

Comentarios sobre el aprendizaje-construcción de la teoría contable*

Mauricio Gómez Villegas

Resumen Abstract

Este documento se ubica en el campo de los problemas educativos de la contabilidad. En particular, se enfoca en la relación entre «contenido» de lo enseñado y metodología de la pedagogía para su abordaje. Por ello plantea que se requiere una pedagogía particular para el aprendizaje de lo contable. Discute y argumenta que la concepción por la naturaleza de la contabilidad y por los contenidos temáticos seleccionados, condiciona sus procesos de enseñanza. Delinea, a mano alzada, elementos que convendría analizar para la consolidación de un enfoque pedagógico para la Teoría Contable.

This paper can be classified in the field of the educational problems of Accounting. In particular, it focuses in the relationship between «content» of what is to be taught and the methodology that pedagogical considerations suggest us to use to teach such content. I submit the thesis that to learn contents in accounting is necessary to use a particular pedagogy. I also discuss and argue that a conception of the nature of Accounting and the contents selected in college, have a bearing on the processes to teach the subject. I outline some elements which is convenient to analyze in order to construct a pedagogical view to teach Accounting Theory.

Palabras clave Key words

Pedagogía contable, pedagogía de la teoría contable, contenidos de teoría contable, disciplina contable, educación contable.

Accounting Pedagogy, Pedagogy for Accounting Theory, Contents of the Accounting Theory, Accounting Discipline, Accounting Education.

* Recibido el 20 de febrero de 2006 y aceptado el 30 de marzo de 2006

Introducción

La preocupación, en el país, por la enseñanza y la educación en contaduría data de muchos años y ha sido tema de múltiples debates y reflexiones de los actores y las instituciones de la educación. A pesar de ello, a más de cuarenta años de la incorporación universitaria de la contabilidad en Colombia, los avances pedagógicos, didácticos y disciplinares de la contabilidad son aún muy incipientes.

De los diferentes enfoques posibles para abordar los problemas de la educación, una revisión general permite identificar que en nuestro contexto ha predominado la distinción de los temas de educación entre: a) los tópicos asociados al currículo, los pênsumes, los contenidos y las estructuras institucionales, y b) los problemas de enseñabilidad, pedagogía, didáctica y formación pedagógica de los docentes.

Los temas asociados al currículo y al pênsum han sido tópicos preponderantes de la discusión de la educación contable en Colombia. Varios estudios (Rojas, 2002; Gracia, 2002; Ariza, 2002; Cardona & Zapata, 2006; entre otros) señalan una evolución de los contenidos de los pênsumes, que marca tendencias y que permite la caracterización de diversos perfiles de los contables en el país. El tema más contemporáneo de estos problemas ha sido la irrupción de criterios internacionales que, al amparo de la visión predominante de la globalización, buscan homogeneizar la formación contable a nivel mundial. Las propuestas con mayor resonancia han sido las del grupo ISAR de Naciones Unidas y los International Education Standards –IES– de la IFAC. Por supuesto, existen otras visiones y propuestas metodológicas para construir estructuras curriculares que reconozcan las características y condiciones del contexto pero ellas siguen siendo marginales.

Otros autores han abordado los problemas de la pedagogía y la didáctica, señalando las profundas debilidades que en tales campos muestran los programas, facultades y esencialmente los profesores que enseñan en contaduría (Zapata, Upegui y Calvo). Aquí, la educación en competencias y la articulación de procesos pedagógicos cifrados en la valoración del trabajo por créditos académicos han sido preocupación en fechas recientes en este campo de problemas.

En este documento queremos situarnos en uno de los puntos de intersección de estos dos campos de problemas en educación. Queremos discutir la relación que existe entre conocimiento o «contenido» de lo enseñado y la pedagogía de su enseñanza. En este sentido, nuestra preocupación central es la pedagogía de la contabilidad.

Nuestro abordaje no se dirige a las condiciones o niveles ontológicos ni epistemológicos de la pedagogía, sino a su esfera metodológica en la relación pedagogía-contabilidad. Es decir, a los caminos de abordaje, que desde lo pedagógico, se pueden hacer de la contabilidad para realizar procesos de enseñanza, aprendizaje y construcción de tal disciplina.

Nuestros planteamientos se soportan en la propia vivencia docente. En el desarrollo de nuestras labores docentes hemos *aprehendido y racionalizado* del entorno de diferentes universidades del país, que subsisten diversidad de concepciones sobre la naturaleza de la contabilidad. A la vez, hemos identificado que estas diversas concepciones definen y condicionan el conjunto de *prácticas docentes* que el profesor recrea para enseñar contabilidad. Por supuesto, tal situación ha sido vivenciada por muchos otros profesores y por investigadores, pero nuestra exploración nos permitió encontrar aproximaciones documentales de este estado de cosas.

Para fines comprensivos, las múltiples concepciones sobre la naturaleza de la contabilidad que persisten en el país pueden clasificarse en dos grandes grupos. Por un lado, estarían las visiones *Profesionales-Prácticas* de la contabilidad y por otro, las visiones *Disciplinares-Académicas*. Una revisión minuciosa muestra también las múltiples diferencias y matices de concepciones al interior de cada una de las categorías de esta clasificación. Entre aquellos que plantean la concepción de la naturaleza de la contabilidad como «*práctica*» existen ideas que van desde verla como una técnica documental y de registro muy relacionada con el derecho, pasando por la concepción de sistema de información y medio de gestión, incluso, hasta llegar a plantear que su núcleo es la preparación e interpretación de la información financiera. Por su parte, entre las concepciones *disciplinares* subsisten debates por la naturaleza autónoma de la contabilidad, algunos señalan su íntima relación con las ciencias económicas, algunos más muestran sus interrelaciones con las organizaciones y la sociología, otros la ven como tecnología social y muchos la definen por medio de instrumentos sofisticados de medición y valoración financiera. La distinción propuesta implica aceptar que en la universidad contable colombiana hay muchos profesionales y profesores que enseñan contabilidad, pero no todos son académicos de la contabilidad. Esta situación no es a priori negativa, pero a la fecha no ha permitido la profesionalización de la actividad docente contable, lo que no ha generado posibilidades de consolidación de la comunidad académica nacional (Uricoechea, 1999)¹.

El documento parte de presentar una propuesta de análisis de los diferentes enfoques pedagógicos que se implementan desde la comprensión del «contenido» de lo enseñado. El contenido de lo enseñado no solamente se refiere a los programas de las asignaturas, sino sobre todo a las concepciones de la contabilidad. Planteamos que las concepciones disciplinares permitirían desarrollar enfoques pedagógicos de aprendizaje-construcción de la contabilidad como disciplina. Este aprendizaje-construcción no se refiere a la etapa de creación de cono-

¹ Uricoechea muestra cómo la profesionalización académica es la base de la construcción de una comunidad académica. Debemos la referencia de este libro a la Profesora Aída Patricia Calvo que llamó nuestra atención sobre la importancia de este autor.

cimiento nuevo, sino a su re-creación en el aula, lo que tradicionalmente llamamos docencia, pero situado desde perspectivas constructivistas (Restrepo et al, 2002). Igualmente, señalamos que las concepciones de la contabilidad como práctica, incluso en sus miradas más contemporáneas, están cifradas en un modelo de enseñanza-aprendizaje (Martín, 2000). Este enfoque pedagógico revela la idea de aprender haciendo, porque se centra en la transmisión de la profesión y no en la disciplina.

Dado que buscamos abordar la discusión de la enseñanza de la disciplina, realizamos una propuesta de evaluación de los esfuerzos realizados hasta la fecha en el país en el campo de la Teoría Contable. Por ello discutimos la necesidad de debatir nuestras concepciones de la disciplina, los contenidos temáticos de lo enseñado como teoría contable y la necesidad de un enfoque pedagógico para su enseñanza-construcción (Martín, 2000). En este sentido, evaluamos que existen grandes retos por afrontar, entre ellos, reconocer que la evolución de la disciplina implica un diálogo crítico con los desarrollos académicos a nivel internacional si se quiere impactar y jalonar el desarrollo, desde adentro, de la contabilidad en el país.

Nuestro planteamiento es que la disciplina contable desborda las concepciones científicas de la contabilidad. No obstante, el pensamiento analítico y general que comportan los desarrollos científicos de la contabilidad es vital para nuestro entendimiento de la disciplina y de la realidad. Pero esta visión debe complementarse con el paradigma de complejidad, que ha mostrado ser una visión rupturista de los modelos simplificadores propios del pensamiento racional y con la «ética» que, como conocimiento axiológico, fue excluida del campo de la ciencia, fruto del propósito de objetividad en el conocimiento moderno.

Para desarrollar la temática planteada el artículo está compuesto por seis breves apartados, esta introducción y unas sucintas conclusiones. En el primer acápite discutimos el contexto de la entrada de la contabilidad a la universidad. Como segundo punto, presentamos una breve discusión sobre la relación teoría-práctica y sus implicaciones en la enseñanza en contabilidad. En tercer lugar, planteamos nuestra distinción de los modelos pedagógicos de la profesión y la disciplina. Como cuarto punto tratamos la concepción predominante de la contabilidad en el país y su efecto en la enseñanza de los contables. Seguidamente, como punto quinto, presentamos algunas líneas del estado de la discusión internacional sobre la teoría contable y las contrastamos con el abordaje nacional de tales desarrollos a manera de diagnóstico. Luego, en el sexto apartado, planteamos la necesidad de reflexión para conseguir un enfoque de aprendizaje-construcción para la teoría contable. Finalmente presentamos unas breves conclusiones.

Señalamos al final del documento que el reto más grande es conseguir un enfoque pedagógico de aprendizaje-construcción de la contabilidad

y de la teoría contable en el que converjan a) el rigor del pensamiento metódico, analítico y general, b) la agudeza de la reflexión ética, c) la alegría de aprender y d) la capacidad crítica y creativa para imaginar y encontrar soluciones a los complejos problemas que vive el país en el campo social y contable.

1. La irrupción de la contabilidad universitaria

La enseñanza sistemática y formal de la contabilidad, en su origen, se asoció al «adiestramiento» y a la capacitación en las prácticas del oficio del contador. El énfasis en el adiestramiento del contable tuvo significativos referentes a nivel internacional (Manicas, 1993). La dinámica de expansión y tránsito de la profesión del contexto inglés al norteamericano, estuvo mediada e influenciada por la *enseñanza* del oficio por parte de las «casas de contabilidad» –las contemporáneas firmas de auditoría –. Buena parte de la concepción de la enseñanza contable implicaba la relación entre aprendiz y maestro muy propia de oficios y artes que, con el tiempo, adquirirían el estatus de profesiones liberales (Manicas, 1993).

La entrada de la contaduría, como profesión liberal, al ámbito universitario norteamericano, imprimió unos matices particulares en los procesos de enseñanza de la contabilidad. No obstante, la institucionalización académica de la profesión en Norteamérica tardó varios años para descargar las características propias del saber académico (explicación causal, comprensión racional, estructuras de lógica formal, entre otras) en la enseñanza contable. Al parecer, la enseñanza centrada en el «adiestramiento» o la especificidad técnica y jurídica cifrada en la autoridad, subsistió por un largo período de tiempo en la universidad norteamericana. En 1964 Mattessich señalaba:

«...En tanto los cursos de contabilidad se hallen llenos de tecnicismos, existirá el riesgo de perderse en una multitud de detalles prácticos a expensas de abordar las cuestiones fundamentales que dominan las variadas facetas de la medición del ingreso y la riqueza. La concentración en el punto de vista legal y comercial y el desprecio por los aspectos científicos en la enseñanza de la contabilidad, es la resultante de esta actitud de miras estrechas» (Mattessich, 1964; Pág. 6).

En el contexto colombiano, la Facultad Nacional de Contaduría y Ciencias Económicas de la Escuela Nacional de Comercio, es quizás el referente más cercano del proceso de enseñanza sistemática, formal e institucional de la profesión contable (Cubides y otros, 1994; Rojas, 2002). La institucionalización de la contaduría pública como profesión liberal, en el marco de la ley 145 de 1960, implicó el surgir de nuevos horizontes para la enseñanza de la contabilidad y para la configuración de modelos de formación de profesionales contables. Desde entonces, la universidad sería el espacio que albergaría y generaría las dinámicas educativas contables.

Más de cuarenta años de enseñanza universitaria de la contabilidad han transcurrido desde la irrupción de esta profesión en los claustros académicos colombianos. Los avances en la enseñanza contable y los logros de la contabilidad universitaria nacional son muy modestos. El crecimiento cuantitativo de programas de pregrado y postgrado no se acompaña, necesaria ni proporcionalmente, con logros cualitativos ni disciplinares. El máximo nivel de postgrado ofrecido actualmente, las especializaciones, dan cuenta de una enseñanza aún centrada en el hacer profesional y en la especificidad técnica de los oficios.

La profundización de esta descripción sobre la situación de la enseñanza contable y del estado de la universidad contable nacional, implica varias reflexiones. Abordaremos tres que nos parecen prioritarias. Están asociadas a la discusión entre teoría y práctica contable, a los modelos de enseñanza de la profesión y a la concepción local de la contabilidad.

2. Breve discusión entre teoría y práctica

Es un hecho histórico y empírico el nacimiento y evolución de la contabilidad desde la práctica. Pero es también innegable que la capacidad de reflexión intencionada y estructurada por parte de los humanos es la fuente de la prosperidad de la civilización. El conocimiento es un gigantesco edificio construido por los hombres y su origen es la reflexión teórica y la abstracción. Así, justificar los ámbitos teóricos de cualquier conocimiento es tan sencillo como reconocer nuestra capacidad de transformación y construcción del mundo. Ahora, pueden existir problemas con los significados o «entendimientos» de lo que es la teoría y lo que es la práctica que pueden ser el origen de la discusión sobre la procedencia y sentidos de las teorías y las prácticas de determinados campos de conocimiento.

Desde posturas y concepciones amplias, se puede señalar que la teoría no es solamente el conjunto de conceptos escritos sobre las cosas que se hacen. La teoría no es sólo definiciones formales o descripciones puntuales de las prácticas. La teoría es la simplificación de la realidad en modelos conceptuales que explican, comprenden, interpretan, interrelacionan y construyen los fenómenos naturales y los hechos sociales por medio de relaciones causales o interrelaciones y motivadores de la acción social (Fried Schnitman, 2002). En contabilidad, la teoría no es simplemente las normas o los principios contables.

Por su parte, la práctica no es simplemente hacer cosas. La práctica no es la partida doble, la cuenta, el soporte, el registro, el proceso o, incluso, la interpretación del dato y la información. La práctica es la transformación intencionada del mundo a partir de un modelo de comprensión del mismo. La práctica es hacer el mundo a imagen y semejanza del modelo teórico. Dado que las teorías pueden ser erróneas o inadecuadas, el espíritu científico que construye teorías debe ser crítico. Debe

constantemente criticar las teorías y contrastarlas con la realidad factual por medio de la praxis. También los hechos pueden desbordar las formas de entendimiento teórico sobre ellos, por eso la reflexión debe ser aguda y permanente.

Baste decir que las relaciones entre teoría y práctica son complejas en todas las disciplinas, pero se problematizan aún más en las disciplinas sociales, como es la contabilidad. No obstante, la tajante separación de una y otra esfera, que genera confrontaciones profundas, ha permanecido por mucho tiempo en las ideas de la sociedad.

En el caso de la contabilidad, su entrada a la universidad implicó, al igual que en muchos otros conocimientos y oficios, el nacimiento de una esfera nueva en su estructura conceptual y procedimental. La contabilidad pasó de ser solamente una práctica o herramienta surgida de la necesidad y construida desde el ingenio y ajuste empírico del comerciante, para convertirse en una estructura de conocimientos que se soporta en modelos y representaciones teóricas y sobre la que trabajan una *comunidad* especializada de personas que buscan caracterizarla desde el universo de la razón, es decir, los académicos. Este hecho profundizó la dicotomía entre teoría y práctica en contabilidad. El conocido Gap en la contabilidad. (García Benau, 1997).

La preponderancia de la práctica como manifestación «natural» de la contabilidad y el fortalecimiento y consolidación del utilitarismo y el pragmatismo como eje de la cosmovisión predominante en occidente, son buenas razones para explicar el eclipse que vivió, y que quizás aún vive, la esfera teórica en contabilidad. Este inadecuado entendimiento de la relación y el equilibrio entre teoría y práctica, fue incluso trasladado y exigido en las actuaciones de la contabilidad universitaria. En nuestro país, e incluso en Norteamérica, esta hegemonía de la concepción «práctica» direccionó los modelos de enseñanza, llevándolos una y otra vez al adiestramiento. No abogamos por una prevalencia o supremacía de lo teórico, sino por su ubicación en el lugar que le corresponde como regente de la práctica para el avance de la civilización.

3. Disciplina y profesión: los modelos pedagógicos

En nuestro país ha sido difícil diferenciar el sentido y contexto de la profesión, por un lado, y del conocimiento disciplinar, por otro (Gracia, 1998; Uricoechea, 1999). La perspectiva de abordaje riguroso del conocimiento analítico y lógico requiere de esta distinción (Mattessich, 1964). Para los propósitos pedagógicos es también importante tal diferenciación.

No cabe duda que modelos centrados en la «enseñanza–aprendizaje» de la profesión, implican el traslado al sujeto, de oficios, prácticas, modos, *habitus*, dogmas, convenciones, entre otros, del hacer profesional (Bourdieu, 2002). Cosa distinta a modelos centrados en el «aprendizaje-construcción» del conocimiento disciplinar, que busca generalizacio-

nes, abstracciones y explicaciones causales, cimentadas en la lógica, la razón y la contrastación. Cabe señalar que en la dinámica de la disciplina también subsisten *habitus* y convenciones propias, pero que pueden distanciarse de los de la profesión. Así mismo, ha sido históricamente corroborado que la especialización propiciada por la educación de profesionales en contaduría, ha sido el motor del desarrollo de la disciplina y de la consolidación de la teoría contable. Por estas razones, abogamos por la distinción, no con el ánimo de separar y sobrepone alguna de las dos esferas (profesión vs disciplina), pues las entendemos interactuantes, sino con el fin de comprender analíticamente para profundizar en la percepción y la construcción de la realidad (Uricoechea, 1999).

Cuando hablamos de la **profesión** y su modelo de enseñanza-aprendizaje, planteamos que las comprensiones prevalecientes sobre la naturaleza de lo estudiado –la contabilidad– la conciben como una herramienta técnica con capacidad y potencial esencialmente «práctico» entendido como dominio del hacer «en concreto». Por tal razón, planteamos que la visión «pedagógica²» subyacente a esta concepción, implica el aprendizaje desde el hacer, el aprender practicando o el aprender del *Maestro* que sabe de la práctica. Aquí, la acción «pedagógica» está centrada en la enseñanza por parte de quien tiene la autoridad por la experiencia, y el aprendizaje del estudiante por medio de la experiencia que, en el corto tiempo del proceso, se convierte en repetición. Llamamos a este proceso adiestramiento. Esta denominación no se usa de manera peyorativa, sino queriendo expresar un aprendizaje carente de los procesos intelectuales que académicamente se categorizan como competencias superiores. Nos referimos a capacidades y competencias que trascienden la descripción y la explicación, y se centran en la interpretación, el análisis, la comprensión, la crítica y la innovación (Restrepo et al, 2002).

Así mismo, cuando nos referimos a un modelo de aprendizaje–construcción de la **disciplina**, queremos significar procesos de reflexión, auspiciados por el profesor, pero centrados en la labor de quien *estudia*. Aquí, la reflexión se entiende como el reflejo ante sí mismo (Zuleta, 1998). Esto torna el proceso en una dinámica más allá de la descripción y la explicación. Bajo este modelo, la comprensión de la materia de estudio –la contabilidad–, se entiende como una disciplina del conocimiento. Así, el conocimiento está en permanente problematización y construcción. Este conocimiento no sólo es técnico, también es tecnológico y teórico (Gómez, 2004). Esto implica una forma de *práctica* distinta a la del modelo anterior, centrada y dinamizada por la reflexión. La reflexión implica la anticipación y la construcción de modelos para la

² Pedagógica entre comillas, pues los pedagogos plantearían que la esencia de esta ciencia implica ir más allá del adiestramiento, transitando a la reflexión, la abstracción y la sistematización.

acción futura. De allí que surjan prácticas que se anticipan, cambian e innovan. En este modelo el profesor debe *estudiar e investigar* permanentemente, pues el conocimiento y su rol no se enfocan principalmente en la experiencia o en la posesión de la información, sino en la razón y en la contrastación con la realidad (Escobar & Lobo, 2000).

Podría decirse que en el caso nacional se hace evidente la preponderancia del modelo de enseñanza-aprendizaje de la profesión. Este modelo una vez institucionalizado se esparció ampliamente por el tejido universitario nacional. Es importante también reconocer la evolución de este modelo en varias importantes universidades del país. No obstante, el cambio institucional hacia el modelo aprendizaje-construcción de la disciplina se hace determinante y urgente para la consolidación de la comunidad académica en general, ante las innumerables transformaciones del entorno, los retos y los riesgos que depara el mundo contemporáneo. El tránsito hacia el modelo disciplinar implica no sólo cambios pedagógicos, sino de sustancia sobre las concepciones de la contabilidad.

Este documento ha buscado centrarse en la discusión de la enseñanza en la contabilidad desde un énfasis mayoritariamente disciplinar. Por tal razón, la diferenciación discutida resulta importante para plantear que, estructuralmente, pueden surgir, de hecho surgen, diferencias al hablar de enseñanza-aprendizaje de la profesión vs aprendizaje-construcción de la disciplina.

4. Comprensión del concepto de contabilidad en Colombia y su efecto en la «enseñanza» nacional

Como lo señala Ryam et al (2004) la concepción ontológica de la contabilidad (la pregunta ¿Qué es la contabilidad?), determina y se relaciona con su epistemología (la manera como se conoce) y su pedagogía (la forma como se aprende y enseña). La relación de estas tres dimensiones es intrínseca en el ámbito universitario, pues dependiendo de la consideración sobre la naturaleza del conocimiento enseñado y las formas de su problematización y construcción, su enseñanza y mediación serán particulares y, quizás, diferentes.

Varios autores y trabajos han intentado caracterizar la situación actual de comprensión de la naturaleza de la contabilidad en el entorno colombiano. Estas propuestas plantean que desde la perspectiva de los programas de investigación en Colombia nos encontramos en el programa legalista (Ariza et al, 2004; Vásquez, 2005). Bajo esta caracterización la contabilidad es entendida como una *herramienta* que refleja la realidad patrimonial de las organizaciones a partir de una estructura de derecho (Cañibano y Angulo, 1998, Cañibano, 1998). Así, se hace predominante la idea de que las normas contables son «la contabilidad».

Cuando la perspectiva legalista de la contabilidad se generaliza y se institucionaliza, la enseñanza contable se enfoca en los aspectos técni-

cos y procedimentales que buscan recoger la minucia y el formalismo de los énfasis jurídicos (Mattessich, 1964). Aquí, no sólo las normas contables condicionan la enseñanza, sino que se mezclan normas de carácter tributario, comercial, patrimonial, de supervisión, entre otras.

La comprensión legalista de la contabilidad implicó en Colombia la reproducción de un modelo de enseñanza muy cercano al adiestramiento, debido a los múltiples y cambiantes criterios «contables». Esto se dio por causa de la inestabilidad y débil soporte económico de las pautas fiscales, la ausencia de una instancia con autoridad regulatoria permanente en materia contable y la profunda dispersión de los criterios de los agentes supervisores³ en la emisión de sus directrices (ROSC 2004). Todo lo cual tornó al hacer contable cotidiano cada vez más minucioso y, quizás, desarticulado de un énfasis técnico. Lo más problemático es que es muy probable que los criterios legales por fuera de la técnica financiera y contable, tampoco favorecían al interés común.

En el caso colombiano no hay duda que existieron efectos nocivos para el desarrollo de la disciplina y de los sistemas de información contables asociados a la productividad empresarial por el marcado sentido tributarista-legalista del ejercicio, la enseñanza y la demanda de servicios contables. Esto debido, entre otras razones, a la incompleta o mala comprensión de las relaciones entre la fiscalidad, la legalidad y la contabilidad. En tal proceso han participado diferentes actores. Entre ellos los empresarios, quienes al parecer quieren rentabilidad por la «gestión» y «creatividad» en el manejo de los impuestos y las exigencias legales más que por la productividad; los contables, que ofrecen estructuras de servicios centradas en «impuestos» y cumplimientos normativos; y la enseñanza que concibió a la contabilidad como apéndice del derecho tributario y herramienta para la tasación de tal obligación.

No obstante esta lamentable situación, es necesario reconocer que el programa legalista a nivel internacional actualmente dista de la situación local, signada por las particulares condiciones antes descritas. Las estructuras jurídicas que soportan las actuales comprensiones del programa legalista a nivel internacional han variado, de las antiguas miradas del derecho mercantil y patrimonial a las «modernas» concepciones del derecho económico, financiero y bursátil. De igual manera, hoy, la presencia y fortaleza de los marcos conceptuales es característica en este programa (Tua, 2003; Cañibano & Angulo, 1998). A pesar de la sofisticación de la estructura jurídica que soporte tal concepción, de los avances metodológicos en los marcos conceptuales y de las presiones institucionales del entorno internacional, subsisten inconvenientes ontológicos y epistemológicos en el programa legalista, pues tales de-

³ Hacemos referencia a las superintendencias y otras agencias con responsabilidades de control y supervisión, que a lo largo de los últimos 13 años expidieron directrices contables en sus propios campos o sectores de supervisión.

sarrollos se siguen centrando en la regulación de la contabilidad y la información financiera y, por la naturaleza que les subyace como criterios de *autoridad*, se convierten en expresiones omnímodas de lo que «debe ser» la contabilidad. Como consecuencia se puede reducir la comprensión de la contabilidad a las reglas o estándares de la contabilidad y la información financiera.

Nuestro planteamiento admite que las normas contables hacen parte indispensable del ser y el hacer contable. Pero pensamos que son sólo una parte de la contabilidad. Entendemos, que evaluaciones de la estructura conceptual y analítica de la contabilidad pueden guiar el proceso de construcción de mejores normas en lo técnico y lo social, para aquella fracción de los procesos e informes que deben reglarse. También defendemos que los procesos regulativos deben observar el interés general y público y desarrollarse por medio de dinámicas de elección social –*Public Choice*– (Sunder, 2005), observando el debido proceso.

Por todo lo anterior, pensamos que una fundamentación más general y un soporte analítico, económico, organizacional y sociológico, debe guiar los procesos de enseñanza de las nuevas generaciones de contables. Unas bases que relacionen lo micro y lo macro contable y que recalquen la importancia y fortalezas de la interacción de los diversos sistemas contables (Mattesich, 1964; Enthoven, 1986). Miradas que planteen la diversidad de modelos contables financieros, de gestión, entre otros, de acuerdo con propósitos, necesidades y objetivos de los usuarios (Fowler, 1993; Mattessich, 2002). Concepciones que aborden el problema de los sistemas de información y control (Sunder, 2005), de la teoría económica de la información, de la teoría sociológica y organizacional de la comunicación y, en general, de las diversas tradiciones investigativas en la disciplina contable. En síntesis, planteamos la necesidad de realizar procesos de tránsito del programa legalista al programa económico y al formalizado en la concepción de la contabilidad (Cañibano & Angulo, 1998) y en su enseñanza.

Por ello, compartimos lo planteado por Jorge Tua cuando señala:

«...Y que para enseñar a aprender, debemos actuar:

- ♦ *Razonando más desde la relatividad del conocimiento que desde el dogma, sembrando inquietudes y atendiendo más al fondo que a la forma, es decir, dando prioridad a los fundamentos sobre la técnica;*
- ♦ *Explicando no sólo los hechos, sino también su origen, su evolución y sus consecuencias;*
- ♦ *Siendo conscientes de la situación actual de nuestra disciplina, como preludeo del inmediato futuro;*
- ♦ *Potenciando los planteamientos interdisciplinarios;*
- ♦ *Sensibilizando a nuestros alumnos hacia la investigación;*

♦ *Desarrollando, en definitiva, el criterio y la capacidad de juicio de quienes hoy están en las aulas y en un futuro no muy lejano estarán inmersos en un mundo profesional en cambio constante.*

Todo ello supone otorgar primacía a las materias básicas y fundamentales sobre las eminentemente técnicas, así como una sólida formación generalista, como base imprescindible para una buena especialización.

Y, también potenciar la importancia de materias tales como historia, efectos económicos de la norma, sistemas contables, contabilidad y entorno económico, estrategias contables, contabilidad internacional, métodos cuantitativos, relaciones interdisciplinarias, teoría contable, teoría de la información, aspectos conductistas de las finanzas, etc., por encima de las clásicas contabilidad I o II, análisis de estados financieros, etc.» (Tua, 1996; Pág. 901).

5. El desarrollo internacional en la comprensión de los fundamentos científicos de la contabilidad

Algunos autores señalan que el *período científico* en la evolución de la contabilidad inicia con la aparición de las escuelas hacendalistas e industriales (Tascón, 1995). Otros tratadistas apuntan que las reflexiones de las escuelas europeas –Contista, Personalista, Patrimonialista, Controlista, entre otras– surgidas desde el siglo XVI presentan claros visos de soporte <<científico>> en contabilidad (Lopes de Sá, 2003).

Sin entrar en el debate de la suficiencia de las escuelas europeas clásicas o de la hegemonía de las escuelas anglosajonas en el presente siglo, debemos señalar que la discusión por los fundamentos «disciplinarios» y «científicos» de la contabilidad ha logrado sistematización, especialización y difusión internacional en los últimos setenta años. Algunas explicaciones de esta situación, quizás pueden encontrarse en la incorporación de la contabilidad en la universidad del siglo XX como un campo de enseñanza especializada, en la transformación del oficio contable en una profesión liberal⁴, en la dinámica de re-producción del campo académico profundizado en los últimos 70 años y en las demandas externas por la legitimación de la contabilidad como un discurso «científico».

En todo caso, los procesos de consolidación de un corpus conceptual de la contabilidad han permitido la distinción de las esferas teórica, tecnológica y técnica de la contabilidad (Gil, 2001; Gómez, 2004). El desarrollo y evolución de estas esferas ha sido gestado desde las demandas del entorno organizacional, empresarial y los mercados, pero también han sido fruto de propuestas internas del propio campo acadé-

⁴ Como lo señala Uricochea (1999), la consolidación de una profesión liberal implica el dominio y salvaguarda de un campo conceptual y abstracto, más que el manejo y desarrollo de un conjunto de procedimientos técnicos.

mico. En este sentido, esta evolución ha sido recursiva y mutuamente implicante.

Parece indispensable señalar que a nivel internacional la consolidación del corpus teórico de la contabilidad se ha caracterizado por la presencia de múltiples concepciones sobre la contabilidad. No obstante, el carácter intelectual de la contabilidad y su concepción como disciplina especializada es preponderante, incluso, entre amplios grupos de practicantes⁵.

Hace varios años Belkaoui et al (1996) definió la presencia de múltiples concepciones académicas de la contabilidad con la impactante y contradictoria noción según la cual la contabilidad es una disciplina «multiparadigmática». Tal afirmación puede ser interpretada en diversos sentidos. Uno de tales sentidos sería señalar que la contabilidad es una disciplina en la que «conviven» (de allí lo contradictorio con la noción de paradigma) múltiples teorías «dominantes» o «paradigmáticas». La connotación «multiparadigmática» de la contabilidad, también daría para señalar que ella es un campo de conocimientos multi-objetivo.

La convivencia de múltiples tradiciones y escuelas de pensamiento, ha requerido de la aplicación de diversos esquemas y arquetipos socio-epistemológicos para la caracterización de la evolución de la disciplina contable en su etapa «científica». El enfoque Kunhinano de paradigmas ha sido desarrollado por Belkaoui, Butterworth y Carmona. Por su parte, la perspectiva de los programas de investigación ha tenido gran acogida por los españoles Cañibano, Angulo y Montesinos. También la concepción de tradiciones de investigación, muy cercana a la idea de redes y estructuras teóricas, ha sido desarrollada por la novedosa y rigurosa propuesta de Mattessich (1986, 2002); Recientemente Mattessich (2003) también ha caracterizado las diferentes corrientes de investigación, diferenciando los polos extremos de las concepciones de la disciplina contable con presencia en el inicio del siglo XXI.

La aplicación de estos arquetipos ha permitido sistematizar la evolución del ámbito científico de la contabilidad. No obstante, tras esta caracterización subsisten diferencias cruciales que se manifiestan en esferas ontológicas, epistemológicas y metodológicas completamente diferentes. Por esta razón, la simple enunciación de la evolución de las propuestas conceptuales en contabilidad, no permite vislumbrar los matices y especificidades de cada propuesta conceptual. En nuestro país, con el respeto de nuestros colegas y maestros, hemos observado mayoritariamente la predominancia de un abordaje aún muy superficial

⁵ Otro problema son las relaciones entre practicantes e investigadores. No obstante, los practicantes mismos admiten, mayoritariamente, el status disciplinar de la contabilidad, a pesar de no incorporar a su habitus y desempeño, todo el arsenal desarrollado por los académicos e investigadores.

de tales especificidades. Las razones debemos diagnosticarlas entre todos.

A manera de primera aproximación, parece indispensable contrastar las nociones disciplinares de la contabilidad en la corriente académica ortodoxa, que implican una decantación profunda por nuestra parte de las bases que soportan el origen de cada definición.

Por ejemplo Chambers proponía: «*La Contabilidad es un método de cálculo monetario destinado a proporcionar una fuente continua de información financiera para servir como guía para la acción futura de los mercados (Chambers – 1961 -, Pág. 43)*» (Mattessich, 1964; 17). En su momento, Mattessich planteó que «*La contabilidad es una disciplina encargada de la descripción cuantitativa y cualitativa de los flujos de la renta y de la acumulación de riqueza según unos supuestos básicos. (Mattessich, 1964)*». Con posterioridad a estas propuestas, Cañibano planteó «*(...)la contabilidad es una disciplina de naturaleza económica que tiene por objeto producir información para hacer posible el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos a todos los niveles organizativos, mediante la utilización de un método específico apoyado en bases suficientemente contrastadas, con el fin de facilitar la adopción de las decisiones financieras externas y las de planificación y control internas*» (Cañibano, 1998).

Sin el ánimo de reducir la riqueza de cada definición, se puede señalar que siendo parte todas estas definiciones de la mirada ortodoxa de la contabilidad, ellas se diferencian ampliamente por visiones ontológicas, epistemológicas y metodológicas. La definición de Mattessich, por ejemplo, es una noción que, desde lo ontológico, busca sintetizar el sentido «general» de la contabilidad, con unas bases metodológicas deónticas y con la complementariedad epistemológica de los métodos cuantitativos, la economía y la administración. Por su parte, la definición de Chambers se basa ontológicamente en la noción neoclásica de mercado y se remite esencialmente al campo informativo de esta forma de organización transaccional. Así mismo, Cañibano busca una definición operacional de la noción general de Mattessich, por lo que propone una concepción pragmática e instrumental de la contabilidad.

La evaluación de las particularidades de cada teoría es una labor vital para el reconocimiento de los límites, fortalezas y potencialidades de cada tradición. Por ejemplo, puede cuestionarse la validez de la propuesta de Mattessich de una teoría general, pues él mismo confiesa su concepción ontológica de la contabilidad cuando señala: «*La Contabilidad Moderna constituye un modo de pensar, una manifestación de nuestro pensamiento y evaluación crematísticos, una herramienta diseñada para ayudarnos a dominar nuestra lucha económica*» (Mattessich, 1964). En este sentido, la propuesta de Mattessich seguramente está cifrada en la concepción de la contabilidad de intercambio de mercado, pero sabemos que otras expresiones de la contabilidad han surgido de pro-

cesos sociales diferentes, con lo cual su teoría puede ser tan sólo una teoría regional (particular), de amplia cobertura por supuesto, pero no necesariamente «la» teoría general de la contabilidad.

De esta manera, la revisión de las teorías regionales surgidas en las diversas corrientes, como la tradición de gerencia, por ejemplo, y sus múltiples ejemplares (Hatfield, Sanders, Littleton, Paton, Ijiri, Simon, Jensen & Meckling, Alchain & Densetz, Demski, Demski y Feltham, Sunder, entre otros), nos permitirá conseguir claridades ontológicas, epistemológicas y metodológicas asociadas con la disciplina.

Por ejemplo, el abordaje de los autores antes señalados y de sus propuestas de teorías específicas son básicos para establecer las nociones, conceptos y procesos de: a) el método contable, b) la distinción de los procesos de medición y de valoración, c) los conceptos de sistema y subsistemas contables –baste recordar aquí que no son sistemas de información contables–, d) el concepto de modelo contable, e) las causas técnicas, sociales y políticas que explican la regulación de algunos sistemas contables, f) las diversas nociones de entidad contable y sus impactos en las teorías de la medición y la valoración contable, g) los modelos de control de la gerencia por medio de la contabilidad, h) la distinción entre convenciones contables y principios contables, i) el rol del período contable en los procesos de medición del ingreso y los activos, j) la lógica contractual y de incentivos que puede promover la medición contable del desempeño, entre muchos otros.

De la misma forma, el abordaje de los ejemplares teóricos en las demás tradiciones, o en los demás paradigmas, o en los demás programas, nos permitirá decantar las propuestas teóricas y conseguir distinciones fundamentales para el avance en nuestra comprensión de la disciplina, para la crítica fundamental de los vacíos conceptuales y de los aspectos ideológicos de tales ejemplares y, lo más importante, para la posibilidad de planteamiento de soluciones a los problemas socio-contables de nuestro contexto. Finalmente, con un proceso de abordaje de las teorías regionales podremos y tendremos que diferenciar teoría contable de las teorías contables financieras. Estaremos en posibilidad de indagar con suficiencia por las teorías contables de otros subsistemas contables.

No sobra hoy resaltar las profundas evoluciones y la presencia de múltiples teorías contables. La especialización académica permitió que se gestaran modernas escuelas contables. Así, en la corriente principal (ortodoxa) en contabilidad, se ha transitado de las primigenias escuelas patrimonialistas, hacendalistas y demás, a las modernas escuelas como la de la información, la del valor, la del control, la contractualista, la neopatrimonialista, entre otras (Demski, 2002); unas enmarcadas en tradiciones positivistas y otras sintonizadas con perspectivas apriorísticas y teleológicas.

Las escuelas contables contemporáneas beben de los desarrollos de múltiples disciplinas (Carmona et al, 1997; Glover & Jinghong, 2002;

Ariza, 2003); esta relación interdisciplinaria amplía significativamente su capacidad explicativa, comprensiva y propositiva sobre el papel y funciones de la contabilidad en las organizaciones y en la sociedad. También, esta dinámica interdisciplinaria ha permitido la aparición y consolidación de diversas perspectivas críticas (heterodoxas) en contabilidad, especialmente gracias a los aportes de disciplinas como la sociología, la economía, la política, la ecología y la filosofía, principalmente. Estas vertientes aparecen fruto del descontento que se origina dado que los refinamientos académicos de la corriente principal no repercuten en mejoras sustanciales de las condiciones sociales generales, ni en la solución de problemas estructurales de la humanidad. Se reconoce a la escuela organizacional – sociológica un estatus de perspectiva alterna a la corriente principal en contabilidad, erigiéndose como la más extendida de las escuelas de perspectiva crítica en contabilidad (Carmona, 1992).

La comprensión, diferenciación y caracterización de estas corrientes y el abordaje con capacidad y rigor de la corriente heterodoxa, implican que se conozcan y dominen los argumentos de las teorías regionales o específicas de la corriente dominante. Esto no es conocimiento de especificidades técnicas, como lo hace la lógica de la enseñanza-aprendizaje o del adiestramiento en la técnica de registro. Las teorías comparten ámbitos de generalidad. Es pensamiento ontológico, epistemológico y metodológico «general». Una formación generalista no es <<saber>> teorías generales, sino pensar de manera universal con base en ideas generales, más que solamente en teorías generales.

Hemos planteado a lo largo de este apartado, criterios que permitirían configurar las primeras líneas de un diagnóstico del abordaje de las teorías contables en el país. Debemos reconocer que algunos colegas dominan varias y muchas de estas teorías. Pero así mismo debemos admitir que este proceso no ha logrado la expansión suficiente para conseguir la generalización de los «códigos» que nos permita debatir y rebatir varias de estas propuestas teóricas con la dinámica propia de una comunidad académica. No esperamos que las dominen todos los contables, pero ¿cuántos académicos las han abordado con suficiencia?. Quien escribe estas líneas también está en mora de hacerlo.

A nivel nacional, parece que la discusión sobre la generalidad de la epistemología, el debate entre la epistemología naturalista y de las ciencias sociales, el abordaje de lo metodológico en el ámbito de las lógicas, entre otros, han sido el centro de atención. La crítica al positivismo ha sido nuestra principal dedicación. De esta manera, se ha buscado abordar la comprensión de la contabilidad desde un modelo general, pero sin reconocer adecuadamente las especificidades y particularidades contables. Nosotros compartimos la búsqueda de criterios generales y fundacionales de la contabilidad, pero pensamos que ellos no provendrán solamente de la reflexión desde la lógica. Muchos admitimos la necesidad de abordar la historia, pues bien, un campo vital es la

historia de las teorías, el contexto socio-político de su surgimiento y el sustrato sociológico-académico de su producción.

Finalmente, en este apartado, hay que señalar que en el país es apreciable nuestro abordaje de la especificidad de otros campos, disciplinas y problemas de las ciencias sociales. Además, el dominio de otros conocimientos es ampliamente solvente y con excelente capacidad de interacción e interlocución con tales disciplinas. Tal situación es plausible en un contexto de interdisciplinariedad. Pero en muchas ocasiones extrapolamos estas reflexiones a la contabilidad incluso poniendo en juicio la INTER-disciplinariedad (Borrero, 1999). Así, este proceso muchas veces ocasiona un aplastamiento de la contabilidad desde afuera. Este camino es válido, pero no lo suficientemente propositivo. Es evidente el uso predominante de la contabilidad como medio de control, mecanismo de legitimación de la acumulación exacerbada de la riqueza y como fuente de problemas ambientales y de exclusión. Pero ante esto necesitamos visos de cambio, más que la desaparición de lo contable. Para ello nos parece más adecuada una implosión que el aplastamiento. Necesitamos desmontar desde adentro el arsenal contable que genera los problemas sociales a que nos referimos. En vista de la utilidad y necesidad social de información, control y confianza, más valdría reconocer el instrumental maquínico que comporta la contabilidad y transformarlo, dirigiéndolo hacia los propósitos del interés general y del bien-estar común. Para ello requerimos una forma distinta de mirar lo contable. Requerimos re-pedagogizarnos como contadores y como académicos. Necesitamos reflexionar sobre la práctica docente y desarrollar mecanismos para el aprendizaje-construcción (Restrepo et al, 2002) desde referentes de transformación para las nuevas generaciones de contables.

6. Los elementos de un enfoque aprendizaje-construcción de la teoría contable

Nuestra propuesta aún no es compacta, quizás nunca lo sea, ni tenga porque serlo. Requiere el aporte reflexivo y crítico de muchos otros académicos y profesores y su ejecución. En la educación formal las propuestas son sólo realidades cuando el profesor actúa en consecuencia con lo propuesto y logra «cautivar» a su interlocutor, quien juega el rol del docente pero, sobre todo, de participe en la construcción (Restrepo et al, 2002).

Nos parecen vitales cuatro elementos o variables para conseguir una dinámica constructivista de la re-creación del conocimiento contable, en particular de la teoría contable en las aulas. Primero, es indispensable promover el pensamiento generalista con base en la lógica, la epistemología, la ontología y la metodología, abordando las teorías regionales o específicas de la contabilidad para luego llegar a las condiciones generales o fundacionales de la disciplina. Segundo, parece que es vital abordar el estudio de lo teórico, por la naturaleza mayoritaria de su

origen, desde un enfoque crítico y de duda permanente; esto implica el abordaje contextual e histórico de las teorías contables. Tercer punto, hay que incluir la reflexión de los condicionantes morales y los impactos éticos de la contabilidad en la sociedad. Y, finalmente, hay que llenar de «alegría» el proceso de aprender, como lo proponen Zuleta (1998), Ospina (2002), entre otros.

De nuevo, hay que resaltar, como en otra parte de este documento, que los anteriores puntos son fruto de una reflexión desde lo metodológico en pedagogía y no desde lo epistémico de la misma. Esta reflexión epistemológica sobre la relación entre pedagogía y contabilidad es vital y deberíamos promover igualmente su desarrollo.

En cuanto al primer punto, en el acápite quinto de este documento abordamos bastantes argumentos sobre la importancia de re-crear las teorías contables específicas o regionales. Solamente señalaremos la importancia de resaltar el potencial teórico de lo contable en el aula. Pensamos que debe hacerse visible que en el ámbito de la contabilidad, la reflexión teórica ha permitido comprender el papel de la contabilidad en la sociedad, en las organizaciones y en los mercados. También que la teoría ha generado condiciones para extender los dominios prácticos originarios de la contabilidad a las diversas y cambiantes necesidades de diferentes organizaciones y a buena parte de la sociedad. Por ejemplo, mostrando que la clasificación general de la contabilidad y de sus diversos subsistemas, ejemplariza que la cobertura conceptual y práctica de la contabilidad excede su uso eficaz y eficiente en las unidades micro-económicas de producción privada. Los aportes y papel de la contabilidad a la prosperidad económica son innegables. Pero también debe resaltarse que la contabilidad puede aportar a la civilidad y a la democracia por medio del control y de la contabilidad gubernamental y fiscal, la contabilidad ambiental y social, la contabilidad generacional, entre muchos otros avances, más allá del beneficio particular privado. Todos estos desarrollos deben re-crearse siempre críticamente, a fin de contrastar y profundizar su aporte a la sociedad.

En síntesis, debe plantearse que el entendimiento de la contabilidad por la vía de la reflexión estructurada que posibilita las teorías contables, evidencia su utilidad, papel o rol en la construcción de información y control más allá de lo financiero externo de las empresas. La reflexión teórica sobre la productividad y los procesos de control, eficiencia y eficacia, reflejan que la teoría contable, al igual que la práctica contable, trasciende la esfera de la contabilidad financiera. Lo mismo acontece en las interrelaciones con otras disciplinas económicas como la gestión y, valga la redundancia, la economía, relaciones que trascienden la órbita de la información financiera. De esta forma, conseguiremos romper con la idea que realza el carácter eminentemente pragmático de la contabilidad y abordaremos los referentes intelectuales de la disciplina como la base y causa de su amplísimo desarrollo en las últimas décadas.

En segundo lugar, es una variable vital el abordaje crítico, histórico y contextual de las teorías contables. El aprendizaje-construcción de todas las teorías contables a las que nos hemos referido, debe realizarse con el cuidado de caracterizar el contexto socio-histórico y sociológico-académico en el que se gestan. Es indispensable comprender y hacer comprender (más que explicar) que las teorías específicas no necesariamente solucionan nuestros problemas. De allí que las miremos con reserva y énfasis crítico (Gómez, 2004).

La reflexión de estas teorías regionales implica fuertes lazos interdisciplinarios con otros campos de conocimiento. Esto requiere una apuesta por una mayor complejidad para evitar el aplastamiento. Muchas de estas teorías tienen originariamente su génesis en disciplinas como la economía, la gestión, el derecho, la sociología, la economía política, entre otras. Esto no implica dependencia, debilidad o carencia de rigor, sino complementariedad epistemológica, como lo señalan Prigogine (2002) y (Devereux, 1970; Bohr, 1960)⁶. Por ello deben abordarse no como respuestas, por ejemplo, ante la pregunta ¿qué es la contabilidad?, sino que deben tomarse como caminos para recrear la pregunta, por ejemplo, ¿puede la teoría sociológica neoinstitucional ayudar a comprender qué es y qué hace la contabilidad?

El recorrido histórico del surgimiento, desarrollo e impacto de las teorías, su reflexión pormenorizada, contextual y crítica y el realce de su aporte al edificio intelectual de la contabilidad, deben ser los elementos que guíen esta segunda variable en el enfoque del aprendizaje-construcción de la teoría contable.

En tercer lugar, es vital que los juicios de valor que subyacen a toda la estructura de la contabilidad (Chua, 1986; Gómez, 2003) como teoría, tecnología y técnica se hagan visibles. De fondo, esto implica mostrar a los estudiantes cómo todo el conocimiento y el universo simbólico es socialmente construido, por tanto contextual, contingente, histórico y cargado de interés, Berger (1999). Esto implica, a la vez, un cambio de actitud del profesor. El conocimiento ya no puede ser visto como la posesión de una «verdad» otorgada por alguna divinidad, por la racionalidad y la lógica o por la autoridad formal del sistema social de titulaciones y de la organización académica. Todo sistema lógico es una estructura de interacción, social e históricamente construida, difundida y validada. En resumen, los libros, las teorías, y los textos son síntesis de diversas formas o propuestas de construir, interpretar, entender, comprender e intervenir la realidad. Por esto, más valdría premiar la imaginación creativa y rigurosa que la memorización y repetición sacramental. Esto porque lo que debemos buscar es «la mejor» forma de ver el mundo para transformarlo y recrearlo y para con-vivir, según los objetivos sociales más loables. Por el lado que se mire, todo

⁶ Citado por Aktouf (2004).

ello implica de-construir los condicionantes morales de la contabilidad y ponernos en la discusión del plano ético.

En el caso de los juicios de valor en las teorías, no sólo tienen que ver con los juicios previos del investigador, sino con el proceso social que implicó por qué investigar un tema, en qué tiempo histórico y con qué referentes hacerlo. Igualmente, todas las observaciones están cargadas de teoría y ello implica juicios sociales que son admitidos como valores objetivos dentro del sistema de referenciación social de quien observa (Chua, 1986).

Por su parte, es clara la categoría de las tecnologías contables y su servicio al interés de transformar la realidad. Las más preponderantes tecnologías contables son las normas contables, que son poderosas tecnologías intangibles (Gil, 2001; Gómez 2004). Dado que la realidad puede ser transformada por los humanos según objetivos, esta transformación posibilitada por las tecnologías contables debe evaluarse a luz del bienestar propio y de otros. El obrar en sintonía con el bienestar general, imperativo propio de las sociedades democráticas y civilizadas. En este sentido, la reflexión por los impactos éticos de las normas contables implica discutir las diferencias entre legalidad y legitimidad, eficiencia y equidad de las normas, Efectos colaterales de las mismas, entre otros (Angulo & Garvey, 2005). Estas reflexiones en el plano de una asignatura o espacio académico de teoría contable, enriquecen el proceso de aprendizaje-construcción y potencian la revisión crítica, por ejemplo, de la regulación contable (Angulo & Garvey, 2005).

En general, una gran parte de la contabilidad depende de condicionantes morales y tiene implicaciones éticas. Esto hace que las técnicas contables sean sólo un *dispositivo* de objetividad aparente que matiza o recubre decisiones y acciones que siempre tienen impactos sobre otras personas y la sociedad.

Por estas razones, por la emergencia de una sociedad compleja y por la necesidad de dirigirnos hacia un camino cada vez menos nocivo para la sociedad, más cohesionante, incluyente y humano, debemos incluir en el análisis lógico, histórico y contextual que hemos planteado, el referente ético. El estudio de la teoría contable sin crítica ni contexto histórico social es academicismo. La enseñanza, producción y reproducción de la teoría contable, con el contexto y el enfoque crítico, puede ser científicismo. Y la inclusión de la variable ética a la contabilidad, puede llevarla al campo del conocimiento social. En este sentido, para nosotros disciplina contable es más que ciencia contable y mucho más que academicismo contable (Gómez, 2003).

Finalmente, como cuarto punto, pensamos que es indispensable recobrar e incluir la alegría en el proceso de aprendizaje-construcción de la teoría contable. No debemos continuar confundiendo rigidez con rigor. No debemos seguir reproduciendo aquellos rituales del conocimiento

enclaustrado medieval y del tótem del cientificismo acartonado que implican un reverencialismo sacramental. Lo complejo no es complicado (Morin, 1999). Los *habitus* de rigidez son un problema de las tradicionales pautas del estatus académico europeo. Si tales pautas, códigos, lenguajes y modelos son indispensables para incorporarnos sociológicamente al campo de los académicos, usémoslas con los académicos, pero no las reproduzcamos como criterio de rigor en nuestras aulas. Distingamos entre condiciones sociológicas para ser académicos y condiciones epistemológicas y metodológicas para explicar y comprender la realidad.

Debemos conseguir un espacio de fascinación con el aprendizaje-construcción de la contabilidad. La fascinación puede ser seducción. Pero no una seducción con lo efímero. Sabemos que la contabilidad como herramienta no es muy apasionante. Pero comprender su rol y proponer mecanismos para su transformación no implican opacar la vitalidad de los jóvenes que tienen identidad con la contabilidad como procedimiento y que podrían dirigirla a caminos de bienestar social entendiéndola como una poderosa construcción intelectual. Más bien, la seducción de lo desconocido, de lo construido, de lo posible de imaginar y de los mundos que tenemos por construir. ¡Otros mundos son posibles!!!! Pero se construyen no sólo con disciplina, sino con esperanza, fascinación y sueños. Ayudemos a soñar a nuestros estudiantes y busquemos la forma de hacerles visibles, como diría Zuleta (1998), que el problema es saber soñar. Requerimos una estrategia de seducción para enfrentar la seducción de lo efímero y del mercado (úselo y tírelo) que avasalla nuestra sociedad.

Quizás la conjunción de a) un abordaje analítico, metódico y riguroso, b) la reflexión crítica, histórica y contextual, c) la evaluación ética y de los condicionantes morales de la contabilidad y d) el recobrar la alegría de aprender, pueden ser ingredientes de una forma (ojalá mucho más adecuada) de abordar la enseñanza de la teoría contable. Esto implica articular pedagogía con contenido de lo enseñado.

Conclusión que no debe concluir

La teoría contable como tema de abordaje o materia de estudio es compleja. En un entorno como el nuestro tampoco es fácil abordarla, enseñarla, discutirla, pues persisten concepciones pragmáticas sobre la naturaleza de la contabilidad en el colectivo contable nacional y sobre todo en la misma comunidad universitaria. Requerimos evaluar, revisar y ajustar nuestras concepciones de la contabilidad y de la teoría contable, así como las metodologías y enfoques con que las enseñamos o abordamos en el aula. Hemos visto el inmenso camino que implica este tema y hemos visto la necesidad de articular la teoría contable con metodologías particulares para su enseñanza. Esto genera la necesidad de una pedagogía de la teoría contable.

Se plantea en este documento que quizás el reto más grande sea conseguir un enfoque pedagógico de aprendizaje-construcción de la teoría

contable en el que converjan a) el rigor del pensamiento metódico, analítico y general, b) la agudeza de la reflexión ética, c) la alegría de aprender y d) la capacidad crítica y creativa para imaginar y encontrar soluciones a los complejos problemas que vivimos en el país en el campo social y contable.

Bibliografía

AKTOUF, Omar. (2002). Administración y Pedagogía. Textos de Administración. Universidad EAFIT. Medellín.

AKTOUF, Omar. (2004). La estrategia del Avestruz. Postglobalización, Management y racionalidad económica. Facultad de Ciencias de la Administración. Universidad del Valle.

ARIZA BUENAVENTURA, Danilo. (2002). *La Formación del Contador Público: Alternativa para Interpretar y Transformar un Mundo Complejo*. En: Del Hacer al Saber. Universidad del Cauca. Popayán.

ARIZA BUENAVENTURA, Danilo. (2003). *La Interdisciplinariedad contable como mecanismo de su supervivencia social*. En: Revista Cuadernos de Administración No.28. Facultad de Ciencias de la Administración. Universidad del Valle.

BELKAOUI, Ahmed Riaih & JONES, Stewart. (1996). *Accounting Theory*. Harcourt Brace. Sydney.

BERGER, Peter. (1999). La Construcción social de la realidad. Editorial Amorrortu. Buenos Aires.

BORRERO, Alfonso (1999). La interdisciplinariedad: concepto y práctica. Simposio permanente sobre la Universidad. Pontificia Universidad Javeriana.

BOURDIEU, Pierre. (2002). Lección sobre la Lección. Editorial Anagrama. Barcelona.

CAÑIBANO, Leandro. (1998). Análisis Contable de la Realidad Económica. ICAC. Madrid.

CAÑIBANO, Leandro y ANGULO, Gonzalo. (1998). Los programas de Investigación en contabilidad. Revista Contaduría. Universidad de Antioquia.

CARMONA, S., ÁLVAREZ, C. & CÁMARA DE LA FUENTE, M. (1997). *Interdisciplinariedad y Empirismo en la Investigación Contable*. En: Ensayos sobre Contabilidad y Economía. Tomo II. Homenaje a Saez Torrecilla. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid. (pp 75 – 90)

CHUA, Wai Fong. (1986). *Radical Developments in Accounting Thought*. En: The Accounting Review. Vol. 61. No. 4.

CUBIDES, Humberto et al. (1994). Historia de la Contaduría Pública en Colombia Siglo XX. Fundación Universidad Central. Bogotá.

ENTHOVEN, Adolf. (1986). Megatendencias Contables. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia.

ESCOBAR, Bernabé y Lobo Antonio. (2000). «*Docencia, investigación y práctica de la contabilidad de gestión*». En: Partida Doble, Núm 113. Madrid. (58-65).

FRIED SCHNITMAN, Dora. (2002). *Nuevos paradigmas, Cultura y Subjetividad*. Editorial Paidós. Buenos Aires

FOWLER NEWTON, Enrique. (1993). Cuestiones Contables Fundamentales. Editorial Machin. Buenos Aires.

GONZALO ANGULO, José Antonio y GARVEY, Anne Marie. (2005) Ética y Enseñanza de la Contabilidad. En: congreso anual de AECA «Armonización y Gobierno de la Diversidad 2005.

GARCIA BENAÚ, María Antonia. (1997). Algunas Consideraciones Internacionales sobre la Controversia entre Teoría y Práctica Contable. En Revista española de Financiación y Contabilidad Vol XXVI No 90. P.P. 263-279.

GIL, Jorge M. (2001). Normas Internacionales de Contabilidad y Transferencia de Tecnología. En: Revista Legis del Contador. No. 6.

GLOVER, J. & Jinghong, P. (2002). Some Thoughts on the Intellectual Foundations of Accounting. 2001 CMU Accounting Mini-conference. Carnegie Mellon University.

GRACIA, Edgar. (2002). *Estado Actual de la Educación Contable en Colombia*. En: Del Hacer al Saber. Universidad del Cauca. Popayán.

GRACIA, Edgar. (1998). Sobre las Profesiones y las Disciplinas. En: Revista Lúmina No 2. Facultad de Contaduría. Universidad de Manizales.

IGLESIAS, José Luis. (2000). «*La Universidad y la Profesión Contable: Análisis de su valor Añadido*». En: Partida Doble, Núm 113. Madrid. (66-71).

GÓMEZ VILLEGAS, Mauricio. (2003). Contabilidad: Comentarios Sobre el Discurso Científico y los Determinantes Morales. Revista Innovar No 23. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Colombia.

GÓMEZ VILLEGAS, Mauricio. (2004). Breve introducción al Estado del Arte de la Orientación Crítica en la Disciplina Contable. En: Revista Contaduría. Universidad de Antioquia. No 45.

MANICAS, Peter. (1993). *The Accounting as Human Science*. En: Critical Perspectives on Accounting. V 4. N 12. London.

Mauricio Gómez Villegas

MARTÍN, José Melchor. (2000). «*La Formación Universitaria en Contabilidad: Por un cambio de Contenido*». En: Partida Doble, Núm 113. Madrid. (72-83).

MATTESSICH, Richard. (1964). Edición Argentina – 2002 -. *Contabilidad y Métodos Analíticos*. Editorial La Ley. Buenos Aires.

MATTESSICH, Richard. (1988). Un examen científico aplicado para una estructura metodológica. En: Revista Teuken No.3.

MATTESSICH, Richard. (2003). *Contabilidad: ¿Cisma o Síntesis?*. El desafío de la teoría condicional – normativa. Revista Partida Doble No. 144. pp. 104 – 119.

MOCKUS, Antanas; Abad, Héctor; Gaviria, Juan F; Ospina, William. (2002). *Una reflexión sobre Colombia desde la Educación*. Fondo Editorial Universidad EAFIT. Medellín.

MORIN, Edgar. (1998). *Sobre la Interdisciplinariedad*. Boletín del CERES. París.

MORIN, Edgar. (1999). *El Método*. Editorial Gedisa. Barcelona.

OSPINA, William. (2002). *Verdad y Alegría*. En: *Una reflexión sobre Colombia desde la Educación*. Fondo Editorial Universidad EAFIT. Medellín.

PRIGOGINE, Ilya. (2002). *¿El fin de la Ciencia?*. En: FRIED SCHNITMAN, Dora. *Nuevos paradigmas, Cultura y Subjetividad*. Editorial Paidós. Buenos Aires.

LOPES DE SÁ, Antonio (2003). *Bases de las Escuelas Europea y Norteamericana frente a la cultura Contable y la Propuesta Neopatrimonialista*. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. No 13. Enero – Marzo.

RESTREPO, Mariluz; MEJÍA, Iván; CAJIAO, Silvio S.J.; GUTIÉRREZ, Mario S.J; ROMERO, Octavio S.J. (2002). «*Prácticas docentes en Discernimiento para su comprensión y Transformación*». En: *Formas en Educación* No 4. Facultad de Educación. Pontificia Universidad Javeriana.

ROJAS, William. (2002). *La Educación Contable al Servicio de la Afraternidad Económica Moderna*. En: *Del Hacer al Saber*. Universidad del Cauca. Popayán.

ROSC (2004). *Reporte sobre la Observancia de Códigos y Normas. Auditoría y Contabilidad en Colombia*. Banco Mundial. Washington.

RYAM, Bod. Et Al. (2004). *Metodología de la Investigación en Contabilidad y Finanzas*. Editorial Deusto. Barcelona.

SUNDER, Shyam. (2005). Teoría de la Contabilidad y El Control. Facultad de Ciencias Económicas. Doctorado en Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Colombia.

TASCÓN, María Teresa (1995). La Contabilidad como Disciplina Científica. En: Revista Contaduría. Universidad de Antioquia.

TUA PEREDA, Jorge. (1997). Globalización y Regulación Contable, Algunos Retos para Nuestra Profesión. En Ensayos Sobre Contabilidad y Economía. Homenaje al profesor Ángel Saez Torrecilla. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.

TUA PEREDA, Jorge. (2003). El Marco Conceptual, soporte de las Normas Internacionales. Tribuna de Opinión. AECA.

Mauricio Gómez Villegas

Profesor y Asesor del Programa de Contaduría Pública. Escuela de Administración y Contaduría. Universidad Nacional de Colombia; Contador Público y Candidato a Magíster en Administración de la Universidad Nacional de Colombia. Estudiante del Doctorado en Ciencias de Gestión Universidad ROUEN, Paris y Universidad Nacional. Miembro del C-cinco (Centro Colombiano de Investigaciones Contables). mgomezv@unal.edu.co