

**LA METODOLOGÍA DE LOS PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN EN
CONTABILIDAD: UNA REFLEXIÓN CRÍTICA SOBRE EL ASUNTO**

HELIANA LLANTÉN PANTOJA
VICTOR RAÚL GUERRERO PAZ

UNIVERSIDAD DEL CAUCA
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
POPAYÁN
2008

**LA METODOLOGÍA DE LOS PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN EN
CONTABILIDAD: UNA REFLEXIÓN CRÍTICA SOBRE EL ASUNTO**

HELIANA LLANTÉN PANTOJA
VICTOR RAÚL GUERRERO PAZ

Tesis de grado para optar al título de
CONTADOR PÚBLICO

Director
GUILLERMO LEON MARTÍNEZ PINO
Contador Público Titulado – Universidad del Cauca
Magíster en estudios sobre problemas políticos latinoamericanos
Universidad del Cauca
Especialista en docencia sobre problemas políticos
Universidad del Cauca

UNIVERSIDAD DEL CAUCA
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
POPAYÁN
2008

NOTA DE ACEPTACION

El Director y Jurados del trabajo titulado “La Metodología de los Programas de Investigación en Contabilidad: Una reflexión crítica sobre el asunto” elaborado por Heliana Llantén Pantoja y Víctor Raúl Guerrero Paz, una vez revisado el escrito final y aprobada la sustentación del mismo lo autorizan para que realice las gestiones administrativas correspondientes a su título profesional.

GUILLERMO LEÓN MARTÍNEZ PINO
Director

GUILLERMO CUELLAR
Jurado

ERNESTO VELEZ B.
Jurado

RICARDO MUÑOZ CH.
Jurado

Popayán, Agosto de 2008

CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCIÓN	1
1. REFLEXIÓN SOBRE EL DESARROLLO HISTÓRICO Y EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD COMO CAMPO PROBLEMÁTICO DEL CONOCIMIENTO	4
1.1 EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD COMO CAMPO PROBLEMÁTICO DE CONOCIMIENTO	5
1.1.1 Dogmática Jurídico – Contable	7
1.1.2 Enfoques contistas y neo – contistas	10
1.1.3 La doctrina económica en contabilidad	15
1.1.3.1 La concepción controlista	15
1.1.3.2 La teoría hacendalista italiana	17
1.1.3.3 La doctrina de la economía de la hacienda	18
1.1.3.4 La corriente alemana de la economía empresarial	19
1.1.3.5 Concepción patrimonialista masiana	21
1.1.3.6 Doctrina de las causas económicas	23
1.1.3.7 Evolución de la contabilidad de costos	27
1.1.3.8 El enfoque de la contabilidad no monetaria	33
1.1.3.9 Contabilidad macroeconómica	34
1.1.3.10 La contabilidad económica	37
1.1.4 La concepción matemática y el propósito formalizador	38
1.1.4.1 La contabilidad como disciplina de tipo formal: la teoría matemática	39
1.4.2 El empeño formalizador	42
1.1.5 La introducción de los aspectos conductistas y la concepción comunicacional	44
2. ANÁLISIS DEL DESARROLLO DISCIPLINARIO DE LA CONTABILIDAD DESDE LA CONCEPCIÓN DE “PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN” DE IMRE LAKATOS, “REVOLUCIÓN CIENTÍFICA” DE THOMAS S. KUHN Y “ANARQUISMO EPISTEMOLÓGICO” DE PAUL K. FEYERABEND	48
2.1 LA CONCEPCIÓN LAKATOSIANA SOBRE FILOSOFÍA DE LA CIENCIA Y LA CONTABILIDAD COMO PROGRAMA DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA	48
2.1.1 El falsacionismo ingenuo y sofisticado	48

2.1.2	Los programas de investigación científica como nuevo criterio de demarcación	51
2.1.3	Reflexión de la contabilidad como programa de investigación científica	54
2.2	INTERPRETACIÓN DEL CARÁCTER EPISTEMOLÓGICO DE LA CONTABILIDAD DESDE LA CONSTRUCCIÓN PARADIGMÁTICA	65
2.2.1	Aproximación a la concepción de “revoluciones científicas” de Thomas Samuel Kuhn	65
2.2.2	Acercamiento interpretativo del carácter epistemológico de la contabilidad desde la concepción Kuhniana	69
2.3	REFLEXIÓN DEL CARÁCTER EPISTEMOLÓGICO DE LA CONTABILIDAD DESDE LA OPTICA DE UNA “TEORÍA ANARQUISTA DEL CONOCIMIENTO”	73
2.3.1	Acercamiento al concepto de “anarquismo epistemológico” de Paul Karl Feyerabend	73
2.3.2	Carácter cognoscitivo de la contabilidad desde una concepción “anarquista epistemológica”	75
3.	ANÁLISIS CRÍTICO SOBRE LA PERTINENCIA DE APLICAR LA METODOLOGÍA DE LOS PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA A LA DISCIPLINA CONTABLE	79
3.1	EL PROBLEMA INTERPRETATIVO DEL CARÁCTER COGNOSCITIVO DE LA CONTABILIDAD COMO PROGRAMA DE INVESTIGACIÓN	79
3.2	LOS PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD: INCOHERENCIA DE UNA INTERPRETACIÓN EPISTEMICA	86
4.	REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	93

GLOSARIO

CINTURÓN PROTECTOR. Conjunto de hipótesis auxiliares que forman la heurística positiva del programa de investigación con la que se aborda la resolución de problemas y la predicción de nuevos hechos. Se denomina protector porque es, en última instancia, la parte que recibe y contrarresta los ataques dirigidos hacia el programa.

CONVENCIONALISMO. Corriente filosófica que acepta la construcción de cualquier sistema de casillas que organice los hechos de algún modo coherente, con el fin de preservar el núcleo del sistema, de esta forma, cuando se presenten anomalías solo cambian los lineamientos periféricos.

CRITERIO DE DEMARCACIÓN. Parámetro que hace posible distinguir ciencia de pseudociencia, o diferenciar entre aserciones que pertenecen a las ciencias empíricas y a las llamadas metafísicas.

ENIGMA. Categoría especial de problema que puede servir para poner a prueba el ingenio y habilidad para resolverlos, también reciben el nombre de rompecabezas (puzzles).

EPISTEMOLOGÍA. Estudio de la producción y validación del conocimiento científico, se ocupa de problemas tales como las circunstancias históricas, psicológicas y sociológicas que llevan a su obtención y los criterios por los cuales se lo justifica o invalida.

FALSACIONISMO INGENUO. Criterio de la racionalidad científica propuesto por Karl Popper, que considera a las teorías científicas aisladamente y exige su rechazo cuando no están de acuerdo con la realidad.

FALSACIONISMO SOFISTICADO. Filosofía desarrollada por Imre Lakatos, en la cual, una teoría es aceptable o científica si tiene un exceso de contenido empírico corroborado con relación a su predecesora.

HEURÍSTICA NEGATIVA. Convención aceptada dentro de la filosofía de los programas de investigación, que impide aplicar los modus tollens o anomalías al centro firme, las cuales deben ser recibidas por el cinturón protector de hipótesis auxiliares o ad – hoc.

HEURÍSTICA POSITIVA. Secuencia de modelos crecientemente complicados simuladores de la realidad que orientan el trabajo de los científicos e impiden que se pierdan en un océano de anomalías, en este sentido, constituye el marco de referencia para el planteamiento de hipótesis auxiliares que permiten preservar el centro firme del programa de investigación.

HIPÓTESIS AUXILIARES. Premisas adicionales, o enunciados condicionales, que se dan por establecidos implícitamente en la contrastación de hipótesis; se utilizan con el propósito de complicar el cinturón protector y proteger al núcleo duro de un programa de investigación.

HISTORIOGRAFÍA. Estudio bibliográfico y crítico de los escritos sobre historia y sus fuentes, y de los autores que han tratado sobre determinadas materias.

INDUCTIVISMO. Metodología en la que se aceptan en el corpus científico, aquellas proposiciones que o bien describen hechos firmes o son infalibles generalizaciones inductivistas de aquellos.

MODUS TOLLENS. Forma de razonamiento lógico que fundamenta la falsación; como razonamiento típico indica que de la negación del enunciado consecuente se concluye la negación del enunciado antecedente.

PARADIGMA. Constelación de creencias, valores y técnicas que comparten los miembros de una comunidad científica dada y por otra parte, denota una especie de elementos de tal constelación, las concretas soluciones de problemas que, empleadas como modelo o ejemplos, pueden reemplazar reglas explícitas como base de la solución de los restantes problemas de la ciencia normal.

PLURALISMO METODOLÓGICO. Concepción desarrollada por Paul K. Feyerabend, fundamentada en la oposición a la razón como fuente de progreso, la inconmensurabilidad, y la crítica del criterio de demarcación científico.

PROGRAMA DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA. Sucesión de teorías relacionadas entre sí, de manera que unas se generan partiendo de las anteriores. Estas teorías que están dentro de un PIC comparten un núcleo firme, duro o central.

REVOLUCIÓN CIENTÍFICA. Es el proceso en el cual el paradigma antiguo es remplazado por uno nuevo, incompatible con el anterior. Todas las revoluciones implican el abandono de generalizaciones cuya fuerza era la de una tautología. El término revolución científica es utilizado por Kuhn en obvia analogía con las revoluciones políticas, ya que estas se inician a partir de un sentimiento cada vez mayor que las instituciones vigentes han dejado de satisfacer adecuadamente las demandas del medio social y las revoluciones científicas comienzan con un sentimiento que el paradigma existente ha dejado de funcionar exitosamente en la investigación de un determinado sector de la naturaleza.

INTRODUCCIÓN

En el afán por estructurar un nivel de rigor científico, se han aplicado en contabilidad términos y metodologías propios de las ciencias naturales, especialmente la física, de esta forma, se aborda el estudio de las teorías contables desde la Metodología de los Programas de Investigación Científica (MPIC) de Imre Lakatos cuyos principales representantes son Vicente Montesinos Julve, Leandro Cañibano y Víctor Peinó; igualmente, desde la óptica de los Paradigmas Kuhnianos, postura representada por Ahmed Belkaoui y M.C. Wells y a través del Anarquismo Epistemológico de Paul Feyerabend, cuyo principal exponente es Richard Mattessich.

Estas posturas interpretativas, según sus representantes, han permitido analizar el carácter epistemológico de la disciplina contable y descubrir además un problema central común con soluciones histórico lógicas en el caso de los programas de investigación científica, surge entonces un cuestionamiento: ¿es pertinente el traslado de herramientas propias de las ciencias duras a otro tipo de conocimiento como la contabilidad?.

Teniendo en cuenta la trascendencia que éste interrogante tiene para el estudio cognoscitivo de la disciplina contable, nos hemos propuesto mediante el desarrollo del presente trabajo analizar si es pertinente aplicar la concepción Lakatosiana para interpretar el carácter epistemológico de la contabilidad; así mismo, el de aproximarnos a otras concepciones pospositivistas como “las revoluciones científicas” de Thomas Kuhn y el “anarquismo epistemológico” de Paul Feyerabend.

De acuerdo a la Metodología de los Programas de Investigación, es necesario inicialmente elaborar un análisis de tipo historiográfico con el fin de identificar

problemáticas progresivas y estancadas, su centro firme, heurística positiva, negativa y las hipótesis auxiliares que constituyen los diferentes programas de investigación que han surgido a lo largo de la historia; para realizar el análisis histórico de la disciplina en su periodo científico, se tomaron como referencia las investigaciones de los profesores Vicente Montesinos Julve, Lopes de Sa y Harold Álvarez fundamentalmente.

Igualmente, se estudiaron las diferentes doctrinas surgidas en el periodo científico como el jurídico personalismo, el contismo, el neocontismo, el enfoque económico, la teoría matemática, el empeño formalizador, la introducción de los aspectos conductistas y la concepción comunicacional, las cuales, según el profesor Montesinos, constituyen los programas de investigación científica surgidos en el desarrollo histórico de la disciplina.

Posteriormente, se analizó la concepción de Lakatos sobre filosofía de la ciencia, para lo cual, se estudio el falsacionismo sofisticado y los programas de investigación como nuevo criterio de demarcación, seguidamente, se reflexionó sobre la postura interpretativa de Vicente Montesinos acerca de la contabilidad como programa de investigación científica; de la misma forma, se analizó el carácter epistemológico de la disciplina desde el prisma de los paradigmas kuhnianos, especialmente la postura de Ahmed Belkaoui y desde la óptica del pluralismo metodológico.

Finalmente, se elaboró un análisis crítico sobre la pertinencia de aplicar la metodología Lakatosiana a la contabilidad, en el cual, se estudiaron diferentes elementos que hacen cuestionable la interpretación del carácter cognoscitivo de la disciplina desde esta concepción filosófica, como la trascendencia de la historia externa para el desarrollo de las teorías contables, la progresividad o

estancamiento de las series de teorías en contabilidad y la carencia de heurística positiva de los programas de investigación contables.

De acuerdo con lo anterior, la importancia del presente trabajo investigativo radica en tres aspectos básicos: su valor teórico, su utilidad metodológica y su aporte a la profesión y disciplina, esencialmente éste último; el primero porque se va a realizar un estudio de las principales doctrinas desarrolladas en su periodo científico y el análisis crítico de las mismas; con respecto al segundo, porque se aplicará la Metodología de los Programas de Investigación Científica a la Contabilidad y se analizará la pertinencia de su aplicación y el tercero, porque el trabajo pretende ser una buena aproximación interpretativa con la cual estudiar el carácter epistemológico de la contabilidad, elemento que contribuye de una u otra forma a su desarrollo disciplinar.

1. REFLEXIÓN SOBRE EL DESARROLLO HISTÓRICO Y EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD COMO CAMPO PROBLEMÁTICO DEL CONOCIMIENTO

La historia de la ciencia siempre es más rica que su reconstrucción racional.

Imre Lakatos

Uno de los elementos fundamentales de la Metodología de los Programas de Investigación Científica (MPIC) de Imre Lakatos es su apelación a la historia, con el fin de encontrar el hilo racional e identificar los avances teóricos fundamentales. De esta forma, el desarrollo de la “Metafalsación” aquí propuesta es de tipo “*historiográfico*”; donde, es necesario analizar la forma como se han evaluado las diversas teorías por parte de la comunidad científica y definir cuáles de éstas han reunido los méritos para ser falsadas y/o aceptadas; es decir, si la evidencia histórica muestra que la insuficiencia de una teoría condujo a la comunidad científica a declararla falsada se corroboraría el postulado falsacionista Popperiano, de lo contrario, si las teorías que reunían los méritos para rechazarse continúan vigentes con el beneplácito de la comunidad científica debería decretarse la falsación del falsacionismo.

El examen historiográfico propuesto pretende entonces identificar los criterios que tuvo en cuenta la comunidad científica para realizar la “falsación” y determinar si estos discernimientos fueron válidos o no; en caso contrario, es necesario “falsar al falsacionismo”, o sea, revalidar las teorías falsadas. En la metodología Lakatosiana se advierten dos visiones de la historia de la ciencia: *externa*, que agrupa los elementos contextuales (p. e. económicos, sociológicos, etc.) e *interna*, que analiza el nivel de desarrollo teórico, programas científicos, etc., concediendo mayor relevancia al “internalismo”.

Teniendo en cuenta lo anterior, se pretende realizar una evaluación de los principales criterios lógicos que han permitido el desarrollo contable como campo problemático del conocimiento e identificar los avances de mayor relevancia de la disciplina, con el propósito de definir cuáles de éstos pueden ser considerados como “Programas de Investigación Científica”.

1.1 EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD COMO CAMPO PROBLEMÁTICO DE CONOCIMIENTO

Con Francesco Villa (citado por Montesinos, 1978: 174) - principal representante de la escuela Lombarda¹-, inicia el periodo científico, “*autor que publica en 1840 «La Contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche» y en 1850 «Elementi di amministrazioni e contabilità», que es su principal obra y puede considerarse como el punto de partida de una nueva concepción de contabilidad*”, antes de éste periodo, se puede estimar que hay una descripción (L. Paciolo) o una simple clasificación y cuantificación de las cuentas (escuela cincocuentista).

La importancia de Villa (citado por Montesinos, 1978: 174) radica “*en que establece la diferencia entre la teneduría de libros (llevar de los libros contables), la cual es un simple instrumento empleado por la contabilidad y la parte científica, orientada hacia la problemática económico – administrativa de la empresa, razón por la cual se considera como precursor de la economía empresarial*”. En éste sentido, desarrolla un estudio sistemático y profundo de la empresa desde la perspectiva de la administración, división del trabajo y los principios básicos que orientan la forma de llevar los libros de contabilidad.

¹ Escuela con la cual inicia el período científico-administrativo de la contabilidad, la teneduría de libros queda separada de los principios económicos - administrativos que rigen el arte de llevar las cuentas.

Dentro de la escuela Lombarda es importante destacar a Antonio Tonzig que limitó la contabilidad a cuestiones de “manifestación” y al igual que Villa, recibió una marcada influencia de escritores austríacos.

El periodo científico, según Montesinos (1978: 175): *“Inicia con una situación hasta cierto punto homogénea, en donde, la preocupación de los tratadistas contables es exponer y explicar los mecanismos que rigen el funcionamiento de las cuentas; en donde, la contabilidad es concebida esencialmente como “ciencia de las cuentas” y la teoría que prevalece para identificar su coordinación de acuerdo al método de la doble clasificación es la personificación de las cuentas”.*

Lo anterior, se ve reflejado en especial con el contismo clásico, concepción que fue controvertida posteriormente por las doctrinas jurídico personalistas y neocontistas, sobre todo en lo relacionado con la “ficción de la personificación”; no obstante, la investigación contable tuvo que esperar hasta la aparición del enfoque económico, para lograr un avance notable, debido a que vincula la contabilidad con la economía, factor que permite la comprobación de las hipótesis propuestas con respecto a la disciplina.

Para el análisis de éste periodo, el profesor Montesinos (1978: 176) considera las siguientes corrientes doctrinales con el propósito de definir una *“heurística positiva”* que permita la formulación de una teoría comprensiva y general necesaria en todo planteamiento científico de una disciplina:

- a) Doctrinas jurídico – personalistas.
- b) Doctrinas contistas y neo – contistas.
- c) El enfoque económico.
- d) La teoría matemática y el empeño formalizador.
- e) La introducción de los aspectos conductistas y la concepción comunicacional.

Éstas doctrinas podrían considerarse como no “*excluyentes*”, teniendo en cuenta que se desarrollaron por lo general, en un mismo espacio de tiempo, dependiendo, como afirma el Profesor Harold Álvarez (2001: 6): “*de las características de desarrollo socioeconómico y de los ámbitos de las organizaciones relativas a las cuentas*”.

1.1.1 Dogmática Jurídico – Contable²

Las doctrinas jurídico – contables desplazan el objeto de la investigación de las cuentas y los registros a los derechos y obligaciones propios de un patrimonio objeto de administración, planteamiento esbozado inicialmente por Degranges y posteriormente, perfeccionado por la escuela Toscana. Según Montesinos (1978: 176): “*uno de los autores más representativos fue Francesco Marchi, quien rechaza la “ficción de la personificación”, sosteniendo que las cuentas se abren tanto a personas como a elementos materiales previa personificación ficticia de los mismos, su obra ataca de forma fehaciente la doctrina de la escuela cincocuentista, seguidora del método de Degranges, que había dominado la escena de la teoría contable en la Europa del siglo XVIII*”.

Desde el punto de vista de Marchi, son cuatro las clases de personas interesadas en la vida de la empresa: “*el administrador, el propietario, los consignatarios y los corresponsales, dividiendo las cuentas en dos grupos: las del propietario, por un lado, y por otro las cuentas que deben abrirse a los consignatarios y corresponsales.*” (Montesinos, 1978: 176)

² Doctrina que estudia las responsabilidades jurídicas de las personas que intervienen en la empresa; así mismo, la naturaleza económica de la contabilidad y su vinculación con otras disciplinas, así mismo, se desarrolla el primer planteamiento formalizador en seis axiomas.

El principal representante de la escuela Toscana fue Giuseppe Cerboni (citado por Montesinos, 1978: 177), quien consideró la Contabilidad como *“la ciencia de las funciones, de las responsabilidades y de las cuentas administrativas de las haciendas”*, perfeccionó la estructura de la teoría personalista o jurídica de las cuentas y desarrolló su especial versión de la partida doble, a través de lo que denominó logismografía.

Así mismo, estableció los rudimentos de una *“normalización jurídica”* de la contabilidad, señalando: *“dado que los administradores de capitales ajenos tienen relaciones jurídico-contables con el propietario, se da una distinción entre “propietario” y “gestor”, por lo que la contabilidad mediante cuentas especiales debería reflejar las correspondientes relaciones de derechos y obligaciones existentes entre estas dos partes.”* (Valenzuela, 2003: 12)

En su obra *"Primi saggi di logismografia"*, propone la estructura de un nuevo sistema contable, en el cual, desarrolla la doctrina de personificación de las cuentas, a través de una visión de éstas esencialmente jurídica; su obra principal fue *“La Ragioneria Científica e le sue relazioni con le discipline amministrative e social”* (Montesinos, 1978: 177), en la que incorpora el concepto de «azienda», que integra no solo las relaciones jurídicas del propietario con su propiedad, sino también las actividades económicas conexas.

Desde su perspectiva, la contabilidad debe tener en cuenta, inicialmente, antes que la actividad económica de la empresa, los actos de sus órganos administrativos, con la finalidad de ejercer un control eficiente; así mismo, estructura el carácter legalista sobre la base de la contabilidad como medio de prueba.

Es importante anotar que Cerboni define un conjunto de “*Axiomas Contables*”³ con los cuales trata de dotar a la Contabilidad de una estructura científica; incluso, incorpora a cada axioma una serie de corolarios con los cuales pretende establecer leyes que regulan el comportamiento de los actores y la información generada por la contabilidad. Entre sus principales seguidores se destacan: “*Rossi, Bonalumi, Riva Gitti, Mondini en Italia; Faure en Francia; Fulton, Cronhelm, Sprague y Kester en Estados Unidos que fueron partidarios de la 'ownership theory', de raigambre jurídico-personalista*” (Álvarez, 2001: 8).

No obstante la importancia que tiene la teoría propuesta por Cerboni para la formación científica del pensamiento contable, sus planteamientos no responden específicamente a las necesidades de la disciplina, puesto que no reflejan la realidad en la cual se encuentra inmersa; más bien, propenden por definir un marco jurídico de referencia; incluso, su concepción es “*parcelaria*”, ocupándose solamente de una parte del objeto de la contabilidad como es el de los derechos y obligaciones de los propietarios y de las personas involucradas con la empresa.

Siguiendo con las doctrinas jurídico personalistas vale la pena destacar a Gabriel Faure y su «*personalismo avanzado*» influido doctrinalmente por Chateaudun y Cerboni, en el cual, incorpora el concepto de función y establece que las cuentas se abren a funciones más que a personas físicas. Su obra es importante teniendo en cuenta que “*Garnier lo cita junto a Pacioli y Degranges como uno de los tres*

³ 1.- Toda administración consta de una o más haciendas; y toda hacienda tiene un propietario a quien pertenece (o absolutamente o por representación) la materia a administrar; y no se puede administrar sin que el propietario entre en relación con agentes y corresponsales.

2.- Tener la propiedad de la hacienda es un hecho distinto de tener la administración de la misma.

3.- Tener la administración de la hacienda es un hecho distinto de tener la custodia de la sustancia o de las cosas que componen la hacienda, respondiendo de ellas materialmente.

4.- No puede crearse un deudor sin crear simultáneamente un acreedor, o viceversa.

5.- El propietario, administre o no la hacienda, es, de hecho, en relación con los agentes o corresponsales, acreedor de la sustancia de la hacienda y deudor del pasivo de la misma.

6.- El débito y el crédito del propietario sólo varía por el hecho de pérdidas o beneficios, o por la ampliación o reducción del capital inicialmente aportado. (Montesinos, 1978: 177)

autores más significativos de la historia de la Contabilidad". (Montesinos, 1978: 183).

Dentro de éstas doctrinas y al margen de las escuelas personalistas, influenciadas por el pensamiento de Cerboni, se desarrollan una serie de trabajos de raíz eminentemente jurídica, "a partir de 1735 con *Hustcraft Stephens* y su obra «*Italian Book Keeping reduced into Art*», primer exponente de la «*Ownership Theory*»" (Montesinos, 1978: 183 - 184), con los cuales, se trató de explicar el funcionamiento en partida doble de las cuentas y posteriormente, el concepto de "entidad contable", que analiza las relaciones jurídicas entre la "entidad" y terceros, o sea, las partes ajenas o externas a dicha entidad.

1.1.2 Enfoques contistas⁴ y neo – contistas

El contismo es considerado como "la primera escuela doctrinal de la disciplina contable, sustentado en la "teoría de la personificación" y centrado en el funcionamiento de las cuentas" (Montesinos, 1978: 185), su objeto de estudio son los registros efectuados mediante las cuentas, dejando de lado su esencia, o sea, el análisis de lo que la cuenta registra, en éste caso, los fenómenos económicos y patrimoniales.

Desde esta concepción, la contabilidad queda definida como la "ciencia de las cuentas", que tiene por objeto establecer los procedimientos para realizar adecuadamente los registros contables, los cuales, son el resultado de una centenaria "práctica" desarrollada inicialmente en Italia y posteriormente, en los lugares que ostentaron un auge comercial e industrial. Entre sus principales representantes podríamos mencionar a: "*Nicoló D' Anastasio en 1803 y Giuseppe*

⁴ Primera teoría en torno al funcionamiento de las cuentas, que utiliza fórmulas algebraicas para demostrar las relaciones existentes entre determinados grupos de cuentas.

Bornachini, a partir de 1818, si bien sus primeros planteamientos prácticos datan del siglo XVII" (Lopes De Sa, 1997: 12).

En Italia, el contismo es desplazado por la "teoría personalista" conceptualizada por Cerboni; no obstante, en otros países, principalmente en Francia tuvo su mayor auge con Quesnot, uno de los autores de mayor difusión en el siglo actual.

El profesor Montesinos (1978: 186) "*incluye la doctrina contista dentro del periodo científico de la contabilidad más que todo para indicar su vigencia después de 1840 y su vinculación con el neocontismo*"; teniendo en cuenta que sus avances metodológicos no fueron de gran importancia para la disciplina contable, debido a que polariza sus estudios sobre el funcionamiento de las cuentas, enriqueciendo de esta forma, solamente la parte instrumental.

La continuación doctrinal del contismo es el neocontismo que rechaza la ficción de la personificación adoptada por el contismo clásico y en su lugar se preocupa por la noción de valor, captada y manifestada a través de las cuentas y de los balances. Uno de los aspectos relevantes de esta corriente es la incorporación de la "noción de valor", que abre paso al enfoque económico en contabilidad; no obstante, centra su atención en el funcionamiento de las cuentas, aún cuando reconozca detrás de ellas la existencia de una problemática de tipo económico.

Así mismo, ve en la contabilidad algo más que un simple mecanismo puramente formal de registro al considerar que "*es preciso conocer la realidad para poder gobernar económicamente una entidad a través de las cuentas*" (Montesinos, 1978: 186). Desde el punto de vista filosófico y aunque el objeto de estudio son las cuentas, se despierta un interés por comprender los hechos o situaciones que éstas registran; igualmente, hay preocupación por estudiar la realidad económica y los fenómenos patrimoniales.

Según Vicente Montesinos (1978: 186): *“la doctrina italiana evoluciona rápidamente hacia la «teoría controlista», de clara orientación económica, por el propio Fabio Besta, cuyas ideas propugnan por el control económico de la riqueza de la hacienda; de acuerdo a éste enfoque la contabilidad queda definida como «la ciencia del control económico»”*.

A pesar del desplazamiento que sufre el neocontismo en Italia por la concepción controlista de Besta, en otros países tuvo una notoria influencia, principalmente en el centro de Europa (Alemania⁵, Suiza y Hungría especialmente), Estados Unidos y Francia, sitios en los cuales se desarrollan sus tres ramas principales: *“la centro – continental, la norteamericana y la francesa”* (Montesinos, 1978: 187).

En el neocontismo centro - continental sobresale la teoría materialista de Joseph Szarka y la teoría de las dos series de cuentas, que distingue las representativas de la sustancia patrimonial y las del patrimonio neto, *“el principal representante de esta concepción es el suizo Frederick Hügli”* (Montesinos, 1978: 187).

Dentro de esta corriente, se desarrollan teorías opuestas a la de las “dos series de cuentas” como las de León Gomberg⁶, *“quien propugna por el desarrollo de una disciplina más amplia equivalente a la economía de la empresa actual, éstos planteamientos permiten considerar a éste autor como precursor de los enfoques económicos de la contabilidad; no obstante, su obra no va más allá de la mera registración contable”* (Montesinos, 1978: 187)

La doctrina neocontista norteamericana evoluciona de forma esencialmente *descriptiva*, ocupándose de exponer racionalmente aquellas prácticas que los

⁵ El neocontismo en Alemania, inició una sólida tradición en el tratamiento de la economía de la empresa basada en el concepto de valor y en la determinación económica del beneficio.

⁶ En los planteamientos de éste autor pueden encontrarse la primigenia de una nueva contabilidad.

contables utilizan en la realidad; conjuntamente, se desarrollan teorías normativas, contrapuestas a la anterior, preocupadas por definir un modelo de lo que la contabilidad debe ser. En otras palabras, las teorías descriptivas centran su estudio en el desarrollo de la práctica usual; en tanto que, las normativas tienen por objeto definir un marco regulatorio para la práctica contable.

Las teorías descriptivas desarrollan fundamentalmente los conceptos de cuenta y de valor, según Ijiri (citado por Montesinos, 1978: 219): “*dentro de esta teorización se distinguen dos tipos de contabilidad en la práctica corriente: la «equity accounting» y la «operational accounting»*”, la primera tiene como objetivo proporcionar datos para la resolución de conflictos entre las partes y la segunda, de brindar información para la toma de decisiones.

En este sentido, la preocupación esencial del neocontismo norteamericano son los balances, las cuentas, la explicación racional de los mecanismos de registro y la utilidad de la información contable, manifestada a través de un “sistema de valores”, por medio del cual administrar adecuadamente las explotaciones y resolver conflictos de intereses entre las partes involucradas.

Por su parte, el neocontismo francés⁷, tuvo una notoria influencia en toda Europa, incluso, prolonga su vigencia hasta nuestros días, dentro de esta corriente se destacan autores como: “*Jean Bourhisten, que limita el concepto de contabilidad al de «ciencia de registro», que tiene como objeto registrar los derechos del propietario y de otras personas con respecto a una fortuna específica*” (Montesinos, 1978: 221).

⁷ Esta corriente enfatiza en el concepto de valor, que trata de las concepciones, coordinaciones, transformaciones y clasificaciones de todos los valores materiales o jurídicos, servicios, desembolsos y otros que influyen en las situaciones de los patrimonios privados o públicos. De esta forma, las funciones de la contabilidad serían la histórica, estadística, económica, financiera, de ordenación, de comparación y control.

Es importante considerar dentro de esta doctrina a Jean Dumarchey (citado por Montesinos, 1978: 221), *“quien centra sus estudios en la idea de “valor” e introduce conceptos sobre el equilibrio del balance; así mismo, analiza las combinaciones generadas por la situación patrimonial y los movimientos de las cuentas (unidades de valor), introduce las nociones de estática y dinámica de una cuenta y finalmente, resalta las funciones de análisis y síntesis de la contabilidad a través de un sistema integral”*. La obra de éste autor es substancial no solamente por el desarrollo de la “teoría del valor”, sino por concebir la contabilidad como un sistema complejo que facilita el análisis e interpretación de los registros contables.

Sobresale igualmente, René Delaporte, *“cuya concepción ocupa a la contabilidad de los movimientos de valor y su registración, teniendo como base el cambio y la operación económica y no el patrimonio detallado en el balance”*. (Montesinos, 1978: 221)

El énfasis del enfoque contable desde el punto de vista económico y su amplia concepción de la teoría del valor, llevaron a que Dumarchey y Delaporte se adhirieran posteriormente a la escuela económica.

De esta forma, el neocontismo como corriente doctrinal mantiene su influencia especialmente porque permite la comprensión del mecanismo del funcionamiento de las cuentas según el método de la partida doble; pero desde el punto de vista de la investigación contable pierde notoriamente su protagonismo, debido a sus incipientes avances teóricos y a la falta de originalidad de sus representantes; en éste sentido, podríamos considerar a esta doctrina como perfeccionadora de la mecánica de las cuentas desarrollada por el contismo clásico; incluso, el mismo Montesinos (1978: 222) reconoce que: *“le dedica un apartado a esta doctrina para significar su carácter de «puente» entre los enfoques meramente contistas y los planteamientos económicos, de vital importancia para el desarrollo de la disciplina”*.

1.1.3 La doctrina económica en contabilidad

Dentro del presente recuento histórico del periodo científico es fundamental el enfoque económico; puesto que, a partir de él se vincula la contabilidad con la economía, lo que permite la comprobación de hipótesis de investigación propuestas con respecto a la disciplina; como lo plantea el profesor Harold Álvarez (2001: 14): *“éste enfoque coadyuva a comprobar hipótesis referentes a la posibilidad de realizar un tránsito desde lo microcontable a lo macrocontable”*.

Como componentes del enfoque económico, el profesor Montesinos (1978: 222) propone una clasificación de diez tendencias investigativas, las cuales se citan a continuación:

- Concepción controlista
- Teoría hacendalista italiana
- Doctrina de la economía de la hacienda
- Corriente alemana de la economía empresarial
- Concepción patrimonialista masiana
- Doctrina de la causas económicas
- Evolución de la contabilidad de costos
- El enfoque de la contabilidad no monetaria
- El desarrollo de la contabilidad macroeconómica
- La Contabilidad Económica.

1.1.3.1 La concepción controlista

Fabio Besta, fundador de la escuela Veneciana, desarrolló su conceptualización inicial con base en la obra de Francesco Villa, impulsador de la escuela Lombarda; posteriormente, abandona esta postura neocontista⁸ y redefine la contabilidad desde una perspectiva controlista, que asigna a la disciplina el control económico de la riqueza hacendal, que se hace efectivo a través del cumplimiento de normas ordenadas previamente establecidas.

⁸ Al defender que las cuentas no se abren a personas sino que captan el valor de las cosas, bienes o elementos patrimoniales *“mensurables”*.

La aparición de la teoría controlista o materialista supera la ficción de la personificación y artificios como la distinción entre propietario y gestor; en éste caso, las cuentas ya no se asignan a las personas, sino que su objeto es registrar las entradas y salidas de los elementos materiales de la empresa.

Una de las preocupaciones de esta doctrina es dar jerarquía y rango científico a la contabilidad a través del “estudio histórico de la cuenta” y la “noción económica de valor”, teniendo presente esta última define la cuenta como: *“serie de anotaciones referidas a un objeto determinado conmensurable y mutable, efectuadas con la finalidad de registrar las condiciones y medidas de tal objeto en un instante dado y de registrar también las mutaciones que va experimentando, para poder dar razón del estado de este objeto en un determinado momento”* (Álvarez, 2001: 15). En éste sentido, la cuenta se entiende como un instrumento de la contabilidad y es por consiguiente un registro de entradas y salidas tanto en el ámbito de las realizaciones como de los presupuestos contables.

Besta, investiga las funciones básicas de la administración económica distinguiendo tres tipos diferentes: de gestión, de dirección y de control, en éste último grupo la contabilidad centra su atención. Dentro del control identifica dos partes: *“registro y costreñimiento del trabajo económico, clasificando luego las funciones de control con respecto al tiempo en que acaecen, los hechos administrativos a los que se refiere y con respecto a su naturaleza”* (Montesinos, 1978: 223). La importancia de su teorización radica en la propuesta de una sistemática contable, sobre la que se fundamentarán, más tarde, estudios de administración y organización de empresas. Su obra principal fue La Ragioneria que se publica entre 1891 y 1910, en donde postula que: *“El principio básico de que en contabilidad no interesa tanto la consideración del aspecto jurídico, es decir, los derechos en sentido estricto, como la consideración de los hechos, esto*

es, la concreción real de los derechos. De nada nos sirve – dice Besta - en el orden genuinamente contable el goce de un derecho de crédito si este no puede hacerse efectivo, ni un derecho real de propiedad si el objeto ha desaparecido”. (Fernández, 1977:30)

La consideración de los hechos es un aspecto relevante que debe ser observado por la contabilidad, es decir, su concreción “real”; se busca entonces, mediante el controlismo promulgado por Besta verificar que los derechos existan verdaderamente.

1.1.3.2 La teoría hacendalista italiana

La problemática de la organización y la administración de las haciendas, es desarrollada primigeniamente dentro de las concepciones de Cerboni y Besta, sin embargo, *“tales ideas no aparecen suficientemente ordenadas y dan muestra de una profunda confusión conceptual; donde, la contabilidad presenta un contenido difuso, que abarca prácticamente la totalidad de los problemas de la hacienda, incluso la investigación de sus órganos y funciones”.* (Montesinos, 1978: 223 - 224)

Desde la perspectiva de Cerboni, la contabilidad cumple una función general, introduciéndose entre muchos otros campos en el de la administración, al considerar que su finalidad práctica son las normas de organización y dirección para el logro de los objetivos de las unidades económicas; de esta forma, incorpora a la contabilidad todo el campo de la ciencia de la administración hacendal.

Al igual que Cerboni, Besta asigna a la contabilidad un contenido amplio considerando que su área de estudio son los problemas administrativos de las

haciendas y el control del cumplimiento de sus funciones; así, la contabilidad se encargaría prácticamente de todos los temas referentes a la hacienda, fundamentalmente del control económico y la administración.

A diferencia de Besta, Giovanni Rossi, “*conceptualiza el estudio de los problemas de la hacienda fuera de la contabilidad, desarrollando lo que denomina «ciencia general de las haciendas»*” (Montesinos, 1978: 224); no obstante, sus planteamientos se introducen en el campo de la organización y administración hacendales.

En contraposición a las posturas haciendalistas italianas, principalmente las de Rossi, surge la escuela industrialista, encabezada por Fayol y Taylor, que concede a la ciencia de las haciendas, ciencia de la administración para Fayol y organización científica para Taylor, una posición preeminente con respecto a la contabilidad. Para Fayol, las operaciones de la empresa estaban definidas de la siguiente forma: “*administrativas o de gerencia, técnicas de producción, comerciales, financieras, contabilidad y seguridad*” (Chiavenato, 1999: 90), en donde, compete a la contabilidad la realización de los registros y de proporcionar información a la administración, quedando así relegada prácticamente a un nivel instrumental.

1.1.3.3 La doctrina de la economía de la hacienda

Corriente de pensamiento creada y promovida por Gino Zappa, en la que sustenta que la finalidad de las unidades económicas es la obtención del rédito y que la problemática de la disciplina contable debe estar supeditada a su determinación; así mismo, promulga que la economía hacendal es la encargada de analizar las condiciones de las haciendas en aspectos como la organización, estructura administrativa y contabilidad.

Vincula de éste modo, la contabilidad con la economía de la empresa, considerando que existe una ciencia “única” de la administración económica hacendal, dividida a su vez, en tres disciplinas conectadas sistemáticamente, en coexistencia armónica, que no pueden presentarse de forma aislada. En éste punto su aportación es trascendental, por cuanto pone de manifiesto el carácter sistemático e interconexionado de las investigaciones científicas en el campo de las actividades económicas de las haciendas.

No obstante, para algunos autores como E. Boscarato y L. Nicodemi, los planteamientos de Zappa no ofrecen un cuerpo doctrinal abarcante, incluso, “*se pueden considerar superficiales para justificar el campo contable; en donde, su visión de contabilidad carece de lógica científica capaz de justificar la dignidad y autonomía necesarias*” (Lopes de Sa, 1997: 42). De este modo, la contabilidad se limitaría solamente a las “revelaciones” y “levantamientos” de las riquezas de la hacienda, presentando así una imagen reduccionista, cuya problemática específica sería la de establecer el rédito obtenido en las unidades económicas.

1.1.3.4 La corriente alemana de la economía empresarial

Doctrina que enfoca la contabilidad dentro de la economía de la empresa, concibiéndola como “*ciencia de la información de los fenómenos económicos*” (Montesinos, 1978: 255 - 257), planteamiento similar al propuesto por Zappa, al subordinar el estudio de la problemática contable al contexto de la economía empresarial, conllevando a que la disciplina pierda trascendencia y autonomía. Sus principales representantes son: Schmalenbach y Schmidt, que desarrollan teorizaciones en torno al concepto y función del balance y Schneider, que trata la problemática contable sobre la base de una cimentación económica.

Schmalenbach precisa el significado de los dos estados contables: el primero estático, que busca mostrar una adecuada información sobre el patrimonio y el segundo dinámico, dirigido a informar sobre la eficiencia económica de la producción de la hacienda. Al respecto, uno de los planteamientos de éste autor es el siguiente:

La contabilidad por partida simple busca el beneficio exclusivamente con la ayuda del Balance. En la contabilidad por partida doble, el Balance dispone de un satélite que es la cuenta de Pérdidas y Ganancias, la cual se empareja siempre con el Balance, como una mano con la otra. La cuenta de Pérdidas y Ganancias muestra, en forma más o menos resumida, los movimientos habidos durante un periodo contable, y el Balance presenta la situación resultante de esos movimientos. (Boter Mauri, citado por Álvarez, 2001: 16)

Se brinda entonces, una mayor trascendencia al balance del rédito sobre el balance patrimonial en cuanto a su significación y desde la perspectiva económica de la producción, lo que implica un desplazamiento de la atención desde el estado de situación patrimonial hacia la cuenta de pérdidas y ganancias.

El balance dinámico propuesto, busca definir el “verdadero” resultado de la actividad empresarial durante un periodo económico, quedando la riqueza (patrimonio) en un plano secundario, teniendo en cuenta que el resultado obtenido permite mantener la eficacia productiva de la unidad económica y la obtención de un beneficio que garantiza a la empresa atender sus deudas.

Por su parte, Schmidt estima que es propio de la contabilidad plantear soluciones a problemas específicos dentro de la economía hacendal, es el caso de la inflación como fenómeno recurrente. Así mismo, en su conceptualización asigna al balance una doble función: “*establecer el valor actual del patrimonio y definir el rédito del ejercicio*” (Montesinos, 1978: 257), mantiene entonces una teoría dualista, contrapuesta a los planteamientos monistas de Schmalenbach que priorizan el balance del rédito.

Schneider, continua las ideas de Schmalenbach y Schmidt, estructurando la información contable en sólidos criterios económicos, tanto a nivel de la economía empresarial como de economía política; de esta forma, le da un sentido amplio a la disciplina, que no limita solamente a la teneduría de libros y a los cálculos, sino más bien, a la presentación de relaciones estadísticas de los hechos económicos acaecidos en el transcurso del ejercicio contable; así como, su papel trascendental en la preparación de planes económicos, esta profunda concepción es recogida por Manuel de Torres (citado por Montesinos, 1978: 257) al afirmar:

La contabilidad no es para Schneider una técnica (la partida doble), ni una necesidad práctica para la vida administrativa de la empresa (contabilidad externa), ni siquiera un imprescindible método de control (contabilidad de costes). Es todo eso y algo más; es el instrumento sensible y preciso que, aplicado al plan de producción (presupuesto de la empresa), va registrando con exactitud, en cada momento, cómo se realizan los planes del empresario, en todos los órdenes, desde el técnico de la producción hasta las previsiones de los precios y las expectativas del movimiento de los mercados, suministrando así la información necesaria en cada caso, para la perfecta marcha de la empresa.

1.1.3.5 Concepción patrimonialista masiana

Vicenzo Masi, seguidor de Besta, es considerado como el fundador y principal exponente de esta doctrina, desde su perspectiva, la contabilidad tiene como objeto de estudio los fenómenos patrimoniales, sus manifestaciones y comportamientos, en sus aspectos “estático” y “dinámico”, “cualitativo” y “cuantitativo”, para lo cual, utiliza instrumentos de manifestación patrimonial que permiten conocer el patrimonio en sus componentes y valores; por lo tanto, solo en su estudio la contabilidad adquiere su dignidad científica. Éste planteamiento propuesto por Masi puede sintetizarse en los siguientes términos:

El objeto de estudio de la contabilidad es el «patrimonio hacendal considerado en sus aspectos estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo», y cuyo fin es el gobierno oportuno, prudente, conveniente de tal patrimonio en las empresas y en los entes de cualquier naturaleza, sea en situación de constitución, sea en

situación de gestión, sea en situación de transformación, cesión, fusión y de liquidación”. (Montesinos, 1978: 285)

Masi divide el estudio de la contabilidad en tres componentes: La estática, la dinámica y la manifestación del patrimonio, refiriéndose sobre el particular, el autor en cuestión argumenta:

La Estática “*es el estudio del patrimonio en un momento dado del tiempo, como si su acción estuviera detenida, para examinar cuantitativa y cualitativamente su composición, sus elementos, cantidades, valores, estructura y condiciones de equilibrio*” (Lopes De Sa, 1997: 45). Al respecto, la estática patrimonial tiene como objetivo la elaboración de un análisis cualitativo, sustentado en el estudio de las variables económicas y un análisis cuantitativo con base en el aspecto contable.

La Dinámica “*es el estudio del patrimonio como un todo en movimiento continuo, causado por factores internos y externos a la organización*” (Lopes De Sa, 1997: 45). Corresponde así, a la dinámica el análisis del comportamiento del patrimonio a través de la consideración del fenómeno financiero con respecto a: “*las inversiones y financiaciones y los movimientos que las afectan, los costos e ingresos y las entradas y salidas financieras (rédito y su análisis)*” (Montesinos, 1978: 286).

Referente a la manifestación patrimonial, el profesor Masi sostiene lo siguiente:

La estática y la dinámica patrimonial no podrían ser estudiadas totalmente ni explicadas completamente, sin el uso de procedimientos diversos, oportunamente coordinados, de revelaciones que evidenciasen el patrimonio y los hechos patrimoniales, tal y como se manifiestan en las empresas y en las instituciones de todas las naturalezas, y, asimismo justifica la existencia de una Revelación Patrimonial o Levantamiento Patrimonial. (Lopes De Sa, 1997: 45)

En otras palabras, la revelación del patrimonio tiene como objetivo revelar o descubrir mediante adecuados sistemas y métodos, ese acontecer hacendal que ha sido analizado en la estática y dinámica patrimoniales.

A pesar de su profunda concepción doctrinal, los planteamientos masianos han sido cuestionados por Pietro Onida (citado por Montesinos, 1978: 286), al señalar que: *“la contabilidad tal como la entiende Masi, comprende casi toda la materia de la que se ocupa la economía hacendal zappiana, en sus diversas ramas, quedando sólo excluida, aunque tampoco enteramente, la parte referida a la organización de la hacienda”*. Desde la concepción de Masi, la contabilidad tendría como objeto de estudio la gestión del patrimonio, que según Onida, se confundiría con la gestión económica al desarrollar prácticamente las mismas funciones dentro del estudio de la problemática hacendal, presentando así, una confusión conceptual similar a la de la mayoría de autores del haciendalismo italiano que no definieron límites entre la economía de la hacienda y la contabilidad.

De forma similar a Onida, José Rivero Romero (citado por Montesinos, 1978: 286) critica los planteamientos de Masi en lo relacionado con la economía de la empresa, que desde los postulados masianos se confunde con la gestión del patrimonio; igualmente, el autor aquí comentado plantea que: *“no es posible admitir que el fin de la contabilidad sea el gobierno oportuno, prudente y conveniente del patrimonio”*, parcelando de este modo, el estudio de la disciplina a la administración del patrimonio de la hacienda.

1.1.3.6 Doctrina de las causas económicas

Esta teorización ha tenido diversos enfoques, pero, fundamentalmente se caracteriza por diferenciar dos aspectos en los fenómenos representados por la contabilidad, por un lado, la financiación o causa y por el otro, el análisis de los hechos o situaciones acaecidas o resultado.

Según el profesor Montesinos, una primera aproximación en éste sentido nos la proporciona León Gomberg con su teoría causal, en la que define como objeto de estudio de la contabilidad la actividad económica de la empresa con el propósito de conocer las causas y consecuencias de su funcionamiento. Desde su concepción, la contabilidad es definida como: *“la ciencia de los juicios escritos de valor en la economía de la hacienda”* (Montesinos, 1978: 287).

Gomberg (citado por Montesinos, 1978: 287) plantea así mismo, el “principio de causalidad” cuando afirma que la empresa genera operaciones mercantiles y en éstas es necesario distinguir el punto de partida y llegada, lo cual, da lugar a una doble inscripción, una en la cuenta de causa y otra en la de efecto, al final, el efecto del activo es igual al efecto del pasivo, esta argumentación puede resumirse en los siguientes términos: *“el crédito o haber de una cuenta representa la procedencia, origen o causa de un hecho económico, y el débito o debe representa el efecto”*.

Dentro de las teorías de las causas económicas, es trascendental, de acuerdo a Montesinos (1978: 287): *“el estudio de las relaciones que evidencien más claramente las magnitudes económicas de tipo flujo”*. Al respecto, es importante referir las posturas de Garnier, de Minico, Amaduzzi e Ijiri.

Pierre Garnier, plantea que las cuentas resultan de las causas y efectos producidos por las transacciones, es decir, de las operaciones económicas que sean susceptibles de cuantificarse; en éste sentido, propone una clasificación de las cuentas sobre la noción de función económica desempeñada en la empresa por los activos y los pasivos o por los hechos en sí mismos, representados por las cuentas de productos y cargas.

Del mismo modo, concibe que *“la partida doble, supone un doble análisis de los hechos: según sus efectos sobre la situación inicial y según su naturaleza, como causas del resultado”* (Montesinos, 1978: 287). El primero es realizado teniendo en cuenta la diferencia entre los activos y pasivos, en donde, se analiza el resultado inicial y el obtenido después de ocurrido el hecho económico, y el segundo, de la diferencia entre los productos y cargas antes y después del mismo hecho; es decir, las operaciones o hechos económicos son analizados dos veces: la primera, como causa directa del resultado y la segunda, como efecto sobre los elementos del patrimonio.

Es primordial resaltar en el planteamiento de Garnier (citado por Montesinos, 1978: 288), la definición de unos límites concretos a la disciplina contable, en el que argumenta: *“la contabilidad tiene por objeto el estudio de los hechos, o sea, de las causas directas del resultado, dejando a otras disciplinas la tarea de investigar las causas indirectas y más o menos lejanas [...]”*.

Por otra parte, se desarrollaron concepciones que resaltan las causas económicas a través de la reformulación de la teoría de Gino Zappa como las de Lorenzo de Minico y Aldo Amaduzzi, cuyos planteamientos, según Montesinos (1978: 288): *“[...] pueden considerarse dentro de la corriente doctrinal de la escuela zappiana del rédito”*. De Minico, señala que cada una de las entradas y salidas de valores numerarios tienen una causa económica, un motivo del cual se deriva; las causas en cuestión, pueden estar relacionadas o ser ajenas a la dinámica del rédito de la empresa.

En lo que se refiere a Amaduzzi (citado por Montesinos, 1978: 288), distingue entre: *“cuentas financieras y cuentas económicas”*, en las primeras incluye los créditos y débitos de financiamiento, distinguiendo una primera serie de cuentas, que denomina financieras en sentido estricto, y la segunda serie, comprendería los

créditos y débitos de financiamiento, incluidos entre las cuentas del rédito; mientras que, en las cuentas económicas distingue dos clases: la referida a los aumentos y disminuciones del capital neto en sus diversas partes y las relativas a las variaciones económicas del resultado del ejercicio.

Tanto en los planteamientos de Minico como de Amaduzzi, el rédito o resultado es de gran trascendencia para el desarrollo de sus argumentaciones, el primero tiene en cuenta éste concepto para clasificar las causas económicas que definen las entradas y salidas de valores numerarios, y el segundo, incluye el rédito y sus variaciones en las cuentas financieras y económicas.

Con respecto a los flujos contables, es importante, la problemática del flujo de fondos, cuyo estudio se remonta a principios del siglo XX, citándose usualmente a William Morse Cole como su iniciador. El estudio de los fondos originalmente se ocupa de los activos y pasivos corrientes y el análisis de los fondos se refiere tanto a la situación del patrimonio como a los movimientos en un periodo específico, al respecto se puede mencionar el *“estudio contable sintético de fondos y de flujos presentado por el Consejo Nacional de Contabilidad de Francia, con el nombre de cuadro cinético”* (Montesinos, 1978: 289).

En éste sentido, es importante referir los diferentes enfoques que se ha dado al análisis de los fondos, por ejemplo, *“[...] el de la situación patrimonial, dentro del cual se estudian las variaciones patrimoniales y el análisis de los flujos de fondos centrado sobre los movimientos de tesorería”* (Montesinos, 1978: 289 – 290).

Finalmente, dentro de las teorías de las causas económicas sobresale la concepción de “cadenas causales” desarrollada por Yuji Ijiri (citado por Montesinos, 1978: 290), en la que *“considera que el elemento esencial en la contabilidad por partida doble es la relación causal entre un incremento y una*

disminución en los recursos presentes o futuros de una entidad". En este enfoque, la contabilidad es concebida de forma dinámica, en donde, los hechos registrados no son aislados sino que están dentro de cadenas causales; en consecuencia, un cambio en una cuenta estará directamente relacionado con otro ocurrido en el pasado o en el futuro, concepción que permite el análisis de los valores registrados de forma sistémica.

De acuerdo a éste autor, la diferencia fundamental entre la contabilidad por partida simple y doble, consiste en el registro de los hechos, en el caso de la partida simple es realizado de forma independiente; en tanto que, en la partida doble, los cambios están ligados a otros a través de una relación causal, en palabras de Ijiri (citado por Montesinos, 1978: 290): *"La superioridad de la doble clasificación sobre la partida simple no es solo de tipo formal, sino que la primera nos permite contemplar los valores de forma sistémica, entrelazados mutuamente dentro de la estructura de una red causal"*.

1.1.3.7 Evolución de la contabilidad de costos

Los primeros planteamientos en materia de costos fueron desarrollados en el siglo XIV en Italia, entre los más destacados: *"las contabilidades de Francesco del Bene y la compañía de Florencia que datan de 1318 a 1322 y las cuentas de Francesco Dantini, de Prato en 1390; posteriormente, en el siglo XV los registros en la casa de los Médicis, que utilizaron técnicas primarias de cálculo de costos"* (Álvarez, 2001, 5), sin embargo, el profesor Montesinos (1978: 290) *"ubica en el siglo XX la aparición y desarrollo de la contabilidad de costos como rama sistemática de la doctrina contable"*.

Así mismo, Montesinos (1978: 290) argumenta que: *"los programas de investigación contables desarrollados por una parte importante de la doctrina"*

italiana y, sobre todo, alemana, no conciben los estudios de contabilidad sino en íntima conexión con la disciplina de la economía de la empresa”, desde esta perspectiva, el estudio de la contabilidad de costos debería ser abordado teniendo en cuenta un enfoque económico, puesto que, éste constituye el núcleo duro del programa de investigación contable.

No obstante, el programa propuesto carece de una heurística positiva lo suficientemente potente, como consecuencia, la contabilidad de costos se origina de forma externa y no motivada por una lógica interior, muestra de ello, es el desarrollo contable de costos en Francia y Estados Unidos.

En Francia, uno de los enfoques de estudio de mayor interés fue la búsqueda de métodos alternos para la distribución de los costos indirectos, con el fin de lograr una mayor objetividad y discriminación para la asignación de éstos a cada uno de los productos, de esta forma, *“en 1927 se crea una comisión para el estudio de este problema, en el seno de la Comisión General de Organización Científica del Trabajo (CEGOS)”* (Lauzel, citado por Álvarez: 2001: 17).

Igualmente, se destacan dentro de la doctrina contable francesa autores como *“Cibert, Lauzel, Chardonnet, Rapin y Poly”* (Montesinos, 1978: 291), que enfatizan sus estudios de costos sobre la base del Plan Contable, éstas conllevan a que los planteamientos de contabilidad financiera se acerquen a posturas cercanas al neocontismo, en especial, por el enfoque en la mecánica y explicación del funcionamiento de las cuentas; no obstante, es importante resaltar los análisis realizados dentro de los estudios de costos y el interés de enfocar la disciplina contable en el estudio de la administración de las unidades económicas.

En consecuencia, la doctrina de costos francesa no adopta una postura reduccionista centrada solamente en el funcionamiento de las cuentas, sino que

va más allá, a través de la incorporación de la contabilidad a la problemática de la gestión económica y por medio de los análisis y razonamientos de lo que registran las cuentas de costos.

Por otra parte, en Estados Unidos e Inglaterra el desarrollo de la contabilidad de costos es significativo a partir del siglo XIX, en donde, algunas investigaciones han demostrado el uso de técnicas de costos y gestión avanzadas, por ejemplo, *“Hoskin, Macve y Tyson estudiaron el caso de Springfield (EE.UU.) y encontraron registros detallados de consumos de materiales y salarios desde 1819 y técnicas de control interno desde 1840”*; así mismo, *“Fleischman y Parker concluyen que hubo una contabilidad de costos avanzada en el Reino Unido antes de la Revolución Industrial”* (Gutiérrez, 2005: 104); sin embargo, habría que esperar *“hasta las tres últimas décadas del siglo XIX para el surgimiento de los estudios sistemáticos en contabilidad de costos”* (Montesinos, 1978: 292).

El desarrollo de esta disciplina a fines del siglo XIX y principios del XX enfatiza especialmente en el costo histórico, apartándose de conceptos económicos importantes como costo de oportunidad y costo diferencial; así mismo, los primeros tratados en lengua inglesa dejan de lado ideas económicas significativas para la época como *“el Factory Accounts, escrito por Emile Garcke y John Manger Fells, publicado en 1887”* (Montesinos, 1978: 292); éstas conceptualizaciones, al igual que las desarrolladas en Francia, pueden considerarse como externas al programa de investigación económico, propuesto por las corrientes alemanas e italianas, cuya característica esencial es su deficiente poder heurístico, que no permitió a los investigadores contables de la época desarrollar versiones refutables del programa.

Dentro de las teorizaciones en Estados Unidos, vale la pena mencionar el enfoque que H. L. Arnold le da al contador de costos *“que debe ser la predicción de costos*

futuros en función de los costos retrospectivos de una producción similar” (Montesinos, 1978: 293), esta apreciación, deja de lado el énfasis que dan los contables a los costos históricos y les permite participar en los procesos de planeación a través de la aplicación de herramientas de proyección, con las cuales generar información útil para la toma de decisiones en las empresas.

En las primeras dos décadas del siglo XX, sobresale el papel de la escuela industrialista o también denominada administración científica, que tuvo como objetivo *“el estudio de los procesos para rediseñar el flujo de trabajo y materiales y descomponer los procesos complejos en procesos simples y controlables”* (Gutiérrez, 2005: 107), lo que permitió la definición de estándares, con los cuales simplificar e incrementar la eficiencia en el trabajo, del mismo modo, a través de estructuras de costos complejas se logró determinar, de una manera científica, el valor de la mano de obra y materiales por unidad productiva. Dentro de esta concepción podemos mencionar a: *“Taylor, Gantt, Gilbreth, Cooke, Emerson y Fayol”* (Montesinos, 1978: 293).

Es importante resaltar en la segunda década del siglo XX el surgimiento de nuevos sistemas de contabilidad de gestión como consecuencia del crecimiento de las grandes corporaciones, fruto de la integración vertical, igualmente, *“el nacimiento de empresas multidivisionales como la General Motors”* (Gutiérrez, 2005: 108), debido al tamaño de este tipo de negocios no podían ser administrados desde un centro único, por ello, aparecen sistemas de contabilidad de gestión para controlar que cada división cumpla con los objetivos propuestos por la empresa, es así como el enfoque sistemático de los costos permite que ésta disciplina trascienda progresivamente hacia la contabilidad de gestión.

Según Montesinos (1978: 293): *“la teoría y la práctica en contabilidad de costos durante las décadas de los veinte y los treinta no es demasiado brillante”*, no

obstante, vale la pena destacar a J. Maurice Clark que establece el principio de costos diferentes para propósitos diferentes, fundamental para la contabilidad de decisión; según Donoso (2001: 76) *“la importancia de éste autor es la identificación de las funciones básicas de la contabilidad de costos⁹”,* lo cual, permite delimitar de forma clara su objeto de estudio al interior de las organizaciones.

Los años treinta en materia de contabilidad de costos y gestión no fueron tan importantes como la década anterior, fundamentalmente por *“la creciente necesidad de fondos de las grandes corporaciones, la proliferación de los mercados de capitales y la mayor demanda de información sobre la valoración de inventarios”* (Gutiérrez, 2005: 109) que desvían el interés hacia la contabilidad financiera, cuyo objetivo es el de proporcionar información a los acreedores e inversores para el control de la gestión de los directivos. Sin embargo, en materia de costos, es fundamental mencionar a John J. Neuner y su obra *Cost accounting. Principles and practice*, en la cual, *“reconoce la existencia de diferentes costos según la finalidad que se persiga en su determinación y asigna al cálculo de costos la función de servir a la fijación de precios en el caso de una producción conjunta [...]”*. (Montesinos, 1978: 293)

Igualmente, es primordial referir en la década de los treinta autores como *“R.S. Edwards, que plantea la necesidad de comparar incrementos en los costos con incrementos en los ingresos; R. H. Coase, que adopta una postura similar a la de Edwards y Bigg, cuyos planteamientos son correctos en contabilidad financiera y auditoría, pero no en contabilidad de gestión”*. (Montesinos, 1978: 293)

⁹ Función de la Contabilidad de Costos: 1. Ayudar a determinar el precio satisfactorio de los bienes vendidos, 2. Ayudar a fijar un límite mínimo en las disminuciones de precios, 3. Determinar qué productos eran los más beneficiosos, 4. Controlar el inventario, 5. Fijar un valor para el inventario, 6. Comprobar la eficacia y eficiencia de los distintos departamentos y procesos, 7. Detectar pérdidas, derroches y robos de inventarios, 8. Separar los costes de la inactividad de los costes de producir bienes y 9. Ayudar a los informes financieros. (Gutiérrez, 2005: 109).

La tendencia de 1945 hasta inicios de los sesenta fue la utilización de figuras de costos relevantes para la toma de decisiones, es decir, las técnicas de costos son destinadas fundamentalmente a la gestión de empresas. Al respecto, es importante señalar en Estados Unidos los planteamientos de "*Early, Vatter, Devine y los estudios de la National Association of Accountants*" y en Inglaterra a "*Solomons, quien desarrolla sus argumentaciones sobre el costo de oportunidad*". (Montesinos, 1978: 293)

En la década de los setenta, se observa un incremento de la atención hacia los aspectos decisionales y una tendencia clara a la ampliación del campo de la contabilidad de costos, convertida ahora en contabilidad de gestión, cuyo campo problemático oscila entre la presupuestación, planificación y control orientado hacia la toma de decisiones. Entre los autores más representativos, cabe citar a los norteamericanos: "*Horngren, Shillinglaw, Moore, Jaedicke, Dopuch y Birnberg*". (Montesinos, 1978: 294)

Los cambios en el entorno competitivo acaecidos en la década de los ochenta, conllevaron "*a reexaminar la contabilidad de costos tradicional y los sistemas de control de gestión, teniendo en cuenta que estos habían permanecido invariables desde 1925*" (Gutiérrez, 2005: 113). El redescubrimiento del papel crítico de la producción como ventaja competitiva, es el factor fundamental de la reestructuración de costos, enfocados anteriormente en la producción en masa de productos estandarizados; en éste nuevo contexto, los sistemas contables de costos y gestión deben orientarse hacia la mejora en la producción y servicio al cliente.

Por otra parte, la contabilidad de gestión en los noventa muestra nuevos planteamientos, según Ripoll (1994: 87) pueden considerarse:

Los sistemas de costos por actividad (ABC), el desarrollo de los planteamientos del control de calidad total (TQM) dentro del ámbito de la contabilidad de gestión, el control contable de los círculos de calidad, la adaptación a nuevas técnicas de gestión tales como los sistemas de planificación de las necesidades de materiales (MRP), las tecnologías de producción óptima (OPT), las técnicas Just in Time (JIT) y los sistemas de fabricación flexible (FMS), la contabilidad de gestión medioambiental, los nuevos indicadores de gestión integrales (BSC) y la utilización de sistemas expertos.

Finalmente, es importante anotar que la contabilidad de costos ha evolucionado paralelamente con las organizaciones, su entorno y tecnología, cambiando de acuerdo a las nuevas necesidades, incluso, ha sufrido un progreso significativo en la investigación y en la práctica, durante la última década del siglo XX y los primeros años del siglo XXI.

1.1.3.8 El enfoque de la contabilidad no monetaria

Los autores más representativos que han desarrollado planteamientos de la contabilidad en unidades diferentes a la monetaria dentro del enfoque económico son: Trélut, Sigaut e Ijiri. Trélut sostiene que no necesariamente una cantidad debe estar representada solamente por el valor, sino por otro tipo de unidades, ya sea de longitud, volumen o peso.

Sigaut reconoce que el control de inventarios a través de fichas no es realmente una contabilidad que signifique un sistema de control y registro. En el caso de la gestión de inventarios, la contabilidad en valores monetarios puede ser insuficiente puesto que no hace referencia a la clase y cantidad de artículos, elementos necesarios para efectuar un control adecuado.

En tanto que, Ijiri propone el modelo de contabilidad multidimensional, con el cual pretende básicamente representar sistemas contables complejos, en éste planteamiento distingue dos grupos de cuentas: “*de activos y de actividad*”

(Montesinos, 1978: 351). Según Ijiri, las cuentas de activos emplean el género de cantidad y actúan como un modelo similar a la partida doble, estas cuentas reciben cargos y abonos en unidades homogéneas, aspecto que facilita su medición y valoración, a diferencia de las posturas de Trélut y Sigaut que proponen un método contable de representación y coordinación expresado en unidades diversas, por otra parte, las cuentas de actividad se asimilan a las de resultado, pero su contenido es más amplio, por esta razón, pueden recibir cargos y abonos en diversas unidades.

De acuerdo a éste modelo, los estados contables esenciales son el Balance y el estado Activo – Actividad, el primero representa las cuentas de los activos en un momento dado, y el segundo acumula los saldos del periodo y permite establecer el rédito del ejercicio.

La validez de este planteamiento encuentra su mayor justificación en la generalidad que encierra, en el que el modelo de la partida doble es considerado como un caso particular dentro del mismo.

1.1.3.9 Contabilidad macroeconómica

La contabilidad nacional, macrocontabilidad, contabilidad macroeconómica o contabilidad social se ocupa de analizar los fenómenos ocurridos en un sistema económico, a través de un conjunto de cuentas, que ofrecen una representación numérica sistemática de la actividad económica durante un periodo determinado.

De acuerdo a la cronología de Adolf Enthoven (citado por Montesinos, 1978: 351), la contabilidad social se desarrolla en tres periodos específicos, cuyas características fundamentales se muestran a continuación:

El primer periodo de desarrollo se ubica hasta 1930 e involucra el análisis de la renta y flujo de valores, los autores más representativos son:

Sir William Petty (1623 – 1687), quien desarrolló sus planteamientos en torno a la comprensión de los fenómenos económicos en términos estadísticos, lo que permite cuantificar las magnitudes económicas como el ingreso y el consumo; Richard Cantillon (1680 – 1734), que analizó el proceso global de la circulación de valores en una economía y Francois Quesnay (1694 – 1774), que en su obra *Tableau economique*, describe el flujo circular de la vida económica en términos cuantitativos, razón por la cual es considerado el antecedente directo de la contabilidad social, incluso, su análisis de las cuentas nacionales influye directamente sobre autores tan importantes como Phillips y Mattessich. (Montesinos, 1978: 352)

Quesnay (citado por Montesinos, 1978: 352) resalta *“su concepción de un sistema fisiocrático basado en el orden natural, en el que distingue tres tipos de sectores económicos: los agricultores (clase productiva), los propietarios (clase de los propietarios del suelo) y los artesanos (clase estéril)”*. Desde esta perspectiva, la tierra es considerada como la única fuente de riqueza, teniendo en cuenta que el cultivo del suelo genera un excedente que es pagado en forma de renta a los propietarios que a su vez invierten capital para la mejora de la tierra, es decir, la actividad agrícola es la única capaz de generar riqueza, en tanto que, las otras actividades humanas no hacen más que transformar los recursos naturales.

En su *Tableau economique*, Quesnay (citado por Montesinos, 1978: 352) analiza dos tipos de problemas: *“1.- La definición de los valores de las transacciones entre los tres sectores y establecer su participación en la creación y consumo del producto nacional, y 2.- La determinación del flujo de bienes entre los tres sectores que conduce a una renta máxima nacional”*, lo que le permitió deducir posteriormente que, un aumento en el flujo circular conllevaría inexorablemente a un crecimiento de la economía.

Igualmente, se destaca en esta fase la concepción de circulación de valores dentro del sistema económico considerado como un conjunto unitario de partes interrelacionadas, cuyos principales representantes son: “*Karl Marx, León Walras y Vilfredo Pareto*” (Montesinos, 1978: 352).

En el segundo periodo (1930 – 1945), los estudios económicos y las realizaciones prácticas sobre contabilidad nacional son impulsados por dos factores fundamentales: la crisis económica y la teoría económica influida por John Maynard Keynes; así mismo, es importante destacar algunos trabajos cuyo propósito es presentar de forma sistemática la información relativa al producto y renta nacionales como los desarrollados por: “*Ragnar Frish, Meade, Stone, Ed Van Cleeff, Jan Tinbergen y Wassily Leontief*” (Montesinos, 1978: 353). Este último, reformula los planteamientos de Walras y los convierte de un modelo puramente abstracto en un instrumento de medición, predicción y análisis económicos, cuyo propósito es la descripción de los flujos entre los distintos sectores de la economía nacional durante un periodo fijado de tiempo, de esta forma, el modelo aquí propuesto pretende básicamente cuantificar las relaciones derivadas de estos flujos a través de ecuaciones lineales y coeficientes numéricos no estimados estadísticamente.

Finalmente, es importante mencionar dentro de la contabilidad social los planteamientos de “*Clark, Hicks y Kuxnets*” (Montesinos, 1978: 353); Colin Clark sostiene la conveniencia de establecer cuantitativamente las macromagnitudes económicas, en las que pone de manifiesto las relaciones entre renta nacional y transacciones económicas; J. R. Hicks, resalta la importancia de la contabilidad social, como medio eficaz de introducción para el estudio de la ciencia económica y las conceptualizaciones de Simón Kuxnets fundamentales para los posteriores estudios sobre el comportamiento del sistema económico.

El tercer periodo, inicia con el desarrollo de los primeros estudios sobre las estadísticas de renta nacional y las cuentas nacionales desarrollado por el Comité de Expertos de las Naciones Unidas, cuyos resultados fueron publicados en 1947 y aconsejan: *“incluir la estimación de la renta dentro de la contabilidad nacional, para lo cual se definieron varias fórmulas de contabilidad que pueden aplicarse al sistema económico y sus principales sistemas”* (Montesinos, 1978: 354); dentro del informe de las Naciones Unidas, es significativo un memorándum elaborado por Richard Stone referido a la definición y medida de la renta nacional y las macromagnitudes relacionadas con ella; en esencia, unos de los objetivos principales de estos estudios es la elaboración de modelos estandarizados de contabilidades nacionales que puedan aplicarse en varios países, para así, calcular la renta nacional.

En esta fase, es importante el marco contable desarrollado por Stone con base en el pensamiento de Keynes, cuya identidad fundamental es el equilibrio entre ahorro e inversión; igualmente, sobre el enfoque keynesiano son elaborados los diversos sistemas de cuentas nacionales; igualmente, es trascendente referir el perfeccionamiento del análisis input – output de Leontief.

Dentro de los planteamientos teóricos de éste periodo, vale la pena destacar el desarrollo de otra modalidad de contabilidad macroeconómica, relativa al análisis de los flujos de fondos en la economía de una colectividad, cuyos iniciadores fueron: *“Wesley C. Mitchel y Morris Copeland, que elaboró un marco conceptual para la captación contable de los flujos monetarios”* (Montesinos, 1978: 354).

1.1.3.10 La contabilidad económica

El desarrollo de la contabilidad social, cuyo objeto de estudio son los fenómenos macroeconómicos, exige un replanteamiento de la concepción metodológica de la

contabilidad, ocupada tradicionalmente de problemas de orden microeconómico, para lo cual, es necesario, de acuerdo a Montesinos (1978: 355) *“tomar conciencia de que la realidad estudiada por la contabilidad (su objeto material) ya no son las unidades económicas individuales (ni mucho menos las empresas), sino una realidad económica mucho más amplia, que no excluye el comportamiento de la economía colectiva en su conjunto”*.

No obstante, los problemas que metodológicamente puede producir la extensión del objeto material de la disciplina no son demasiado importantes, es el caso de la contabilidad social, que a pesar de estudiar una realidad evidentemente mucho más amplia, está fundamentada en la misma lógica que ha regido la contabilidad microeconómica tradicional; igual ocurre con algunos métodos utilizados en contabilidad de gestión no compatibles con la contabilidad financiera, que obliga a reevaluar algunos conceptos y terminología.

Por otra parte, es necesaria la integración de todas las ramas de la contabilidad en un cuerpo doctrinario coherente, es decir, evitar desarrollos aislados e integrar aquellos realizados separadamente del resto de áreas contables, conllevando así a la estructuración de una teoría general.

Actualmente, una tendencia significativa son los planteamientos interdisciplinarios, que permiten el enriquecimiento recíproco de las materias entre las cuales se establecen los canales adecuados para una comunicación científica efectiva, los principales representantes de este enfoque integral de contabilidad económica son: *“Canning, Allais, Powelson, Mattessich y en España, Fernández Pirla”*. (Montesinos, 1978: 357)

1.1.4 La concepción matemática y el propósito formalizador

En cuanto a la relación de la contabilidad con las ciencias formales, el profesor Montesinos (1978: 357) realiza la siguiente diferenciación: *“la teoría matemática es*

considerada como una corriente de pensamiento que concibe la contabilidad dentro de la categoría de las ciencias formales, como una parte de las matemáticas; en tanto que, el empeño formalizador es considerado como una tendencia, cada vez más extendida, dirigida a exponer las teorías contables en términos formales, utilizando para ello el instrumental matemático”.

1.1.4.1 La contabilidad como disciplina de tipo formal: la teoría matemática

En el desarrollo histórico de la disciplina se destacan tratadistas contables que fueron a su vez eminentes matemáticos, pero, cuya preocupación fundamental era el perfeccionamiento de los registros y el funcionamiento de las cuentas, por ejemplo, Luca Pacioli, y posteriormente Stevin, Barrême y Harroy, no obstante, habría que esperar hasta finales del siglo XIX para hablar de una concepción matemática como teoría científica.

Según Pierre Garnier (citado por Montesinos, 1978: 357): *“La teoría matemática considera que la contabilidad es un método de observación, construido de acuerdo con los principios del razonamiento matemático, e independiente de las características particulares del objeto o campo de observación al que se aplique”*; de esta forma, al desvincularse del objeto, la contabilidad queda por fuera del contexto de las ciencias empíricas, pero incluida dentro de las ciencias formales.

En tanto que, Léautey y Guilbault consideran que las cuentas están apoyadas en operaciones aritméticas, en consecuencia, la contabilidad es una rama de las matemáticas y puede ubicarse dentro de las ciencias exactas, de acuerdo a éste planteamiento es concebida como *“la ciencia de la coordinación racional de las cuentas relativas a los productos del trabajo y a las transformaciones del capital [...]”* (Montesinos, 1978: 357), definición orientada más a la economía que al enfoque matemático propuesto.

Por otra parte, Eugène de Fages Latour (citado por Montesinos, 1978: 358) publicó en 1924 su obra los conceptos fundamentales de la contabilidad, en la que desarrolla la idea de contabilidad pura, concebida como *“un método abstracto de observación de los fenómenos alejado de los contenidos empíricos”*; desde su conceptualización, la contabilidad es definida como la numeración de las unidades en movimiento, para lo cual, ejemplifica con casos supuestos como el de elementos ubicados en el espacio a los que llamo grupos, integrados a su vez por unidades, de esta forma, la tarea de la contabilidad es el registro de las entradas y salidas de las diversas unidades de un grupo a otro.

Pierre Garnier (citado por Montesinos, 1978: 358) reafirma la postura anterior, entendiendo la contabilidad pura como: *“un método de observación de fenómenos de cualquier tipo, ya no existe más relación necesaria entre ella y la noción de valor que entre esta misma noción y la estadística o la aritmética”*. Así mismo, señala que el método tiene sus reglas que nada tienen que ver con el sujeto observado, postura con la cual refuta la existencia de una teoría específica, ya sea jurídica o económica, teniendo en cuenta que el método utilizado por la contabilidad es de observación, por lo tanto, no interesaría el objeto de estudio, en el caso de la teoría económica, la noción de valor.

Al igual que los dos autores anteriores, Francisco D'Auria (citado por Montesinos, 1978: 359) desarrolla el concepto de contabilidad pura que define como: *“el proceso aplicable al conocimiento de cualquier cosa que tenga existencia física o metafísica”*; en este sentido, todo puede ser objeto de aplicación de la contabilidad, ya sea un organismo material o moral o cualquiera de sus partes; así mismo, es aplicable al conocimiento de los estados y la evolución de los sistemas, entendidos como conjuntos armónicos, de los más simples a los más complejos.

La postura de D'Auria puede ser considerada como la conceptualización primigenia del enfoque circulatorio, en el que cualquier fenómeno natural o social puede ser objeto del conocimiento contable, abriendo de esta forma nuevas posibilidades de análisis para la disciplina. Al respecto el profesor Moisés García (1980: 15) argumenta:

Por primera vez, creo yo, se define aquí, inequívocamente el análisis contable como análisis circulatorio, concibiendo este último como una herramienta de tipo formal construida con total independencia de lo económico y basada en los conceptos de estructura circulatoria y sistema circulatorio.

Así mismo, por primera vez también se define el sistema de la circulación económica, en base al cual puede trasladarse al análisis económico todo el esquema del análisis circulatorio. El resultado es sorprendente por cuanto se abren insospechadas posibilidades al nuevo análisis contable en economía, muy superiores a las del convencional, basado en el armazón formal extremadamente simplista de la partida doble.

A pesar de lo significativo de la conceptualización de D'Auria, ésta presenta una dificultad, la cuantificación de las diversas propiedades que incluye dentro del campo de observación de la contabilidad, reconocida por el mismo autor y para la que argumenta: *“éste planteamiento es apenas preliminar y es necesario el empleo de técnicas especializadas para poderlo apreciar de forma conveniente”* (Montesinos, 1978: 359).

Es innegable el aporte de la teoría matemática para la evolución de la disciplina contable; no obstante, la perspectiva de desarrollarse en ámbitos diferentes al económico – financiero está aún muy lejana a pesar de los nuevos retos de informar sobre los fenómenos ambientales, naturales y sociales; muestra de ello son las escasas teorizaciones al respecto, salvo algunas obras importantes como las de Richard Mattessich, Yuji Ijiri y Moisés García.

1.4.2 El empeño formalizador

El inicio de esta tendencia puede ubicarse en el siglo XVIII en Inglaterra con “*Hustcraft Stephens (1736), autor de la 'teoría del propietario' y quien formula explicaciones contables recurriendo a planteamientos algebraicos elementales pero muy significativos por su claridad y sencillez expositiva*” (Boter Mauri, citado por Álvarez, 2001: 12); posteriormente, “*Giuseppe Forni (1790), que fue el primero en utilizar fórmulas algébricas para demostrar las relaciones entre ciertas cuentas*” (Montesinos, 1978: 360), en tanto que, en el siglo XIX se destacan los planteamientos de “*Fulton y Cronhelm, seguidores de H. Stephens, quienes profundizan en las explicaciones de la mecánica contable bajo el enfoque matemático*” (Álvarez, 2001: 12); así mismo, es significativo referir a Maitre, con su teoría algebraica en 1847; H. Y. Popov, que desarrolla matemáticamente los principios de contabilidad y Pierce Jocet, que elabora una superestructura de ecuaciones a partir de su expresión fundamental, que no es otra que la del equilibrio entre activo, pasivo exigible y neto patrimonial.

Fundamental para el desarrollo de éste enfoque fue Giovanni Rossi, seguidor de Cerboni, que en sus obras: “*Trattato dell'unità teoretica dei metodi di scrittura un partita doppia (1895) y Teoria matematica della scrittura doppia italiana (1901)*” (Boter Mauri, citado por Álvarez, 2001: 12), explica que la cuenta puede considerarse como elemento matemático sobre el que pueden seguirse operaciones de cálculo, por cuanto está formada de dos series de cantidades homogéneas, aunque de significado opuesto y de signo contrario entre sí, esto es, una parte positiva y otra negativa, anotadas en las dos partes en que la cuenta está dividida.

Por otra parte, Masetti *“en 1901 presenta una formulación matemática de las cuentas, mostrándose partidario de una teoría de las cuentas única para todos los métodos contables”*. (Montesinos, 1978: 360)

No obstante, es a partir de los años cincuenta cuando irrumpe con fuerza esta tendencia en el terreno de las ciencias económicas, que en contabilidad es desarrollada principalmente por *“Paton, Cutolo, Palomba, Devine, Littleton y en especial los trabajos de Richard Mattessich”* (Montesinos, 1978: 373) quienes tratan de explicar los planteamientos contables a través de constructos lógico-simbólicos, propios de las matemáticas.

Ha sido tan importante la influencia de este enfoque, que algunos autores como Leandro Cañibano (citado por Montesinos, 1978: 373), consideran que nos encontramos *“ante un nuevo programa de investigación, en el sentido apuntado por Lakatos y que es calificado como formalizado”*.

Al respecto, el profesor Montesinos (1978: 373) realiza algunas precisiones fundamentales para los estudiosos contables, relacionadas principalmente con el alcance de este enfoque en las que plantea lo siguiente: *“La formalización contable, como la de otras ciencias, debe contemplarse como la puesta en marcha de una simbolización lingüística precisa, mediante la cual nos sea posible ordenar y delimitar claramente las ideas de que disponemos, obteniendo el máximo fruto posible de las estructuras con las que trabajamos, y depurar los planteamientos; sería desacertado, sin embargo, pensar que la formalización es un instrumento o un método adecuado para la consecución de nuevos descubrimientos”*.

Igualmente, éste autor define las direcciones en las cuales ha venido desarrollándose la formalización en contabilidad:

a) Estudio del comportamiento de las magnitudes objeto de los estudios contables, a través de modelos formalizados que manifiesten de manera precisa las relaciones en las que aquellas intervienen.

b) Investigación de las características generales de la estructura de los sistemas contables de información, en especial aquellos que se implantan con base en el sistema de la doble clasificación. En esta segunda dirección hay que resaltar los intentos de axiomatización realizados, en los cuales el de Mattessich es, sin duda alguna, el más perfeccionado y riguroso (1978: 374).

Finalmente, es importante anotar que este enfoque busca en primer lugar elaborar una teoría general que integre los sistemas contables existentes y en segundo lugar, identificar las aplicaciones específicas de cada sistema bajo unos objetivos dados, lo cual, conlleva a lo que podríamos denominar como “enfoque integral”, cuyo mayor exponente es Richard Mattessich.

1.1.5 La introducción de los aspectos conductistas y la concepción comunicacional

De acuerdo a Montesinos (1978: 374), “*en tiempos recientes se observa un creciente interés por la introducción en los planteamientos económicos de los aspectos relativos a la conducta de los individuos y de grupos*”, lo cual, conlleva a un análisis de las implicaciones conductistas del modelo contable, que tuvo en Edwin Kaplan a uno de sus principales representantes, éste tratadista distingue dos etapas en la teoría de la organización: la teoría clásica de la gestión y los enfoques modernos de la organización.

Para la teoría clásica los aspectos conductistas no son relevantes, más bien propugna por “*la maximización de los beneficios y la adopción de un enfoque mecanicista*” (Chiavenato, 1999: 95) que conduce al aislamiento de los trabajadores y a la imposición de un salario proporcional a su aporte al proceso productivo; en donde, los miembros de la organización son considerados sujetos pasivos, por lo que, es necesario un tipo de dirección autoritaria.

Mientras que, los enfoques modernos, preocupados por los recursos humanos de la organización, destacan tres posturas básicas: *“La sociológica, encabezada por Max Weber; el enfoque de la psicología social, representado por Elton Mayo y Kurt Lewin y el enfoque decisional, iniciado por Chester Barnard en 1938 y posteriormente, por Heber Simon, March, Richard Cyert y Charles Bonini”* (Montesinos, 1978: 374), éste último enfoque, es el de mayor interés para el análisis de la introducción de los aspectos conductistas a la contabilidad.

Bajo ésta perspectiva, *“las organizaciones son coaliciones de individuos que persiguen sus propios objetivos y los trasladan a la empresa”* (Montesinos, 1978: 374); de esta forma, lo que motiva a las personas a integrar una organización, no son solamente los intereses de tipo económico, sino la percepción de éstos sobre la forma como la organización le permite alcanzar sus propios objetivos; en éste sentido, la autoridad no es buscada en la imposición, sino en la aceptación de la misma gente.

La contabilidad ha sido influenciada por esta tendencia trascendiendo, según Montesinos (1978: 375) *“de un sistema dirigido a colaborar con la dirección en el proceso de maximización de beneficios a través de un sistema de evaluaciones que pretende ser neutral a concebirse como un sistema de información encaminado a facilitar datos a diversos niveles de la gestión, permitiendo así una toma de decisiones fundamentada, referida a las funciones de planificación y de control”*.

En consecuencia, desde esta perspectiva la contabilidad no sería considerada solamente como un sistema básico de medición, sino que se constituiría en el sistema básico de información empresarial.

Es importante considerar bajo éste enfoque la función del contador, que debe ser fundamentalmente la de generar información y comunicarla a las diferentes áreas de la organización para facilitar el desarrollo del proceso de toma de decisiones; así mismo, la de adoptar una visión integral de los fenómenos acaecidos entre las diversas partes del sistema organizacional.

El enfoque decisional, parece centrarse fundamentalmente en la comunicación interna, no obstante, según Montesinos (1978: 375) “*va extendiendo sus planteamientos al considerar dos categorías de usuarios de la información contable: internos y externos*”; en éste sentido, es importante el desarrollo de una teoría que integre la red comunicacional dentro y fuera de la organización.

Al respecto, Montesinos (1978: 375) argumenta que “*la preocupación fundamental de esta corriente doctrinal parece centrarse preferentemente en el nivel microeconómico de la contabilidad*”, es decir, en la generación de información para todas las partes de la organización y no en los grupos de individuos relacionados directa o indirectamente con el ente empresarial.

Es prioritario entonces, con respecto a éste enfoque, centrar la atención en los aspectos macroeconómicos, que permitirán, tomando como referencia a Bedford (citado por Montesinos, 1978: 375), “*que la investigación y la teoría contable se conviertan en un estudio interdisciplinario referido a todos los aspectos de la medición y comunicación de datos económicos y socio económicos*”, mediante esta perspectiva, es posible la comprensión de la función de la contabilidad en la sociedad como un sistema de información.

En sus inicios, este enfoque estaba referido a los problemas presupuestarios y evoluciona posteriormente, hacia investigaciones metodológicas más generales, los autores más destacados dentro de esta línea son: “*C. Argyris, pionero en los*

estudios sobre aspectos funcionales en contabilidad; J. L. Pierce, que realiza estudios sobre la insuficiencia de los principios contables tradicionales en la elaboración y puesta en marcha de los presupuestos y Andrew C. Stedry, que desarrolla investigaciones contables relacionadas con los problemas de comportamiento” (Montesinos, 1978: 376).

Otra tendencia dentro del enfoque decisional, es la de contemplar las implicaciones que la introducción de las variables de comportamiento lleva consigo, relacionándolas con los logros referentes a la introducción de los conceptos económicos y de los métodos matemáticos en contabilidad, entre los autores que han estudiado estas cuestiones podemos mencionar a: “*Mattessich, Chambers, Ijiri, Bonini, Bedford, Demski y R. Sterling*” (Montesinos, 1978: 377).

2. ANÁLISIS DEL DESARROLLO DISCIPLINARIO DE LA CONTABILIDAD DESDE LA CONCEPCIÓN DE “PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN” DE IMRE LAKATOS, “REVOLUCIÓN CIENTÍFICA” DE THOMAS S. KUHN Y “ANARQUISMO EPISTEMOLÓGICO” DE PAUL K. FEYERABEND

2.1 LA CONCEPCIÓN LAKATOSIANA SOBRE FILOSOFÍA DE LA CIENCIA Y LA CONTABILIDAD COMO PROGRAMA DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA

La ciencia madura consiste de programas de investigación que anticipan no solo hechos nuevos sino también, y en sentido importante, teorías auxiliares nuevas: la ciencia madura, al contrario del pedestre ensayo y error, tiene poder heurístico.

Imre Lakatos

2.1.1 El falsacionismo ingenuo y sofisticado

Imre Lakatos desarrolla el “*falsacionismo sofisticado*” como nuevo modelo de evaluación científica, profundizando en la heurística positiva del “*falsacionismo metodológico ingenuo*” propuesto por Popper, con el objetivo de ofrecer una solución lógica al problema de la demarcación e identificar de una manera racional cuando se habla de ciencia o pseudociencia.

El falsacionismo sofisticado difiere del ingenuo en dos aspectos básicos: “*en las reglas de aceptación (o criterios de demarcación) y en las reglas de falsación o eliminación*” (Lakatos, 1983: 46). En cuanto a los criterios de demarcación, el falsacionismo sofisticado acepta una teoría si tiene exceso de contenido empírico corroborado sobre su predecesora y si conduce al descubrimiento de hechos nuevos, impredecibles o excluidos por su rival, el primer requisito es confirmado de manera inmediata, en tanto que, el segundo requiere de su contrastación

empírica, para lo cual, es necesario un tiempo indefinido; por su parte, el falsacionismo ingenuo acepta una teoría si es experimentalmente falsable, es decir, si especifica un experimento crucial que puede falsarla.

Con respecto a las reglas de falsación, el falsacionismo ingenuo requiere solamente de un enunciado observacional, en el caso de “todos los cisnes son negros” puede ser falsada con el descubrimiento de un cisne blanco; para el falsacionismo sofisticado la falsación no es tan sencilla, requiere inicialmente de la aparición de una nueva teoría que satisfaga las siguientes condiciones: “*a.- que tenga exceso de contenido empírico, esto es, prediga hechos nuevos, improbables o excluidos por su predecesora; b.- que explique el éxito previo de la anterior, esto es, todo el contenido no refutado de la teoría anterior está incluido en el contenido de la nueva teoría y c.- que una parte del exceso de contenido de la nueva teoría resulte corroborado*” (Lakatos, 1983: 47).

En éste sentido, es importante aclarar que para Lakatos la unidad descriptiva típica de los grandes logros científicos no es una hipótesis aislada, sino más bien una serie de teorías que constituyen un programa de investigación, es decir, bajo esta concepción, no se trata de falsar una teoría científica a través de un enunciado observacional o experimento crucial, sino de evaluarla en conjunción con sus predecesoras, hipótesis auxiliares y condiciones iniciales con el propósito de definir si el programa de investigación del cual forman parte es teórica y empíricamente progresivo o regresivo; en consecuencia, son aceptados como científicos los programas o series de teorías, según Lakatos (1983: 49) “*que por lo menos sean teóricamente progresivos; si no lo son, los rechazamos como pseudocientíficos*”, por lo tanto, el progreso es medido por la capacidad que tiene la serie de teorías de predecir hechos nuevos.

El desarrollo científico, desde el falsacionismo ingenuo es concebido fundamentalmente a través de eliminaciones experimentales de teorías, donde, la aparición de teorías nuevas permite el crecimiento, pero no es una condición necesaria; en tanto que, para el falsacionismo sofisticado el progreso está determinado por la aparición de teorías mejores, que anticipen hechos nuevos; por lo tanto, la búsqueda de “instancias refutadoras” propuesta por el falsacionismo popperiano obstaculiza el progreso científico, es más conveniente una “proliferación de teorías”, que además de explicar hechos conocidos predigan otros que sean verificados posteriormente por la experiencia, como argumenta Lakatos (1983: 53): *“La falsación no puede forzar al teórico a buscar una teoría mejor simplemente porque la falsación no puede preceder a la teoría mejor”*.

De igual forma, la falsación propuesta por Lakatos tiene un carácter histórico, teniendo en cuenta que no depende únicamente de la relación entre una teoría y su base empírica, como lo hace el falsacionismo ingenuo; sino de la aparición de teorías mejores que anticipen acontecimientos nuevos, bajo este criterio, es necesario revisar las evaluaciones hechas por la comunidad científica acerca de las teorías falsadas, si la evidencia histórica muestra insuficiencia de la teoría se corrobora el postulado falsacionista popperiano, de lo contrario, si estas continúan vigentes con la aprobación de la comunidad científica es preciso “falsar al falsacionismo”.

El examen historiográfico aquí propuesto es importante para el falsacionismo sofisticado porque permite evaluar los criterios tenidos en cuenta por la comunidad científica para aceptar o rechazar una teoría; en tanto que, para el falsacionismo ingenuo es irrelevante, incluso, la concepción popperiana *“tiende a cerrar los ojos ante las anomalías conocidas con anterioridad a aquella que posteriormente es entronizada como experimento crucial”* (Lakatos, 1983: 166).

Es así, como la evidencia histórica permite estructurar un modelo de evaluación científica compatible con la ciencia real y que ofrece una solución racional al problema de la demarcación, en el cual, según Lakatos (1983: 65): *“Se analiza el crecimiento científico en cambios progresivos y regresivos de problemáticas para series de teorías científicas. Las más importantes de tales series en el crecimiento de las ciencias son caracterizadas por cierta “continuidad” que relaciona a sus miembros. Esta continuidad se origina en un programa de investigación genuino concebido en el comienzo”*.

2.1.2 Los programas de investigación científica como nuevo criterio de demarcación

La unidad de análisis epistemológico propuesta por Lakatos es el programa de investigación científica que constituye una serie de teorías caracterizadas por una “continuidad evidente”, que relaciona a los miembros de una comunidad científica y permite identificarlos como versiones modificadas de un plan inicial común, la continuidad aquí descrita es la que genera el progreso científico.

Según Lakatos (1983: 229):

La unidad de evaluación no es una hipótesis aislada (o una conjunción de hipótesis), un programa de investigación es, más bien, una clase especial de cambio de problemática. Consiste en una serie de teorías en desarrollo. Más aún, tal serie en desarrollo tiene una estructura. Posee un centro firme persistente [...] y tiene una heurística que incluye un conjunto de técnicas para la solución de problemas. Por fin, un programa de investigación tiene un gran cinturón de hipótesis auxiliares sobre cuya base se establecen las condiciones iniciales. Llamo a este cinturón protector porque protege al centro firme de las refutaciones [...].

De esta forma, un programa de investigación está integrado por un plan inicial que puede considerarse como el marco conceptual, que Lakatos denomina “núcleo duro”; a su alrededor se encuentra el “cinturón protector”, que está constituido por las hipótesis auxiliares (ad – hoc), que tienen como propósito proteger el centro

firme de las refutaciones o anomalías, éstas instancias refutadoras (modus tollens) pueden afectar algunas hipótesis auxiliares, pero no el núcleo duro del programa, el cual no es falsable por simple decisión metodológica (heurística negativa).

Igualmente, un programa de investigación consiste en reglas metodológicas “*algunas nos dicen las rutas de investigación que deben ser evitadas (heurística negativa), y otras, los caminos que deben seguirse (heurística positiva)*” (Lakatos, 1983: 65). En éste sentido, la heurística negativa impide aplicar instancias refutadoras al centro firme del programa para lo cual, es necesario ajustar o sustituir el cinturón de hipótesis auxiliares; por lo tanto, un programa debe definir claramente su centro firme irrefutable, por decisión metodológica de sus miembros y desarrollar un conjunto de hipótesis auxiliares que impidan que el modus tollens impacte sobre su núcleo duro, en consecuencia, cada verificación empírica de una hipótesis auxiliar contribuye a la consolidación del centro firme, en tanto que, cada refutación conlleva al debilitamiento del cinturón protector y posiblemente, al derrumbamiento del núcleo duro.

A su vez, la heurística positiva “*consiste de un conjunto, parcialmente estructurado, de sugerencias o pistas sobre como cambiar y desarrollar las versiones refutables del programa de investigación, sobre cómo modificar y complicar el cinturón protector refutable*” (Lakatos, 1983: 69); proporciona así, orientaciones de cómo elaborar hipótesis auxiliares y define una política de investigación para anticipar y afrontar anomalías o instancias refutadoras (modus tollens), a través de la estructuración de modelos basados en la heurística positiva del programa. Para Lakatos (1983: 70) “*un modelo es un conjunto de condiciones iniciales (posiblemente en conjunción con algunas teorías observacionales) del que se sabe que debe ser sustituido en el desarrollo ulterior del programa, e incluso cómo debe ser sustituido (en mayor o menor medida)*”.

De acuerdo a Lakatos (1987: 26) “es primordialmente la heurística positiva del programa y no las anomalías, la que determina la elección de problemas”, esto explica la autonomía de la ciencia teórica en un programa de investigación, por ende, un científico centra más su atención en el desarrollo de nuevas teorías con base en la heurística positiva que en la resolución de anomalías, solamente cuando la heurística positiva disminuya, puede centrarse en la solución de las instancias refutadoras.

Dentro de la metodología de los programas de investigación científica, es importante establecer cuando un programa es progresivo o regresivo y qué reglas son tenidas en cuenta para su “eliminación”, según Lakatos (1987: 28): “*Un programa de investigación es progresivo mientras su desarrollo teórico anticipe su desarrollo empírico, esto es, mientras continúe prediciendo nuevos hechos con cierto éxito (problemática progresiva); está estancado si su desarrollo teórico queda rezagado respecto a su desarrollo empírico, esto es cuando sólo aduce explicaciones post-hoc, o bien sólo proporciona descubrimientos por casualidad, o predice hechos anticipados por y descubiertos en un programa rival (problemática estancada)*”.

Para definir si un programa es progresivo o estancado es necesario establecer si las hipótesis auxiliares se plantearon con base en una heurística positiva, planificada y coherente; así mismo, es preciso verificar si las nuevas hipótesis ad hoc propuestas exceden en contenido empírico a sus predecesoras y, si parte de ese contenido ha sido corroborado; de lo contrario, un programa puede ser regresivo aunque anticipe nuevos hechos.

En la concepción Lakatosiana, la “racionalidad instantánea” para la eliminación de teorías a través de un experimento crucial o de un enunciado observacional no existe; más bien, se “reemplaza” un programa de investigación por otro programa

rival que tenga un mayor poder explicativo; es decir, que explique el éxito previo de su rival y le supere a través de un despliegue de poder heurístico. Así mismo, para la eliminación de una teoría dentro de un programa de investigación, es necesario la aparición de otra teoría mejor, es decir, que tenga mayor contenido empírico y que parte de ese exceso de contenido sea posteriormente corroborado.

Finalmente, es importante tener en cuenta en éste nuevo criterio de demarcación la diferencia entre historia interna y externa, para Lakatos (1987: 38) “*la reconstrucción racional o historia interna es primaria, la historia externa sólo secundaria, ya que los problemas más importantes de la historia externa son definidos por la historia interna*”; así, la historia interna busca fundamentalmente explicar cómo unas teorías fueron reemplazadas por otras y la forma en que se produjo el desarrollo científico; en tanto que, la historia externa hace referencia a las circunstancias sociales, políticas, económicas que probablemente influyeron sobre dicho progreso.

2.1.3 Reflexión de la contabilidad como programa de investigación científica

En el afán por fundamentar su quehacer y su rigor científico, la contabilidad ha utilizado en la construcción de su estructura conceptual elementos que han permitido el desarrollo teórico de las ciencias naturales, especialmente la física; es así, como se aborda el estudio de las teorías contables a partir de los programas de investigación científica de Imre Lakatos, cuyos principales exponentes son Vicente Montesinos Julve (1978: 381) que en su obra “*Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad*” identifica los siguientes programas de investigación alternativos: “*el contista, el jurídico-personalista, el económico, el matemático y el comunicacional*”; así mismo, Leandro Cañibano Calvo (1995: 18) en su libro “*El concepto de contabilidad como programa de investigación*” propone los programas “*legalista, económico y*

formalizado”; finalmente, es importante mencionar a Víctor Gabriel Peinó Janeiro (2002: 249) que en su libro “*La contabilidad como programa de investigación científica*” reconoce en el devenir histórico de la disciplina los programas “*informativo y circulatorio*”.

Para realizar una aproximación cognoscitiva a los programas de investigación en contabilidad se tomará como referente la postura metodológica de Vicente Montesinos Julve (1978: 380), quien identifica los programas que han coexistido en el desarrollo histórico de la disciplina contable, en un acápite de su obra que denomina “*La elección del programa de investigación: influencias y justificación*”.

La postura interpretativa del profesor Vicente Montesinos (1978: 380) inicia con la siguiente argumentación:

La metodología de los programas de investigación se sitúa en el ámbito del desarrollo del conocimiento científico, y supone un planteamiento diacrónico o dialéctico, frente a las metodologías sincrónicas, estructurales o intemporales, propias del que se ha venido a denominar «el contexto de justificación». La metodología de los programas de investigación se preocupa de la génesis de las teorías, y por la lógica de su evolución y desarrollo, guiada por una «heurística positiva», en cuyo establecimiento juegan un importante papel los estudios de historiografía, tanto interna como externa a la ciencia de la contabilidad, si bien a nuestros efectos es la primera la que merece un énfasis y una atención especiales.

Sobre el asunto podemos realizar las siguientes consideraciones:

A diferencia del inductivismo¹⁰, el convencionalismo¹¹ y el falsacionismo metodológico ingenuo¹², que pueden considerarse como lógicas del descubrimiento normativas, estructurales y especialmente intemporales, la

¹⁰ Según esta metodología de la ciencia sólo pueden aceptarse en el cuerpo de la ciencia, aquellas proposiciones que o bien describen hechos firmes o son infalibles generalizaciones inductivas de aquellos. Cuando el inductivista acepta una proposición científica, la acepta como verdadera por prueba; en otro caso la rechaza. Su rigor científico es estricto: una proposición debe estar probada por los hechos, o bien debe ser una proposición derivada, deductiva o inductivamente, a partir de otras proposiciones ya demostradas. (Lakatos, 1987: 13)

¹¹ El convencionalismo acepta la construcción de cualquier sistema de casillas que organice los hechos en algún todo coherente. Decide mantener intacto el núcleo del sistema de casillas mientras sea posible: cuando se presentan dificultades a cuenta de una invasión de anomalías, sólo cambia y complica los alineamientos periféricos. Sin embargo el convencionalismo no considera ningún sistema de casillas verdadero por prueba, sino como ‘verdadero por convención’ (o incluso, ni verdadero ni falso). (Lakatos, 1987: 13)

¹² Según el falsacionismo metodológico, una teoría es científica solo si es posible contrastarla con un enunciado básico; y una teoría debe rechazarse si, de hecho, está en conflicto con un enunciado básico aceptado. (Lakatos, 1987: 21)

metodología de los programas de investigación científica proporciona una nueva reconstrucción racional de la ciencia a través de un análisis historiográfico, que tiene como propósito *“buscar en la historia programas de investigación rivales, problemáticas progresivas y estancadas”* (Lakatos, 1987: 31).

El estudio de la evidencia histórica propuesto por Lakatos, se desarrolla con base en la historia interna y tiene como objetivo fundamental la reconstrucción racional del programa, a través de la identificación de su centro firme, su heurística positiva, sus hipótesis auxiliares, sus cambios de problemáticas y corroboraciones empíricas, que permitirán definir si el programa de investigación en cuestión ha sido progresivo o degenerativo. Al respecto Lakatos (1987: 38) plantea lo siguiente: *“La historia de la ciencia es siempre más rica que su reconstrucción racional. Pero la reconstrucción racional o historia interna es primaria, la historia externa sólo secundaria, ya que los problemas más importantes de la historia externa son definidos por la historia interna”*.

Así, la metodología de los programas de investigación, como metodología demarcacionista, enfatiza especialmente en la historia interna, o sea, en el análisis de las diferentes teorías y la forma en la cual éstas han sido reemplazadas por otras mejores, dando lugar al progreso científico; la explicación del cambio, o sea, las circunstancias que influyeron en el desarrollo científico no son importantes y hacen parte de la historia externa. Como plantea Lakatos (1983: 217):

El problema de la evaluación (demarcación) es del todo diferente del que se refiere a las causas por las que aparecen nuevas teorías y al modo en que éstas emergen. La evaluación del cambio es un problema normativo y por ello un tema para la filosofía; la explicación del cambio (de las aceptaciones y rechazos reales de las teorías) constituye un problema psicológico. Doy por supuesta la demarcación kantiana entre la «lógica de la evaluación» y la «psicología del descubrimiento».

El problema general de la demarcación está estrechamente vinculado con el de la racionalidad de la ciencia.

Teniendo en cuenta que la metodología de los programas de investigación supone un planteamiento diacrónico, que se preocupa por la génesis, evolución y desarrollo de las teorías a través de un análisis historiográfico, el profesor Montesinos (1978: 381) estima que esta lógica del descubrimiento es aplicable a la contabilidad, considerando que: “[...] *el desarrollo de las ciencias, en nuestro caso de la ciencia contable, constituye un proceso diacrónico, dialéctico, que además en contabilidad debe estar en contacto con el ámbito de los hechos*”.

En éste planteamiento, es fundamental resaltar la importancia que tiene el ámbito de los hechos en la modelización de las estructuras contables, como plantea el profesor Martínez (2004: 10): “*La contabilidad, no tendría justificación práctica, sino en función de un determinado marco entornal en donde encuentre su aplicación y verificabilidad*”; es así, como aparece en la edad media la contabilidad como práctica reguladora de las relaciones comerciales, no obstante, “*el desarrollo de lo contable no debe apreciarse con una visión sincrónica del desarrollo mercantil, sino como una perspectiva diacrónica que muestra la interacción de diferentes variables conjugadas en las relaciones económicas de la época*” (Martínez, 2004: 12); por lo tanto, es necesario para estudiar el desarrollo histórico de la contabilidad, no solamente el análisis de las categorías económicas, sino también el estudio de la historia social y política de cada época, teniendo en cuenta que los cambios socioeconómicos y políticos definen los avances o retrocesos contables.

En este sentido, para el análisis del devenir histórico de la contabilidad es necesario el estudio de las circunstancias sociales, políticas y económicas que influyeron en su desarrollo, o sea, es preciso recurrir a la historia externa para entender las diferentes teorías que han surgido a través del tiempo, teniendo en cuenta que éstas se justifican en función de su entorno específico.

Aquí, podemos cuestionar la aplicabilidad de la metodología de los programas de investigación a la contabilidad, puesto que, la propuesta de Lakatos radica fundamentalmente en hacer una reconstrucción racional o historia interna; en tanto que, para el análisis histórico de la contabilidad, la historia externa es esencial para entender su desarrollo teórico, aspecto que pone en duda la pertinencia de interpretar su carácter cognoscitivo a través de los programas de investigación científica. En la metodología propuesta por Lakatos, los problemas más importantes de la historia externa son definidos por la historia interna, en el desarrollo histórico de la contabilidad, la historia externa es necesaria para entender la historia interna, o sea, su desarrollo teórico.

Otro planteamiento importante en la expositiva del profesor Montesinos (1978: 381) al que vale la pena referirse es el siguiente:

Un programa de investigación es abandonado cuando ya no resulta progresivo, sino degenerativo. Esta degeneración, en el caso de las teorías positivas, puede interpretarse como pérdida de la potencialidad para predecir hechos nuevos, y en el caso de las teorías normativas, como incapacidad para prescribir normas que resulten en una superior eficiencia de las acciones.

Al respecto, Imre Lakatos (1987: 28) argumenta:

Un programa se dice que es progresivo mientras su desarrollo teórico anticipa su desarrollo empírico, esto es, mientras continúe prediciendo hechos nuevos con cierto éxito (problemática progresiva); está estancado si su desarrollo teórico queda rezagado respecto a su desarrollo empírico, esto es, cuando sólo aduce explicaciones post-hoc, o bien sólo proporciona descubrimientos por casualidad, o predice hechos anticipados por y descubiertos en un programa rival (problemática estancada). Si un programa de investigación explica de modo progresivo más que otro rival, el primero 'reemplaza' al segundo, y el programa rival puede eliminarse (o si se prefiere 'archivarse' indefinidamente).

De esta forma, para la eliminación de un programa de investigación es necesaria la existencia de otro que explique el éxito previo de su rival y le supere mediante un despliegue adicional de poder heurístico; en consecuencia, solamente un

programa de investigación es abandonado o reemplazado cuando aparece otro mejor y no solamente cuando deja de predecir hechos nuevos, en éste caso, estaríamos hablando simplemente de una pérdida de poder heurístico que conllevaría a que los miembros del programa se dediquen a la resolución de anomalías. Análogamente, para la eliminación de teorías dentro de un programa de investigación, una teoría puede eliminarse solamente por otra mejor, es decir, por una teoría que exceda en contenido empírico a sus predecesoras y que parte de éste sea posteriormente confirmado.

Es importante aclarar en el planteamiento del profesor Montesinos, cuando un programa de investigación es degenerativo y cuando debe eliminarse; en el primer caso, es regresivo en el evento que deje de predecir hechos nuevos, como el mismo plantea, pero es necesario agregar que las predicciones nuevas deben hacerse con base en la heurística positiva del programa y que éstas a su vez deben ser contrastadas empíricamente, para lo cual, es necesario un periodo de tiempo indefinido; por otra parte, la eliminación de un programa no ocurre cuando deja de predecir hechos nuevos, sino cuando aparece otro mejor que le supere con un despliegue de poder heurístico.

Del mismo modo, el profesor Montesinos (1978: 382) argumenta: *“este planteamiento que se orienta preferentemente a las ciencias positivas, puede ser traducido sin grandes dificultades a las ciencias normativas, en el sentido que un programa será abandonado cuanto su utilización no de lugar a normas que resulten en una superior eficiencia de las acciones, adecuándose a las necesidades cambiantes del entorno”*, es decir, en el caso de las teorías positivas, un programa es degenerativo cuando pierde la potencialidad de predecir hechos nuevos, mientras que, en el caso de las teorías normativas, cuando pierden la capacidad de prescribir normas que resulten en una superior eficiencia de las acciones.

Este planteamiento muestra de forma evidente dos criterios diferentes para definir el progreso o estancamiento de un programa de investigación, uno para las ciencias positivas o puras, tomado de la metodología Lakatosiana y otro, propuesto por Montesinos para las ciencias normativas, en el que un programa de investigación es abandonado cuando deja de prescribir normas que permitan una mayor eficiencia de las acciones; en este sentido, habría dos criterios para definir si una serie de teorías es progresiva o estancada, de acuerdo a la serie de teorías de que se trate (positiva o normativa), lo que va en contravía de la estructura epistemológica de Lakatos, en donde, la “única” condición para determinar si una serie de teorías es progresiva o regresiva es que anticipe hechos nuevos y que éstos a su vez sean corroborados posteriormente o contrastados empíricamente.

De acuerdo a la metodología de Lakatos, una serie de teorías es científica si es progresiva, o sea, si anticipa hechos nuevos (*teóricamente progresiva*) y si además, algunos de éstos son corroborados empíricamente (*progresividad empírica*), por lo tanto, el único criterio para definir si una serie de teorías, ya sea positiva o normativa es científica, es verificar si es “progresiva” bajo los lineamientos de la Metodología de los Programas de Investigación y no sujeta a la prescripción de normas con las cuales se logre una mayor eficiencia de las acciones como propone el profesor Vicente Montesinos.

Creemos que al referir el término “teorías positivas”, Montesinos hace referencia específicamente a las teorías que son concebidas al interior de las ciencias naturales, más específicamente la física, y al referirse a “teorías normativas”, señala las teorías que se conciben en disciplinas del conocimiento como la contabilidad; teniendo en cuenta las diferencias entre una y otra, sugiere un criterio distinto para definir si la serie de teorías, ya sea positiva o normativa, es progresiva o estancada, lo cual, constituye una agresión contra los postulados de Lakatos, puesto que, sin importar el tipo de series de teorías, el criterio de

evaluación o demarcación debe ser igual. Este planteamiento puede ilustrarse con el siguiente ejemplo:

Los mismos criterios de evaluación del programa de Newton, que Lakatos (1983: 66) denomina como “*el ejemplo clásico de programa de investigación victorioso*”, son tenidos en cuenta para evaluar el marxismo:

[...] en un programa de investigación progresivo, la teoría conduce a descubrir hechos nuevos hasta entonces desconocidos. Sin embargo, en los programas regresivos las teorías son fabricadas sólo para acomodar los hechos ya conocidos. Por ejemplo, ¿alguna vez ha predicho el marxismo con éxito algún hecho nuevo?, nunca. [...]

El programa newtoniano originó hechos nuevos; el programa marxista se retrasó son relación a los hechos y desde entonces ha estado corriendo para alcanzarlos. (Lakatos, 1983: 15)

Estas referencias muestran que en la metodología de los programas de investigación lo que interesa es definir si la serie de teorías es científica (progresiva) o pseudocientífica (regresiva), para lo cual, utiliza un solo criterio de evaluación o demarcación, que es la anticipación de hechos nuevos y su posterior corroboración empírica.

Siguiendo con ésta postura interpretativa, tenemos que hacer referencia a los programas de investigación alternativos que han surgido y coexistido en el periodo científico de la contabilidad, entre los que cabe resaltar: “*el contista, el jurídico – personalista, el económico, el matemático y el comunicacional*” (Montesinos, 1978: 381). Al referirse a éstos, el profesor Montesinos (1978: 381) plantea lo siguiente:

Dentro de la civilización occidental es difícil establecer una clara ordenación temporal de los distintos programas de investigación en contabilidad. Con frecuencia, y esto resulta más patente a medida que nos situamos en épocas más cercanas a la actual, no es posible hablar de «paradigmas» universales, sino más bien de programas rivales, aunque en determinados periodos es cierto que tales «paradigmas» existen, al menos para comunidades científicas más localizadas.

Para identificar los diferentes programas de investigación, el referido profesor tiene en cuenta las diversas concepciones de la contabilidad desarrolladas en el periodo científico, es así, como las doctrinas jurídico–personalistas son agrupadas en un programa, al igual que las contistas, las económicas, las matemáticas y las comunicacionales; éstas corrientes doctrinales, por lo general, se originaron en un mismo espacio de tiempo, en diferentes lugares, principalmente Italia, Francia y Alemania, respondiendo así, a la necesidad de su entorno específico; de esta forma, podemos encontrar una serie de doctrinas, que aún tienen vigencia, por lo tanto, no podríamos hablar de un paradigma universal, sino de programas rivales.

Antes de analizar los programas propuestos, es importante efectuar la siguiente consideración: La metodología de los programas de investigación busca fundamentalmente realizar una reconstrucción racional o historia interna, identificando programas rivales, problemáticas progresivas y regresivas; para lo cual, es necesario reconocer, en los programas propuestos, su centro firme, su heurística positiva y las hipótesis auxiliares que integran su cinturón protector, como lo hace Imre Lakatos (1983: 230) al describir el programa de investigación de Newton:

Un programa de investigación posee un centro firme persistente, como las tres leyes de movimiento y la gravitación en el caso del programa de investigación de Newton, y tiene una heurística que incluye un conjunto para la resolución de problemas. (Esta consistía, en el caso de Newton, en el aparato matemático del programa: el cálculo diferencial, la teoría de convergencia y las ecuaciones diferenciales e integrales). Por fin, un programa de investigación tiene un gran cinturón protector de hipótesis auxiliares sobre cuya base se establecen las condiciones iniciales. El cinturón protector del programa newtoniano incluía la óptica geométrica, la teoría de Newton de la refracción atmosférica, etc.

En el programa contista, Montesinos (1978: 384) plantea lo siguiente: *“polariza sus estudios sobre el funcionamiento de las cuentas. Este instrumento, sin embargo, con ser importante, no es el único utilizado en contabilidad. Nuestro programa es lo suficientemente amplio para recoger unas posibilidades más dilatadas, de las*

que, por supuesto, no quedan excluidas las cuentas". Esperaríamos, que al igual que lo hizo Lakatos con el programa de Newton, se identificara su centro firme, su heurística positiva, sus hipótesis auxiliares y se definiera si la problemática en cuestión es progresiva o degenerativa, elementos que hacen parte de la metodología lakatosiana, y que en ningún momento fueron especificados por el autor; no podría hablarse entonces, del contismo como programa de investigación, puesto que no tiene la estructura propuesta por Lakatos. Si quisiéramos adherirnos al programa contista y plantear una hipótesis ad hoc con base en la heurística positiva, nos encontraríamos con un dilema, el programa en cuestión, carece de una heurística positiva, o mejor, ésta no ha sido especificada.

Igual, sucede con los programas jurídico–personalista, matemático o formal, económico y comunicacional, en donde, solamente se especifica, por decirlo de alguna manera, su núcleo duro, dejando de lado la totalidad de la estructura de un programa de investigación científica y lo más grave, sin especificar si los programas propuestos son progresivos o degenerativos, lo cual, permite inferir que el autor no aplicó correctamente esta metodología, o que ésta no es apropiada para interpretar el carácter epistémico de la disciplina contable.

Uno de los aspectos fundamentales de la metodología de los programas de investigación, es identificar los programas rivales y definir cuáles de éstos han sido progresivos y estancados, como plantea Lakatos (1987: 31): *"La metodología de los programas de investigación científica, constituye, como cualquier otra metodología, un programa de investigación historiográfico. El historiador que acepte tal metodología como guía, buscará en la historia programas de investigación rivales, problemáticas progresivas y estancadas"*.

Si revisamos la postura del profesor Montesinos, nos encontramos con que solamente fueron identificados los diferentes "programas rivales", las

problemáticas progresivas y estancadas fueron ignoradas, al igual, que la heurística positiva y las hipótesis auxiliares de cada programa, solamente fue especificado su centro firme, por lo tanto, el planteamiento propuesto carece de rigurosidad interpretativa y distorsiona en algunos aspectos básicos la estructura de los programas de investigación científica.

Surge aquí un cuestionamiento importante: ¿es posible definir si los programas de investigación contables propuestos por Montesinos son progresivos o degenerativos utilizando la metodología de los programas de investigación científica?.

En la metodología de Lakatos, un programa es progresivo si anticipa hechos nuevos de acuerdo a su heurística positiva, de esta forma, es conveniente el desarrollo de teorías que tengan un mayor poder predictivo que su antecesora, lo que se conoce como “proliferación de teorías”; en contabilidad, no surgen teorías para superar a otras rivales, sino para responder a las necesidades de su entorno, al respecto, el profesor Montesinos (1978: 384) plantea: *“La aparición de una nueva teoría no supone el abandono de los logros anteriores, ni tampoco un simple cambio de rumbo al margen de las teorías preexistentes. Por el contrario, las nuevas teorías proporcionan instrumentos analíticos que, por lo menos, resultan tan eficientes y útiles como los de las teorías rechazadas”*.

Las nuevas teorías contables no entrarían a reemplazar a otras, incluso, podría decirse que ni siquiera competirían con las existentes, lo que pondría en duda el planteamiento del profesor Montesinos que en contabilidad pueden identificarse “programas rivales”, de esta forma, la permanencia de una teoría depende de su utilidad práctica y no de la aparición de otra mejor que la supere en un exceso de contenido empírico.

No podríamos definir entonces, desde la óptica de Lakatos, si un programa contable es progresivo o degenerativo, puesto que el programa en cuestión no anticiparía hechos nuevos, ni estaría constituido por teorías caracterizadas por su continuidad; más bien, el progreso estaría definido, en que tanto la nueva teoría satisface eficientemente la necesidad, o como plantea Montesinos (1978: 381): “*en la capacidad para prescribir normas que resulten en una superior eficiencia de las acciones*”, lo cual, constituye un alejamiento de la filosofía de la ciencia de Lakatos.

2.2 INTERPRETACIÓN DEL CARÁCTER EPISTEMOLÓGICO DE LA CONTABILIDAD DESDE LA CONSTRUCCIÓN PARADIGMÁTICA

Nuestros sentidos nos enseñan todo cuanto sabemos acerca del movimiento, y por cierto no nos indican en modo alguno que la tierra se esté moviendo [...], el sentido común nos dice que si la tierra está en movimiento, el aire, las nubes, los pájaros, en pocas palabras, todo aquello no solidario con ella, deberá quedar atrás.

Al saltar, un hombre deberá caer lejos de su punto de partida, ya que la tierra se ha movido bajo sus pies mientras él volaba por los aires. Árboles y rocas, hombres y animales, se verían arrojados por una tierra en rotación de forma similar a como una honda arroja las piedras. Puesto que no se observa ninguno de los efectos apuntados, la tierra está en reposo. Observación y raciocinio se combinan para probárnoslo.

Thomas S. Kuhn

2.2.1 Aproximación a la concepción de “*revoluciones científicas*” de Thomas Samuel Kuhn

La conceptualización de Thomas Kuhn parte de la idea que en cada momento histórico la comunidad científica cuenta con un “*paradigma*”, conocido éste como un periodo de ciencia normal, si surgen anomalías, son consideradas inicialmente

como irrelevantes, pero, cuando éstas se multiplican, sobreviene una crisis paradigmática, o sea, una “revolución científica”, no obstante, el cambio de paradigma no constituye progreso científico, teniendo en cuenta, que se debe más a preferencias sociológicas y psicológicas que a argumentaciones racionales.

Para Kuhn (2004: 293), un paradigma es: *“aquellos que los miembros de una comunidad científica, y sólo ellos comparten; y a la inversa, es la posesión de un paradigma común, lo que constituye a un grupo de personas en una comunidad científica, grupo que de otro modo estaría formado por miembros inconexos”*, así, un paradigma es un modelo o ejemplo que sirve de referente para que los miembros de una comunidad científica resuelvan un problema determinado, condicionando la forma de explicar, conocer e interpretar el mundo; de esta forma, en un periodo de ciencia normal, el paradigma vigente es capaz de resolver los problemas propuestos, produciéndose su desarrollo y perfeccionamiento, siendo cada vez más preciso, en esto consiste la “evolución de la ciencia normal”.

El problema del desarrollo de la ciencia, de acuerdo a la concepción kuhniana, no puede dilucidarse a través de una lógica científica sino que exige una “ciencia de la ciencia”, en éste caso, la historia; en ésta, se distinguen dos modos de actividad científica: *“normal y extraordinaria o revolucionaria”* (Kuhn, 2004, 37), en el primero, no se discute sobre la fundamentación teórica del paradigma, sino que la comunidad científica trata de corroborarlo y operacionalizarlo, llegando a ser cada vez más preciso, mientras que en el segundo, se imponen los nuevos paradigmas que permitieron resolver las anomalías que “derrumbaron” al anterior, brindando respuestas a los problemas más significativos de las diferentes disciplinas.

En los periodos de ciencia normal, aparecen nuevos retos que ponen a prueba la “validez” del paradigma a través de diferentes mecanismos teórico conceptuales, estos son conocidos como “enigmas” o “rompecabezas”, que al ser resueltos,

permiten aumentar el grado de perfeccionamiento teórico; no obstante, cuando el paradigma es incapaz de resolver los diferentes puzzles, éstos se convierten en “anomalías” que ponen en riesgo su validez.

Al ser incapaz de resolver los diferentes “enigmas”¹³, el paradigma se vuelve sensible, fundamentalmente por la aglomeración de “anomalías”, produciéndose una revolución, en la cual, surgen los nuevos paradigmas que entran a reemplazar los anteriores; sin embargo, un paradigma puede permanecer vigente en una etapa de crisis, hasta que sea reemplazado por otro de forma efectiva.

Los enigmas son característicos de los periodos de ciencia normal, es decir, ningún paradigma resuelve completamente todos sus problemas, en el caso que solucione la mayoría de problemáticas, se convierte en un instrumento para el trabajo práctico de la comunidad científica; en éste sentido, la ciencia normal trata que los hechos y la teoría vayan de la mano a través de la resolución de enigmas, lo que conlleva a la corroboración sistemática del paradigma; no obstante, si al tratar de resolver un problema específico los científicos se apartan de las reglas establecidas en el paradigma, surge una “anomalía” e inicia la etapa de crisis.

Sobre el establecimiento de un nuevo paradigma Kuhn (2004: 139) argumenta lo siguiente: *“la transición de los paradigmas está lejos de ser un proceso acumulativo, al que se llegue por medio de una articulación o ampliación del antiguo paradigma, es más bien, una reconstrucción del campo a partir de nuevos fundamentos, lo que cambia algunas de las generalizaciones teóricas más elementales del campo, así como también muchos de sus métodos y aplicaciones”*, es decir, los cambios en las normas, explicaciones y conceptos es lo que permite la transformación de la ciencia y en consecuencia, hace que los

¹³ Los enigmas son definidos por Kuhn (2004: 70) como: “aquella categoría especial de problemas que pueden servir para poner a prueba el ingenio o la habilidad para resolverlos”.

miembros de una comunidad científica vean al mundo de la investigación de forma diferente; ésta no continuidad de los paradigmas, es un aspecto diferenciador con la filosofía de Lakatos, en la que, la continuidad de la serie de teorías es uno de los elementos fundamentales de un programa de investigación.

Kuhn (2004: 155) concibe que los nuevos paradigmas pueden ser fenómenos “no conocidos”, en cuyo caso, pueden entrar en conflicto o no con el paradigma vigente, o puede corresponder a un nivel más elevado de conocimiento, solamente en éste último caso la ciencia es acumulativa, no obstante, realiza la siguiente salvedad: “*la adquisición acumulativa de las novedades no previstas resulta una excepción casi inexistente a la regla del desarrollo científico*”.

El pensamiento de Kuhn (2004: 303) evoluciona, cambiando la concepción de paradigma por el de matriz disciplinar, la que guía el trabajo de los científicos en un periodo de ciencia normal, “*disciplinar porque alude a la posesión común por parte de los que practican una disciplina concreta, y matriz porque se compone de elementos ordenados de varios tipos, cada uno de los cuales precisa una especificación ulterior*”. Los componentes de una matriz disciplinar son: *generalizaciones simbólicas*, que comprenden los elementos formales (las leyes y definiciones básicas); *modelos*, definidos como estructuras fácticas con poder heurístico que indican la forma en la cual resolver los enigmas; *valores*, que brindan unidad y sentido de pertenencia a la comunidad científica y *ejemplares*, que son casos específicos utilizados para la resolución de problemas.

Una de los conceptos fundamentales del planteamiento de Kuhn (2004: 194) es el de la inconmensurabilidad, con la cual, “*designa la imposibilidad de expresar todos los términos de una teoría en el vocabulario de otra*”, así, dos teorías científicas sucesivas son inconmensurables cuando hay imposibilidad que se traduzcan sin

pérdida de significado, debido a que no tienen una base semántica común; en otros términos, en el desarrollo de la ciencia se presenta una inconmensurabilidad entre paradigmas, o sea, entre el antiguo y el nuevo, teniendo en cuenta, las diferencias substanciales de cada comunidad científica¹⁴, lo que impide el aprovechamiento de toda la información acumulada en el periodo de ciencia normal anterior a la crisis y que conlleva a cambiar un paradigma por otro.

2.2.2 Acercamiento interpretativo del carácter epistemológico de la contabilidad desde la concepción Kuhniana

La concepción paradigmática Kuhniana ha sido aplicada en muy diversas ocasiones para estudiar el desarrollo científico de la contabilidad, destacándose posturas interpretativas como las de M.C. Wells (citado por Gómez, 2003: 36) que en su libro *“A Revolution in Accounting Thought”* analiza la matriz disciplinar de la contabilidad, en esta obra, considera que la disciplina contable supera el periodo de revolución de las estructuras teóricas conceptuales y atraviesa actualmente por un periodo de ciencia normal; igualmente, identifica cada uno de los elementos que hacen parte de la matriz como son: generalizaciones simbólicas, ejemplares, valores y acuerdos de grupo; asimismo, dentro de esta línea es fundamental mencionar la obra de Ahmed Belkaoui (citado por Gómez, 2003: 39) que en su libro *“Accounting Theory”* desarrolla la concepción multiparadigmática de la contabilidad.

Con el propósito de realizar un acercamiento a los paradigmas en contabilidad se tomará como referente la postura interpretativa del profesor Ahmed Belkaoui, sustentada en los paradigmas propuestos por la American Accounting Association

¹⁴ Entre las diferencias fundamentales de cada comunidad científica puede considerarse el idioma y el significado de los términos utilizados lo que dificulta la comunicación entre ellos y que conlleva a la irracionalidad del cambio de paradigma.

(AAA) para estructurar su propuesta multiparadigmática. Igualmente, tendremos en cuenta algunos análisis críticos de la concepción de Belkaoui, como el realizado por el Profesor Guillermo Martínez (2006: 20) denominado: “*Los paradigmas en contabilidad: la borrosa impronta de una interpretación epistemológica*”.

De acuerdo a la conceptualización de Kuhn, un periodo de ciencia normal es caracterizado por un modelo científico o paradigma en vigor, que es perfeccionado por la comunidad científica, posteriormente, cuando el paradigma se vuelve sensible a las anomalías, inicia una revolución y un periodo de “construcción preparadigmática”, finalmente, el paradigma antiguo es reemplazado, completamente o en parte, por otro nuevo, que es incompatible con el anterior, de esta forma, sería inconmensurable la existencia de dos o más paradigmas.

El profesor Ahmed Belkaoui (citado por Gómez, 2003: 40) señala la existencia de una variedad de paradigmas que compiten entre sí por obtener la aceptación de la comunidad contable, los cuales, se señalan a continuación:

- a) Paradigma antropológico-inductivo.
- b) Paradigma del beneficio verdadero-deductivo.
- c) Paradigma de utilidad de la decisión-modelo de decisión.
- d) Paradigma de utilidad en la decisión-decisor-comportamiento agregado del mercado.
- e) Paradigma de utilidad en la decisión-decisor-usuario individual.
- f) Paradigma de economía de la información.

La construcción multiparadigmática propuesta, concibe la coexistencia, en éste caso de varios paradigmas, con lo cual, se desconoce el carácter “inconmensurable” de los paradigmas kuhnianos, en el que es posible solamente la vigencia de un paradigma, aspecto que hace cuestionable la postura del profesor A. Belkaoui, que construye un paradigma para cada campo problemático de la disciplina.

La elección del nuevo paradigma obedece particularmente a su capacidad para la resolución de enigmas y a su poder heurístico, es decir, a su facultad para resolver los problemas en su conjunto, mientras que, en la postura del profesor Belkaoui no se identifica un paradigma dominante, sino por el contrario, existe uno para cada problema singular de la contabilidad, como argumenta el profesor Martínez (2006: 25): *“el esquema multiparadigmático sueña con un archipiélago de paradigmas resolviendo enigmas casuísticos de la economía de la empresa y de las relaciones de mercado del mundo capitalista”*.

De acuerdo a la filosofía kuhniana, una matriz disciplinar debe ser “abarcativa”, con el fin de dar respuestas a los enigmas que puedan afectar en un momento determinado al paradigma vigente, en éste caso, el enfoque multiparadigmático, se ocupa solamente de una parte de la disciplina, como es la contabilidad comercial.

Por otra parte, es esencial resaltar la importancia que tiene la historia en la concepción kuhniana, sobre todo para la comprensión de las ciencias y sus procesos de descubrimiento y validación; contraria a esta concepción, los paradigmas expuestos por Belkaoui se fundamentan en la utilización del método inductivo, deductivo, normativo y lógico racional, lo que implica que una hipótesis o teoría debe probarse por los hechos, o bien por una proposición derivada a partir de otras ya demostradas, dejando de lado el contexto histórico como fuente básica de conocimiento, aspecto que va en contravía de la estructura epistémica propuesta por Kuhn.

Tomar como referencia la concepción paradigmática, implica inicialmente el desarrollo de un análisis historiográfico, en el cual, identificar periodos de ciencia normal, revoluciones científicas y la forma como un paradigma ha sido reemplazado por otro, el menosprecio por el análisis histórico hace, por decirlo de

alguna manera, “imposible” profundizar en el conocimiento de la disciplina y conocer como se ha producido su conformación como campo de conocimiento.

Lo anterior, hace suponer que el profesor Belkaoui ha tomado diferentes enfoques contables y los ha llamado “arbitrariamente” paradigmas, sin tener en cuenta la estructura epistemológica propuesta por Kuhn que propugna por la existencia de un único paradigma capaz de ofrecer soluciones a los enigmas relacionados con el área de conocimiento; igualmente, transgrede los postulados kuhnianos, al dejar de lado el análisis historiográfico y asentar su postura sobre la base del empiroinductivismo.

De acuerdo al profesor Roberto Gómez López (2003: 43) *“la concepción de la contabilidad expuesta por la A.A.A. y por Belkaoui, de carácter multiparadigmático, concibe el avance del conocimiento contable, como un proceso continuo, sin rupturas”*, es decir, que en la disciplina contable no se han producido revoluciones científicas, sino, un perfeccionamiento de los paradigmas, característico de un periodo de ciencia normal.

La visión tradicional del progreso científico, aludía a éste como un ‘proceso acumulativo’, el cual, de acuerdo a Kuhn solamente correspondía a un periodo de ciencia normal, y atribuyó a las revoluciones científicas la responsabilidad de dicha evolución. Al analizar la concepción de Belkaoui bajo éste prisma, podemos establecer que la disciplina siempre ha estado en un periodo de ciencia normal, es decir, no ha evolucionado, solamente se ha deteriorado el paradigma vigente.

La ciencia para Kuhn no se hace por la acumulación de descubrimientos o invenciones, sino por la generación de teorías y conceptos que desplazan a otros anteriores, al no presentarse revoluciones científicas, no ha habido el

desplazamiento de paradigmas requerido para el progreso de la disciplina, lo cual, hace inconveniente la concepción propuesta por Belkaoui.

2.3 REFLEXIÓN DEL CARÁCTER EPISTEMOLÓGICO DE LA CONTABILIDAD DESDE LA OPTICA DE UNA “TEORÍA ANARQUISTA DEL CONOCIMIENTO”

La ciencia no progresa porque exista un conjunto de normas y reglas metodológicas que le impriman su carácter, sino por la posibilidad que tiene el sujeto de crear sus propios procesos en la producción de conocimientos.

Paul K. Feyerabend

2.3.1 Acercamiento al concepto de “*anarquismo epistemológico*” de Paul Karl Feyerabend

La característica fundamental de los filósofos del pospositivismo, como Lakatos y Kuhn, es su apelación a la historia de la ciencia, Feyerabend (1995: 15) no fue la excepción, y apoyándose en la historia concluye que “*no hay un método científico con principios inalterables, por lo que, la ciencia evoluciona solamente cuando se rompen los preceptos establecidos*”, no es lógico entonces tratar de encasillar los procesos científicos dentro de los límites racionalistas, sino de adoptar un método contrainductivo, formulando teorías en contra de las ya establecidas, es el caso de Galileo que recurre a éste método para falsear los razonamientos de los físicos aristotélicos.

La filosofía de Feyerabend (citado por Salazar, 1995: 154) consiste en que “*no hay una sola regla, por plausible que sea, ni por firmemente basada en la epistemología que venga, que no sea infringida en una u otra ocasión*”, teniendo en cuenta que, los procesos observados por la metodología de la ciencia no

siempre se adecúan a las vicisitudes creativas del sujeto, lo cual, es confirmado por la misma historia de la ciencia.

Así, el papel de la subjetividad creadora es fundamental para la evolución científica, considerando que las manifestaciones libres y espontaneas de los científicos contribuyen de una u otra forma a la producción del saber, al respecto, Feyerabend (citado por Salazar, 1995: 155) argumenta: “*la idea de un método fijo, de una teoría de la racionalidad fija, surge de una visión del hombre y de su contorno social demasiado ingenua*”, frente a esta rigidez cognoscitiva es necesario introducir una metodología anarquista: ‘todo vale’.

Según Feyerabend (1995: 25), el principio de ‘todo vale’ tiene su expresión en la contrainducción en la que “*cualquier regla, por fundamental o necesaria para la ciencia que sea, puede imaginarse circunstancias en las que es aconsejable no sólo ignorar la regla, sino adoptar su opuesta*”, en consecuencia, la idea de un método fijo o la noción de una racionalidad invariable debe ser abandonada, es aconsejable adoptar un ‘pluralismo metodológico’, como condición requerida para el progreso científico.

El procedimiento contrainductivo propuesto por Feyerabend (1982: 13 – 16) se sustenta en las siguientes reglas: “*La primera es desarrollar hipótesis inconsistentes con las teorías aceptadas y altamente confirmadas, y la segunda, es a favor de hipótesis que sean inconsistentes con las observaciones, intentando buscar sistemas conceptuales que choquen con los datos experimentales aceptados, al proponer nuevas formas de percepción del mundo*”. Con la primera contrarregla, el autor busca oponerse a las teorías vigentes, por medio del planteamiento de hipótesis contrapuestas, considerando que la proliferación de teorías y la invención de alternativas constituyen parte esencial del desarrollo de la ciencia; en la segunda, no busca inferir hipótesis a través de la inducción por

medio de observaciones contrastables empíricamente, sino actuar de forma inversa; con estas dos reglas, Feyerabend trata de negar la existencia de la racionalidad científica, lo que conlleva al pluralismo metodológico.

Esta concepción permite entonces, la existencia de varias teorías que pueden desarrollarse de forma simultánea, en donde, las confrontaciones entre ellas es lo que produce el desarrollo científico a través de la sustitución de teorías, es decir, la competencia entre teorías rivales es lo que genera la evolución de la ciencia.

La teoría anarquista tiene como uno de sus propósitos fundamentales pugnar contra el racionalismo de la ciencia, uno de los caminos es el de la inconmensurabilidad, concepto desarrollado por Feyerabend (citado por Cuadrado, 1999: 30) en las siguientes tesis: *“existen sistemas de pensamiento (acción y perfección) que son inconmensurables; la segunda, radica en que el desarrollo de la perfección y del pensamiento en el individuo pasa por etapas que son inconmensurables entre sí, y la tercera, afirma que existen teorías científicas mutuamente inconmensurables aunque en apariencia se ocupen del mismo objeto”*, así, bajo ésta óptica, no es posible comparar dos teorías científicas que no tienen el mismo lenguaje teórico, es decir, no hay manera de confrontarlas y decidir cuál es la mejor, o sea, no es posible precisar lo que es ciencia y pseudociencia, cayendo así en el relativismo.

2.3.2 Carácter cognoscitivo de la contabilidad desde una concepción “anarquista epistemológica”

De acuerdo a la concepción de Feyerabend, la investigación histórica de las ciencias concluye que no hay un método único con principios inalterables, que no existe una regla que no se haya roto, incluso, que la ciencia evoluciona a través de un océano de alternativas incompatibles entre sí, que permiten la coexistencia de

teorías antagónicas, así, su epistemología propugna no por reglas universales sino por el 'pluralismo metodológico'.

Esta filosofía ha sido muy poco aplicada en contabilidad, no obstante, según el Profesor Jesús A. Suárez (2006: 66) *“al analizar las tradiciones de investigación propuestas por Richard Mattessich, se puede apreciar un acercamiento a estos postulados”*.

Richard Mattessich, basado en la conceptualización de tendencias de investigación de Larry Laudan¹⁵, concibe tres tradiciones investigativas en el desarrollo actual de la metodología contable, las cuales compiten entre sí, sobre el asunto argumenta: *“el desarrollo actual de la metodología contable se puede posiblemente comprender mejor organizando los paradigmas de Butterworth y Falk en tres tradiciones de investigación, poniendo de manifiesto que ciertas tradiciones existentes tienen pocas diferencias fundamentales”*. (Cuadrado, 1999: 125)

Las tradiciones propuestas son las siguientes:

Tradición 1.- Programa de gerencia

Tradición 2.- Programa de valoración e inversión y tradición

Tradición 3.- Programa de información estratégica. (Cuadrado, 1999: 126)

La tercera tradición de investigación, programa de información estratégica, está orientada específicamente hacia los objetivos y a la necesidad de brindar a la contabilidad financiera una orientación a propósitos múltiples, según la realidad a

¹⁵ Bajo esta concepción, el progreso científico se sustenta en la “comprensión” e “identificación” del corpus de suposiciones básicas tanto racionales (epistémicas) como irracionales (emotivas) en las cuales se soportan las teorías científicas; estas “suposiciones” se conforman por las creencias filosóficas y reflexiones metodológicas adoptadas por una comunidad científica, que sirven de guía para el planteamiento de teorías. Los supuestos básicos o planteamientos teórico generales y las teorías derivadas constituyen una Tradición Investigativa, que sirve de guía (heurística positiva, según Lakatos) para desarrollar futuras investigaciones, o sea, para plantearse un problema investigativo y resolverlo según la heurística de la tradición investigativa.

la cual sea aplicada, en ésta tendencia o programa, *“de acuerdo a la filosofía de Feyerabend, la contabilidad debe ajustarse a necesidades individuales de información, desde la óptica de la relación fines – medios, de esta forma, se plantea la necesidad de precisar diferentes objetivos para la disciplina contable”*. (Suárez, 2006: 66)

Esta tendencia ofrece un marco integrador, sin el cual, la contabilidad estaría incompleta, incluso, se constituiría en un camino metodológico a seguir, es decir, la disciplina no debe utilizar un método único, por el contrario, debe emplear diversas metodologías de acuerdo a cada realidad específica, en esencia, llegar a una “pluralidad metodológica”.

La tercera tradición de investigación, que según el profesor Suárez, se ajusta a la concepción metodológica de Feyerabend, pugna esencialmente por adoptar diversos métodos para que la disciplina alcance los objetivos de acuerdo a las exigencias de su entorno, en esencia, éste programa concibe la “libertad” metodológica, sin embargo, ese simple hecho no hace que esta tradición investigativa sea consecuencia de aplicar la epistemología anarquista.

Al igual que Lakatos y Kuhn, Feyerabend estructura su filosofía en el análisis historiográfico de la ciencia, de esta forma, cualquier aplicación de su metodología debe tener como punto de partida el estudio de la evolución histórica, con el fin de precisar las diferentes metodologías aplicadas en el desarrollo de la misma.

Un ejemplo utilizado por Feyerabend para estructurar su propuesta es el de Aristóteles y Galileo, que marca el enfrentamiento entre la naciente física moderna y la filosofía, en éste caso, se demuestra como la concepción galileana alcanza el éxito, gracias a un cierto oportunismo y a constructos audaces que tienen más imaginación que observación, en donde, el científico no sigue ninguna regla o

método prefijado; de este modo, el autor demuestra que el anarquismo metodológico es lo que produce el desarrollo científico.

Aplicar la metodología de Feyerabend, involucra analizar dos teorías en competencia y definir cómo la que no utilizó reglas ni métodos preestablecidos triunfó produciendo la evolución de la ciencia, en éste sentido, la tradición de información estratégica no nace de un análisis historiográfico previo, ni de la comparación de dos teorías, ni es un caso exitoso que confirme la concepción anarquista de la ciencia.

3. ANÁLISIS CRÍTICO SOBRE LA PERTINENCIA DE APLICAR LA METODOLOGÍA DE LOS PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA A LA DISCIPLINA CONTABLE

Si la ciencia busca la verdad, debe buscar la consistencia;
si renuncia a la consistencia, renuncia a la verdad

Imre Lakatos

3.1 EL PROBLEMA INTERPRETATIVO DEL CARÁCTER COGNOSCITIVO DE LA CONTABILIDAD COMO PROGRAMA DE INVESTIGACIÓN

El problema esencial de la filosofía de la ciencia es *“la evaluación normativa de las teorías científicas y, en especial, el establecimiento de las condiciones universales que hacen científica a una teoría”* (Lakatos, 1983: 217), el cual, es conocido como el problema de la demarcación, que para el caso de los programas de investigación está definido por la progresividad o estancamiento de una serie de teorías, es decir, son científicos los programas o series de teorías progresivos y pseudocientíficos los regresivos o degenerativos; al respecto Lakatos (1983: 15) plantea lo siguiente: *“en un programa de investigación progresivo, la teoría conduce a descubrir hechos nuevos hasta entonces desconocidos, sin embargo, en los programas regresivos las teorías son fabricadas sólo para acomodar los hechos ya conocidos”*, de esta forma, para que un programa de investigación sea “científico” es necesario que inicialmente sea teóricamente progresivo y posteriormente, empíricamente progresivo, a través de la corroboración de las teorías propuestas.

De acuerdo a lo anterior, no basta solamente con identificar en un programa de investigación su centro firme, el cinturón protector flexible y la maquinaria para la solución de problemas (heurística positiva) para que éste sea considerado

“ciencia”, es necesario además, definir si es teórica y empíricamente progresivo, de lo contrario, estaríamos ante un programa pseudocientífico o regresivo.

La mayoría de posturas interpretativas de la contabilidad como programa de investigación científica, principalmente las de Vicente Montesinos Julve, Leandro Cañibano y Víctor Peinó han identificado los diferentes programas de investigación surgidos en el periodo científico, pero no establecen si los programas o series de teorías en cuestión son progresivos o degenerativos, aspecto que no permite precisar si son científicos o pseudocientíficos, que es la finalidad esencial de la aplicación de la metodología de los programas de investigación como criterio de demarcación; por ejemplo, el profesor Montesinos (1978: 381) identifica los programas: “*contista, jurídico–personalista, económico, matemático y comunicacional*”, pero no señala si éstos son progresivos o degenerativos, incluso, solamente identifica su núcleo duro, dejando de lado los elementos que forman parte esencial de la estructura de un programa de investigación (hipótesis auxiliares, heurística positiva y negativa).

La utilización de herramientas propias de las “ciencias duras”, en éste caso, la metodología de los programas de investigación para interpretar el carácter epistemológico de la disciplina contable no la convierte en una ciencia, por lo menos a esa conclusión se llega con las interpretaciones de Montesinos, Cañibano y Peinó; por el contrario, deja unos interrogantes aún mayores, por ejemplo, el contismo es progresivo o degenerativo, cuál es la heurística positiva del programa jurídico – personalista; de esta forma, el hecho de identificar una serie de programas de investigación y precisar solamente su núcleo duro, no es suficiente para que estos sean considerados científicos y mucho menos aún, para elevar la contabilidad al rango de ciencia.

En los programas de investigación contables planteados por Montesinos, especialmente, en el programa económico se agrupan algunas teorizaciones claramente antagónicas, por ejemplo, el controlismo y la escuela de la economía hacendal, lo cual, puede deberse a la deficiente heurística positiva del programa en cuestión, éste aspecto lo reconoce el mencionado profesor al argumentar lo siguiente:

Quizá cuando nos referíamos antes a los diversos programas de investigación en contabilidad, hubiera sido más correcto no englobar bajo un solo rótulo posturas que en muchos puntos resultan antagónicas. En especial, dentro del programa que hemos denominado “económico”, pudiera resultar más ilustrativo hablar de “programas económicos”, pues las diferencias entre el controlismo y la escuela de la economía hacendal, por ejemplo, hacen bastante discutible su inclusión dentro del mismo programa. (Montesinos, 1978: 383)

Para Lakatos, uno de los elementos fundamentales de un programa de investigación es su heurística positiva, la cual, permite la autonomía de la ciencia teórica, o sea, el planteamiento de teorías que puedan anticiparse a los hechos, por lo tanto, los programas que no tienen una potente heurística se retrasan con respecto a los acontecimientos y “corren” detrás de estos para alcanzarlos, son series de teorías pobres y regresivas, por ejemplo, el marxismo y el freudianismo; desde esta perspectiva, los programas de bajo poder heurístico son pseudocientíficos, es el caso del programa económico, que agrupa algunas tendencias investigativas divergentes, que no fueron concebidas con base en un centro firme común, por lo tanto, el enfoque económico no solamente es pseudocientífico, sino que no constituye un programa de investigación, debido a que carece de un centro firme y de poder heurístico, con el cual, asimilar anomalías y convertirlas en evidencia positiva.

Es así, como las diferentes concepciones de la contabilidad como programa de investigación científica, especialmente la del profesor Vicente Montesinos Julve, identifica una serie de programas de investigación, pero no define lo más

importante, en éste caso, la progresividad o estancamiento de los programas, es más, en sus posturas muestran programas de bajo poder heurístico, aspecto que permite definirlos como pseudocientíficos de acuerdo a la filosofía de Lakatos; de esta forma, no sería pertinente aplicar esta metodología para interpretar el carácter epistemológico de la disciplina contable.

De acuerdo a la concepción Lakatosiana, si un programa de investigación explica de modo progresivo más que otro rival, reemplaza al existente y el programa rival puede eliminarse o “archivarse” indefinidamente, en éste sentido, el progreso científico según Lakatos (1987: 29) “*viene indicado por instancias que verifican un exceso de contenido más que por instancias falsadoras*”, de esta forma, para que un programa sea eliminado o si se quiere reemplazado, es necesario un programa mejor, es decir, que exceda en contenido empírico a su rival y que parte de éste sea posteriormente confirmado, así mismo, sucede con las teorías dentro de un programa, una teoría se reemplaza por otra mejor que exceda en contenido empírico a su rival.

El planteamiento de nuevas teorías en un programa de investigación debe realizarse con base en su heurística positiva, que constituye el conjunto de sugerencias de cómo desarrollar las versiones refutables del programa, de esta forma, el progreso científico depende de programas que tengan un elevado poder heurístico.

Por otra parte, el desarrollo de las teorías y estructuras contables depende substancialmente de las necesidades de su marco entornal, en donde, éstas encuentran su aplicación y verificabilidad y no necesariamente de la competencia entre teorías rivales dentro de un programa de investigación, de nada serviría una teoría contable que no fuera aplicable en un entorno específico, así tuviera un exceso de contenido empírico.

La vigencia de una teoría de acuerdo a Lakatos, depende de la aparición de otra teoría rival que tenga un exceso de contenido empírico y que parte de dicho contenido sea posteriormente confirmado; en contabilidad, depende de la utilidad y de la aplicación que tenga en su entorno y no necesariamente de la aparición de otra teoría rival, lo cual, hace cuestionar la pertinencia de aplicar la metodología de Lakatos a la contabilidad.

Igualmente, es importante anotar que en la metodología de los programas de investigación es necesario inicialmente realizar un análisis historiográfico, tratando de identificar programas rivales, problemáticas progresivas y estancadas, para llevar a cabo esta tarea es necesario tomar como base la *historia interna*, la cual, trata de explicar la discusión entre los miembros de la comunidad científica al momento de aceptar o rechazar una de dos teorías rivales, y dejando de lado la *historia externa*, que estudia las circunstancias sociológicas y psicológicas subyacentes a la actividad científica.

En contabilidad, el estudio de las circunstancias políticas, sociales y económicas es fundamental para entender su desarrollo teórico, es decir, no podríamos escindir la historia interna o reconstrucción racional de la historia externa, teniendo en cuenta el papel esencial que tiene el entorno en la modelización de las estructuras contables, como plantea el profesor Tua Pereda (citado por Martínez, 2004: 10): “*La partida doble, por ejemplo, nacida en los estertores de la edad media, es un producto de una época y se difunde rápidamente porque responde a los valores imperantes de la misma*”.

La filosofía de Lakatos muestra que toda reconstrucción racional de la ciencia corresponde esencialmente a la historia interna, o sea, a la historia intelectual o de las ideas científicas, mientras que, la historia externa es secundaria, siendo

irrelevante para la comprensión de la ciencia, debido fundamentalmente a la autonomía de la historia interna.

Así, podría cuestionarse la pertinencia de aplicar la metodología Lakatosiana a la contabilidad, teniendo en cuenta que la historia interna, necesaria para entender el desarrollo y evolución de las teorías contables, es irrelevante en la conceptualización propuesta por Lakatos.

Respecto a las reglas de evaluación de los programas de investigación Lakatos (1983: 230) plantea lo siguiente: *“Un programa de investigación es progresivo o regresivo. Es teóricamente progresivo si cada modificación conduce a nuevas e inesperadas predicciones, y es empíricamente progresivo si algunas, al menos, de tales predicciones nuevas resultan corroboradas”*, de esta forma, para que un programa sea calificado como científico es necesario que cada una de las nuevas teorías permitan el descubrimiento de hechos nuevos y que parte del exceso de contenido empírico sea corroborado.

De esta forma, si se quiere aplicar esta conceptualización a la disciplina contable es necesario valorar cada uno de los programas, es decir, evaluar si las teorías propuestas conducen a descubrir hechos nuevos y precisar si parte de éstos han sido corroborados, surge entonces el siguiente cuestionamiento ¿es pertinente aplicar éste criterio de evaluación científica a las teorías contables?.

Al respecto, el profesor Romero León (citado en Mejía, 2003: 8) plantea lo siguiente: *“Para que una teoría se considere científica debe reunir una serie de requisitos mínimos y antes de eso se constituye como una sistematización de leyes o formulas legaliformes, mediante las cuales se pueden prever acontecimientos [...] esta concepción de teorías queda descartada para la contabilidad, primero porque es formulada para las ciencias factuales, las que estudian hechos, y la contabilidad no se ocupa de hechos”*.

En contabilidad, el desarrollo teórico obedece a los requerimientos específicos de su entorno circundante, tratando siempre de interpretar la realidad social de cada época, en consecuencia, el planteamiento de nuevas teorías no responde a la necesidad de predecir hechos nuevos, y mucho menos aún tratar de corroborarlos, trabajo propio de las ciencias físico naturales; de esta forma, resultaría inapropiado aplicar las reglas de evaluación científica de Lakatos a las teorías contables.

Finalmente, es importante anotar que Lakatos conceptualiza la metodología de los programas de investigación con base en la historia interna o reconstrucción racional de la física, identificando problemáticas progresivas y estancadas, su objetivo principal es definir un criterio de demarcación, con el cual evaluar los diferentes programas de investigación o series de teorías, para precisar si son científicos o no.

El traslado de esta metodología, sustentada en una ciencia como la física, a una disciplina como la contabilidad, es cuestionable, primero que todo porque la reconstrucción racional en contabilidad depende de la historia externa, irrelevante para la filosofía de los programas de investigación; en segundo lugar, porque no es posible aplicar a las teorías contables los criterios de evaluación científica Lakatosianos, lo cual, impide establecer si éstas son científicas o pseudocientíficas y finalmente, porque el desarrollo teórico contable obedece a un propósito diferente al de las ciencias naturales o duras como la física.

De las anteriores reflexiones, se desprende la consideración de que la aplicación de la metodología de los programas de investigación a la contabilidad, no es pertinente, considerando que con el empleo de la misma no se cumple el objetivo principal, que es interpretar el carácter epistemológico de la disciplina, incluso, la

aleja de su verdadera razón de ser, que es la interpretación de la realidad social y la solución de los problemas específicos de la sociedad.

3.2 LOS PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD: INCOHERENCIA DE UNA INTERPRETACIÓN EPISTEMICA

Aplicar la metodología de los programas de investigación exige identificar inicialmente cada uno de los elementos que constituyen la estructura propuesta por Lakatos, como son el centro firme, heurística positiva, negativa e hipótesis auxiliares que conforman el cinturón protector y posteriormente, determinar si el programa o serie de teorías es progresivo o degenerativo, con el fin de precisar si es científico o pseudocientífico.

En las interpretaciones de la contabilidad como programa de investigación se identifica solamente el núcleo duro de los programas propuestos, por ejemplo, en el constructo del profesor Vicente Montesinos Julve (1978: 381), el centro firme del programa contista es "*el funcionamiento de las cuentas*" y del programa jurídico personalista "*los derechos y obligaciones propios de la administración de un patrimonio*"; igualmente, en la postura de Víctor Gabriel Peinó Janeiro (2002: 249), el programa informativo presenta como núcleo "*la contabilidad como sistema de información*" y en el circulatorio "*la modelización de los sistemas dinámicos*".

No se identifica, en las posturas interpretativas de la contabilidad como programa de investigación los demás elementos de la estructura lakatosiana, es decir, su heurística positiva y negativa e hipótesis auxiliares, ni mucho menos aún si las series de teorías son progresivas o estancadas, podría inferirse entonces, que se trata de constructos de baja rigurosidad epistémica. Tal vez, los autores antes mencionados creen ingenuamente que presentar una lista de programas es suficiente para que la disciplina contable sea considerada como ciencia, es más, la carencia de una heurística positiva, es un elemento que no solamente aleja a la

contabilidad de su deseado rango científico, sino que bajo el prisma de la racionalidad de Lakatos, sería considerada como pseudociencia.

La idealización de la filosofía lakatosiana como parámetro para distinguir ciencia de pseudociencia, es el camino escogido por Montesinos, Peinó y Cañibano, entre otros autores para interpretar el carácter cognoscitivo de la contabilidad, pero, ¿será que la metodología de los programas de investigación es la piedra filosofal de la racionalidad científica y el criterio de demarcación fundamental?

Dentro de la filosofía de la ciencia, el problema esencial es la evaluación normativa de las teorías científicas, para el cual, se han planteado diferentes tipos de soluciones como el racionalismo crítico de Karl Popper, las revoluciones científicas de Thomas Kuhn, el anarquismo epistemológico de Paul Feyerabend, las tendencias de investigación de Larry Laudan, el problema de la observación de Hanson, la epistemología evolucionista de Stephen Toulmin y los programas de investigación de Imre Lakatos, entre las más importantes.

En este sentido, el principio de cualquier postura interpretativa debe ser el de justificar el criterio de demarcación escogido, es decir, por qué se tuvo en cuenta la filosofía de Lakatos, en vez de la Kuhn, Feyerabend o Laudan para interpretar el carácter científico de la disciplina contable, tarea que no fue realizada por ninguno de los proponentes de la contabilidad como programa de investigación científica.

La metodología de los programas de investigación al igual que los demás modelos de racionalidad científica, presenta graves tensiones internas y confusiones que ponen en duda si es un criterio firme para decidir si una teoría es científica o no; por ejemplo, dentro de su expositiva Lakatos no define un principio que permita identificar el núcleo duro de un programa de investigación, incluso, el precepto de inamovilidad del centro firme puede ir en contravía de la práctica científica usual, considerando que el científico puede escoger otro camino diferente para la

solución de una anomalía, es el caso de los postulados con respecto a la Teoría Especial de la Relatividad (TER).

Uno de los postulados básicos de la TER sostiene que todas las transformaciones marco a marco admisibles son Lorenz-invariantes. No obstante, vemos que los físicos que se ocupan de la teoría de la relatividad exploran activamente las variaciones posibles del postulado cuyos resultados sean teorías relativistas empíricamente indistinguibles de la TER en función de datos empíricos. (Newton, 1987: 98)

Igual ocurre con la heurística positiva, en el modelo lakatosiano no se especifica el tipo de respuestas protectoras en el caso de presentarse alguna anomalía, como ocurre en algunos programas considerados progresivos, por ejemplo, “*es imposible distinguir en la obra de Newton, Einstein y otros científicos nada que aproximara siquiera a una formulación parcial de respuesta ante una anomalía*”. (Newton, 1987: 98)

De esta forma, si los programas de investigación no constituyen la solución definitiva al problema de la demarcación en lo que respecta a las ciencias duras como la física, menos aún puede considerarse como parámetro para interpretar el carácter epistemológico de la disciplina contable.

Por otra parte, es importante estimar que bajo la óptica de la filosofía de Lakatos son considerados como pseudociencia los planteamientos de Marx y Freud, puesto que no predicen hechos nuevos, incluso, el marxismo y el freudianismo se consideran carentes de valor, pero, quien puede negar la influencia que estos dos autores tuvieron para el psicoanálisis y la economía política, nadie podría desestimar su importancia y trascendencia, incluso, ni siquiera el mismo Lakatos.

Así, la filosofía lakatosiana pierde relevancia, primero que todo, por que presenta algunos planteamientos confusos relacionados con la identificación del centro firme y la heurística positiva y porque algunas teorizaciones, a pesar de ser consideradas pseudocientíficas pudieron progresar y desarrollarse.

Al no haber podido resolver algunos conflictos internos importantes, la metodología de los programas de investigación no puede idealizarse como lo han hecho Montesinos, Cañibano y Peinó que la asumieron acríticamente como modelo para interpretar el carácter científico de la disciplina.

Entonces, cuál es el objetivo de aplicar la metodología de los programas de investigación a la contabilidad, creemos que el de tratar de interpretar su carácter epistémico y de darle un status científico, propósitos que no se logran; incluso, la transferencia de éste tipo de herramientas inhibe su desarrollo y la hace renunciar a las exigencias que hace la sociedad, que constituye al fin y al cabo su contexto de justificación.

Pero, vale la pena preguntarnos cuál es el afán de incluir de forma afanosa e insistente a la disciplina contable en el selecto grupo de las ciencias, acaso, la ciencia es la única actividad regida por la razón, la respuesta es no, solamente es una forma sui generis de investigación racional, de esta forma, nada justifica el menosprecio por otro tipo de conocimiento que no cumpla un cierto criterio de demarcación, como Lakatos y Popper hicieron con el marxismo y el freudianismo.

Con los elementos de juicio anteriores, podemos entrar a analizar las hipótesis propuestas al inicio de la investigación, el primer planteamiento hipotético es el siguiente:

“La Metodología de los Programas de Investigación de Lakatos, ofrece una nueva reconstrucción racional de la ciencia, bajo cuya concepción, se puede analizar la evolución científica de la disciplina contable”.

Los programas de investigación son una interpretación de la racionalidad de la ciencia, al igual que las revoluciones científicas, el anarquismo epistemológico y las tendencias de investigación, no es el criterio de demarcación básico para

decidir que es científico o pseudocientífico, es solamente una interpretación más, sustentada en la evolución histórica de las ciencias duras, incluso, sus planteamientos no son aplicables a todos los casos acaecidos en la historia de la física en los cuales se apoya, como por ejemplo, los postulados relacionados con la aplicación de la teoría especial de la relatividad, perdiendo así universalidad.

De esta forma, si se cuestiona la pertinencia de aplicar la concepción de Lakatos para interpretar la racionalidad de la evolución histórica de las ciencias naturales, que diremos para dilucidar el carácter cognoscitivo de una disciplina de conocimiento como la contabilidad.

Igualmente, a través del presente ensayo se identificaron elementos que hacen impertinente su aplicación, por ejemplo, el énfasis que la concepción de Lakatos brinda a la historia interna o reconstrucción racional, dejando de lado el análisis de los factores externos y su incidencia en la evolución científica; si tenemos en cuenta que la historia externa, o sea, el estudio de los acontecimientos sociales, políticos y económicos es imprescindible para la disciplina y para su desarrollo teórico, desde ninguna perspectiva podría considerarse utilizar esta metodología para interpretar su carácter científico.

Otro limitante de aplicación importante es la imposibilidad de establecer si un programa contable es progresivo o estancado, según Lakatos, una serie de teorías es progresiva si su desarrollo teórico anticipa su desarrollo empírico y que posteriormente, ese exceso de contenido empírico sea corroborado, pero, cómo comprobar empíricamente una teoría contable, si éstas no se pueden probar a través de un experimento o de la percepción sensorial, ni sus enunciados se justifican por otros enunciados, sino, por la utilidad que tengan sus postulados teóricos para una sociedad específica. Tal vez, este sea el motivo por el cual las posturas interpretativas de la contabilidad como programa de investigación no se

arriesgaron a definir si los programas contables propuestos eran progresivos o estancados, es más, si éstos se evalúan a través de la óptica lakatosiana serían degenerativos, es decir, pseudocientíficos, porque no constituyen verdaderos programas de investigación y por su escaso poder heurístico.

Así, la hipótesis propuesta es “falsa”, la filosofía de Lakatos no puede considerarse como parámetro para separar lo científico de lo pseudocientífico, estimando los conflictos internos que colocan en duda si es un criterio de demarcación firme para evaluar las teorías científicas y mucho menos aún, otro tipo de conocimientos como la contabilidad, igualmente, hay limitantes de fondo que no permiten aplicar, ni siquiera de forma parcial esta concepción como la comprobación empírica de las teorías y el menosprecio por la historia externa, imprescindible para el desarrollo teórico de la disciplina.

La segunda hipótesis propuesta es la siguiente:

“El carácter epistemológico de la Contabilidad se puede analizar a través de la MPIC puesto que su desarrollo histórico se ha dado a través de teorías caracterizadas por exhibir una continuidad reconocible que relaciona a sus miembros y permite que se identifiquen como versiones modificadas de un plan inicial común, en el cual se puede identificar el núcleo duro y su cinturón protector”.

La evolución de un programa de investigación depende substancialmente de su desarrollo teórico, es decir, del planteamiento de nuevas teorías que superen a las existentes, claro está, elaboradas con base en la heurística positiva, presentándose así, una competencia entre teorías.

En contabilidad, las teorías no surgen con base en una heurística positiva, ni necesariamente para competir con otras rivales, se originan más bien para

satisfacer una necesidad de su contexto específico; en este sentido, no podríamos hablar de series de teorías y menos de programas de investigación, puesto que, no hay un centro firme común, ni una heurística, como sucede con el programa económico propuesto por el profesor Montesinos, cuyas teorizaciones como el controlismo y la economía hacendal son divergentes.

El centro firme de un programa de investigación podría ser considerado como los postulados teóricos o axiomas de una teoría, que permitan definir una heurística positiva y esta su vez servir de referente para el planteamiento de hipótesis auxiliares o ad –hoc que compliquen el cinturón protector.

En la expositiva del profesor Vicente Montesinos Julve, el programa contista presenta como núcleo duro el “funcionamiento de las cuentas”, en esta propuesta, el núcleo central identificado no puede considerarse como un postulado o axioma, más bien podría ser un enfoque o una concepción, lo que imposibilita plantear una heurística positiva y por ende concebir hipótesis auxiliares; por esta razón, las teorías planteadas dentro de los programas contables son antagónicas, como ocurre con el programa económico y comunicacional, sería incoherente hablar entonces de series de teorías continuas o programas.

Se trata entonces de una hipótesis “falsa”, considerando que las teorías contables no presentan una continuidad, lo cual, imposibilita la identificación de un núcleo duro y de una heurística, al no ser posible establecer los dos elementos básicos de la filosofía de Lakatos es altamente inapropiado aplicar esta metodología a la disciplina.

4. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

ALVAREZ, Harold. 2001

Desarrollos teóricos en Contabilidad. Universidad del Quindío. Armenia – Quindío.

BERNARDO, José María. 1995

La construcción de la lingüística: Un debate epistemológico. Universidad de Valencia. Madrid.

CAÑIBANO CALVO, Leandro. 1974

El concepto de contabilidad como programa de investigación. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. III, no. 27. Madrid.

----- y **GONZALO ANGULO**, J.A. 1995

Los programas de investigación en contabilidad. Ponencia presentada a la primera jornada sobre teoría de la contabilidad. 3 de febrero de 1995. Jerez.

CHAPMAN, William. 1989

El desarrollo de la contabilidad social en América Latina. V Conferencia de Facultades y Escuelas de Contaduría de América Latina. IV Congreso Latinoamericano de Investigación Contable. Fundación Banco de Boston, Buenos Aires.

CHIAVENATO, Idalberto. 1999

Introducción a la Teoría General de la Administración. Mc Graw Hill Interamericana S.A. Bogotá, D.C.

CUADRADO EBRERO, Amparo y **VALMAYOR LÓPEZ**, Lina. 1999

Teoría contable. Metodología de la investigación contable. Mc Graw Hill / Interamericana de España S.A. Madrid.

DONOSO A., R. 2001

Contabilidad Analítica: Cálculo de costes y análisis de resultados. Tirant lo Blanch. Valencia. En: Gutiérrez Hidalgo, Fernando. Evolución histórica de la contabilidad de costes y de gestión (1885 – 2005), 2005.

FERNÁNDEZ PIRLA, José María. 1977

Teoría Económica de la Contabilidad. Ediciones ICE. Novena edición. Madrid.

FEYERABEND, Paul K. 1995

Contra el método. Esquema de una teoría anarquista del conocimiento. Editorial Orbis S.A. Barcelona.

----- (1982) Tratado contra el método. Editorial Tecnos. Madrid.

----- (1992) Adiós a la razón. Editorial Tecnos. Madrid.

GARCÍA G., Moisés. 1980

Contabilidad Social. Del sistema de Circulación Económica a los modelos de Cuentas Nacionales. I.P.C. Ministerio de Hacienda. Madrid.

GOMEZ LÓPEZ, Roberto. 2003

La ciencia contable. Fundamentos científicos y metodológicos. Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED). Malaga.

GUTIERREZ HIDALGO, Fernando. 2005

Evolución histórica de la contabilidad de costes y de gestión (1885 – 2005). Revista española de historia de la contabilidad. Madrid.

KLIMOVSKY, Gregorio. 1995

Las desventuras del conocimiento científico. AZ Editores. Buenos Aires.

KUHN, Thomas. 2004

La estructura de las revoluciones científicas. Fondo de Cultura Económica. México.

----- (1981) La revolución copernicana. Editorial Ariel. Barcelona.

----- (1977) El cambio de teoría como cambio de estructura: comentarios sobre el formalismo de Sneed. Revista Teorema. Capítulo VII. México.

LAKATOS, Imre. 1983

La metodología de los programas de investigación científica. Alianza Editorial. Madrid.

----- (1987) Historia de las ciencias y sus reconstrucciones racionales. Editorial Tecnos. Madrid.

----- (1981) Matemática, ciencia y epistemología. Alianza Editorial. Madrid.

----- (1976) Pruebas y refutaciones: La lógica del descubrimiento matemático. Alianza Editorial. Madrid.

LOPES DE SA, A. 1997

Teoría de la contabilidad superior. Unidad de Negocios y Administración (UNA). Belo Horizonte, Brasil, 1994. Traducción del primer capítulo por Mantilla S. A. Facultad de Contaduría Pública. Universidad Autónoma de Bucaramanga.

MARTÍNEZ PINO, Guillermo León. 2001

El estatuto de cientificidad de la Contabilidad: un debate inconcluso. Ponencia presentada al foro: "Desarrollo y perspectivas de la educación contable en Colombia: Nuevos desarrollos disciplinares", celebrado en la Universidad del Valle.

----- (2004) Las incoherencias epistémicas en los constructos científico contables.
En: www.ciberconta.unizar.es/LECCION/estatuto/INICIO.HTML

----- (2006) Los paradigmas contables: La borrosa impronta de una interpretación epistemológica.

----- (2004) El devenir contable; un incesante paso por la historia del capital. En: Revista Porik An No. 9, Año 6. Popayán – Colombia.

MARDONES, J. M. 1991

Filosofía de las ciencias humanas. Editorial Anthropos. Barcelona.

MEJÍA SOTO, Eutimio. 2003

Análisis crítico de la aplicación de los criterios lógicos de la epistemología de las ciencias naturales (racionalismo crítico) al desarrollo del conocimiento de las ciencias sociales (disciplina económico-contable). Universidad Tecnológica de Pereira. Revista Paradoxa, (6), 33-45.

MONTESINOS JULVE, Vicente. 1978

Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad. En: Revista Técnica Contable. Tomo XXX. Madrid.

NEWTON SMITH, W.H. 1987

La racionalidad de la ciencia. Ediciones Paidós. 1 Edición. Buenos Aires

PEINÓ JANEIRO, Víctor Gabriel. 2002

La contabilidad como programa de investigación científica. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.

POPPER, Karl R. 1982

La lógica de la investigación científica. Editorial Tecnos. Madrid.

RIPOLL FELIÚ, V. 1994

Introducción a la Contabilidad de Gestión. Cálculo de Costes. Mc Graw Hill. Madrid.

SALAZAR RAMOS, Roberto J. 1995

Introducción la epistemología. Unisur. Santafé de Bogotá.

SUAREZ PINEDA, Jesús Alberto. 2006

Introducción a la teoría contable. Propedéutica a la epistemología contable. Universidad la Gran Colombia. Bogotá.

TOLEDO NIKELS, Ulises. 1999

Ciencia y Pseudociencia en Lakatos – La Falsación del Falsacionismo y los Problemas de la Demarcación. En: Revista Cinta de Moebio No. 5. Abril de 1999. Facultad de Ciencias Sociales, Universidad de Chile. <http://rehue.csociales.uchile.cl/publicaciones/moebio/05/frames04.htm>.

TUA PEREDA, Jorge. 1995

Lecturas de Teoría e Investigación Contable. Centro Interamericano Jurídico - Financiero. Ediciones Gráficas Ltda., Medellín.

----- (1991) La investigación empírica en contabilidad. La hipótesis de eficiencia del mercado. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.

----- (1992) La Investigación en Contabilidad: Una visión personal. Fidesc. Bogotá.

URIEL, Ezequiel; **FERRI**, Javier y **MOLTO**, María Luisa. 2005

Estimación de una matriz de contabilidad social para 1995. Estadística Española. Volumen 47. No. 158. Valencia.

VALENZUELA BARROS, Juan. 2003

Curso de Contabilidad Financiera. Universidad de Chile, Santiago de Chile.