



CPC. J. Darwin Malpartida Márquez

Docente de la Universidad Nacional Ucayali.
Ex – Docente de la Universidad Nacional Agraria de la Selva – Tingo María.

Ensayo de Epistemología Contable

La Perspectiva Epistemológica en la Gestación del Conocimiento Contable

El presente trabajo es un ensayo a la tesis que permitió titularme como Contador Público en la Universidad Nacional Agraria de la Selva. Es fruto de la necesidad por explorar la llamada teoría contable. Pero además de la necesidad por encontrar los fundamentos para construir una teoría verosímil, la curiosidad también jugó un papel preponderante.

Por lo tanto este ensayo propuesto a la comunidad contable, trata de un tema no muy complejo como es: **La tesis de que podemos encontrar la racionalidad científica del pensamiento contable, a través de un juego dialéctico donde la razón y la experiencia encuentren su eficacia.**

El conocimiento científico contemporáneo, o mejor dicho el nuevo espíritu científico, se dirige hacia la fría abstracción de la razón y la materia. No obstante, es permisible primero emprenderlo dentro de la filosofía y la epistemología, para entender mejor su verdadera dimensión constructiva. Por estas razones expuestas, en las primeras anotaciones del presente ensayo, dedicaré algunas pinceladas a estas categorías. *¿Pero qué tiene que ver la filosofía y la epistemología en la contabilidad?* Sería la primera pregunta que nos haríamos. Para responder debemos volver nuestra mirada hacia la historia del pensamiento contable, en ese caminar introspectivo están presentes de alguna u otra forma éstas cualidades; por ejemplo, el reconocido profesor **Richard Mattessich**, se basa en sus tradiciones de investigación contable

en la epistemología de Thomas Khun, aunque va más allá de este sistema.

Lo mismo podríamos decir, de Leandro Cañibano, quien construye sus programas de investigación contable dentro del contexto de la epistemología de Imre Lakatos. De la manera que, con estos ejemplos, trato de justificar este ensayo.

La filosofía nos permite tener una visión crítica y discursiva de nuestro contexto, es decir, hace de nuestra razón un incesante prototipo listo para realizar análisis de todos los posibles problemas de nuestra realidad, inclusive va más de allá de ella.

Jesús Mosterín,⁽¹⁾ reconocido filósofo Español, nos dice al respecto que, *“hoy en día todos estamos bombardeados por unas constantes avalancha de información a través de la radio, la televisión, los libros, las revistas e Internet, etc. En todos estos medios se cuele cualquier cosa. Entonces, hoy más que nunca se requiere de un filtro que separe las informaciones claras y fiables de las confusas o engañosas. Es importante que nuestras ideas sean lo más fiables, para lo cual tiene que haber una instancia crítica, un filtro. Esa instancia, ese filtro es la filosofía”*.

En efecto, hoy en día vivimos bajo una influyente sociedad postcapitalista, con su gran mandamiento apocalíptico: el *neoliberalismo*, aliado empujado de la globalización económica. Esto a dado paso, a una sociedad emergente, donde la “información base del conocimiento” es la piedra angular del desarrollo

socio económico; hecho por el cual, la sociedad en cierta forma se está virtualizando en todos los ámbitos. Y a partir de esta virtualización, se vienen recibiendo recetas “*infalibles*” que realzan la realidad, sin embargo, muchas de estas recetas no son más que especulaciones y conjeturas de contexto; justificación que encontramos para realizar una filosofía crítica que nos conlleve a ingerir lo esencialmente verosímil.

Por lo tanto, hemos visto que hay dos categorías bien determinadas: la *filosofía*, tema que hemos explicado ya, y la *epistemología* o teoría del conocimiento de quien nos encargaremos ahora. Ciertamente es que la epistemología, es la rama de la filosofía que estudia la investigación científica y su producto, el conocimiento científico. Mera hoja del árbol de la filosofía hace medio siglo, la epistemología es hoy una rama importante del mismo. No obstante, hace medio siglo aún no se habían advertido los problemas semánticos, ontológicos, axiológicos, éticos y de otro aspecto que se presenta en la reflexión metacientífica. Esta adhesión a la filosofía, duró hasta el momento en que la epistemología comienza su profesionalización.⁽²⁾ Y por eso, hoy en día hablamos de epistemologías particulares, tales como filosofía de la física, la biofilosofía, la iatrofilosofía, entre otras.

En ese sentido, se puede definir a la epistemología en tres aproximaciones policonceptuales: (i) *Estudio crítico filosófico de la ciencia*, (ii) *Estudio de la constitución de los conocimientos*

validos y (iii) *Estudio del paso de los estados de mínimo conocimiento a los estados de conocimiento más riguroso.*⁽³⁾

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

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

Resumiendo, diríamos que la teoría del conocimiento es una explicación e interpretación filosófica del conocimiento humano, que comprende algunas cuestiones fundamentales tales como: La posibilidad del conocimiento, esto es, si es posible que el sujeto cognoscente pueda aprehender el objeto y ¿Hasta qué medida se puede lograr un conocimiento objetivo?. De otro lado, también a menudo se preocupa sobre el origen del conocimiento, responde: ¿Cuáles son las fuentes de nuestro conocimiento? ha sido hasta ahora explicado tanto por el empirismo como por el racionalismo. Dos fuentes aparentemente irreconciliable, hasta la aparición de Kant, quién solapa magistralmente estas dos concepciones. Asimismo, otra cuestión adicional

a todo esto, es acerca de la esencia del conocimiento y finalmente sobre el conocimiento verdadero, esto es sobre la verdad: ¿Cuál es el criterio para determinar si un conocimiento es verdadero o no?

A continuación indicaremos los beneficios que traería la epistemología dentro de la contabilidad, para no dejar vacíos y menos que se piense que son meras especulaciones:

- ⇒ Dejar ser prisioneros de una doctrina incoherente, impuesta más allá de su racionalidad lógica por su carácter legal, económico y social.
- ⇒ Permitirá engendrar nuevos paradigmas y proyectos de investigación en forma continua; esto ensanchara la visión de la contabilidad, siguiendo el mismo proceso del método científico.
- ⇒ Ampliará las líneas y programas de investigación contable, entrelazando nuevos métodos, técnicas y estrategias que permitan realizar investigación de alto nivel.
- ⇒ Nos conducirá a encontrar la racionalidad científica de la contabilidad, a través del análisis teórico y la reflexión epistemológica.
- ⇒ Conllevará a realizar una revisión histórica de la nuestra disciplina; pero no será una revisión crítica, estática y descriptiva, por el contrario será una revisión dinámica, crítica, discursiva y explicativa, para encontrar y resolver nuevos problemas. Puesto que el punto terminal constituye el inicio de nuevos problemas, inclusive más complejos que el primero.
- ⇒ Nos acostumbrará, a explicar sistemáticamente las conjeturas hipotéticas planteados y por tanto, dejar de ser solamente máquinas receptoras y descriptivistas.
- ⇒ Le permitirá al contador dudar de los datos empíricos que se salen de las teorías y de los marcos contextuales.

La epistemología histórica de Kuhn y los paradigmas contables.

La postura Kuhniana, parte esencialmente de tres estadios: Ciencia normal, anomalías y Revolución

científica. Pero esto, implica plantear algunas interrogantes, que muy bien pudiera servir como punto de partida para entender mejor éstas consideraciones: ¿Cuál es la naturaleza de la ciencia normal?, ¿Qué es un paradigma?, ¿Qué son las anomalías? y por último ¿Qué significa una revolución científica?.

En primera instancia, ciencia norma *“significa investigación basada firmemente en una o más realizaciones científicas pasadas, realizaciones que alguna comunidad científica particular reconoce durante cierto tiempo, como fundamento para su práctica posterior.”*⁽⁴⁾

Pero hay algo más, como la ciencia normal son realizaciones científicas entonces su eficiencia de resolver las anomalías dependerá de la plausibilidad de los paradigmas, ya que estos son *“ejemplos aceptados de la práctica científica actual, ejemplos que incluyen al mismo tiempo ley, teoría, aplicación e instrumentación y proporcionan modelos de los que surgen tradiciones particulares de la investigación.”*⁽⁵⁾ dentro de una comunidad científica.

Por lo tanto, *“los hombres cuya investigación se basa en paradigmas compartidos están sujetos a las mismas reglas y normas para la practica científica. Este compromiso y el consentimiento aparente que provoca, son requisitos previos para la ciencia normal, es decir, para la génesis y la continuación de una tradición particular de la investigación científica.”*⁽⁶⁾

En efecto, *“una vez alcanzado el status de paradigma, una teoría científica se declara inválida sólo cuando se dispone de un candidato alternativo para que ocupe su lugar”*⁽⁷⁾ porque rechazar “un paradigma sin remplazarlo con otro, es rechazar la ciencia misma”⁽⁸⁾ es ahogarse en un mar de ilusorios discursos, en vez de buscar el rompimiento epistemológico para explicar mejor la realidad, o sea con más objetividad. En todos los casos es rechazar la esencia misma del nuevo espíritu científico.

De todo lo expuesto, no es utópico decir que estas consideraciones epistemológicas han penetrado en el conocimiento contable; afirmamos esto puesto que existen trabajos contables enmarcados dentro de esta epistemología. Uno de esos trabajos es de **M. C. Wells**. Para éste autor

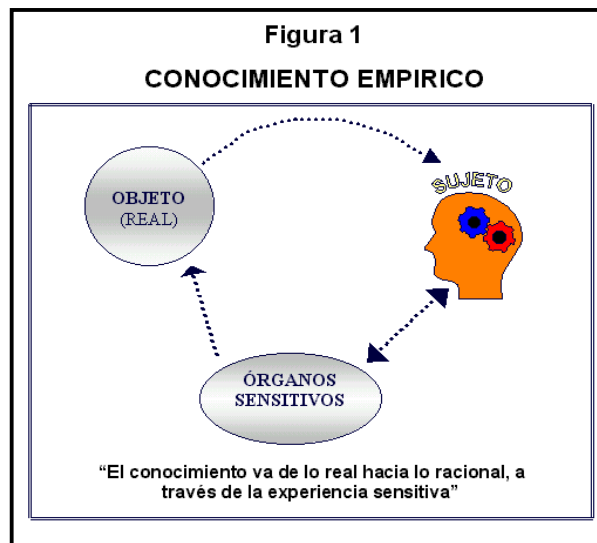
anglosajón, la contabilidad ha superado, el proceso de revolución científica en los años 40, y a partir de esa época empiezan salir a la luz diversas escuelas contables⁽⁹⁾ que explican cada uno a su modo la matriz disciplinar, para luego convertirse en ciencia normal. En ese proceso, caracteriza a la contabilidad en tres categorías: (i) Las generalizaciones simbólicas, representadas por el método de la partida doble, los beneficios, clasificaciones de activos, etc.; (ii) Los compromisos compartidos, denotados por los principios de realización, empresa en marcha, etc.; y (iii) Los ejemplares, que vienen a constituir los diversos libros divulgados en un periodo “h”.

Lakatos y los programas de investigación contable.

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

Para Popper el progreso científico radica en aprender de nuestros errores y a través de ello conseguir e aumento de nuestros conocimientos. Es decir, al poner de manifiesto nuestros errores, nos hace comprender las dificultades del problema que estamos tratando de resolver y es así como se llega a adquirir un conocimiento más profundo y, a estar en condiciones de proponer soluciones más maduras.⁽¹⁰⁾

Consiguientemente, el objeto de la ciencia es la falsación de sus teorías y esto presupone por tanto el crecimiento del desarrollo científico por refutación de teorías.⁽¹¹⁾ Bajo este contexto, la tesis popperiana se opone a los argumentos de Kuhn que hemos hecho referencia anteriormente, en ese sentido, el progreso científico popperiano es acumulativo y teleológico.



Bajo este contexto, Lakatos propone un nuevo perfil epistemológico basado en los programas de investigación. Coincide con Popper, en cuanto a su oposición a la hegemonía de las teorías sin críticas; Sin embargo, señala Lakatos, que éste se equivoca al demandar una refutación despiadada. En cuanto a Kuhn, considera que tiene derecho a no criticar una teoría que se desarrolla; pero comete el error de exceptuar a todo el campo. No obstante, Lakatos, acepta la tesis histórica de Kuhn, afirmando que “la filosofía de la ciencia sin la historia de la ciencia es vacía; la historia de la ciencia sin la filosofía de la ciencia es ciega.”⁽¹²⁾

En consecuencia, “un programa de investigación consiste en reglas heurísticas, unas de carácter negativo, en cuanto nos dicen que caminos de investigación hay que evitar, y otras positivas, toda vez que indican los caminos que hay que seguir.”⁽¹³⁾ Por consiguiente, pueden considerarse a éstos programas de investigación, como un conjunto de teorías relacionadas entre sí, y en proceso de desarrollo con dos componentes fundamentales: El núcleo duro y un cinturón heurístico.

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

autor existen tradiciones de investigación contable que adoptan algunas comunidades, mejor dicho, a partir del cual orientan sus investigaciones. Para ello, presenta “dos cuestiones en primer lugar, que en contabilidad como en cualquier otra disciplina, existen diferentes tradiciones que compiten entre sí y no hay un único paradigma dominante, y en segundo lugar, que es el más importante, cada tradición de investigación

constituye una red entera de elementos teóricos, y que de alguna forma compiten entre sí, pero de una forma más moderada.

Otro enfoque acerca de los programas de investigación lo presenta el profesor **Leandro Cañibano**. En su opinión, “los programas de investigación, en cuyo marco se han desarrollado las elaboraciones contables, son tres, que denomina legalista, económico y formal.”⁽¹⁴⁾

En resumen, el profesor *Cañibano*, concibe tres programas de investigación: (i) *El legalista*, que se inicia en el siglo XIV con la obra de *Pacciolo*; (ii) *El enfoque económico*, situándolo históricamente con la terminación de la primera guerra mundial acaecida en 1918, aunque en realidad, su inicio se da con la obra de *Eugene Schmalenbach* quien publica en 1919 “*El balance dinámico*” y (iii) *El programa formalista*, que tuvo su primer intento a mediados del siglo XIX, con la obra de *Richard Mattessich*: “*Towards a general and axiomatic foundation of accounting*” en 1957. En consecuencia, es éste último programa, según *Leandro Cañibano*, el actual programa de investigación contable. No obstante, debemos agregar que actualmente la investigación contable se ha diversificado multidisciplinariamente, claro está que con los avances de los algoritmos podemos formalizar la contabilidad, pero al margen de ello es ineludible primer construir una teoría unificada o de conjunto.

En defensa del Contextualismo Epistemológico.

Empecemos por cuestionar la existencia de una sola noción y visión filosófica, o científica sobre la ciencia. Tanto el hombre común como el filósofo o el científico, entienden a su manera la concepción del mundo. A menudo, ambos se arriman, a ciertas posturas filosóficas e ideológicas.

En general existe un hombre común que percibe la realidad diferente a la que el científico pueda percibirla. Y haciendo una analogía, también podríamos decir, que existe un Profesional Contable Común y un Profesional Contable Científico. Ambos tendrán concepciones diferentes y distantes de la contabilidad.

En resumen, el contexto determina nuestro lenguaje y nuestra concepción del objeto. En simples palabras, debemos defender el contextualismo epistemológico, puesto que sería el vector epistemológico que empuje a la comunidad contable (científicos) a no dejar de lado los sistemas de referencia del contexto.

En conclusión, este concepto contextualista de la ciencia contable es muy fecundo. El lenguaje y la ciencia son instrumentos en las manos del hombre, de ninguna manera son sistemas consagrados y por tanto intocables por la naturaleza. Debemos tener presente que la ciencia contable es un sistema global y estructurado, que se mueve con la historia y avanza por medio de la superación de contradicciones. Da validez a los factores pragmáticos es de suma importancia, puesto que éstos constituyen los elementos que integran el contexto.

En realidad, "una teoría pura del conocimiento que no tenga en cuenta el resultado de las ciencias empíricas operaría en el vacío o degeneraría en un apriorismo dogmático"⁽¹⁵⁾ esto es, como la filosofía trascendental de Kant quien decía: Los pensamientos sin contenidos son vacíos, las intuiciones sin conceptos son ciegas. Yo diría que la teoría contable sin ningún sistema contextual, sería como una hoja en blanco, esperando a que alguien escriba algo sobre ella pero lamentablemente muchos de estos escritos son nada más que pura charlatanería.

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

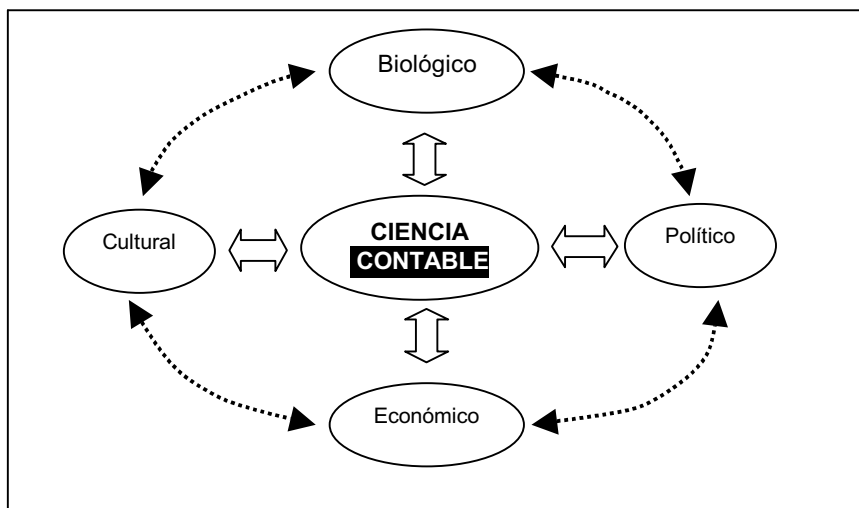
El contexto contable

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

diversos lenguajes, para distintos usos, incluso para distintos propósitos.

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

En consecuencia, la ciencia contable no se da en el vacío sino en un contexto, justamente el contexto contable trata de varios aspectos, tales como: económico, político, cultural, psicológico y hasta biológico. Sintetizando lo antes mencionado, el contexto contable queda reducido a un aspecto social, conceptual, histórico y empírico. En suma se trata del contextualismo contable, por medio del cual interpretaremos el pensamiento contable como un sistema conceptual y no como un fragmento de la ciencia económica.



Hay otro contexto que se tiene que tomar en cuenta, esto es, la convergencia entre el contexto social y el cognoscitivo. Aquí también, saltará a la vista cuatro compartimentos; no obstante, el sistema social en este caso, se convierte en un subsistema en contraste con el primer contexto que hemos explicado en el párrafo anterior.

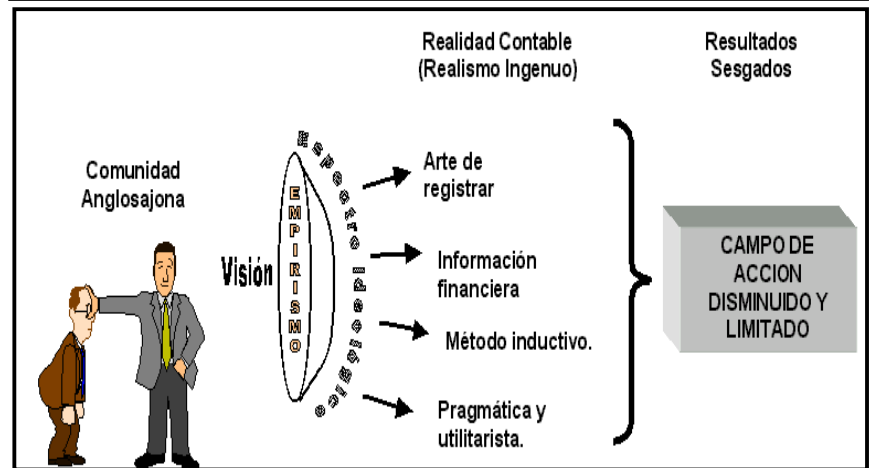
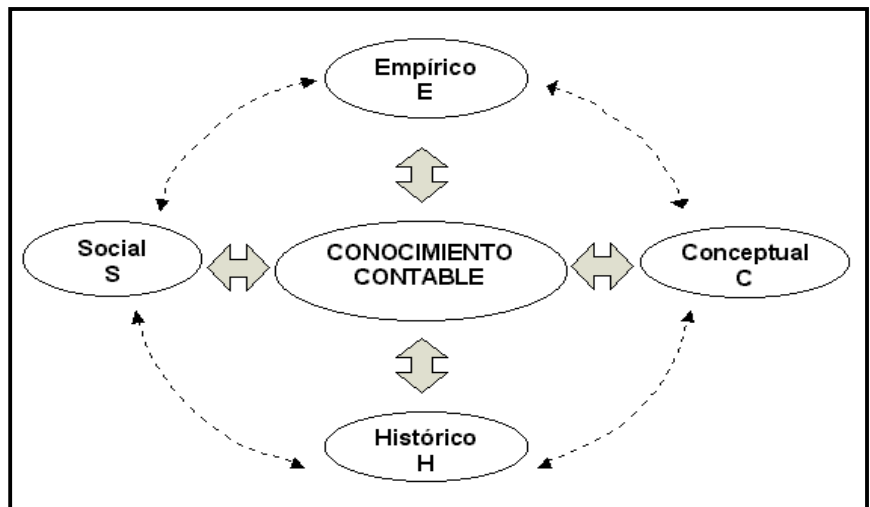
En consecuencia, esta convergencia de lo cognoscitivo y lo social la llamaremos **"contexto sistemático"** que es un sistema más completo. Los compartimentos son: (i) El aspecto social, (ii) el aspecto empírico, (iii) lo conceptual y (iv) el aspecto histórico. Todos estos compartimentos coemergen e interactúan en el conocimiento contable.

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

En conclusión, el contexto sistemático es de carácter tetradimensional:
 $T = \{S, H, C, E\}$.

Es decir, los compartimentos que las componen interactúan entre sí, impulsando el desarrollo de la metateoría.

En otras palabras, constituyen el fundamento por medio del cual debe empezarse la metateorización de la contabilidad del conocimiento.



----- **Notas Bibliográficas** -----

1. Entrevista realizada en la ciudad de Iquitos luego de concluir el VI Congreso Nacional de Filosofía, el 5 de octubre de 1996, por **LAVADO, Lucas (compilador)**. *Tareas de la filosofía*. p. 15
2. **BUNGE, Mario**. Epistemología. Pp. 13-15.
3. **PIAGET, Jean**. Naturaleza y métodos de la epistemología. Pp. 17-19
4. **KUHN, Thomas**. La estructura de las revoluciones científicas. p. 33
5. *Idem*. p. 34
6. *Ibidem*. p. 34
7. *Ibidem*. p. 128
8. *Idem*. p. 131
9. Dichas escuelas son: Contabilidad al nivel de precios, costo de reposición y contabilidad actualizada. Debo advertir, sin embargo, que éstos no son más que algunos supuestos modelos de carácter convencional, puesto que no se identifica, por lo menos así lo percibo, con ninguna matriz disciplinar. Mejor dicho no sabemos cuál de ellos es la matriz disciplinar, en la cual la contabilidad debe dirigir su investigación científica. [Véase a respecto a: **WELLS, M. C.** "A revolution in accounting thought". Pp. 471-482.]
10. **POPPER, Karl**. *El desarrollo del conocimiento científico: conjeturas y refutaciones*. Pp. 1-4
11. **POPPER, Karl**. La lógica de la investigación científica. Pp. 26
12. **LAKATOS, Imre**. Historia de la ciencia y sus reconstrucciones racionales p. 11
13. **LAKATOS, Imre**. Criticism and the methodology of research programmes. p. 132
14. **CAÑIBANO, Leandro**. *Teoría actual de la contabilidad*. p. 11
15. **ALBERT, H.** La posibilidad del conocimiento. p. 138.