

Pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica

Mauricio Gómez Villegas

Resumen

La disciplina contable busca permanentemente su lugar en la universidad y en el conocimiento científico. Su estatus académico se ha configurado en múltiples direcciones. En los últimos sesenta años, la predominancia de la visión economicista y neoclásica ha llevado a un mayor distanciamiento entre la contabilidad académica y la contabilidad práctica. Al mismo tiempo, la hegemonía de la educación universitaria para el trabajo, presiona por una docencia centrada en el entrenamiento. Estas circunstancias justifican replantearse la pregunta *¿es la contabilidad una disciplina académica?* Este documento se estructura a partir de tal pregunta y para abordarla reflexiona los fundamentos de la disciplina. Presenta las propuestas de fundamentación de algunas escuelas contables anglosajonas y delinea una perspectiva alterna que vincula fundamentos y contexto, para el desarrollo de una contabilidad académica distinta. La propuesta se soporta en los argumentos de la escuela de la contabilidad como una práctica social e institucional.

Abstract

The Accounting Discipline searches permanently its place in college and in scientific knowledge. Its academic status has evolved in multiple directions. In the last seventy years, the predominance of the economicist and neoclassic view has taken to a further separation between Academic Accounting and Practical Accounting. At the same time, the prevalence of work-oriented college education puts a lot of pressure for a teaching focused on training. These circumstances justify reworking the question: *Is Accounting an Academic Discipline?* This paper is organized out of this question and to look for an answer asks for the foundations of the discipline. It also explains the proposals of several Anglo-saxon Accounting Schools to give such foundation and sketches an alternative view that links foundations and context for the development of a different accounting. The proposal is supported by the arguments of the Accounting School as a Social and Institutional Practice.

Palabras clave

Disciplina contable, teoría contable, contabilidad y ciencia, contabilidad crítica, teorías de la contabilidad.

Key words

Accounting discipline, accounting theory, accounting and science, critical theory, theories of accounting.

Primera versión recibida en septiembre de 2011 - Versión final aceptada en noviembre de 2011
Artículo elaborado a partir de la conferencia denominada *Pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica*, ofrecida en el I Encuentro Nacional de Pensamiento Contable realizado en la Universidad de Manizales, los días 25, 26 y 27 de agosto de 2011.

Introducción

Es conveniente resaltar algunos aspectos del título de este documento, porque tiene un sentido significativo. En inglés el verbo “ing”, expresa el presente progresivo y tiene un significado importante. En este idioma es la forma de poner un verbo en acción; entonces, la expresión “pensando” no es gratuita en el título, que algunos podrían haber titulado como “pensamiento” o simplemente “pensar”. A continuación plantearé una reflexión de carácter epistemológico al respecto. Otro elemento que quisiera proponer que se tenga en cuenta es el tema de los fundamentos. Creo que la discusión por los fundamentos es muy significativa, no solamente en las ciencias sociales sino en todas las ciencias. La pregunta por qué es lo fundamental, siempre suscita debate, reflexión, discusión. Finalmente, quiero resaltar el tema de la disciplina académica. El profesor Rafael Franco realiza la distinción que desde hace algunos años se marca en la academia contable mundial entre la contabilidad académica y la contabilidad de los practicantes, o la contabilidad que él llama de los usos y las costumbres. También el profesor Macías y la estudiante Moncada (2011), se plantean algunos argumentos e interrogantes sobre la disciplina académica de la contabilidad. Yo quiero señalarles que la pregunta que articula este documento, tomándola prestada de una pregunta que ronda desde hace años en la academia internacional en nuestro campo, sería *¿es la contabilidad una disciplina académica?*

Estructura o contenido

Este documento se desarrollará por medio de seis tópicos:

- ◆ Una breve introducción sobre el pensamiento, en sentido epistemológico, será nuestro primer punto de preocupación.
- ◆ En segunda instancia se planteará la pregunta *¿es la contabilidad una disciplina académica?* Que, como les comenté, es retomada de las reflexiones más recientes en la academia mundial. Hay que decir que se podrían listar entre 12 y 15 fuentes documentales, debates y sus transcripciones, que han dado lugar a papers publicados en los últimos 8 años sobre este tema. En este trabajo nos concentraremos en referir 5 documentos que tienen el mismo título, o alguno muy parecido: *¿es la contabilidad una disciplina académica?* Estos trabajos, y las reflexiones tras ellos, han sido gestados por importantes académicos del contexto anglosajón, ante la debacle de la contabilidad en los Estados Unidos y en el mundo.
- ◆ En tercer lugar nos dedicaremos a hacer un repaso muy genérico de los fundamentos en algunas de las distintas escuelas del pensamiento contable contemporáneo, esencialmente enfocándonos también en el área anglosajona.

- ♦ Posteriormente, en cuarto lugar, plantearé una reflexión sobre la relación, y en ocasiones el antagonismo, que puede surgir entre los fundamentos vs. el contexto, donde hay una tensión muy importante hoy en día por el nivel de comprensión que tenemos de la complejidad del mundo social y biológico. Esta tensión cuestiona el espíritu universalista (nomotético) de los fundamentos en ciencias, y las visiones más complejas que hablan de la importancia del contexto y de la inconveniencia de principios universales (como son tratados en las ciencias duras) para las ciencias sociales.
- ♦ En quinto lugar abordaremos el sentido de ver a la contabilidad, como diría Yuji Ijiri (en Demski et al; 2002), como un microcosmos social.
- ♦ Finalmente, en sexto lugar y para cerrar, hablaremos de los retos y posibilidades en la comprensión de la contabilidad como una práctica social e institucional (Hopwood y Miller, 1994).

I. Sobre el pensamiento

Para este tema me soportaré en algunas de las reflexiones de Gregory Bateson. Gregory Bateson fue un antropólogo inglés muy significativo, psicólogo y científico social en general, miembro de la Escuela de Palo Alto. Gregory Bateson es uno de los pensadores anglosajones más importantes en la epistemología, digámoslo así, moderna-simbólica, y tiene unas ideas muy importantes. Gregory Bateson, junto con Norbert Wiener, padre de la cibernética, aportaron ideas que están en el núcleo de las teorías conceptuales que soportan la revolución de las tecnologías de la información y de las comunicaciones; digo esto solamente para dar una idea de la talla intelectual de esta persona. Bateson tenía unos planteamientos y conceptos muy claros y, en cierto sentido estético, “lindas ideas”, puesto que planteaba cuestiones que nos hacen pensar profundamente. Por ejemplo, él hablaba de la complejidad de los procesos y los conceptos de segundo orden; un concepto de segundo orden es aquel que se refiere a sí mismo (Bateson, 1976). Por ejemplo, ¡vamos a pensar el pensamiento! Si ya clarificar qué es el pensamiento es algo complejo, la recursividad de la expresión pensar el pensamiento es mucho más compleja, y él tenía una muy significativa reflexión respecto a los conceptos de segundo orden. Decía: “los conceptos de segundo orden sólo tienen acceso social y colectivo” (Bateson, 2002). Lo que quiere decir que para pensar el pensamiento no basta con la reflexión de uno solo, sino que se necesitan muchos pensando el pensamiento. Gregory Bateson podría caricaturizar la estatua de Rodin, y plantearía que está mal nominada esa estatua, esa estatua no debería llamarse “el pensador”, sino “el reflexionador”, porque el pensamiento es un proceso colectivo y la re-flexión el acto de volver sobre sí mismo, una dinámica esencialmente individual.

A propósito de esto, del pensamiento, resulta muy importante la reflexión de Bateson sobre los peligros del lenguaje, reflexión que también fue planteada por otros autores como Heinz Von Foerster (2002). Bateson (1976, 2002) decía “el lenguaje es muy problemático porque en ocasiones los procesos los convierte en sustantivos”, y yo quiero marcar esto; cuando uno habla de pensamiento fácilmente dice: ¿en dónde está?, ¿en qué libro está?, o algunas personas, algunos estudiosos de las ciencias naturales y sociales han intentado buscar el pensamiento en alguna parte, o la idea de que el pensamiento está en el cerebro. Las neurociencias nos han llevado a demostrar, incluso biológicamente hablando, que el pensamiento está por todas partes, no está localizado en el cerebro solamente. No es una cosa localizada, es un proceso disperso. Bateson (1976) y Heinz Von Foerster (2002), han señalado que “un peligro del lenguaje es que volvemos un verbo en un sustantivo”, el verbo pensar lo volvemos el sustantivo pensamiento, y confundimos la acción social con los productos, con los textos, con los documentos. Por esta razón quiero plantearles que el pensamiento contable no necesariamente está escrito, ni en las revistas indexadas, ni en las investigaciones formales, sino que el pensamiento está disperso en los procesos sociales, y que la materialización sociológica de los productos de investigación es sólo una forma social de organizar los procesos y productos del trabajo especializado, que no necesariamente el conocimiento, ni la ciencia. Por eso, entonces, Bateson hace un fantástico esquema para hablar del proceso de información, conocimiento y pensamiento.

Bateson (1976, 2002) dice, dado que es un convencido cibernético, y la cibernética es la ciencia del autocontrol, del proceso de información que permite el autocontrol de los sistemas, que se denominan organizados y auto-organizados (y ojo con esto porque está en la base de los “fundamentos” de la contabilidad, dado que ella es “información y control”), Bateson (2002) entonces enuncia que “la información son datos organizados y estructurados en los cuales los intérpretes entregan sentido”. Esto es muy importante, porque lo que nos está diciendo es que el sentido no va con los datos sino que lo brinda el intérprete, y que la información es la interacción del intérprete sobre datos estructurados y organizados. Bateson dice que la información puede ser individual y plantea que “la información es la base para construir conocimiento”, y cuando habla de conocimiento lo define como el mapa, el conjunto de ideas que le permiten a los seres humanos discurrir por el mundo. Para Bateson el conocimiento no es la representación plena de una verdad inmanente, la verdad esencial de las cosas, sino que es la construcción humana que genera ideas y sistemas de ideas para interactuar con el mundo, lo que es una posición epistemológica y ontológica muy importante (Bateson, 2002; Von Foerster, 2002).

Bateson (2002) dice “el conocimiento es el sistema de ideas que le permite a los seres humanos encajar en el mundo, traer el entorno al mundo”. ¿Qué

quiere decir esto?, esto quiere decir que ahí afuera están los árboles y los animales, pero cuando los humanos decimos “vertebrados e invertebrados” eso no es porque los animales le hablaron al hombre y le dijeron “yo soy vertebrado”, sino que el hombre construyó un mapa con el que trae a los animales al mundo y eso es conocimiento. Lo propio pasa en ciencias sociales, y lo propio pasa en contabilidad, también es un proceso social, un proceso, dice Bateson, acumulativo, es decir, en donde la información permite que los seres humanos interactúen con el mundo y se acoplen y de manera interactiva modifiquen la información. Esa es la relación información-conocimiento. Pero para Bateson el máximo nivel es el pensamiento.

Para Bateson el pensamiento es la forma en que el ser humano utiliza su mapa para transformarse a sí mismo y para transformar al mundo; por tanto el pensamiento es también un proceso colectivo, lo que pasa es que se da en interacción con muchos o con pocos, y claro, es una retroacción, ahí hay un proceso recursivo. Y si se lleva a un nivel de neurociencia, pues todo pensamiento está atravesado por la experiencia pasada y el *background* de quien piensa, que no solo piensa con su aparato anatómico, sino con su conocimiento... con ideas... con conceptos.

¿Por qué planteo esto?, porque para los jóvenes, especialmente en un contexto como en el actual, en el que se dice “es que no voy a clase porque me mandaron la presentación en powerpoint”, o “todo está en los textos”, o “lo que toca es estudiar a distancia, por internet”, para muchos de ellos el objetivo de estudiar podría ser principalmente acceder a información que incrementa sus ingresos o su bienestar individual en términos, solamente, de mercado. Estas ideas están incluso atadas, y promovidas, con algunas de las propuestas del gobierno, según las cuales pareciese que la educación es el proceso de simplemente entregar información y que rompe la dinámica social del ciclo información-conocimiento-pensamiento. Cuando tal ciclo se rompe, es bien difícil la construcción de sociedad; es decir, quiero señalar a los más jóvenes, cuando denomino a este documento *pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica*, los estoy invitando a un proceso colectivo de pensamiento y que, como proceso social, el reto no es que la contabilidad sea académica porque sí, o que los académicos tengamos prestigio y buenos salarios debido a las publicaciones indexadas, sino que el reto es buscar que la contabilidad pueda aportarle a la sociedad y a la humanidad un sentido distinto, un mejor sentido para la vida conjunta e individual.

II. ¿Es la contabilidad una disciplina académica?

El segundo punto a tocar se estructura alrededor de la pregunta ¿es la contabilidad una disciplina académica? Esta pregunta no es menor. Traigo aquí a colación una cita de un pensador norteamericano muy importante

para la contabilidad, Henry Hatfield, quien en 1924 tuvo que dirigir una conferencia magistral en la reunión anual de los instructores y profesores de contabilidad, y comenzó su alocución a la Asociación Americana de Instructores de Contabilidad¹ con lo siguiente expresión: “*estoy seguro que todos aquellos que enseñamos contabilidad en una universidad sufrimos de una compasión implícita por parte de nuestros colegas, quienes consideran la contabilidad como un intruso, como un Saúl entre los profetas, un paria cuya mera presencia detracta la santidad de los pasillos académicos*” (Hatfield, 1924). Lo que se deduce de esta cita es que expresiones y preguntas como: ¡La contabilidad no tiene ni porque estar en la universidad!, ¿cuál es la investigación científica de la contabilidad?, ¿cuáles son los productos de la contabilidad?, ya estaban presentes en la universidad americana desde tales fechas. En el ideario de muchos universitarios la contabilidad es una cosa muy blanda, la contabilidad es más bien un conjunto de convencionalismos, de normas, y para enfrentar esas visiones en la universidad, Hatfield construyó un muy importante texto denominado “*una defensa histórica de la contabilidad*” (traducción libre de su título), una traducción literal del título sería “*una defensa histórica de la teneduría de libros*”, el cual ha sido publicado en varias ocasiones. Y claro, cuando él desarrolló este documento lo que pensó fue “hay que ilustrarle a las personas sobre el aporte de la contabilidad a la sociedad y sobre el sentido de que la contabilidad esté en la universidad”. Para ese momento Hatfield no tenía muchos argumentos para justificar la presencia de la contabilidad en la universidad, más allá de la instrucción. Utilizó como argumentos el aporte histórico de la contabilidad a la sociedad. Lo importante para resaltar es que 80 años después, este tema sigue siendo un foco de las discusiones, por ejemplo, en la academia norteamericana; y como ustedes saben, Estados Unidos es el país donde más institucionalizada está la contabilidad como disciplina académica.

Joel Demski (2001; 2007), por su parte, que es un teórico muy importante y del que más adelante hablaré, cuando fue presidente de la American Accounting Association –AAA–, desarrolló una charla inaugural de la Asociación diciendo “bueno si somos académicos qué es lo que le hemos aportado al conocimiento y a la sociedad para ser académicos, o nos llamamos académicos simplemente porque ofrecemos el programa curricular (la carrera) y la gente viene a instruirse en el programa y porque tenemos, si se quiere, demanda de estudiantes; o somos académicos porque producimos unas revistas que sólo leemos nosotros mismos y que hacen aportes intrascendentes a la sociedad”.

La pregunta siguió trabajando en la cabeza de múltiples interesados y luego fue abordada por John Fellingham (2007), quien también fue presidente

¹ Esta entidad es la antecesora de la American Accounting Association –AAA–, asociación que mayoritariamente agremia a los académicos de la contabilidad en Estados Unidos.

de la AAA y éste le ha dedicado dos o tres artículos a la pregunta ¿es la contabilidad una disciplina académica? También hay un importante antecedente, ya que por los años 2002 se desarrolló un debate muy importante en la Universidad de Carnegie Mellon y participaron Demski, Fellingham, Ijiri y Sunder (2002).

He traído estos nombres puesto que más adelante los retomaremos. Señalo esto porque en la tradición académica de nuestro país, en la evolución del pensamiento científico contable, nos hemos centrado mucho en la caracterización de Cañibano y Gonzalo Ángulo (1996) de los programas de investigación. Y en esta caracterización nos quedamos en el paradigma de la utilidad. Una taxonomía de hace 25 años, que puede tener alguna vigencia, pero que no da cuenta de significativos cambios. En los últimos 30 años se pueden evidenciar cambios sustanciales, o el surgimiento de nuevos aportes en los desarrollos de las teorías contables. Los autores que se acaban de referenciar (en el párrafo anterior) son algunos de los más significativos, al menos en el contexto anglosajón. A lo largo de los últimos 10 años llevan discutiendo cuáles son los fundamentos intelectuales de la contabilidad. Por eso han sido retomados como pretexto para que hablemos de sus planteamientos. Por supuesto, como verán, los vamos a describir y muchos de ellos no son compartidos por mí, pero creo que es indispensable que sus planteamientos sean estudiados y decantados concienzudamente.

Ahora bien, hay de fondo un problema con la pregunta ¿es la contabilidad una disciplina académica? Ese problema es que nosotros tenemos un ideario de la universidad que ha vivido una transformación rotunda en los últimos, digámoslo así, 100 años.

La universidad en el proyecto ilustrado, es decir, la universidad completamente moderna e ilustrada, tenía como objetivo popularizar el conocimiento, ilustrar a la sociedad y desarrollar el binomio educación y formación para el avance humano (De Sousa Santos, 2006). Es decir, en sus inicios la universidad tuvo en el centro de sus preocupaciones la formación política, ética y estética de las personas. Esto fue en sus inicios modernos, pero con la evolución de la universidad y con la hegemonía de la visión de la universidad como proceso socializador y económico, se fue desdibujando ese ideario y cada vez más la formación se alejó del proyecto de esa universidad ilustrada, y la universidad empezó a concentrarse más en la educación.

Aquí, por tanto, hay que diferenciar educación de formación. La formación sería un estadio superior, centrado en dar forma a la mente, al cuerpo y al espíritu (Quiceno, 1998). A la educación, en cambio, el proyecto ético, estético y político le interesa un poco menos. Los acontecimientos actuales nos permiten ilustrar esto. Como lo decía el Presidente Santos, pese al cambio de estos días de no permitir que en la reforma de la Ley 30 se

incluya a las universidades con ánimo de lucro, la universidad está para conseguir el desarrollo económico, y aquí se entiende por desarrollo económico la formación de mano de obra para el trabajo competitivo (es decir, muy barato). Entonces, acá educación no es lo mismo que formación y esta universidad enfocada en la educación tiene un sentido muy distinto a otra universidad, como lo fue la universidad de la ilustración. Con tal evolución, la pregunta ¿es la contabilidad una disciplina académica?, cambia mucho. Esto porque en un proyecto de universidad ilustrada pensar la contabilidad como disciplina académica tiene unas implicaciones gigantescas, es una contabilidad para el bienestar social; en cambio, en el proyecto de la educación como instrucción para el mercado, pues lo que la universidad tiene que hacer es enseñar elementos que promuevan el enriquecimiento rápido, o que se alineen con el interés económico, que hoy es el interés de los más poderosos, de los círculos financieros.

Como consecuencia de lo anterior, lo que los profesores de contabilidad debemos hacer es enseñar solamente las normas internacionales de contabilidad, ¿qué opinan de esto? Algunos dicen: “¿pero qué más piensan?, si eso ya está, eso ya está hecho y está hecho en otras partes del mundo, para qué buscar soluciones contables a las realidades particulares si el lenguaje ahora es global y es sólo éste”. De esta manera, la pregunta en el primer estadio de la universidad (en la universidad ilustrada), nos implica inquirir por cuál es el aporte de la contabilidad al bienestar y al desarrollo humano y al avance social. Aquí el desarrollo humano no es el desarrollo económico visto como el crecimiento de las cosas, que es el concepto hoy predominante de desarrollo (Max Neef, 1998). Aquí el desarrollo humano nos pregunta ¿y qué le entrega la contabilidad al hombre y a la sociedad?

Entonces, hacerse la pregunta por los fundamentos intelectuales en ese tipo de universidad es maravilloso y muy distinto a hacerse la pregunta desde otras perspectivas de universidad. En la universidad para el desarrollo económico, la pregunta por los fundamentos intelectuales de la contabilidad es ¿y cómo se mide el valor razonable?, ¿cuál es la contabilidad útil para los mercados de capitales? Ni siquiera cuestionarse por la validez, la importancia y los efectos socio-económicos de ello. Por todo esto necesitamos tener presente que cuando pensamos los fundamentos de la contabilidad y a la contabilidad de una manera distinta, estamos haciendo universidad de una manera distinta. Por ello les pregunto ¿qué universidad quieren ustedes?, quieren una universidad simplemente de *training*, de entrenamiento, es decir de solamente capacitación para el trabajo?, o quieren una universidad de pensamiento, una universidad de aportes sociales? Pensar una universidad distinta tiene réditos. Por lo menos en la universidad pública, y en algunas universidades privadas, pero lo digo por mi conocimiento de la universidad pública, muchos nos negamos a pensar que el rol de la educación contable

deba ser solamente entrenamiento. Algunos pensamos que no, que no puede ser solamente eso. Les dejo la pregunta para cada uno de ustedes.

Ahora bien, para saber qué tipo de universidad y qué tipo de contabilidad promovemos, deberíamos cuestionarnos por lo que es enseñado en los cursos de iniciación. ¿Cuáles son los argumentos y temas en los cursos de iniciación?, empezamos los cursos revisando la valía de la contabilidad para la sociedad y sus grandes aportes?, o ¿empezamos mostrando la mecánica operativa y los estados financieros? Cuando interactuamos con estudiantes interdisciplinarios, es decir, en facultades que son de ciencias económicas, ¿qué les explicamos a los economistas que estudian con los contables?, ¿empezamos explicándoles a los economistas las interacciones de los sistemas contables micro y macro contables?, ¿empezamos explicándoles que el concepto abstracto de costo y de costo marginal igual al precio, bajo la lógica de la economía de mercado vista desde la teoría neoclásica, sólo se hace concreto por medio de la tasación de los costos de producción que la contabilidad hace? Es decir, ¿explicamos a los economistas que la economía tiene muy poco, como arsenal práctico, para intervenir la realidad sin la contabilidad?, ¿empezamos explicándoles eso?, o por el contrario, cedemos a la presión de la instrucción para el mercado laboral, que nos hace concentrarnos en el registro, en el balance general, en el estado de resultados, en el estado de flujos de efectivo, ¿por dónde empezamos?

¿Cuáles son los mayores avances, ideas y aspectos innovadores de la contabilidad?, ¿empezamos por ahí? Tomamos a los estudiantes al inicio, diciéndoles ¡existe una teoría que explica que la contabilidad es una práctica social e institucional! (Hopwood y Miller, 1994), que es de fondo lo que el profesor Franco ha enunciado. El Profesor Franco dice: “la contabilidad tiene un proceso de usos y costumbres que es lo que hacen las empresas, y que en ocasiones va por un lado distinto a la regulación, por un lado distinto a la teoría... esto me hace ver la existencia de muchas contabilidades” (2011). ¿Empezamos diciéndoles lo más innovador?, lo digo porque en la academia nosotros mismos, los profesores, limitamos a los estudiantes, cuando los iniciamos, los iniciamos en la contabilidad financiera, cuando no en informes financieros. Claro todo ello está vinculado con la tradición, por eso hay que cambiar muchas cosas.

¿Hacemos la distinción entre contabilidad y regulación en los inicios formativos?, o por el contrario ¿confundimos a los estudiantes que terminan pensando que contabilidad son las normas contables? He visto muchos cursos muy bonitos en algunas universidades, que inician explicándole al estudiante, algo que retomaré en un rato, que la contabilidad es la base de la racionalidad del capitalismo. Cuando se le dice a un estudiante como ejemplo, que cuando le preguntan a un hombre tan exitoso e influyente

como Luis Carlos Sarmiento ¿cómo ha logrado conseguir tanta riqueza?, y no es que yo lo defienda a él ni que me sienta deslumbrado por su proceso acumulativo, él responde: “aprendí contabilidad”. Si uno muestra esta íntima relación entre contabilidad y racionalidad capitalista, el avance y la valía intelectual de la contabilidad podrían ser abordados desde otro punto de vista. Si las clases iniciaran por el aporte de la contabilidad a la sociedad, seguramente se lograría seducir e invitar un poco más a los estudiantes, a la construcción de una academia contable diferente.

Una pregunta final sobre la academia contable, ¿es nuestro aporte el entrenamiento para el trabajo, para la realidad del mercado?, porque como puede verificarse el tema de preocupación de los profesores, casi de toda facultad o programa de contaduría pública, tal y como lo he vivenciado en la Universidad Nacional, donde yo obré como director, es que hay que dar respuesta al mercado porque el problema es la realidad del mercado. Pero lo complejo es saber qué es el mercado en realidad y qué necesita. Y allí se dice: se necesita formar gente para esa realidad. Esta expresión es muy común, todos creemos tener claro qué es la realidad y que lo que necesitamos es formar gente para tal realidad. Pero la realidad de las empresas ha sido y es muy compleja. Lo que en realidad hacen muchas es evitar responsabilizarse por los impuestos, trasladar los riesgos a otros, disminuir los costos laborales, etc. Muchas empresas y empresarios han tenido mentalidad de corto plazo, incluso existen grupos empresariales abiertamente comprometidos con acciones que perjudican a la sociedad, siendo simplemente rentistas, incluso rayando en lo delictivo (v.g. el grupo Nule, DMG, entre otras). Se ve en todo el mundo (Enron, Lehman Brothers, entre muchos otros). La realidad empresarial, en ocasiones, las prácticas empresariales, son inadmisibles para el desarrollo humano y social, ¿debemos formar para esa realidad? Por otro lado, decimos que la realidad es la necesidad de que todas las empresas apliquen las Normas Internacionales de Contabilidad, ¿esa es la realidad? En países más avanzados económicamente, como en España, o en Francia, esa no es la preocupación de todas las empresas, hay millones de mipymes que no siguen las NIIF, sino las normas locales, ¿será esa la preocupación de nuestra realidad?, ¿es la realidad del mercado, la de un grupo de empresas? Las NIIF pueden ser la necesidad, o la moda, para las empresas cotizadas en bolsas, pero no creo que se puedan extender sus complejos requisitos a todas las empresas. Yo creo que hay que educar para mundos mejores, para cambiar cosas en sentido positivo, para crear valores sostenibles para el desarrollo humano. Esto puede ser teórico, pero es indudablemente el camino del mejoramiento humano. Debemos confiar en el mejoramiento humano.

¿Qué hay detrás del argumento tan repetido de que una cosa es la teoría y otra cosa es la práctica? Esta pregunta no busca negar el hecho indu-

dable de que teoría y práctica son dos, como mínimo, de las dimensiones complejas de la vida humana, de la información, del conocimiento, del pensamiento y de la interacción social. No obstante, esta pregunta permite plantear una duda. ¿Qué ocurre cuando en las aulas de ciencias económicas, y de contaduría, permanentemente decimos que una cosa es la teoría y otra la práctica?, ¿cuál es el interés de fragmentar o marcar esta división? Yo tengo una hipótesis de cuál es el interés. Podría ser el objetivo simplemente de validar el *status quo*. Legitimar las cosas que acontecen con la expresión “el mundo es así”, no se necesita cambiarlo, sino aprender cómo es. También creo que es para validarse a sí mismo frente a otros; decir que como digo eso, yo sí conozco mucho de la realidad. Por ello, yo creo que es importante conocer “cómo” es el mundo, desde la práctica, pero creo que es indispensable identificar qué está mal, qué está bien, qué es mejorable y qué no. Allí la buena teoría es indispensable. ¡Otros mundos son posibles! Por ello, creo que teoría y práctica se imbrican y no hay que llenar la cabeza de los estudiantes diciendo, esto no lo abordemos porque es pura teoría. Las teorías modifican y determinan muchas prácticas y viceversa.

Permítaseme ejemplificar esto un poco más. Por ejemplo, los estudiantes de tecnologías de la información, los ingenieros concretamente, tienen que cursar seis asignaturas de matemática abstracta, para entender e instrumentalizar el tránsito de miles de llamadas de teléfonos celulares en una sola red o medio. Existen teorías, modelos teóricos y modelaciones abstractas que ayudan a procesar y sintetizar esto. Es decir, se necesita hacer miles de cálculos abstractos para conseguir algo práctico, todo con base en teorías, y no se le ocurre a ningún profesor decir: “nuestra preocupación es cómo vender las líneas celulares, no aprendan cálculo, ni matemática, ni modelos, que eso lo hace el computador”. Tampoco ningún estudiante se pregunta ¿para qué seis cursos de matemática?, ¿eso es muy teórico! Bueno, pues el camino hacia una contabilidad académica, reclama construir mejores puentes entre teoría y práctica y aceptar que la abstracción es un camino muy importante para el avance del conocimiento socialmente útil. Obviamente, una abstracción que tenga sentido social. El objetivo es no despreciar las fuentes y referentes intelectuales, por sobrevaloración del mundo cotidiano del hacer empresarial.

Con estos puntos claros, podemos decir que el camino propuesto es pensar a la contabilidad, pensarla conjuntamente para que sea una disciplina académica. No será una disciplina académica sólo por estar en la universidad, menos en una universidad preocupada sólo por el entrenamiento, sino por aportar al desarrollo social y humano. Como para aportar es necesario conocer la realidad y poder intervenir para cambiarla, el tema de la teoría y de sus fundamentos intelectuales es determinante. A continuación, presentaremos una síntesis de algunas visiones contemporáneas sobre las

bases conceptuales de la contabilidad como disciplina académica, surgidas en el contexto norteamericano.

III. Los fundamentos según las escuelas contemporáneas en contabilidad

El motor del desarrollo académico de la contabilidad proviene, entre otras cosas, de buscar construir teorías y modelos teóricos, sobre el rol, el papel, que la contabilidad desempeña en la sociedad, en las organizaciones y en los mercados. La contrastación de estas teorías permite el fortalecimiento de las bases explicativas, comprensivas y/o el potencial de intervención, predicción y control de la disciplina contable. En cualquier caso, los fundamentos conceptuales, casi siempre se cifran en teorías. La discusión que referenciábamos antes sobre el carácter académico de la contabilidad, ha estado azuzada por varias tradiciones teóricas. Sintetizaremos acá los planteamientos de los fundamentos de algunas de estas teorías.

Ijiri (1967) y Mattessich (1967)

La cuestión de los fundamentos ha llevado a que por lo menos en los últimos 35 años la escuela anglosajona sistematice las siguientes teorías y plantee algunos argumentos sobre los fundamentos de la disciplina (vamos a pasar rápidamente sobre ellos). En primera instancia referenciamos a Ijiri (1967) y Mattessich (1967). Mattessich es más cercano a nosotros, Ijiri es todavía un poco más lejano. Estos autores han planteado que lo fundamental de la contabilidad es que ella es una métrica isomorfa de la realidad. ¿Qué quiere decir esto? Pues que la contabilidad es un sistema de medición que representa idénticamente a la realidad. Isomorfa significa misma forma. Para ello, estos autores se han basado en la matemática, en la teoría de conjuntos, y en investigación de operaciones. Es decir, si usted le pregunta a la teoría que se conoce como la teoría formal de la contabilidad, que fue desarrollada por varios autores, entre ellos como predominantes Ijiri (1967) y Mattessich (1967), cada uno por su lado, ¿cuáles son los fundamentos? desde esta teoría se va responder: la matemática, la teoría de conjuntos, la investigación de operaciones y los métodos analíticos. Estos argumentos son la base lógica que le va a permitir explicar cómo la contabilidad toma la realidad y la representa de una manera métrica, y esa métrica es idéntica a la realidad. Esta escuela, y hay que decirlo así porque también Mattessich (2008) lo ha reconocido en ese bello libro titulado *“Two Hundred years of Accounting Research”* (200 años de investigación contable), en su capítulo 19, está en la base del soporte conceptual para el Fair Value. De fondo, lo que está aquí es que Mattessich dijo “la contabilidad representa el ingreso y la riqueza”, y es isomorfa, con los problemas de ajuste propio, a la realidad. Como consecuencia, lo que la contabilidad hace es decir: qué y cuánto es el ingreso, y qué y cuánto es la riqueza.

Sterling (1970) y Mock (1976)

La segunda escuela está en la base de lo que nosotros verbalizamos como el paradigma de utilidad, y es promovida, entre otros, por Sterling y Mock, se conoce como la teoría de la contabilidad y de la medición contable para la toma de decisiones. Esta tradición está basada en el cálculo probabilístico, la teoría y la sociología de la decisión desarrollada por Simon y March (1961), y por Feldman y March (1981). Esta teoría, esencialmente, y esta escuela en general (para no irme a las teorías de Herbert Simon), lo que plantea es que la contabilidad ayuda a reducir la imperfección y la incompletud de información para poder tomar decisiones sobre rumbos de acción alternativos con base en probabilidades, y todo lo que nosotros llamamos como teoría de la decisión se desprende de allí.

Watts y Zimmerman (1986)

Otra de las escuelas que también conocemos y referenciamos en nuestro contexto académico colombiano, y que ha tenido gran relevancia e impacto internacional en los últimos 30 años, es la teoría positiva de la contabilidad planteada por Watts y Zimmerman (1986). También llama la atención observar los argumentos de algunos académicos locales cuando la esbozan, porque se evidencian algunas imprecisiones. El problema central de la teoría positiva de la contabilidad es que la contabilidad expresa las acciones individuales de sujetos racionales y oportunistas (Watts y Zimmerman, 1986). Ésta es su esencia, porque se alinea con la economía neoclásica; la base de la economía neoclásica está en el egoísmo y en la búsqueda del interés individual, que va a redundar en un beneficio colectivo. Esta visión nos plantea “preocúpese sólo por usted, y por maximizar su beneficio, que ello beneficia a todos”. Por esta razón se puede plantear la expresión “vicios privados – beneficios públicos”. Por ello, la teoría positiva de la contabilidad sirve para explicar los intereses individuales, y está basada en la economía neoclásica, la teoría de la firma, particularmente la teoría de la agencia, la economía de los costos de transacción y la econometría. En este punto inicia lo que algunos han llamado “la ciencia perdida” en contabilidad, de la cual se ha hablado para señalar el cientificismo formalizado, pero intrascendente para la realidad. Cuando la contabilidad quiere ganarse el canon de disciplina-académica en medio de facultades de ciencias económicas y administración, porque las facultades de contaduría son muy autóctonas de Latinoamérica, comienza a basarse en el instrumental matemático, como la economía positiva, y a hacerlo cada vez más absurdamente inaccesible e incomprensible. En las anteriores escuelas el instrumental matemático tiene mucho sentido, por ejemplo en Mattessich (1967) y en Ijiri (1967). Yo no sé si ustedes sabían que los aportes de Mattessich son el más cercano antecedente de los precursores de las hojas de cálculo. Como todos saben,

las hojas de cálculo tiene un potencial matemático para concretar cálculos, todos han usado excel, y eso es fruto de la matemática de conjuntos y del álgebra matricial, que están en la base de la explicación de la dualidad contable y de varias de sus formas de representación. Por ello las matemáticas en esta escuela tienen mucho sentido. Pero, desafortunadamente, en lo más estilizado de la escuela positiva, ya el asunto es: “muéstreme un modelo para formalizar el comportamiento de los agentes”. La teoría positiva de la contabilidad como principal argumento ha explicado que hay una oferta y una demanda de teorías contables para justificar el oportunismo de los gerentes y que es una lucha entre diferentes interesados, donde quedan presos los reguladores. La teoría de la agencia en su versión más estilizada y matematizada ha ayudado a esta formalización.

Ball y Brown (1968) y Fama (1970)

Ahora, la escuela positiva se enmarca en un contexto donde la visión instrumental y economicista de la contabilidad es el centro. La escuela de base economicista y soporte en la escuela neoclásica tiene múltiples referentes. El más importante fue el que se formó en la Universidad de Chicago. Aquí se comienza a argumentar que la contabilidad tiene que ser una disciplina instrumental alineada con las finanzas, porque las finanzas, después de los trabajos seminales de unos autores americanos, con origen italiano en el caso de uno de ellos, concretamente, Modigliani y Miller (1958), ha sido el macro-direccionar según el cual la contabilidad tiene que ser un instrumento para ayudar a formar los precios en los mercados. Aquí está el origen de las finanzas contemporáneas. Este trabajo influenció profundamente a Ball y Brown (1968). Con base en estas visiones, Eugene Fama (1970) desarrolló la hipótesis de la eficiencia de los mercados –HEM–, que es una teoría muy especial donde la información contable es muy relevante porque ayuda a formar los precios en los mercados. Fama desarrolla tres tipos de hipótesis de la eficiencia de los mercados para explicar esto (les ruego disculpen el carácter simplificador, pero estoy simplemente haciendo un repaso muy somero de cada base teórica). Desde este punto de vista lo que la contabilidad hace es producir información que ayuda a la formación de precios y ¿cuáles son sus fundamentos?, la nueva economía financiera, la hipótesis de eficiencia de los mercados, el modelo la valoración de activos de capital –CAMP–, la econometría y, cada vez más, la contabilidad se hace muy abstracta. La academia contable de primer nivel en Norteamérica se separa más de la praxis cotidiana.

Bell (1987), Lee (1999) y Beaver (2002)

De otro lado, Bell (1987), Lee (1999) y Beaver (2002) son los padres de la más reciente de las teorías hegemónicas, ésta es la teoría del valor en contabilidad. Lo que estos autores plantean es: la contabilidad es el ins-

trumento de medición del valor. Bell (1986) y Beaver (2002) son autores muy importantes para el concepto “market to market” y “market to model”, que ahora, para las cosas concretas, ha sido retomado por la regulación para justificar la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera; este modelo primero lo desarrolló la regulación en Estados Unidos, el FASB, y ahora se expande por medio de las NIIF y de la regulación del IASB. El valor razonable ya no sólo se usa en mercados para activos financieros, sino para valorar muchos otros activos, incluso la propiedad, planta y equipo², las inversiones inmobiliarias y los activos biológicos.

¿En qué está fundamentada esta visión, es decir, cuáles son los fundamentos de la contabilidad en esta escuela? Pues son la economía neoclásica, la economía financiera, la teoría marginalista del valor, los métodos estocásticos, la estadística y la econometría; claro, la preocupación fundamental es que la contabilidad determina el valor, y eso es lo que está tras las nuevas normas y el entorno ampliamente financiarizado de nuestra actualidad.

Sunder (1997)

Otra teoría que se ha difundido un poco más en el país, pero sobre la que debemos trabajar más, y es alternativa a la anterior, la ha enfrentado argumentalmente de forma imaginativa durante mucho tiempo, es la que desarrolló Syham Sunder (1997). Esta teoría dice que la contabilidad es un instrumento para ayudar al funcionamiento de los contratos organizacionales. Sunder plantea que la contabilidad puede ser explicada desde una perspectiva contractual con base en la sociología económica, en las visiones más amplias de la teoría de la agencia y en el nuevo institucionalismo económico. De esta manera, se entiende que la contabilidad permite que los contratos en la organización funcionen. Recordaran quienes han leído el libro de Sunder (1997), que él habla de 5 funciones vitales para la contabilidad. Entre ellas, una de las que resulta más significativa es la de la construcción de conocimiento común, para asegurar la viabilidad de los intercambios y el cumplimiento de los contratos.

Demski y Feltham (1978), Christensen y Demski (2003) Christensen y Feltham (2005)

Y la última teoría de la que quisiera hablar, que va más allá de lo que en nuestro país convencionalmente entendemos por paradigma de la utilidad, es la desarrollada por Demski y Feltham (1978), Christensen y Demski (2003), y Christensen y Feltham (2005). Esta teoría se conoce internacionalmente como la teoría de la información. Desde esta visión se plantea que la contabilidad es una de las ciencias de la información, y que su preocupación

² La base del modelo revaluado, que es permitido por la NIC 16, es la medición del Valor Razonable de los elementos de Propiedad, Planta y Equipo.

es la información para la coordinación de los agentes. No debe caerse en el error de confundirla con los argumentos antes presentados según la cual la contabilidad es información sobre el valor para la toma de decisiones. Está basada en los métodos analíticos, el análisis estocástico, en las ciencias de la información, en los modelos de elección probabilística, en la teoría matemática de la decisión, entre otras. Quiero resaltar que sus argumentos son muy menudos y agudos y se diferencian de las ideas convencionales que dicen de forma, un poco irreflexiva e ingenua: “la contabilidad es un sistema de información”.

La lucha sociológica y epistémica es muy dura hoy entre varias de estas teorías por ganar la legitimidad sobre cuál es la explicación hegemónica de la contabilidad como disciplina académica. Para mostrarlo, traemos una cita que ilustra la distinción entre, y la tensión y lucha que se vive, la escuela de la información y la escuela del valor.

Christensen y Demski (2003) han planteado:

Una idea popular es que la contabilidad es, o debería ser, diseñada para medir el valor. Idealmente el argumento es que los activos deberían estar valorados al valor razonable, el ingreso debería ser una medición económica razonable y confiable del desempeño financiero.

Aquí es importante resaltar que la teoría del valor en contabilidad lo que está diciendo es que la contabilidad ya no mide el desempeño organizacional como la ejecución de una actividad sino que mide el desempeño como rendimiento financiero, y el rendimiento financiero puede conseguirse aun cuando no haya actividad. Continuando con Christensen y Demski (2003):

...Una vez la estructura del mercado parte de los libros de texto de una visión extrema de los mercados perfectos y completos una noción bien definida de valor desaparece.

Según este punto de vista, cuando comenzamos a decir que la contabilidad mide el valor y que el valor son los beneficios económicos futuros que se van a obtener de un activo (tasado a partir de correr la fórmula del valor presente descontado en Excel o en la calculadora financiera) y que ese es el valor, entonces lo que dicen estos autores, eso ya es mentira; es decir, eso ya es un gran embuste, por decirlo de alguna manera. Esto no implica que se critique el rol de la matemática financiera, lo que dice es que el marco conceptual e institucional según el cual con un conjunto de datos “supuestos” basados en expectativas del tasador, se dice que el resultado de este cómputo es el valor, y no una expectativa o una tasación, entonces se confunde el monto estimado con la realidad social. El valor es una magnitud socialmente constituida y si cambiamos el proceso de valoración social, por la tasación financiera, instituida y legitimada por la

contabilidad, entonces ya todo va mal en la sociedad. Pero siguiendo con la cita, Christensen y Demski (2003):

...No nos apresuramos en asegurar que si la valuación es el propósito, la contabilidad es un objeto equivocado como base mundial. La perspectiva de la información, la noción según la cual la contabilidad es diseñada para proveer información, ve a la contabilidad como un lenguaje y un algebra del valor, pero el propósito es la entrega de información no la valoración. La distinción es sutil pero profunda La escuela de la información VE A LAS MEDICIONES CONTABLES COMO EVENTOS DE LA INFORMACIÓN, NO COMO VALOR [mayúsculas por fuera del texto].

¿Qué quiere decir esto? que cuando en contabilidad medimos, medimos porque requerimos un dato necesario para producir información, no porque la contabilidad sea el valor. Esta puntualización es muy importante.

Como puede verse luego del recorrido realizado sobre algunos de los fundamentos de la contabilidad, desde diferentes perspectivas teóricas, las respuestas a qué es lo fundamental son muy diversas y heterogéneas. No obstante, a todas estas perspectivas les subyace una pretensión. Es la búsqueda de una verdad universalizable. La búsqueda misma de los “fundamentos” entraña la idea de la ciencia moderna clásica, de la existencia de fundamentos universalizables.

En los últimos años, la ciencia de la complejidad, la epistemología constructivista, y muchas otras interesantes tradiciones, nos han venido a decir que en ciencias sociales los fundamentos no sirven mucho, si no se comprende y tiene en cuenta el contexto (Morin, 1999).

IV. Los fundamentos vs. el contexto

La imagen de un Iceberg resulta útil para significar dos cosas aquí. Les pido que por favor imaginen un Iceberg.

La parte que sobresale en la superficie es sólo una ínfima proporción del fenómeno mismo. Cuando se usa la metáfora del Iceberg se nos ha dicho que es indispensable profundizar, sumergirnos en el agua para conocer las bases mismas, los fundamentos del fenómeno que no percibimos por medio de los simples sentidos o la observación más directa. ¿Bajo qué tradición cultural y académica los fundamentos son indispensables? Bajo la tradición moderna. Es la modernidad la época y la forma de pensamiento (Jaramillo, 1998) que supone que usted puede encontrar la esencia de las cosas y que es una esencia universal, invariable e inmutable.

Los fundamentos son importantes. Permítanme amplíe la metáfora para decir que para conocer los fundamentos debemos ponernos el traje de

buzo y comenzar a profundizar. Aplicando esto a nuestra disciplina, lo más importante es encontrar la esencia pura, que la contabilidad nos hable y nos diga ¿cuál es su esencia?, ¿por qué surgió ella?

Esta tradición moderna fue acogida por los pensadores contables por mucho tiempo (por ejemplo, el profesor Héctor Sarmiento, ha acogido esta tradición como el soporte de sus preguntas, nos preguntamos, entonces, ¿cuál es el objeto de la contabilidad?). Desde este punto de vista, lo fundamental es encontrar lo que trasciende totalmente, lo que es a-histórico, lo que es universal, lo mínimo-mínimo, el “elixir”.

En mi concepto, todas las escuelas contables anglosajonas de las cuales hablé anteriormente, encajan en esta perspectiva del conocimiento y de la ciencia.

No obstante, podemos plantear un segundo sentido de la metáfora. Una visión compleja. Edgar Morín, en ese bello libro *“La cabeza bien puesta”*, dice que hay que Repensar la reforma para reformar el pensamiento. Allí nos plantea que hay que nutrir nuestras reflexiones, ya no sólo de los fundamentos, sino también del contexto. No hay que alejarse de los fundamentos, pero hay que mirar el contexto, porque en cada contexto los fundamentos pueden cambiar. Lo que nos dice el pensamiento complejo es que los fundamentos y el contexto crean una interacción que hace que los fundamentos se ajusten, que existan fenómenos emergentes más allá de los fundamentos. El contextualismo plantea que los entornos son cambiantes, y que las estructuras y las relaciones sociales se basan en procesos emergentes (Morin, 1999).

Siguiendo la metáfora del Iceberg, mirar al contexto es mirar alrededor, no sumergirnos solamente como buzos, sino complementar el viaje en un barco, como marineros. Necesitamos mirar los contextos y mirar los fundamentos, diría Morín. ¿Por qué? Porque si sólo se mira el fondo del Iceberg, éste puede estar moldeado por la temperatura del entorno y del agua, y esos son datos del contexto. En conclusión, si sólo nos hacemos la pregunta de la contabilidad, sola como disciplina autónoma o por fuera del contexto, y no atendemos a las relaciones sociales que transforman a la contabilidad, no vamos nunca a poder interpretar su sentido.

La propuesta comprensiva entonces es: la contabilidad moldea las relaciones sociales y, de igual manera, las relaciones sociales moldean a la contabilidad. Así mismo, las relaciones sociales no sólo pueden ser estudiadas desde la contabilidad sino que tienen que estudiarse también desde otras disciplinas sociales. *La conjunción entre fundamentos y contexto nos va a llevar a la propuesta de entender a la contabilidad como una práctica social e institucional* (Hopwood y Miller, 1994), escuela que se contrapone, o

mejor, complementa, a las otras escuelas aquí señaladas y que explica que la contabilidad juega un rol muy importante, distinto a simplemente valorar o medir, puesto que ella participa en el proceso institucional y político que estructura las relaciones sociales.

Elementos de los fundamentos y del contexto para repensar la contabilidad

Dicho esto, si nos parece conveniente, es indispensable entonces comenzar un proceso de re-pensar los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica, atendiendo al contexto.

Las corrientes dominantes hoy en día dicen que la contabilidad es información, pero desde un punto de vista complejo y dual, en la relación fundamentos y contexto, en el fondo ¿qué es la contabilidad? Es información, pero ¿para qué es esa información? Algunos decimos, es para el control.

Para encontrar más sentido a esto, pensemos la información contable en la isla de Robinson Crusoe. ¿Tiene sentido para él ponerse a producir quipus?, ¿tiene sentido llevar control si está él solo?, ¿produce información? Yo creo que en un contexto carente de relaciones sociales, no se necesita control, y allí no se requiere información. Lo que podríamos pensar es que la contabilidad juega un papel dual: *produce información para desarrollar control*. Aquí nos soportamos en algunos argumentos de Sunder (1997) y otros pensadores locales, como el maestro Danilo Ariza (1990).

Si pensamos esos elementos fundamentales toma más sentido la discusión, por esto miremos algunos elementos que reflejan no tener claro esto, y sólo irnos por una perspectiva. La búsqueda del esencialismo ha llevado a que las teorías digan que la contabilidad es esencialmente información.

Paradojas que resultan de no mirar los fundamentos y el contexto:

A continuación presentaremos afirmaciones que se realizan permanentemente sobre el rol y los fundamentos de la contabilidad. Ciertamente algunas de estas afirmaciones resultan en ocasiones paradójicas. Al revisar estas afirmaciones podemos plantear críticas imaginativas sobre las mismas, que surgen de pensar la relación fundamentos vs. contexto en contabilidad.

- a. **La contabilidad homogeniza vs. la contabilidad refleja la realidad:** son argumentos esenciales de las teorías de la información y de las teorías del valor, ellas plantean que la contabilidad sirve para homogenizar y a la vez para representar la realidad.

¿Ustedes creen que homogenizar es lo mismo que representar la realidad? Simplificando en extremo, homogenizar es seguir unos paráme-

tros y a partir de ellos poner las cosas en estos parámetros, ¿es eso la representación de la realidad?, ¿o es más bien la estandarización de la realidad? Las dos cosas son complejas y normalmente no se dan. Es decir, ahí hay una paradoja: o se homogeniza o se representa la realidad. Pero cuando se representa la realidad, ella no tiene por qué ser homogénea entre diferentes entidades y en diferentes contextos. La homogeneización no es una constante del mundo, sino una pretensión humana. Puede ser una pretensión necesaria y conveniente, pero que algo sea necesario o conveniente, no lo hace inmediatamente verdadero. Por ello, la contabilidad tiene mucho de “convención” social.

- b. La regulación contable homogénea permite la comparabilidad:** es otro “maravilloso discurso”. Este es un argumento muy retórico (Sunder, 1997, 2010). Dado que la contabilidad homogeniza, si también la regulación con la que se produce la contabilidad y la información es homogénea, vamos a tener un lenguaje común, un gran esperanto que nos permita a todos hablar (Sunder, 1997). Precisamente de allí se deriva la siguiente paradoja.
- c. Debe primar la esencia sobre la forma:** Sunder (2010) dice que en el mundo difícilmente hay transacciones completamente idénticas. Por ejemplo, la compra de un video beam para la Universidad de Manizales, tiene un sentido económico distinto a si lo compra el profesor Franco, o cualquier conferencista individual para dar sus charlas. En ambos casos los dos dispositivos sirven para lo mismo; pero el valor de los dos activos puede ser distinto, el precio de mercado puede ser similar, pero el valor de uso es completamente diferente, la forma como se consumen los beneficios de los activos (y por tanto la forma en que se deprecian) puede ser completamente diferente. Por ello Sunder (2010) nos dice: dos transacciones nunca son idénticas. Lo que hacemos con la contabilidad es intentar encontrar atributos similares y, a partir de criterios acordados y ajustados, representar cosas distintas de la misma manera. Por consiguiente no es que prime la representación de la realidad, porque la contabilidad, además, también nos va a decir Sunder, no es una representación sino un mecanismo de ajuste de acuerdos contractuales. Por consiguiente Sunder dice que escogemos uno o algunos de los atributos de las transacciones y a partir de allí la contabilidad va a tratar dos hechos distintos de la misma forma, pero no son idénticos. La regulación contable busca plantear tratamientos de algunos atributos, y recoger en su mecanismo de encriptación los atributos similares, para garantizar que queden homogenizadas cosas diferentes. Pero si queremos que prime la esencia sobre la forma tendríamos representaciones muy distintas, incluso no se requeriría regulación. Por eso es RETÓRICO Y TAUTOLÓGICO el argumento

de que una contabilidad que represente la realidad es homogénea y comparable, ¡ello es un imposible lógico! Y lo que revela esto inmediatamente es que *la contabilidad necesita de la forma, porque la forma es el criterio de interpretación del dato para que todos lo compartan y para construir confianza, ¡y eso sí que es determinante! Ese es el fundamento, pero lo pone inmediatamente en contexto.*

De allí se desprenden entonces grandes preguntas ¿son los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) los fundamentos de la contabilidad? ¡Pues no! Son las convenciones acordadas para que todos tengamos conocimiento común de cómo operan las transacciones, cómo funcionan los procesos organizacionales, que es otra cosa.

Éste es un punto que quiero señalar brevemente porque debido a diferentes disertaciones he estado bastante incitado a reflexionar³. Yo creo que sí tenemos que hacer un gran debate en el país sobre la diferencia entre *noción, concepto y definición* de sistema contable, modelo contable, sistema de información contable, regulación contable, información contable e información financiera.

Propongo las siguientes ideas, a mano alzada, para pensar esto conjuntamente.

- a. **Sistema contable:** creo que la definición que los europeos han materializado es absolutamente valiosa porque es *fundamento y contexto*. El sistema contable es el conjunto de variables del entorno social y de la dinámica interna de la contabilidad que tiene que ser operacionalizada y representada por la contabilidad.
- b. **Modelo contable:** parece consistente que la definición acuñada por los argentinos sea retomada. Un modelo contable es un conjunto de criterios que permiten la representación de las dinámicas económicas y transaccionales de una entidad (criterios de medición, criterios de valoración y criterios de mantenimiento de capital). El aporte de los argentinos es tan significativo que la regulación internacional ha legitimado el concepto de modelo contable que ellos concretaron; por supuesto, ese concepto, el de modelo, tiene referentes en Mattessich (1964), y proviene de otras fuentes, pero quienes lo concretan operativamente fueron los argentinos, en particular Fowler Newton. Este concepto de modelo, enfocado principalmente en los modelos contables financieros, puede ser una base significativa para el avance.

³ Me refiero a las importantes discusiones suscitadas en el Encuentro Nacional de Pensamiento Contable, Universidad de Manizales, agosto de 2011.

- c. **Sistema de información contable:** me parece que la definición que han desarrollado las teorías de los sistemas de información según la cual el Sistema de Información Contable es la articulación de instrumentos para la producción concreta de información es muy valiosa. Conjunción de elementos para producir información. Se diferencia de *sistema contable*, porque el sistema contable son las variables del contexto y del entorno interno contable. El *sistema de información contable* es el conjunto de elementos, papel, libro, software, etc.
- d. **Información contable e información financiera:** información contable no es lo mismo que información financiera. La información contable va más allá de la información financiera, no es que sea menos. Porque la contabilidad desde un punto de vista de la dualidad de información y control produce otra información para otros propósitos, no necesariamente para propósitos financieros, y allí me adhiero a lo dicho por el profesor Franco (2011).

Pero lo que quiero plantear es que estos conceptos tenemos que discutirlos y definir cuáles son los más significativos. Creo que la distinción que Bateson (2002) hace entre nociones, definiciones y conceptos resulta determinante acá. Vale la pena reflexionarlo y discutirlo.

V. La contabilidad como microcosmos social

Por varios años, algunos hemos retomado argumentos de Marx, Weber, Sombart para hacer notar que la contabilidad tiene un rol en la sociedad muy grande y muy importante. Hemos dicho, parándonos en hombros de gigantes, que la contabilidad es parte de la racionalidad instrumental del capitalismo. Yo quiero retomar esta cita de Sombart (estos autores, como todos saben son sociólogos, porque claro, si tenemos que entender a la contabilidad no sólo en sus fundamentos sino que hay que entenderla en el contexto, entonces, hay que ver el contexto social desde una mirada sociológica) para señalar que la contabilidad refleja y reproduce el microcosmos social (Ijiri, 2002). Sombart (1982) dice:

apenas puede concebirse el capitalismo sin la teneduría de libros por partida doble; ambos están relacionados tanto por la forma como por el fondo...

Aquí es muy interesante comentar este argumento. Sombart dice que el capitalismo y la contabilidad están vinculados en la forma y en el fondo. ¡En el capitalismo la forma es importantísima! Tanto es así que es legal enriquecerse en la bolsa, pero en una captadora informal de recursos, como DMG en Colombia, o lo que hacía Bernard Madoff en USA, una pirámide, es un fraude, ¿cómo es posible decir que la forma no importa? en el fondo, en esencia, son lo mismo: pirámides. ¡En el capitalismo la forma

es importantísima! Usted se enriquece “expropiando a otro”, lo que pasa es que es una expoliación legalmente aceptada e institucionalizada. La llamamos bursatilidad, o arbitraje, o especulación. ¿Cómo pueden decirnos hoy que la contabilidad debe fijarse sólo en el fondo? Sigamos con la cita de Sombart (1982):

...Sin embargo, es difícil de decidir, si la teneduría de libros por partida doble dotó al capitalismo con una herramienta para hacerse más efectivo a sí mismo, o si el capitalismo se deriva del espíritu de la teneduría de libros por partida doble.

El profesor Franco (2011) hablaba de las empresas en Colombia, y planteaba que hay múltiples constataciones, acerca de que muchas mipymes no llevan contabilidad ni siquiera bajo la regulación actual que es, digámoslo así, un poco más simple que lo que podría venir con las NIIF, ¿saben por qué son apenas negocios y no empresas? Porque no tienen teneduría de libros, porque la contabilidad se hace cada 20 días, solamente para liquidar los impuestos, y por ello no logra concretarse el proceso económico de esa racionalidad básica, por ello no hay espíritu capitalista que se consolide (Boltanski y Chiapello, 2002).

VI. Los retos de la comprensión de la contabilidad como práctica social e institucional

Como ya lo he señalado, una escuela de estirpe esencialmente europea que viene a contraponerse a las otras y que vincula los fundamentos con el contexto, es la escuela que dice que la contabilidad es una práctica social institucional (Hopwood y Miller, 1994).

Desde esta escuela, puede entenderse que en muchas ocasiones la contabilidad de usos y costumbres (es decir, la práctica contable) y la regulación contable van por rumbos distintos, porque la regulación contable se produce para instituir las reglas de legitimación de la riqueza. Desde esta escuela se plantea que la contabilidad en las organizaciones se produce para estructurar los rangos, los procesos organizacionales y el control en las organizaciones, dos cosas distintas, nunca van a ser iguales. La regulación estructura criterios ideales, ahora soportados en la racionalidad económica vista desde una visión neoclásica del hombre económico. En las organizaciones, en cambio, los sistemas contables van emergiendo en procesos de estructuración e institucionalización en un sentido sociológico (Gómez y Ospina, 2009).

Esta escuela dice que hay un vínculo profundo entre contabilidad, organizaciones e instituciones. Por consiguiente quiero plantear este argumento, que es similar a la conclusión del profesor Franco (2011): tenemos que tener unas contabilidades distintas para distintos tipos de organizaciones. ¡Pues

claro! Solamente cabe en la idea lógica, pero sólo lógica, no contextual, que tenemos que tener un único lenguaje, una única contabilidad ¿pero a quien le cabe eso en la cabeza? Ah yo sé a quién: a nosotros los profesores de contaduría que desde el primer semestre enseñamos un estado de resultados y un balance general ideales, idénticos para una multinacional y para una persona física y no le hacemos a los estudiantes las distinciones acerca de que la contabilidad evoluciona con las organizaciones. Este argumento, que la contabilidad evoluciona con las organizaciones es vital, para entender la dinámica contextual de la contabilidad (Hopwood y Miller, 1994; Gómez y Ospina, 2009)

Sólo cabe la idea de que la contabilidad financiera es la primera forma de contabilidad en una empresa, cuando nosotros no hemos enseñado que lo primero que necesita una empresa es teneduría de libros y contabilidad de costos, porque es la única forma de que se estructure como empresa racional capitalista (como nos lo señalan Sombart, Weber, Marx, entre otros), y después contabilidad financiera cuando hay propiedad compartida entre varios “propietarios” (Sunder, 1997). Pero debido a que empezamos por lo más concreto, y lo que es obligatorio o legal, es decir, la contabilidad financiera, no colocamos a la contabilidad en un contexto organizacional. No colocamos a la contabilidad en su contexto institucional cuando explicando las reglas o la regulación contable no les decimos a los estudiantes que esas reglas no son perfectas o expresión de lo más racional, sino que ése es el régimen institucionalizado para representar la realidad organizacional desde las representaciones sociales dominantes y desde las categorías hegemónicas. En este momento, desde la lógica financiarizada de los mercados financieros globalizados, que no ven los hechos, sino que se basan en las expectativas, en la promesa del futuro, en los flujos del futuro y confunden los hechos con los pronósticos. Pero si uno comienza a decir: “vamos a explicar las normas internacionales porque son las mejores”, “ustedes van a ganar un muy buen sueldo con esto”; o si uno empieza la clase de tributaria: “vamos a estudiar la tributaria porque ésta es la parte de la profesión que da plata”. Entonces cuando un profesor no explica a un estudiante el rol institucional de la contabilidad y el posicionamiento que el mismo profesor tiene, pues entonces la gente, los futuros contadores, nunca se ubican en el contexto y no evalúan mejor la relación contabilidad-contexto.

Esta escuela lo que dice es la contabilidad debe entenderse en su contexto. Pero el contexto de la contabilidad no es sólo su entorno externo, sino la forma en que el entorno ha influido en ella y las vías en que ella ha influido en el entorno. *¡Esto es muy importante!* Porque es aquí de donde voy a plantear, para ir concluyendo, que la contabilidad puede hacer aportes sociales que la ubiquen como una disciplina académica, no simplemente como una disciplina de instrucción o de formación de mano de obra.

Desde este punto de vista ¿cómo se entiende la contabilidad? Entonces miremos qué bonito esto, porque ya vamos a entrar a las bases de esta escuela; su fondo, sus fundamentos, pero en contexto. Desde este punto de vista, la contabilidad es una variedad de prácticas, instrumentos y procesos de cálculo; es decir, a los seres humanos les encanta calcular porque siendo abstracto el cálculo es el mecanismo que estimula y permite organizar las expectativas humanas sobre el futuro y sobre sus acciones presentes. *¡De nuevo, esto es muy importante!* Cuando usted comienza a calcular (no como operación matemática sino como el acto de representar condiciones variables, mi situación y ponerme allí) el presente y el futuro se entrelazan. Las prácticas de cálculo, dice esta escuela, han moldeado a los sujetos modernos, porque los cálculos abstractos definen la interacción de las personas con el entorno y más en un contexto social donde los medios de cambio monetarios dominan las interacciones sociales. Como todas nuestras relaciones sociales son mediadas por el dinero, el cálculo allí se hace determinante. Repito, el cálculo no como sumar y restar, sino como mecanismos e instrumentos para calcular, para tomar a las personas y encerrarlas en números, para encerrarlas en operaciones de este orden.

Desde esta visión las organizaciones son procesos formales e informales de interacción humana permanente y estable. Por su parte las instituciones son el conjunto de valores, regulaciones, creencias establecidas, y los conocimientos que las sustentan, para mediar la interacción social. Como las organizaciones son interacciones humanas, lo que va a decir esta escuela es que las interacciones humanas se diseñan de manera previa a partir de dispositivos de cálculo. Cuando usted decide si entra a una organización o no, usted calcula, calcula muchas cosas, y esos cálculos son los que ayudan a organizar la interacción individual constituyendo organizaciones. Pero a la vez, esos cálculos en esas organizaciones terminan institucionalizando visiones del mundo. Ejemplifiquemos con algunos discursos, por ejemplo refiriéndonos a la más grande y representativa empresa en Colombia: ¡tan buena que es Ecopetrol!, ¡como paga de bien los dividendos!, ¡como tiene de estabilidad la gente!, ¡paga mucho de dividendo por acción!, ¡qué gran incremento en la productividad!, etc. Todas estas manifestaciones son expresiones de cálculos contables que han constituido la organización y que la institucionalizan como la mejor empresa. Imaginen lo que termina haciendo la contabilidad. La contabilidad es el lenguaje de las organizaciones no sólo porque los inversores a nivel internacional lo utilicen para la toma de decisiones, sino sobre todo porque crea los dispositivos de cálculo y de información que le dan identidad a todos los seres humanos que participan en las organizaciones. *¡Esto es muy fuerte, asimílenlo por favor!*

VII. Los retos de la comprensión hoy desde la contabilidad

Desde esta escuela se plantean grandes retos, los cuales podrían posicionar a la contabilidad como una disciplina académica, en una universidad ilustra-

da preocupada por la sociedad. Para finalizar esbozaré muy resumidamente algunos de tales retos, que se convierten en preguntas.

1. *¿Cómo la contabilidad re-establece e institucionaliza nuevos “acuerdos” sociales (por ejemplo la gestión del riesgo, el gobierno corporativo, la comprensión de los problemas sociales y medioambientales)?*

Es una pregunta para la contabilidad como disciplina académica. Permítaseme ejemplificarla mejor: ¿cómo se han institucionalizado los procesos de cuidado en la sociedad? Es una historia muy larga que sintetizaré, y disculpen ustedes la híper simplificación. Inicialmente el cuidado era un proceso de la gens, por eso la familia es el primer mecanismo que diseñamos para garantizar el cuidado y administrar el riesgo. Se va a morir un individuo, está en la gens, está en la tribu y desde allí se administró tal riesgo y el cuidado para enfrentar tal problema. Pasaron muchos años, se constituyeron muchos procesos, y en algún momento de la modernidad el Estado de bienestar vino a “cuidar el cuidado” y por eso desarrollamos sistemas de salud y sanidad públicos y por eso constituyó educación generalizada y muchas cosas más. Hoy, el cuidado y el riesgo de enfermedad, por ejemplo, se administran por medio de seguros, de instrumentos financieros derivados, que no existen hoy como soluciones a la enfermedad, o que no evitan la muerte del asegurado, y que sólo gestionan los efectos patrimoniales y financieros de la muerte y de la enfermedad. Estos contratos sólo existen porque la contabilidad los institucionaliza.

¿Han ido a las modernas clases de finanzas?, ¿qué es un seguro?, ¿cuál es el mecanismo de cuidado que la EPS nos propone hoy?, ¿qué es el Plan Obligatorio de Salud - POS? Un contrato de seguro, y cuando una IPS le vende servicios futuros a una EPS registran los flujos futuros de los pagos que usted va a hacer, y no existen en la realidad sino que son expectativas futuras. Lo mismo pasa con las hipotecas, etc. O sea que la contabilidad comienza a modificar cosas que son tan esenciales, y participa en la construcción del nuevo acuerdo social sobre cómo se administra el riesgo; entonces el riesgo ya no se administra por colaboración y solidaridad sino por constitución de contratos patrimoniales que entran a la contabilidad y que la contabilidad dice está cubierto. Evitaremos que los fenómenos cubiertos afecten su patrimonio.

En otro punto similar están los problemas sociales y medioambientales. Han oído hablar del balance social, el GRI, la contabilidad ambiental? Por medio de todos estos dispositivos-informes, la contabilidad comienza a moldear la idea de qué es ser ambientalmente sostenible.

De esta manera ser ambientalmente sostenible es seguir produciendo en E.U. y acá, en Colombia y Suramérica, algunas empresas siembran árboles y venden el instrumento financiero, el mecanismo de desarrollo limpio (MDL) o derechos de emisión de CO₂ en el mercado. Es decir, la contabilidad termina reconstituyendo y aportándole al proceso de reproducción del problema medioambiental porque dice que sus soluciones están medidas por los instrumentos financieros para ganar dinero en el mercado y seguir contaminando. Así que cuando usted lo registra y está bien registrado, incluso da utilidades. Antes la máxima era “el que contamina paga”, ahora es “el que contamina no vende”. Con esto quiero ejemplificar el rol social de la contabilidad en el nivel de los acuerdos institucionales.

Pero ahora veamos cómo opera esto al nivel de las organizaciones.

2. *¿Cómo la contabilidad y sus procesos hegemónicos están reconfigurando el mundo económico y organizacional? (nuevos instrumentos financieros, reconfiguración de la noción de valor, volatilidad e incertidumbre).*

En las Normas Internacionales de Información Financiera ya no importa tanto el concepto de entidad, porque la empresa ya no es entendida como un proceso productivo que articula sus fuerzas para producir. Ahora es un conjunto de flujos de efectivo. Es vista como un gran proyecto de inversión. Cuando usted tiene normas internacionales que le dicen: sólo tenga activos que producen flujos de efectivo, unidades generadoras de efectivo, inmuebles de inversión, activos no corrientes mantenidos para la venta, etc., usted paulatinamente desestructura el capital operativo, a usted no le interesa más que la empresa produzca, sino que rente, que entregue rendimiento financiero. Es lo propio del capital financiero antes que operativo.

Permítaseme ejemplificar esto un poco más. Pensemos en el estudiante que va al restaurante Crepes & Waffles. Allí le sirven en un plato enorme, una pequeña bolita de helado. El plato se cae, se rompe y el estudiante dice –¡que poco inteligentes acá, les falta un contador!– ¿y por qué?, porque cómo van a poner un helado de \$4.000 en un plato de \$50.000, deberían ponerlo en una recipiente plástico, para evitar el riesgo y poner esa cifra en una inversión más rentable. Yo le he señalado al estudiante que precisamente por eso la gente viene a comer helado acá, por el plato. O sea que el capital operativo determina el desarrollo del objeto social. No obstante, cuando las normas internacionales dicen *lo que nos interesa es sólo el flujo de efectivo*, usted tiene que reducir la dinámica e importancia del capital operativo,

y entonces la empresa ya no es empresa, sino portafolios, proyectos de inversión. Los gerentes ya no quiere producir sino colocar la plata en inversiones, en CDT's, ahora en instrumentos financieros derivados. Todo esto está tras la reconfiguración de la contabilidad, porque la contabilidad es el lenguaje que institucionaliza lo que es una organización, lo que es una empresa, la forma en que se ve, se vive y se sienten las organizaciones. Si después esa información contable termina diciendo Ecopetrol es muy mala porque no está rentando igual que otra, por estar haciendo exploración sola ¡hay que cerrarla es ineficiente!

Pero aún allí no termina el rol social e institucional de la contabilidad, ella llega incluso al nivel de reconfiguración de los individuos.

3. *¿Cómo la contabilidad interviene en la reconfiguración de la subjetividad y en el gobierno de las personas y de sí mismo? (servicios sociales y de salud, educación, expectativas de vida).*

Díganme si no es muy interesante, aunque muy desafortunado, que a usted con contabilidad, ya no financiera sino de gestión, le digan ¿cuál es su objetivo? Comentemos cómo operan muchas grandes empresas, incluso de servicios contables. Contratan jóvenes profesionales, incluso aún no egresados, estas corporaciones tienen una pirámide muy grande como función o estructura de producción y en la base están estudiantes de contaduría pública de noveno y octavo semestre. Cuando los nuevos aprendices contables inician, lo que es muy importante para sus perfiles profesionales futuros, pero muy limitante y pesado para su desarrollo inicial, les plantean: *“bueno, cuéntenos cuáles son sus objetivos personales y díganos cómo se articulan sus objetivos con los de la firma, vamos a hacer una evaluación de 360 grados. ¡Ah! su objetivo es que la rentabilidad de los clientes que usted atiende suba... porque así alcanza sus metas personales”*. De esta manera, cuando el objetivo de la empresa le es puesto (¿impuesto?) al trabajador como un objetivo propio, la subjetividad de ese sujeto se desvanece, casi desaparece, y carga a la empresa en las entrañas y ya no necesita un supervisor permanente. Esto es la gestión y evaluación del desempeño, área de alto desarrollo en la cual la contabilidad de gestión participa de forma muy directa, e incluso agresiva. Así que ¿participa o no la contabilidad en la modificación de la subjetividad? La contabilidad hace personas más gobernables, y gobernables en el sentido que le interesa a quien gobierna y se sirve de la contabilidad (Gómez y Ospina, 2009; Hopwood y Miller, 1994).

Muy bien, estas preguntas son para reflexionar, porque enmarcan los retos de la contabilidad como disciplina académica. Y ello nos lleva a:

- ♦ Mantener el proceso de ***pensar la contabilidad***.
- ♦ Buscar e identificar los aportes de la disciplina contable al conocimiento de la humanidad y de las relaciones sociales hoy.
- ♦ A Re-pensar los fundamentos de la contabilidad, para consolidarla como una disciplina académica, para una universidad ilustrada.

Todo esto es más retador para el espíritu académico y para la interacción humana, antes que solamente preocuparse por hacer la declaración de impuestos o por el entrenamiento para el mercado global.

Bibliografía

- Ariza, B. D. (1990). "Una aproximación dialéctica de la contabilidad". / *Simposio de Investigación Contable y Docencia*, Medellín.
- Ball, R., y Brown, P. (1968). An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of Accounting Research* 6. pp.159-178.
- Bateson, Gregory. (1976). *Pasos para una ecología de la mente*. Buenos Aires, Ediciones Carlos Lohl.
- Bateson, Gregory. (2002). *Espíritu y naturaleza*. Amorrortu Editores. Buenos Aires.
- Beaver, W. H. (2002). "Perspectives on recent capital market research". *The Accounting Review*, V. 77. pp. 453-474
- Bell, P. (1987). Accounting as a discipline for study and practice. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 3 N° 2. pp. 338-367
- Boltanski, L y Chiapello, E. (2002). *El nuevo espíritu del capitalismo*. Editorial Taurus.
- Cañibano, Leandro y Gonzalo Ángulo, J.A. (1996). Los programas de investigación en contabilidad. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia* N° 29. pp. 12-53.
- Christensen, J., and Demski, J. (2003). *Accounting theory: an information content perspective*. Columbus, OH: McGraw-Hill/Irwin.
- Christensen, P, and Feltham, G. A. (2005). *Economics of accounting*. Volume II: Performance Evaluation, Boston, MA: Kluwer Academic Publishers.
- De Sousa Santos, Boaventura (2006). *La universidad en el Siglo XXI: para una reforma democrática y emancipadora de la universidad*. Fondo Editorial Casa de las Americas.
- Demski, J., and Feltham, G. (1976) *Cost determination: a conceptual approach*, Ames, IA: Iowa State University Press.

Demski, J., Fellinghan, J., Ijiri, Y. and Sunder, S. (2002). Some thoughts on the intellectual foundations of accounting. *Accounting Horizons Vol. 16 N° 2*. pp. 157-168

Demski, Joel. (2007). Is accounting an academic discipline? *Accounting Horizons Vol. 21, N° 2*. pp. 153-157.

Demski, Joel S. and Feltham, G.A. (1978): "Economic incentives in budgetary control systems". *The Accounting Review*, 53, April. pp. 336-359.

Fama, Eugene. (1970). "Efficient capital markets: a review of theory and empirical work", *Journal of Finance*, 25, pp. 383-417.

Feldman, Martha & March, James. (1981). Information in organizations as signal and symbol. *Administrative Science Quarterly. Vol. 26, N° 2*. pp 171-186.

Fellinghan, John. (2007). Is accounting an academic discipline? *Accounting Horizons Vol. 21, N° 2*. pp. 159-163.

Franco Ruíz, Rafael. (2011). El papel de la contabilidad en las organizaciones. Conferencia pronunciada en el *Encuentro Nacional de Pensamiento Contable*, Manizales: Universidad de Manizales.

Gómez, M y Ospina, C.M (2009). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas*. Universidad Nacional de Colombia. Universidad de Antioquia. Medellín.

Hatfield, H. R. (1924). An historical defense of bookkeeping. *Journal of Accountancy* 37 (4): 241-253.

Hopwood, A & Miller, P. (1994). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge Studies in Management. London.

Ijiri, Yuji. (1967). *The foundations of accounting measurement. A mathematical, economic, and behavioral inquiry*. Prentice-hall.

Jaramillo, R. (1998). *Colombia: la modernidad postergada*. Siglo del Hombre Editores. Bogotá.

Macías, Hugo y Moncada, Tatiana. (2011). El campo científico de la contabilidad: panorama internacional de las revistas. Ponencia presentada en el *Encuentro Nacional de Pensamiento Contable*, Manizales: Universidad de Manizales.

Mattessich, Richard. (1964). *Accounting and analytical methods*. Richard Irwin, Inc, Home wood, Illinois.

Mattessich, Richard. (2008). *Two hundred years of accounting research: an international survey of personalities, ideas and publications*. Routledge

Max-Neef, Manfred. (1998). *Desarrollo a escala humana. Conceptos, aplicaciones y algunas reflexiones*. Editorial Icaria.

Mock, T.J. (1976). *Measurement and accounting information criteria*. American Accounting Association.

Modigliani, F.; Miller, M. (1958). "The cost of capital, corporation finance and the theory of investment". *American Economic Review* 48 (3): 261-297.

Morin, E. (1999). *La cabeza bien puesta*. Buenos Aires: Nueva Visión.

Quiceno, Humberto. (1998). "De la pedagogía como ciencia a la pedagogía como acontecimiento". *Revista Educación y Pedagogía* N° 19 y 20. Medellín: Universidad de Antioquia. pp. 140-158.

Schiehl, E., Borda, J y Dal-Ri, F. (2007). Financial accounting: an epistemological research note. *Revista Contabilidade & Finanças. USP. São Paulo. V.18. N° 45*. pp. 83-90

Simon, Herbert & March, James. (1961). *Teoría de la organización*. Editorial Ariel. Barcelona.

Sombart, W. (1982). *El burgués*. Alianza editorial. Madrid.

Sterling, R. (1970). On theory construction and verification. *The Accounting Review*. pp. 444-457.

Sunder, Shyam (2010). Adverse effects of uniform written reporting standards on accounting practice, education, and research. *Journal of Accounting Public Policy* N° 29. pp. 99-114.

Sunder, Shyam. (1997). *Theory of accounting and control*. Cincinnati, OH: Thomson Press.

Von Foerster, H. (2002). Visión y conocimiento: disfunciones de segundo orden. En *Nuevos paradigmas, cultura y subjetividad*. Editorial Paidós. Buenos Aires.

Mauricio Gómez Villegas
mgomezv@unal.edu.co

Profesor de la Escuela de Administración y Contaduría Pública de la Universidad Nacional de Colombia (Bogotá). Contador Público y Magister en Administración (Universidad Nacional de Colombia). D.U. en Sciences du Gestion (Universite de Rouen). Premio Nacional de Investigación Contable 2003. Exsubcontador General de la Nación. Exdirector carrera de Contaduría Pública de la Universidad Nacional de Colombia. Cursa estudios de doctorado en Contabilidad en la Universidad de Valencia (España). Miembro académico del Centro Colombiano de Investigación Contable (CCINCO).