado y materialismo técnico; y el quinto capítulo, determina los fundamentos para construir una teoría contable contemporánea.

Esperamos que éste trabajo rediviva el espíritu científico y filosófico de la contabilidad hoy inerte e indiferente por quienes piensan que la contabilidad, es y será solamente un capítulo más de la necesidad de la empresa y el Estado, aislándolo fuera de un contexto biológico, económico, cultural y social.

El Autor.

TITULOS DE CUADROS EXPUESTOS EN LA INVESTIGACIÓN

	Pág.
Cuadro 1: Evolución de los sistemas numéricos.	29
Cuadro 2: Ley Paetelia Papiria.	33
Cuadro 3: Análisis de las hipótesis atribuidas a los tableros con escaques.	38
Cuadro 4: Rubros que contabilizaban los quipus.	44
Cuadro 5: Teoría de las cinco cuentas.	49
Cuadro 6: Perspectiva personalista de las cuentas.	50
Cuadro 7: Divergencias del conocimiento: científico y común.	57
Cuadro 8: Inventario de los principales conceptos reduccionistas.	58
Cuadro 9: Congresos internacionales de contabilidad: Serie Anglosajón.	64
Cuadro 10: Proyectos de investigación subvencionados por CONCYTEC.	69
Cuadro 11: Proyectos subvencionados por ubicación geográfica.	71
Cuadro 12: Objetivos y funciones del Sistema Nacional de Contabilidad.	76
Cuadro 13: Sinopsis de las grandes formas de la epistemología.	93
Cuadro 14: Sinopsis de los estudios paradigmáticos de la contabilidad.	101
Cuadro 15: Los programas de investigación contable.	104
Cuadro 16: Estructura estratificada del conocimiento humano.	112
Cuadro 17: Análisis crítico de la liquidez corriente.	114
Cuadro 18: Las parejas epistemológicas.	121
Cuadro 19: Clasificación del pensamiento contable.	132
Cuadro 20: El pensamiento contable positivo.	134
Cuadro 21: El pensamiento contable normativo.	136
Cuadro 22: Sinopsis de la escuela personalista.	138
Cuadro 23: Sinopsis de la escuela hacendalista.	139
Cuadro 24: Sinopsis de la escuela controlista.	140
Cuadro 25: Sinopsis de la escuela reditualista.	141
Cuadro 26: Sinopsis de la escuela patrimonialista.	142
Cuadro 27: Los modelos contables.	164

TITULOS DE FIGURAS EXPUESTAS EN LA INVESTIGACIÓN

	Pág.
Figura 1: Pictogramas e ideogramas.....	26
Figura 2: Tablillas con escritura cuneiforme.....	27
Figura 3: Instrumento de cálculo Pre – Sumerio.....	28
Figura 4: Registros contables con escritura cuneiforme.....	30
Figura 5: La yupana incaica (contador).....	37
Figura 6: El Quipucamayoc.....	39
Figura 7: Tipos de nudos usados en los quipus.....	41
Figura 8: Posición y significado de los nudos en un quipu.....	42
Figura 9: Proceso de adición en un quipu con seis series.....	43
Figura 10: Fray Lucas Pacciolo Di Borgo.....	47
Figura 11: El espectro ideológico Anglosajón.....	63
Figura 12: Tesis central del empirismo.....	65
Figura 13: Fases racionales del conocimiento contable.....	74
Figura 14: Esquema conceptual de Paul Grady.....	83
Figura 15: Visión Histórica de la filosofía.....	91
Figura 16: Figuras con varias interpretaciones.....	111
Figura 17: Objeto de estudio del racionalismo aplicado.....	118
Figura 18: Los constructos contables.....	161
Figura 19: Relación de la teoría con la realidad y la experiencia.....	163
Figura 20: Teoría de la convergencia contable.....	170

TITULOS DE GRAFICOS EXPUESTOS EN LA INVESTIGACIÓN

	Pág.
Gráfico 1: Composición tradicional de áreas curriculares.	60
Gráfico 2: Tendencias de subvenciones de proyectos de investigación.....	69
Gráfico 3: Organismos emisores de normas contables	75
Gráfico 4: Estructura del Sistema Nacional de Contabilidad.....	76
Gráfico 5: Organismos que emiten normas contables de regular aplicación.....	79
Gráfico 6: Asociaciones contables de carácter internacional.....	80
Gráfico 7: Instituciones contables de alcance regional.....	82
Gráfico 8: Enfoques paradigmáticos de la A.A.A.....	100
Gráfico 9: Bases generales de la contabilidad	129
Gráfico 10: División de la contabilidad según Calafell.....	130
Gráfico 11: Vectores y fuerzas	146
Gráfico 12: Constitución de los vectores epistemológicos	148
Gráfico 13: Interacción de los supuestos epistemológicos	150
Gráfico 14: El contexto contable como sistema social.....	156
Gráfico 15: El contexto sistemático de la contabilidad	158
Gráfico 16: Metateorización del pensamiento contable.....	168

ÍNDICE

Página

Dedicatoria.	
Agradecimiento.	
Resumen.	
Introducción.	

CAPITULO I

PLANTEAMIENTO METODOLÓGICO

1.1 Selección del problema.....	15
1.2 Caracterización general	15
1.3 Definición del problema.....	17
1.4 Delimitaciones.....	18
1.5 Formulación del problema	19
1.6 Planteamientos de los objetivos de investigación.....	19
1.7 Hipótesis de investigación	20
1.8 Diseño muestral.....	22
1.9 Métodos, técnicas e instrumentos utilizados.....	22
1.10 Justificación e importancia.....	23

CAPITULO II

INTROSPECCIÓN HISTÓRICA DE LA CONTABILIDAD

2.1 Visión general	24
2.2 Etapas de la evolución contable.....	25
2.2.1 Edad antigua	25
2.2.2 Edad media	33
(A). Alta edad media.....	35

(B).	Baja edad media	35
(C).	Paralelismo cultural con el imperio de los Incas.....	36
2.2.3	Edad moderna.....	45
2.2.4	Edad contemporánea.....	48

CAPITULO III

PERSISTENCIA AL CONCEPTO REDUCCIONISTA DEL PENSAMIENTO CONTABLE

3.1	Aspectos generales.	53
3.2	Falta de vigilancia epistemológica	54
3.2.1	Conocimiento común	54
3.2.2	Imprecisión conceptual.....	58
3.2.3	Influencia Anglo – Americana	62
3.2.4	Andamiaje teórico Anglosajón.....	63
3.3	Los gremios y asociaciones contables.....	67
3.3.1	Comunidad contable.....	67
3.3.2	Asociaciones contables nacionales	74
3.3.3	Asociaciones contables internacionales	79
3.4	Análisis crítico de los PCGA y las NIC'c.....	83

CAPITULO IV

TRASCENDENCIA DEL RACIONALISMO APLICADO Y MATERIALISMO TÉCNICO EN EL PENSAMIENTO CONTABLE

4.1	Consideraciones preliminares	88
4.2	Filosofía de la ciencia.....	89
4.3	Corrientes epistemológicas actuales	95
(A).	La epistemología histórica de Kuhn y los paradigmas contables.	96

(B). Lakatos y los programas de investigación contable	102
4.4 Naturaleza del racionalismo aplicado y materialismo técnico	107
4.5 Estructura del racionalismo aplicado y materialismo técnico	117
4.5.1 Objeto de estudio.....	117
4.5.2 Axiomas.....	118
4.5.3 Perfil epistemológico.....	120
4.6 Métodos epistemológicos.	122
4.6.1 Método histórico – crítico.	123
4.6.2 Método logístico.	124
4.6.3 Método hipotético – deductivo.....	125
4.6.4 Método dialéctico.	125

CAPITULO V

FUNDAMENTOS PARA CONSTRUIR UNA TEORÍA CONTABLE CONTEMPORÁNEA

5.1 Alcances introductorias.....	127
5.2 Clasificación del pensamiento contable.....	128
5.2.1 Contabilidad positiva.....	133
5.2.2 Contabilidad normativa	135
5.3 Objeto de estudio y las escuelas contables.....	136
5.3.1 Escuela personalista	138
5.3.2 Escuela hacendalista.....	139
5.3.3 Escuela controlista	140
5.3.4 Escuela reditualista.....	141
5.3.5 Escuela patrimonialista.....	142
5.4 Supuestos filosóficos de la contabilidad	144
5.4.1 Los vectores epistemológicos.....	144
(A) Concepto.....	146
(B) Constitución de los vectores	148
(C) Interacción de los vectores.....	149

5.5 Estructura de la ciencia contable	152
5.5.1 El contexto contable.....	153
5.5.2 Los constructos contables	159
5.5.3 Los modelos teóricos.....	162
5.5.4 Los fundamentos formales y sustanciales	164
5.6 La metateorización del pensamiento contable	167
5.6.1 Teoría de la convergencia contable	167
5.6.2 Principios teóricos.....	172
(A). Principio de incertidumbre	172
(B). Principio de transitoriedad.....	173
(C). Principio de la hipostática	174
(D). Principio de homotecia.....	174
(E). Principio de yuxtaposición.....	175
(F). Principio de la metamorfosis teóricas	175
5.7 Axiomatización de los sistemas contables.....	176

Conclusiones

Recomendaciones

Bibliografía

ANEXOS

Anexo 1: Páginas web de los miembros de la A.I.C

Anexo 2: Presupuesto del CONCYTEC año fiscal 2,001 y 2,002

Anexo 3: Normas internacionales de contabilidad oficializadas por el CNC

Anexo 4: Resolución 023-2,001-EF/93.01

CAPITULO I

PLANTEAMIENTO METODOLOGICO

1.1 Selección del problema.

1.1.1 Selección General: “La Doctrina Contable”

La Contabilidad a sido una de las primeras actividades que el hombre se interesó en sistematizar a partir de la división del trabajo. Desde allí, su doctrina se vio influenciada conforme evolucionó el comercio. Actualmente, ésta doctrina mejorada, se encarga de controlar la administración del patrimonio de una entidad económica. Para tal efecto, articula un conjunto sistematizado de teorías, conceptos, postulados, métodos y procedimientos que permiten procesar la información experimental, para su respectivo análisis y tomar las decisiones más acertadas.

1.1.2 Selección específica: “Racionalismo aplicado y materialismo técnico como fundamentos para construir una teoría contable contemporánea”

El afán científico de los Contadores, radica en racionalizar su ciencia como disciplina social. Su objeto es construir teorías y doctrinas, en la búsqueda de la verdad del pensamiento contable, así como en la concordancia de ese pensamiento verdadero. Sin embargo, la indiferencia a la investigación contable y la falta de una dialéctica dialogada entre las diversas escuelas contables elaboradas en la historia, ha impedido la construcción de una teoría contable contemporánea, acorde con las exigencias del nuevo espíritu científico.

1.2 Caracterización general.

La eclosión sistemática de la contabilidad se inicia con el Fray Lucas Pacciolo, quien en el siglo XV con un tratado de matemática, gestó el sistema de partida doble. Este principio causal, sin embargo, deviene mucho antes de la obra de este ilustre

matemático, se tiene la certeza convalidación de haberse practicado en el siglo XIII. Inclusive antes de este periodo, ya las culturas antiguas, especialmente la incaica conocía incipientemente la partida doble antes o paralelamente a la escuela Toscana.

Bajo este contexto, la contabilidad fue desarrollándose con relación a la aparición de las escuelas contables. Empero, la construcción del objeto de estudio a sido concebido por cada una de éstas escuelas en forma heterogénea y a su manera, motivo por el cual causó imprecisión conceptual de la realidad contable. Además, las posturas filosóficas como el empirismo inglés y el positivismo tuvieron, inclusive hasta ahora, fuertes influencias en el campo contable.

Pero no podemos hablar aún de teoría contable, puesto que más allá de meras doctrinas existe una tradición metodológica que se engendró justamente, por las posturas filosóficas anglosajonas. La visión ideológica de esta escuela empaña la verdadera visión sistémica de la contaduría; el empirismo concibe el conocimiento basado en la experiencia y en las simples sensaciones de nuestros sentidos y, a partir de la inducción, generalizan los resultados como si fueran válidos; eso es lo que a pasado en la contabilidad, las normas contables y los principios se han generalizado en base a este método; la regulación contable queda estrechamente vinculada más que a la lógica, a los juegos de intereses económicos del capitalismo.

Sumado a este problema, la falta de una política de investigación científica por parte de la comunidad contable, sobre todo los conservadores, han ahogado a la contabilidad en un mar de confusiones terminológicas. Más allá de serios intentos de teorización han agregado simples poesías a la ya existente jungla de teorías, si se pudiera llamarlas, porque más que eso son escuetas doctrinas; debo admitir por supuesto loables excepciones, ya que hay investigadores contables que si han hecho o al menos intentado separarse del sentido común a través de la investigación científica.

En resumen, este problema lo podemos caracterizar como el despegue de esa tensión reduccionista anglosajona, para encontrar el esperanto de la razón contable y su estatus de cientificidad a través del racionalismo aplicado y materialismo técnico.

1.3 Definición del problema.

El pensamiento científico contable, refleja un conjunto de conocimientos interdisciplinarios y sistematizados. Este pensamiento se perfeccionó a partir de la división del trabajo y la evolución del comercio. En consecuencia, constituye hoy por hoy, la explicación lógica de la variación del patrimonio de un ente o unidad económica. Para tal efecto, la contabilidad articula teorías, principios, postulados y normas contables que permiten controlar la administración del patrimonio; así como, estructurar la información experimental hasta llegar a los estados financieros; permitiendo posteriormente su análisis para la toma de decisiones.

Sin embargo, a pesar de ello, existen aún dos tensiones del pensamiento contable. Aquellos que entienden a la contabilidad como técnica, como es el caso de los exclusivistas o conservadores, se niegan a toda construcción teórica, limitándola así a sus aplicaciones praxiológicas. Por el contrario, la otra tensión del pensamiento contable (cientifistas) accede al afán científico de la contabilidad y tratan de racionalizarla su disciplina como un fin social. Por consiguiente, esta dicotomía denota que existe un dualismo dentro del conocimiento contable, aparentemente irreconciliables, pero en el diálogo científico verdadero, ambos hablarían el mismo problema, diálogo que por supuesto no existe dentro de nuestra disciplina.

En tal sentido, se presenta una necesidad ineludible de examinar este dualismo, para encontrar el esperanto de la razón. Es decir, buscar un juego dialéctico entre estas dos tensiones, para encontrar sus valores. Más bien, precisar el vector epistemológico, en donde la dialéctica de la razón y la experiencia encuentren su eficacia. Dicho de otra forma, es buscar el equilibrio del pensamiento contable a través de una filosofía dialogada, en donde admita el discursivo teórico y práctico de la esencia contable. Al fin al cabo la ciencia es una aventura que nunca termina, por ello realizar y conjugar, el racionalismo aplicado y materialismo técnico, como un proceso de acoplamiento de la razón y la experiencia, es necesario para la ansiada construcción teórica.

1.4 Delimitaciones.

1.4.1 Teórica.

Para la presente tesis, se tomó en cuenta las teorías epistemológicas contemporáneas, representado por **Gastón Bachelard**, entre otros epistemólogos. Además, se utilizaron teorías contables, iniciándonos con la obra del **Fray Lucas Pacciolo**, fundador de la contabilidad y, a la vez, las doctrinas jurídico-administrativas. Asimismo, se tuvo presente el enfoque económico de **Fabio Besta**, con su monumental obra "**La Ragioneria**"; prosigue esta época **Gino Zappa**, autor de "**Il Redito Di Impresa**"; **Vincenzo Masí** con su obra "**La Contabilidad como ciencia del patrimonio**"; **Giusseppe Cerboni** con su tratado de "**Logismografía**"; los modelos lineales de **Richard Mattessich**; **Allais** y su discípulo **Lesourne** con sus grafos de la circulación contable macroeconómica; el mismo **Schneidere** en su obra "**Teoría económica**"; "**El enfoque estructuralista de la contabilidad**" de **Antonio Ayllón**; "**Primeros principios de contabilidad pura**" de **D'auria Francisco**; "**La Filocontaloría**" de **Humberto Henríquez**; "**Hacia la revolución de la teoría contable**" de **WELL**; la "**Teoría contable**" de **Ahmed Belkaoui** y otros trabajos relacionados al tema de investigación.

1.4.2 Espacial.

El ámbito de estudio de la presente tesis es universal. Se tomó como unidades de análisis cada una de las escuelas del pensamiento contable. La escuela personalista, hacendalista, controlista, reditualista, patrimonialista y la escuela anglo sajona.

1.4.3 Temporal.

El estudio fue de tipo longitudinal, por cuanto se investigó desde los inicios de la contabilidad hasta nuestros días. Se inició en diciembre del 2,000 y se concluyó, en abril del 2,002.

1.5 **Formulación del problema.**

1.5.1 **Problema principal.**

- *¿Es indispensable una filosofía dialogada entre el racionalismo aplicado y materialismo técnico como fundamentos para construir una teoría contable contemporánea, acorde a las exigencias del nuevo espíritu científico?*

1.5.2 **Problemas secundarios.**

- *¿Cómo está concebido el pensamiento contable antes de la realización del racionalismo aplicado y materialismo técnico?*
- *¿Cuál es la estructura del racionalismo aplicado y materialismo técnico, para comportarse como disciplina en la búsqueda del vector epistemológico del pensamiento contable?*
- *¿Cuales son los resultados de la filosofía dialogada entre el racionalismo aplicado y materialismo técnico sobre el conocimiento contable?*

1.6 **Planteamiento de los objetivos.**

1.6.1 **Objetivo general.**

- *Constituir una filosofía dialogada entre el racionalismo aplicado y materialismo técnico, como fundamentos para construir una teoría contable contemporánea, acorde a las exigencias del nuevo espíritu científico.*

1.6.2 **Objetivos específicos.**

- *Estudiar la concepción del pensamiento contable producido antes de la aplicación del racionalismo aplicado y materialismo técnico.*

- *Explicar la estructura del racionalismo aplicado y materialismo técnico como disciplina en la búsqueda del vector epistemológico del conocimiento contable.*
- *Presentar los cimientos científicos y epistemológicos de la contabilidad, como resultado del accionar del racionalismo aplicado y materialismo técnico.*

1.7 **Hipótesis de investigación.**

1.7.1 **Hipótesis principal:**

“La persistencia al concepto reduccionista del pensamiento contable, así como, el desconocimiento del racionalismo aplicado y materialismo técnico, son las causas que impiden alcanzar los fundamentos para construir una teoría contable contemporánea, acorde a las exigencias del nuevo espíritu científico”

1.7.2 **Hipótesis Secundarios:**

- a. El pensamiento contable se encuentra en un proceso de flotamiento epistemológico, por un lado los tecnócratas tratan a su modo de reducir a la contabilidad a una disciplina técnica. Por otro lado, los científicos buscan racionalizar a la contabilidad como disciplina social.
- b. El racionalismo aplicado es el vector epistemológico, en donde la razón y la experiencia encuentran su eficacia y potencian la construcción de un conocimiento contable más objetivo.
- c. Los fundamentos para la construcción de una teoría contable contemporánea, recaen sobre la base de los supuestos filosóficos y de los vectores epistemológicos, permitiendo su teorización y formalización científica.

1.7.3 Operacionalización de la Hipótesis

A. Variables Independientes:

“X” = Persistencia al concepto reduccionista

Indicadores:

- Visión Histórica de la contabilidad.....X₁
- Falta de vigilancia epistemológica.....X₂
- Andamiaje teórico Anglosajón.....X₃
- Concepción convencionalista de los gremios contablesX₄
- Principios de contabilidad generalmente aceptadosX₅
- Normas internacionales de contabilidadX₆

“Y” = Racionalismo aplicado y materialismo técnico.

Indicadores:

- Filosofía de la ciencia.....Y₁
- Naturaleza y estructura.....Y₂
- Métodos epistemológicosY₃
- Corrientes epistemológicos actualesY₄
- Perfil epistemológicoY₅

B. Variable dependiente:

“Z” = Fundamentos para construir una teoría contable contemporánea.

Indicadores:

- Clasificación del pensamiento contable.....Z₁
- Evolución del objeto de estudio de la contabilidad.....Z₂
- Supuestos filosóficos de la contabilidadZ₃
- Estructura de la contabilidad como cienciaZ₄
- Axiomatización de los sistemas contablesZ₅

1.8 Diseño muestral.

Como el presente estudio está en el nivel de ciencia básica, no ha requerido precisar muestra numérica alguna. Por lo que el análisis recayó directamente a las fuentes de información de primer nivel, producto de la investigación bibliográfica que hemos realizado.

1.9 Métodos, técnicas e instrumentos utilizados.

1.9.1 Métodos de investigación. - Se utilizaron los siguientes:

☞ Métodos generales:

- A. Método comparativo. - Nos permitió confrontar las diversas posturas teóricas existentes y su grado de aplicación en relación con los organismos rectores de la comunidad contable.
- B. Método dialéctico. - Nos permitió conocer la naturaleza y estructura de la ciencia contable a lo largo de la historia.
- C. Método histórico. - Sirvió para descubrir y fundamentar los hechos que cuajaron a la contabilidad en sistema de conocimiento por cada una de las escuelas contables.

☞ Métodos específicos:

- A. Modelación. - Permite reconstruir naturalmente el objeto de estudio de la contabilidad, para precisar sus fundamentos científicos.
- B. Analogía. - Sirvió para determinar las similitudes en la aplicación de las normas contables por los distintos gremios o asociaciones contables en el ámbito nacional e internacional.
- C. Inductivo-Deductivo. - Permite establecer conclusiones y generalizar los resultados de la investigación.

1.9.2 Técnicas de investigación.

- a. Sistematización bibliográfica.
- b. Sistematización hemerográfica.
- c. Entrevista.
- d. Observación ordinaria.

1.9.3 Instrumentos de investigación.

- a. Fichas bibliográficas.
- b. Fichas hemerográficas.
- c. Cédula de entrevista.
- d. Guía de observación ordinaria.
- e. Diario de campo.

1.10 **Justificación e importancia.**

- a. A pesar que en el campo de la investigación contable, ya hay un campo abierto con valiosísimos aportes a la construcción de una teoría contable, aún falta una filosofía dialogada para que ese campo pueda seguir abriéndose dentro de un plano general, para que ayude determinar el vector epistemológico del conocimiento contable, por lo cual es ineludible la ejecución del proyecto.
- b. Los resultados de la presente investigación permitirá conocer el racionalismo aplicado y materialismo técnico, como un lenguaje genuino dentro de la contabilidad, para precisar su estructura y, por ende, encontrar ese juego dialéctico en donde la razón y la experiencia encuentren su eficacia.
- c. Constituye una visión actual de la teoría contable, puesto que se realizará un diálogo entre todas las escuelas contables, así como, de las últimas teorías. Presentando luego, una plataforma muy verosímil y libre de andamiajes convencionalistas, en donde la contabilidad encuentre su estatus de ciencia por evolución o revolución.

CAPITULO II

INTROSPECCIÓN HISTÓRICA DE LA CONTABILIDAD

2.1 **Visión general.**

En toda disciplina es necesario conocer el pasado, más aún si se trata de una disciplina cohesionada a la misma historia del hombre, como es la contabilidad. En ese sentido, hemos decidido por cuestiones metodológicas, realizar un examen a la evolución histórica de la contabilidad, para que a partir de allí podamos juzgar mejor las posturas empíricas que hacen referencia el capítulo III. Aunque algunos me acusen de seguir el *historicismo*, sin embargo, le puedo decir que no se equivocan. Lo cierto es que concebimos un historicismo, pero crítico, una especie de criba, la cual permita asimilar los conocimientos sustancialmente válidos y depurar el conocimiento común o vulgar; no hay otra manera de hacerlo.

Debo advertir también que, más de una simple descripción histórica, es una explicación evolutiva del pensamiento contable. En ese sentir, tendríamos que partir aparentemente de una simple pregunta: **¿Cuándo aparece la contabilidad?** No hay respuesta espontánea al respecto, ya que debemos adoptar ciertos supuestos (hipótesis) para responder en algo el planteamiento propuesto. Para ello enunciaremos otra interrogante: **¿Cuáles son los elementos necesarios para realizar la contabilidad?** Pues sin duda alguna, tres son los primeros elementos ineludibles: La unidad social del hombre, la aparición de la escritura y los números.

La escritura se remonta al periodo paleolítico, esto es, aproximadamente 6,000 a.C.; con la aparición de los sistemas cuneiformes. La aparición de los números es paralela a la escritura, no obstante, se estima sus primeras manifestaciones en las culturas egipcias y romanas, alrededor de los 3,000 años a.C. En cuanto a la unidad social del hombre, lo ubicamos con la primera división del trabajo, la agricultura. Las fechas de las que datan las plantas domesticados varían según las regiones, pero la mayoría son anteriores al sexto milenio a.C., y las más antiguas podrían remontarse al año 10,000 a.C.

Pero a lo largo de la historia, tal como lo explicaremos en el presente capítulo, la contabilidad a experimentando cambios emergentes, siendo en sus inicios no muy significativos; pero conforme el hombre va concibiendo la propiedad privada se preocupa también de contar con un medio de información. En efecto, los primeros registros contables datan de 3,000 años a.C. en tablillas de arcillas, construidas por los sumerios. En éstas, se registraban las mercancías, los ganados, los inventarios, etc. En este proceso la contabilidad va sufriendo transformaciones de forma hasta la edad media. Posteriormente, la contabilidad sufriría cambios de fondo, como consecuencia de la apertura a gran escala del comercio, sobre todo en Venecia. Es de anotar también que, la aparición de la moneda hizo más práctico el registro de las transacciones económicas.

En cuanto a la partida doble, hemos encontrado un paralelismo con el imperio de los incas, los quipus y la yupana no hacen, sino más bien de corroborar la existencia de un sistema contable. A pesar de que existen varias hipótesis al respecto, algunos tratando de ahogar la ineptitud de nuestra cultura; pero hay otros que lo realzan.

2.2 Etapas de la evolución contable.

2.2.1 Edad antigua.

Cuando nuestros ancestros hace aproximadamente 25,000 años a.C, comenzaron a dibujar en las cavernas, denotaban visionariamente la perenne necesidad de registrar sus vivencias cotidianas; sin saber que después de 36 milenios más adelante, se convertiría en la ciencia del patrimonio. Dan fe de esta afirmación los diversos diseños prehistóricos de cerámica, tejidos y pinturas rupestres encontradas a lo largo de la historia del hombre.¹

Hablar de contabilidad, por tanto, es retroceder a la historia del mismo hombre. En ese sentido, cuando el hombre comenzó a formar una unidad social forja la necesidad del uso de registros como fuente de información; adicionalmente a este

¹ Uno de los primeros hallazgos más importantes fue encontrado en la cueva de *Altamira* (Cantabria = España), en cuyas paredes se visualiza pinturas prehistóricas que datan aproximadamente 15,000 años a.C. recibe el apelativo de "*Capilla sexta del arte paleolítico.*"

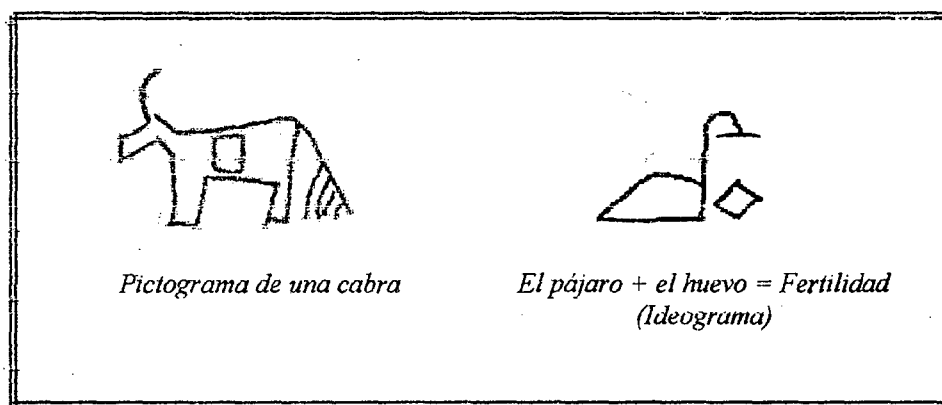
hecho, la *división del trabajo*, germinó una de las disciplinas más importante de la tierra, a la que más adelante llamaron los Alemanes "Economía de Empresa". "Dicho de otra forma la reunión de hombres creó necesidades cada vez más complejas que satisfacer, de aquí nace la necesidad de auxiliarse de un medio de información de naturaleza perenne [...]"² que le permitiera pues, conservar sus incipientes actividades económicas.

Pero habría que agregar al hombre constituyendo una unidad social, dos condiciones más: (i) *El origen de la escritura* y (ii) *Los números*, para poder considerar indiscutiblemente la actividad contable. En efecto, el origen de la escritura se remonta al *periodo paleolítico*, en donde existió una civilización que usaron marcas cuneiformes empleando cuñas como formas básicas para sus caracteres; ésta civilización fue la *Sumeria*, establecida en el sur de Mesopotamia. (*infra*).

Las primeras inscripciones cuneiformes estaban representadas por pictogramas que asociados a una acción o idea, daban como resultado un ideograma o signo – idea que las hacían recordar (*por ejemplo, estar de pie o caminar, por medio de un pie*) y así ciertos símbolos representaban más de una palabra. (*Vid. Fig. 01*).

FIGURA 01

PÍCTOGRAMAS E IDEOGRAMAS



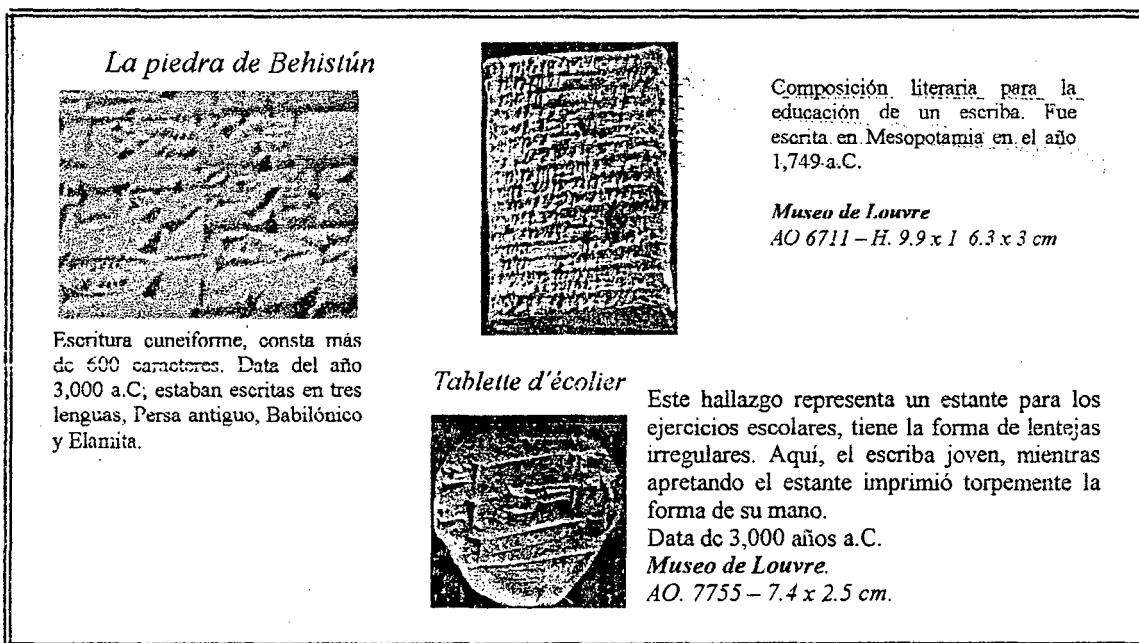
En esta figura el pájaro y el huevo, es una forma ideográfica de expresar la fertilidad

² GERTZ, Federico. *Origen y evolución de la contabilidad*. p. 18

Lo cierto es que el *sistema cuneiforme* una vez desarrollado completamente, se componían de 600 caracteres; de ello la mitad se emplearon como ideogramas o como silabas, las restantes sólo fueron ideogramas. El primer testimonio escrito que se conoce al respecto, es anterior a los 3,000 años a.C. Como está escrito con caracteres ideográficos, su lectura se presta a la ambigüedad, pero está presente el principio de transferencia fonética y se puede rastrear su historia hasta averiguar cómo se convirtió en escritura ideosilábica.³ [Véase Fig. 2] En lo que respecta a la “escritura fonética (*expresión de sonido sin mezcla de dibujos o símbolos*) se considera de origen *Semítico*, quizá ya anterior al año 2,000 a.C, era común este tipo de lenguaje escrito entre hebreos, fenicios, griegos y romanos.”⁴

FIGURA 02

TABLILLAS CON ESCRITURAS CUNEIFORMES

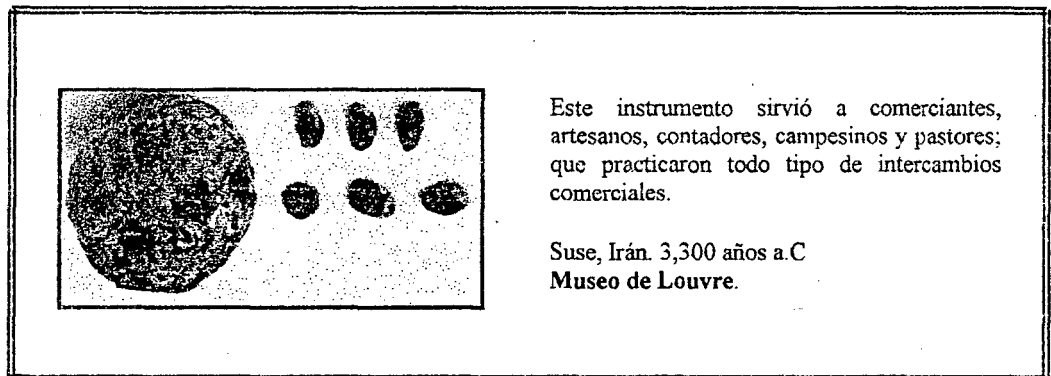


³ Los primeros signos se dibujaron siguiendo el cuerpo humano y sus partes; luego mamíferos, pájaros, insectos, peces, árboles, estrellas y nubes, tierra, agua, construcciones, barcos, mobiliarios, etc. [Véase al respecto: George Aaron Bartonin. *Origen y desarrollo de la escritura Babilónica.*]

⁴ AL KROEBER. *Antropología General*. Citado por: Federico, GERTZ. *Op. Cit.* p. 21

Paralelamente a estos hechos prehistóricos el hombre comenzó a contar y escribió símbolos para indicar números.⁵ Fueron los *Elamitas* y *Sumerios* quienes usaron un sistema de fichas empotrados en arcilla (*el calculi*) cuyo tamaño y forma diferían según el valor convenido. Estas fichas se colocaban en una esfera hecha de arcilla que identifican al dueño y servían para realizar conteos. Por ejemplo, si la burbuja de tierra – *así se le llamaba a este instrumento* – contenía la enumeración de una manada confiada a un pastor, resultaba fácil verificar la entrega a través del conteo de las fichas empotradas. [Véase figura adjunta].

FIGURA 03
INSTRUMENTO DE CALCULO PRESUMERIO



No obstante, para la notación matemática los Sumerios utilizaron dos símbolos; era algo más desarrollado que los Egipcios. Utilizaban tablillas con varias muescas o marcas en forma de cuña; una cuña sencilla representaba al uno (∨) y una marca en forma de flecha (<) representaba al número diez. El sistema de numeración de los Sumerios era sexagesimal (*base 60*). Es decir, los números menores que 59 estaban formados por éstos dos símbolos y utilizando un proceso aditivo, se obtenía el número deseado, tal como en las matemáticas egipcias.

⁵ Al respecto algunos investigadores han convenido encontrar en las pinturas prehistóricas algunos números; por ejemplo, aquellas encontradas en las cuevas de Altamira. [Para un mejor detalle consúltese a: Louis Karpinski. *Historia de las matemáticas*].

El número 60 se representaba sin embargo, con el mismo símbolo del uno y a partir de allí, el valor de un símbolo venia dado por su posición en el número completo. [Vid. Cdro. 01].

Ejemplo:

$$\begin{array}{cccc} \sphericalangle & \sphericalangle & \vee & \vee & \vee \\ \sphericalangle & \sphericalangle & \sphericalangle & \vee & \vee & \vee \end{array} = 57$$

$$\sphericalangle \sphericalangle \vee \vee \sphericalangle \vee = 2 \times 60^2 + 2 \times 60 + 11 = 7,331$$

TABLA 01
EVOLUCION DE LOS SISTEMAS NUMERICOS

Numeración	VALOR NUMERICO											
	1	2	3	5	10	20	21	50	100	500	1.000	10.000
Sumeria	∟	∟∟	∟∟∟	∟∟∟	<	<<	<<∟	<<<	∟∟			
Babilónica	>	>>	>>>	>>>>	•••				
Egiptia (jeroglífica)	I	II	III	III II	∧	∧∧	∧∧∧	∧∧∧ ∧∧	9	999 99	∧ ∧	I
Egiptia (hierática)	I	II	III	∟	∟	∟	∟	∟	∟	∟	∟	∟
Griega (ática)	I	II	III	Γ	Δ	ΔΔ	ΔΔI	∟	H	∟	X	M
Romana	I	II	III	V, Λ	X	XZ	XXI	L, ↓	C, C, D	D, C	cd, cd M	I (cd)

Fuente: *Elaboración propia del autor en base a la revisión histórica de las culturas antiguas.*

En lo que respecta a la cultura Egipcia, éstos utilizaron números jeroglíficos. El uno estaba representado por una línea vertical, el 10 por una herradura, el 100 de una forma espiral y el 10,000 por intermedio de un dedo que parece señalar. [Vid. Cdro. 01].

De esta constatación arqueológica, podemos asegurar que el hombre supo pensar antes de saber escribir, y una vez que el hombre escribió comenzó a realizar operaciones matemáticas (cálculos). Al respecto, el Dr. *Louis Karpinski* dice que los

Fenicios – *por ejemplo* – usaron marcas verticales para indicar unidades, y marcas horizontales para indicar decenas. No obstante el sistema numérico más popular de la antigüedad fue el Romano.

Siguiendo nuestra línea histórica – evolutiva, el teórico de la contabilidad **Vincenzo Masi** ⁶ nos reafirma que en la “edad de bronce, en Creta, centro de la civilización Minoica enseñó a redactar en las tablas de arcilla las cuentas de los costos, ingresos y resultados, de las entradas y salidas de los bienes de uso y consumo; señalando además las primeras normas fundamentales de una administración patrimonial de las que dan fe las pequeñas tablas encontradas en el palacio real de Cnosso [...]”(Véase Fig. 04).

FIGURA 04

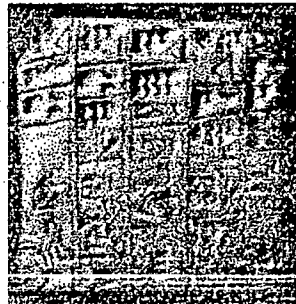
REGISTROS CONTABLES DE ARCILLA CON ESCRITURA CUNEIFORME



Tableta de Shuruppak (*Fara*)

Describe cifras de trabajadores
Periodo presumerio (2,700 a.C)

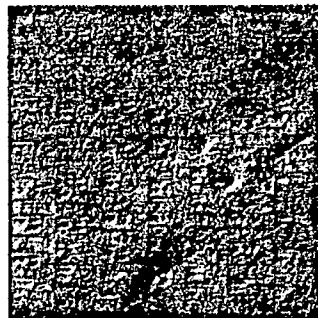
Museo de Louvre.



Tableta de Jemdet Nasr

No ha podido ser traducida en su integridad, pero ilustra el carácter general de los textos más antiguos. Cada columna tiene que ver con las mercancías estipuladas para cada día en particular.

Museo de Louvre.



Tableta de Shuruppak

Contiene 104 anotaciones, cada una registra la extensión de un campo, y el nombre de su dueño. Entre estas personas hay dos comerciantes, varios escribas y un pescador; también se registran cantidades de grano, por semilla.

Data del año 2,600 a.C.
Museo de Louvre.

⁶ VINCENZO, Masi. *Teoría y metodología de la contabilidad*. p.17

Pero es “en Grecia, donde había florecido el arte y nacido toda ciencia, la contabilidad se enorgullecía de sus principios de administración patrimonial de los bienes de la hacienda, que representaban las cuentas en su desenvolvimiento y que habían instituidos los contadores; [...]. El sistema de representación (*se denotaban*) por medio de los epígrafes, que llevaban los asientos contables y los antígrafos que los comprobaban y controlaban [...].”⁷

En consecuencia, tenemos la suficiente certeza que el hombre realizó una práctica contable a partida simple, hace aproximadamente 4,000 años a.C, tal como lo hemos descrito anteriormente. Podemos demostrarlo a través de los vestigios arqueológicos encontrados por las diversas expediciones. Además de ello, el descubrimiento de la escritura y los números constituyen los elementos indispensables para realizar dicha actividad.⁸

Se suma a estos acontecimientos la compilación de leyes y edictos suscritos a lo largo de la historia antigua en tablillas de arcilla y papiros, tal como hemos hecho referencia anteriormente. De este modo, se le da a la práctica contable el marco *jurídico* – *legal* para ejercer sus funciones de administración y control patrimonial, aunque de una manera incipiente.

El primer código conocido en la historia es el de **Hammurabi** – *rey de Babilonia* – que viene hacer uno de los primeros compendios que respaldan fehacientemente el registro de cuentas dos mil años antes de Cristo. El código está compuesto por columnas horizontales en escritura cuneiforme (16 columnas en el anverso y 28 en el reverso); comienza con un prólogo que explica los cultos religiosos

⁷ Idem. p. 20

⁸ Además de estos dos elementos mencionados, se tendría que agregar dos elementos más: al hombre constituyendo una *unidad social* y la búsqueda de una *unidad de valor*. Bajo este contexto, podemos agregar que la unidad social del hombre se dio como consecuencia de la especialización del trabajo [*agricultura* – *ganadería*], pasando del autoconsumo trival al trueque, por el mismo hecho de que se comenzó a producir más de lo necesario. Posteriormente, en lo que respecta a la unidad de valor, apareció un medio común de cambio siendo éste en primera instancia el buey. Más adelante en el siglo VI a.C se comenzó a usar la moneda acuñada, haciendo de la economía de cambio más práctico y fácil de realizar. Sin embargo, en esa época no todas las partidas se presentaban en términos de moneda, sino a través de medidas basadas en el trigo.

de Babilonia y Asiría, seguidamente se recogen disposiciones sobre el derecho de propiedad, préstamos, depósitos, deudas, propiedad domestica y derechos familiares.⁹

La obligación de llevar ciertos libros contables, aparece en Grecia con la muy conocida y celebre *legislación de Solón* (594 a.C). Este cuerpo legal considerado como uno de los argumentos jurídicos más justos y avanzados de su época, hacía gala al tribunal de cuentas, quienes estaban conformados por 10 logistas (contadores) y tenían la potestad de revisar los libros y juzgar a los funcionarios a cargo de los diversos servicios administrativos y que debían rendir cuentas anualmente.

En Italia, la contabilidad implantó cuentas, escrituras y especialmente enseñó a distinguir el patrimonio público del privado. La *ley de los Decenviros*, gravadas sobre tablas de bronce o de roble, fue expuesta en el juzgado romano; en ella se habla de la ejecución de los juicios contra los deudores insolventes y sobre el valor probatorio de los asientos contable. Dicha ley, se estima que fue publicada en el año 450 a.C, demuestra pues, una vez más, la gran importancia que tuvo la contabilidad en el imperio Romano; aunque no muy lejos de un sistema de teneduría de libros. Es más, del lenguaje Romano se engendro el bello nombre de *Ragioneria*, que significa contabilidad.

Hacia el año 325 a.C se promulga la ley *Paetelia Papiria*, donde se admitía la verificación del acreedor con el consentimiento del deudor, configurándose una obligación civil. En efecto, en Roma cada padre de familia tenía que escribir cronológicamente (día a día) en un libro llamado *adversaria*, todos los ingresos y gastos que pudiera realizar. Seguidamente cada mes lo transcribía cuidadosamente a un registro llamado *Codex*. Para el *adversaria*, se registraba los ingresos (*Acceptum*) en la parte izquierda y los egresos (*Expensum*) en la parte derecha; Mientras que para el *codex* en la parte derecha se mencionaba el cargo y el crédito en la parte izquierda.
[véase cuadro 02]

⁹ La transcripción casi completa de éste código puede encontrarse en: *Federico Lara Peinado. Código de Hammurabi.*

CUADRO 02
LEY PAETELIA PAPIRIA

(+)	ADVERSARIA "ARCA"	(-)	(+)	CODEX	(-)
	ACCEPTA Acceptum	EXPENSA Expensum		ACCEPTI	RESPONDI
	[Ingresos]	[Egresos]		Nombre de la persona Causa de la operación Monto de la misma	Nombre de la persona Causa de la operación Monto de la misma

Fuente: Adaptado de Federico Gertz. Origen y evolución de la contabilidad. p. 32-49.

Por consiguiente, los romanos llevaban dos libros contables: el adversaria, en la cual se anotaban los asientos de caja (*Arca*); Y el Codex, en el cual se sustentaba el ingreso o cargo a la cuenta; en definitiva era un libro de deudores y acreedores. Este mismo hecho forjó siglos más adelante la contabilidad por partida doble.

Así, termina la edad antigua aproximadamente el año 475 d.C; de acuerdo a la división cuatripartita de la historia Europea; en tal sentido, la contabilidad a partir de entonces se enfrentaría a cambios de forma, más no de fondo; propias de la edad media.

2.2.2 Edad media.

Parece que los historiadores aún no se han puesto de acuerdo sobre el origen cronológico de la edad media. Algunos dicen que se inicia con la caída del impero Romano en el siglo V, hasta el siglo XV. Sin embargo, otros defienden la tesis de que nunca hubo ruptura en el desarrollo cultural de Europa. Es más, la cultura Romana siguió practicándose, inclusive después de las invasiones Bárbaras. Parece que el término lo empleó el historiador **Flavio Biondo de Forlì**, con su obra publicada en 1,438: *Historiarum ab inclinatione romanorum imperii decades* (*Décadas de historia desde la decadencia del Imperio romano*).

No obstante, la presente tesis tiende a reconocer este periodo a partir del año 475 hasta aproximadamente 1,453; pues dentro de ella, se deslumbra la evolución histórica Europea, a pesar de las invasiones permanentes y el desequilibrio económico ocasionadas por los pueblos Germanos. Estos eventos, hicieron que las actividades políticas y económicas se volvieran unilaterales (locales) desapareciendo casi por completo el comercio integral de estos pueblos. Sin embargo, la economía monetaria nunca dejó de existir en lo absoluto; Consecuentemente, la practica contable siguió su camino, aunque no hubo cambios de fondo, hasta mediados del siglo XI, tiempo en que cesaron las guerras e invasiones.

A pesar de que Europa en el siglo VIII sufre nuevas invasiones, el comercio y por ende la contabilidad, seguían su cauce. Consecutivamente “la practica contable continuaba siendo un auxiliar eficaz como testimonio de las operaciones financieras que se llevaban a cabo en aquella época, mas no solo entre los reyes y señores feudales sino también en los monasterios que se encontraban diseminados por toda Europa.”¹⁰ Al mismo tiempo, en Italia, la actividad contable marcaba un hito, puesto que existían personas versadas en esta disciplina que se dedicaban a llevar cuenta y razón de los comerciantes, sobre todo en Venecia; suceso que sin duda alguna abrió pasos para el repunte de la contabilidad como técnica.

Es conocido que la primera etapa de la edad media se cierra en el siglo X con las segundas migraciones germánicas e invasiones protagonizadas por los vikingos procedentes del norte; y la debilidad de todas las fuerzas integradoras y de expansión europeas cedió al desintegrarse el Imperio Carolingio. Esto ocasionó a que las tierras se quedaran sin cultivar, la población disminuyera y los monasterios se convirtieron en los únicos plausibles baluartes de la civilización. En esta perspectiva, la edad media sufriría nuevos cambios transcendentales especialmente en las dos ultimas etapas (*alta edad media* y *baja edad media*); por lo tanto, a continuación haremos una breve pero nutrida descripción histórica en éstas dos últimas etapas.

¹⁰ GERTZ, Federico. *Op. Cit.* p. 57

(A). Alta edad media.

Esta etapa empieza aproximadamente a mediados del siglo XI, cuando las grandes invasiones habían llegado a su fin y el continente Europeo experimentaba la expansión demográfica de su población. Renació la vida urbana así como el comercio a gran escala, aunque de manera regular. Se desarrolló también una sociedad compleja e innovadora. Algunos historiadores lo han convenido en llamarle el “*renacimiento del siglo XII*”.

El núcleo comercial de *Venecia* comenzó a surgir con gran pujanza con el imperio Bizantino, aproximadamente en el año 1,126; a partir de allí el comercio floreció notablemente y comenzaron como era lógico, a perfeccionarse el rudimentario sistema contable de la época. A esto, debemos agregar que fueron las ciudades de Italia, Génova y Florencia las que se encargaron del desarrollo promisorio de la actividad industrial y bancaria, dando lugar, a las primeras formas de una contabilidad a partida doble.

Pero “a mediados del siglo XI, el matemático Persa, **Al Khwarazmi** escribe un tratado de aritmética en donde aparece el sistema moderno de numeración, constituyendo pues uno de los aportes más plausibles de la época; con la llegada del nuevo sistema arábigo a Europa, era mucho más fácil de anotar en algunos libros de contabilidad existentes por ese entonces, las operaciones mercantiles. No obstante, dicho sistema no se generalizó sino hasta el siglo XV. Se le atribuye a **Leonardo Fibonacci** como el promotor de los números arábigos en Florencia (Italia) en el año 1,202.¹¹

(B). Baja edad media.

En este periodo (*siglo XIII*), las ciudades fueron creciendo en tamaño y prosperidad; por consiguiente, se comenzó la lucha por la independencia política. Surge además, el Estado moderno y se empeñó la lucha por la hegemonía entre la iglesia y el Estado. La independencia del análisis político no fue más que una

¹¹ Los números arábigos provienen de la India. Pero fueron los *Árabes* quienes introdujeron a Europa, a través de sus conquistas territoriales.

corriente del pensamiento bajomedieval y surgió como consecuencia del fracaso del gran proyecto de la filosofía altomedieval, que ambicionaba encontrar una síntesis de todo el conocimiento y experiencia tanto humano como metafísico.

En este proceso “un nuevo avance en la contabilidad, fue la aparición de libros auxiliares: El libro de cuentas Corrientes, pues cuando el número de operaciones fue voluminoso, la información que brindaba dicho *cartulari* dificultaba encontrar una persona determinada [...] Al llevarse una cuenta por cada cliente importante, se solucionó el problema; otra innovación que presentó el libro *cartulari* es que se escribe en dos hojas unidas en el centro y que son tituladas en la parte superior con su *debe* y *haber* respectivo[...].”¹² Un ejemplo claro de estos libros auxiliares se remite al banquero Florentino Perrizzi y datan del año 1,336.

En lo sucesivo, la contabilidad de doble entrada se inició en las ciudades comerciales italianas; los libros de contabilidad más antiguos que se conservan provienen de la ciudad de Génova, y datan del año 1,340 además muestran que para aquel entonces, las técnicas contables estaban ya muy avanzadas. Uno de esos libros que demuestran la partida doble pertenece a Francesco Datini y que introduce por primera vez las cuentas patrimoniales, solucionando así el problema de los comerciantes, en cuanto a llevar una cuenta específica para las diferencias entre sus gastos e ingresos; datan del año 1,366. Por otro lado, el desarrollo en China de los primeros formularios de tesorería y de los ábacos, permitieron el progreso de las técnicas contables en oriente.

Lo cierto es que ya para el siglo XIV, la partida doble estaba ampliamente desarrollada, pero habría que esperar la edad moderna para ver los cambios de fondo y forma de nuestra ciencia.

(C). Paralelismo Cultural con el Imperio de los Incas (Sistema Contable).

Creemos necesario escribir, la importancia que tuvo la contabilidad en el imperio de los Incas y el paralelismo cultural que existió con occidente. Es por ello

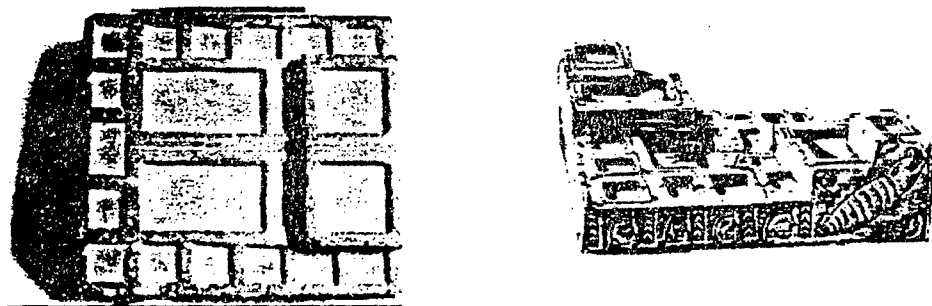
¹² GERTZ, Federico. *Op. Cit.* p. 71

que lo ubicamos dentro de la edad media, esto no significa ser exhaustivo, pero si prudente, en el sentido de que los Incas experimentaron su propio desarrollo social y económico. Lo que pretendo dejar en claro, es que los Incas utilizaron la partida doble, inclusive antes de las que lo utilizaran en Europa. Explicar, este evento, será el cometido del presente contenido.

La cultura Inca asombra aún en nuestros días por sus hechos culturales, sociales y económicos. En ese sentido, tendríamos que precisar el origen del Imperio Inca aunque poco se sabe de ello; sin embargo, se han establecido cuatro etapas "para el Cusco prehispánico, con cinco fases consecutivas: Chanapata; influencia Huari; Inca provincial (Killke); Inca imperial (Cusco) e Inca colonial (Cuychipuncu). La cronología para Inca provincial corresponderá de 1,200 a 1,438 de nuestra era; para Inca imperial de 1,438 a 1,537, y para Inca colonial después de 1,537."¹³

Determinado así la cronología del Inca provincial, creemos que ya para el año 1,200 se manifiesta la partida doble, tal como se concebía incipientemente en Europa. Habría que agregar sin embargo, que el uso de artefactos genuinos de cálculo, en este caso por culturas prehispánicas, no hacen sino más bien corroborar el uso de la partida doble, incluso anterior a los 1,200 años de nuestra era.

FIGURA 05
LA YUPANA INCAICA (CONTADOR)



¹³ SILVA, Fernando y Róger, RAVINES. *Historia general del Perú*. p. 18

Existe ciertamente varias hipótesis atribuidas al uso de éstos artefactos de cálculos y que merecen por tanto, un análisis concluyente. Una de las primeras hipótesis fue planteada por **Adolfo Bastián**; quién precisó que su uso fue netamente arquitectónico; al sostener que se trataba de la reproducción urbanista de un pueblo. Posteriormente, el historiador **Max Hule**, explicó que se trataba de una práctica de juegos de azar, entre dos retadores. [Vid. Cuadro 03].

No obstante, **Carlos Wiener** y el reconocido etnólogo **Erland Nördenskiöld**, plantearon que los tableros con escaques sirvieron como instrumentos de cálculo; y, fueron por tanto, contadores o ábacos [Vid. Fig. 05].

CUADRO 03
ANÁLISIS DE LAS HIPÓTESIS ATRIBUIDOS A LOS
TABLEROS CON ESCAQUES.

Hipótesis planteada	Autores.
<i>Su uso fueron netamente arquitectónico (modelos urbanísticos).</i>	Adolfo Bastián – Federico González Suárez.
<i>Tablas empleadas para los juegos de azar.</i>	Max Hule – Murúa.
<i>Realización de operaciones de cálculo (yupana o ábaco).</i>	Villagomez – Carlos Wiener – E. Nordenskiöld – Carlos Radicati.

Fuente: *Elaboración propia del autor*

Lo cierto es que con el avance de la investigación arqueológica e histórica, la hipótesis arquitectónica de *Bastián*, quedó rezagada y se cuajó la hipótesis del cálculo.¹⁴ En ese sentido, el cronista indígena **Felipe Guamán Poma De Ayala**, en su *Nueva crónica y buen gobierno*, escrita en el siglo

¹⁴ A esta manera de calcular se le llamó *Yupani* que quiere decir “Hacer cuenta”. Por lo tanto, se defiende la tesis de que la yupana, tal como ahora lo conocemos se derivó de los antiguos tableros llamados Taptana, que sirvieron como instrumentos de juegos. [Véase, para un amplio estudio a: **Carlos Radicati**. *El sistema contable de los incas*. pp. 9 – 20.]

XVII, presenta gráficamente a un *Quipucamayoc* agarrando un quipo y, en cuyos pies se encuentra un tablero compuesto de 20 casilleros [Vid.: Fig. 6].



FIGURA 06
EL QUIPUCAMAYOC.

En ésta viñeta *Guamán Poma*, esquematiza a un *Quipucamayoc*, quien era la persona encargada de elaborar e interpretar los quipus. En sus pies, al lado derecho se ve claramente la *Yupana*, que sirvió a los antiguos Peruanos como instrumentos de cálculo para la administración y control de sus bienes.

Este “rudimentario sistema de cálculo, utilizando piedrecitas o materiales similares, que según los cronistas de la época, era de tal eficiencia que las cuentas aún las más embarazosas se hacían puntualísimamente sin errar un tilde”¹⁵ servía para calcular los tributos que pagaban los *Ayllus*, así como, las cosechas y la repartición del botín después de haber ganado una guerra.

Pero el tablero de *Guamán Poma*, contiene puntos negros y blancos en su interior que llamó mucha la atención a los investigadores. [vid.: fig.06]. Es más, a parte de la coloración es oportuno resaltar la variación del número en cada columna de la derecha (dos, tres y cinco), de tal modo que, trajo muchas interpretaciones del mismo. Uno de ellos, como lo describe **Henry Wassén**, es de suponer que los puntos blancos representan los huecos que quedaron vacíos al no ser utilizados; mientras que los puntos negros, denotan las fichas (granos) empleados para realizar el cálculo. La otra interpretación se le atribuye a **Héctor Calderón**, sostiene que el color negro servían para expresar los valores positivos

¹⁵ SILVA, Fernando y Róger, RAVINES. *Op. Cit.* p. 563.

y los de color blanco para los números negativos; dudamos sin embargo, que para esa época se halla conocido los números negativos, por lo cual la interpretación no queda más que, una hipótesis incomprensible.

No obstante, por ahora se acepta la interpretación de *Henry Wassén* y **Emilio Mendizábal Lesack**. Este último sugiere que los puntos negros eran para sumar y los blancos para restar. Pero es, sin duda, el dibujo de *Guamán Poma*, el único ábaco que se conoce y, como lo describe el propio cronista: “después que el quipucamayó hacia los cálculos en la tabla mediante granos de quinua, consignaba el resultado en un quipo cuyas cuerdas eran de lana de ciervo de taruga.”¹⁶

Por consiguiente, “el empleo de la yupana moviendo las fichas dentro de los casilleros, era una manera de contar sumamente práctica e, indudablemente mucho más fácil que nuestro sistema de hacer las operaciones aritméticas con pluma y papel [...]. Actualmente su uso evitaría a muchos de nuestros escolares no muy inclinados a las matemáticas, la ingrata obligación de aprender de memoria la tabla pitagórica y, más que todo, el engorro de tener que contar con los dedos.”¹⁷

Es preciso manifestar, por lo tanto, que el quipu es una derivación de la yupana, por el mismo hecho de ofrecer un registro permanente de datos contables mayores (*infra*). Las primeras fuentes referenciales de los quipus incaicos, nos las ofrece los testigos presenciales de la conquista del siglo XVI y por supuesto, también de los cronistas. Al respecto, **Hernando Pizarro**, nos da la primera noticia de quipu al manifestar que, “[...] cuando pasa la gente de guerra, tienen depósitos de leña y maíz y de todo lo demás. Cuentan por unos nudos en unas cuerdas de lo que cada cacique ha traído. Y cuando nos habían de traer algunas cargas de leña u ovejas o maíz o chicha, quitaban de los nudos de los que lo

¹⁶ GUAMÁN POMA, Felipe. *Nueva Corónica y buen Gobierno*. p. 32.

¹⁷ RADICATI, Carlos. *El sistema contable de los incas*. p. 45.

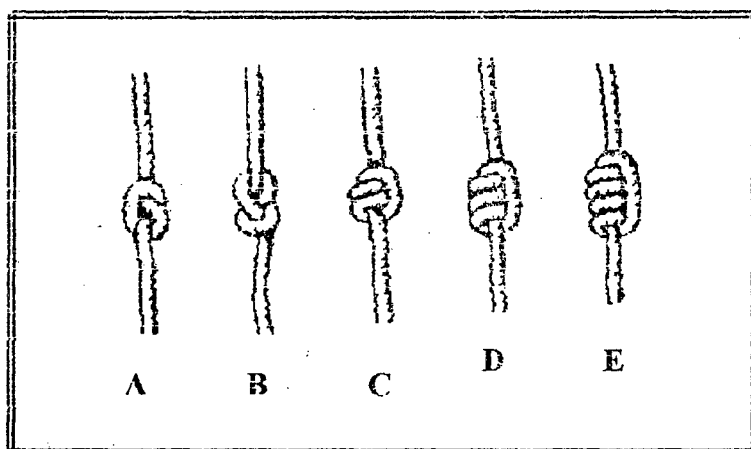
tenían a cargo, y anudábanlo en otra parte; de manera que todo tienen muy grande cuenta y razón [...].”¹⁸

En verdad, hablar de la clasificación y uso de los quipus, nos llevaría por redactar todo un capítulo; sin embargo, podemos sintetizar diciendo que ésta cultura, llevo cuenta y razón de sus informaciones cuantitativas. Es más. La forma de registro a través de los nudos indican tanto el cargo como el abono, dando fe de la primacía en el uso de la partida doble.

Pero hay algo más asombroso digno de ser plausible, los Incas usaron un sistema de numeración basado en la posición de los signos y que por lo tanto, era decimal; con ello queremos decir, que con los quipus se podían realizar operaciones aritméticas, de tal modo que, no era necesario recurrir al ábaco como lo hicieron aquellas culturas que ignoraban el valor de posición de las cifras [*Vid. fig. 07*].

FIGURA 07

TIPOS DE NUDOS USADOS EN LOS QUIPUS



Legenda:

(A). Nudo Simple "s". - (B). Nudo Flamenco "f". - (C), (D) y (E). Nudos Compuestos.

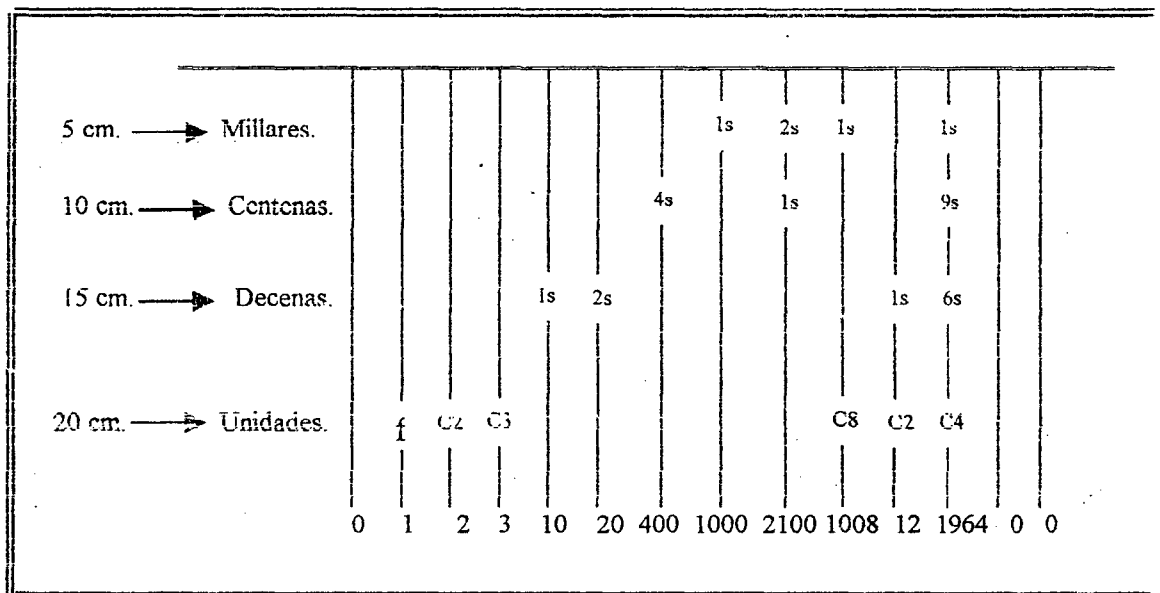
FUENTE: Adaptado de Carlos, RADICATI. *EL Sistema Contable de los Incas*. Pp. 68-69.

Estos signos si bien es cierto no fueron gráficos ni pictórico, pero los Incas usaron los nudos como una forma eficiente de indicar dichos valores. Sin

¹⁸ PIZARRO, Hernando. *Carta a la Audiencia de Panamá*. s/n/p

duda alguna, el sistema de numeración Incaica se asemeja más con la numeración de la India y, por consiguiente, se tiene la certera convalidación con los llamados números arábigos que usamos en la actualidad (*vid. Fig.08*). Y no como lo menciona **Federico Gertz**, apoyado en los escritos de **Alberto María Carreño** (*los contadores en México*) al decir: "que para la contabilidad fue superior el sistema pictórico azteca". Al respecto, podemos decir que las pruebas *arqueológicas e históricas*, no hacen sino más bien, corroborar fehacientemente que la única cultura en el nuevo mundo que utilizó instrumentos de cálculo basado en el sistema decimal, fue la **Incaica**. (*Supra*).

FIGURA 08
POSICIÓN Y SIGNIFICADO DE LOS NUDOS



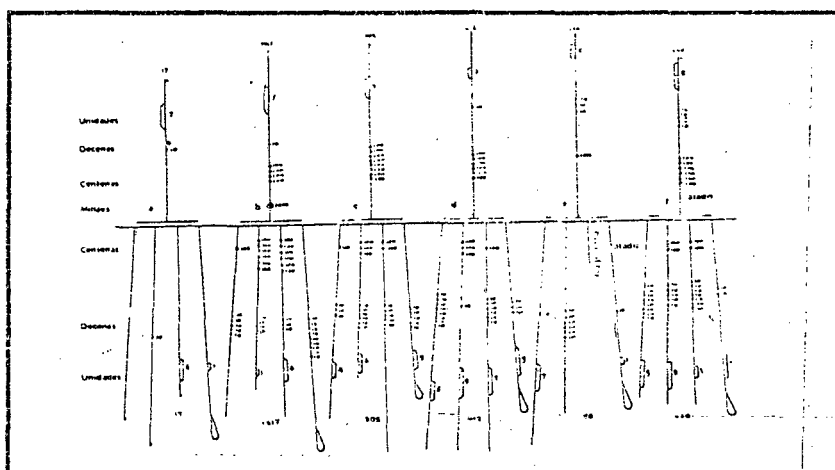
FUENTE: Adaptado de Carlos, RADICATI. *Op cit.* p. 72

Consideremos por tanto, el análisis realizado por *Carlos Radicati*, al decir que para el cifrado del 1 al 99, más que la posición sirvió la forma del nudo para el señalamiento del número (*nudo flamenco = 1; nudo compuesto, según los espirales = 2 a 9; el nudo simple, individual o grupal = 10 a 90*). Estos nudos eran los que más predominan en los quipus encontrados [*vid. Fig.07 y 08*].

Agrega diciendo que los nudos compuestos y los flamencos, se ubican en la parte inferior (*unidades*), y no aparece más de uno de cada tipo en la misma cuerda. Los nudos simples, en cambio, se ubican en la parte media (*decena*) y superior (*centena*), cerca de los cordeles horizontales, tanto en forma individual o en grupos apretados que no superan el número nueve.¹⁹

Gracias a la investigación y los hallazgos arqueológicos se sabe que, los Incas para la adición de varias cuerdas con nudos utilizaron una cuerda totalizadora hacia arriba, en donde se indicaban la suma total de la serie [vid. Fig. 09]. En efecto, esa cuerda totalizadora de la serie se le conoce también como “cuerda corchete” y, sirvió para que L.L. Locke, descifrara un quipu del museo de historia natural de Nueva York.

FIGURA 09
PROCESO DE ADICION DE UN QUIPUS CON SEIS SERIES



FUENTE: SILVA, Fernando y Rogér, RAVINES. Op cit. p. 551

Al respecto, SILVA, Fernando y Rogér, RAVINES [Vid Fig. 09] nos presenta un esquema que guarda relación con el desciframiento de Locke, descrito por Radicati. Se muestra pues, en ese dibujo seis series con sus respectivas cuerdas corchetes hacia arriba. Describiendo solamente la primera serie, se puede leer: 0 en la primera colgante (*ningún nudo*); 10 en la segunda colgante (*un nudo simple en la posición de en medio*); 6 en la tercera colgante

¹⁹ RADICATI, Carlos. Op. Cit. Pp. 68 – 77.

(un nudo compuesto de seis vueltas en la posición inferior); y 1 en la cuarta colgante (un nudo flamenco también en la posición inferior). Y sumado resulta ser 17.

En efecto, la cuerda hacia arriba denota un nudo simple en la posición de las decenas y uno compuesto de siete vueltas en la posición de las unidades, las mismas que suman diecisiete. No obstante, los quipus registraban números o cifras homogéneas, pero, sin embargo permitía la contabilización de varios productos, tales como: alimentos, ganados, tributos y armas. Pero además de ello, registraban hechos históricos y los juicios por crímenes que pudieron haber cometido los súbditos [Vid. Cdro. 04].

CUADRO 04
RUBROS QUE CONTABILIZABAN LOS QUIPUS

PARTIDA	CRONISTAS
A. Alimentos: Pescado, tubérculos, maíz, chuño, quinua, etc.	Guamán Poma Cieza De León.
B. Armas: Flechas, mazos, lanzas, escudos, - hondas, piedras, etc.	Calancha. Cieza De León. Las Casas.
C. Bienes manufacturados: Canastas, cueros, frazadas, ropa, sandalias, etc.	Cieza De León. Las Casas.
D. Censo:	Anónimo y Garcilazo De La Vega.
E. Crímenes y castigos:	Garcilazo De La Vega
F. Ganado silvestre y rebaños.	Guamán P. Y Garcilazo De La Vega
G. Historia. Hechos memorables y hazañas.	Polo De Ondegardo y Cieza De León.
H. Tambores.	Murúa y Cieza De León.
I. Tributos. Animales, ropa, oro, plata, lana.	Cieza De León.

FUENTE: Adaptado de SILVA, Fernando y Róger RAVINES. *Op cit.* p. 558 - 559

Los encargados de preparar los quipus e interpretarlos, eran los *QUIPUCAMAYOC*, una clase especial de funcionario eficientemente preparado para tal fin. Al respecto el cronista indígena *Guamán Poma De Ayala*, menciona que los *quipucamayoc* fueron contadores y tesoreros en todos los pueblos. No cabe duda pues, que nuestros antepasados ya practicaban la contaduría, hecho que nos enorgullece por supuesto, por la misma razón de que engendraron una de las disciplinas más importante del siglo XXI.

Por último, podemos decir sin faltar a la verdad que existió un paralelismo cultural con el viejo continente occidental; y, además, los Incas utilizaron un sistema contable genuino a través de los quipus, en donde se descubre claramente el *debe* y el *haber*, demostrándonos muy bien la partida doble. Como lo dice **Radicati**, los Incas crearon un sistema de registro de cuentas algunos siglos antes que en la Europa de **Lucas Paccioli**; y termina diciendo, al igual que comparto también su postura: que la *partida doble incaica*, fue una primacía cultural y por lo tanto, debemos reivindicarnos por ello.

2.2.3 Edad moderna.

Llega una nueva etapa de la historia y con ella también llegan los cambios de fondo para la contabilidad. La edad moderna transcurre entre los siglos XIV y XVII, su inicio se da con la caída de Constantinopla en 1,453 hasta la revolución Francesa en 1,789. No obstante, lo que más influiría a la contabilidad, sería el fenómeno del **Renacimiento**.²⁰ Este periodo histórico que abarca desde el siglo XV y XVI, trajo muchas transformaciones sociales, políticas y económicas. Es más. Con el descubrimiento de la imprenta – *por el Alemán Gutemberg en el año 1,450* – los grandes sabios de la época comienzan a divulgar sus conocimientos. Asimismo, se comenzó a desmoronar el paradigma dominante de la iglesia y, la filosofía escolástica, quedó casi reducida.

²⁰ En efecto, este fenómeno cultural trajo consigo cambios emergentes y turbulentos, que le llevo al historiador Suizo *Jacob Burckhardt*, a definirlo como el nacimiento de la humanidad y de la conciencia moderna tras un largo periodo de decadencia.

La economía que hasta ese entonces se basaba en la agricultura, pasó a una economía urbana y mercantil. En general, un nuevo patrón racional – *inerte por ese entonces* – exacerba el espíritu crítico e independiente.

En ese contexto, Italia en el siglo XIV, ya experimentaba su renacimiento; las grandes ciudades como Florencia, Milán y Venecia, desarrollaron técnicas mercantiles y financieras. De tal manera que crearon la deuda pública, permitiéndoles a esas ciudades, financiar las expediciones conquistadoras.

Tal como habíamos acusado anteriormente, la partida doble tuvo sus primeras luces en la edad media;²¹ no obstante, en el año 1,494 se comienza a sistematizar con **Fray Lucas Paccioli** a través, de su celebre obra "*Summa de Aritmética, geometría, proportioni et proportionalita*". En realidad esta obra tenia como sistema de referencia al saber matemático. Sin embargo, se dedica un capítulo denominado, *Tractatus XI Particularis de Computis et Scripturis*, al estudio de la contabilidad. En ese sentido, "...expone con gran claridad el método de llevar libros de contabilidad por partida doble. También presentaba mucha información sobre la práctica comercial de su tiempo especialmente sobre sociedades, ventas, intereses, pólizas y letras de cambio."²²

Sin embargo, *Paccioli* reconoce que los expuestos en su obra no son genuinos de su parte, sino tomados de muchas fuentes y autores; así como, de la práctica comercial de la época observada por él. Muy a pesar de esto, *Paccioli* desde temprana edad se fue a vivir con la familia **Felco De Belfoci** que practicaban el comercio a gran escala, posteriormente se convirtió en tutor de los hijos del gran comerciante **Antonio Rompási**, por lo que no sería justo tildar de ignorante en los actos de comercio, sino por el contrario es posible que haya tenido experiencias mercantiles que le hubiera permitido manejar la contabilidad.

²¹ Algunos autores Italianos indican que se usó en Florencia aproximadamente en los años 1,296 a 1,305 por el comerciante **Renierí Fini**; indicando pues que para el siglo XIV el sistema estaba establecido en casi toda Italia. Sin embargo, se considera como pionero al estudio de la partida doble a **Benedetto Cotrugli Rangeo**, autor de "*Della Mercatura et del Mercante Perfetto*" escrito en el año 1,458 pero que se publica en 1,573, desconociéndose las causas de su atraso en su publicación; lo cierto es que dicha obra antecede en 36 años a la clásica obra de *Lucas Pacioli*. [Cfr. *Fabio Besta. La Ragioneria, Milano 1933*].

²² AYLLÓN, Antonio. *Doctrina y paradigmas de la ciencia contable*. p. 81.

FIGURA 10
FRAY LUCAS PACCIOLI DI BORGO



En el presente cuadro se observa a *Paccioli* enseñando geometría al lado de su discípulo *Guidobaldo Duque de Urbino*.

Fuente:
Museo de Nápoles.
Óleo de Jacopo De Barberi.

El primer autor contador profesional se le atribuye a **Domenico Manzoni**, quien público en 1,535 el “*Quaderno Doppio Col Suo Giornale, Seconde il Custume di Venecia*”; “en realidad *Manzoni* copió capítulos enteros letra por letra de *Paccioli*, el único mérito que tiene es el de haber llenado las lagunas que dejara *Paccioli* y el incluir un juego de libros llevados por partida doble en que se ejemplifica lo tratado en teoría, revela en suma una amplia experiencia contable [...]”²³ Por lo tanto, *Manzoni* es el primer teorizante de las cuentas a las cuales divide en vivas y muertas, es decir, las primeras abiertas a bienes personales y las segundas a otros bienes que no fuesen personales.

Posteriormente, **Angelo Pietra** en 1,586 y **Ludovico Flori** en 1,633, publican sus primeras obras perfeccionando a *Paccioli*. No obstante, sería *Ludovico* que distinguiría el balance de resultados, además de describir el uso correcto de los libros y la forma adecuada de cerrarlos, en un espacio y tiempo determinado (ejercicio económico). Se atribuye también, el estudio analítico de los estados financieros y, fue por lo tanto, el primero que utilizó dicha información para revelar la situación económica del ente.

²³ GERTZ, Federico. *Op. Cit.* p. 99.

Pero es preciso denotar que el mercantilismo abrió nuevas brechas para la contabilidad. La apertura de grandes empresas hizo de la contabilidad, una disciplina muy importante; por cuanto, el requerimiento de información perenne era exigido cada vez más por éstas empresas. Esto trajo como consecuencia – *en el siglo XVII* – las asociaciones contables, que se encargaban de llevar cuenta y razón del emporio mercantil occidental en forma independiente.

Así la contabilidad siguió su evolución doctrinaria básicamente en Europa, ya en 1,774 se comienza a reglamentar el ejercicio profesional del contador público y, se exige también rigurosos exámenes antes de practicar dicha profesión.

2.2.4 Edad contemporánea.

En ésta última etapa de la historia, por llamarlo así, se delimita cronológicamente desde el año 1,789 hasta nuestros días. Dos paradigmas fueron indispensables para el desarrollo de la contabilidad. La aparición del **Liberalismo** con **Adam Smith** y **la revolución industrial**. Éstos constituyeron puntos de partidas para que la contabilidad adopte nuevas bases y supuestos teóricos, empeñados a explicar la naturaleza de los hechos económicos. No obstante, Francia inicia unas reformas orientadas a mejorar la administración pública. En ese sentido, van apareciendo a lo largo de este período legislaciones y ficciones jurídicas que, sirvieron de referencia para la aplicación de la contabilidad nacional.

Pero fue **Edmond Degrange**,²⁴ que introduce su teoría de las cinco cuentas, partiendo de una simple proposición: “*Las cuentas representan al comerciante mismo*”. De ahí, va clasificando las cuentas en deudoras y acreedoras; y, por tanto, representaban al comerciante [*vid. Cuadro 05*].

²⁴ De ésta teoría surgió el diseño del libro diario mayor, y reemplazo al tradicional juego del libro diario y mayor, que se manejaban hasta ese entonces en forma separada. La finalidad de introducir el libro diario mayor, era reunir en un solo volumen las operaciones mercantiles en forma cronológica y a la vez, la acumulación clasificadas de dichas operaciones con sus respectivos cargos y abonos. Esta simplificación del trabajo contable, le consagro a *Degrange* muchos adeptos que continuaron perfeccionándolo su teoría.

CUADRO 05
TEORÍA DE LAS CINCO CUENTAS

COMPONENTES DE LAS CUENTAS	
1. Efectivo (caja).	Edmond Degrange. "La tenue des livres rendue facile (1,795)"
2. Mercancías (mercaderías).	
3. Instrumentos negociables recibidos (documentos por pagar).	
4. Instrumentos negociables entregados. (Cuentas por cobrar)	
5. Pérdida y Ganancia.	

Fuente: *Elaboración propia del autor.*

En 1,867 con la obra de *I Cinque Contisti*, **Francesco Marchi** hizo eclosión su teoría personalista, haciendo hincapié que las cuentas solo debía ser asignadas a personas y no a objetos. Para su efecto, dividió su sistema en cuatro grupos [vid. Cuadro 06].

No obstante, dicha teoría entraba en tela de juicio cuando se le preguntaba sobre, ¿Quién asumiría en una empresa la responsabilidad de todas las cuentas?. Pero *Francesco*, defendía su enfoque respondiendo que, el responsable de todas las cuentas es el propietario.

No cabe duda pues que ésta teoría es matizada por el compromiso personalista. Sin embargo, tendría su limitación cuando la empresa era demasiada grande y por lo tanto, utilizaría muchas cuentas difíciles de personalizar al dueño.²⁵

²⁵ Al respecto una comprimida relación de sucesos históricos se halla en: *AYLLON, Antonio. Doctrina y paradigma de la ciencia contable.* pp. 96-99.

CUADRO 06
PERSPECTIVA PERSONALISTA DE LAS CUENTAS
SEGÚN FRANCESCO MARCHI

DETALLE	COMPONENTES
- Cuentas de los consignatarios.	- Atribuidas a los administradores que, se encargaban de manejar los bienes del ente.
- Cuentas de los corresponsales.	- Referido a las operaciones con terceros, las mismas que están vinculados a la empresa (clientes, proveedores, etc.).
- Cuentas del propietario.	- Este rubro consta de dos elementos. El capital y los resultados. Por lo tanto, ambos tenían vinculación directa con el propietario.
- Cuentas de los agentes.	- Que se encargaban del registro y control de las operaciones.

FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

Lo cierto fue que esta teoría sirvió de matriz a **Giuseppe Cerboni**, para que seis años más adelante (1,873) publicara su tratado de “**La Logismografía.**”²⁶ Este ensayo, trató de modificar en algo la partida doble Veneciana tan difundida por ese entonces; y por ello, le permitió a *Cerboni* obtener la medalla de oro – otorgada por el *Gobierno Italiano* – en la exposición de París llevada a cabo en 1,880.

Para la *logismografía* “solamente hay cuentos reales y vivas referentes a personas reales con reales créditos y débitos, no puede haber cuentas muertas artificiales o abstractas. Explica que toda unidad económica está dividida en dos secciones opuestas la una a la otra: Propietario y Azienda [...]”²⁷ referenciando para ambos casos, obligaciones implícitas que se deberán cumplir, para una adecuada o correcta administración del *patrimonio hacendal*.

²⁶ En cuanto a este punto, sólo reduciremos los aspectos conceptuales más importantes de la teoría logismográfica, puesto que, el análisis contextual respectivo se hará en el capítulo V de la presente Tesis.

²⁷ GERTZ, Federico. *Op. Cit.* p. 123.

Pero es **Fabio Besta** quien criticó la *Logismografía* de *Cerboni*, introduciendo una nueva concepción positivista y realista de las cuentas. Para *Besta*, las cuentas son originadas o abiertas directamente a objetos y no, a personas ni tampoco a ficciones jurídicas. Por lo demás nos dice este Autor que: “*la contabilidad en su aspecto teórico, estudia y anuncia las leyes del control económico de las haciendas (empresas) de toda especie y ofrece normas oportunas a seguir para que dicho control pueda resultar realmente eficaz, satisfactorio y completo.*”²⁸

A partir de 1,909 – año en que *Fabio Besta* publica su teoría – la contabilidad va desarrollándose ampliando sus marcos conceptuales. Pero esa forma de ver a la contabilidad dio origen al uso de la depreciación y de las reservas, para proteger las inversiones dentro de una tendencia liberal que se pregonaba por ese entonces.

En este proceso evolutivo, aparece otro de los grandes teóricos de la contabilidad, **Gino Zappa**, quien critica el enfoque de *Besta* argumentando que la renta es el núcleo primordial de todos los fenómenos contables. Crea la *escuela económica hacendal*, articulo la teoría y la practica contable con la técnica de gestión.

Pero más adelante, la contabilidad va adoptando cambios turbulentos como consecuencia del acrecentamiento de la tecnología y de los mercados, así como, de los aportes que hicieron varios investigadores como **Vicenzo Masi, Plantaleoni, Pietro Onida, León Gomberg, Schmaienbach**, entre otros teóricos, que por el mismo hecho de no citarlos denotaría injustamente la importancia de sus tratados. Pero además de ello, los nuevos conceptos opulentos e imperativos del siglo XXI, tales como: rentabilidad, planeamiento estratégico, investigación operativa y Reingeniería, hacen de la contaduría una disciplina orientado al análisis económico y financiero, a la aplicación de la auditoria integral y en general al manejo de instrumentos y técnicas que sean capaces de medir la intangibilidad cada vez mayor de las empresas emergentes, en este nuevo contexto mundial.

No podríamos, sin embargo, dejar de citar los aportes de **Richard Mattessich** con sus modelos lineales, orientados a una formulación metodológica y axiomática de

²⁸ BESTA, Fabio. *La Ragioneria*. p. 21

los sistemas contables. Allais y su discípulo Lesourne, con sus grafos de la circulación contable macrocontable, quienes abrieron pasos al estudio de la contabilidad no solo desde la partida doble, sino dentro de un espacio multidimensional, exacerbando una de las características del nuevo conocimiento científico, o sea el concepto de transitoriedad.

Es indudable que la aparición de los ordenadores ha simplificado el trabajo del contador público, pero también a abierto un nuevo campo diferencial, en donde el contador tiene el gran reto de adoptarlos, asimilarlos y aplicarlos en el campo empresarial. A todo esto, los cambios paradigmáticos van sistematizando aún más los esfuerzos individuales y en su afán de explicar la realidad económica profundizan más y más el conocimiento.

CAPITULO III

PERSISTENCIA AL CONCEPTO REDUCCIONISTA DEL PENSAMIENTO CONTABLE

3.1 Aspectos generales.

Permítanme exponer al inicio de este capítulo, la visión de lo que hace la contabilidad y lo que ha hecho antes de entonces. En ese caminar teórico bañado de matices explicativos y de análisis críticos, vamos encontrando cráteres empíricos que han abolido en cierta forma el compromiso con la razón. Así, he convenido en llamar “el andamiaje económico Anglosajón” a estos cráteres que se han expandido por toda la comunidad contable. A decir verdad, existe una gran influencia positivista y empirista de la escuela Anglosajona sobre los gremios contables y, es por ello, que aún hay adeptos que defienden el concepto convencionalista, tal como lo demostraremos en el presente acápite.

El pensamiento contable desde la perspectiva común se da sin control epistemológico, sin purificación cualitativa que permita constituir un conocimiento sustancialmente mejorado. Esta en razón directa con el empirismo, la persistencia a los conceptos reduccionistas y la indiferencia a la investigación científica por parte de los “conservadores”, han hecho de la contabilidad una disciplina ahogada en su propia incongruencia conceptual y teórica. Por ello, los principios de contabilidad, las normas internacionales, las leyes societarias y de mercados, constituyen uno de los tantos bagajes “teóricos”, que hace presumir una teoría contable; sin embargo, si realizamos un análisis pormenorizado, es totalmente inverosímil.

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

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

Los llamados conservadores encarrilan con sus conceptos metacientíficos a una ilusoria doctrina carente de racionalidad y, quienes conmutándose con el sentido común, afirman que la contabilidad es arte, técnica y ciencia a la vez, sin saber en algunos casos el verdadero significado de esta tríada. Lo que es peor todavía, confunden la terminología de principios, postulados y normas. En general, conciben al conocimiento en forma aislada e ilógica, teniendo solamente como referencia las intuiciones, las sensaciones y percepciones que ligados a la experiencia van generalizando conceptos a toda la comunidad contable como si fueran válidos.

3.2 Falta de vigilancia epistemológica.

3.2.1 Conocimiento común.

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

Pues bien, haciendo una aversión a la razón, el conocimiento ordinario parte – *en muchos casos* – de la percepción de nuestros sentidos. Es decir de lo inmediato. Pero “una característica bien conocida del sentido común es que, si el conocimiento que pretende poseer puede ser exacto, raramente es conciente de los límites dentro de las cuales sus creencias son válidas o sus practicas exitosas.”²⁹ De tal manera que, no siempre el sujeto y el objeto tienden a explicar inequívocamente sus contextos. Es decir, la primacía del conocimiento sensible impuesta por el empirismo, ha hecho de ello, un problema de concepción, o sea de lenguaje.

²⁹ NAGEL, Ernest. *Problemas de la lógica y de la investigación científica.* p. 18.

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

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

Con ello queremos decir entonces que, el conocimiento común empieza con los juicios a posteriori del contexto. Pues bien, pero *¿cómo es la visión de la ciencia del hombre común?* para responder a esta pregunta enunciaremos el siguiente ejemplo: Si le preguntásemos al hombre común sobre la luz que alumbra por las noches nuestra sala, cocina, comedor, etc. éste quizás tardaría varios minutos en responder. O diría que la luz es la energía proveniente de una fuente de poder (electricidad) a través de la lámpara incandescente, inducida desde una central hidroeléctrica o de un reactor nuclear. Esto es cierto, pero no suficiente. Analicemos el por qué. Para el hombre común la luz es conceptualizada vagamente de su contexto. Aquí ya se presenta un problema de concepción; es decir que en el sentido común, la luz no es otra cosa que la culminación de la energía eléctrica. En cambio, el concepto de luz para el físico, tiene otra connotación que consiste en una dualidad: materia y energía; por consiguiente son dos lenguajes distintos.³⁰

³⁰ Aunque la presente metáfora puede parecerse escueta, sin embargo, visualiza claramente la divergencia entre conocimiento común y científico. Puede encontrarse otros ejemplos al respecto en: Augusto Salazar Bondy. *Introducción a la filosofía*. Pp. 51-53.

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

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

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

En resumen, diría que el principiante tiene un concepto ingenuo frente al profesional quien tiene una concepción holística (*la operación como un sistema*), por tanto la divergencia sustancialmente no es de opiniones, si no de concepción, o sea de argumentos.

Por consiguiente, es tácito ver que existen diferencias sustanciales entre el conocimiento científico – *resultado de la investigación científica* – y el conocimiento ordinario (*resultado de la vida cotidiana*). En primer termino el conocimiento científico

racionaliza la experiencia, explica a través de proposiciones lógicas (hipótesis) el contexto de los hechos; mientras que el conocimiento ordinario solamente describe los hechos y se aísla en ellos, no trascienden sus resultados. Por otro lado, el conocimiento científico es claro y preciso, aunque no esta libre de errores pero ésta cuenta con técnicas que le ayudan a encontrar esos errores y, los saca provecho; en cambio el conocimiento ordinario es vago y está lleno de contradicciones.

Finalmente, el conocimiento científico es sistemático y metódico. El primero denota que es un conjunto de ideas, caracterizados por un conjunto de hipótesis lógicas que posteriormente gestaran una teoría; y el segundo, implica que el conocimiento científico como actividad, empieza con la especificación del problema, planteamiento de los objetivos, formulación de la hipótesis, fija las unidades de análisis y sus contrastaciones empíricas. Por el contrario, el conocimiento ordinario es asistemático y no cuenta con un método especial.³¹

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

CUADRO 07
DIVERGENCIAS DEL CONOCIMIENTO: CIENTÍFICO Y COMÚN.

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

FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

³¹ Parte del presente análisis proviene de: SANZ, Julio. *Introducción a la ciencia*. Pp. 15-18 y BUNGE, Mario. *La ciencia su método y su filosofía*. Pp. 12-21.

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

3.2.2 Imprecisión conceptual.

Hablar de imprecisión conceptual, es dilucidar los *conceptos reduccionistas* de la contabilidad, que aún persisten en la actualidad, sobre todo por aquellos llamados conservadores. Para demostrar ésta aseveración basta revisar cualquier libro que existe en la enmarañada literatura contable y ponerse a analizar sobre el concepto de contabilidad [vid: Cuadro 08]. Allí, encontraremos autores que repiten y persisten fanáticamente conceptos que están fuera del contexto actual, definiéndola como un arte. Es más, a menudo tienden a definirlo como una trilogía, o sea como ciencia, técnica y arte; sin saber en muchos casos la naturaleza de cada uno de éstas categorías.

CUADRO 08
INVENTARIO DE LOS PRINCIPALES CONCEPTOS REDUCCIONISTAS

DEFINICIONES	ARGUMENTOS	AUTORES
<p><u>La contabilidad como arte:</u> Se encarga de registrar, clasificar y resumir las operaciones financieras de un ente.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Imagina, lleva y utiliza sistemas de cuentas. - Registra los haberes y operaciones. - Intervención de la intuición emocional del contador en el proceso de interpretación. - Describe la actividad económica. 	<p>Instituto Americano de Contadores Públicos (1,941); GIRALDO, Demetrio (1,981); RUIZ, Luis. et al (1,986); MEIGS, Robert (1,992); Ramírez, Eudasio (1,993); Mario Biondi, Morrison, Quesnot y Rodríguez de Fleitas.</p>
<p><u>La contabilidad como técnica.</u> Suministra información en base a registros técnicos de las operaciones realizadas, para tomar algunas decisiones.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Produce estructuralmente información financiera. - Cuantifica los eventos económicos. - Informa las actividades del negocio. - Es el lenguaje que utilizan los empresarios para poder medir los resultados. 	<p>Instituto Americano de Contadores Públicos (1,970); KOHLER, Eric. (1,970); Horngren & Harrison (1,991); CATACORA, Fernando (1,998); REDONDO, A. (2,001).</p>

FUENTE: Elaboración Propia del Autor.

Del cuadro adjunto podemos sacar dos aproximaciones conceptuales: (i) La contabilidad como *arte* y (ii) La contabilidad como *técnica*. En el primer caso, apreciamos la primacía contextual del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (*A.I.C.P.A.*), por cuanto la definición acuñada en el año 1,970 persiste hasta ahora en los pensamientos de muchos autores. En ese sentido, han aislado a la contabilidad dentro de un marco conceptual irracional, sin ningún compromiso con la razón, por el contrario dan mayor énfasis a la intuición emocional del sujeto en oposición a la objetividad del conocimiento.

“Es tácito comprender entonces, las lagunas teóricas que engendran éste extremo del pensamiento contable. No podemos aceptar que las intuiciones releven a la racionalidad, éstas sirven simplemente para ser destruidas. El intuicionismo es enemigo de la razón y una especie de charlatanería, porque se deja de lado la complicación y universalidad de la razón humana.”³²

En la segunda aproximación (*contabilidad como técnica*). Visualizamos posturas exclusivistas. Es decir, reducen a la contabilidad como una técnica auxiliar de información y creen ver en esa misma técnica de registro la esencia misma de la contabilidad. Estas dos aproximaciones mencionadas, se oponen a una postura científica. Que dicho sea el paso, muchos la defienden como ciencia pero lo hacen por simple orgullo profesional y, hasta algunos son radicales y ortodoxos; por consiguiente debemos excluir a aquellos que hablan de ciencia contable por simples razones de status y prestigio, sin estar en aptitud de demostrar las bases y métodos científicos de su disciplina.³³

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

³² MALPARTIDA, Darwin y Oscar, DÍAZ. *Los estudios epistemológicos en la teoría contable*. p. 44.

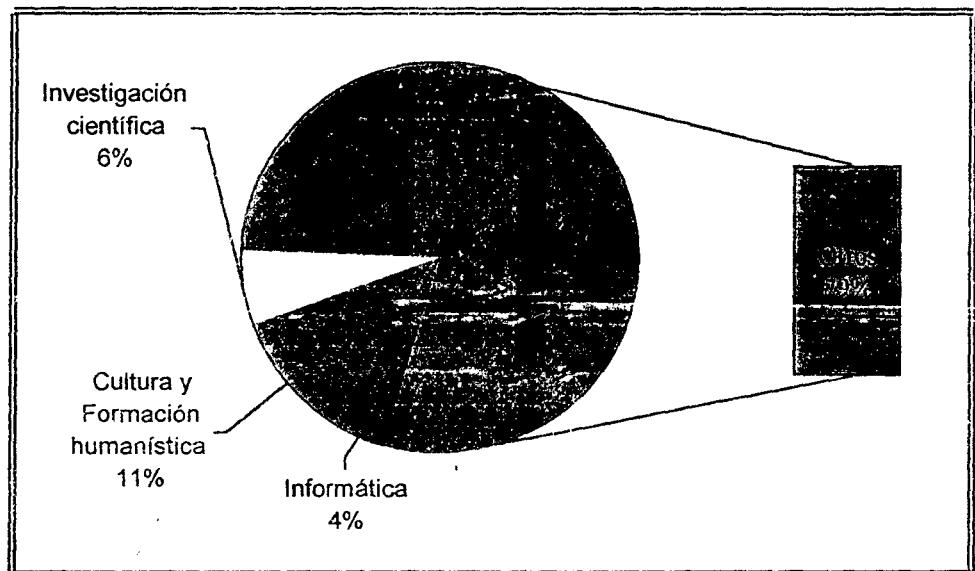
³³ Esta antinomia se da por la falta de un dialogo entre el científico (teórico) y el experimentador (pragmático), es decir una filosofía dialogada; tema que se analizará en el capítulo IV.

Sin intención de ser peyorativo concluiría que la contabilidad hasta ahora persiste con los conceptos utilitaristas, impuestas por los momentos no racionales de la escuela anglosajona. Esta fuerte influencia pragmática, es lo que se sigue encontrándose en los tratados contables y por tanto, se proyecta una visión equivocada de lo que es la contabilidad a los futuros contadores en los claustros universitarios.

Esto implica, como dice el profesor **Orlando Malpartida** que sé “[...] *sigue rediseñando el currículo en función al concepto reducido de la contabilidad y en función al rol tradicional (tenedor de libros) del contador. El concepto pragmatista de la contabilidad, que (sigue) imperando en el campo profesional, es la principal causa para el estancamiento de la profesión*”³⁴ y por tanto, la formación profesional es incongruente con el perfil profesional que tanto se pregona.

GRAFICO 01

COMPOSICIÓN TRADICIONAL DE ÁREAS CURRICULARES



FUENTE: Orlando, MALPARTIDA. Op cit. p. 145

³⁴ Al respecto, se puede encontrar un amplio estudio acerca de la formación profesional del contador público en: MALPARTIDA, Orlando. *Cambios cualitativos en la estructura curricular para la formación competitiva del contador público*. Tesis para optar el grado de magíster en la UNMSM, 2001. p. 150

En efecto, el perfil con el que se forma el contador esta fuera del contexto integral, abarca solamente áreas técnicas y en menor grado los aspectos que tengan que ver con la producción de conocimiento científico. El siguiente gráfico, respalda enfáticamente éste análisis. Podemos ver allí, una entrelucha de olas entre la teoría y realidad de la formación profesional del contador público. [Véase Graf. 01]

Podemos ver que en las universidades nacionales del Perú, solo un 6% (13 créditos) es dedicado a la investigación científica, para las áreas de formación humanística e informática tenemos un 11% y 4% respectivamente; mientras que un 79% corresponden a las áreas técnicas (*exclusivamente profesionalizante*). En consecuencia, podemos afirmar que la formación del contador es inminentemente técnica y, como dice el citado autor: *¡Que diferencia entre lo que se dice de lo que se hace!*. Sin duda alguna esta incongruencia en la estructura curricular se debe a que la mayoría de docentes no conocen las fases del método científico y por ende no realizan actividad científica, es decir son indiferentes a la investigación contable, por eso, la contabilidad desde los linderos universitarios es pasiva frente a los problemas sociales, políticos y económicos del país.

Asimismo “esta situación impide que la metodología didáctica haga coincidir los momentos del pensar con las etapas del método científico, debido a que sigue siendo el docente el que más habla y no los alumnos que deben trabajar en dinámicas de grupo seleccionando problemas, definiendo problemas, formulando problemas, sistematizando hipótesis, etc. que permitan generar aprendizajes[...].”³⁵

En resumen diría que la formación profesional del contador público se realiza, en base, al concepto desfasado de la contabilidad. Las fuertes influencias, utilitaristas de la IFAC y la AICPA, sumados a la poca importancia que se le otorgan a los cursos de filosofía e investigación científica hacen de la contabilidad una técnica carente de racionalidad. Lo que dificulta formar un profesional crítico, analítico, visionario y sistémico.

³⁵ HENRIQUEZ, Humberto y Teodoro, HUAMAN. *Factores que impiden la generación de conocimiento científico riguroso en la contabilidad*. p. 28.

3.2.3 Influencia Anglo – Americana.

Hemos acusado ya en los párrafos anteriores (*vid: Cdro. 08*) la inconsistencia conceptual de la contabilidad, impuesta y mancillada por la **doctrina anglosajona**; y es comprensible por tanto, encontrar conceptos muy distantes del pensamiento racional. Por el contrario la influencia Anglo – Americana rebasa los límites de éste pensamiento, imponiendo la primacía del empirismo inglés. (*infra*)

Al respecto, el profesor *Régulo Millán*³⁶ nos dice que la influencia Anglosajón “...ha hecho de la contabilidad un sistema de información financiera. Concepción que no encaja, no ofrece ningún perfil dentro del manejo y expresión de las demás ciencias”. Agrega además que, esto “sería como reducir la ciencia del derecho a una información jurídica; la ciencia de la medicina a una información médica; la ciencia económica a una información de ecuaciones y cálculos.” Finalmente ratifica que, por esta razón “la doctrina Anglosajona, cuyo principal exponente es los Estados Unidos, disminuye el radio de acción de la contabilidad.”

En efecto, al convertirse la contabilidad exclusivamente en técnica de la información, degrada sistemáticamente la concepción racional de esta disciplina. Pero el problema no está en el carácter técnico, si no en la exclusividad que le otorgan los pragmáticos, quienes confinándolo a ello, no aceptan a la contabilidad como actividad científica.

En ese sentido, el *Dr. Antonio Ayllón*³⁷ menciona que “no tenemos porque sentirnos afectados cuando nos dicen que la contabilidad es una técnica. Lo que no podemos aceptar es la exclusividad o la negación de que el estudio de la contabilidad, no debe o no puede ser científico. Porque aquel que afirma eso, tendría que saber que es ciencia y que tipo de ciencia es la que maneja.”

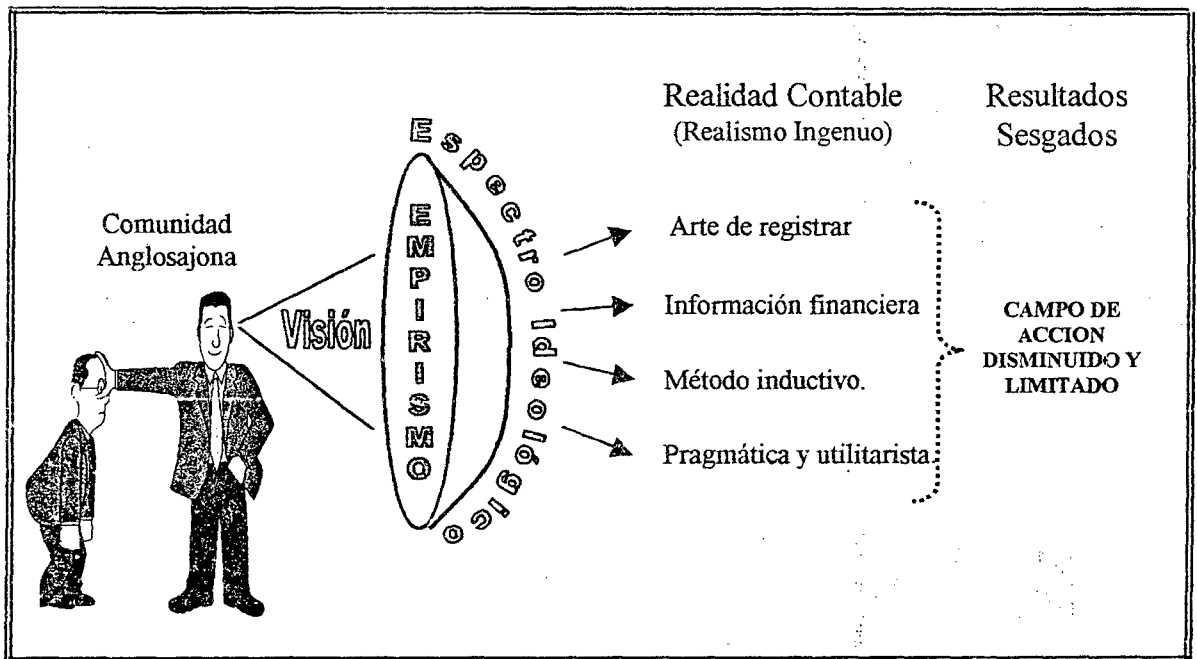
En definitiva el enfoque Anglosajón, tiene una concepción menguada de lo que es la contabilidad; su realismo ingenuo y pintoresco ha hecho de éste una técnica auxiliar de registro e información [*Vid: Fig. 11*]. Esto se debe a que el **espectro**

³⁶ MILLÁN, Régulo. *La contabilidad como ciencia*. Pp. 23 – 26.

³⁷ AYLLON, Antonio. *Cambio de paradigmas contables en el albor del siglo XXI*. UNAS. Pp. 48 – 49.

ideológico Anglosajón es sesgada por el empirismo inglés. Y extendiendo su visión no racional y sensitivo precisa el objeto de la contabilidad fuera de su contexto real.³⁸

FIGURA 11
EL ESPECTRO IDEOLÓGICO ANGLOSAJON



FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

Con todo lo expuesto, podemos decir que la contabilidad hasta hoy en día tiene una influencia muy fuerte del **pragmatismo económico Anglosajón**; sobre todo en aquellos denominados "conservadores" que obstaculizan el despegue de la contabilidad al menos, como afán científico. Por lo paradójico que parezca, reducen a la contabilidad como un medio auxiliar de información fuera de un contexto racional y teórico.

3.2.4 Andamiaje Teórico Anglosajón.

Después de la aguda crisis económica sufrida por EE.UU en el año 1,929 con el conocido "jueves negro" o "crack Bursátil" del *wall street*, se comienza a dar mayor importancia a la problemática contable. Dicho de otro modo, se puso mayor énfasis a la

³⁸ AL respecto, el sesgo ideológico se presenta como un problema que influye en el contexto y la realidad. No obstante, esta visión pre - analítica debe ser superada en el proceso de investigación científica. Véase al respecto: SCHUMPETER, Joseph. *Historia del análisis económico*. Pp. 78 - 80

información financiera que debían remitir las empresas a terceras personas. Este hecho hizo que se promulgara normas orientadas justamente a regular la transparencia de dicha información.

Sin embargo, éstas normas y principios se confeccionaron basándose en las practicas comunes. Es decir, en base a conceptos utilitaristas recogidos de aquellos contadores experimentados de ese entonces; y por inferencia – *propias del método inductivo* – establecieron normas generales.

Consecuentemente, “las primeras normas se basaron más en la experiencia que en un adecuado sentido teórico. Posteriormente, han sido constantes los intentos de buscar tal sustento como punto de apoyo de las normas a partir de las que se elabora la información financiera y, con ello, de la regulación contable”.³⁹ Sin embargo, la especulación económica de los gremios anglosajones hace difícil la tarea de converger la racionalidad científica en los pronunciamientos reguladores.

Prueba de ello es que en los congresos internacionales anglosajones, poco o casi nada se hablo acerca de teoría contable, predominaron más los trabajos utilitaristas. [Vid. Cdro 09]. Todo esto constituyo un andamiaje anárquico influenciadas por la filosofía Norteamericana. Como muy bien lo dice el maestro **Alonso CESAREO**: “*son olas que llegaron a nuestros países y contribuyeron a aumentar la confusión conceptual en materia contable*” y que perdura en algunos ámbitos hasta el día de hoy.

CUADRO 09
CONGRESOS INTERNACIONALES: SERIE ANGLOSAJON

SERIE - CIUDAD	AÑO	RESULTADOS
I. En Estados Unidos.	1,904	<i>No se trataron en ninguno de ellos temas de doctrina general contable. Las deliberaciones versaron sobre problemas no teóricos, sino realísticos y prácticos.</i>
II. En Ámsterdam.	1,926	
IV. En Nueva York	1,929	
V. En Londres.	1,933	
VI. Berlín.	1,938	
VII. En Londres.	1,952	
VIII. En Ámsterdam.	1,957	

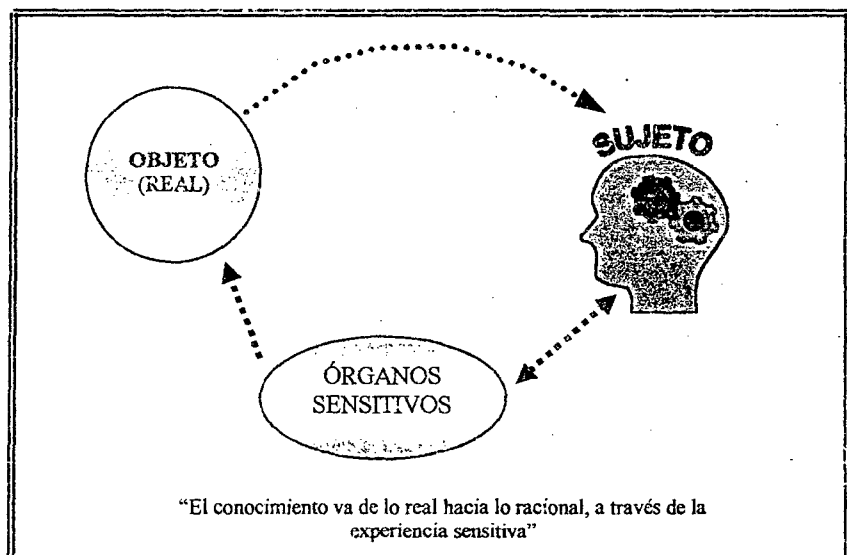
FUENTE: Adaptado de *Fernando Boter. Las doctrinas contables.*

³⁹ TÚA PEREDA, Jorge. *El soporte teórico de la regulación contable.* En: *visión contable*, revista de la federación de colegios de contadores públicos del Perú, mayo 2001, Pp. 5 – 12.

Bajo este contexto “la teoría contable para la escuela anglosajona tiene un enfoque inductivo, el cual consiste en sacar conclusiones generalizadas de observaciones y mediciones particulares. Sin embargo, estas generalizaciones están sujetas a confirmación o refutación posterior según los experimentos que se hagan. Generalmente los principios sacados por inducción son conceptualmente falsificables”⁴⁰

De lo antes dicho podemos concluir que el enfoque Anglosajón, a constituido un andamiaje teórico construyendo normas y principios basados más en la experiencia que en la racionalidad lógica. Es decir en el empirismo.

FIGURA 12
TESIS CENTRAL DEL EMPIRISMO



FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

A lo largo de la historia de la teoría del conocimiento, surgieron posiciones filosóficas acerca del origen del conocimiento; uno de ellos es el **empirismo** cuyos postulados son contrarios al racionalismo. Los pensadores llamados empiristas sostienen que todo conocimiento proviene de la experiencia y, que a través de los sentidos se captura la realidad cognoscente. Sostienen además, la primacía del conocimiento sensible – véase *conocimiento común* – en contraposición al

⁴⁰ MILLÁN, Régulo. *Op. Cit.* p. 27

conocimiento a priori provenientes de la *razón*. [Vid. Fig. 12]. Esto implica que el conocimiento que tenemos del contexto se dirige de lo real (*objeto*) hacia lo racional (*sujeto*) y no a la inversa.

Pero es el filósofo inglés **John Locke** (1,632-1,704) quien fue el primero en sistematizar el empirismo, decía en su magistral "*ensayo sobre el entendimiento humano*" que "*el alma es como una tabla rasa*" en la que se escribirán nuestras experiencias externas e internas. Por lo general el empirismo rechaza el principio de causalidad, en su cambio acuña la palabra *correlación* que consiste en la observación de dos hechos concretos y que a través de los juicios provenientes de la experiencia, se va estableciendo la verdad.⁴¹

Posteriormente **David Hume** (1,711-1,776), dividió las ideas se sustancia en impresiones e ideas. "Por impresiones entiende las vivas sensaciones que tenemos cuando vemos, oímos, tocamos, etc. Hay, pues, impresiones de la sensación y de la fantasía, menos vivas que las impresiones y que surgen en nosotros sobre la base de éstas."⁴²

Como una ramificación del empirismo inglés, aparece el pragmatismo, desarrollado por los filósofos norteamericanos *Charles Sanders Peirce*, *William James*, *John Dewey*; entre otros. El propósito de ésta doctrina filosófica en su generalidad es que la verdad de una proposición es su utilidad práctica. Esta filosofía fue dominante en los EE.UU durante el primer cuarto del siglo XX.

De todo lo expuesto, nos reafirmamos en decir que la doctrina Anglosajón fiel a estas posturas empíricas y pragmáticas, ha hecho de la contabilidad un andamiaje teórico, reduciéndola a una mera técnica auxiliar de registro y de información financiera; y, que a través de los PCGA y las NIC's, pretenden animar los supuestos marcos conceptuales.

⁴¹ Puede encontrarse una introducción general al respecto en: GONZALES, Agustín. *LOCKE: empirismo y experiencia*. Madrid, 1984.

⁴² HESSEN, Johan. *Teoría del conocimiento*. p. 59.

3.3 Los gremios y asociaciones contables.

3.3.1 Comunidad contable.

Antes de encarar el problema de la comunidad contable, es necesario explicar algunas cuestiones del contexto. *¿Qué es la comunidad contable?, ¿Qué hacen y quienes lo conforman?, ¿Cuál es su postura actual? Y ¿Qué perspectivas tienen?*. Responder estas preguntas no es tan fácil como se piensa, puesto que el contexto de la contabilidad está condicionadas a aspectos sociales, políticos y económicos. No obstante, exploraremos algunos contextos cualitativos que muy bien responderían los planteamientos indicados.

Mario Bunge, en su ya clásica definición de la ciencia, hace mención a dos componentes: (i) *la comunidad de investigadores* y (ii) *la sociedad en que se desenvuelve*.⁴³ El primero, es vital, sin la comunidad de investigadores no podría existir una ciencia fructífera; la comunicación entre ellos hace posible que unos aprenden de los otros y, hasta ciertos casos los unos corrigen a los otros. Esto es necesario, es la forma discursiva (*dialéctica*) de purificación del conocimiento que debe existir en cualquier ciencia desarrollada. Sin embargo, la comunidad contable – *integrada por la federación de colegios profesionales y las facultades de contaduría* – no lo conciben así, sobre todo aquellos a los que hemos “llamado conservadores”. No intercambian informaciones los unos a los otros, a pesar de la apertura virtual que se tiene en estos momentos a través de la *internet*. En consecuencia, son pasivos e indiferentes a la problemática teórica cuestionada en la contabilidad. (*infra*).

Conocido es que nos encontramos en la tercera ola, razón suficiente para entender el rol primordial que tiene la información base del conocimiento. Empero, aún

⁴³ La definición conceptual de ciencia no es tan simple. Y que justamente – *como lo dice éste connotado filósofo* – aquí han fallado casi todos los eruditos que han pretendido definir a la ciencia en un solo renglón. Es como decir “el elefante es orejudo”. Esto es cierto pero no basta. En ese sentido, define a la ciencia como una decatupla $CP = [C, S, D, G, F, B, P, A, O, M]$; es decir, que la ciencia es un sistema donde interactúa la comunidad de investigadores, la sociedad, el dominio, los supuestos filosóficos, un fondo formal, fondo específico, la problemática, el fondo de conocimientos, los objetivos y la metódica. [Véase al respecto: *BUNGE, Mario. Vigencia de la filosofía*. Pp. 27-34].

no se da prioridad a los compartimentos de la sociedad virtual; por intermedio del cual tendríamos opción de hacer algunas críticas de las normas y principios que se quieran imponer. Por ejemplo, algunos miembros de la A.I.C (*Asociación Interamericana de Contabilidad*) ni siquiera cuentan con una página web [*Véase Anexo 01*]. Entonces, cabe preguntarnos *¿Cómo realizar el intercambio de informaciones ineludibles para la investigación?*, Si el medio menos costoso es a través de la *web*. En efecto, de los 25 miembros solo 9 cuentan con sus respectivas direcciones electrónicas, el resto están en proceso y algunos ni siquiera piensan en ello.

De la descripción histórica que hemos hecho en el capítulo precedente y en la misma perspectiva en que estamos tratando, concluiremos que la contabilidad viene vadeando dos problemas básicos. Estos son: (i). La búsqueda de la racionalidad científica y (ii). Planteamiento de una metodología para la actividad científica contable. La responsabilidad sin duda recae directamente a la comunidad contable.

No obstante, tal como lo señala el *Dr. Ayllon* "Lamentablemente ni los gremios profesionales ni los científicos contables han llegado a un acuerdo definitivo sobre la naturaleza de la ciencia contable y aún dudan de su campo de aplicación. Es necesario en consecuencia que el gremio profesional contable abogue por la unidad de doctrina a través de la investigación científica." ⁴⁴

Pero, *¿Cómo es posible realizar investigación contable si ni siquiera existe una política de investigación?*. Las facultades, los colegios profesionales, la federación y en general toda la comunidad contable, no cuenta con una política racional para realizar investigación científica que permita el desarrollo de la profesión y por ende del país. Este problema se debe a que existe una gran influencia del pragmatismo Anglosajón e indiferencia para realizar trabajos científicos rigurosos; con algunas loables excepciones por supuesto. Por ello, bien es cierto que, no se consideran dentro de sus presupuestos rubros orientados a financiar e incentivar investigaciones científicas.

De lo antes dicho, se refleja también, en las instituciones privadas y públicas, por cuanto no dan prioridades a investigaciones contables. Por ejemplo, CONCYTEC

⁴⁴ AYLLON, Antonio. *Teoría contable enfoque estructuralista*. p. 15

(en el caso del Perú), no cuenta con áreas y programas de investigación en donde este inculcado la contabilidad específicamente.

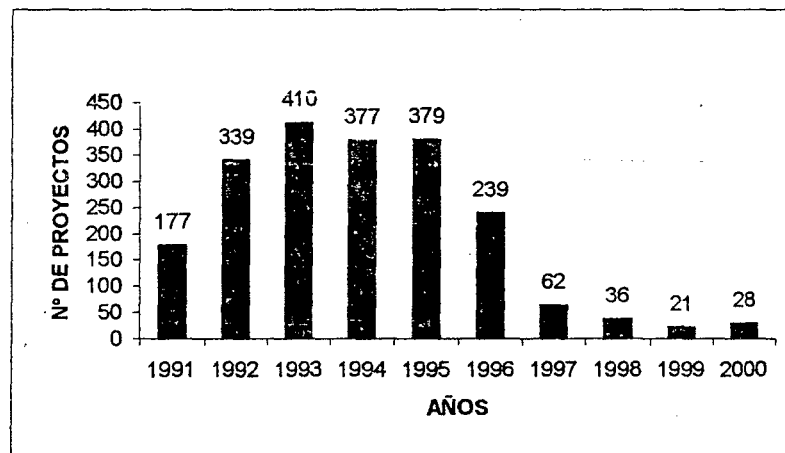
CUADRO 10
PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN SUBVENCIONADOS POR CONCYTEC
(1991-2000)

POR AREAS DISCIPLINARIAS

AREA DISCIPLINARIA	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
	Nº	Nº	Nº	Nº	Nº	Nº	Nº	Nº	Nº	Nº
CIENCIAS EXACTAS Y NATURALES	55	97	101	117	65	70	13	9	6	7
CIENCIAS AGROPECUARIAS Y VETERINARIAS	24	49	65	52	55	25	13	5	3	3
CIENCIAS DE LA SALUD	41	70	62	55	52	37	11	6	6	7
CIENCIAS DE LA INGENIERIA Y TECNOLOGÍA	35	98	135	119	132	59	14	13	4	9
CIENCIAS SOCIALES Y HUMANISTICAS	22	25	47	34	75	48	11	3	2	2
Total Proyectos Financiados	177	339	410	377	379	239	62	36	21	28

FUENTE: Oficina de Planificación – CONCYTEC.

GRAFICO 02
TENDENCIAS DE PROYECTOS SUBVENCIONADOS POR CONCYTEC
(1991-2000)



FUENTE: Elaboración propia del autor sobre la base de datos proporcionados por la Oficina de Planificación – CONCYTEC.

El cuadro anterior, puede respaldar contrastablemente nuestro análisis. En efecto, vemos que en las áreas disciplinarias impuestas por CONCYTEC, no existen pues líneas dedicados a la contabilidad. No obstante, pudiéramos deducir de repente en el área de ciencias sociales y humanistas, empero, es difícil que la contabilidad pueda competir en ella, puesto que hay disciplinas como la sociología, economía, psicología, etc. que tienen más prioridades. Además, ésta área cuenta con una baja propensión al financiamiento. Fijémonos solamente en los últimos 3 años (1998-2000), periodo en el cual solo se financiaron 7 proyectos, frente a 26 y 21 proyectos financiados en las áreas de ciencia de la ingeniería y ciencias exactas respectivamente. [*Vid. Cuadro. 10*].

Podemos ver, también, un decrecimiento en lo que respecta al número de proyectos subvencionados [*vid. Grafico 02*]. Por ejemplo, en los años de 1,991 hasta 1,996 podemos decir que el apoyo a sido considerablemente alto, dando un total de 1,921 proyectos financiados. Mientras que a partir del año 1,997 y los sucesivos el apoyo al investigador a decaído notablemente, llegándose a subvencionar tan solo a 147 proyectos. Este bajón se debe presumiblemente al recorte presupuestal del Estado en el rubro de ciencia y tecnología. La demanda es mayor frente a los ínfimos recursos otorgados; pero esto es una característica propia de un país tercermundista. [*Véase Anexo 2*].

Otros de los problemas latentes lo visualizamos en el siguiente cuadro. En él podemos ver que existe una política inadecuada de CONCYTEC, en el sentido de que existe un centralismo radical en el proceso de subvención. [*vid. Cdro. 11*]. Por tal razón, en este ultimo decenio Lima fue la que recibió un mayor número de subvenciones, alcanzando el 68.30% del presupuesto total.

El 4.84% se le fue asignado al departamento de la Libertad. Los restos, no traspasan del 3%. En consecuencia, existe una incongruencia en la aplicación de las subvenciones a los proyectos de investigación, razón por la cuál los pueblos del Perú aún no salen de su rezago social y económico.

CUADRO N° 11
PROYECTOS DE INVESTIGACION SUBVENCIONADOS POR UBICACIÓN GEOGRAFICA

UBICACIÓN GEOGRAFICA	91		92		93		94		95		96		97		98		99		2000		TOTAL					
	N°	MONTO (S/.)	N°	MONTO S/.	N°	MONTO S/.	N°	MONTO S/.	N°	MONTO S/.	N°	MONTO S/.	N°	MONTO S/.	N°	MONTO S/.	N°	MONTO S/.	N°	MONTO S/.	N°	%				
AMAZONAS											1	19,164	1	1,750							2	0.10				
ANCASH	1	125	6	3,200	1	600	3	2,000	9	28,400	4	13,200			1	1,353						25	1.21			
APURIMAC	1	500									1	10,000										2	0.10			
AREQUIPA	1	60	6	4,027	3	3,900	9	6,380	14	41,479	4	2,725	2	3,910								39	1.89			
AYACÚCHO			4	2,592	13	11,032	4	3,250	6	37,739	4	2,850	1	2,706	1	7,300							33	1.60		
CAJAMARCA			7	6,995	8	6,250	1	1,200	2	20,250	1	750			1	1,984							20	0.97		
CALLAO	5	1,385	14	11,850	8	14,750	12	18,970	9	30,150	5	5,500	1	3,500									54	2.61		
CUSCO	2	1,065	19	17,525	16	18,517	13	20,014	11	51,300	7	6,750	1	1,500			1	2,900	1	18,683			71	3.44		
HUANUCO			3	1,620	12	8,160	9	10,180	9	29,495	4	3,000	1	1,928										38	1.84	
HUANCAVELICA					1	1,500			2	21,200													3	0.15		
ICA	1	911	3	1,974	4	3,310	2	1,680	6	26,100	1	500												17	0.82	
JUNIN	3	603	12	12,145	11	13,155	11	10,480	10	47,550	1	394	2	3,300	1	8,000								51	2.47	
LA LIBERTAD	6	2,210	9	7,558	30	38,356	16	29,656	19	83,690	12	15,300	6	10,390	1	8,295				1	9,162			100	4.84	
LAMBAYEQUE	12	9,099	10	8,115	7	7,980	7	7,800	3	22,000			1	2,750										40	1.94	
LIMA	139	74,785	220	285,946	266	480,268	258	482,890	237	593,884	178	295,371	41	79,067	29	237,353	19	147,891	24	221,086	1,411	68.30				
LORETO			1	500	15	22,612	9	10,350	7	11,700	5	6,550	1	14,685										38	1.84	
MADRE DE DIOS			1	1,000					1	2,000	1	26,000												3	0.15	
MOQUEGUA			3	3,600	2	1,032			1	20,000														6	0.29	
PASCO	1	50			2	850			2	21,135														5	0.24	
PIURA	1	300	8	5,900	4	3,900	12	19,388	13	34,506	6	10,360	3	6,601			1	8,330						48	2.32	
PUNO			5	2,017	2	2,100			6	26,250	2	3,000	1	2,400											16	0.77
SAN MARTIN	4	1,864	5	6,200	1	1,220	5	4,560	1	20,000					1	10,000				2	21,071			19	0.92	
TACNA			3	4,500	3	4,550	5	4,050	6	8,046	1	20,000			1	8,845									19	0.92
TUMBES					1	800			1	20,000															2	0.10
UCAYALI							1	600	2	2,400	1	20,000													4	0.19
PUCALLPA									2	2,050															2	0.10
Total Convocatoria Anual	177	92,957	339	387,264	410	644,842	377	633,448	377	1,199,274	239	461,414	62	134,487	36	283,130	21	159,121	28	270,002	2,066	100				

FUENTE: Elab oración propia del autor en base a los datos proporcionados por la Oficina de Planificación - CONCYTEC

En conclusión, el Estado debe entender que la investigación no es un gasto sino una inversión, en lo sucesivo se debe descentralizar las subvenciones, otorgar a las regiones partidas suficientemente razonables para que tengan la oportunidad de realizar investigaciones científicas. Solo así, será posible ver un desarrollo armónico y sustentable de los pueblos, porque la investigación científica es sinónima de desarrollo social y económico.

Pero frente a estos hechos, tanto la Federación y la ANFACOFI, son pasivas en la búsqueda de políticas orientadas a incentivar la investigación contable y hasta ahora, no se ha pronunciado al respecto. Es necesario por lo tanto, crear una comunidad de investigadores para realizar estudios que favorezcan el avance y desarrollo de la profesión contable. Del mismo modo, esta comunidad deberá ser capaz de gestionar a las instancias pertinentes para la subvención e incentivos de la investigación, solapándose con entidades privadas (empresas) y públicas. De lo contrario será difícil, más no imposible la generación de conocimiento contable, sin embargo, con estas posturas conservadoras tendremos dentro de poco tiempo un estancamiento, ya que casi nadie va realizar tesis ni siquiera para obtener el título de contador público.

Los problemas planteados anteriormente, tampoco son ajenos en los claustros universitarios, tal como lo afirman los entendidos en la materia. A decir verdad "al nivel de facultades y escuelas de contaduría pública; la consideración de las cuestiones metodológicas de la investigación científica contable se ve como un asunto de segunda prioridad tanto en el ámbito de profesionales como de futuros contadores públicos. Por consiguiente, se da por cierto que la calidad de los resultados de la investigación científica contable es el reflejo de la ausencia de interés por este asunto."⁴⁵

Por tal razón, existe una fuerte repulsión por la investigación científica en algunos contadores y por eso, la contabilidad no avanza como ciencia.

La ANFACOFI en consecuencia, tiene el gran reto de reorientar sus lineamientos; Nos cabe preguntarnos *¿Cuáles fueron o cuales son, los resultados de evaluación del grado de cumplimiento de los acuerdos tomados en los congresos?*,

⁴⁵ ARROYO, Angélica. *Los nuevos impulsores de la investigación científica contable*. p. 41.

¿Qué acciones se toman en cuenta para promover la investigación científica contable?, ¿Qué se está haciendo para generar el intercambio de información científica? Y ¿Cuáles son los intentos realizados para el perfeccionamiento del currículo de estudios?. Las respuestas deben ser tomadas con mucha seriedad por la ANFACOFI, pero de igual forma, debe ser tomada también, por cada una de las facultades de contabilidad del País, debido a que ellos igualmente muestran su indiferencia a la búsqueda de una política de investigación científica contable.

El corolario de este suceso, muy bien podría ser membreteado con las palabras de **Lord Robbinson** quien decía, que *“todos hablamos de lo mismo, pero todavía no nos hemos puesto de acuerdo sobre qué estamos hablando”*. La falta de una política de investigación contable es tangencialmente opulenta a los quehaceres cotidianos de la contabilidad.

De tal modo que “hay muy pocos contadores públicos investigadores y la mayoría de ellos produce conocimiento científico en forma aislada, cuyos resultados se pierde en el espacio y tiempo en la medida que no hay continuidad ni articulación de conocimientos entre un certamen a otro, organizado por los entes representativos de la ciencia contable.”⁴⁶

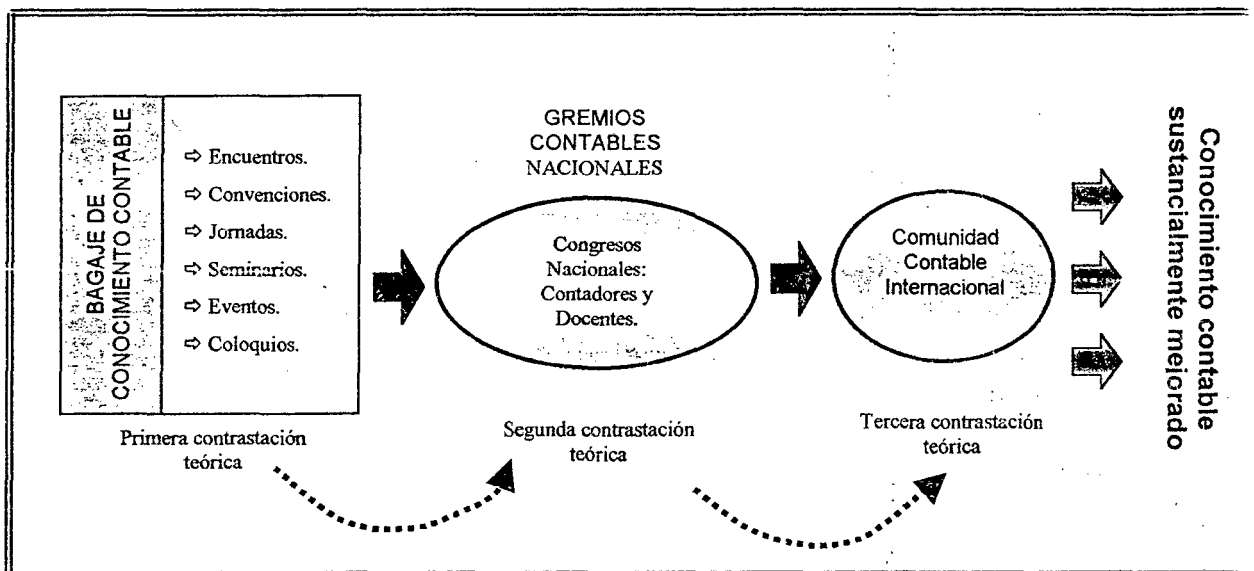
Al respecto si analizamos, por ejemplo, las tesis formuladas por los investigadores en los eventos académicos de contabilidad, en las cuales se plantean acciones y recomendaciones para abolir los convencionalismos y, constituir un plano lógico para alcanzar una unidad teórica, sin embargo, se nota indiferencia para ejecutar estas recomendaciones. Nos preguntamos entonces *¿Qué sucede con las recomendaciones planteados en los eventos científicos? Y ¿Qué acciones toma los gremios contables para ejecutar estas recomendaciones?.* La respuesta parece ser obvia y no muy clara.

Así los trabajos presentados a congresos, coloquios, simposios, etc. Quedan simplemente como versos de la literatura contable; experimentado un estancamiento por las propias limitaciones que impone los gremios profesionales. Lo racional sería que

⁴⁶ HENRIQUEZ, Humberto y Teodoro, HUAMAN. *Op. Cit.* p. 25

éstos trabajos sigan su proceso de contrastación teórica avanzando peldaños superiores dentro de la comunidad, para hacer sentir posiciones objetivas y críticas inherentes al método científico, a las más grandes representaciones contables en el ámbito internacional. El gráfico siguiente puede sintetizar mi posición.

FIGURA 13
FASES RACIONALES DEL CONOCIMIENTO CONTABLE



FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

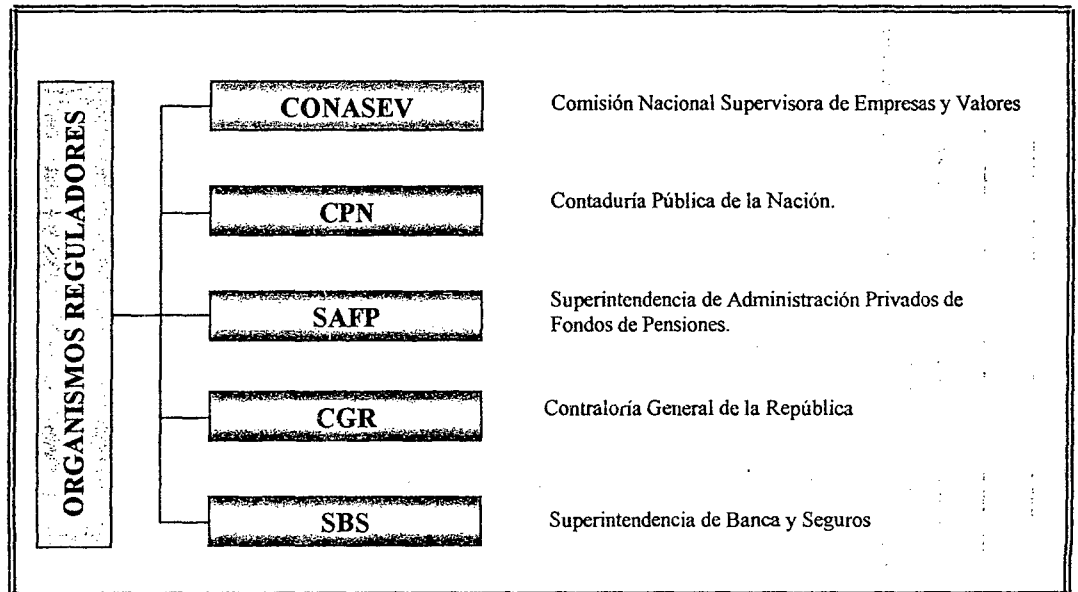
En resumen, la comunidad contable no cuenta con una política de investigación racional para la contabilidad, hecho que se comprueba por la falta de continuidad de los trabajos presentados a los congresos nacionales. Asimismo, existe indiferencia para hacer cumplir las recomendaciones vertidas en dichos trabajos. Por consiguiente, no existe el intercambio de argumentos válidos para la investigación y los trabajos presentados en los eventos científicos quedan simplemente como algunos versos más, de la ya enmarañada literatura contable.

3.3.2 Asociaciones contables nacionales.

Parte de la comunidad contable – *aunque no esta concebida como una comunidad científica* – son los gremios reguladores que emiten normas y aprueban

normas de naturaleza formal o jurídica.⁴⁷ En el siguientes grafico podemos sintetizar a todos los organismos que emiten normas de aplicación privada, así como publico.

GRAFICO 03
ORGANISMOS EMISORES DE NORMAS CONTABLES



FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

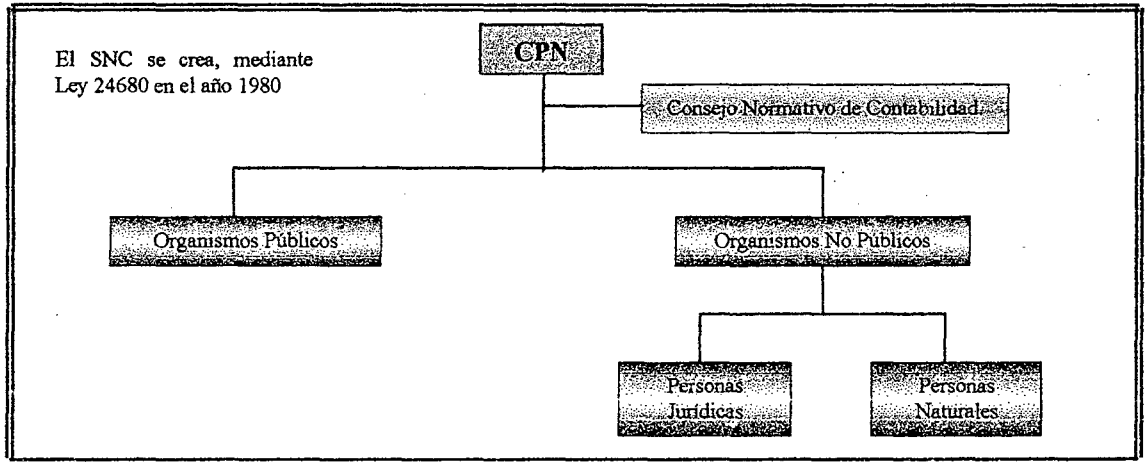
Estos organismos más allá de la búsqueda de una armonización, solo se limitan a emitir normas que, deben ser aplicados para las empresas privadas y los entes gubernamentales. Las normas están basadas en los PCGA y las NIC, en cuyos marcos conceptuales se encuentran la naturaleza de las mismas. En general, éstas normas son de cumplimiento formal. Es decir, las empresas deben desenvolverse dentro de los límites que las normas las impone.

El encargado de consolidar los resultados económicos, es la *Contaduría Pública de la Nación* [Vid grafico 04]. Pues como sistema tiene la responsabilidad de interactuar con los organismos públicos y privado. Su principal función es certificar la

⁴⁷ Como el objetivo de la presente tesis escapa a los quehaceres de los organismos reguladores de la contabilidad, entonces, sólo me limitare a analizar los resultados de éstas. Sin embargo, puede consultarse para un mayor panorama de las instituciones reguladoras a: GAMARRA, María. Normalización y armonización contable internacional y nacional. Tesis presentada para obtener el grado académico de magíster en contabilidad. UNMSM, Perú, 1996. Pp. 285

información que sus partes le proveen. De tal manera que, si sus partes fallan entonces el sistema deja de ser eficiente.

GRAFICO 04
ESTRUCTURA DEL SISTEMA NACIONAL DE CONTABILIDAD



FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

Pero, *¿Qué es el Sistema Nacional de Contabilidad?* Para responder es ineludible precisar sus objetivos y funciones. En ese sentido, el siguiente cuadro puede permitirnos analizar más el asunto.

CUADRO 12
OBJETIVOS Y FUNCIONES DEL SNC

OBJETIVOS	FUNCIONES
a. Uniformizar la Contabilidad en los Sectores Público y Privado. b. Efectuar procedimientos de estudios económicos-financieros por sectores económicos del país a través de la Contabilidad Aplicada. c. Desarrollar la Ciencia de la Contabilidad para el mejor cumplimiento de sus fines sociales.	a. Dictar las normas de Contabilidad que debe regir en el Sector Público y Privado. b. Elaborar la Cuenta General de la República. c. Evaluar la aplicación de las Normas de Contabilidad. d. Emitir opinión o absolver consultas en los asuntos relacionados con la contabilidad. e. Apoyar a los Organismos del Estado en el análisis y evaluación de sus resultados y f. Proporcionar la información de la Contabilidad y de las Finanzas de los Organismos del Estado, al Poder Legislativo, al Poder ejecutivo y al Poder Judicial, en la oportunidad en que la soliciten.

FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

Algunos objetivos del SNC están muy lejos de ser alcanzados; puesto que uniformizar (armonizar) las normas contables es un propósito que aún esta inconcluso. Otro de los retos es el fin social que debe cumplir la contabilidad; no hay todavía en nuestro país y en muchos otros, entidades que realicen el no muy conocido “*balance social*”, con esto, alcanzaríamos hablar de costo y beneficio social. A menudo, los empresarios no se preguntan ¿Qué impacto social tienen sus empresas? ó ¿Cuánto he contribuido al desarrollo social con mi empresa?; seguramente, en forma casi ilusa diría que este argumento se origina por la fuerte influencia del capitalismo. En cuyas raíces descansan las leyes, normas y principios contables.

Hay otro hecho que no puede escapar a mi análisis y que puede partir de la siguiente pregunta, *¿Qué tan real será la información de la cuenta general de la república?* La respuesta no parece ser absolutamente verosímil. Veamos por qué.

A lo largo de la historia el opulento crecimiento del Estado hizo que se presentarán dificultades en la elaboración de la cuenta general, sobre todo en los procesos de integración, análisis e impresión. Suceso que se traduce pues, por la elaboración casi artesanal. Esto trajo como consecuencia un alto nivel de omisión en la información por parte de las entidades conformantes del sistema. Pero es en el año 1,998 en donde se da una modernización al respecto con la creación del **SICON** (sistema de integración contable de la nación) y el **SIAF** (sistema integrado de administración financiera). Sin embargo, hasta ahora el grado de omisión, si bien es cierto a disminuido, se mantiene en vigor. Según datos de la *Contaduría Pública de la Nación*, en el ejercicio 2,000 de un universo de 2,311 entidades hubo una omisión que alcanzó el 7.82%. Entonces ¿sobre que bases se podría realizar estudios económicos y financieros por cada sector? Si los datos no son óptimos como debería de ser.

Por lo tanto, éstos acaecimientos le prestan a la contabilidad confusiones y ambigüedades que no son responsabilidad de ésta, sino de la comunidad contable y de los encargados de analizar la información, puesto que al reducir a la contabilidad como un sistema de información tienden a manipular informaciones para sus intereses. En consecuencia ya no es un problema de concepción, sino del sistema, o sea de hombres.

En el sector privado, parece presentarse el mismo problema. CONASEV que es el encargado de supervisar y certificar la información financiera de las empresas, solamente lo realiza con aquellas registradas en el registro de personas jurídicas (RPJ) y en el registro público del mercado de valores (RPMV).⁴⁸ Establece que para registrarse en el RPJ la empresa, debe haber obtenido ingresos brutos superiores a 1,700 UIT o activos totales superiores a 1,900 UIT, en ambos casos ajustados por efecto de inflación.⁴⁹ Con esto, las PYMES quedan prácticamente excluidos de esta obligación. Por consiguiente ¿Quién certifica y consolida la información de las PYMES? Hasta el momento no hay pues ningún organismo que lo haga. El Estado, consecuentemente no presta atención, a la información económica de estos entes, a pesar de que dan empleo a seis millones de personas, o sea el 75% de la PEA (Población Económicamente Activa). Además, tiene una participación del 30% en el PBI. Información que sería de suma utilidad para la contabilidad nacional.

Me da la impresión, por tanto que la contabilidad nacional en el Perú no lo realiza la contaduría pública, la microcontabilidad y la macrocontabilidad están desligados entre sí. Cabe parafrasear al Dr. Ayllón cuando decía que *debería ser el contador de la nación un contador nacional, pero la contabilidad nacional no lo hace él sino el instituto nacional de estadística (INEI)*. De tal manera que, la contabilidad aplicada no dejar ser menos formal y hasta ineficiente.

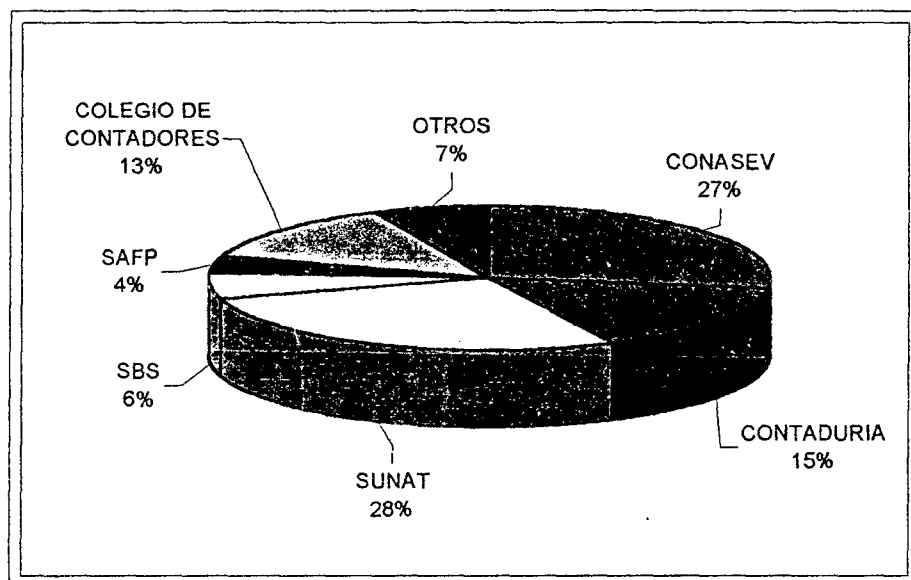
Completa la confusión de la verdadera racionalidad contable, la existencia de muchos organismos emisores de normas contables, confusión que llega hasta los contadores públicos que ejercen la profesión. Para corroborar esto, me voy apoyar en los estudios empíricos de *María Gamarra Pastor*⁵⁰, para dejar claro que mi análisis no son *apofánticos* y mucho menos irracionalistas. En ese sentido, de un estudio realizado a 300 contadores profesionales, se llegaron a resultados que saltan a la vista en el siguiente grafico.

⁴⁸ Véase resolución de CONASEV N° 0103-1999-EF/94.10. publicado el 26-11-99. "Reglamento y manual para la preparación de la información financiera".

⁴⁹ Es de aclarar al respecto que dichos montos corresponden al ejercicio 1997 según lo dispuesto en la resolución de CONASEV N° 845-97-EF/94.10. La UIT para ese ejercicio económico fue de S/. 2,400.

⁵⁰ GAMARRA, María. *Op. Cit.* Pp. 237-238.

GRAFICO 05
ORGANISMOS QUE EMITEN NORMAS CONTABLES QUE SON DE
REGULAR APLICACION



FUENTE: *GAMARRA, María. Op cit. p. 236*

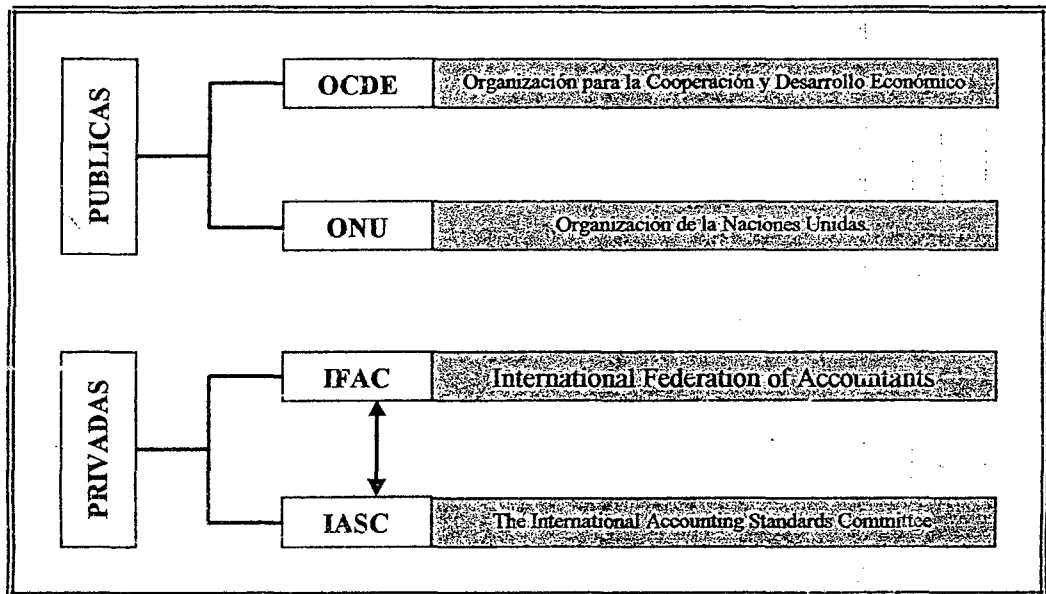
El gráfico denota que existe una gran confusión por parte de los contadores entre la CONASEV y la SUNAT, puesto que un 28% del total de encuestados indicaron que la SUNAT es un organismo que emite normas, lo cual no es cierto. Lo que hace la SUNAT son regulaciones de carácter tributario más no contable. Seguidamente con 27% la CONASEV se presenta como la segunda institución reguladora, con porcentajes cercanos tenemos a la CPN y al Colegio de contadores. Finalmente con porcentajes pocos significativos se muestran la SBS y la SAFF. [*Vid. Grafico 05*]

3.3.3 Asociaciones contables internacionales.

Dentro del ámbito global, la comunidad contable se organiza de dos maneras: (i) Aquellas de alcance internacional y (ii) De alcance regional. A su vez, éstas se clasifican en públicas y privadas. Fundamentalmente estos organismos se encargan de realizar la regulación contable a través de la creación y aprobación, de normas y

principios. Es de acentuar, que dichas normas a lo largo de la historia, se han basado más en la experiencia, tal como lo hemos acusado en los párrafos anteriores.

GRAFICO 06
ASOCIACIONES CONTABLES DE CARÁCTER INTERNACIONAL



FUENTE: *Elaboración Propia del autor.*

La **OCDE**, alberga a 24 países miembros; y, en sus inicios se dedicó a plantear normas de aplicación para la contabilidad nacional (*gubernamental*). Posteriormente, amplió su ámbito de regulación, dirigido especialmente a la microcontabilidad (*contabilidad empresarial*). Sus aportes significativos recaen principalmente a las empresas multinacionales, en un intento de armonizar las prácticas contables de los países miembros, para hacerlos más comparativos.

Igualmente la **ONU**, en 1972 crea una comisión de empresas multinacionales para formular un sistema internacional de contabilidad comparable. Actualmente, también viene aportando normas reguladoras para elevar el valor de la información que emiten las empresas globalizadas; conjugando con las ya conocidas Normas Internacionales de Contabilidad, trata de buscar la armonización, así como, de una guía de control y certificación de las prácticas contables.

En lo que respecta a las instituciones privadas, la **IFAC**, es actualmente la encargada de coordinar la armonización de la profesión, a través de elaboraciones de guías internacionales. Específicamente la IFAC, elabora las conocidas Normas Internacionales de Auditoría (**NIA**) y las Guías Internacionales de Formación,⁵¹ en las que recaen o deben recaer actualmente la normatividad del Auditor para su ejercicio profesional. Dentro de estos puntos normativos, se encuentran las siguientes trascendencias: *Objetivos y alcances de la auditoría, estudio y evaluación del sistema contable, evidencia de la auditoría, documentación del auditor, el informe, la importancia relativa y el riesgo en auditoría*. La IFAC, se crea en el año 1,977. la Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú fue incorporada como miembro en el año 1,983.

Como un comité de asesoramiento, la **IASC** se vincula directamente con la IFAC. Es decir, que de los diecisiete vocales del *Consejo Rector* trece los nombra la IFAC. Creado inicialmente, como un comité dependiente del **ICCAP**,⁵² en el año 1,973, se dedico a formular normas para los estados financieros. La ICCAP desaparece en 1,977 remplazada por la IFAC. Actualmente, su marco conceptual se aplica especialmente en toda Latinoamérica. Emite las conocidas Normas Internacionales de Contabilidad (**NIC's**).⁵³

Lo concerniente a los organismos de alcance regional, éstos se han organizado en relación con un área geográfica, creándose regiones mercantiles dirigidas a salvaguardar la estabilidad económica de los países miembros.

En primera instancia, tenemos a la **CEE** (*Comunidad Económica Europea*) integrada por 12 países. El objetivo es análogo a los demás organismos, empeñado a homogeneizar las legislaciones nacionales del Mercado Común Europeo, hasta ahora sus contribuciones son más claras que los demás organismos. Dicho sea el paso han

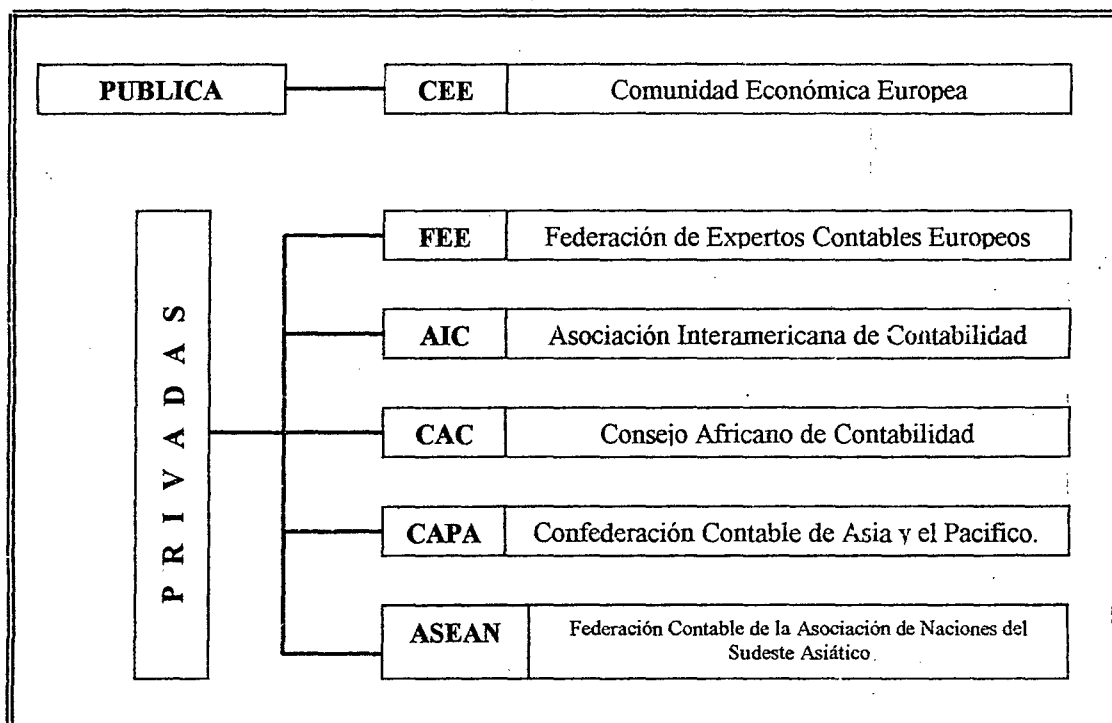
⁵¹ Al respecto en julio de 1,991 se dio a conocer la 9º Guía Internacional de Formación Profesional Contable; en la conferencia de la ONU sobre comercio y Desarrollo. En ellas se configuran un plan de estudio mundial para la profesión, empecinado a la búsqueda de una certificación internacional para ejercer la contaduría.

⁵² International Coordination Committee for the Accounting Profession.

⁵³ Para ampliar las funciones y directivas de éstas instituciones. Cfr. *GAMARRA, María. Normalización y Armonización Contable Internacional y Nacional*. Pp. 35-53

creado una moneda común, llamado el *Euro*, que es utilizado como medio de transacciones a partir del 01-01-2002.

GRAFICO 07
INSTITUCIONES CONTABLES DE ALCANCE REGIONAL



FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

Cada uno de éstos organismos reguladores privados, tienden a afrontar directamente la armonización de la practica contable. Lo que podemos destacar es a la **AIC**, de quien el Perú es miembro. Emite las **NAGA**, basándose en las normas y principios emitidos por IFAC.⁵⁴

En resumen diremos que el intento por construir un cuerpo teórico, ha hecho que éstos organismos emitan normas y marcos conceptuales que al menos son de referencia para la actividad contable, sin embargo, estos pronunciamientos son más normativos

⁵⁴ Consultase para una visión general a: LAINEZ, José. *Comparabilidad Internacional de la Información Financiera*. Madrid, 1995.

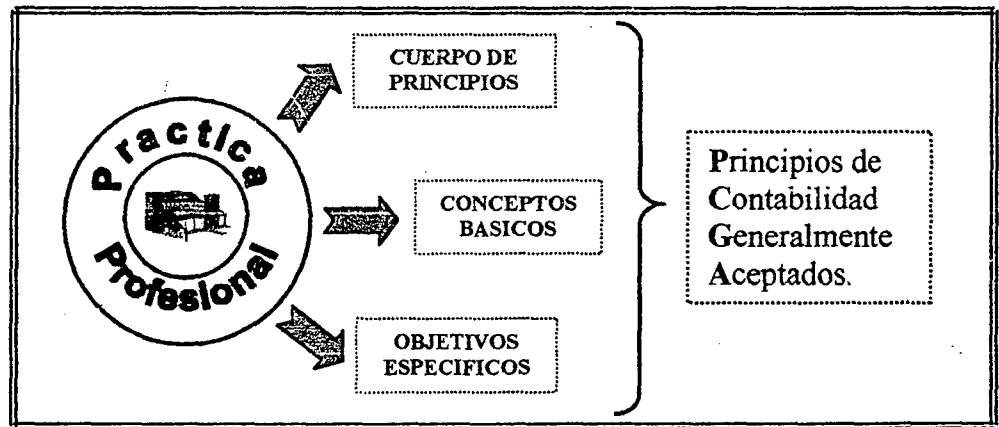
que sustentos lógicos racionales para su regulación, de tal manera que es una greca más para la obligatoriedad.

3.4 Análisis crítico de los PCGA y de las NIC's.

La normalización contable comienza en los EE.UU a consecuencia de la gran depresión económica sufrida en la década de los 30 [cfr. 3.2.4]. En un inicio, la *Securities And Exchange Commission* (SEC) y la *American Accounting Association* (AAA), ambos organismos Estadounidenses, asumieron la responsabilidad de elaborarlos. Lamentablemente, a sido éste país también, el que le a conferido a la contabilidad una matiz pragmática, es decir, las normas se basaron en la experiencia y por inducción generalizaron su uso y abuso. Actualmente, los organismos que están regulando la profesión es la *International Federation of Accounting* (IFAC) y su comité de normas *The International Accounting Standards Committee* (IASC).

Una prueba genuina de ésta matiz pragmática, es la publicación del ARS 7ª hecha por PAUL GRADY en 1,965; en realidad era un inventario de las principales practicas que se realizaban en ese entonces, asoció a ello un conjunto de conceptos básicos y a partir de los pronunciamientos ya existentes, construye sus principios generalmente aceptados. No obstante, Grady desarrollo estos principios de manera convencional, es decir, se encarrillo de la praxis profesional más que en la lógica deductiva. En el siguiente gráfico podemos representar la posición de Grady.

FIGURA 14
ESQUEMA CONCEPTUAL DE PAUL GRADY



FUENTE: Elaboración propia del autor sobre la base de, los contenidos de ARS 7.

A pesar de ello, es de anotar que antes de *Grady* aparecen trabajos fruto de la investigación científica; tales como de **Richard Mattessich** en el año 1,957; **Maurice Moonitz** 1,961 y **Robert T. Sprouse** 1,962. Por ejemplo, *Moonitz*, desarrolla un conjunto de 14 postulados agrupados en tres categorías: (i). El entorno socio – económico; (ii). Al propio campo de la contabilidad y (iii). Los postulados normativos o imperativos. Sin embargo, estos postulados crearon una ola de controversias con los llamados principios contables generalmente aceptados, razón por la cual la *Accounting Principles Board (APB)* opinó que, se debía seguir con los principios contables ya establecidos, imponiéndose de esta manera, lo rutinario y se abrió paso para los acuerdos y juego de intereses por encima de la razón lógica.

Por lo tanto, “el calificativo de generalmente aceptado aplicable a acuerdos, negociaciones o convenios riñe o es contrario a todo fundamento científico que usualmente se expresa a través de leyes científicas, las cuales deben ser probadas, pero no sujetos al *consenso* voluntario de quienes deberán llevarlas a la práctica o verificar su aplicación. El *consenso* es una apelación al *principio de autoridad* y no a una verificación objetiva. El consenso no es un criterio científico.”⁵⁵

Entonces, nos preguntamos, *¿Cuál es el rigor conceptual de éstos principios?. ¿Son acaso verdades eternas como en la física?. ¿O son principios ontológicos que condicionan la acción humana?.* Pues ni uno del otro; por que si tuviese rigor lógico, entonces no serían productos desechables como lo son hasta ahora y muchos menos generalmente aceptados. No obstante, los planteamientos indicados, muy bien podrían servir como punto de partida para encontrar el esperanto contextual y conceptual de la contabilidad. En tanto, los **PCGA** no son paradigmas como muchos les consideran, por el contrario es un *continuum* nutrido de ciertos hábitos *empiroinductivista*; creyendo que la razón suficiente pertenece a ésta metodología, sin saber que está muy lejos de hallar la verosimilitud racional.

Los **PCGA**, no han nacido pues de investigaciones científicas, si no, de los hábitos y practicas comúnmente desarrolladas en el ejercicio profesional [Vid. Grafico

⁵⁵ MILLAN, Régulo. *Op. Cit.* p. 41.

8]; En una nación con un emporio económico capitalista y neocolonialista a puesto a la contabilidad al “servicio apocalíptico de sus intereses económicos”, esto es, reducir a la contabilidad a un **Know – How** (*saber hacer*), concepción que esta muy distante de la verdadera racionalidad científica. Por tanto, Encontrar la racionalidad es cuajar a la contabilidad en su estatus de ciencia, es encontrar la verdad opacada por los conservadores, porque la ciencia busca la verdad y no los arreglos, ni las convenciones o los consensos.

Al respecto el Dr. **Alonso Cesáreo** añade que en esta parte del mundo, América Latina, por influencia de la literatura y de la practica norteamericana, a adoptado la expresión “principios de contabilidad generalmente aceptado”. Ello no es común en otras partes del mundo. En Inglaterra, por ejemplo, no se habla normalmente de principios de contabilidad generalmente aceptados; si no que se pretende simplemente que el balance presente un cuadro fiel y razonable del estado situacional de la empresa.⁵⁶ De tal manera que, no hay uniformidad en la interpretación de la información, en cambio, coexiste una interpretación poco hermenéutica y a la altura de sus intereses.

Precisamente, *The International Accounting Standars Commitee (IASC)*, a elaborado las Normas Internacionales de Contabilidad, que en la practica son los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, para tratar de buscar normas contables uniformes, sin embargo, éstas son desajustadas con la realidad socioeconómica de cada país. Pero a pesar de ellos obligan persistentemente a los países latinoamericanos en su aplicación. En ese sentido, hay normas que no lo aplican otros países, por ejemplo, los *Estados Unidos* no aplica las NIC’s, en su cambio utilizan los **U.S GAAP** que son reglas, cuerpos normativos y procedimientos aceptada en los **EE.UU.**

Pero desde sus inicios las NIC’s han sido concebidos como un producto híbrido y desechable, en cuyas vértebras encierran mistificadas acciones incongruentes entre sí y hasta distanciados de un caso a otro.

⁵⁶ ALONSO, Cesáreo. *Los principios de contabilidad generalmente aceptados. II coloquio contable financiero, Universidad de Lima, 1,990. s/n/p*

En el caso del Perú la aplicabilidad, aunque está lejos de nuestras circunstancias económicas, se sustenta en la *Ley General de Sociedades 26887*, en su artículo 223° así lo establece: *Los Estados Financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con los principios de contabilidad generalmente aceptados*. El Consejo Normativo de Contabilidad precisa que los **PCGA** a que se refiere éste artículo, comprende sustancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad oficializadas y que a la fecha son 40 emitidas por **IFAC** y 38 las oficializadas en nuestro país. [*Véase. Anexos: 3 y 4*].

Las Normas contables por tanto, es producto de un escenario económico opulento, como lo es el *capitalismo* quien tiene la hegemonía actual, fundamentándose en el pensamiento neoliberal como dogma radical; cree ver en el principio del mercado toda la regulación socioeconómica de un país.

Es más, según el presidente de la Asociación Interamericana de Contabilidad, **Antonio Carlos Nasi**⁵⁷ manifestó que los países de América Latina que no adopten las NIC's y las NIA, en el futuro no recibirán prestamos del Banco Mundial (**BM**), el Fondo Monetario Internacional (**FMI**) y el Banco Interamericano de Desarrollo (**BID**).

Esto nos reafirma en decir que las normas contables se imponen más allá de su racionalidad conceptual por imposición legal y económica. Es decir, a través de "chantajes pecuniarios" de un modelo económico dominante hasta entonces.

Lo cierto es que hay intereses creados para que la contabilidad no alcance su estatus científico, por que como lo hemos dicho ya, la ciencia busca la verdad y no los arreglos. Por ejemplo, el tan controvertido caso de **BRITISH AIRWAY** que reportó, utilidades ascendentes a 473 millones de libras esterlinas bajo las reglas *Británicas*. En ese mismo periodo y con las reglas contables *Norteamericana* se establecieron utilidades por 267 millones. O sea, había una disminución en la utilidad de 206 millones de libras esterlinas

⁵⁷ Entrevista otorgada a la Federación de Colegio de Contadores Públicos del Perú, para la revista "Visión Contable". www.ccpl.org.pe

Otro caso patético es el de **DAIMLER BENZ**, fabricantes de los automóviles *Mercedes Benz* en 1,993 la contabilidad bajo las reglas *Alemanas* mostró una utilidad de 615 millones de dólares, sin embargo, esa misma compañía tomando como base la contabilidad de los *Estados Unidos* arrojaba una pérdida de 1,893 millones de dólares.

Entonces pues, éstos son algunos casos acerca de la normalización contable, quien constituye un pliego de reclamos que algún día tendrá que responderse, por que al final la verdad se llega a imponer más allá de lo convencional.

En síntesis, diremos que los **PCGA** y las **NIC's** son impuestos por organismos reguladores que buscan el consenso, en vez de la racionalidad conceptual en donde debe descansar éstas normas. Por tanto, creer dogmáticamente en ellos es ahogar a la contabilidad en un océano de imprecisiones conceptuales y de ambigüedades contextuales. Más bien, debemos ir más allá de ellas basándose en la investigación científica, para encontrar el verdadero y concordante pensamiento contable.

CAPITULO IV

TRASCENDENCIA DEL RACIONALISMO APLICADO Y MATERIALISMO TÉCNICO EN EL PENSAMIENTO CONTABLE

4.1 Consideraciones preliminares.

El conocimiento científico contemporáneo, o mejor dicho el nuevo espíritu científico, se dirige hacia la fría abstracción de la razón y la materia; y eso, es lo que hace el racionalismo aplicado. Es decir, vincula el pensamiento con la experiencia. No obstante, es permisible primero emprenderlo dentro de la filosofía y la epistemología, para entender mejor su verdadera dimensión constructiva. Mejor sería realizarla dentro de un pensamiento, para ver la eficiencia convergente de la teoría y la praxis. Por estas razones expuestas, es que en las primeras anotaciones del presente capítulo, hemos dedicado algunas pinceladas a la filosofía y la epistemología en forma resumida.

Lo que debe quedar claro, es que no se podría engendrar el racionalismo aplicado sin entender primero el rol de la epistemología, inclusive de la filosofía. Porque estas categorías ayudan a cualquier ciencia explicar y mejorar los resultados de la investigación científica, de una manera crítica y dialogada.

¿Pero qué tiene que ver la filosofía y la epistemología en la contabilidad? Sería la primera pregunta que nos haríamos. Para responder debemos volver nuestra mirada hacia la historia del pensamiento contable, en ese caminar introspectivo están presentes de alguna u otra forma éstas categorías; por ejemplo, el reconocido profesor **Richard Mattessich**, se basa en sus tradiciones de investigación contable en la epistemología de **Thomas Kuhn**, aunque va más allá de este sistema cognitivo. Lo mismo podríamos decir, de **Leandro Cañibano**, quien construye sus programas de investigación contable dentro del contexto de la epistemología de **Imre Lakatos**. De tal manera que, con estos ejemplos, trato de justificar mi tesis central: *concebir el racionalismo aplicado y materialismo técnico dentro del pensamiento contable.*

El único camino para encontrar el estatus científico de la contabilidad es justamente vincular la razón con la experiencia, es decir, realizar una filosofía dialogada entre todas las escuelas contables y separar los conceptos inertes por un concepto más racional. Esto es, postrarse en la encrucijada de dos caminos, aparentemente incomprensible, entre lo racional y lo real; pero que en el dialogo filosófico ambos se nutren de manera simbiótica.

En general, el racionalismo aplicado es una correcta explicación del conocimiento objetivo, puesto que se aleja de toda posición absolutista; en su cambio, emplea un método discursivo y elocuente, orientado a encontrar el esperanto de la razón. No hay campo para los dogmatismos seculares, creer vagamente en las intuiciones es reducir el conocimiento hacia la simplicidad, es como soñar al estilo sionista. Debemos partir de lo compuesto, de lo estructurado, eso es la verdadera acción del nuevo espíritu científico.

4.2 Filosofía de la ciencia.

Para entender mejor a la *filosofía de la ciencia o epistemología*, es ineludible dar un vistazo a la *filosofía*. **¿Pero que tiene que ver la filosofía en esto?**. En verdad, mucho. La filosofía nos permite tener una visión crítica y discursiva de nuestro contexto, es decir, hace de nuestra razón un incesante prototipo listo para realizar análisis de todos los posibles problemas de nuestra realidad, inclusive va más de allá de ella.

Jesús Mosterín,⁵⁸ reconocido filósofo Español, nos dice al respecto que, “hoy en día todos estamos bombardeados por una constante avalancha de información a través de la radio, la televisión, los libros, las revistas e Internet, etc. En todos estos medios se cuele cualquier cosa. Entonces, hoy más que nunca se requiere de un filtro que separe las informaciones claras y fiables de las confusas o engañosas. Es importante

⁵⁸ Entrevista realizada en la ciudad de Iquitos luego de concluir el *VI Congreso Nacional de Filosofía*, el 5 de octubre de 1996, por *LAVADO, Lucas (compilador). Tareas de la filosofía*. p. 15

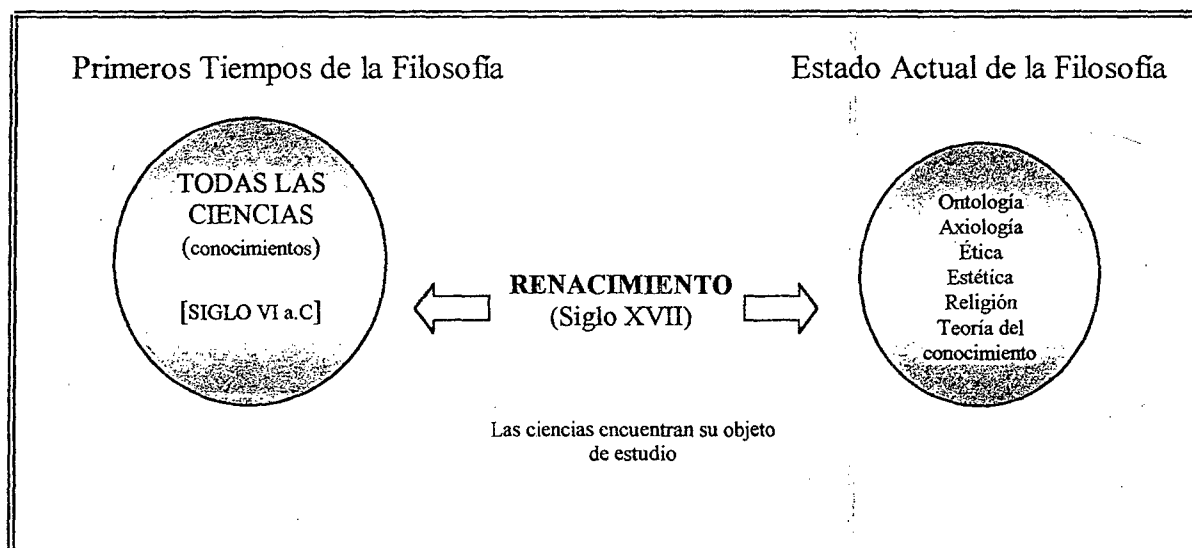
que nuestras ideas sean lo más fiables, para lo cual tiene que haber una instancia crítica, un filtro. Esa instancia, ese filtro es la filosofía”.

Conocido es también que hoy en día, vivimos bajo una influyente sociedad postcapitalista, con su gran mandamiento apocalíptico!: el *neoliberalismo*, aliado empecinado de la **globalización económica**. Esto a dado paso, a una sociedad emergente, donde la “información base del conocimiento” es la piedra angular del desarrollo socio – económico; hecho por el cual, la sociedad en cierta forma se está virtualizando en todos los ámbitos. Y a partir de esta virtualización, se vienen recibiendo recetas “*infallibles*” que realzan la realidad, sin embargo, muchas de estas recetas no son más que especulaciones y conjeturas del contexto; justificación que encontramos para realizar una filosofía crítica que nos conlleve a ingerir lo esencialmente verosímil.

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

En sus inicios la filosofía se encargaba de reflexionar la totalidad del conocimiento, empero, esta actitud *holística* perduró hasta el **siglo XVII** con la llegada del *renacimiento de la ciencia*. A partir de allí, comienza su fragmentación, debido a que algunas ciencias encuentran su objeto de estudio y con esto, la autonomía de su sistema de conocimiento. [Vid. Fig. 15].

FIGURA 15
VISION HISTORICA DE LA FILOSOFÍA



FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

Actualmente queda dentro del tronco de la filosofía, ramas que todavía no encuentran su objeto de estudio, tales como la ontología, axiología, la ética, estética, la religión, etc. [Vid. Fig. 15] Pero la filosofía y las ciencias nunca se desprendieron, actuaron en forma disyuntiva; Inclusive las obras de la edad moderna tienen un entramado filosófico. Por ejemplo, **Isaac Newton** escribió sus "*principios matemáticos de filosofía natural*"; **John Dalton**, publica su "*nuevo sistema de filosofía química*"; **Jean Lamarck** presenta en 1,809 su principal obra teórica "*filosofía zoológica*".

De tal manera que, todos tenemos posturas filosóficas, las mismas que dejamos descansar en ellos nuestras reflexiones contextuales. En contabilidad, por ejemplo, no todo lo que brilla es oro, no todo lo que se dice sobre "**teoría contable**" es omnicomprendidos, si no, que son en algunos casos simples versos y poesías de la literatura contable, por ello es necesario adoptar un compromiso crítico, un compromiso con la razón para poder engendrar y cuajar una verdadera construcción teórica de la contabilidad. Pero, no debemos de adoptar una filosofía dogmática, sino visualizar una filosofía de conjunto, que sea crítica, discursiva y dialectizada; es decir, una filosofía de

la ciencia, o sea, la **epistemología**, para no seguir siendo prisioneros de las especulaciones retóricas anglosajona; debemos dejar de ser esclavos de las cuatro líneas del balance.

Por lo tanto, hemos visto que hay dos categorías bien determinadas: la *filosofía*, tema que hemos explicado ya, y la *epistemología* o teoría del conocimiento de quien nos encargaremos ahora. Ciertamente es que la epistemología, es la rama de la filosofía que estudia la investigación científica y su producto, el conocimiento científico. Mera hoja del árbol de la filosofía hace medio siglo, la epistemología es hoy una rama importante del mismo. No obstante, hace medio siglo aún no se habían advertido los problemas semánticos, ontológicos, axiológicos, éticos y de otro aspecto que se presenta en la reflexión metacientífica. Esta adhesión a la filosofía, duro hasta el momento en que la epistemología comienza su profesionalización.⁵⁹ Y por eso, hoy en día hablamos de epistemologías particulares: filosofía de la física, la biofilosofía, la iatrofilosofía, entre otras.

“[...] El hecho concreto es que junto con la aparición de cada nueva rama científica y técnica, aparece así mismo una nueva epistemología o filosofía de la ciencia y la técnica [...] Esta toma de conciencia ha puesto de manifiesto la necesidad de promover una filosofía científica y una ciencia con perspectiva filosófica [...]”⁶⁰ tal como se da en la actualidad, sobre todo con los *neopositivistas*, *postestructuralistas* y los *hermenéuticos*. Sin olvidarnos por supuesto, la influyente *filosofía existencial*.

Bajo esta configuración, podemos definir a la epistemología a través de tres aproximaciones policonceptuales: (i) *Estudio crítico – filosófico de la ciencia*, (ii) *Estudio de la constitución de los conocimientos validos* y (iii) *Estudio del paso de los estados de mínimo conocimiento a los estados de conocimiento más riguroso*.⁶¹ Cabe sin embargo aclarar que caracterizar el origen y desarrollo de la epistemología nos llevaría a redactar todo un capítulo, razón suficiente para tener la necesidad de

⁵⁹ BUNGE, Mario. *Epistemología*. Pp. 13-15.

⁶⁰ LAVADO, Lucas. *Op. Cit.* p. 7-8.

⁶¹ PIAGET, Jean. *Naturaleza y métodos de la epistemología*. Pp. 17-19

sintetizarlo. Una buena asistencia para dicho cometido, nos lo da **Jean Piaget**; lo cual podemos visualizarlo en el siguiente cuadro.

CUADRO 13
SINOPSIS DE LAS GRANDES FORMAS DE LA EPISTEMOLOGÍA

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

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

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

las mismas que están tratando o intentando de construir marcos conceptuales basados en éste realismo pedante y emergentista.

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

Pero *¿Qué beneficio traería la epistemología en el pensamiento contable, o mejor aún los estudios epistemológicos?* Si bien es cierto que estos beneficios no serán la panacea, pero constituirían argumentos fecundos para la correcta comprensión, explicación, predicción y evaluación del conocimiento contable. en ese sentido, podemos enunciar algunos beneficios siguientes:

- ⇒ Dejar ser prisioneros de una doctrina incoherente, impuesta más allá de su racionalidad lógica por su carácter legal, económico y social.
- ⇒ Permitirá engendrar nuevos paradigmas y proyectos de investigación en forma continua; esto ensanchara la visión de la contabilidad, siguiendo el mismo proceso del método científico.
- ⇒ Ampliará las líneas y programas de investigación contable, entrelazando nuevos métodos, técnicas y estrategias que permita realizar investigación de alto nivel.
- ⇒ Nos conducirá a encontrar la racionalidad científica de la contabilidad, a través del análisis teórico y la reflexión epistemológica.
- ⇒ Conllevará a realizar una revisión histórica de la nuestra disciplina; pero no será una revisión acrítica, estática y descriptiva, por el contrario será una revisión dinámica, crítica, discursiva y explicativa, para encontrar y resolver nuevos problemas. Puesto

que el punto terminal constituye el inicio de nuevos problemas, inclusive más complejos que el primero.

- ⇒ Nos acostumbrará, a explicar sistemáticamente las conjeturas hipotéticas planteados y por tanto, dejar de ser solamente maquinas receptoras y descriptivistas.
- ⇒ Le permitirá al contador dudar de los datos empíricos que se salen de las teorías y de los marcos contextuales.

En suma, la epistemología tiene muchos beneficios para la contabilidad, razón por el cual, este capítulo esta dedicado a ella. Pero por encima de todo esto, el beneficio más plausible es que nos permitirá tener una actitud científica y critica de nuestra disciplina, para engendrar un conocimiento contable cualitativamente mejorado.

4.3 Corrientes epistemológicas actuales.

Hemos dejado establecido que la epistemología es una disciplina que vigila el conocimiento científico y porque no decirlo también del conocimiento contable. Asimismo, hemos puesto en justificación su estudio, por los opulentos beneficios que trae consigo; sobre todo, por el hecho de que permite purificar el conocimiento; tal acción se percibe en el quehacer de la epistemología contemporánea. [*supra*]

Tal como hemos advertido en los párrafos anteriores, las posturas filosóficas y epistemológicas se han desarrollado multifórmemente. Y han venido a precisar la matriz constructiva de la ciencia. Su influencia en la contabilidad no es ajena, debido a que se regulan en cierta forma bajo éstas constituciones valorativas. Por ejemplo, el *empirismo* se presenta hoy en día, con otra indumentaria llamado **positivismo**, tema al que nos referiremos más adelante. Pero podemos adelantar algo al respecto: este sistema de pensamiento positivo, es heredero de las más tendenciosas tesis empíricas [*Cfr.* 3.2.3; 3.2.4 y *Fig 12*]; es claro que esta vertiente persiste en los pensamientos de muchos ensayistas contables.

Por lo tanto, vamos a explorar, por su importancia en el pensamiento contable, algunas corrientes epistemológicas actuales que han servido de escuadras a

investigadores, para construir algunas aproximaciones teóricas. Dos posturas epistemológicas son las que más influencia a tenido la contabilidad: *la revolución científica Kuhniana* y los *programas de investigación* propuesta por el discípulo de Popper, el filósofo Imre Lakatos. Aunque es de anotar, también, la reciente eclosión del realismo crítico, el historicismo y la concepción estructuralista.

(A). *La epistemología histórica de Kuhn y los paradigmas contables.*

Sin duda alguna Thomas Kuhn, construyó en su obra publicada en 1,962 la *Estructura de las revoluciones científicas*, una visión diferente y reveladora de lo que hasta entonces se tenía sobre el progreso científico. Aunque en la actualidad, sus principales postulados están siendo puestas en tela de juicio; como es el caso de los conceptos: paradigma e inconmensurabilidad.⁶² Sin embargo, en respuesta a las críticas, ha corregido y ampliado su teoría, indicando que toda ciencia se perfila a lo largo del tiempo con las aportaciones de la comunidad científica que contribuye no sólo con nuevos conocimientos acumulativos, sino también a cambios cualitativos. Es decir, nuevos cambios de perspectiva con la creación de nuevos paradigmas que abren nuevos horizontes a la ciencia, concebida, por tanto, como algo abierto y en evolución. [*infra*]

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

⁶² Al respecto, Masterman hizo notar a Kuhn de que el término paradigma es utilizado en su obra al menos de veintidós modos distintos. No obstante, Thomas Kuhn, incluyó una posdata a su obra ya publicada, en la cual se rectifica introduciendo un nuevo término, el de Matriz Disciplinar, por paradigma. Entiende por matriz, al conjunto de ideas ordenados de varias formas, cada uno de los cuales requiere una posterior especificación. Y por disciplinar, explica, que es la posesión común de quienes practican una disciplina particular. [Véase: MASTERMANN, Margaret. *The nature of a paradigm, en growth of knowledge, s/e*]

En primera instancia, ciencia normal “significa investigación basada firmemente en una o más realizaciones científicas pasadas, realizaciones que alguna comunidad científica particular reconoce durante cierto tiempo, como fundamento para su práctica posterior.”⁶³ O sea, es una teoría aceptada que resuelve los problemas científicos del mundo, en cuyas bases se regulan los experimentos y observaciones de la realidad. Esto presupone la duración finita de la teoría aceptada hasta el momento en que ya no pueda resolver ciertos problemas científicos; entonces se producirá periodos de crisis o anomalías.

Pero hay algo más, como la ciencia normal son realizaciones científicas, entonces su eficiencia de resolver las anomalías dependerá de la plausibilidad de los paradigmas, ya que estos son “ejemplos aceptados de la práctica científica actual, ejemplos que incluyen al mismo tiempo ley, teoría, aplicación e instrumentación y proporcionan modelos de los que surgen tradiciones particulares de la investigación”⁶⁴ dentro de una comunidad científica. Por lo tanto, “los hombres cuya investigación se basa en paradigmas compartidos están sujetos a las mismas reglas y normas para la practica científica. Este compromiso y el consentimiento aparente que provoca, son requisitos previos para la ciencia normal, es decir, para la génesis y la continuación de una tradición particular de la investigación científica.”⁶⁵

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

Sin embargo, para el concepto moderno “un paradigma es aquello que los miembros de una comunidad científica, y solo ellos, comparten; y a la inversa, es la posesión de un paradigma común, lo que constituye a un grupo de personas en una

⁶³ KUHN, Thomas. *La estructura de las revoluciones científicas*. p. 33

⁶⁴ Idem. p. 34

⁶⁵ Ibid. p. 34

comunidad científica, grupo que de otro modo estaría formado por miembros inconexos.”⁶⁶ Dicho de manera más pedagógica “un paradigma es lo que comparten los miembros de una comunidad científica y, a la inversa una comunidad científica consiste en unas personas que comparten un paradigma”⁶⁷

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

En efecto, “una vez alcanzado el status de paradigma, una teoría científica se declara inválida sólo cuando se dispone de un candidato alternativo para que ocupe su lugar”⁶⁸ porque rechazar “un paradigma sin remplazarlo con otro, es rechazar la ciencia misma”⁶⁹ es ahogarse en un mar de ilusorios discursos, en vez de buscar el rompimiento epistemológico para explicar mejor la realidad, o sea con más objetividad. En todos los casos es rechazar la esencia misma del nuevo espíritu científico.

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

⁶⁶ KUHN, Thomas. *Theory – change as structure – change*. p. 141-165.

⁶⁷ KUHN, Thomas. Op. cit. p. 271.

⁶⁸ Ibidem. p. 128

⁶⁹ Idem. p. 131

también, muchos de los métodos y aplicaciones del paradigma. En otras palabras es una revolución científica.⁷⁰

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

De todo lo expuesto, no es utópico decir que estas consideraciones epistemológicas han penetrado en el pensamiento contable; afirmamos esto puesto que existen trabajos contables enmarcados dentro de esta epistemología. Uno de esos trabajos es de M. C. Wells. Para éste autor anglosajón, la contabilidad ha superado, el proceso de revolución científica en los años 40, y a partir de esa época empiezan salir a la luz diversas escuelas contables⁷¹ que explican cada uno a su modo la matriz disciplinar, para luego convertirse en ciencia normal. En ese proceso, caracteriza a la contabilidad en tres categorías: (i) *Las generalizaciones simbólicas*, representadas por el método de la partida doble, los beneficios, clasificaciones de activos, etc.; (ii) *Los compromisos compartidos*, denotados por los principios de realización, empresa en marcha, etc.; y (iii) *Los ejemplares*, que vienen a constituir los diversos libros divulgados en un periodo "t_n".

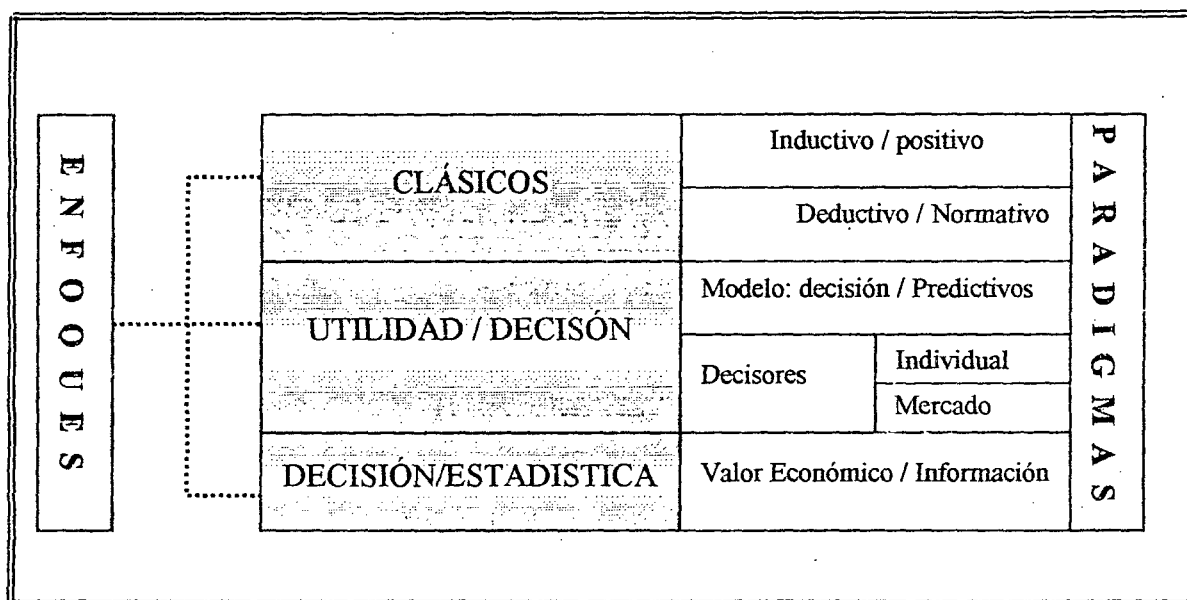
En esta misma perspectiva, es de tomar en cuenta otro trabajo interesante desarrollado por la Asociación Americana de Contabilidad (A.A.A), se trata de: "Declaración y aceptación de la teoría contable (SATTA)" ésta asociación, conformada por profesores de contabilidad, analizan la teoría contable desde una dimensión multiparadigmática, llegando a establecer tres paradigmas y dentro de cada uno de ellos conciben orientaciones metodológicas útiles para el análisis contable. El primero, es llamado enfoque clásico: compuesto por dos tradiciones,

⁷⁰ Ibid. Pp. 138-139.

⁷¹ Dichas escuelas son: Contabilidad al nivel de precios, costo de reposición y contabilidad actualizada. Debo advertir, sin embargo, que éstos no son más que algunos supuestos modelos de carácter convencional, puesto que no se identifica, por lo menos así lo percibo, con ninguna matriz disciplinar. Mejor dicho no sabemos cuál de ellos es la matriz disciplinar, en la cual la contabilidad debe dirigir su investigación científica. [Véase al respecto a: WELLS, M. C. "A revolution in accounting thought". Pp. 471-482.]

inductivo/positivo y deductivo/normativo. El segundo tiene un enfoque utilitario, esto es, el modelo de decisión tanto individual como colectivo, o sea decisores individuales y de mercado. Por último, se encuentra la teoría del valor económico, que más allá de una teoría propiamente dicha, es una forma reguladora de presentar la información económica; utilizando técnicas estadísticas e inferencias.

GRAFICO 08
ENFOQUES PARADIGMATICOS DE LA AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION



FUENTE: Elaboración propia del autor.

Bajo esta misma visión conceptual, **Ahmed BELKAOUI** hace una revisión histórica de la contabilidad y presenta en su obra *Accounting theory* (teoría contable), seis tipos de paradigmas. No obstante, *Belkaoui* se basa de los componentes propuestos por **RITZER**.⁷² La misma que resumimos en el siguiente recuadro.

⁷² Los componentes son: (i) *Los ejemplares (teorías de otros autores)*; (ii) *Los temarios (objetivos)*; (iii) *Teorías* y (iv) *La metodología*. [cfr. RITZER, G. *Sociology: a multiple-paradigme sciencise.*]

CUADRO 14
SINOPSIS DE LOS ESTUDIOS PARADIGMATICOS DE LA CONTABILIDAD

LINEAMIENTOS	AUTORES	TEMARIO	TEORIAS	METODOLOGÍA
1. Paradigma antropológico / inductivo	Hatfield (1,927), Paton y Littleton (1,940), Gordon (1,964), Ijiri (1,975), Watts y Zimmerman (1,978), Gilman (1,993).	Tiene como objetivo comprender, explicar y predecir las practicas contables existentes y la actitud de la dirección hacia esas practicas.	Para explicar y justificar las practicas existentes utiliza el coste histórico, y en los intentos de explicación del papel de la dirección incluye el Income smothing Hypothesis.	Para desarrollar la primera teoría utiliza la investigación analítica u observacional. Para la segunda teoría básicamente se basan en técnicas empíricas.
2. Paradigma beneficio / deductivo	Paton (1922), Canning (1929), Sweeney (1936), MacNeal (1939), Alexander (1950), Edwards y Bell (1961), Moonitz y Sprouse (1962).	En base, al razonamiento lógico-normativo y su rigor conceptual utilizan los precios actuales.	Presenta distintas alternativas al sistema contable, estos son: ajustes al nivel de precios, costo de reposición, valor de salida, valor neto realizable y valor actual de los flujos de caja.	Razonamiento analítico, para la construcción de los métodos específicos.
3. Paradigma Utilidad / decisión	May (1943) y Chambers (1955). Aunque en algunos aspectos; Beaver et al. (1968) y Sterling (1990).	El temario básico es la utilidad de la información contable para los modelos de decisión.	Por una parte trata de los diferentes modelos de decisión asociados con la toma de decisiones empresariales, como son: PERT, programación lineal, presupuesto de capital, compras y leasing.	Utiliza las técnicas empíricas para determinar la capacidad predictiva, valiéndose de distintos análisis para los diferentes tipos de empresas.
4. Paradigma decisión / comportamiento.	Gonedes (1972), Beaver (1972) y Dopuch (1974).	Amplía la utilidad de decisión desde una respuesta del usuario individual a la respuesta de un mercado agregado, es decir, es la respuesta del mercado agregado a las variables contables.	Se basan en la teoría de la eficacia del mercado de capital, y ésta es eficaz por dos cuestiones fundamentales; en primer lugar, los precios del mercado reflejan plenamente toda la información disponible, y en segundo lugar, porque los precios no son sesgados y reaccionan instantáneamente a la nueva información. Consecuentemente cualquier cambio en la información produce un nuevo equilibrio.	Capital asset pricing model (CAPM)
5. Paradigma decisión/usuario individual.	Birnberg y Nath (1967), Bruns (1968), Hofstedt y Kinard (1970).	Es la respuesta del usuario individual ante las variables contables, y tiene como objetivo explicar y predecir el comportamiento humano dentro del contexto contable.	No han llegado a formular con rigor sus propias teorías, si no que los han tomado de otros campos, por ejemplo la psicología, la ley de Weber, etc.	Experimentación (entrevistas, cuestionarios, observación, etc).
6. Paradigma información / económica.	Feltham (1968), Crandal (1969), Feltham y Demski (1970).	Se apoyan en los componentes que se necesitan para considerar a la utilidad esperada como un sistema de información	Se basa en la teoría normativa de evaluación de la información desde una óptica de la teoría de la decisión estadística y de la teoría económica de la selección.	Razonamiento analítico, basado en la teoría de la decisión estadística y en la teoría económica de la elección, a través de la utilización del análisis bayesiano y el criterio coste / beneficio.

FUENTE: Elaboración Propia del autor. En base a la exploración cualitativa de BELKAOUI, A. R. *Accounting a multiparadigmatic. science*. Pp. 24-30

En conclusión, las consideraciones epistemológicas de Kuhn, a traspasado la frontera de las ciencias sociales, razón por la cual encontramos en ensayistas contables posturas dirigidas a encontrar algunos modelos (paradigmas), para enmarcarla a la contabilidad dentro de una ciencia aplicada. Sin embargo, es necesario decirlo que éstos enfoques si bien es cierto son fruto de la investigación científica, no significa que sean omnicomprendivos, sino que deja abiertas algunas lagunas teóricas, por el mismo hecho de dirigirlo hacia la utilidad; en suma, no han unificado la teoría contable, por el contrario se visualiza un “**bosque de teorías y doctrinas**”, no obstante, es un pequeño paso para la *sistematización* y la *metateorización* del pensamiento contable, al fin al cabo, son acciones dignas de imitar y seguir perfeccionándolo, tal como nos proponemos hacer en la presente tesis, a través de una convergencia; es decir, vincular lo útil con lo racional, mejor dicho concebir un racionalismo aplicado y una técnica instruida por la razón lógica.

(B). *Lakatos y los programas de investigación contable.*

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

Pero veamos mejor la tesis central de Popper, para poder abordar al pensamiento Lakatiano. En ese sentido, para Popper el progreso científico radica en aprender de nuestros errores y a través de ello conseguir el aumento de nuestros conocimientos. Es decir, al poner de manifiesto nuestros errores, nos hace comprender las dificultades del problema que estamos tratando de resolver y es así como se llega a

adquirir un conocimiento más profundo y, a estar en condiciones de proponer soluciones más maduras.⁷³

Consiguientemente, el objeto de la ciencia es la falsación de sus teorías y esto presupone por tanto el crecimiento del desarrollo científico por refutación de teorías.⁷⁴ Bajo este contexto, la tesis popperiana se opone a los argumentos de Kuhn que hemos hecho referencia anteriormente; [vid. *El punto A, del presente capítulo*] en ese sentido, el progreso científico popperiano es acumulativo y teleológico.

Bajo este contexto, Lakatos propone un nuevo perfil epistemológico basado en los programas de investigación. Coincide con Popper, en cuanto a su oposición a la hegemonía de las teorías sin críticas; Sin embargo, señala Lakatos, que éste se equivoca al demandar una refutación despiadada. En cuanto a Kuhn, considera que tiene derecho a no criticar una teoría que se desarrolla; pero comete el error de exceptuar a todo el campo. No obstante, Lakatos, acepta la tesis histórica de Kuhn, afirmando que “*la filosofía de la ciencia sin la historia de la ciencia es vacía; la historia de la ciencia sin la filosofía de la ciencia es ciega.*”⁷⁵

En consecuencia, “un programa de investigación consiste en reglas heurísticas, unas de carácter negativo, en cuanto nos dicen que caminos de investigación hay que evitar, y otras positivas, toda vez que indican los caminos que hay que seguir.”⁷⁶ Por consiguiente, pueden considerarse a éstos programas de investigación, como un conjunto de teorías relacionadas entre sí, y en proceso de desarrollo con dos componentes fundamentales: El núcleo duro y un cinturón heurístico.

Pero *¿Qué incidencia tiene esta postura epistemológica en el conocimiento contable?* Responder esta pregunta, por tanto, será el cometido de los párrafos siguientes. Las primeras manifestaciones de la aplicación Lakatiana a la contabilidad, lo hace el insigne profesor **Richard Mattessich**. En efecto, para Mattessich existen tradiciones de investigación contable que adoptan algunas

⁷³ POPPER, Karl. *El desarrollo del conocimiento científico: conjeturas y refutaciones*. Pp. 1-4

⁷⁴ POPPER, Karl. *La lógica de la investigación científica*. Pp. 2-6

⁷⁵ LAKATOS, Imre. *Historia de la ciencia y sus reconstrucciones racionales*. p. 11

⁷⁶ LAKATOS, Imre. *Criticism and the methodology of research programmes*. p. 132

comunidades, mejor dicho, a partir del cual orientan sus investigaciones. Para ello, presenta “dos cuestiones en primer lugar, que en contabilidad como en cualquier otra disciplina, existen diferentes tradiciones de investigación que compiten entre si y no hay un único paradigma dominante, y en segundo lugar, que es el más importante, cada tradición de investigación constituye una red entera de elementos teóricos, y que de alguna forma compiten entre si, pero de una forma más moderada y secundaria [...]”⁷⁷ que deben evolucionar conforme se va superando el elemento teórico matricial.

Otro enfoque acerca de los programas de investigación lo presenta el profesor **Leandro Cañibano**. En su opinión, “los programas de investigación, en cuyo marco se han desarrollado las elaboraciones contables, son tres, que denomina legalista, económico y formal.”⁷⁸

CUADRO 15
LOS PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN CONTABLE SEGUN CAÑIBANO

PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN	PRINCIPALES FORMAS
A. <u>Enfoque Legalista</u>	Se inicia con el descubrimiento de la partida doble por Lucas Pacciolo . ⁷⁹ Permitiendo a los comerciantes de la época conocer su situación financiera; la utilización de la información contable queda expuesta como prueba de garantía frente a terceros; sin embargo, frente a esta faceta legalista, el aspecto económico quedaba prácticamente anulado.
B. <u>Enfoque Económico</u>	Se puede decir que a partir del termino de la primera guerra mundial, se inicia éste programa. Por cuanto, la información contable, dejaba de ser menos objetiva por efectos de la inflación y a partir de allí, la finalidad de la información contable quedaba vinculada al conocimiento de la realidad económica.
C. <u>Enfoque Formal</u>	Con el avance de la informática y de la investigación operativa, se visualiza un nuevo enfoque a través de un lenguaje axiomatizado, estableciéndose una serie de axiomas, definiciones, teoremas y requisitos apoyándose en el álgebra matricial.

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

⁷⁷ MATTESSICH, Richard. *Paradigms, research traditions and theory nets of accounting*. Pp. 205-206

⁷⁸ CAÑIBANO, Leandro. *Teoría actual de la contabilidad*. p. 11

⁷⁹ Es necesario aclarar que Cañibano se equivoca, al decir que fue Lucas Pacciolo quién descubrió la partida doble. Como lo hemos descrito anteriormente, el que descubrió la partida doble fue *Benedetto Cotrugli Rangeo*. [Véase: 2.2.3 de la presente tesis].

En resumen, el profesor *Cañibano*, concibe tres programas de investigación: (i) *El legalista*, que se inicia en el siglo XIV con la obra de *Pacciolo*; (ii) *El enfoque económico*, situándolo históricamente con la terminación de la primera guerra mundial acaecida en 1,918, aunque en realidad, su inicio se da con la obra de **Eugene Schmalenbach** quien publica en 1,919 “*El balance dinámico*” y (iii) *El programa formalista*, que tuvo su primer intento a mediados del siglo XIX, con la obra de Richard Mattessich: “*Towards a general and axiomatic foundation of accounting*” en 1,957. En consecuencia, es éste último programa, según Leandro Cañibano, el actual programa de investigación contable. No obstante, debemos agregar que actualmente la investigación contable se ha diversificado multidisciplinariamente, claro está que con los avances de los *algoritmos* podemos formalizar la contabilidad, pero al margen de ello es ineludible primero construir una teoría unificada o de conjunto.

Otros ensayistas más audaces y apoyados en la filosofía positivista, tal es el caso de **Túa Pereda**,⁸⁰ han clasificado para la regulación de la normalización contable, tres subprogramas de investigación, que coinciden con los periodos de crisis de la economía capitalista, hoy sutilmente llamado economía de mercado. Las mismas que enunciamos a continuación:

- (i) *Subprograma de aceptación generalizada* (1,917-1,959)
- (ii) *Subprograma lógico* (1,959 – 1,973)
- (iii) *Subprograma teleológico* (1,973 – en adelante)

El primer subprograma queda subordinado al término generalmente aceptado, desde el plano de las inducciones, sin lograr discernir la esencia de los hechos. En ese sentido, el marco referencial de éste subprograma descansa sobre el STATUS QUO de la practica, esto hace que la construcción teórica queda aislada y minusválida. Es decir, que las reglas de la contabilidad son producto de la experiencia, tal como lo hemos dejado claro en el capítulo III. [*cfr.* 3.2.4 y 3.5]

⁸⁰ TÚA PEREDA, Jorge. *Principios y normas de contabilidad*. Pp. 281-285

El siguiente subprograma (lógico), surge como subsidiario del primero que había entrado en colapso, en tanto no había llegado a cumplir su fin, a saber, la uniformidad en la consolidación de la información financiera. Es más, con la pretensión de uniformar la regulación contable incurren en otro pecado metodológico: *creer que la base disciplinar contable se construye en dependencia con los consensos, primacía de los gremios y adhesiones de la contaduría*. Esto implica que "...el modelo no se construyó de arriba hacia abajo, se hizo de abajo hacia arriba, es decir la observación, la creación de clasificaciones y finalmente la justificación de las prácticas, no aparece allí una formulación desde los conceptos de la lógica o de la psicología que pueda considerarse como hipotético deductiva. Es un modelo pragmático al cual se le construyó un corpus justificatorio que está muy lejos de ser un corpus de conocimiento sistemático o científico." ⁸¹

Como último subprograma, se encuentra el teleológico que nace como consecuencia de la infructuosa pretensión de uniformar las normas contables propuestas por el subprograma lógico. El proyecto central de este nuevo agravio, anida en derivar estándares contables a partir de observar los objetivos de la información financiera, ello implica que los objetivos deben tener un criterio *teleológico*, es decir, proveer de utilidad a la información financiera para la toma de decisiones, principalmente para el resguardo en la inversión bursátil. Esta es sin duda una visión gregaria e ilusa, puesto que se aleja del verdadero itinerario teórico metodológico; deja de lado la "...anatomía empresarial que describe la estructura y forma de sus órganos y de la estructura orgánica de su capital; embriología empresarial, que estudia el desenvolvimiento de las empresas y del capital [...] Y también (deja de lado) la patología empresarial, que examina los estados mórbidos, las enfermedades de las empresas para aplicarles la terapéutica más recomendable por medio del saneamiento económico y financiero en su proceso de desarrollo." ⁸²

⁸¹ FRANCO, Rafael. *Contabilidad integral – teoría y normalización*. p. 25

⁸² HERRMANN, Frederico. *Contabilidad científica superior*. p. 30; citado por: Humberto Henríquez Valdivieso et al. *Identificación de la contabilidad en el sistema general de las ciencias*. p. 23.

De todo lo explicado, podemos concluir que la contabilidad no es ajena a las posturas epistemológicas y filosóficas, más bien ésta se alimenta de ellas. Podríamos sugerir entonces que, esto es el verdadero quehacer de todo contador, solaparse con la ciencia y la epistemología para construir la ansiada teoría unificadora, pero lamentablemente muy pocos la conciben así. Si bien es cierto que este solapamiento es fructífero, no significa por el contrario, haber llegado al final de la investigación, de ninguna manera, es más bien un breve salto hacia la revolución científica, donde debemos estar siempre atentos.

4.4 Naturaleza del racionalismo aplicado.

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

Hasta aquí, también hemos explicado la concepción del pensamiento contable antes de la interacción del racionalismo aplicado; saliendo a la luz dos posturas: los cientifistas y los pragmáticos, que aparentemente son irreductibles e indisolubles, pero sin embargo, veremos que ambos se alimentarían entre sí, claro esta, a través de una filosofía dialogada. De tal manera que, este trabajo de investigación propuesto a los jurados, trata de un tema no muy complejo, como es: **la tesis de que podemos**

encontrar la racionalidad científica del pensamiento contable, a través de un juego dialéctico, donde la razón y la experiencia encuentren su eficacia.

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

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

Lo que más interesa en todo proceso evolutivo es lo conceptual, más aún lo doctrinal, porque a partir de ello podemos realizar un diálogo racional del objeto, aunque no independientemente del sujeto, pues sujeto y objeto son una bicertidumbre discursiva que a instancias mayores recompensará con un conocimiento más objetivo y menos teleológico.

Sin embargo, pragmáticos y científicos contables se han apartado de esa bicertidumbre. Por un lado, los pragmáticos creen inequívocamente en la experiencia y por inducción generalizan sus conceptos; por el contrario, los científicos repudian a los

pragmáticos por considerarlos vagos e inexactos. No obstante si revisamos la historia de la ciencia tanto empíricos y racionalistas han contribuido a la búsqueda de la verdad, aunque la verdad nunca esta dada, si no hay que construirla

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

Por lo tanto, no es posible fundamentar la ciencia contable sin entrar en dialogo entre lo racional y lo real, sin responder a las dos preguntas: ¿En qué condiciones es posible dar razón de un fenómeno preciso? Y ¿En qué condiciones es posible traer pruebas reales de la validez de una organización matemática de la experiencia? En todo caso se hace imperativo una bicertidumbre, o mejor dicho una doble certidumbre, que consiste en: (i) Que lo real está en relación directa con la razón, tal fundamento se viene concibiendo como un realismo critico, tal como lo profesa Mario Bunge y (ii) Que los argumentos racionales deben atañer a la experiencia.⁸³

En realidad, “una teoría pura del conocimiento que no tenga en cuenta el resultado de las ciencias empíricas operaría en el vacío o degeneraría en un apriorismo dogmático”⁸⁴ esto es, como la filosofía trascendental de Kant quien decía: “Los pensamientos sin contenidos son vacíos, las intuiciones sin conceptos son ciegas”⁸⁵ Yo diría que la teoría contable sin ningún sistema contextual, sería como una hoja en blanco, esperando a que alguien escriba algo sobre ella, pero lamentablemente muchos de estos escritos son nada más que pura charlatanería.

⁸³ BACHELARD, Gastón. *El racionalismo aplicado*. Pp. 9-11.

⁸⁴ ALBERT, H. *La posibilidad del conocimiento*. p. 138.

⁸⁵ KANT, Immanuel. *Critica de la razón pura*. Pp. 51-75.

Entonces, "aquí no tiene mayor importancia el que algunos, apoyándose en el empirismo, subrayen más los hechos y que otros, invocando el racionalismo, destaquen más los principios. En última instancia, tanto el empirismo como el racionalismo han contribuido de igual manera, a que aquel optimismo científico incesante se convierta en uno de los motores más..."⁸⁶ energéticos de la emergencia del saber. Sin embargo, este optimismo es una breve ilusión en el conocimiento contable, puesto que a lo largo de la historia evolutiva, hay texturas que en algunos casos convergen y en otros no; tal es el caso, por ejemplo, del positivismo y el normativismo que actualmente se está desarrollando sobre todo en Europa. El primero, abandona todo juicio de valor y el segundo, subyuga con su principio teleológico los hechos, hasta llegar a criterios subjetivos. Esto no significa la invalidez de las dos posturas, sino que debemos orientarlos a un dialogo epistemológico y concretar con ello una mixtura, mejor dicho adoptar una teoría convergente, que es al final de cuentas donde pretendo llegar.

Pero tampoco, podemos partir de lo ingenuo, o sea de lo real, porque son simples hechos pintorescos; de tal manera que la ciencia no comienza con los hechos, sino con los problemas y con el esfuerzo por resolverlos, porque lo real nunca tiene la iniciativa, en tanto, solo puede ser fructífera en la medida en que se le interroga. Si no se toma los dobles de la razón y la experiencia, no se podrá tener un intercambio de valores, menos la eficiencia del saber, es decir, la certidumbre de que algo esta marchando correcto soio puede verse dentro una filosofia de conjunto.

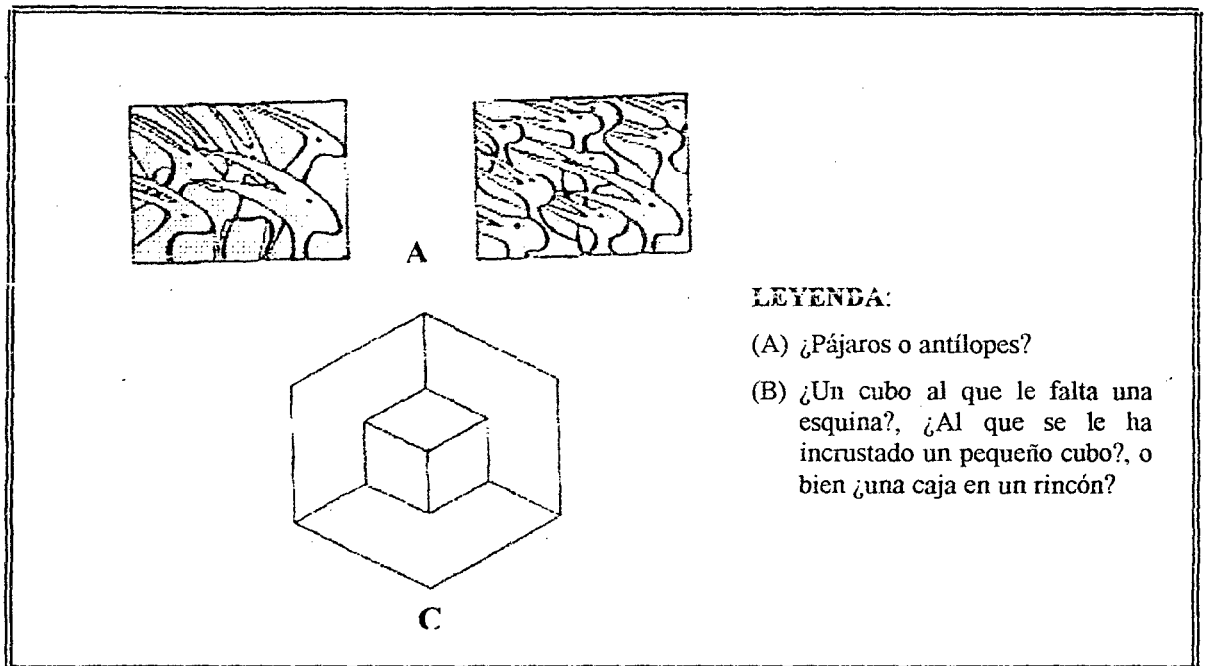
Ningún objeto puede ser objeto de conocimiento sino se plantea una interrogante, o sea, un problema. De tal manera que partir de los datos ingenuos (sin problematizar) es como creer en la tesis de los tecnocentristas, quienes dicen que la computadora va poder hacer en el futuro, todo lo que puede hacer el cerebro humano, esto es absurdo, porque la computadora ayuda a resolver problemas pero no puede plantear problemas; entonces, procesar datos y encontrar datos, son cosas distintas, no se pueden confundirlos, es como echar frijol a una ensalada de frutas. Porque ¿quién encuentra los datos? No es ¿acaso el hombre?, Sin duda, es el hombre que encuentra

⁸⁶ HÜBNER, Kurt. *Crítica de la razón científica*. Pp. 127-129.

nuevos datos y plantea nuevos problemas, no la máquina. Por consiguiente, dicho en palabras bachelardianas, “el vector epistemológico [...] de seguro va de lo racional a lo real y de ningún modo a la inversa, de lo real a lo general”⁸⁷ como lo preconiza el empirismo ingenuo, a que hemos hecho referencia en el capítulo anterior [cfr. 3.2.4 y Fig. 12].

De lo antes dicho, nos conlleva a dudar de lo inmediato (ingenuo), de las sensaciones y de la experiencia, porque “[...] no hay que olvidar, que lo real no tiene nunca la iniciativa puesto que solo puede responder si se lo interroga [...]”⁸⁸ En efecto, creer en las simples impresiones de lo real es una forma ilusa de encontrar la verosimilitud y por tanto no es conocimiento, es engañoso como las sensaciones. Esbozcemos, a manera de ejemplo los dibujos adjuntos.

FIGURA 16
FIGURAS CON VARIAS INTERPRETACIONES



LEYENDA:

- (A) ¿Pájaros o antílopes?
- (B) ¿Un cubo al que le falta una esquina?, ¿Al que se le ha incrustado un pequeño cubo?, o bien ¿una caja en un rincón?

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

⁸⁷ BACHELARD, Gastón. *El nuevo espíritu científico*. p. 4.

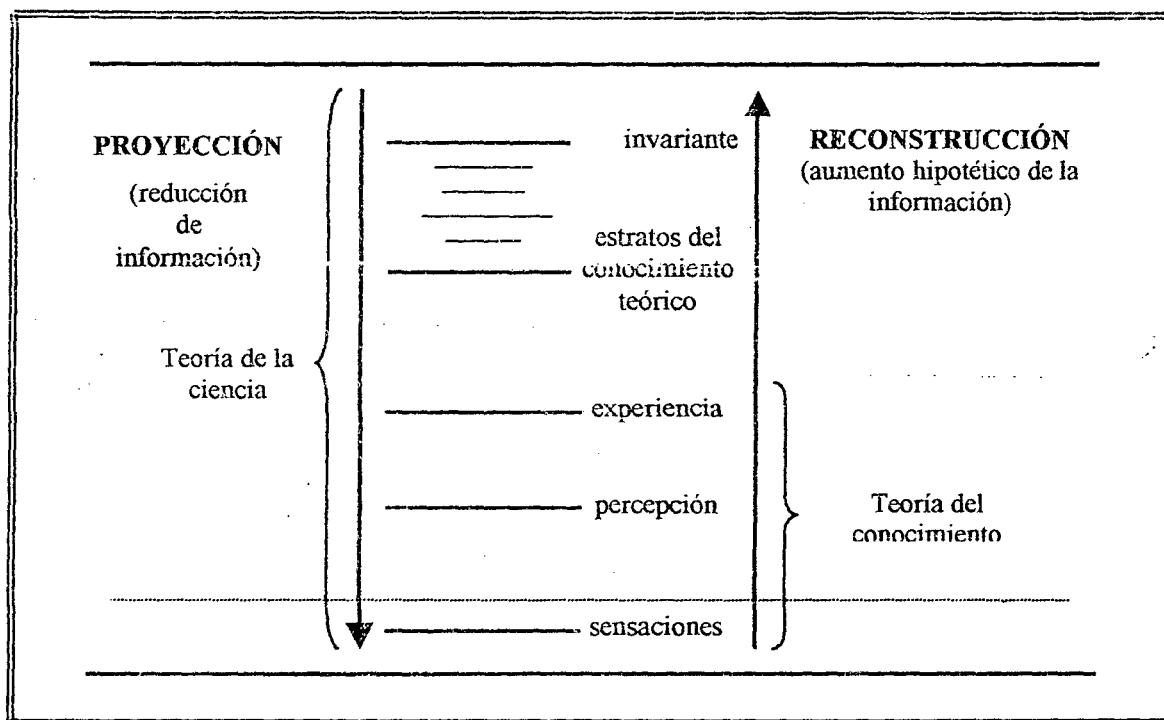
⁸⁸ BOURDIEU, Pierre et al. *El oficio del sociólogo*. p. 55.

Con este ejemplo, queremos dejar en claro que lo inmediato, no es conocimiento, es decir, que las sensaciones no pueden relegar a la razón. Por este mismo principio, es que “[...] cuando se intenta ver estos dibujos y se obtienen varias interpretaciones, entonces se nota la operación interpretativa que el aparato perceptivo realiza [...]”⁸⁹ En estos sencillos ejemplos, por tanto, la percepción, o sea, las interpretaciones puede ser de diferentes formas. [Vid. Fig. 16]. De tal manera que, creer en lo inmediato es caer en la simplicidad intuitiva, porque “[...] la idea simple no es conocida sino en composición, por su rol en los compuestos en que se integra.”⁹⁰

Consiguientemente, hay tres tipos o niveles de la reconstrucción objetiva, estos son: (i) *Las sensaciones*, (ii) *Las percepciones*, (iii) *La experiencia* y (iv) *El conocimiento científico (teórico)*. Pero mejor, veamos el siguiente cuadro.

CUADRO 16

ESTRUCTURA ESTRATIFICADA DEL CONOCIMIENTO HUMANO



FUENTE: URSUA, Nicanor. Op. Cit. p. 71

⁸⁹ URSUA, Nicanor. *Cerebro y conocimiento: un enfoque evolucionista*. p. 62.

⁹⁰ BACHELARD, Gastón. *Op. cit.* p. 44

No hay mucho que explicar en el cuadro, debido a que los niveles cognoscitivos saltan a la vista; el nivel más bajo son las sensaciones, estas no constituyen conocimiento, porque no están suficientemente estructuradas. En la percepción, por el contrario, comienzan a surgir elaboraciones y síntesis de contenidos; y tiene por tanto las características típicas del conocimiento, aunque esas reconstrucciones perceptivas, es inconsciente y acrítica. La experiencia se constituye como conocimiento precientífico, es consciente y sobrepasa el conocimiento de la percepción y los corrige. Por último, el nivel más alto, es el científico o teórico, se apoya en observaciones y experimentos, elabora conceptos y datos, elabora y comprueba hipótesis y teorías.⁹¹

Dudar de los datos iniciales es tener una visión sistémica del objeto, no se trata por supuesto de una *duda cartesiana*, quien aconsejaba partir de lo más simple para llegar a lo más complejo y oscuro,⁹² sino que se trata de una *epistemología discursiva y constructiva*. Por lo tanto, la objetividad del conocimiento es sin titubeo contra el método cartesiano, o sea una *epistemología no cartesiana*, tal como nos enseña *Bachelard*, puesto que “en realidad no hay fenómenos simples; el fenómeno es un tejido de relaciones”⁹³ en las cuales se engendra el esperanto explicativo de la ciencia contemporánea.

De tal forma que, no podemos impresionarnos con los datos estáticos; por ejemplo, el contador que cree ortodoxamente en los ratios financieros, es como el carpintero que cree en el poder prodigioso de sus herramientas, y si algo sale mal echará rabia y culpa a sus instrumentos, pero esto no es justo, como dice Thomas Kuhn, “*es mal carpintero aquel que culpa a sus herramientas*”; lo cierto es que hay algunas herramientas contables que están mal diseñadas, por eso debemos de dudar de los datos primarios, para dar paso a lo construido, a lo compuesto y estructurado.

⁹¹ URSUA, Nicanor. *Op cit.* Pp. 60-71.

⁹² DESCARTES, Rene. *Discurso del método.* p. 23.

⁹³ BACHELARD, Gastón. *Op. Cit.* p. 149.

Para ser más didáctico al respecto, analicemos un caso peculiar. Para tal efecto me voy a remitir en un trabajo de investigación.⁹⁴ No obstante más allá de un simple análisis es un examen crítico, que muy bien podría encajar en este parágrafo, al fin al cabo, ese es el rol de la epistemología contable, examinar los resultados de la investigación contable. Pero no significa de ninguna manera que la Tesis del colega este mal, sino que lo tomo como unidad de análisis para comprender mejor el tema que estoy tratando. En ese sentido, tomaremos solamente algunos Balances y algunos ratios, específicamente el de liquidez corriente, ya que los demás es de conocimiento común. Partiremos entonces del siguiente cuadro, aclarando que hemos considerado solamente la parte corriente del balance, puesto que se aplicará solamente el ratio de liquidez; el balance completo se puede consultar en la referida cita.

CUADRO 17 *
ANÁLISIS CRÍTICO DE LA LIQUIDEZ CORRIENTE DE DOS BALANCES

	EMPRESA "A" 1,999	EMPRESA "F" 1,997
ACTIVO		
Activo Corriente		
Caja y bancos	5,410.00	466.00
Cuentas por cobrar comerciales		
Existencias	1,127,991.00	248.00
Cargas diferidas	10,157.00	3,145.00
Total activo corriente (A)	1,143,558.00	3,859.00
PASIVO		
Pasivo corriente		
Sobregiros bancarios		
Tributos por pagar	5,971.00	1,396.00
Remuneraciones y participaciones	1,703.00	
Proveedores:	535,661.00	542.00
Total Pasivo Corriente (B)	543,335.00	1,938.00
Liquidez corriente (A : B)	2.10	1.99
Limite del sector (por norma)	2.00	1.80

⁹⁴ El trabajo de investigación a que hago referencia es de: Róger Ruiz Aguilar. "La política tributaria y los costos de capital como barrera que impide el desarrollo de los PRICOS en Tingo María". Tesis para optar el título de contador público, UNAS, 2.000.

* Los balances corresponden a dos empresas, una dedicada a la línea múltiple y otra a la venta de abarrotes, la fuente corresponde a: RUIZ, Róger. Op Cit. Pp. 110- 112.

Sabemos por definición, que la tesis central del índice de liquidez corriente nos indica la capacidad que tiene la empresa para cubrir sus deudas; por ejemplo, proveedores, tributos por pagar, etc. sin embargo, se puede encontrar una antitesis, esto es: que la liquidez corriente no es suficiente para evaluar el grado de disponibilidad de una empresa. En efecto, hay otros aspectos a tomarse en cuenta. Pero antes analicemos los resultados. Vemos que la empresa "F" tiene por cada unidad monetaria de pasivo S/. 1.99 de disponibilidad (inclusive supera el límite establecida por norma), pero ¿será cierto esta afirmación? Si analizamos el balance la empresa tiene solamente en caja y bancos S/. 466.00 que no alcanzaría ni siquiera para pagar sus tributos que ascienden a S/. 1,396.00. Entonces ¿cómo es posible que nos sale un índice favorable?, Como mencione antes, esto no es suficiente, hay que tomar en cuenta otros aspectos; tales como el concepto de incertidumbre: puesto que lo realizable (mercaderías) a veces no se realiza como lo previsto, además hay inventarios mínimos (stock mínimo) que representaría auténticas inmovilizaciones de capital. Por otro lado: lo exigible deja en algún momento de ser exigido (cobranza dudosa), tan igual que las existencias se mantienen estáticas, debido a que algunos clientes pueden tener créditos rotativos.

No hacemos comentario alguno sobre la otra empresa (A), porque el análisis es homogéneo, de tal manera que por analogía podemos deducir las mismas consideraciones.

En consecuencia, creer ciegamente en los ratios financieros, así como lo creen y profesan lamentablemente algunos contadores y administradores, es engañarse a si mismo y a los demás; Mejor dicho es impresionarse por lo inmediato y las intuiciones ciegas. Por cuanto, los ratios financieros no son formulas mágicas y a la postre no dejan de ser más que un requisito convencional y normativo. Es decir, que hay entidades como es CONASEV, que obliga a las empresas realizar dichos ratios, aunque están lejos de ser razonables; pero además, en la actualidad existen más de 60 ratios, que no hace más que confundir al propio inversionista, en el sentido de saber cual dato es el correcto. Por eso, "preguntar cuál es el primer dato es una cuestión tan vana como preguntar cuál fue el primer hombre. Un sonido no comienza

con la primera vibración [...] cuando un sonido comienza, ha durado ya. Cuando un dato es recibido, ya ha sido comprendido.”⁹⁵

Lo antes dicho, implica asumir una cultura filosófica de conjunto, una totalidad discursiva, la cual nos permita, poder explicar mucho mejor las impresiones de nuestra realidad. Pero no se trata de una filosofía de la excelencia al estilo Holístico, como lo preconizan “aquellos embajadores y managment del imperialismo”, sino de una filosofía sistémica. Debemos entender bien, que holismo y sistemismo, son dos cosas distintas, el primero se conforma con el principio de que “el todo es mayor que la suma de las partes” en cambio, el segundo va más del análisis de las partes, construye modelos que explican y predicen los hechos.

Consecuentemente, en la totalidad se encuentra el verdadero esperanto de la razón. Pongamos un ejemplo sencillo, aunque no es el caso: El contador experimentado no recurre a la revisión de cada uno de los asientos contables, cuando su balance no cuadra sino que lo realiza verificando primero lo estructurado, es decir su hoja de saldos y a partir de allí, procede al mismo estilo del método del cangrejo hasta encontrar o ubicar el error [cfr. 3.2.1]. Entonces lo complejo, lo construido, lo estructurado es inevitable, porque estamos partiendo o debemos partir siempre de lo compuesto; ya que esto, tiene siempre la iniciativa en el conocimiento, tal como nos señala **Salazar Bondy**, traductor de Bachelard: “*no son las nociones simples sino las compuestas las que se muestran fecundas en el trabajo científico.*”

En conclusión, no hay dato inmediato, lo primero es una simple ilusión de la percepción, debemos construir datos a través del planteamiento de nuevos problemas; porque “para un espíritu científico, todo conocimiento es una respuesta a una pregunta. Si no hubo pregunta, no puede haber conocimiento científico. Nada es espontáneo. Nada está dado. Todo se construye.”⁹⁶ Es decir que, “en todas las

⁹⁵ BACHELARD, Gastón. *El valor inductivo de la relatividad*. p. 249.

⁹⁶ BACHELARD, Gastón. *La formación del nuevo espíritu científico*. p. 16.

circunstancias lo inmediato debe ceder el paso a lo construido,”⁹⁷ además, “todo dato debe ser reencontrado como un resultado.”⁹⁸

4.5 Estructura del racionalismo aplicado.

En el acápite precedente hemos dejado establecido la naturaleza de este pensamiento epistemológico, que en su más sintética expresión, no es otra cosa que la esencia misma del pensamiento sistémico. Porque la “...segmentación del conocimiento crea una falsa confianza...”⁹⁹ absolutista; no hay conocimiento infalible, lo que hay son solo aproximaciones a la verdad, es decir, conjeturas e hipótesis que a la larga constituyen un *continuum* de la razón humana, empeñada a explicar cada vez más y más su realidad.

No solo las ciencias maduras pueden concebir este pensamiento, sino también, las ciencias blandas, como la contabilidad, la administración y la economía; vertientes dentro de la ciencia social, tratan de poner en manifiesto su objeto de estudio: “El hombre”, cada uno, claro esta, llevado a sus consideraciones objetivas de sus quehaceres.

Dilucidar, por tanto, la estructura del racionalismo aplicado es enmarcarnos en tres aspectos, más que argumentos individuales, son derivaciones de una misma función teórica: de lo complejo ~ a lo simple. En ese sentido: objeto, axioma y perfil constituirán bagajes matriciales de ésta naturaleza ya expuesta.

4.5.1 Objeto de estudio.

El objeto del racionalismo aplicado, esta relacionado al objeto mismo de la epistemología [cfr. 4.2], esto es, al conocimiento científico; llevado a nuestro quehacer sería por tanto, al estudio crítico del conocimiento contable. En tanto, la filosofía dialogada debe ser reductible para ser entendida. En instancias mayores nos llevará “... a

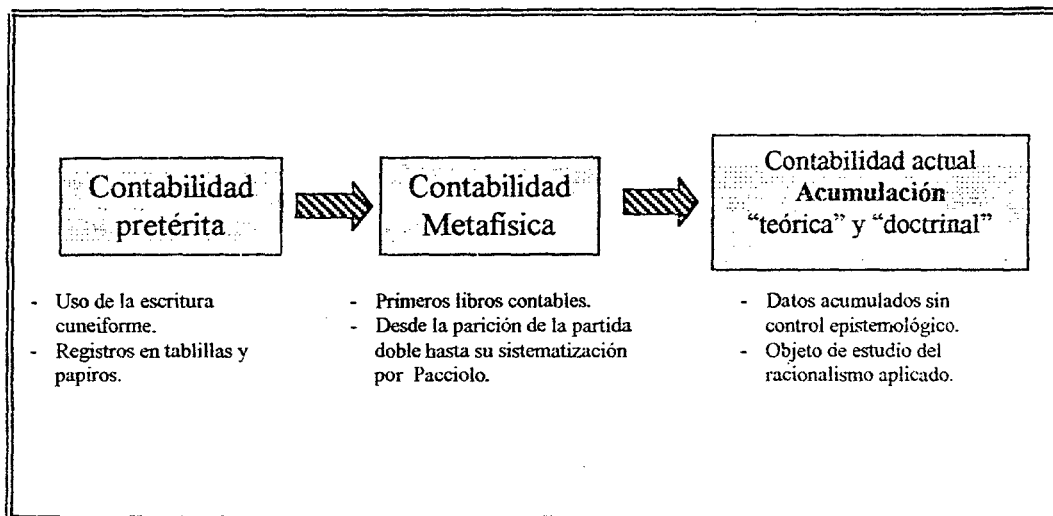
⁹⁷ BACHELARD, Gastón. *La philosophie du non*. p. 139. citado por Augusto Salazar Bondy, traductor de Bachelard, en *el nuevo espíritu científico*. p. XXVIII.

⁹⁸ BACHELARD, Gastón. *El materialismo racional*. p. 57

⁹⁹ SENGE, Peter. *La quinta disciplina*. p. 352.

sustituir las metafísicas intuitivas e inmediatas por las metafísicas discursivas objetivamente rectificadas.”¹⁰⁰

FIGURA 17
OBJETO DE ESTUDIO DEL RACIONALISMO APLICADO EN PERSPECTIVA AL CONOCIMIENTO CONTABLE



FUENTE: Elaboración propia del autor.

Por consiguiente, el racionalismo aplicado descansará sobre el conocimiento contable, que hasta acá es un urdimbre de “teorías” conformados por normas, principios y consensos, sin ningún control de calidad, por decir lo menos. El quehacer de éste bagaje instructivo, es sin duda la purificación constante del conocimiento. Mejor dicho, es el examen crítico a que se somete la investigación contable.

4.5.2 Axiomas

Que lo axiomático es base en una teoría científica es obvio. Por tanto, el racionalismo aplicado como pensamiento incluye axiomas, en las cuales descansa su accionar, para emprender su tarea sobre el conocimiento científico. Tres son los axiomas del pensamiento bachelardiano, que a continuación denotamos:

¹⁰⁰ BACHELARD, Gastón. *El nuevo espíritu científico*. p. 2

- a. *El primado teórico del error.*
- b. *La depreciación especulativa de la intuición.*
- c. *Planteo del objeto como perspectivas de ideas.*

El primer axioma, infiere que “la verdad solo tiene pleno sentido al cabo de una polémica. No podría haber aquí una verdad primera. Solo hay errores primeros.”¹⁰¹ Lo real, como habíamos visto anteriormente, no tiene la iniciativa si no se le interroga, porque la ciencia comienza con el cuestionamiento del error. Consecuentemente la evidencia primera no es una verdad fundamental. Es decir que el espíritu es ante todo “por si mismo puro poder de error, que el error tiene una función positiva en la génesis del saber y que la ignorancia no es una especie de laguna o de ausencia, sino que tiene la estructura y la vitalidad del instinto.”¹⁰²

El segundo axioma, es claro, por cuanto nos da a entender que la depreciación especulativa de la intuición se convierte en una norma de confirmación, es decir que “las intuiciones son muy útiles sirven para ser destruidas” para dar paso a lo construido en la rigurosidad teórica. Como nos dice Salazar Bondy: No hay dato inmediato, no hay dato primario, todo dato es algo buscado y esta búsqueda es el quehacer problematizador de la ciencia.

El tercer y último axioma: es comprender lo real en la misma medida en que la necesidad la organiza. Nuestro pensamiento va hacia lo real y no a la inversa; así como lo preconizaba la epistemología clásica.

Lo cierto es que éstos axiomas conforman la filosofía de conjunto, la cual se caracteriza por la ruptura continua de los conceptos desfasados, la polémica y la dialéctica que al final de cuentas es el resorte propulsor del conocimiento, porque la verdad no puede ser sino el “límite de las ilusiones perdidas.”¹⁰³

¹⁰¹ BACHELARD, Gastón. *Idéalisme discursif*. Citado por: Bourdieu, Pierre et al. Op. Cit. p. 115

¹⁰² BOURDIEU, Pierre et al. Op. Cit. p. 116. Cita a BACHELARD, Gastón. *La philosophie du non*. p. 8. en: *La formación de espíritu científico*, p. 17. (se cita la versión castellana).

¹⁰³ BACHELARD, Gastón. *Idéalisme discursif*. Citado por: Bourdieu Pierre et al. Op. Cit. p. 117.

4.5.3 Perfil epistemológico.

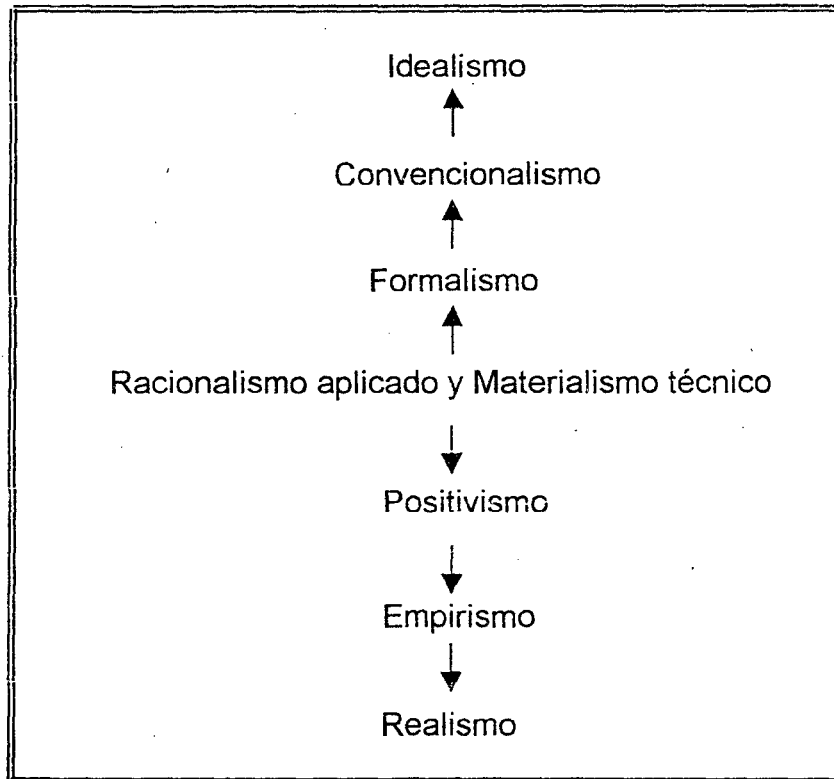
Bachelard, nos dice que la formación del espíritu científico es no solamente una reforma del conocimiento vulgar, sino también una *conversión* de intereses. Allí reside precisamente el principio de compromiso científico. Es un compromiso que pide el abandono de los primeros valores; por un valor transformado. Entonces cuanto más difíciles se tornen los problemas más se profundizará la cultura racional y más visible – y más útil – será ese desdoblamiento.¹⁰⁴

Indistintamente esto supone tener un perfil epistemológico, por donde el investigador debe formalizar su actividad. Es como un estudiante que cuenta con un perfil profesional y sobre la base de éste, se forma para un futuro profesional. De tal manera que el perfil epistemológico guiará al investigador a buscar lo esencial por lo utilitario. Es decir, que el epistemólogo debe dialogar tanto con el experimentador y el teórico.

En el racionalismo aplicado, se estudia por tanto, las diversas posiciones epistemológicas confeccionadas a lo largo de la historia, ordenar sistemáticamente en relación directa a los momentos empíricos y racionales dentro de la estructura del saber, es el cometido de este pensamiento. Racionalismo y materialismo, son dos sistemas filosóficos, pero a instancias mayores son dos tensiones cognoscitivas; de tal forma que el racionalismo aplicado busca el equilibrio de las dos tensiones del pensamiento epistemológico; ese equilibrio que tanto falta hace en el pensamiento contable; para romper los momentos empíricos y apriorísticos que han impuesto las escuelas contables. Pero veamos mejor el perfil propuesto por Bachelard:

¹⁰⁴ BACHELARD, Gastón. *El racionalismo aplicado*. Pp. 30-34

CUADRO 18
LAS PAREJAS EPISTEMOLÓGICAS



FUENTE: Gastón, BACHELARD. *El racionalismo aplicado*. p. 12.

“Indiquemos solamente las dos perspectivas de pensamiento debilitados que conducen, por una parte, del racionalismo al idealismo ingenuo y, por la otra, del materialismo técnico al realismo ingenuo.”¹⁰⁵ De tal manera que, debemos situarnos en ese eje central, en donde se concibe un racionalismo realizado por aplicación y un materialismo instruido por la razón. Un juego dialéctico, en donde la explicación del conocimiento científico no quede mutilada por las filosofías extremas. Por el contrario, se intercambia valores a través del dialogo científico, encontrando en esta posición central el orden de todas las filosofías del conocimiento.[Vid. Cuadro].

En consecuencia, no se debe alejar de ese centro ideal, en donde la razón y la experiencia han encontrado su certidumbre, sino, por el contrario, debemos mantener el

¹⁰⁵ ídem. p. 12.

dialogo epistemológico de estas parejas, enmarcándonos siempre en ese centro ideal y sostenible, lleno de obstáculos que precisamente los dos extremos lo confieren. Si nos alejamos de ese centro de equilibrio, llegaremos por el lado del racionalismo, al formalismo que cree ver en la aplicación de formulas todo juicio de valor; y este dará paso a un convencionalismo hasta llegar a un idealismo que, pierde pues toda la posibilidad de explicar el pensamiento científico. Y por el lado del materialismo, se abrirá paso hacia el positivismo que niega todo supuesto filosófico reduciéndolo a un pragmatismo que llega hasta un realismo no critico, sino ingenuo y pintoresco.

En estas últimas perspectivas la contabilidad no ha estado ajena de sus génesis a éstas consideraciones positivistas. La teoría jurídico personalista de Cerboni o, la teoría económica de Besta, no tienen cabal sentido sino dentro de ese pensamiento consistente del positivismo.

En conclusión, “el epistemólogo debe, pues, situarse en la encrucijada de los caminos, entre el realismo y el racionalismo. Allí puede captar el nuevo dinamismo de estas filosofías contrarias, el doble movimiento por el cual la ciencia simplifica lo real y complica la razón. Se acorta entonces el trayecto que va de la realidad explicada al pensamiento aplicado.”¹⁰⁶ O sea, al racionalismo aplicado y materialismo técnico, que en suma, es el centro de gravedad en donde la razón y la experiencia dan paso a lo construido y estructurado; incesante accionar de la ciencia contemporánea.

4.6 Métodos epistemológicos.

Desde el siglo V a.C los sofistas griegos cuestionaron la posibilidad de que hubiera un conocimiento fiable y objetivo. Y para explicar esa afirmación recurrieron a la epistemología. En efecto, desde sus primeros preludios la epistemología no podría ser practicada sin antes tener un método, de tal manera que a lo largo de la historia, se adoptaron métodos referentes al estudio del resultado científico. Por ejemplo, Aristóteles sostenía y defendía el método de la abstracción y de la lógica, para deducir sus verdades. Este método es regido y perfeccionado posteriormente por el

¹⁰⁶ BACHELARD, Gastón. *El nuevo espíritu científico*. p. 10.

neopositivismo, aunque la abstracción ya deja de ser un método por sí mismo, apareciendo el método formalizante y psicogenético.

Aunque en la actualidad ya no podríamos creer en el monismo metodológico, puesto que la ciencia como la epistemología se han diversificado enormemente, a tal punto que cada uno de ellos han desarrollado sus propios métodos; así hablamos del método psicosocial, psicogenético, histórico crítico, entre otros. Pero al igual que las ciencias, podemos en suma, clasificar algunos métodos epistemológicos por su uso general. En ese sentido, presentamos los siguientes métodos epistemológicos, con la salvedad de no incluir ya aquellos métodos clásicos, como la reminiscencia y la abstracción, porque de alguna manera en la actualidad ya están incluida en algunos de los métodos anteriormente señalados.

4.6.1 Método Histórico – crítico.

Escuchaba a alguien decir, no recuerdo quien, que la historia es una sucesión sucesiva de sucesos sucedidos. Pero también, la historia puede ser concebida como una línea recta: tiene un punto de inicio con la aparición de los vestigios escritos y monumentales, o sea es un conjunto de hechos (puntos). En ese sentido, el hombre común o el científico, siempre se interesa por el pasado, no como mera curiosidad sino también como un estudio reflexivo de los sucesos que a la larga le hará comprender mejor el futuro, ya sea de una disciplina, doctrina, etc.

El método histórico crítico entonces radica en el estudio del progreso científico, como lo defendida Popper y Kuhn, aunque el primero reducía a toda teoría como falsa. Pero los trabajos más resaltantes de éste método lo vemos en Gastón Bachelard (supra) con sus aproximaciones históricas del concepto de masa. En consecuencia, la particularidad característica del método histórico crítico estriba en tomar como punto de partida las nociones científicas de un periodo dado, para que a partir de allí se reconstruya un conocimiento cualitativamente mejorado, pasando antes en cada proceso de progresos científico, exámenes críticos y discursivos.

Por ejemplo, en contabilidad el que empleo éste método, aunque de manera incompleta fue el teórico **Fabio Besta**, quien se remitió a manuscritos antiquísimos para recomponer históricamente su modelo o teoría positiva del conto. Sin embargo, creo que Besta se equivocó en el sentido de embutir todo lo pasado, sin ninguna crítica, tal como lo hacen y lo pregonan hasta ahora algunos investigadores contables. Recurrir al pasado de la contabilidad para construir una teoría es inevitable, pero esa retrospectiva no debe de ser acrítica, sino todo lo contrario, debe ser purificada a través de la polémica de algunos de sus “postulados” para llegar a una unidad teórica.

En resumen, el método histórico crítico, denota implícitamente la recomposición de las ciencias mediante un examen crítico, discursivo y debatible en todo el proceso reconstructivo, con relación a su evolución teórica, disciplinar y doctrinal.

4.6.2 Método Logístico.

Se centra específicamente en el examen lógico del conocimiento. Usa las reglas de la lógica formal, también hace uso de los sistemas formalizados; los elementos en que se basa son en un primer momento la sintaxis y la semántica lógica.

La estructuración de tales sistemas se realiza de manera puramente formal, haciendo abstracción del sentido de las expresiones correspondientes. Esto presupone cuatro ideas fundamentales: (i) *Una lista de símbolos iniciales del sistema*; (ii) *Determinar qué tipo de sucesión de los símbolos iniciales ésta constituido por las fórmulas del sistema correctamente estructuradas*; (iii) *Determinar cuáles son las fórmulas del sistema correctamente estructuradas que se refieren a los axiomas* y (iv) *Indicar las reglas de inferencia (o de transformación) con que de las correspondientes fórmulas del sistema correctamente estructuradas se infiere directamente, como de unas premisas, cierta, o sea es una conclusión.* [cfr. M.M. Rosental. *Diccionario filosófico*]

4.6.3 Método hipotético - deductivo.

Es el método que actualmente esta en “boga” no obstante, se ha convertido ya en una hegemonía metodológica; propuesta por Popper, uno de los más grandes epistemólogos contemporáneos, éste método va en contra de la inducción. En efecto, Popper, propuso un criterio de comprobación que denominó falsabilidad, para determinar la validez científica, y subrayó el carácter hipotético-deductivo de la ciencia.

Según Popper, Las teorías científicas son hipótesis a partir de las cuales se pueden deducir enunciados comprobables mediante la observación; si las observaciones experimentales adecuadas revelan como falsos esos enunciados, la hipótesis es refutada. Si una hipótesis supera el esfuerzo de demostrar su falsedad, puede ser aceptada, al menos con carácter provisional. Ninguna teoría científica, sin embargo, puede ser establecida de una forma concluyente.

En resumen, el método Hipotético – Deductivo es un sistema de procedimientos metodológicos consistentes en anticipar algunas aseveraciones en calidad de hipótesis y en comprobarlas deduciendo de ellas, en conjunto con otros conocimientos que ya poseemos, conclusiones que confrontamos con los hechos.

4.6.4 Método dialéctico.

La dialéctica es un método general en la ciencia, por estar imbuida en ella, corresponde también al quehacer de la epistemología. Consecuentemente es un Método que investiga la naturaleza de la verdad mediante el análisis crítico de conceptos e hipótesis. Uno de los primeros ejemplos de método dialéctico lo ofrecen los *Diálogos* del filósofo griego Platón, en los que el autor acomete el estudio de la verdad a través de la discusión en forma de preguntas y respuestas.

En su evolución histórica, la dialéctica a pasado por varios estadios conceptuales, pero es sin duda que con Marx y Engels, alcanza su máximo desarrollo. La dialéctica se sustenta en tres leyes fundamentales del desarrollo científico: (i) *Leyes de la unidad y lucha de contrarios*; (ii) *De los cambios cuantitativos a cualitativos* y

(iii) *Negación de la negación.* En conclusión, el método dialéctico, es la forma de pensar sobre el desarrollo científico en forma crítica y dialogada, teniendo en cuenta los aspectos de la naturaleza, el pensamiento y la sociedad.

A manera de conclusión, sobre este capítulo dedicado a la fría abstracción de la razón y la experiencia, nos queda nada más que sintetizar lo antes expuesto. En ese sentir, el racionalismo aplicado y materialismo técnico, es la única vía de la concreción y la abstracción por el cual la contabilidad alcanzara el estatus científico esperado, claro esta, a través de una construcción teórica, basado en un dialogo mas o menos denso entre mente y materia, es decir, que la razón debe simplificar lo real para complicar la experiencia, al fin al cabo, esto es ineludible en el nuevo espíritu científico. El contador debe situarse también, en esa fría abstracción de los caminos reflexivos del racionalismo aplicado, para elevar su disciplina en una racionalidad conceptual y científica.

CAPITULO V

FUNDAMENTOS PARA CONSTRUIR UNA TEORIA CONTABLE CONTEMPORÁNEA

5.1 Alcances introductorias.

Partiremos para explicar el presente acápite de un simple axioma: “**Ninguna teoría resuelve todos los problemas de la realidad**”. Esto es tan cierto como la tierra gira alrededor del sol. De tal manera que, una teoría explica solo un aspecto de la realidad, claro esta, de manera provisional. No puede explicar todo a la vez; solo puede ser sistemática, si solo si empleara *modelos teóricos*, es decir, una pequeña teoría que pueda servir de base a una teoría general: De la contabilidad por ejemplo. Entonces, *¿Cómo podemos construir una teoría contable? ¿Cuáles son los fundamentos para hacerlo? y ¿Cuál será el soporte filosófico de ésta teoría?* Son algunos puntos que trataremos de dar respuesta en este capítulo.

Hemos visto en los capítulos anteriores que la contabilidad esta inmersa dentro de un mapa impreciso de conceptos y se establece por tanto, la necesidad de una construcción teórica, para engendrar una concepción científica y sistemática. En este proceso, se hace imperativo precisar los fundamentos que servirá para construir la teoría contable. Entendamos el término *fundamento* como elemento básico de la contabilidad, en ese sentido precisaré algunos principios teóricos que servirá de base en la transición hacia la metateorización del pensamiento contable.

En consecuencia, los fundamentos para construir una teoría contable, parten de varios principios y supuestos que explican el *status nascendi* de la contabilidad como ciencia. En ese sentido, converger se hace necesario para que la realidad contable encuentre su certidumbre. Es decir: lo normativo con lo positivo, la teoría con la doctrina, lo formal con lo sustancial, la experiencia con la observación y la acción con el deber; son dicotomías que difícilmente podrían ser excluyentes, sino más bien una conjunción dialectizada en donde el *ratio cognoscendi* encuentre su eficacia y equilibrio.

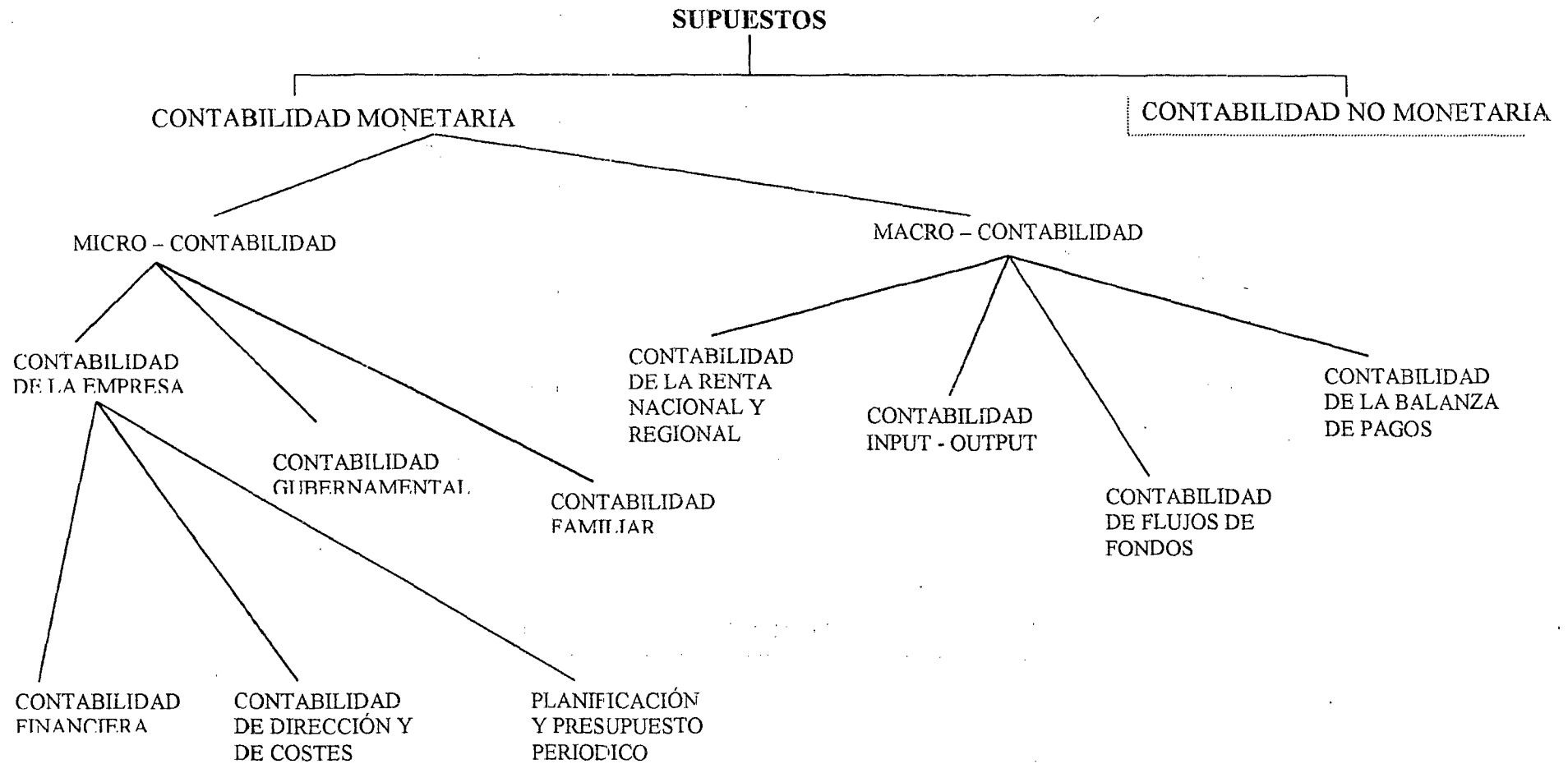
5.2 Clasificación del pensamiento contable.

Antes de empezar a clasificar el pensamiento contable, haré algunas consideraciones diferenciales. Los términos pensamiento y conocimiento, son dos categorías sutilmente diferentes. Pues bien, *¿Será lo mismo decir pensamiento contable y conocimiento contable?* o *¿Habrá alguna diferencia conceptual?* Y si es así *¿Por qué adoptamos para la clasificación, el termino pensamiento y no el de conocimiento contable?* Me explico, cuando hablamos de pensamiento contable, nos estamos refiriendo a la acción y facultad de pensar; es decir, estamos hablando de un producto superior del objeto que a través de un proceso discursivo, el hecho contable se refleja en conceptos, juicios, hipótesis, etc. En cambio, cuando decimos conocimiento contable, se entiende como el proceso en virtud del cual la realidad (hecho contable) se refleja y reproduce en el sujeto; y este estriba en alcanzar la verdad objetiva. Entonces pues, pensamiento es una acción mental superior, o mejor dicho, es el medio por el cual se obtiene el conocimiento.

Pero hay que diferenciar también, el termino conocimiento, porque existen varias clasificaciones al respecto, por ejemplo: Hay conocimiento elemental (que tienen los animales), conocimiento inmediato y el conocimiento científico. Lógicamente que, cuando hacemos referencia al conocimiento, nos estamos refiriendo a éste ultimo. Entonces, pensamiento y conocimiento, si bien es cierto no son categorías conceptualmente iguales, pero si son intercurrentes; es decir, se relacionan el uno con el otro, más bien se nutren ambos de la acción del raciocinio. Mejor dicho, concurren en un mismo propósito: Comprender y explicar la realidad. Por lo tanto, resumiendo lo antes dicho, el pensamiento es una forma superior de ver la realidad, por esta razón he convenido en considerar “pensamiento contable” antes que “conocimiento contable”.

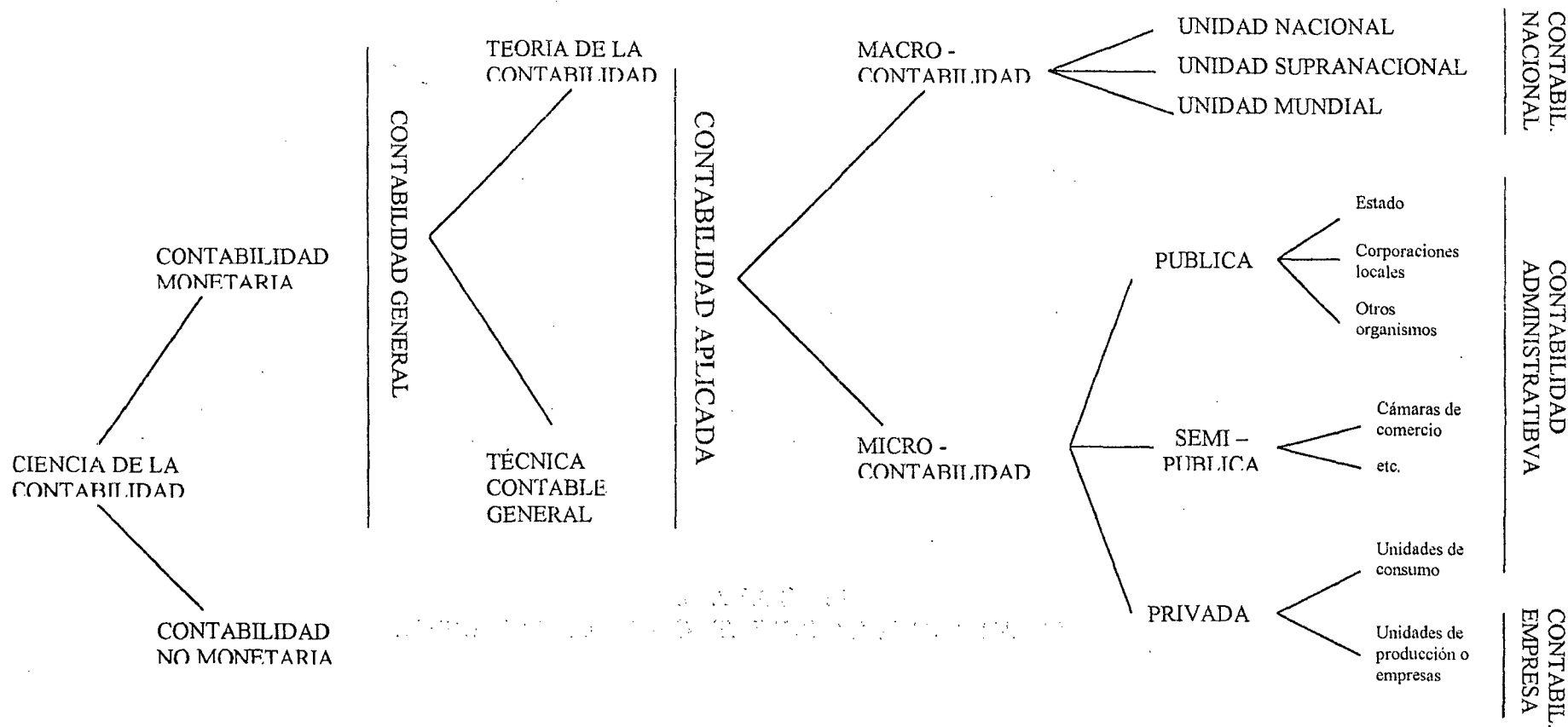
La clasificación de la contabilidad, ha sido materia de estudio de muchos ensayistas, por ejemplo, Mattessich trata en sus supuestos básicos dos campos: (i) Contabilidad monetaria y (ii) contabilidad no monetaria. Lo mismo hace Calafell, con algunas modificaciones en cuanto a la contabilidad de empresa; sin embargo, más allá que una clasificación del pensamiento contable es una división de la contabilidad por sus objetivos; tal como se ve en los cuadros 19 y 20 respectivamente.

GRAFICO 09
BASES GENERALES DE LA CONTABILIDAD



FUENTE: MATTESSICH, Richard. Toward a general and axiomatic foundation of accountancy. Citado por: Leandro Cañibano. Op. Cit. p. 34

GRAFICO 10
DIVISIONES DE LA CONTABILIDAD SEGUN CALAFELL



FUENTE: CALAFELL CASTELLÓ, A. Introducción a la contabilidad. p. 18. Citado por Leandro Cañibano. Op. Cit. p. 35

Como el esquema es suficientemente claro nos reservamos hacer comentario alguno; debemos insistir empero que, es una división de la contabilidad más no una clasificación del pensamiento contable, porque la contabilidad como pensamiento, deviene de muchos siglos antes, por mejor decirlo, esta enmarcada en la misma historia del hombre. En consecuencia, explicar esa evolución del pensamiento será el cometido de los párrafos siguientes.

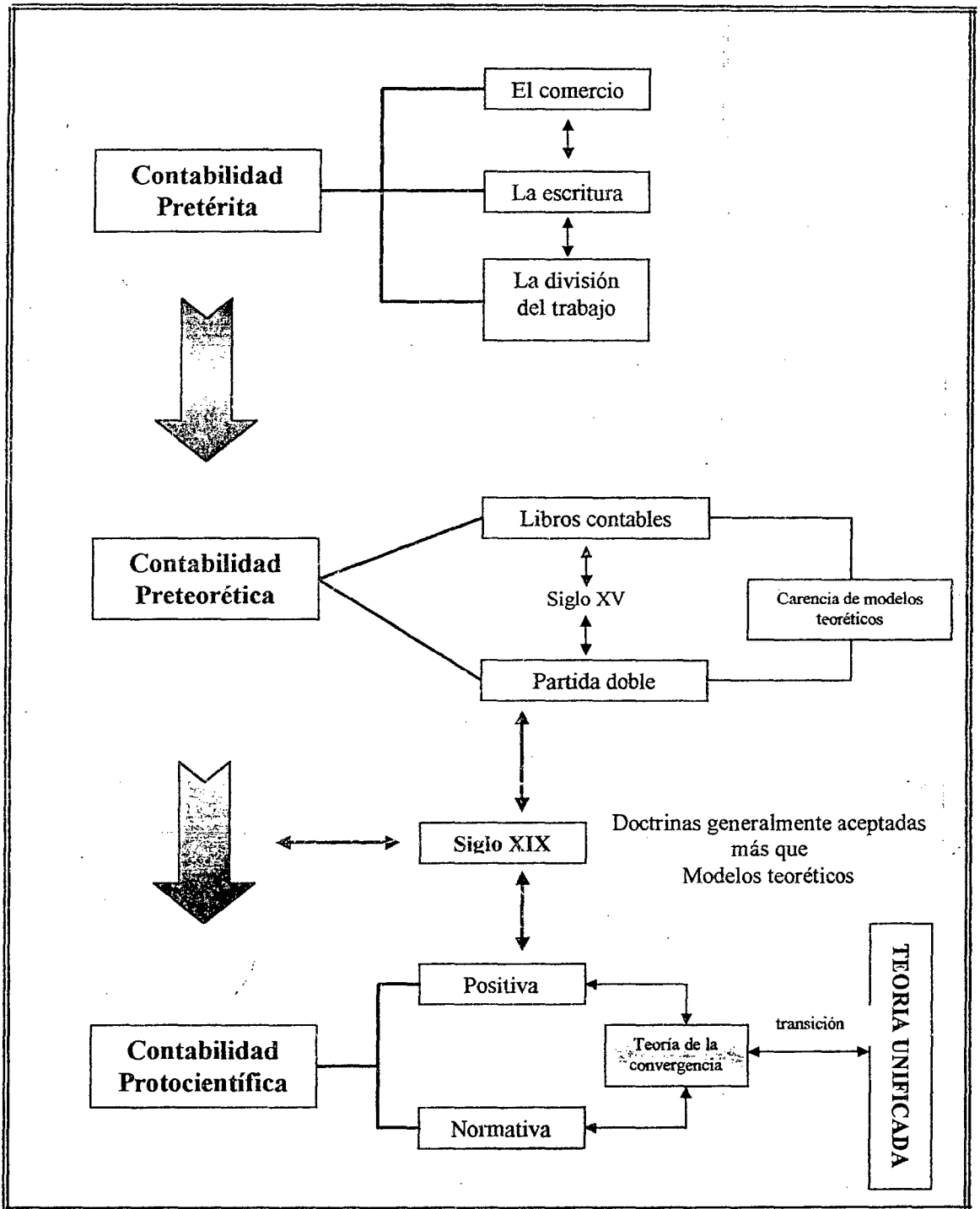
Tres son las etapas que ha experimentado el pensamiento contable; el primero, al que llamaré **contabilidad pretérita** se remonta a la época del paleolítico superior (35,000 a.C) hasta la edad media (3,000 a.C). En este periodo, aparece el comercio (trueque), la unidad social del hombre y la escritura cuneiforme [*cf.* 2.2.1] Además, las grandes culturas de la antigüedad, se encargaron de controlar sus bienes a partir de un sistema rudimentario de contabilidad.

La segunda etapa, se considera como **preteorética**, iniciándose con la obra de Lucas Pacciolo en el siglo XV [*cf.* 2.2.3] A partir de aquí, se tiene la certera convicción del repunte de la contabilidad como disciplina, no obstante, no se desprendieron del sentido común. Y más allá de buscar una rigurosa teorización se instauró en cambio, meras doctrinas generalmente aceptadas. [*Vid. Cdro. 21*].

La última etapa, se caracteriza por la aparición, por lo menos hasta ahora, de dos posturas: la contabilidad positiva y la contabilidad normativa, que merece una explicación aparte; lo que quiero dejar en claro, es que en este periodo se percibe una transición hacia la sistematización o metateorización del pensamiento contable, por ello he convenido en llamarlo **protocientífica**; Pero este periodo será superado en la medida en que se convergen ambas posturas realizando el racionalismo aplicado para construir una teoría unificada.

La transición por tanto queda estrechamente expresada en la convergencia del positivismo y el normativismo contable. Como sabemos, el primero aboga los juicios de hecho y el segundo, por el contrario preconiza los juicios de valor. En ese sentido, ambas posturas son fructíferas, pero hay que construir modelos teóricos y principios para poderlos sistematizarlos; mejor dicho se debe converger en una teoría.

CUADRO 19
CLASIFICACION DEL PENSAMIENTO CONTABLE



FUENTE: *Concepción propia del autor.*

La construcción de una teoría científica se hace necesario, puesto que es la única vía de encontrar una teoría general. Como vemos en el cuadro, lo que existe en la contabilidad son doctrinas generalmente aceptados por una comunidad, prevaleciendo el consenso entre ellos, propias del sentido común. La construcción debe partir de algunos principios convergentes que pretendo manifestar, pero no son principios contables sino teóricos; más bien es construir una teoría de la convergencia – *permítanme el neologismo* – de la contabilidad. Dicho en maneras proposicionales: “*La contabilidad alcanzará su estatus de cientificidad si y solo si, se sistematizaría a través de principios sustanciales los dos extremos de su pensamiento*”

5.2.1 Contabilidad positiva.

La contabilidad positiva no es otra cosa que el corpus de conocimiento sistematizados sobre “lo que es”. Aunque hay ensayistas que confunden esta clasificación con el positivismo, pero lo cierto es que éste también a evolucionado en el tiempo.

“La escuela del pensamiento positivo, en términos generales enfoca la contabilidad de forma sistemática, basándose en una rigurosa lógica y correspondencia empírica, poniendo el énfasis en la neutralidad, o ausencia de juicios de valor en lo referente a los acontecimientos contables”¹⁰⁷ Esto se visualiza claramente en los pronunciamientos contables, que hemos hecho referencia en los capítulos anteriores. Por ejemplo, una clara concepción positivista radical es el PAT (*positive accounting theory*) quien tiene como objeto principal la descripción, explicación y la predicción de las practicas contables.

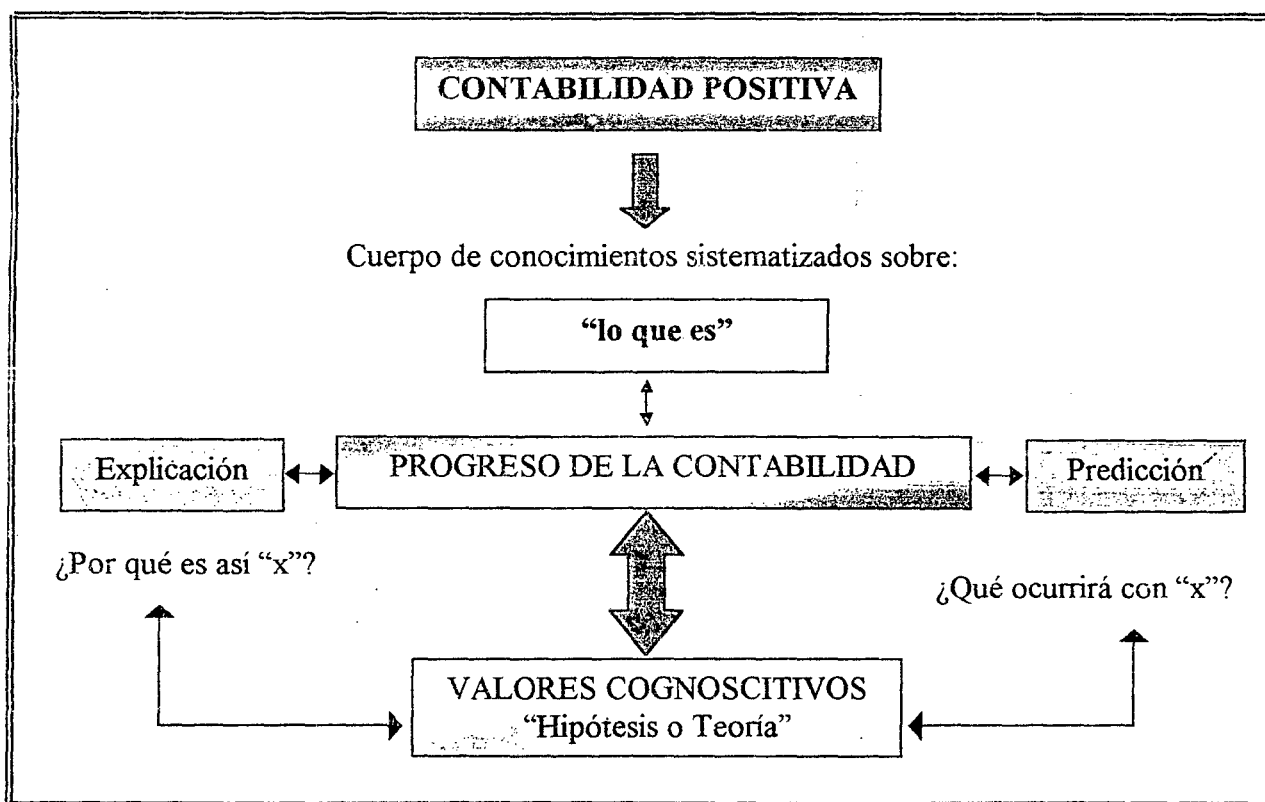
Pero el problema del PAT es que “tiene una definición inaceptablemente estrecha de lo que es la evidencia, restringe los métodos de investigación empleados, e ignora la evidencia que no está de acuerdo con los planteamientos de los investigadores

¹⁰⁷ CUADRADO, Amparo y Lina, VALMAYOR. *Teoría contable: metodología de la investigación contable.* p. 100

[...].”¹⁰⁸ Sin embargo, en la propia selección de las observaciones, han actuado normativamente (a priori), quizás inconscientemente, pero eso hace que sea una visión tubular o estrecha de la contaduría.

Esta postura contable, sin embargo, tiene algunas falencias, en el sentido de interpretación de la realidad objetiva de la contabilidad; por ello, es necesario construir modelos teóricos que contribuyan a la metateorización del pensamiento contable. En todo caso, como la contabilidad positiva es una concepción de lo “que es” basándose en los juicios de hecho, debe adoptar un ingrediente más: ¡la búsqueda de la verdad objetiva a través de la ley científica!. Veamos ahora, como debería quedar esquematizada la contabilidad positiva.

CUADRO 20
EL PENSAMIENTO CONTABLE POSITIVO



FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

¹⁰⁸ STERLING, R. *Positive accounting: an assessment*, Pp. 97-135, citado en: CUADRADO, Amparo y Lina, VALMAYOR. *Op. Cit.* p. 107

5.2.2 Contabilidad normativa.

La ciencia normativa, se caracteriza por ser prescriptiva; es decir, “lo que se debería ser”. Por tanto, la contabilidad normativa se encarga de la utilidad de la información contable. Se caracteriza, por tener en sus cimientos los juicios de valor y por ello se diferencia de la contabilidad positiva, quien rechaza el concepto de valor, abogando en su cambio los juicios de hechos; en tanto, la contabilidad normativa como acepta el concepto de utilidad o valor, siempre esta ligado a ciertas categorías, tales como: no debería ser, bueno, malo, eficiente, ineficiente, etc.

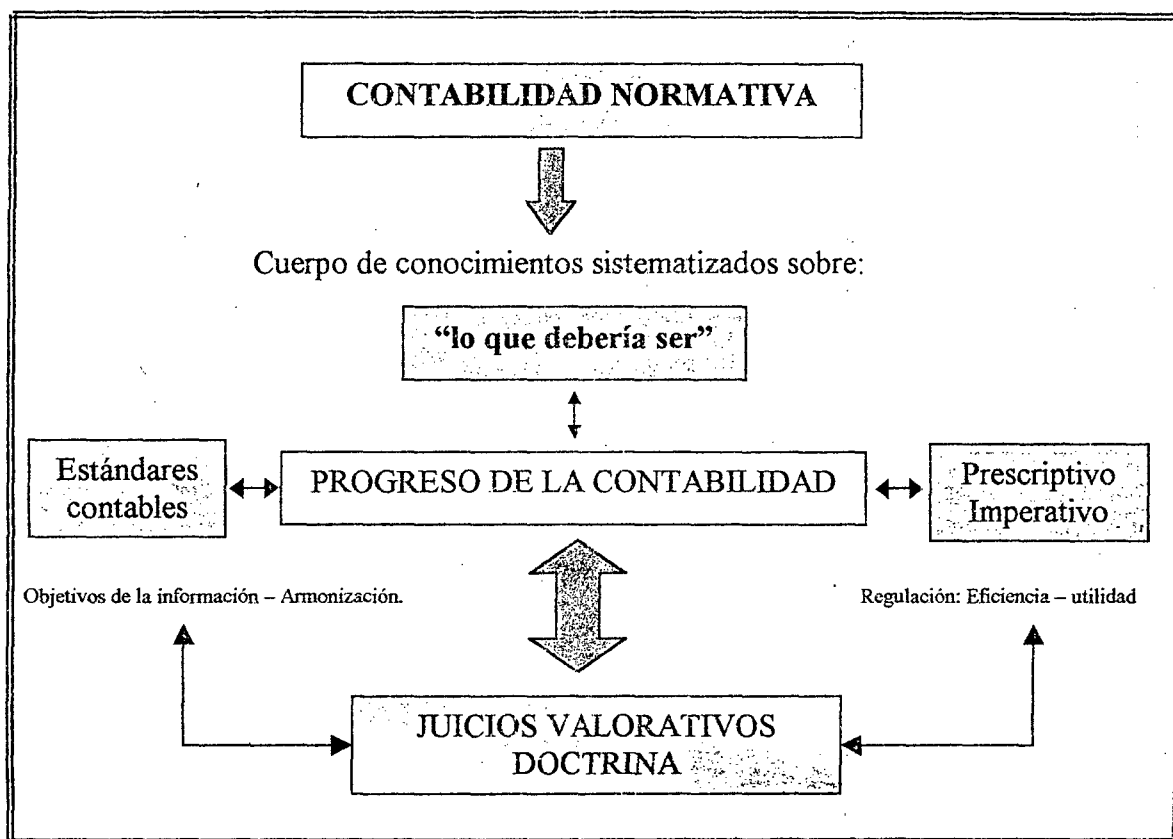
Bajo este contexto, la contabilidad normativa también engendra el principio teleológico: “debe ser” constituyéndose éste en la esencia misma del razonamiento normativo. La búsqueda incesante para resolver las necesidades que le plantea los objetivos de la información contable, es un hecho valorativo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

En consecuencia, este extremo del pensamiento contable se relaciona con la ciencia aplicada, porque ambos buscan a parte de la verdad, la utilidad practica. A decir de Matlessich: “una ciencia aplicada está sujeta a tintes normativos y su objetividad se basa precisamente en la clara revelación de sus objetivos y otros juicios de valor dentro de un contexto o situación específica”¹⁰⁹ empero, le falta un ingrediente adicional, sistematizarlo dentro de un modelo teórico. [Vid. Cdro. 21]

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

¹⁰⁹ MATLESSICH, Richard. *On the history of normative accounting theory: paradigm lost, paradigm regained?* p. 189.

CUADRO 21
EL PENSAMIENTO CONTABLE NORMATIVO



FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

5.3 El objeto de estudio y las escuelas contables.

El objeto de estudio de la contabilidad es un tema que ha sido tratado por varios teóricos de la contaduría, pero aún está inconcluso. Las escuelas contables han abordado el tema cada uno por su cuenta; el objeto de estudio a soportado varios obstáculos ideológicos y metodológicos para alcanzar hoy su verosimilitud. En este proceso, lento pero creciente lamentablemente no a coexistido homogeneidad en su construcción. Así lo hemos notado en nuestras exploraciones cualitativas de las escuelas contables desarrolladas a lo largo de la historia. Se hace necesario, por tanto, una revisión de la

construcción del objeto contable, para deshilar la incertidumbre y las imprecisiones del quehacer contable.

La contabilidad en su devenir histórico no a tenido un sistema de referencia concreto, o sea, no tiene un modelo teórico que le permita insertarse dentro de una teoría general; por ello, defenderé el contextualismo como una forma verosímil de encontrar los conceptos racionales, porque sin él, será difícil, por no decirlo imposible la construcción teórica. Pero exploremos primero la postura de las escuelas contables que se abrieron paso a lo largo del historicismo que trato de defender también. Aunque, ya en el **capítulo II**, hemos explicado a grandes rasgos estas consideraciones, pero ahora lo tocaremos con mayor plenitud.

5.3.1 La corriente personalista.

CUADRO 22
SINOPSIS DE LA ESCUELA PERSONALISTA

PRINCIPALES REPRESENTANTES	COMPONENTES FUNDAMENTALES
<p>Benedetto Cotrugli, Lucas Pacciolo, Domenico Manzoni, Ángelo Pietra, Ludovico Flori, Giovanni Domenico, Bestrano Venturi y Antonio Zambelli.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="762 555 1481 1052">● <u>Características generales.</u> Algunos ensayistas la conocen como la escuela cuentista. Se inicia con la obra de Pacciolo en 1,494. Consideraba a la contabilidad como el arte de llevar las cuentas de un negocio. Su principal objetivo fue brindar información al dueño. Posteriormente, Domenico Manzoni, lo perfecciona llenando algunas lagunas teóricas que dejara Pacciolo, introduciendo un juego de libros. Sin embargo, se tuvo que aguardar a Ángelo Pietra (1,587) y Ludovico Flori (1,633) para concebir el concepto de balance general y el adecuado cierre de los libros contables <li data-bbox="762 1070 1481 1310">● <u>Objeto de estudio.</u> El objeto de estudio de ésta corriente es reduccionista, por cuanto declara: “la contabilidad es el arte de llevar los libros contables”. Es decir, reduce el objeto contable a la teneduría de libros. <li data-bbox="762 1328 1481 1899">● <u>Principios.</u> Como en esa época estaba enraizada la filosofía escolástica o medieval, entonces las doctrinas nacientes en ese periodo tenían que circunscribirse en un sistema teológico. Por ello, uno de los primeros principios de la escuela personalista es: (i) el nombre de Dios deberá ser invocado en la primera página; (ii) Identificar las cuentas en los tres libros (mayor, diario y memoriale); (iii) El capital en giro deberá asentarse en el diario y de ahí pasarse al mayor; (iv) Deberá verificarse la situación de la empresa cada año y (v) Para el manejo del arte de las cuentas es necesario emplear un maestro que sea hábil con el cálculo.

FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

5.3.2 La corriente hacendalista.

CUADRO 23
SINOPSIS DE LA ESCUELA HACENDALISTA

PRINCIPALES REPRESENTANTES	COMPONENTES FUNDAMENTALES
<p>Edmond De Grange (padre e hijo); Le Feure, Francesco Marchi, Lefebvre, Giuseppe Cerboni, entre otros.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="762 571 1482 1131">● <u>Características generales.</u> Se le atribuye como principal representante a Giuseppe Cerboni, aunque éste se basó en los trabajos teóricos de sus predecesores. Se le conoce también como escuela jurídico-contable o legalista, debido a que incorpora un cuerpo de responsabilidades jurídicas a las personas que participan en la administración de la hacienda. Su flamante obra la <i>logismografía</i> (1,886) trato de modificar la partida doble Veneciana. Teniendo como base la tesis personalista, Cerboni, distinguió las personalidades que intervienen en la hacienda y sus relaciones jurídicas – económicos. Afirmando luego, que solamente hay cuentas reales y vivas, referentes a personas reales con reales débitos y créditos, no pudiendo existir cuentas abstractas. Sin embargo, como la Logismografía, se sustentaba bajo la tesis personalista, pareció muy compleja, siendo suprimida por la misma partida doble en 1,893. <li data-bbox="762 1153 1482 1400">● <u>Objeto de estudio.</u> Tiene como objeto las leyes que ordena jurídicamente las cuentas (haciendas). Su estructura es de carácter legal – administrativo y pone a la contabilidad como medio de prueba frente a terceros; quedando así reducida a la pureza descriptiva de la información patrimonial. <li data-bbox="762 1422 1482 1825">● <u>Principios.</u> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="821 1489 1482 1579">(i) El estudio de la contabilidad tiene como fin la organización y gestión (control interno) de la hacienda. <li data-bbox="821 1579 1482 1646">(ii) En todo ente económico se tiene un propietario a quien pertenece el patrimonio que se administra. <li data-bbox="821 1646 1482 1713">(iii) Constituyen el principal orden de funciones, el aspecto administrativo. <li data-bbox="821 1713 1482 1825">(iv) Toda unidad económica está dividida en dos secciones opuestas la una a la otra: propietario y hacienda.

FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

5.3.3 La corriente controlista.

CUADRO 24

SINOPSIS DE LA ESCUELA CONTROLISTA

PRINCIPAL REPRESENTANTE	COMPONENTES FUNDAMENTALES
<p>Fabio Besta: "Teoría positiva del conto"</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● <u>Características generales.</u> Su representante genuino es Fabio Besta; tiene como principal argumento que las cuentas no se atribuyen a personas reales, sino que son abiertas directamente a objetos, es decir a valores económicos. Se le conoce también como escuela económica; da una explicación realista de la contabilidad y por tanto, se opone a la escuela personalista y hacendalista. ● <u>Objeto de estudio.</u> La contabilidad estudia y enuncia las leyes del control económico de cualquier hacienda (privado o público) y deduce normas oportunas para que dicho control sea realmente eficaz, convincente y completo. ● <u>Principios.</u> <ul style="list-style-type: none"> (i) El control económico es la parte de la administración por la que todo trabajo económico se revela y estudia bajo el principio de la causalidad (causa y efecto). (ii) Una cuenta es una serie de entradas referentes a un definido y claro objeto, conmensurable y mutable. Tiene por función registrar información de ese objeto en un momento particular. (iii) El patrimonio al prescindir de los antecedentes jurídicos, se define como una situación de hecho, o sea, como el conjunto de bienes económicas, materiales o inmateriales pertenecientes a una unidad económica o empresa.

FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

5.3.4 La corriente reitualista.

CUADRO 25
SINOPSIS DE LA ESCUELA REDITUALISTA

PRINCIPALES REPRESENTANTES	COMPONENTES FUNDAMENTALES
<p>Sewel Pray, Ronald Edwards, Henry Norglen, Eugene Schmalenbach, León Gomberg, Gino Zappa, entre otros.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● <u>Características generales.</u> Se deriva de la economía de empresa, que los alemanes como schmalenbach habían propuesto. Pero el representante más identificado es Gino Zappa; éste trató de articular en una construcción sintética y unitaria, la teoría y la práctica contable con la teoría y la práctica de gestión. Pietro Onida, es un continuador de la obra de <i>Zappa</i>, en su obra "<i>le discipline económice – aziendali</i>" define a la contabilidad como la ciencia que estudia la vida de la empresa a través de la organización y la gestión con el fin de obtener rendimientos económicos. ● <u>Objeto de estudio.</u> En esta postura el objeto contable se reduce a revelar los resultados (réditos) del capital invertido en la empresa; consecuentemente, se da mayor prioridad al rédito y en menor grado al patrimonio. Es decir, el que tiene mayor importancia es la determinación de los costos y la utilidad. ● <u>Principios.</u> <ul style="list-style-type: none"> (i) El fin del balance es la determinación del rendimiento o rédito. (ii) La contabilidad debe dirigirse a la determinación de los sotos, para tomar decisiones adecuadas y pertinentes. (iii) Estudiar a la gestión como un sistema general que estudia la actividad económica.

FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

5.3.5 La corriente patrimonialista.

CUADRO 26
SINOPSIS DE LA ESCUELA PATRIMONIALISTA

PRINCIPAL REPRESENTANTE	COMPONENTES FUNDAMENTALES
Vincenzo Masi	<ul style="list-style-type: none">● <u>Características generales.</u> Vincenzo Masí, parte del estudio estático y dinámico del patrimonio. Entiende por estática patrimonial, al estudio de la coordinación cualitativa y cuantitativa del capital de la empresa o patrimonio de las entidades; es decir, es el estudio del patrimonio de la empresa considerado inmóvil en un determinado momento para examinar su composición (valores, equilibrio, etc.) Por dinámica patrimonial, concibe como el estudio del patrimonio empresarial como un sistema continuo y móvil. Analiza las inversiones y sus financiaciones, así como, costos, ingresos y resultados.● <u>Objeto de estudio.</u> La contabilidad es la ciencia que estudia el patrimonio y tiene como objeto a los fenómenos patrimoniales. Así mismo, estudia el modo de desarrollarse éste fenómeno, eliminando aquellos anormales que son perjudiciales en una empresa (hacienda).● <u>Principios.</u><ul style="list-style-type: none">(i) Definir el patrimonio de las empresas y de los entes no lucrativos, analizar sus componentes y estudiar su estructura, para poder gobernar el patrimonio.(ii) El fenómeno de la financiación es un modo de ser o de observar el fenómeno patrimonial.(iii) El resultado es la variación que experimenta el patrimonio por efecto de la gestión.

FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

Hemos visto pues, la evolución del objeto de estudio de la contabilidad con relación a las escuelas contables. En ese sentido, podemos decir que existe una polisemia conceptual del objeto contable, sin embargo, de las exploraciones cualitativas podemos sacar una premisa: "las escuelas contables comparten algunos postulados entre sí."

En efecto, los compartimentos con que actúa las escuelas a hecho que uno sea base para la siguiente escuela, ya sean en forma positiva o negativa. Por ejemplo, la escuela personalista se solapa con la escuela hacendalista, no olvidemos que éste último defiende la tesis cuentista. Otro punto que salta a luz de nuestro análisis es que en cada compartimento existe un puente de transición hacia la otra escuela, así lo podemos ver por ejemplo, en la escuela controlista, antes de que aparezca ésta escuela hubo un medio que fue el neocuentismo que transformó las cuentas de carne y hueso a valores económicos, para dar paso a la escuela controlista. Y así, podemos hablar también de neocontrolismo, neohacendalismo, neopatrimonialismo, neocapitalismo, etc. A propósito del neopatrimonialismo, defendida por el profesor **Antônio Lopes de Sá**, está cobrando una fuerte influencia actualmente en la contabilidad, sobre todo en el país hermano del Brasil.

Debo hacer hincapié también, que en todas las escuelas está presente el concepto de patrimonio, administración y gestión, de tal manera que conjuntamente forman o deberían formar la actual teoría contable; sin embargo, debemos adoptar una condición, depurar o dialectizar los conceptos gregaristas, toscanos y comunes que tanto daño está haciendo a la contaduría.

En conclusión, no hay escuelas autocráticas cada uno más bien se solapan entre sí, en unos tangencialmente, pero en otros casos se circunscriben absolutamente. Es necesario por tanto, sistematizar a través de la adopción de nuevos principios teóricos para alcanzar una teoría unificada.

5.4 Supuestos filosóficos de la contabilidad.

Alguien decía que la aventura de la ciencia es continua; pero también debemos admitir el dilema de la ciencia y la moral. Por más continua y fructífera que sea debe haber un trasfondo filosófico, es decir, un supuesto filosófico que nos permita investigar. Entonces, toda ciencia tiene o debe tener un entramado presupuestal con la filosofía, no se trata por cierto del epicureismo, sino de un presupuesto ontológico, axiológico y ético. Son más bien, tesis de carácter filosófico que tanto cuestión tuvo con los positivistas; ellos niegan tal acción de la filosofía. No cabe duda alguna que el carácter de la filosofía en la contabilidad es buscar la *humanización* de las acciones para evitar, como decía **Hobbes** que, “*el hombre sea el lobo del propio hombre*”; aunque esto implica calumniar al lobo.

Debe haber por cierto una ética del investigador; Toda ciencia tiene que tener unos supuestos filosóficos si no quiere llegar a la extinción, requerimos la solidaridad de las ideas filosóficas [*cfr.* 4.2] Por ello, los soportes filosóficos de la contabilidad se hacen necesarios para que éste, alcance su estatus de científicidad y su desarrollo teórico. En ese sentido, exploraremos esos supuestos para enmarcarle a la contabilidad dentro de un sistema cognitivo y sistemático.

5.4.1 Los vectores epistemológicos.

La contabilidad está inmerso dentro de un contexto, eso nadie puede negarlo, así tenemos el aspecto económico, cultural, legal y social; aunque este último tiene muchas connotaciones con lo cultural, pero en el caso contable queda reducida al estudio de grupos sociales, como por ejemplo proveedores, accionistas, clientes, etc., todos son grupos sociales, o mejor dicho es un subsistema del sistema contable que trataré de explicar más adelante; pero ambas contribuyen la metateorización del pensamiento contable.

Pues bien, el conocimiento contable no puede ser estático sino dinámico; es decir transportable en el espacio y tiempo; por ejemplo, analicemos la naturaleza del capital: Este aún no deja de transformarse, desde que Karl Marx y Adam Smith se

preocuparon en la teorización del capital, su adaptación a los cambios del contexto es inherente y necesario, conforme la ciencia y la técnica avanzan. Es decir, estamos en una transición, esto es, de un capital tangible a un capital intangible.

En consecuencia, el capital “es por naturaleza siempre inmaterial puesto que no es la materia lo que hace al capital sino el valor de aquella materia; el valor no tiene nada de físico”¹¹⁰ tenemos que ir, como decía **Marx**, más allá de la física para tocar a la gallina que pone los huevos de oro. Si así pensaban los clásicos *¿por qué entonces, seguimos insistiendo en la naturaleza estática del capital?* Es una cuestión del contexto definitivamente, pero esa revolución en el capital se dará a instancias mayores en la medida que adoptemos una visión diferente y concurrente de nuestro pensamiento. Por lo tanto, “si el cambio al capital-conocimiento es real, significa que el capital en sí es cada vez más irreal, que se compone en su mayor parte de símbolos que representan nada más que otros símbolos...”¹¹¹ y en donde la contabilidad, tiene que formalizar, mejor dicho matematizar para su real comprensión.

De este análisis del capital podemos decir que el reconocimiento de los intangibles será imperativo en la doctrina contable, es decir, que nos enfrentamos a un nuevo capital que no está compuesto por maquinarias, edificios, terrenos, etc. sino por un **CAPITAL INTELECTUAL**, un capital basado en la capacidad de su gente; entonces, el contador será gestor de conocimiento, siempre y cuando se adapte a los nuevos contextos.

Hemos querido partir de estos ejemplares para entender en sí, la naturaleza de los vectores epistemológicos. Este en simples palabras, significa la acción proyectiva que tiene cualidad e intensidad. Mejor dicho, es un agente que transporta algo de un lugar a otro. Pero veamos mejor algunas consideraciones conceptuales.

¹¹⁰ BAPTISTE, Jean. *Traité d'économie politique*. p. 429. Citado por Hernando De Soto. *El misterio del capital*. p. 73.

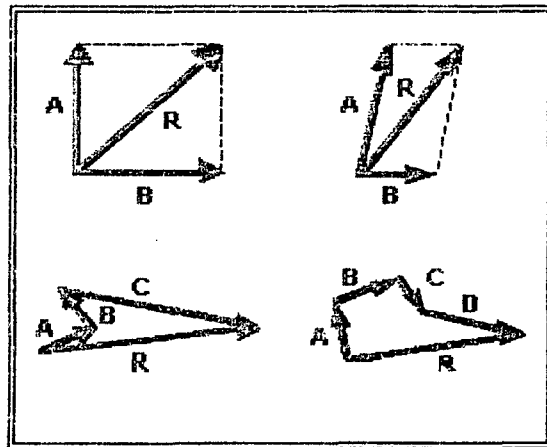
¹¹¹ TOFFLER, Alvin. *El cambio del poder*. p. 89.

A. Concepto.

El término epistemológico, creo que ha quedado claro con la exposición de la epistemología hecha en el **capítulo IV** [Véase 4.2] de tal manera que, solo definiremos la categoría de **VECTOR**. En realidad los vectores son un capítulo más de las matemáticas (álgebra vectorial) y sirve tanto para el físico como para el investigador social.

Bajo este contexto, un vector es una magnitud no escalar, que tiene dirección y sentido. Se representa simbólicamente por \vec{V} o simplemente V ; como tiene dirección un vector puede ser positivo o negativo, en ese sentido los vectores se pueden sumar y el resultado será otro vector llamado resultante. Físicamente podemos analizar el concepto de vector como una fuerza. Por ejemplo, en un cuerpo pueden interactuar muchas fuerzas sobre ella, resultaría por tanto muy complejo calcular por separado el efecto de cada una; sin embargo, las fuerzas son vectores y se pueden sumar para formar una única fuerza neta o resultante (R) que permite determinar el comportamiento del cuerpo. [Vid. Graf. 11]

GRAFICO 11
VECTORES Y FUERZAS



FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

En la figura podemos ver claramente que el segmento R es la resultante de los vectores A y B respectivamente. Lo mismo sucede para los demás gráficos que están compuestos por varios vectores. Siendo un poco más pedagógico, al respecto, plantearé el siguiente ejemplo, para comprender mejor el papel de los vectores. Supongamos que pretendemos cruzar con una canoa un río, éste ejercerá una fuerza que le permita avanzar sobre el río y éste último tiene una fuerza normal que es la corriente, entonces la trayectoria de la canoa por cierto no será lineal sino vertical y, esa trayectoria es la resultante de dos fuerzas compartimentales: La del río y la canoa.

Otro ejemplo, que plantearé dentro de la contabilidad es lo siguiente: Cuando se constituye un ente se constituye también un patrimonio, de tal forma que este puede crecer o decrecer dependiendo de la gestión que se le dé a los hechos administrativos; pues bien, esto implica un movimiento (dinámica) y donde hay movimiento existen fuerzas, o sea vectores, que muy bien podría llamarlo **vectores económicos**. La composición de estos vectores, dará una resultante en el espacio y tiempo en que se desenvuelven, y esa resultante es el patrimonio; de tal manera pues los vectores también pueden ser aplicados a la determinación del patrimonio o también de la utilidad, aunque debo admitir que no puedo todavía matematizar lo antes dicho, pero sin duda será una investigación posterior, por ahora, nos contentaremos en aplicarlo al conocimiento teórico contable.

Lo mismo sucede con el conocimiento contable, éste tiene sentido y dirección concurriendo siempre en un punto crítico a lo que yo llamo concurrencia del pensamiento contable. En ese sentido, definiremos ahora a los vectores epistemológicos: *Estos son las composiciones de fuerzas endógenas y exógenas que guían el desarrollo del conocimiento contable; cuya resultante es el accionar de la rigurosidad del pensamiento hacia su metateorización*. Pero esto, también es transportable en el espacio y tiempo (supra) o sea existe una transposición de esos vectores en relación directa al avance de los programas de investigación que está inmerso la comunidad contable. En todo caso, la resultante es otro vector epistemológico, pero más riguroso y rico en conceptos lógicos, es decir es más racional y sistemático. Así por ejemplo, las escuelas contables se han transportado en el tiempo,

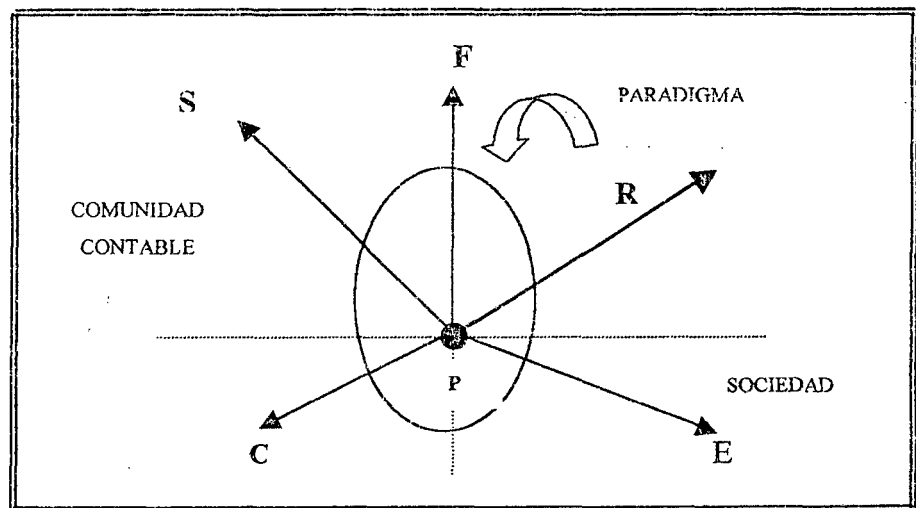
pero no dejando de lado el concepto de patrimonio aunque éste sea una polisemia conceptual, la resultante de ello creó una tradición investigativa, pero como ya lo dijimos anteriormente le faltó la rigurosidad que estoy tratando de plantear ahora, con los vectores epistemológicos.

Entonces, “cuando hablamos de transposición nos referimos básicamente al cambio teórico y concurrente del pensamiento contable. Es decir, consiste en descomponer las concepciones del caos al de cosmos, del estado de desorden al de orden, en el cual todas las conceptualizaciones alcancen su racionalidad”¹¹² o equilibrio conceptual con relación al contexto en que nos desenvolveremos.

B. Constitución de los vectores

Una vez que hemos definido a los vectores epistemológicos, trataremos de explicar sus componentes y su constitución. En lo que respecta al primero, se componen de (i) una metodología, (ii) de instrumentos y técnicas, (iii) de una matriz básica y (iv) de un cinturón centinela. No explicaremos cada uno de estos componentes, porque es tácitamente comprensivo. En cuanto a su constitución partiremos del siguiente gráfico:

GRAFICO 12
CONSTITUCIÓN DE LOS VECTORES EPISTEMOLÓGICOS



FUENTE: *Elaboración propia del autor*

¹¹² MALPARTIDA, Darwin. *La transposición de los vectores epistemológicos: Hacia la rigurosidad científica del pensamiento contable*. p. 23

En el gráfico podemos ver la concurrencia de cuatro vectores: en donde “F” viene ser el vector formal, “S” el vector sustancial, “C” el vector condicionante, “E” el vector causal y, “R” representa el vector resultante. Todos ellos, convergen en el punto “P” a la que llamaremos concurrencia del pensamiento contable. En este centro, el sistema de vectores actúa con fuerzas independientes los unos con los otros, de tal forma que provocan una transposición y que en este caso, vendría hacer el vector “R”, o sea, la resultante de las fuerzas compartimentales de los vectores.

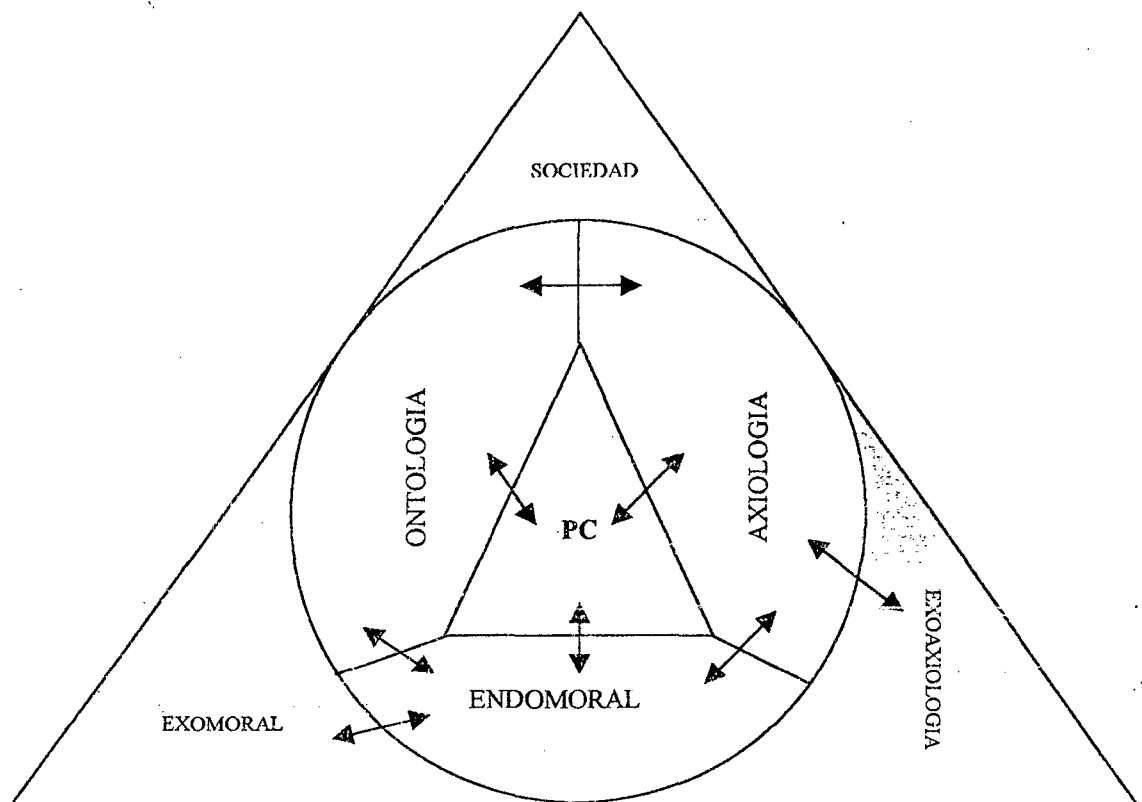
Pero ¿qué significa todo esto?, es muy simple, el conocimiento contable esta sujeta a cuestiones culturales, sociales y económicos, estos son los llamados impulsores no cognoscitivos, como es la comunidad contable; pero también hay impulsores o fuerzas cognoscitivas a los que yo llamo vectores epistemológicos, pues bien, todo pensamiento nunca puede estar fuera de un contexto, por ello hay tres aspectos a tomar en cuenta: la comunidad contable, la sociedad y los paradigmas en las cuales se guían los investigadores. Sobre ellas, actúan los vectores que hemos mencionado, cada uno ejerce una fuerza sobre el pensamiento. El vector formal, busca la axiomatización del pensamiento contable, como pueden ser a través de ecuaciones, semántica lógica, reglas, etc. es decir, ejerce una fuerza axiomatizadora del sistema contable. En cuanto al vector sustancial, podemos decir que busca la interpretación del pensamiento contable, basándose en nuevas categorías, principios, etc. El vector condicionante son aquellos que “condicionan el pensamiento” y pueden ser de carácter cultural, económico o psicológico. El vector causal viene hacer el conjunto de todas las circunstancias cuya presencia determina necesariamente el efecto. Y por último está el vector resultante, quien tiene el concepto más nutrido de todos, puestos que las fuerzas ejercidas en el sistema recaerá en él, pero también constituye una aproximación a la racionalidad teórica del pensamiento contable.

C. Interacción de los vectores.

Ahora veremos como se interaccionan los vectores epistemológicos, claro esta, partiendo de su constitución. Es decir, que en el párrafo anterior hemos visto solamente

la constitución de éstos, mas no su interacción con los supuestos epistemológicos, aunque debe quedar claro que la interacción cognoscitiva y no cognoscitiva está presente en toda constitución de un sistema determinado. De tal manera que, a partir de la constitución podemos hablar de interacción de los vectores, es decir como intervienen en el pensamiento contable.

GRAFICO 13
INTERACCION DE LOS SUPUESTOS EPISTEMOLÓGICOS



FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

En primera instancia, explicaremos la trilogía de todo pensamiento científico, estos son: (a) *La ontología*, (b) *La endomoral* y (c) *La axiología*. Estas interactúan entre sí; por ejemplo, la endomoral y la axiología se solapan para formar la ética normativa. Y sirve para saber lo que es o no valioso perseguir o sobre lo que se ha de hacer o no. Además, como lo nota Mario Bunge, la endomoral busca la comunicabilidad de los

resultados que provee la investigación científica; es decir, que no deben existir secretos científicos. [cfr. *M. Bunge. vigencia de la filosofía*]

La interacción de estos tres componentes es necesario e ineludible en la contabilidad, porque como sabemos las influencias sociales y económicas están al orden del día en nuestra disciplina, haciendo en algunos casos distorsiones en contra de la verdad de los hechos. El contador no debe olvidar que es tan igual como un notario público, porque damos fe de una gestión financiera o gubernamental, por ello los códigos normativos deben ser imperativos en la comunidad contable, para dejar ser presa fácil de las influencias que imponen los grupos económicos. Esto también, se extiende en la investigación contable, debemos ser consecuente con lo que predicamos, no podemos manipular la investigación con fines de favorecer a terceras personas. Y en ella se caracteriza los supuestos cognoscitivos.

Pero también, debemos hablar de la exoaxiología y la exomoral. El primero, es formulada por los usuarios de la técnica, es decir, escapa a los juicios del técnico. Mientras que la exomoral, se da por las exigencias sociales, vale decir, el técnico debe ajustarse a la verdad y no engañar a sus usuarios. Por ejemplo, no podemos permitir que el técnico deteriore cada vez más el medio ambiente, es una responsabilidad ética que se tiene que tener en cuenta. Lo mismo sucede en la contabilidad, no se puede admitir el uso de nuestra disciplina, para distorsionar la información; esto es lo que sucede con los empresarios, quienes con la necesidad de adquirir financiamiento cae en la falsedad de los llamados balances confidenciales. Consecuentemente, ya no es un problema del sistema, sino de personas; como dijimos anteriormente no es un problema de las herramientas del carpintero, sino de él mismo, porque será mal carpintero aquel que culpe a sus instrumentos.

En cuanto al rol de la ontología éste se ocupa de la naturaleza de la realidad última. Es una división de la metafísica y tiene que ver con la cuestión de cómo muchos tipos fundamentales de entidades componen el universo. Mejor dicho son tesis filosóficas, por ejemplo, vale decir acá que: El mundo exterior existe

independientemente del investigador; también se preocupa de inquirir la racionalidad y la legalidad de la realidad u objeto.

En resumen, la interacción de los vectores son supuestos de carácter cognoscitivos que a últimas instancias, busca el estatus de científicidad en una disciplina. Lógicamente, que me estoy refiriendo a un sistema cognitivo y en donde cada elemento es un subsistema del todo, es decir los componentes éticos, epistemológicos y gnoseológicos se dan por si mismo en la constitución y acción de dichos vectores, aunque no podemos olvidar los vectores sociales, económicos y psicológicos. En general, esto nos permitirá tener una ética científica y una autovigilancia epistemológica que tanto falta hace a la contabilidad, y constituye por tanto uno de los fundamentos para la construcción teórica.

5.5 Estructura de la ciencia contable

Aparentemente cuando hablamos de estructura contable, puede entenderse como aquellas estructuras clásicas que son de conocimiento común. Por ejemplo, aquella estructura basada en el “modelo” de recopilación de datos (input), elaboración o proceso de aquellos datos (comput) y el resultado de informar en forma pertinente (output). No es el tipo de estructura que trataremos de explicar. Es mas bien una nueva concepción de la estructura contable; es una estructura teórica.¹¹³

La contabilidad en su tránsito a su estatuto de científicidad debe ser estudiada y comprendida como un conjunto, o sea, como un sistema. y eso, es lo que trataré de precisar en éste parágrafo; pero también debemos enunciar nuevos principios teóricos que nos ayude a formular una teoría contable racional y libre de andamiajes económicos angiosajones. Exploremos mejor, ésta nueva estructura de la teoría contable.

¹¹³ Hay una estructura de la ciencia contable, las mismas que se dividen en: (i) Estructura convencional y (ii) Estructura científica. El primero de ellos, está conformado por un objeto, métodos y procedimientos. Y el segundo, abarca leyes científicas y algunas consideraciones teóricas. No obstante, para nuestro caso, redundamos que la estructura que intento precisar es de naturaleza teórica, es decir convergente y sistemático. Sin embargo, puede encontrarse la división de la nueva estructura de la ciencia contable en: [Humberto Henríquez Valdivieso. *La filocontalogía como punto de partida para la reorientación contemporánea de la ciencia contable*. Tesis presentada y sustentada en el XVI Congreso Nacional de Contadores Públicos del Perú.]

5.5.1 El contexto contable.

Los que han hecho "teoría contable" hasta ahora, han dejado de lado el papel del contexto, donde se engendraría y desarrollaría la teoría. Este desdén de los ensayistas a la construcción sistémica de la teoría, a hecho de la contabilidad una polisemia conceptual; es decir, han creado un bosque de conceptos imprecisos y hasta inexactos de un caso a otro. No podemos negar las posturas empíricas, pero tampoco, podemos aceptar el aislamiento inductivo de este sistema de pensamiento, si no, mas bien debemos adoptar un contexto sistemático y estructural.

Los ensayistas que se han preocupado en hacer "teoría contable" han cometido un pecado original, de trabajar en forma aislada y cada uno a su manera; vale decir, según la inclinación ideológica y las influencias escolásticas, precisaron algunos conceptos y doctrinas, sumando así, algunos versos a la ya enmarañada literatura contable. Llegándose incluso, a un sin número de conceptos que confunden al propio investigador; muy bien convendría en parafrasear nuevamente a Lord Robbinson, quien decía que: "*todos hablamos de los mismo, pero todavía no nos hemos puesto de acuerdo sobre qué estamos hablando*", de estas frases casi poéticas podemos sacar una lección: Cada ensayista habla de diferentes formas, creando una pluralidad de lenguajes dentro del concepto contable. Es decir que existen diversos lenguajes, para distintos usos, incluso para distintos propósitos.

El precio capital que se paga por esa pluralidad del lenguaje, es sin duda alguna, la aparición de contradicciones, lagunas o vacíos dentro del pensamiento contable. No podemos por lo tanto, aislarlo de un contexto preciso y emergente que han olvidado los ensayistas. En el capítulo III [cfr. 3.2.1] hemos visto un ejemplo sobre el contexto, en ese ejemplar, hay una pluralidad de conceptos; es decir que conforme se va profundizando el contexto, se encontrará un concepto más racional de lo que se está tratando. En ese sentido el lenguaje y la ciencia son instrumentos en las manos del hombre. Y dentro del contextualismo que estamos tratando de defender, la visión de la realidad no puede ser separada, hay varios aspectos a tomar en cuenta; por ejemplo, no

puede haber una separación entre lo sintáctico y lo semántico, el concepto debe ser una totalidad.

Este eventual suceso, por llamarlo así, también se da en las ciencias sociales. En efecto, el fenómeno de la globalización plantea una ruptura histórica de amplias proporciones, que tiene implicaciones epistemológicas sobre las que es necesario reflexionar. Las metamorfosis del "objeto" de las ciencias sociales y la alteración simultánea de las posibilidades que se abren para el "sujeto" de la reflexión plantean nuevos desafíos no sólo metodológicos y teóricos, sino también epistemológicos. El objeto de las ciencias sociales deja de ser principalmente la realidad histórico-social nacional, o el individuo en su forma de ser, pensar, actuar, sentir e imaginar. A partir de que se ponen en evidencia los más diversos nexos entre individuos y colectividades, o pueblos, tribus, naciones y nacionalidades, en el ámbito mundial, el objeto de las ciencias sociales pasa a ser también la sociedad global. Buena parte de lo que es social, económico, político, cultural, lingüístico, religioso, demográfico y ecológico, adquiere una significación no sólo extranacional, internacional o transnacional, sino realmente mundial, planetaria o global.¹¹⁴

Lo mismo sucede en la contabilidad, por ser parte de un sistema social, los informes son principalmente sistémicos, los diagnósticos y pronósticos que utilizan las corporaciones transnacionales. los órganos de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), los técnicos del Fondo Monetario Internacional (FMI), del Banco Mundial (BIRF; Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento), de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y otras organizaciones públicas y privadas, nacionales, regionales y transnacionales, dominan también el predominio de esa perspectiva de análisis que estamos explicando. De tal manera que la armonización de las normas se hace imperativo, pero **¿cómo podrá haber armonización, si la contabilidad arroja varios tipos de información?** Por ello es necesario realizar la construcción teórica pero dentro de un contexto.

¹¹⁴ IANNI, Octavio. *Las ciencias sociales en la época de la globalización*; en [www.giropolis.com.ar/revistas de ciencia sociales Nro 7-8.html](http://www.giropolis.com.ar/revistas-de-ciencia-sociales/Nro-7-8.html)

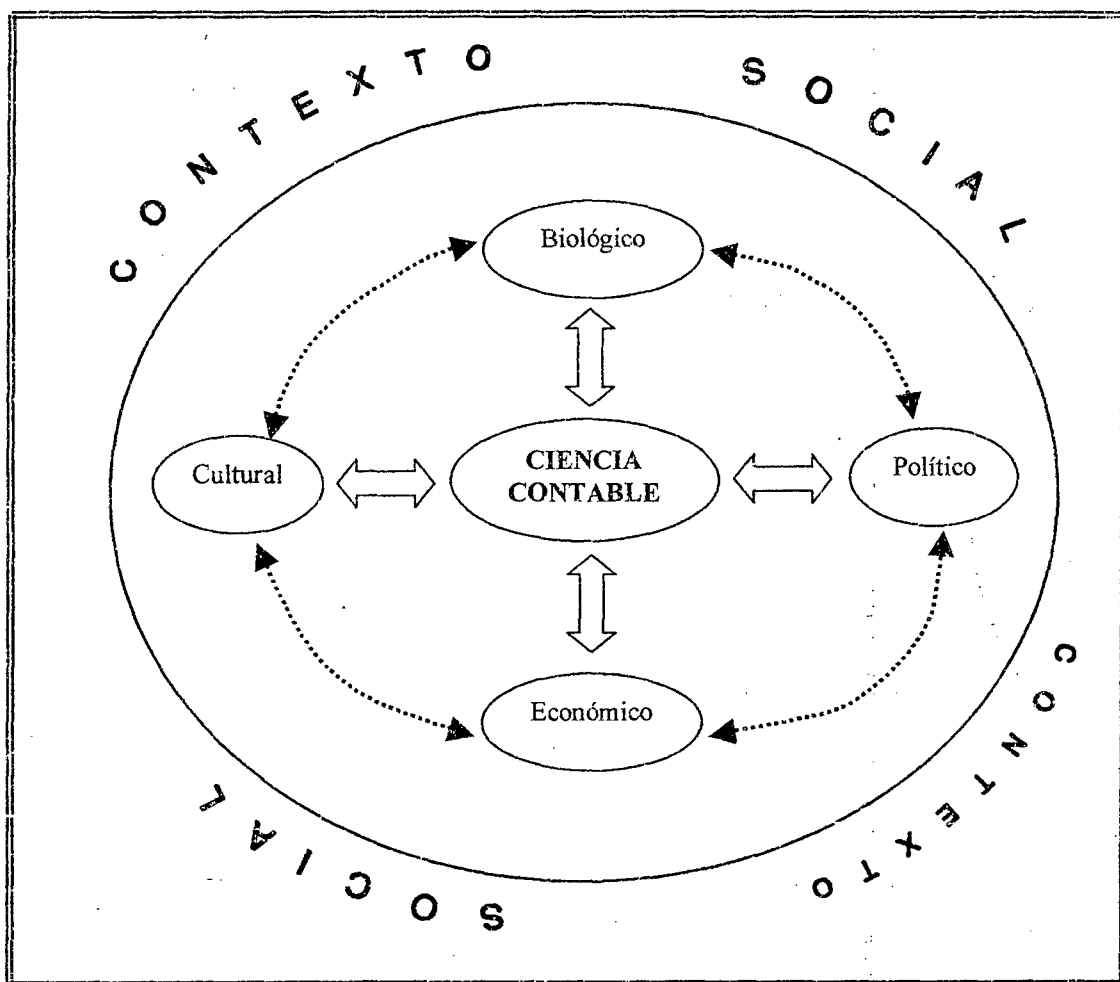
En consecuencia, la ciencia contable no se da en el vacío sino en un contexto, justamente el contexto contable trata de varios aspectos, tales como: económico, político, cultural, psicológico y hasta biológico. Sintetizando lo antes mencionado, el contexto contable queda reducido a: Un aspecto social, conceptual, histórico y empírico. Hay que tener en cuenta estos aspectos para hablar de ciencia contable, de lo contrario estaremos hablando solamente de doctrinas generalmente aceptadas. En suma se trata del contextualismo contable, por medio del cual interpretaremos el pensamiento contable como un sistema conceptual y no como un fragmento de la ciencia económica. Admitamos también que hay subsistemas que conforman este sistema. Por ejemplo, la comunidad contable estaría compuesta por subsistemas contenidos en "S": Gremios internacionales, regionales, nacionales y locales.

Debemos distinguir también, la ciencia como actividad, es decir como investigación científica, puestos que cada investigador recoge las conclusiones de otros investigadores, convirtiéndose así en un ciclo sistémico, pero discursivo. Por lo tanto, la contabilidad depende de las costumbres sociales, siendo en suma, el producto resultante del entorno cultural dominante, en este caso es el neoliberalismo o neocolonialismo.¹¹⁵ Esto, sin embargo, puede constituir un precepto anglosajón para justificar la metamorfosis necesaria a que se ve abocado el capitalismo para dar soluciones a las etapas de crisis, sobre todo por la gran depresión y en donde lo contable queda estrechamente vinculada a la productividad y competitividad de la información en un mercado de turbulencia y de la automatización del capital. No obstante, el contexto contable va más allá de la hegemonía del imperialismo, puesto que como sistema abarca también aspectos filosóficos y epistemológicos que hemos hecho referencia en los capítulos anteriores.

¹¹⁵ Al respecto, *Ernesto Che Guevara* representando a Cuba ante la Organización de las Naciones Unidas y pronunciando un discurso en el que da la bienvenida a Zambia, Malawi y Malta, países que se incorporaron a dicho organismo ese día 11 de diciembre de 1,964 y a los que invita a unirse al movimiento de países no alineados. Hizo notar visionariamente las nuevas características del capitalismo, atribuyéndolos o llamándolos imperialismo, colonialismo y neocolonialismo. En estas frases casi proféticas, Ernesto veía ya en ese entonces, la hegemonía y desarrollo que tendría este modelo económico.

Veamos como queda esquematizada el contextualismo contable, a partir de los aspectos que hemos hecho referencia en el párrafo precedente.

GRAFICO 14
EL CONTEXTO CONTABLE COMO SISTEMA SOCIAL



FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

El contexto contable como un sistema social, podría ser llamado también como "*compartimentos no cognoscitivos*" porque lo que trata de explicar es el desarrollo de la contabilidad como ciencia en función a sus cuatro componentes, estos son:

- (i) Biológico.
- (ii) Económico.
- (iii) Cultural y
- (iv) Político.

Cada uno de éstos compartimentos tienen que ser concebidos como subsistemas del sistema o contexto social contable; de tal manera que, los cuatro se interrelacionan entre sí. Por lo tanto, el contexto social-contable, debe partir de este fundamento sistémico; vale decir, ser estudiado dentro del sistema social; que por su carácter no cognoscitivo viene a influir también en las investigaciones y desarrollo de la contaduría.

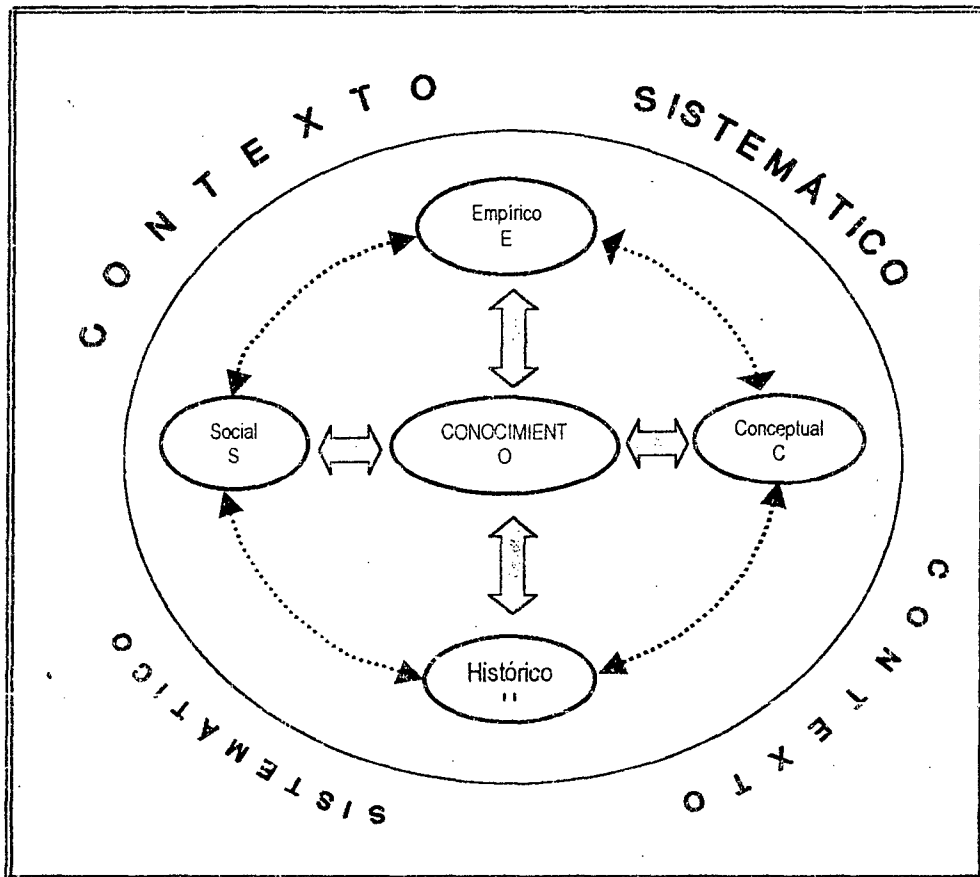
Hay otro contexto que se tiene que tomar en cuenta, esto es, la convergencia entre el contexto social y el cognoscitivo. Aquí también, saltará a la vista cuatro compartimentos; no obstante, el sistema social en este caso, se convierte en un subsistema en contraste con el primer contexto que hemos explicado en el párrafo anterior. En consecuencia, esta convergencia de lo cognoscitivo y lo social la llamaremos "*contexto sistemático*" que es un sistema más completo. Los compartimentos son: (i) El aspecto social, (ii) el aspecto empírico, (iii) lo conceptual y (iv) el aspecto histórico. Todos éstos compartimentos coemergen e interactúan en el conocimiento contable. Y por ello, es necesario estudiarlos como un contexto, como un sistema emergente.

El aspecto social tiene también incidencias culturales; pero no vamos a distraernos en las teorías sociales, tales como, el funcionalismo y el marxismo, dejémoslos para los sociólogos y filósofos; preocupémonos más bien del compartimento social. En efecto, todos somos partes de una sociedad, no importa si uno es científico o no, lo cierto es que estamos imbuidos en ella; vale decir, la investigación contable no puede darse sin un contexto social, pues éstos abarcan muchos grupos sociales, desde una comunidad contable hasta otros como proveedores, clientes, accionistas, etc. En cuanto al aspecto histórico también es de suma importancia. La actividad contable como investigación, no puede darse sin tener en cuenta el historicismo; es decir, que la actividad científica se da a lo largo de la historia, generando nuevas tradiciones paradigmáticas en que se basará alguna comunidad contable [*Vid. Cdro. 14 y 15*]

Las dos últimas dimensiones compartimentales (empírico y conceptual) son de naturaleza cognoscitiva. La contabilidad si quiere alcanzar su estatuto de científicidad debe conjugar tanto la precisión conceptual, como la contrastabilidad empírica. En

efecto, el núcleo de la científicidad es la testabilidad de las teorías y ésta, constituye la piedra angular de la verosimilitud de una teoría científica. Pero también, puede contrastarse teóricamente, es decir, usar teorías empíricamente contrastables. Veamos como queda esquematizada el contexto sistemático de la contabilidad.

GRAFICO 15
EL CONTEXTO SISTEMÁTICO DE LA CONTABILIDAD



FUENTE: *Elaboración Propia del autor.*

En conclusión, el contexto sistemático es de carácter tetradimensional: $T=\{S,H,C,E\}$; es decir, los compartimentos que las componen interactúan entre sí, impulsando el desarrollo de la construcción teórica. En otras palabras, constituyen el fundamento por medio del cual debe empezar la teorización y sistematización del pensamiento contable.

5.5.2 Los constructos contables.

La teoría y la praxis no deben ser excluyentes, ambas deben solaparse para comprender mejor la realidad. Sin embargo, en el ámbito contable suele llamarse teoría a “cualquier cosa”; sin saber que son simples doctrinas generalmente aceptadas. Teoría y doctrina son dos cosas distintas.

Habíamos visto y explicado que el objeto contable es una cuestión discutible en el aspecto teórico, puesto que existe una polisemia conceptual al respecto, la cual, no nos permite conocer “quien es cual” y “cual es quien”. Es decir, el objeto y el método contable son dos categorías problemáticas y en pleno debate; sin embargo, esto no debe distraernos de lo esencial, ya que no existe un monismo metodológico así como un objeto delimitado, mejor dicho no existe un objeto ingenuo sin ningún contexto o sistema de referencia. Pero el objeto contable, cada vez más se esta desvirtualizando, se compone ahora de ciertos símbolos aunque no del todo formal, pero ya hay algunos intentos de axiomatización. Entonces, el objeto contable no comienza con los hechos sino, con los problemas y con el esfuerzo por resolverlos.

Creo que, tanto el método como el objeto son cuestiones o discusiones clásicas, puestos que la realidad es cambiante, no es estática, así también es el objeto contable; ya en el siglo V a.C el filósofo *Heráclito* afirmaba taxativamente la variación o movimiento de las cosas, decía que “...todo corre, todo fluye. Nadie se puede bañar dos veces en el mismo río, porque el río permanece, pero el agua ya no es la misma. La realidad es cambiante y mudable...”¹¹⁶ Así sucede también en la contabilidad, el objeto contable no puede ser estático, tampoco la teoría y la doctrina, estos deben ser transportable en el espacio y tiempo, por ello es necesario construir teorías pero dentro de un contexto. En este caso será dentro del aspecto histórico y social [*Véase Graf.15*] Mejor aún debemos construir nuevos constructos (objetos/conceptos) para alcanzar la racionalidad que tanto pregonamos, pero que muy pocos se atreven a demostrar.

En consecuencia, no se puede hablar de ciencia contable sin tener un contexto que estoy tratando de defender en ésta tesis y que, lo he explicado ya en los párrafos

¹¹⁶ MARIAS, Julián. *Historia de la filosofía*. p. 26

anteriores. Por lo tanto, preguntarse cuál es el objeto contable es como preguntarse quien fue primero ¿el huevo o la gallina? La realidad no es estática, sino dinámica y taxonómica. Aquellos que todavía están preocupados en encontrar el objeto contable, como condición necesaria para que sea considerada como ciencia, estarían actuando como los alquimistas quienes buscaban la piedra filosofal. El objeto en una ciencia es necesario, pero no es condición suficiente hay que tener presente el contexto, a lo que yo llamo sistema de referencia, porque sin ello solo estaríamos diciendo charlatanerías.

Aunque no estemos familiarizados con las ciencias maduras, es necesario ver allí también estas connotaciones. En efecto, la física es considerada como una ciencia madura o normal y lo mismo sucede tan igual que en la contabilidad el concepto de relativismo. Cuando **Albert Einstein**, puso en tela de juicio la mecánica clásica a través del concepto de simultaneidad, precisó que el espacio y tiempo no eran dimensiones absolutas o estáticas, sino relativas y dependían del sistema de referencia del observador. Pero esto, debía ser concebido en un nuevo contexto, o sea, en el contexto de la cuarta dimensión y en un espacio curvo, algo completamente inaccesible a nuestra imaginación, más no al raciocinio matemático.¹¹⁷

Concluyendo, diremos que tanto en las ciencias sociales como en las naturales el constructo recibe un papel predominante frente al monismo metodológico y a la inmovilidad del objeto; siendo el contexto una condición necesaria para que la contabilidad sea entendida desde un punto de vista sistémico y convergente.

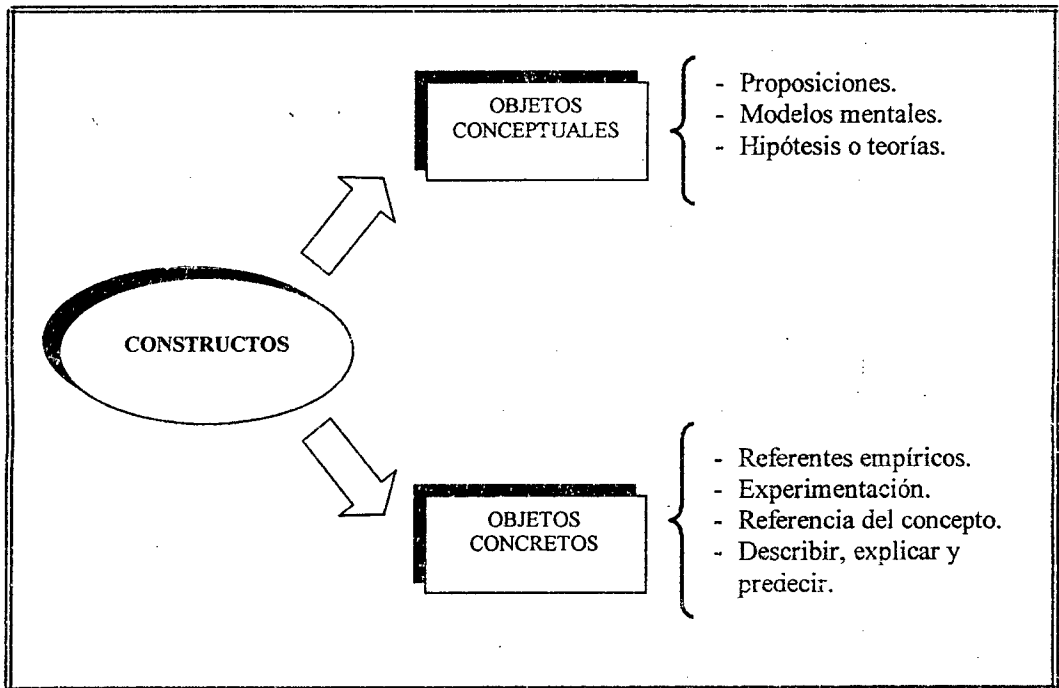
Definitivamente hay constructos por construir en la contabilidad. Justamente, al respecto, uno de los compartimentos del contexto sistemático que hemos explicado, es lo conceptual [cfr. 5.5.1] Esto es de carácter cognoscitivo; por tanto se relaciona en ésta parte con los constructos contables, que son los objetos conceptuales que debemos encontrar. No vamos a explicar acá sobre el platonismo, nominalismo o el empirismo; inquietémonos mas bien, por escudriñar los constructos contables.

En ese sentido, entendamos por constructos, como aquellos objetos conceptuales conformados por proposiciones, conceptos y teorías, que interactúan entre sí y tienen un

¹¹⁷ EINSTEIN, Albert. Teoría de la relatividad. Pp. 117-120.

sistema de referencia. En otras palabras, un constructo puede ser un objeto conceptual o bien un objeto concreto. El primero, nos referirá a la siguiente tríada: la lógica, la axiomatización y la semántica. Lo segundo, o sea, el constructo concreto, se refiere a cosas o referentes empíricos [Vid. Fig. 18]

FIGURA 18
DE LOS CONSTRUCTOS CONTABLES



FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

De lo antes dicho, diremos que los objetos conceptuales son propios de la ciencia formal; pero no por ello signifique ajeno a la contabilidad, hay que formalizar y axiomatizar los objetos contables, tal como lo hizo Mattessich; pero hay que seguir buscando nuevas formas de formalización. Hay que construir modelos contables para metateorizar o sistematizar el pensamiento.

En cuanto a los constructos concretos, es fácil de entender que se da en la ciencia fáctica. Se tiene, por tanto, en cuenta el sistema de referencia (contexto) donde actuaría la aplicación del pensamiento conceptual.

En general, la construcción de constructos contables nos llevará a instancias mayores cognoscitivas para encontrar las racionalidades del conocimiento contable. Así, podemos determinar, aunque no sean los únicos, dos tipos de racionalidades: Conceptual y lógica.

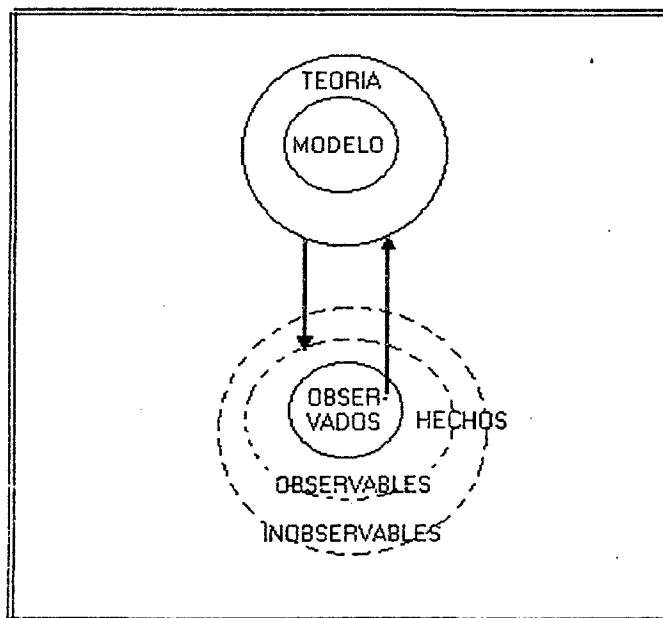
La racionalidad conceptual, implica o se propone en utilizar conceptos bien definidos y exactos, evitando conceptos confusos, imprecisos y reduccionistas. Por ejemplo, en cualquier libro de contabilidad se puede ver que no hay precisión conceptual; existe en la mayoría de los casos una irracionalidad conceptual del contexto contable. En todo caso, no se ha alcanzado todavía su estatuto de racionalidad, porque unos dicen que la contabilidad es arte, otros afirman que es técnica; o sea, no hay precisión y exactitud en el concepto contable; lo que hay es una polisemia conceptual llenos de ambigüedades. Evitar y superar esas ambigüedades es el papel de la racionalidad conceptual.

En cuanto a la racionalidad lógica, exige que se respete el principio fundamental de la lógica proposicional, esto es, el de no contradicción. Es decir, por la estricta aplicación de las normas formales de la lógica, nuestro pensamiento se hace riguroso, o sea, pierde el carácter informe y confuso de las vivencias comunes y se adecua a las exigencias de la razón.

5.5.3 Los modelos teóricos.

Entendamos primero el término modelo. En una simple definición proposicional, un modelo es una representación idealizada de una clase de objetos reales. Vale decir, una teoría factual apunta de modo inmediato a una imagen conceptual, que es en otras palabras un modelo teórico que, supone a su vez referencias de un sistema real u objetivo. En la siguiente figura, se ve claramente el papel de los modelos teóricos, que a través de un itinerario hipotético – deductivo la ciencia ha sido capaz de predecir hechos imaginables, como la expansión del universo y el origen de las especies.

FIGURA 19
RELACION DE LA TEORIA CON LA REALIDAD Y LA EXPERIENCIA



FUENTE: BUNGE, Mario. *La investigación científica*. p. 532

Por lo tanto, una teoría para que sea científica debe tener “modelos teóricos”; vale decir, que las teorías suponen modelos y que éstos modelos son los que representan los correlatos de la realidad observable. Esto implica, llevados a la teoría de conjuntos lo siguiente: llamemos O al subconjunto “observados”, H al conjunto de “hechos observables”; debe cumplir entonces, la siguiente condición: $O \subset H \Rightarrow O - H = \Phi$ esto implica además, para que cumpla esta condición que $O \cap H = O$; También es válido que $O \cup H = H$.

Consecuentemente, la teoría refiere mediatamente al conjunto “ T ” (inobservables) sin embargo, solo el subconjunto “ H ” (que a su vez contiene al subconjunto “ O ”) le dará el apoyo de la evidencia concreta.

Por consiguiente, un modelo teórico es una pequeña teoría de aquel objeto modelo para representar mejor los fragmentos de la realidad cognoscente. Este ulteriormente podrá encajarse dentro de una teoría más general, que comprenda lo

observable así como, lo inobservable (predicción). De tal modo que, la construcción de modelos teóricos se hace imperativo en nuestra disciplina para contrarrestar meras doctrinas generalmente aceptadas.

En lo que respecta a lo contable, existen por lo menos hasta ahora, dos modelos, sin que esto signifique que sean teóricos. Estos son: El modelo contable del costo histórico y el modelo contable de los precios corrientes. Veamos, mejor como queda esquematizada los dos modelos.

CUADRO 27

LOS MODELOS CONTABLES

MODELO DEL COSTO HISTORICO	MODELO DE LOS PRECIOS CORRIENTES
<p>Se ocupa principalmente de operaciones realizadas. Registra por ejemplo, el continuo movimiento del capital circulante, en cuanto a dicho movimiento da lugar a traspasos de propiedad y genera derechos y obligaciones.</p> <p>La ganancia surge primordialmente de los intercambios realizados, y sólo las operaciones realizadas tienen costos conocidos y verificables.</p>	<p>Tiene como objetivos: (i) conservar el valor relativo de la empresa en el mercado, en el seno de la economía y (ii) obtener la mayor ganancia posible del empleo del capital.</p> <p>En general, tienen las siguientes distinciones conceptuales:</p> <ul style="list-style-type: none">a. Costo de reposición.b. Valor de salida.c. Valor neto realizable.d. Valor actual de los flujos de caja futuros.

FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

5.5.4 Fundamentos formales y sustanciales.

Recae acá hacer referencia a uno de los puntos más importantes para la construcción de teorías. En este caso, los fundamentos serán de aporte para la construcción de una teoría contable unificada. Hemos dejado claro en los párrafos anteriores que, la contabilidad debe de ser estudiada sistemáticamente. Es decir, como un sistema, no como una tensión holística, porque eso es otra cosa, sino desde un punto

de vista conjuntista; o sea, no dejando de lado el contexto que hemos explicado anteriormente.

Pero aparte de ser concebida como un sistema cognoscitivo y no cognoscitivo, la contabilidad debe tener dentro de sus fundamentos dos aspectos vitales para la construcción teórica. Estas dos categorías a lo que me estoy refiriendo son: El aspecto formal y sustancial, una dicotomía que debe convergerse para sistematizarse en una sola ciencia híbrida. No quiero decir, una ciencia híbrida producto de las ciencias naturales y sociales, sino del producto de varios subsistemas que al final de cuentas dará un solo sistema llamado ciencia de la contraloría.

Hagamos un poco de analogía, para comprender mejor estas dos categorías. Sabemos que en el aspecto tributario, hay dos clases de obligaciones que tiene que cumplir cualquier persona natural o jurídica que inicie un negocio o empresa. Justamente, una esas obligaciones es lo formal. Vale decir, hay aspectos a considerar para que la empresa pueda ser considerada como tal, en ese sentido hay obligaciones, tales como: Llevar libros de contabilidad, emitir comprobantes de pago, sacar el número RUC, tener licencia de funcionamiento, etc. Todo estos aspectos son lo que llamamos en tributación la obligación formal, es decir, es una norma de comportamiento empresarial o requisitos indispensables para alguna cosa, en este caso el aspecto tributario.

La otra obligación es el aspecto sustancial. Este viene hacer lo esencial, es decir que toda empresa tiene que pagar impuesto por ejemplo. Mejor dicho es la obligación que nos dice cuanto debemos pagar por lo que percibimos. En otras palabras es el pago pecuniario de los tributos a que estamos afectos o que esta afecto cualquier empresa de acuerdo a la naturaleza del negocio.

En resumen, el aspecto formal es el cumplimiento a través de una norma ciertos actos públicos y, lo sustancial vendría hacer la ejecución esencial de una cosa, por ejemplo, el pago pecuniario del tributo. Esto que se da en el aspecto tributario y no por ello científico, se da también en el campo de la teoría científica, con algunas matices diferenciales por supuesto, pero la analogía vale para entender lo siguiente. Que ambas

cosas son de suma importancia, uno es lo esencial del otro. Expliquemos pues, de que se trata los fundamentos formales y sustanciales de la teoría contable.

En una teoría es necesario separar dos partes: los cálculos formales que a su vez están representados por ecuaciones matemáticas, símbolos lógicos, reglas, fórmulas, entre otros aspectos propios de la formalización matemática. Por ejemplo, uno de los primeros intentos de formalización contable, lo hizo **Mattessich** a través del uso de matrices para desarrollar un caso contable. Lamentablemente hay muy escasos procesos de formalización en la contabilidad, por eso es necesario que se tenga en cuenta como un programa de investigación para que sea fundamento necesario en la construcción de la teoría contable.

Pero esto, no es suficiente, si bien es cierto que el aspecto formal sirve para simbolizar conceptualmente un sistema o modelo, es necesario también una interpretación adecuada del mismo. Y esto lo hará la interpretación sustancial de la teoría, que agrupa entre otros aspectos, categorías, leyes, premisas, postulados, axiomas y principios. Por ejemplo, en contabilidad hay muy pocas leyes científicas, así que se hace imperativo o necesario recurrir a la sustancialidad teórica de la contabilidad, para que no llegue a su extinción.

La convergencia de éstas dos líneas teóricas (*infra*) hará que sea posible simbolizar los elementos sustanciales, y por tanto la teoría contable logrará una comprensión más precisa de su posible axiomatización. Dicho de otro modo, la unidad de los aspectos formales y sustanciales de la teoría contable será una fuente de su desarrollo y perfeccionamiento. Además el aspecto sustancial de la teoría se solapará con las concepciones filosóficas que mejor explique el contexto, es decir, con la concepción no estática del objeto contable.

¿Pero cual será la importancia del lenguaje formalizado? Porque a pesar de todo son cuestiones de lenguajes [*cfr* 3.2.1] Es decir, que lo formal también podría llamarse lenguaje simbólico, por ejemplo, la cuenta 60 nos dirá que se trata de una compra, así ocurrirá también para el código 70 que representan a las ventas que hace la empresa. Entonces los lenguajes formalizados solo expresan conocimientos y tienen escritura

ideográfica. Por ejemplo, $1+1 = 2$ es una forma o un lenguaje formalizado de expresar una operación, en este caso, la de adición. En suma, las únicas ciencias que han madurado su lenguaje formalizado es la lógica formal y las matemáticas. Pero no por ello, significará que la contabilidad este exento de la formalización, por el contrario es y deberá ser un reto de los investigadores contables alcanzar este nivel axiomático del pensamiento contable.

En conclusión, para construir teorías contables hay que tomar en cuenta, tanto el aspecto formal y sustancial, por más engorroso que nos parezca el caso, es condición necesaria y suficiente para realizar la ansiada unificación de la teoría contable.

5.6 **Metateorización del pensamiento contable.**

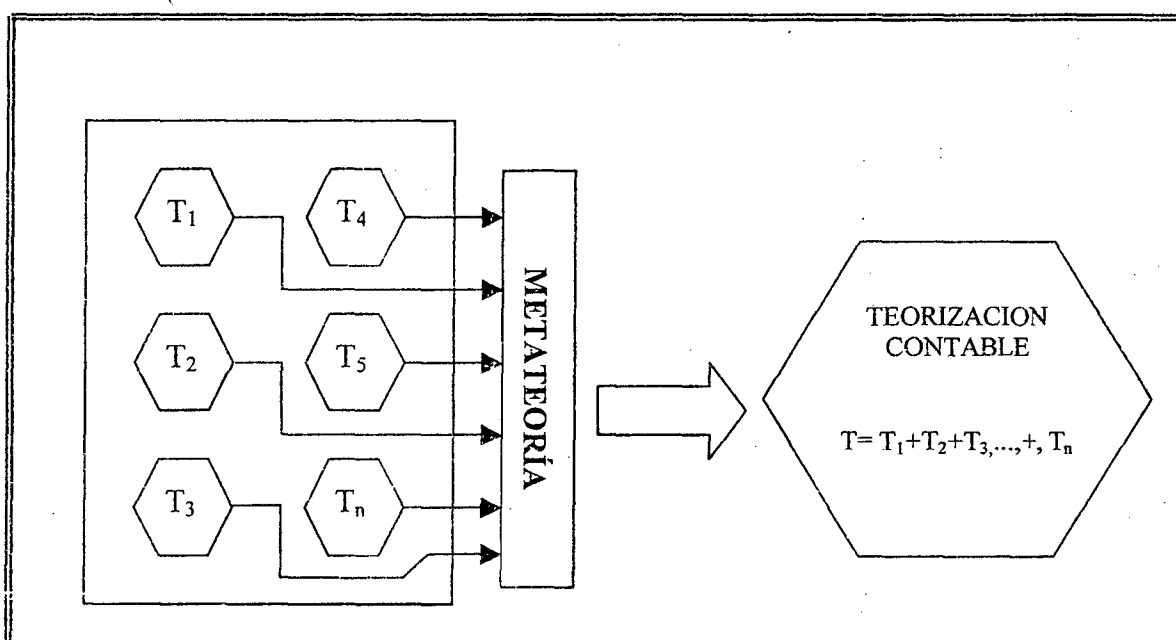
5.6.1 *Teoría de la convergencia contable.*

Primeramente aclaremos el termino de **METATEORIZACIÓN**, ¿Qué significa esto? Para responder, es necesario dar una pincelada aunque sea a groso modo, lo que es la teoría. Pues bien una teoría es un conjunto de enunciados verdaderos (o falsos) sobre un objeto determinado, es decir, sobre individuos y relaciones que existen entre éstos. Se puede decir que una teoría es un lenguaje sobre un universo: $T = \langle L, U \rangle$. Pero una teoría T a su vez se puede convertir en objeto de investigación. La teoría T_1 que habla de la teoría T se llama metateoría de la teoría T , cuya teoría, en este contexto, se convierte en la teoría-objeto. El objetivo del trabajo científico es la búsqueda de teorías ciertas.

Por lo tanto cuando nos referimos a metateorización del pensamiento contable, estamos aceptando los subsistemas teóricos que hay que sistematizar para hablar recién de una teoría propiamente dicha. Vale decir, de los varios estadios preteóricos que existen en la contabilidad por lo menos hay algunos que pueden ser sistematizados, mejor dicho pueda servir de metateoría para una teoría más general; eso es lo que he planteado al proponer la construcción de modelos teóricos. Entonces, la metateorización del pensamiento contable, será a partir de los estadios "primitivos" a los estados de sistematización.

Nos confirma esta tesis que estamos tratando de defender, la evolución del objeto contable realizadas por las diversas escuelas, sabemos según la exploración cualitativa que me he permitido, que no hay escuelas autosuficientes. Es decir, las escuelas se solapan con algunos postulados los unos a los otros. De ello, me atrevo a decir, que debemos metateorizar la contabilidad a partir de la revisión dialectizada de los estadios preteóricos.

GRAFICO 16
METATEORIZACION DEL PENSAMIENTO CONTABLE



FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

De los modelos teóricos podemos construir metateorías que al final de cuentas puedan ser objetos de estudio de una teoría más general, lo que pretendo decir, es que para alcanzar el estatus de científicidad de la contabilidad se deberá pasar primero por la metateorización para alcanzar una teoría unificada; pero esto es posible solamente con la teoría de la convergencia contable que estoy tratando de concebir. Todas las ciencias, o familias de ciencias se convergen con otras ciencias, la contabilidad no puede ser la excepción. Claro que para manifestar esto, se debe tener en cuenta algunos principios convergentes o teóricos.

Toda ciencia sino quiere llegar a la extinción debe solaparse con otras ciencias vecinas, en ese sentido no hay ciencia aislada, sino fijémonos no más en la "...amplitud y originalidad de las transformaciones que se están produciendo en las ciencias humanas y sociales, bajo la influencia de las más recientes corrientes del pensamiento matemático moderno." ¹¹⁸ Todo esto, nos hace ver que inclusive las ciencias blandas se solapan con las ciencias formales. No sería raro, que hablaríamos por ejemplo, de ecoauditoría, de contafileología, de contalogía, la geocontalogía, etc.

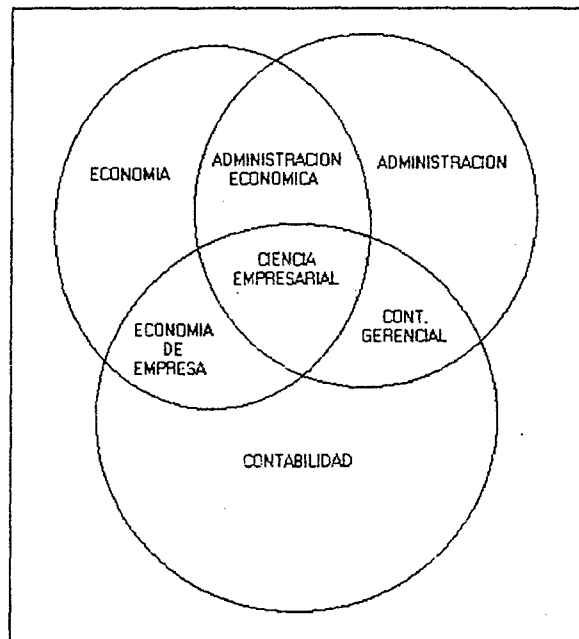
Otros ejemplos más claros que explican y confirman el solapamiento de las ciencias son las que a continuación enunciamos: **La astronáutica** es una ciencia interdisciplinaria, porque abarca la física, astronomía, matemáticas, química, biología, medicina, electrónica y meteorología. **La biofísica**, es otro caso parecido, porque estudia los fenómenos biológicos mediante el uso de los principios y las técnicas de la física. **La bioquímica**, que es el estudio de las sustancias presentes en los organismos vivos y de las reacciones químicas en las que se basan los procesos vitales. Y así, tenemos una cantidad de ciencias solapadas con otras ciencias, tales como, la *fisiología*, *la psicofísica*, *la bioingeniería*, *la geoquímica*, *la geografía humana* y *La edafología* quien se sitúa en la encrucijada de las ciencias de la Tierra y de la vida y es fundamental para la conservación del medio ambiente natural. En fin, tenemos muchos más ejemplos al respecto que confirman el solapamiento de las ciencias.

Bajo este contexto, la contabilidad también se debe solapar con algunas ciencias vecinas, pero eso solo es posible con una teoría, a la que llamaré **teoría de la convergencia contable**. Me explico, una teoría convergente es un conjunto de modelos teóricos de otras ciencias que se puedan aplicar sin ninguna contradicción y ambigüedad al quehacer contable. Acá, han fallado muchos teóricos de la contabilidad al estudiarla aisladamente de un contexto sistemático. La contabilidad, por tanto debe convergerse con la economía, la administración, la psicología, la ecología, etc. pero veamos, un caso especial; es decir, cual cómo sería la convergencia de la contabilidad,

¹¹⁸ LEVI-STRAUSS, Claude. *Estructuralismo y epistemología*. p. 21

la economía y la administración. [Vid. Fig. 20] Veamos pues, lo que sucede con esta tríada disciplinar.

FIGURA 20
RESULTADO DE LA TEORIA DE LA CONVERGENCIA



FUENTE: *Elaboración propia del autor.*

Hay tres conjuntos disciplinares, el primero lo llamare "C" que equivale a decir Contabilidad; el segundo, "E" para designar a la economía y "A" para la administración. Hallemos a través del álgebra de conjuntos, las siguientes relaciones:

- (i) $C \cap A =$ Contabilidad gerencial.
- (ii) $C \cap E =$ Economía de empresa.
- (iii) $C \cap A \cap E =$ Ciencia Empresarial.
- (iv) $C \cup A \cup E = \Phi$ (vacío)

De las relaciones encontradas, podemos ver que la contabilidad gerencial es el solapamiento de la contabilidad y la administración. Por tanto, no nos debe extrañar que, la contabilidad use algunos fundamentos teóricos de la administración.

La intersección de la contabilidad y la economía, da como resultado la economía de empresa. Trata de un tema no muy desconocido por la contabilidad, como es, la toma de decisiones; vale decir, maximizar las ganancias o resultados de la empresa. Dicho de otro modo, la economía de empresa trata acerca de cómo es posible que la ganancia sea más grande.

Por último, la convergencia de las tres disciplinas, a la que llamé *triada disciplinar*, dará como resultado una nueva visión empresarial, por no llamarle una nueva ciencia; se trata de la ciencia empresarial. No se trata de unir las tres disciplinas, sino de converger; mejor dicho es una intersección de los aspectos o elementos comunes, por ello la unión de las tres disciplinas es *ad absurdum* una ilusión perdida. No debemos confundir unir con inteseclar, son dos cosas distintas; porque si uniésemos las tres disciplinas sería contraproducente con el objeto o campo de acción de una ciencia y eso, no es mi objetivo por supuesto. Por algo, en una de las relaciones halladas la unión a que hago referencia es nula, o sea, vacía. ($C \cup A \cup E = \Phi$)

Esto no significa que la contabilidad tenga solamente estos solapamientos, por el contrario hay otros solapamientos con otras ciencias. Por ejemplo, con la psicología, la ecología, la matemática, la historia, etc. Hoy en día se debe construir puentes epistemológicos entre una y otra ciencia, la contabilidad no debe ser ajena a esa construcción si no quiere llegar a extinguirse. Toda ciencia, cualquiera sea su naturaleza debe ser interdisciplinaria de lo contrario será considerada como solipsismo y por ende será absorbido por una ciencia, que tiene una "gravidad" más grande. De nosotros depende que, la contabilidad adquiera esa "masa" teórica capaz de atraer a cualquier disciplina vecina que se acerque. Y no ser nosotros el que, seamos atraídos y absorbidos por otros.

En resumen, lo que trato de poner en claro, es que la contabilidad como cualquier otra ciencia debe construir puentes disciplinares con otras ciencias. Por ejemplo, un contador que se ocupe solamente de las cuentas y del balance o los resultados de las mutaciones de las cuentas, estaría perdiendo un sistema de referencia esencial que es el contexto social; o sea, los grupos que requieren la información, las

políticas que norman o prescriben la doctrina y aquellos que dan valor agregado a la información.

Por lo tanto, la contabilidad debe tener un puente epistemológico con la sociología, la psicología, las matemáticas y la politología. No será extraño, entonces, que los programas de investigación contable sean más interdisciplinarios. No nos extraña que en un futuro mediato, la contabilidad este investigando aspectos de la vida social, el medio ambiente, el comportamiento y la vida útil del ser humano; o sea, una antropocontología, por llamarlo así. En conclusión, lo que debemos rescatar de la construcción de puentes epistemológicos es la visión no menguada de la contabilidad, sino tener una visión sistémica, que a la vez es compleja, pero se irá abriendo cada vez más nuevas ramas multidisciplinarias; ese será el reto que tendrá que afrontar el contador del futuro.

Para que no parezca una mera especulación más de la contabilidad me he permitido plantear algunos principios, que deben cumplir este sistema, para que sea fundamento necesario en la construcción de una teoría unificada. Por ello, plantearé estos principios, con la única finalidad de aclarar más las cosas no tan complejas que hemos explicado.

5.6.2 Principios teóricos.

A. El principio de incertidumbre.

El presente principio que trataré de explicar, fue formulado en 1,927 por el físico Alemán **Werner Heisenberg** y tuvo una gran importancia para el desarrollo de la mecánica cuántica. Eso es lo que respecta al antecedente de este fundamento, pero no hay porque complicarnos la vida explorando un principio que pertenece a la ciencia madura como es la física, dejemos eso para los físicos. Lo que trataré de hacer es trasladar este principio de la mecánica cuántica, con algunas connotaciones modificadas al campo de la teoría contable.

Me explico. Hemos dicho que una teoría, nunca resuelve totalmente un problema, solo son aproximaciones a una verdad que no es estática, sino dinámica. Por lo tanto, hay una incertidumbre en creer que ciertas premisas particulares puedan resolver ciertos problemas de la ciencia contable. Por ejemplo, las escuelas contables en un momento dado, crearon ciertas tradiciones de investigación pero no pudieron resolver algunos problemas como la inflación galopante del siglo XIX.

En consecuencia, el principio de incertidumbre tiene profundas implicaciones sobre el modo que tenemos de ver el mundo. Dicho en términos contables, es la forma de ver a la teoría contable, desde una perspectiva sistemática. No puede haber verdad absoluta, sino rectificaciones del saber, por tanto, lo que pudiera ocurrir a través del principio de incertidumbre es introducir una aleatoriedad en la ciencia contable.

B. Principio de transitoriedad.

El conocimiento nunca puede ser estático, de tal manera que existen siempre transiciones teóricas de un estadio menor a un estadio superior. La historia de la contabilidad avala esta premisa. Es decir, la transitoriedad es la temporalidad de la vida cotidiana; por ejemplo, según la revista "*word future society*" nos dice que en el 2,020 el conocimiento se duplicará cada 83 días y que las profesiones tendrán una vida útil media de 12 a 14 años. De tal modo que, el principio de transitoriedad estará presente siempre en todos los ámbitos del saber humano.

En los estadios contables, he detallado tres etapas: la pretérita, la preteorética y la protocientífica; justamente éste último es un estadio de transición al campo científico, por lo tanto, habrá un espacio de flotamiento teórico pero que, al final de cuentas se cimentará con relación

a la vigorización de la teoría contable. La información no basta hay construir teorías y a la vez hay que buscar la solidaridad de otras teorías.

En resumen, el principio de transitoriedad nos da a entender que todos somos pasajeros de una tradición o programa de investigación contable. En ese sentido, la contabilidad deberá alcanzar su estatus científico por la misma evolución conceptual o por la revolución paradigmática que entrará en vigencia a partir del enfrentamiento crítico de sus postulados.

C. **Principio de la hipostática.**

Este principio trata de elevar a la jerarquía de objeto con relación a una función dual, la naturaleza substancial de una propiedad cognitiva. Vale decir, unir dos categorías como son, una metafísica que trasciende los hechos (racional) y los agentes que intervienen en la concurrencia del pensamiento contable.

Esta relación dual, por cierto, no deja de lado los efectos de las estrategias, decisiones y acciones de cada agente. Mejor dicho, en el proceso de la intervención de varios agentes, la correspondencia biunívoca se dará sin dejar de lado el contexto económico y financiero de la teoría contable. Tal como ocurre en la transposición de los vectores epistemológicos, de tal manera que éste es un fundamento para su aprehensión.

D. **Principio de homotecia.**

En vista que estamos estudiando a la contabilidad como un sistema complejo, entonces hay un principio que muy bien podría ayudarnos a descomponer las partes de este sistema en subsistemas cognitivos y no cognitivos. Esto es, lo que haría la homotecia. Es decir, que dentro de un plano sistémico las diversas fuerzas compartimentales tendrán un centro común y a partir de allí se encontrará una razón constante que permita la racionalidad conceptual.

Dicho de otra forma, dentro de un plano conceptual la concurrencia del pensamiento contable, será el centro de gravedad y en donde las teorías ($T_1, T_2, T_3, \dots + T_n$) tendrán que converger, y a partir de esa convergencia saldrá igual que en los vectores una resultante, cuyo contenido será más rico en conceptos, categorías, leyes, etc.

E. **Principio de la yuxtaposición.**

Esto significa, en términos generales poner una cosa junto a otra o inmediata a ella. Pues bien, si revisamos la historia del objeto contable, resulta que éste es una polisemia conceptual, es decir que cada escuela contable a concebido a su manera el objeto de estudio; pero también hay algunos compartimentos teóricos de unos y otros. Quiero decir, que no hay escuelas en estado de autarquía. Mas bien, lo que existe es solapamientos de una escuela anterior frente a una escuela inmediata superior, esto explica por sí solo que, la yuxtaposición doctrinal – *llamémosle así* – es la conjunción metateórica del pensamiento contable.

En consecuencia, el objeto contable, no deja de ser más que una condición necesaria para la cientificidad contable. por tanto, este principio radica en que las metateorías contables existentes deben ser dialectizadas y posteriormente unirse a una teoría más general de la contabilidad. A partir de este principio, por lo tanto, el desarrollo del pensamiento contable se abre hacia nuevas dimensiones aún no exploradas, pero que constituirán una matriz disciplinar por estudiar.

F. **Principio de la metamorfosis teórica.**

Tomemos de la zoología éste concepto de metamorfosis. Pero desde un punto de vista casi diferente, mejor dicho, visto desde los campos teóricos de la contabilidad. No obstante, hagamos un poco de analogía con este principio.

En el caso de la metamorfosis completa, existe una clara diferencia entre los distintos estados por los que pasa el desarrollo de un animal. En la primera fase, un embrión se forma dentro de un huevo. Cuando el huevo eclosiona, el estado animal resultante se llama larva. Durante el siguiente periodo, la larva se convierte en pupa. Al final del estado de pupa nace el ejemplar adulto. Lo mismo, sucede en el pensamiento teórico de la contabilidad. Veamos porque. El primer estadio del pensamiento contable a la que llamaré embrión preteórico, se formó de doctrinas generalmente aceptadas más que por teorías verosímiles; luego, tendrá que esperar la eclosión teórica para que finalmente se llegue al estatus científico.

Por consiguiente, este principio permitirá comprender mejor, la evolución del pensamiento contable y también su desarrollo a partir de entonces. Por lo que sus bases teóricas, son el imperativo de construir teorías bajo el doble matiz de lo racional y lo real.

5.7 Axiomatización de los sistemas contables.

No podríamos hablar de axiomatización de los sistemas contables sin referirnos a la obra clásica publicada en 1,957 por el profesor, Mattessich; que hemos hecho ya algunas referencias. Las fases metodológicas de éste autor, se compone básicamente de siete elementos: (i) La observación, que esta seguida por la experimentación y los diseños, (ii) La descripción cualitativa y cuantitativa, (iii) Generalización de los resultados obtenidos a través de los dos primeros elementos, (iv) El análisis respectivo, (v) Interpretación y construcción de modelos axiomatizados y por último (vi) se encuentran la comprobación y revisión.

Aunque éstos elementos, son propio del método científico, sin embargo, es plausible de ser tomados en cuenta; sin que sea por supuesto una única vía metodológica contable. Hemos acusado en los capítulos anteriores que lo metodológico no es condición suficiente para caracterizar a una disciplina como ciencia, sino que hay otros aspectos a tomar en cuenta, por ejemplo el del contexto. [*cfr.* 5.5.1]

La axiomatización o formalización de la contabilidad deviene de los aportes de la teoría económica, vale decir, de las famosas tablas input – output, que en forma de una matriz ha venido a simplificar la expresión de hechos económicos. Así el término de matriz toma un papel predominante en el sistema axiomático de Mattessich. No nos vamos a referir a todo el proceso teórico de este sistema, porque hay libros que se han dedicado al respecto, solo nos referiremos a la forma simplificada de realizar las operaciones; por tanto no soy el inventor de este sistema, pero lo importante es que nos demuestra una vez más que la contabilidad debe ser estudiada en los dos ámbitos que yo propugno, es decir, dentro de un sistema formal y sustancial. Que dicho sea el paso, lo veremos más adelante.

Analizando más el sistema axiomático, puedo decir que se trata de un algoritmo matemático tal como es la partida doble, no obstante, va más allá de esta partida doble veneciana, introduciendo entes matemáticos como matrices y vectores. Pero debemos distinguir dos tipos de matrices, una matriz pura (matemática) y una matriz contable (acondicionada matemáticamente)

En efecto, una matriz (matemática) es una tabla rectangular de números o elementos de un anillo. Una de las principales aplicaciones de las matrices es la representación de sistemas de ecuaciones de primer grado con varias incógnitas. Cada fila de la matriz representa una ecuación, siendo los valores de una fila los coeficientes de las distintas variables de la ecuación, en determinado orden.

Una matriz se representa normalmente entre paréntesis o corchetes:

$$\begin{aligned} M_1 &= \begin{pmatrix} -2 & 0 & 1 \\ 15 & 3 & -1 \\ 0 & 1 & 2 \end{pmatrix} & M_2 &= \begin{pmatrix} -2 & 0 & 1 \\ -4 & 3 & 8 \\ 0 & 1 & 2 \end{pmatrix} \\ M_3 &= \begin{pmatrix} -2 & 0 \\ 1 & -\frac{1}{2} \\ a & b \end{pmatrix} & M_4 &= \begin{pmatrix} a+b & b+c & c+a \\ a-b & b-c & c-a \end{pmatrix} \end{aligned}$$

En cambio una matriz contable, siguiendo por su puesto, las mismas reglas del álgebra matricial, es una matriz cuadrada y lineal, es decir compuesta de filas y

columnas. Y cada, fila y columna representa una cuenta específica. Veamos como quedaría esquematizada una matriz contable.

$$\mathbf{A} = \begin{matrix} & \begin{matrix} X_1 & X_2 & X_3 & \dots & X_j & \dots & X_n \end{matrix} \\ \left\{ \begin{matrix} a_{11} & a_{12} & a_{13} & \dots & a_{1j} & \dots & a_{1n} \\ a_{21} & a_{22} & a_{23} & \dots & a_{2j} & \dots & a_{2n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots & \dots & \dots & \dots \\ a_{i1} & a_{i2} & a_{i3} & \dots & a_{ij} & \dots & a_{in} \\ \dots & \dots & \dots & \dots & \dots & \dots & \dots \\ a_{m1} & a_{m2} & a_{m3} & \dots & a_{mj} & \dots & a_{mn} \end{matrix} \right. & \begin{matrix} X_1 = \text{Caia v Bancos} \\ X_2 = \text{Maquinaria} \\ X_3 = \text{Mercaderías} \\ X_n = \text{Otras cuentas} \end{matrix}
 \end{matrix}$$

En consecuencia, a decir de **Enrique Ballesteros**,¹¹⁹ “la contabilidad matricial utiliza, para representar la realidad contable de la empresa, las formas y técnicas matemáticas de las matrices. Los conceptos en que se basa son sumamente sencillos, aunque el empleo de matrices pueda parecer en principio muy complejo a quien no esté acostumbrado a su manejo”.

Prosigue éste autor diciendo que la matriz contable, obedece a unas ciertas reglas y posee determinadas propiedades que la hacen distinta, en algunos aspectos, de la matriz algebraica: así, ambas coinciden en algunas propiedades, pero no en otras.

Otro aporte importantísimo a la teoría axiomatizada, es el de la teoría de grafos. En términos comprensibles, para no llegar al extremo de la complejidad, el grafo contable no es más que usar un vértice, en vez de cuentas que los simbolizan. Es decir, dentro de un plano habrá varios vértices como $x_1, x_2, x_3, \dots, x_n$. Por más complejo que sea la cosa, no es necesario dificultar más el asunto. En ese sentido, veremos a continuación un pequeño caso usando el grafo contable. Se invita al lector a estudiarlas y desarrollar éstas operaciones con las matrices contables y a consultar los libros que hacemos referencia al pie de página.

¹¹⁹ BALLESTEROS, Enrique. *La nueva contabilidad*. p. 323

Ejemplo:

1. Supongamos que fundan la sociedad: "El oriente" S.A.C, con un capital social de S/. 10,000. Dicho capital, lo constituyen dinero en efectivo por S/. 7,000; Inmuebles por S/. 1,000 y maquinarias valorizada en S/. 2,000. La empresa se dedica a la fabricación de estructuras metálicas.

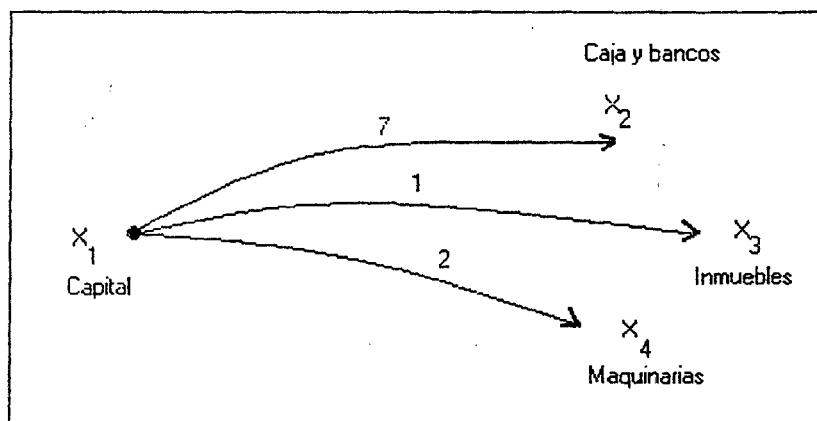
Operaciones:

2. Se compra un activo fijo (maquinaria) por S/. 6,000 cancelándose en efectivo.
3. El banco nos concede un préstamo por S/. 2,000.
4. Compramos al contado materiales para fabricar por S/. 2,000.
5. Se adquiere al contado insumos por S/. 2,000; de los cuales se cancela el 50% y el saldo a crédito.
6. Se decide devolver materias primas por S/. 300 por encontrarse defectuosa.

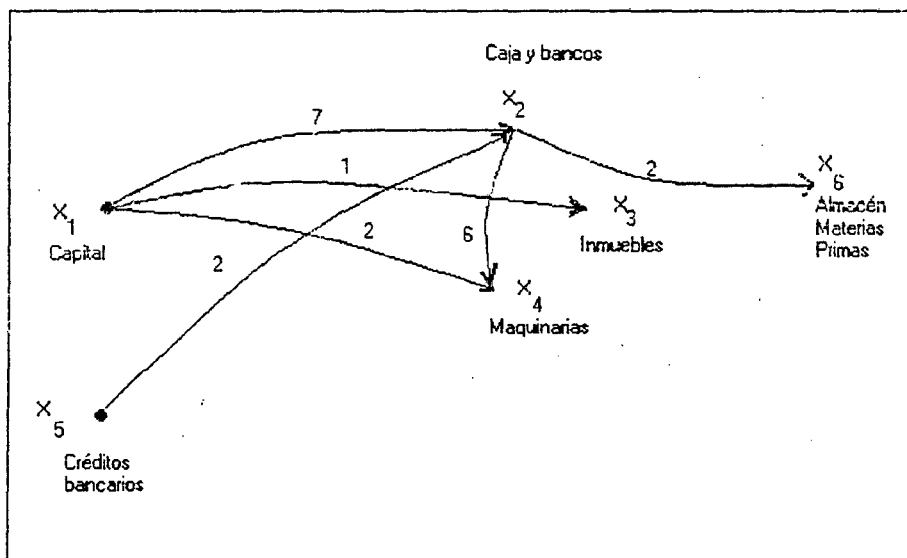
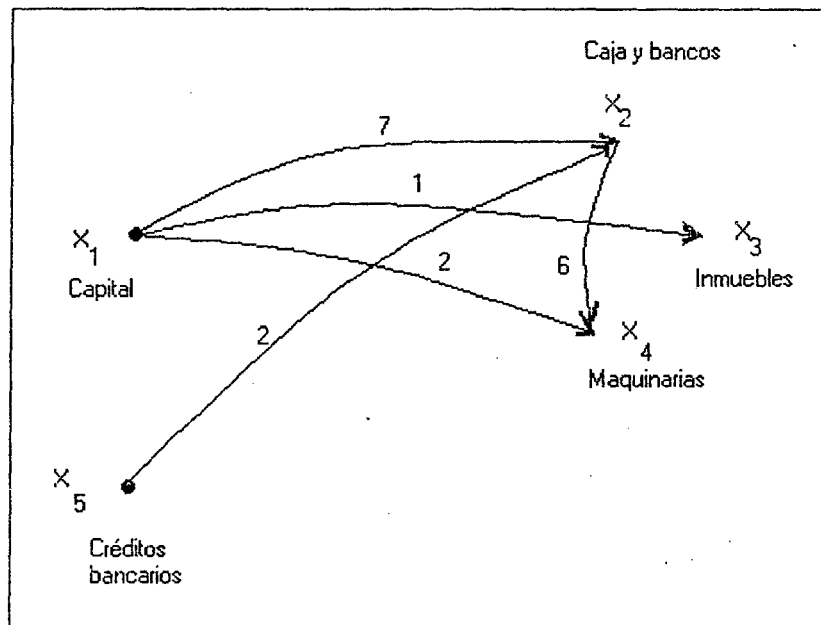
Desarrollaremos el pequeño caso, obviaremos algunas cuestiones técnicas que no quisiera tocar, puesto que el objetivo de este caso, es entender y comprender el uso de los grafos contables. Invito al lector realizar la comparación con los asientos convencionales.

Solución: Usando los grafos contables.

- Por la contabilización de los aportes, dando origen al capital de la empresa.

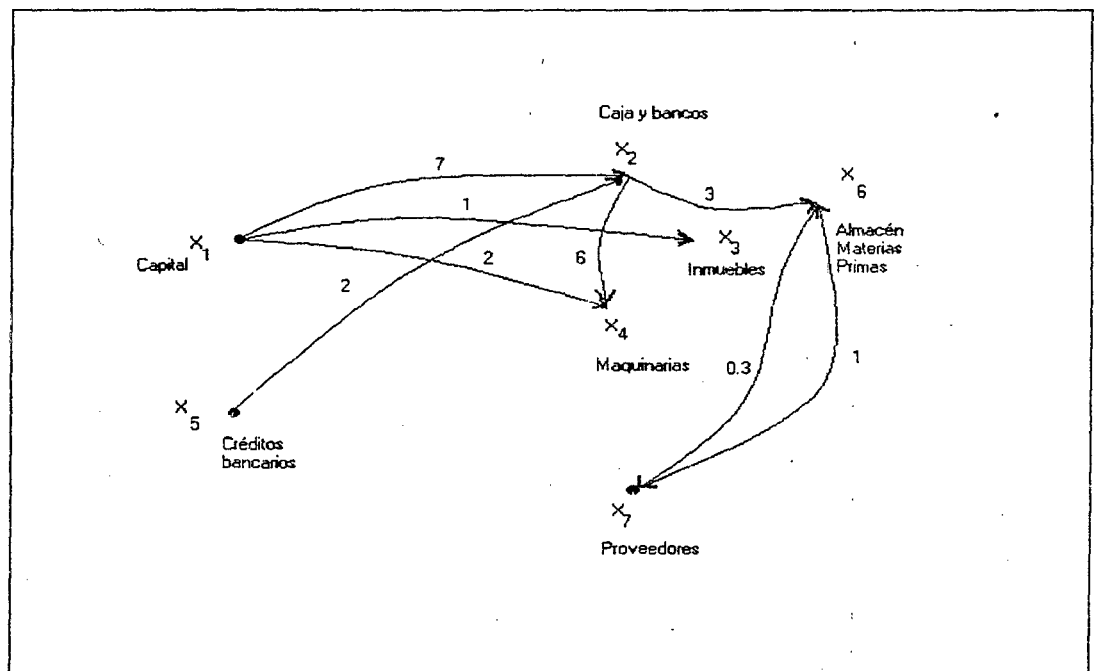


- Compra de activo fijo al contado por S/. 6,000 y préstamo concedido por el banco por S/. 2,000.



- Compra de materiales al contado por S/. 2,000.

- Como se adquirió al contado insumos por S/. 1,000 entonces el arco $(x_2 - x_6)$ ya existe, simplemente se le suma una unidad monetaria. Y el crédito queda expresada en el arco $x_6 - x_7$. Asimismo, la devolución quedaría expresada en el arco $x_6 - x_7$

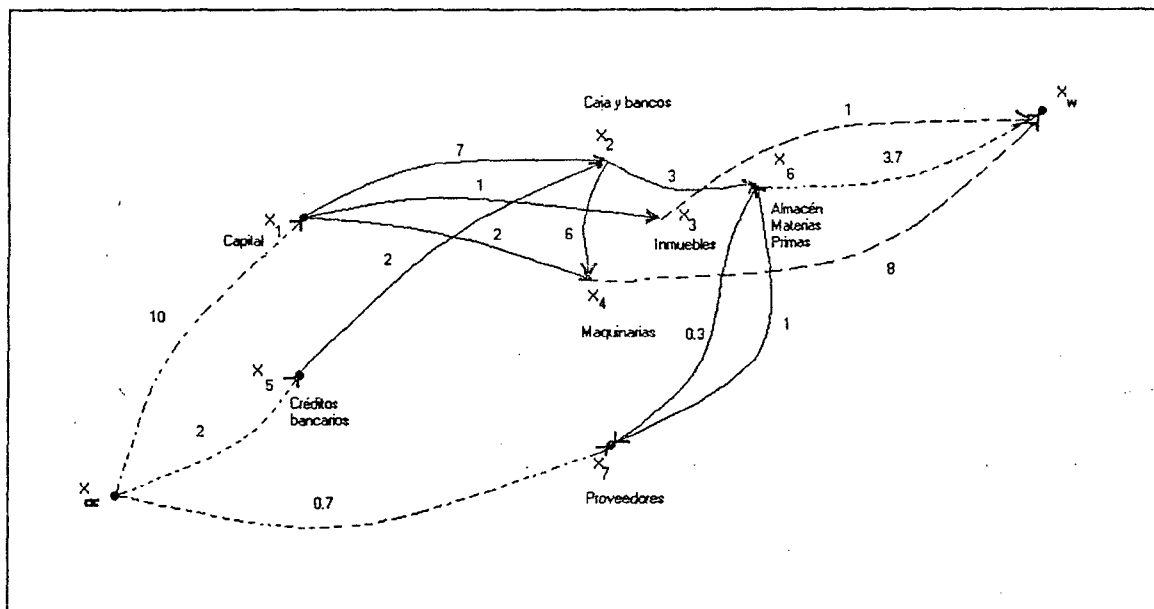


Para llegar al balance se crea dos vértices nuevos (X_a) que será el de entrada o inicial y el final o vértice de salida. A partir del primer vértice se trazaran arcos a todos los vértices que hayan dado un saldo positivo, por el valor de dicho saldo; después se efectúa una operación análoga, dibujando arcos desde cada uno de los vértices que hayan dado un saldo negativo hasta el vértice final.

La operación es sumamente sencilla, y el grafo que resultará después de efectuada va a ser un grafo atravesado por un flujo.

Esto equivale a saldar las cuentas y cerrar las diversas cuentas empleadas. En otras palabras los arcos que parten de X_a son los saldos acreedores y, su suma por lo tanto vendría hacer el pasivo del balance. De la misma forma los arcos que llegan a X_w son los saldos deudores que forman el activo de dicho balance en cuestión.

Determinación de los flujos del grafo



BALANCE GENERAL

CUENTAS	ACTIVO	PASIVO
X ₂ (Caja y bancos)	---	
X ₆ (Almacén)	3.7	
X ₃ (Inmuebles)	1	
X ₄ (Maquinarias)	8	
X ₇ (Proveedores)		0.7
X ₅ (Créditos bancarios)		2
X ₁ (Capital)		10
TOTAL	12.70	12.70

Como se puede ver, el balance general se determina después de los flujos hallados en el grafo contable. Estos grafos que hemos realizado, servirán para construir o desarrollar dicho ejemplo, con la contabilidad matricial. Pero dejamos al lector para que intente este sistema matricial.

En conclusión la axiomatización de los sistemas contables, nos abre un nuevo campo que todavía no está terminado y hay que seguir investigando al respecto para mejorar y constituir una formalización del quehacer contable.

A manera de culminación de esta tesis y por ende de este esfuerzo por encontrar la racionalidad conceptual de la contabilidad, permítanme exponer en estas últimas líneas algunas consideraciones de carácter permisible. Lo que he explicado acá no significa por supuesto la culminación total de la teoría contable, sino que éste es ahora, un punto de partida para seguir investigando acerca del estatuto científico del pensamiento contable. Espero pues, que así sea. Así como, también lo entenderán quienes tienen esta inclinación científica. Por último, espero que el presente esfuerzo, exacerba el espíritu filosófico de la contabilidad, hoy inerte, pasivo e indiferente.

CONCLUSIONES

1. La contabilidad no es un producto aislado del contexto social y gnoseológico, mucho menos se trata de un producto híbrido derivado de una profesión; si no que es consecuencia del desarrollo evolutivo del propio hombre, la sociedad y el pensamiento económico.
2. El pensamiento contable hasta ahora persiste con los conceptos reduccionistas, impuestas por los momentos o estadios no racionales del empirismo inglés y se proyecta por lo tanto, una visión equivocada de la contabilidad; sesgando su campo de acción y distorsionando la verdadera racionalidad conceptual de la contaduría.
3. La escuela Anglosajona con su espectro ideológico, a hecho de la contabilidad un “andamiaje teórico” reduciéndola a una mera técnica auxiliar de registro y de información financiera. A menudo, lo define como una tríada, es decir, como arte, técnica y ciencia, sin saber en muchos casos la naturaleza de estas categorías.
4. Las influencias pragmáticas de los anglosajones han llegado a todos los ámbitos de América Latina, como gigantescas olas. Estas han sido recepcionadas por los llamados “conservadores o exclusivistas” de la comunidad contable, generando pues, que la formación del contador público sea profesionalizante. Además de ello, no se cuenta con una política adecuada de investigación contable para el desarrollo de la contabilidad como ciencia.
5. El racionalismo aplicado y materialismo técnico, se presenta como el único camino para encontrar el estatus científico de la contabilidad. Puesto que, vincula la razón con la experiencia a través de una filosofía dialogada y se aleja de toda posición dogmática e intuitiva, para engendrar un conocimiento contable más objetivo.
6. Los fundamentos para construir una teoría contable parten de algunos principios teóricos y supuestos filosóficos que explican el *status nascendi* de la

contabilidad como ciencia. En ese sentido, converger se hace imperativo para que la teoría y la práctica alcancen su eficacia.

7. De la exploración cualitativa realizada se establece que la contabilidad ha experimentado tres etapas. El estadio pretérito, desarrollados por las grandes culturas de la antigüedad; el estadio preteórico, ubicándose aproximadamente en el siglo XV y la etapa protocientífica. Esto implica que la contabilidad está en un proceso de transición hacia la científicidad.
8. Las escuelas contables han hecho del objeto de estudio, una polisemia que confunde la verdadera racionalidad conceptual de la contabilidad. No obstante, no hay escuelas autocráticas, más bien éstas comparten algunos postulados entre sí, ya sea en forma positiva o negativa, pero se solapan con algunos marcos doctrinales. Además, en cada compartimento existe un puente de transición hacia otra escuela, así podemos hablar de neocuentismo, neocontrolismo, neohacendalismo, neopatrimonialismo y neocapitalismo.
9. Actualmente existen más que teorías verosímiles, meras doctrinas generalmente aceptadas. Por tanto, se hace necesario construir teorías que encajen y se acerquen más a la realidad objetiva. La información no basta hay que construir modelos teóricos para alcanzar la metateorización del pensamiento contable.

RECOMENDACIONES

1. Es necesario realizar una retrospectiva dialéctica de los conceptos contables. Por ello, es imprescindible seguir enseñando teoría contable, para dar a conocer el pasado del pensamiento contable a los futuros contadores, solo así, será posible entender mejor el presente y el futuro de nuestra profesión.
2. Se debe tener una visión crítica y discursiva, de los conceptos reduccionistas existentes en la enmarañada literatura contable que confunden la verdadera racionalidad del pensamiento contable, para gestar un conocimiento más objetivo. Esto implicará alcanzar la racionalidad conceptual y lógica del pensamiento contable.
3. Reformular el espectro ideológico de la contabilidad. Este permitirá ampliar de una visión gregaria hacia una nueva dimensión sistémica. En ese sentido, uno de los fundamentos para la construcción teórica es, defender el contextualismo contable.
4. Reorientar la política de investigación que tiene el Estado a través de CONCYTEC, descentralizando las asignaciones económicas para dicho fin; debido a que hasta ahora existe un centralismo preponderante. De esta manera, se incentivará la investigación contable por regiones; y, salir del estancamiento socioeconómico que están padeciendo estos pueblos.
5. Se hace necesario crear un círculo de investigadores contables, conformados por connotados estudiosos y académicos, para que formule una política de investigación contable nacional. Esto permitirá incentivar la investigación científica; asignando en sus presupuestos mayores rubros para este fin. Asimismo, deberán buscar estrategias con empresas públicas y privadas para que puedan subvencionar los trabajos de investigación en el ámbito de postgrado y pregrado; solo así se evitará que la formación profesional del contador público sea profesionalizante; por el contrario se tendrá un contador visionario y futurista, con conciencia crítica, creativo e innovador, apasionado por la investigación, pensador sistémico y responsable social.

6. Accionar el racionalismo aplicado y materialismo técnico como una corriente no escolástica, sino racional, para dejar ser prisioneros de doctrinas incoherentes que son impuestas más allá de su racionalidad lógica, por su carácter legal y económico. Esta iniciativa filosófica – epistemológica le permitirá al contador dudar de los datos empíricos y en su cambio, tratará de buscar marcos contextuales en donde puedan encajar provisionalmente dichos referentes empíricos.
7. Asumir como supuestos filosóficos de la contabilidad, a los vectores epistemológicos, puesto que el conocimiento para su metateorización requiere de algunas tesis de carácter filosófico. Con ello, se encontrará una autovigilancia epistemológica de la contaduría y por ende, su racionalidad científica.
8. Para emerger del estadio protocientífico, la comunidad contable debe desarrollar y profundizar más el estudio del sistema tetradimensional de la contabilidad. Es decir, deberá ser estudiada y comprendida desde cuatro dimensiones: $T=\{S,H,C,E\}$ para construir la ansiada teoría unificada.
9. La teoría de la convergencia contable, se presenta como un puente entre las diversas posturas escolásticas; pero no de manera ecléctica sino dialéctica. La contabilidad, por tanto, debe buscar solapamientos con otras disciplinas para su maduración teórica. En ese sentido, debemos adoptar algunos principios, tales como: el principio de incertidumbre, de transitoriedad, de la hipostática, de homotecia, de la yuxtaposición y el principio de la metamorfosis teórica.
10. Para construir una teoría unificada de la contabilidad se debe partir primero de la construcción de modelos teóricos que, a instancias superiores se adicionarán a una teoría general. Bajo ese contexto, los fundamentos formales y sustanciales cumplen un rol armonizador; ya que, no existe un monismo metodológico, por ello, partir de la construcción de nuevos constructos contables, también se hace imperativo, para poder explicar mejor la realidad y la teoría.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBERT, H.** La posibilidad del conocimiento: Del planteamiento trascendental a la teoría evolucionista del conocimiento; Teorema; XIV; 1,987.
- AL KROEBER.** Antropología general, en *Federico Gertz*, origen y evolución de la contabilidad, México, Editorial Trillas, 1,994. p. 21.
- ALONSO GALLARDAY, Cesáreo.** Los principios de contabilidad generalmente aceptados, Lima, II coloquio contable financiero, 1,990.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).** Accounting terminology bulletin nº 1, New York, 1,961.
- American Accounting Association (AAA).** Statement on accounting theory and theory acceptance (SATTA); Evanston; Illinois; 1,977.
- ARROYO, Angélica.** Los nuevos impulsores de la investigación científica contable, Tesis presentada y aprobada en el XVI *Congreso Nacional de Contadores Públicos del Perú*, 1,998.
- AYLLON FERRARI, Antonio.** Teoría contable enfoque estructuralista. Lima – Perú, Editorial Arquetipo S.R.Ltda., 2^{da} Edición, 1,992.
- Doctrina y paradigmas de la ciencia contable, Lima – Perú, Editorial Arquetipo S.R.Ltda., 4^a Edición, 2,000.
 - Cambios de paradigmas contables en el albor del siglo XXI, *Transcripción y estudio preliminar de Darwin Malpartida*, Tingo María – Perú, Centro de producción de la UNAS, 2,001.
- BACHELARD, Gastón.** El valor inductivo de la relatividad; Francia; Editorial Vrin; 1,929.
- La philosophie du non; Paris; PUF; 1,940.
 - El nuevo espíritu científico, Perú, Editorial Labor S.A, Traducción y Estudio Preliminar de *Augusto Salazar Bondy*, 1,972.
 - El compromiso racionalista. Buenos Aires – Argentina, Editorial Siglo XXI S.A, Traducción de *Hugo Beccacece*, 1,973.
 - El materialismo racional; Buenos Aires; Editorial PAIDOS; 1,976.
 - La formación del espíritu científico; Argentina; Siglo XXI editores S.A; 5^{ta} edición; 1,976.
 - El racionalismo aplicado, Argentina, Editorial Paidos S.A.I.C.F, Traducción de *Irene A. de Ramos*, 1,978.

- BALLESTEROS, Enrique.** La nueva contabilidad; España, Alianza Editorial S.A 1,976
- BAPTISTE SAY, Jean.** Traité d' économie politique, Paris, Deterville, Vol. II; 1,819.
- BELKAOUL, A. R.** Accounting theory, Harcourt brace Jovanovich, INC. 1,981.
- Accounting a multiparadigmatic science, USA, Quorum Books, 1,992.
- BESTA, Fabio.** La ragioneria, Milano, 1,993.
- BOTER MAURI, Fernando.** Las doctrinas contables, Barcelona, s/e; 1,959.
- BOURDIEU, Pierre. Et al.** El oficio del sociólogo. México, Editorial Siglo XXI S.A, 3^{ra} edición, 1,979.
- BUNGE, Mario.** Epistemología, Barcelona – España, Editorial Ariel, 1,985.
- La ciencia, su método y su filosofía, Buenos Aires Argentina, Editorial Siglo Veinte S.A, 1,988.
- Vigencia de la filosofía, Perú, Fondo Editorial de la Universidad Nacional Inca Garcilaso de la Vega, 1,999.
- CAÑIBANO, Leandro.** Teoría actual de la contabilidad: Técnicas analíticas y problemas metodológicos; Madrid – España, Editorial ICE, 2^{da} edición, 1,979.
- CALAFELL CASTELLÓ, A.** Introducción de la contabilidad. Facultad de ciencias económicas de la universidad autónoma de Madrid; 1,970.
- CONASEV.** Reglamento y manual para la preparación de la información financiera, resolución 0103-1999-EF/94.10; (26-11-1999).
- Resolución 845-94-EF/94.10
- CUADRADO, Amparo y Lina, VALMAYOR.** Teoría contable metodología de la investigación contable, España, Editorial McGraw – Hill S.A.U, 1,999.
- DESCARTES, Rene.** Discurso del método; Perú; Editorial Mantaro; Edición y estudio preliminar de Raymundo Casas Navarro; 1,996.
- DRUCKER, Peter.** Los desafíos de la gerencia para el siglo XXI, Bogota, Editorial Norma S.A, Traducción de Margarita Cárdenas, 1,999.

EINSTEIN, Albert. Teoría de la relatividad. Perú; Editorial San Marcos S.A; Traducción y adaptación al español de Walter Pérez Terrel; s/a.

FRANCO, Rafael. Contabilidad integral – Teoría y normalización; Colombia, Investigar Editores; 3^{ra} edición; 1,998.

GAMARRA PASTOR, María. Normalización y armonización contable internacional y nacional, Perú, Tesis para optar el grado de magister en contabilidad, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, 1,996.

GERTZ, Federico. Origen y evolución de la contabilidad, México, Editorial Trillas S.A, 5^{ta} edición, 1,994.

GONZÁLEZ GALLEGO, Agustín. *Locke: empirismo y experiencia*, Madrid, Editorial Montesinos, 1,984.

GUAMAN POMA DE AYALA, Felipe. Nueva corónica y buen gobierno, París, Institut de Ethnologie; Université de París, 1,936 (1,913).

HENRÍQUEZ, Humberto. et al. Identificación de la Contabilidad en el sistema general de las ciencias. Tumbes- Perú, Tesis presentada y aprobada en el XVI Congreso Nacional de Contadores Públicos del Perú, 1,998.

- La filocontalogía como punto de partida para la reorientación contemporánea de la ciencia contable. Perú, Tesis presentada y aprobada en el XVI congreso nacional de contadores públicos; 1,998.
- y Teodoro, HUAMAN. Factores que impiden la generación de conocimiento científico riguroso en la contabilidad, Perú, Tesis presentada y aprobada en el *I Simposio Nacional de Docentes de la Ciencia Contable en la Universidad Peruana*, 2,001.

HERRMANN, Frederico. Contabilidad científica superior; Argentina, Editorial Selección Contable; 1,949.

HERNANDO DE SOTO. El misterio del capital, Perú, Editorial el Comercio S.A, Traducción de Mirko Lauer y Jessica Mc Lauchan; 2,000.

HESSEN, Johannes. Teoría del conocimiento, Argentina, Editorial Espasa-Calpe, 17^a edición, 1,991.

HÜBNER, Kurt. Crítica de la razón científica. Barcelona, Editorial Alfa S.A, Traducción de *Ernesto Garzón Valdés*, 1,981.

- IANNI, Octavio.** Las ciencias sociales en la época de la globalización; revista de ciencias sociales Nro. 7-8; en www.argiripolis.com.ar.
- International Federation of Accountants.** Conferencia de la ONU sobre comercio y desarrollo: 9ª *Guía internacional de formación profesional contable*, ISAR, diciembre de 1,998.
- KANT, Inmanuel.** Crítica de la razón pura; Madrid; Alfaguara; 1,978.
- KOPNIN, P.** Lógica dialéctica, México, Editorial Grijalbo S.A, Traducción de *Lydia Kuper De Velasco*, 1,966.
- KUHN, Thomas.** Theory – change as structure – change, Erkenntnis, en Teorema, VII, 1,977.
- La estructura de las revoluciones científicas, Colombia, Editorial Fondo de Cultura Económica Ltda., 1,994.
- LAINÉZ, José.** Comparabilidad internacional de la información financiera, análisis y posición de la normatividad española, Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1,993.
- LAKATUS, Imre.** Criticism and the methodology of scientific research programmes, Cambridge; Proceeding of the Aristotelian Society, Vol. LXIX, 1,970.
- Historia de la ciencia y sus reconstrucciones racionales, Madrid, Editorial Tecnos, 1,993.
- LARA PEINADO, Federico.** *Código de Hammurabi*, Madrid, Editorial Tecnos, 1986.
- LAVADO, Lucas.** (Compilador) Tareas de la filosofía, Perú, Editorial Mantaro, 1,997.
- LEVI – STRAUSS, Claude.** Estructuralismo y epistemología; Argentina, Editorial Nueva Visión S.A.I.C. 1,970
- MALPARTIDA MÁRQUEZ, Orlando.** Cambios cualitativos en la estructura curricular para la formación competitiva del contador público, Perú, Tesis para optar el grado de magíster en contabilidad con mención en contabilidad de gestión, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, 2,000.
- MALPARTIDA, Darwin.** Reingeniería en la formación profesional del contador público ante los retos del tercer milenio; Perú tesis presentada y aprobada en el V ERCOECCOFF, Universidad Nacional Daniel Alcides Carrión, Cerro de Pasco; 1,999

- La transposición de los vectores epistemológicos, Perú, Tesis presentada y aprobada en el IV ENCEC, Universidad Nacional Hermilio Valdizán, Huánuco; 2,000.
- y Oscar, **DÍAZ**. Los estudios epistemológicos en la teoría contable, Perú, Tesis presentada y aprobada en el I *Simposio Nacional de Docentes de la Ciencia Contable en la Universidad Peruana*, Tingo María; 2,001.

MARIAS, Julián. Historia de la filosofía, Madrid, Alianza Editorial S.A; 26^a Edición; Manuales de la Revista de Occidente; 1,996.

MASTERMANN, Margaret. The nature of a paradigm, en growth of knowledge, s/e.

MATTESSICH, Richard. Towards a general axiomatic foundation of accounting; A.R, Vol. VIII, Num. 4; 1,957

- Operations research and accounting: Competitor and partners; The Quarterly Review of Economics and Business, Vol. II; núm. 2; Agosto 1,962.
- On the history of normative accounting theory: Paradigm lost, paradigm regained?. Accounting business and financial history, Vol. II; 1,992
- Paradigms research traditions and theory nets of accounting, Canada and USA, Edited by M.J. Mumford y K. V. Peasnell, Routledge, 1,993.

MILLÁN, Régulo. La contabilidad como ciencia: Los derechos y las leyes de la contabilidad, Colombia, Casa Editorial Félix Rodríguez Ltda., 1,992.

NAGEL, Ernest. La estructura de la ciencia: Problemas de la lógica y de la investigación científica; Buenos Aires, Editorial Paidós S.A, Traducción de *Néstor Miguez*, s/a.

NASÍ, Antonio. Control de calidad en el servicio del contador público, entrevista realizada para la revista de la Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú, "Visión Contable", mayo 2,001, pp. 26-27.

PIAGET, Jean. Naturaleza y métodos de la epistemología, Argentina, Editorial Proteo S.C.A, Traducción de *Hugo Acevedo*, 1,970.

PIZARRO, Hernando. Carta a la audiencia de Panamá; Lima, Colección de libros y documentos referentes a la historia del Perú; Tomo III, 2^{da} serie; 1,920 (1,533).

POPPER, Karl. La lógica de la investigación científica; Madrid, Editorial Tecnos, 1,967.

- El desarrollo del conocimiento científico: Conjeturas y refutaciones. Barcelona, Editorial Piados S.A, 3^{ra} edición; Traducción de *Néstor Miguez*, 1,983.

RADICATI DI PRIMEGLIO, Carlos. El sistema contable de los Incas, Perú, Editorial Universo S.A, s/a.

RITZER, G. Sociology: a múltiple – paradigme science, *The American Sociologist*, August. 1,975.

RUIZ AGUILAR, Róger. La política tributaria y los costos de capital como barrera que impiden el desarrollo de los PRICOS en Tingo María; Perú; Tesis para optar título de contador público, UNAS, Tingo María, 2,000.

SANZ, Julio. Introducción a la ciencia, Lima, Editorial Amaru, 1,987.

SENGE, Peter. La quinta disciplina, España, Editorial Granica S.A, Traducción de Carlos Gardini; 1,998.

SCHUMPETER, Joseph. Historia del análisis económico, España, editorial Ariel S.A, 1,971.

SILVA, Fernando y Róger, RAVINES. Historia general del Perú; Lima; Editorial Brasa S.A; Tomo III; 1,994.

STERLING, R. Positive accounting: an assessment; Abacus, Fall, 1,990.

TOFFLER, Alvin. El cambio del poder, España, Plaza & Janés Editores S.A, Traducción de Rafael Aparicio; 1,994.

TÚA PEREDA, Jorge. Principios y normas de contabilidad, Madrid, Instituto de planificación contable; 1,983.

- El soporte teórico de la regulación contable, en revista *Visión Contable de la Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú*, Mayo 2,001, pp. 5-12.

URSUA, Nicanor. Cerebro y conocimiento: un enfoque evolucionista. España, Editorial Anthropos S.Coop. Ltda., 1,993.

VINCENZO, Masí. Teoría y metodología de la contabilidad, España, Editorial Barcelona, 1,962.

WELLS, M. C. A revolution in accounting thought. *Accounting review*, Vol. 51, July, 1,976.



ANEXOS

ANEXO – 01

PAGINAS WEB DE LOS MIEMBROS DE LA A.I.C

	ORGANIZACIÓN	PAGINA WEB
01	C..Cont. Chile	En Proceso
02	C..Con Costa Rica	http://www.ccpa.or.cr/
03	Org.Pat. Guatemala	No tiene
06	Fed. Argentina de Concejos Prof. En Ciencias Económicas	http://www.facpce.com.ar/
07	Instituto Brasileiro de Contadores	http://www.ibracon.com.br/
08	AICPA de Estados Unidos	www.aicpa.org
09	Instituto Mexicano de C.P	http://www.imcp.org.mx/
10	Inst. Contadores P.A. de la Rep. Dominicana	http://www.icpard.org/
11	Concejo Federal de Cont. Brasil	http://www.cfc.org.br/
12	Paraguay	En proceso
13	El Salvador	No tiene
14	Canadá	En proceso
15	Panamá	No tiene
16	Ecuador	No tiene
17	Honduras	No tiene
18	Perú	http://www.ccpl.org.pe/
19	Uruguay	No tiene
20	Bolivia	No tiene
21	Nicaragua	No tiene
22	Haití	No tiene
23	Venezuela	http://www.federacion.org/
24	Colombia	En proceso
25	Puerto Rico	En Proceso

FUENTE: Datos extraídos de la Asociación Interamericana de Contabilidad. [www.aic.org]

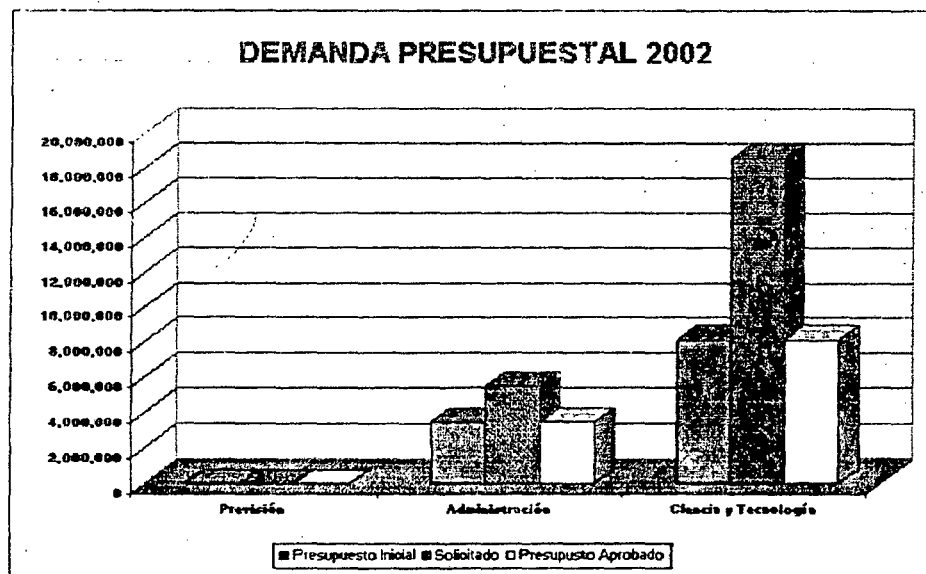
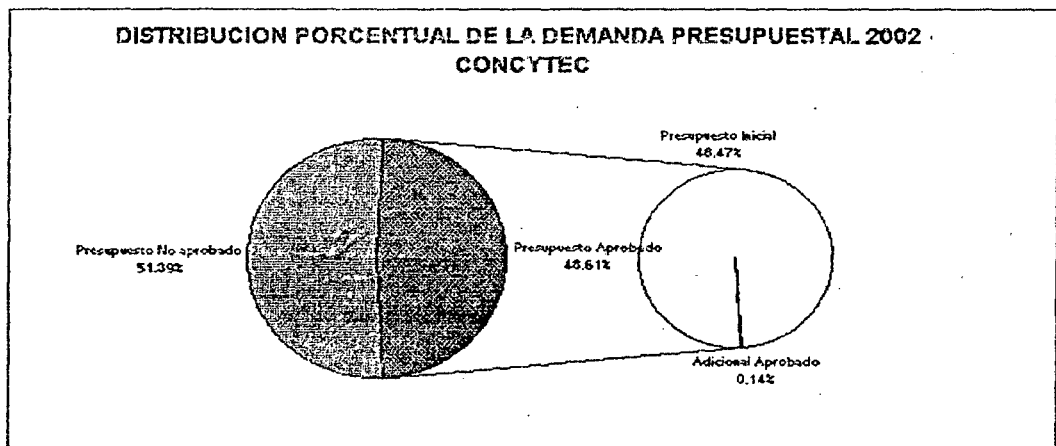
ANEXO - 02

PRESUPUESTO DEL CONCYTEC AÑO FISCAL 2,001 Y 2,002

SECTOR: 10 EDUCACION
 PLIEGO: 114 CONSEJO NACIONAL DE CIENCIA Y TECNOLOGIA

Categoría	PRESUPUESTO 2001	PRESUPUESTO 2002	Demanda Adicional 2002	CANTIDAD DEMANDA 2002	PRESUPUESTO APROBADO 2002
015 PREVISIÓN	12,000	12,000	0	12,000	12,000
003 ADMINISTRACIÓN	3,457,732	3,476,402	2,000,000	5,476,402	3,510,518
007 CIENCIA Y TECNOLOGÍA	9,147,268	8,164,598	10,389,911	18,554,509	8,164,598
TOTAL	12,617,000	11,653,000	12,389,911	24,042,911	11,687,116

Fuente: Oficina de Planificación - CONCYTEC



ANEXO – 03

Normas Internacionales de Contabilidad Oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad

Resolución N°	Aprueba las NIC
Resolución N° 019 – 2000 – EF / 93.01 publicada el 10 de junio del 2000	NIC 37 "Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes"
Resolución N° 018-2000 - EF/93.01 publicada el 11 de marzo del 2000	NIC 35 "Operaciones Discontinuas"
Resolución N° 017-99-EF/93.01 publicada el 05 de octubre de 1999	NIC 12 (modificada) "Impuesto a la Renta"
Resolución N° 016-99 – EF/93.01 publicada el 23 de julio de 1999	NIC 1 (Modificada) "Presentación de Estados Financieros" (reemplaza las NIC 1, 5, 13)
Resolución N° 014-98-EF/93.01 publicada el 09 de noviembre de 1998	NIC 34 "Informes Financieros Intermedios"
Resolución N° 011-97-EF/93.01 publicada el 09 de diciembre de 1997	NIC 33 "Utilidad por Acción"
Resolución N° 007-96-EF/93.01 publicada el 11 de agosto de 1996	NIC 2 "Existencias" NIC 8 "Utilidad o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Sustanciales y Cambios en las Políticas Contables" (los Párrafos 19 al 22 son reemplazados por la NIC 35) NIC 9 "Costos de Investigación y Desarrollo" (forma parte de la NIC 38) NIC 11 "Contratos de Construcción" NIC 16 "Inmuebles, Maquinaria y Equipo" (modificada sin oficializar)* NIC 18 "Ingresos" NIC 19 "Costos de las Prestaciones de Jubilación" (modificada sin oficializar)* NIC 21 "Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambios" NIC 22 "Fusión de Negocios" (modificada sin oficializar)* NIC 23 "Costos de Financiamiento" NIC 30 "Revelaciones en los Estados Financieros de Bancos e Instituciones Financieras Similares" NIC 31 "Información Financiera sobre Participación en Asociaciones en Participación" (modificada sin oficializar)* NIC 32 "Títulos Financieros: Revelaciones y Presentación"

	<p>NIC 16 reemplaza la NIC 4</p> <p>referente a Depreciación y la NIC 38 sobre Amortización de los Activos Intangibles)</p> <p>NIC 5 (Reemplazada por la NIC 1 modificada)</p> <p>NIC 6 (Reemplazada por la NIC 15)</p> <p>NIC 7 "Estado de Flujos de Efectivo"</p> <p>NIC10 "Contingencias y Hechos Ocurredos Después de la Fecha del Balance" (la NIC 37 deja sin efecto parte de la NIC 10 respecto a contingencias)</p> <p>NIC 13 (Reemplazada por la NIC 1 modificada)</p> <p>NIC 14 "Presentación de Información Financiera por Segmentos" (modificada sin oficialización)</p> <p>NIC 15 "Información que refleja los efectos de los precios cambiantes"</p> <p>NIC 17 "Tratamiento Contable de los Contratos de Arrendamiento" (modificada sin oficializar)*</p> <p>NIC 20 "Tratamiento Contable de los Subsidios Gubernamentales y Revelaciones Referentes a la Asistencia Gubernamental"</p> <p>NIC 24 "Revelaciones sobre Entes Vinculados"</p> <p>NIC 25 "Tratamiento Contable de las Inversiones" (la NIC 40 deja sin efecto la NIC 25)</p> <p>NIC 26 "Tratamiento Contable y Presentación de Información sobre planes de Prestaciones de Jubilación"</p> <p>NIC 27 "Estados Financieros Consolidados y Tratamiento Contable de las Inversiones en Subsidiarias"</p> <p>NIC 28 "Tratamiento Contable de las Inversiones en Compañías Asociadas"</p> <p>(modificada sin oficializar)*</p> <p>NIC 29 "Presentación de la Información Financiera en Ambientes de Economía Hiperinflacionaria"</p>
--	--

ANEXO - 04

Resolución N° 023-2001-EF/93.01

Lima. 14 de Mayo del 2001

CONSIDERANDO:

Que, la demanda de un idioma global de contabilidad hace necesario continuar con el proceso de armonización de procedimientos y políticas de contabilidad adecuados a la realidad económica y financiera nacional, por lo que el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), ha preparado y aprobado desde 1973, Normas Internacionales de Contabilidad que son de aceptación general en los países;

Que, el artículo 223° de la Ley N° 26887 General de Sociedades vigente a partir del 1 de enero de 1998, señala: "Los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el país";

Que, el artículo 1° de la Resolución N° 013-98-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad "Precisa que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el texto del artículo 223° de la nueva Ley General de Sociedades comprende, sustancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad, oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad";

Que, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) ha aprobado las Normas Internacionales de Contabilidad siguientes: NIC 14 (Modificada en 1997) - Información por Segmentos, la que sustituye a la NIC 14 (Modificada en 1994) - Presentación de Información Financiera por Segmentos; NIC 16 (Modificada en 1998) - Inmuebles, Maquinaria y Equipo, la que sustituye a la NIC 16 (Modificada en 1993) - Tratamiento Contable de los Inmuebles, Maquinaria y Equipo; NIC 19 (Modificada en 1998) - Beneficios a los Trabajadores, la que sustituye a la NIC 19 (Modificada en 1993) - Costo de los Beneficios Sociales de Jubilación; NIC 31 (Modificada en 1998) - Información Financiera sobre Participaciones en Asociaciones en Participación, la que sustituye a la NIC 31 (Modificada en 1994) - Reportes Financieros de Intereses en Asociaciones en Participación; NIC 32 (Modificada en 1998) - Instrumentos (Títulos) Financieros: Revelaciones y Presentación, la que sustituye a la NIC 32 (Original) - Instrumentos Financieros: Revelación y Presentación; NIC 39 (Original) - Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, así como la NIC 40 (Original) - Inversión Inmobiliaria;

Que, la NIC 38 - Activos Intangibles reemplaza a la NIC 25 - Tratamiento Contable de las Inversiones en lo concerniente a inversiones en activos intangibles, la NIC 39 - Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, reemplaza a la NIC 25 en lo concerniente a Inversiones en Valores de Deuda y Patrimonio, y la NIC 40 Inversión Inmobiliaria reemplaza a la NIC 25 en lo concerniente a Inversión Inmobiliaria;

Que, el Comité de Asesoramiento del Consejo Normativo de Contabilidad y el Comité Técnico de la Contaduría Pública de la Nación han revisado las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) indicadas en el considerando anterior, y han propuesto su aprobación y aplicación en el país;

Que, asimismo la Comisión Técnica de la Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú y su Junta de Decanos, han revisado las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 14, 31, 32, 39 y 40; y

En uso de las atribuciones que le confiere los artículos 2° y 13° de la Ley N° 24680 - del Sistema Nacional de Contabilidad, y estando a lo acordado por el Consejo Normativo de Contabilidad en la Sesión de la fecha;

SE RESUELVE:

ARTICULO 1° .- Oficializar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las mismas que forman parte integrante de la presente Resolución, siendo éstas las siguientes:

NIC 14 (Modificada en 1997)	Información por Segmentos
NIC 16 (Modificada en 1998)	Inmuebles, Maquinaria y Equipo
NIC 19 (Modificada en 1998)	Beneficios a los Trabajadores
NIC 31 (Modificada en 1998)	Información Financiera sobre Participaciones en Asociaciones en Participación
NIC 32 (Modificada en 1998)	Instrumentos (Títulos) Financieros: Revelaciones y Presentación
NIC 39 (Original)	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
NIC 40 (Original)	Inversión Inmobiliaria

ARTICULO 2° .- La presente Resolución que oficializa las NIC a que se refiere el artículo anterior, rige para los Estados Financieros que comienzan el 01 de enero del año 2001; a excepción de la NIC 40 que tendrá vigencia a partir del 1 de enero del año 2002, así como las NIC 32 y 39, que regirán a partir del 1 de enero del año 2003. Optativamente las NIC 32, 39 y 40 pueden ser aplicadas a partir del 1 de enero del año 2001.

ARTICULO 3° .- La aplicación anticipada de las NIC 32, 39 y 40 debe revelarse en Notas a los Estados Financieros.

Se recomienda igualmente revelar en Notas a los Estados Financieros la naturaleza y efecto que tendría la aplicación de dichas NIC, en los periodos anteriores a su vigencia.

ARTICULO 4° .- Dejar sin efecto a partir del 01 de enero del año 2001 las Normas Internacionales de Contabilidad, siguientes:

NIC 14 (Reestructurada en 1994)	Presentación de Información Financiera por Segmentos; oficializada por Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 005-94-EF/93.01.
NIC 16 (Revisada en 1993)	Tratamiento Contable de los Inmuebles, Maquinaria y Equipo; oficializada por Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 007-96-EF/93.01.
NIC 19 (Revisada en 1993)	Costo de los Beneficios Sociales de Jubilación; oficializada por Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 007-96-EF/93.01.
NIC 31 (Reestructurada en 1994)	Reportes Financieros de Intereses en Asociaciones en Participación; oficializada por Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 007-96-EF/93.01.

Asimismo dejar sin efecto, la NIC 25 (Reestructurada en 1994) - Tratamiento Contable de las Inversiones y la NIC 32 (Original) Instrumentos Financieros: Revelación y Presentación, a partir del 01 de enero del año 2002 y 01 de enero del año 2003, respectivamente.

ARTICULO 5° .- Recomendar, que la Contaduría Pública de la Nación, la Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú y su Junta de Decanos, los Colegios de Contadores Públicos Departamentales, las Facultades de Ciencias Contables y Financieras de las Universidades del país, y otras instituciones competentes, efectúen la difusión correspondiente de las Normas que se oficializan.

Regístrese, comuníquese y publíquese.

Consejo Normativo de Contabilidad

.....
CPC. OSCAR ARTURO PAJUELO RAMIREZ

Presidente

.....
CPC. LYDIA VILLACORTA DE CELIZ

Sub Contadora General de la Nación

.....
CPC. SILVIA WUAN ALMANDOS

Representante de la Superintendencia de Banca y Seguros

.....
CPC. ANGEL SALAZAR FRISANCHO

Representante de la Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú y su Junta de Decanos

.....
CPC. PEDRO CENTENO VASQUEZ

Representante del Colegio de Contadores Públicos de Lima

.....
CPC. PASCUAL CHAVEZ ACKERMAN

Representante de las Facultades de Ciencias de la Contabilidad de las Universidades del País

.....
CPC. EFRAIN CASALLO ARROYO

Representante de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria

.....
CPC. CECILIA LUNG ROJAS

Representante del Banco Central de Reserva del Perú

.....
CPC. MARIA CUTIMBO GIL

Representante del Instituto Nacional de Estadística e Informática

.....
CPC. DAVID NIETO MODESTO

Representante de la Actividad Administrativa del Estado

.....
CPC. VICTOR VARGAS CALDERON

Cámara de Comercio y Producción del Perú

.....
CPC. PEDRO CANCINO CHAVARRI

Director General de Contabilidad del Sector Público

.....
CPC. LEONIDAS SANCHEZ LLAMOZAS

Director General de Contabilidad del Sector Privado

.....
CPC. YORLLELINA MARQUEZ FARFAN

Directora General de Contabilidad Analítica de Explotación

.....
CPC. JOSE M. OSORIO CALDERON

Director General de Investigación de la Contabilidad