

**EL CONCEPTO DE CONTABILIDAD COMO ALGEBRA DEL DERECHO: UN  
OBSTACULO PARA EL DESARROLLO CIENTIFICO DE LA CONTABILIDAD**

**DIEGO ALEJANDRO DUQUE VALENCIA**

**Trabajo de grado para optar al título profesional de  
CONTADOR PÚBLICO**

**Asesor  
RODRIGO LOAIZA GARCÍA  
Contador Público  
Economista**

**INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA DE ENVIGADO  
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES  
PROGRAMA DE CONTADURIA PÚBLICA  
ENVIGADO  
2007**

**INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA  
DE ENVIGADO  
BIBLIOTECA**

Este trabajo esta dedicado principalmente a mi familia, que incluye mi padre, madre y hermanos; en quienes tengo mi soporte moral más importante y de la que he obtenido la formación, apoyo y compañía necesaria para transitar por la vida, enfrentar los retos y asumir mis actos responsablemente. En ella veo entrega, perseverancia, buenas convicciones, fe y lucha como principios inobjtables.

De igual manera quiero hacer extensiva esta dedicatoria a mis amigos, por hacerme comprender que la amistad trasciende los gustos, estratos y opiniones, y que su sentido esta implícito en el compartir. Reservo una dedicatoria especial a Pedro Antonio Sánchez Ciro (*Q.E.P.D*) y Carlos Mario Muñoz Atehortúa (*Q.E.P.D*), siempre estarán presentes.

A mis amigos y compañeros presentes en este proceso de formación; su aceptación, respeto e impulso fueron, son y serán un motivo importante.

## AGRADECIMIENTOS

A la Institución Universitaria de Envigado por los medios brindados, oportunidades recibidas y paciencia; al gremio contable, en los ámbitos profesional y estudiantil, por los espacios de reflexión, aprendizaje y debate generados, pues todo ello ha contribuido al enriquecimiento de esta idea y muchas más.

Quiero agradecer especialmente al Banco de la República de Colombia y su Biblioteca Luis Ángel Arango (*B.L.A.A.*), pues su papel como mediador y facilitador en la consecución de material bibliográfico fue determinante para el desarrollo de éste trabajo.

Tecontaduría  
2007  
D946  
g-1

## CONTENIDO

	pág.
INTRODUCCION	1
1. APROXIMACION A LA EVOLUCION CONOCIDA DEL PENSAMIENTO CONTABLE	3
1.1 CONSIDERACIONES PRELIMINARES	3
1.2 EL PENSAMIENTO CONTABLE A TRAVÉS DE LAS ESCUELAS	4
1.2.1 Las escuelas clásicas	4
1.2.2 Las escuelas económicas	9
1.2.3 Enfoques que giran en torno al paradigma de la utilidad	13
1.2.4 Intentos formalizadores	15
1.3. LOS PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD	19
1.3.1 Programa de investigación legalista	19
1.3.2 Programa de investigación económico	20
1.3.3 Escuelas y programas de investigación en contabilidad: una reflexión necesaria	22

18 015529 1002 2007

2. EL CONCEPTO DE CONTABILIDAD COMO ALGEBRA DEL DERECHO	24
2.1 ORÍGENES Y CARACTERIZACIÓN	24
2.2 LA CONTABILIDAD COMO ALGEBRA DEL DERECHO, ¿UNA ETAPA SUPERADA?	27
2.2.1 A propósito de la teoría general y sus aplicaciones	27
2.2.2 ¿Teoría general de la contabilidad o sistema contable?	29
2.2.3 Hacia una posible respuesta sobre lo vigente y obsoleto	30
2.3 IMPLICACIONES ACTUALES: APROXIMACIÓN A SUS FUNDAMENTOS	32
2.3.1 Perspectivas de la regulación contable	32
2.3.2 Hacia un "neo-concepto" de contabilidad como algebra del derecho	33
3. OBSTACULOS PARA EL DESARROLLO CIENTIFICO DE LA CONTABILIDAD	34
3.1 HISTORIA, TEORÍA E IMAGINARIOS EN CONTABILIDAD	34
3.2 LA REGULACIÓN CONTABLE COMO OBSTÁCULO	35
4. VERIFICACION DE HIPOTESIS	37
5. CONCLUSIONES	38
BIBLIOGRAFIA	40

## ABSTRACT

Although the study of the accounting-laws has some useful contributions, other contributions have obtained at the sometime certain socio-disciplinary diversions have been originated which can be explained in the previous concept as the algebra of laws that was proposed as the main axis of the topic developments; if so, it is like having the idea that the accounting is just originated and developed depending on the government norms and in that way it only exists for those ones. It is understood from the interdisciplinary aspect inside the application contexts, it is different to the general theory which interests are more related to the intradisciplinary.

## INTRODUCCION

Para aquellos que han visto en la teoría contable un atractivo campo a través del cual pueden canalizar sus inquietudes académicas o una simple curiosidad pasajera, habrán podido enterarse de los ingentes esfuerzos realizados al interior de las comunidades científicas, respectivas, con el objeto enriquecer la base conceptual y estructura teórica que permita elevar la contabilidad a la categoría de ciencia; sin que para ello tengan otra arma mas eficaz y convincente que la investigación llevada a cabo con rigor académico. Pese a que en este proceso se han arrojado resultados bastante satisfactorios y sobretodo valiosos por su contribución al avance disciplinal de la contabilidad, se observa con preocupación, desde tiempos recientes, que el esperado relevo generacional ha de tomar las banderas de la teoría contable y liderar el fortalecimiento de las comunidades de investigación, en procura de la mencionada aspiración científica, se ha visto reducido o por lo menos creciendo a la inversa de las proporciones debidas, quedando semejante responsabilidad en manos de pocas personas, lo que supone una reducción significativa en los esfuerzos afines con las condiciones necesarias para avanzar al ritmo debido.

La explicación a la anterior situación, que pudiéramos denominar como fenómeno socio-disciplinal, ha sido ampliamente debatida desde diversas, pero válidas, perspectivas; entre ellas, solo por mencionar una, la pobreza disciplinar<sup>1</sup> inmersa en los estilos de formación, que a su vez se replica en otras como el desinterés por la investigación rigurosa y la informatización del conocimiento, etc.; de tal modo que se van estableciendo las condiciones para el surgimiento de unos obstáculos o impedimentos de carácter estructural que afectan la dinámica acorde con las pretensiones de desarrollo científico.

Uno de esos aspectos que ha subsidiado la tendencia socio-disciplinal antes mencionada y se convierte en obstáculo para la citada dinámica, mas por lo que ha cultivado que por su contenido en sí, es el concepto de contabilidad como *algebra del derecho* (Garnier. 1947); respecto del cual puede destacarse su amplia difusión como elemento constitutivo de la teoría contable, en razón a sus implicaciones, lo cual se ha tornado perjudicial para la consolidación disciplinal en tanto ha sido posicionado como un imaginario social erróneo de la contabilidad que limita al mismo tiempo su concepción. Esta problemática se convierte

---

<sup>1</sup>GOMEZ VILLEGAS, Mauricio. Naturaleza y causas de la pobreza disciplinar de los contadores. En: Revista chasquí. Universidad nacional de Colombia. N°2 (noviembre 2001). p. 16-19

justamente en el objeto de este trabajo, alrededor de la cual se expondrán los diferentes elementos conducentes a su develación como obstáculo; aunque sin desbordar los parámetros asociados a su carácter eminente descriptivo con el que se ha concebido en principio.

Con este propósito, se ha planteado para el trabajo un desarrollo temático acorde con las limitaciones inherentes a su carácter, de tal manera que se realizará mediante el seguimiento de un derrotero que se conforma en su orden por un recorrido inicial a través de la evolución del pensamiento contable que usualmente se conoce y difunde, principalmente bajo la influencia de las propuestas adscritas a Jorge Túa Pereda y Leandro Cañibano, pasando por la disección del concepto de contabilidad como algebra del derecho desde la fuente primaria, la exposición de los elementos conducentes a establecer si ha sido superado o no como una etapa dentro de la contabilidad y en qué aspectos, que incluyen su ubicación en el contexto de la discusión entre teoría general, aplicaciones, sistemas contables, hasta llegar a determinar los posibles elementos que le caracterizarían como vigente en la actualidad; para desembarcar finalmente en la exposición de las particularidades y sentido como obstáculo para el desarrollo científico de la contabilidad.

Respecto a los alcances reales de lo anterior, es preciso aclarar que no van mas allá de lo estrictamente descriptivo, como se mencionaba anteriormente, y de pretender convertirse en un referente para retomar el debate reflexivo de carácter gremial y disciplinal en torno a la problemática objeto de este trabajo; que dicho sea de paso, por su nombre, se considera algo pretencioso en relación a lo que realmente implicaría en un contexto de carácter exploratorio, donde la rigurosidad metodológica y epistemológica son imperativos ineludibles, de manera que la prudencia al socializar las ideas será otro de los elementos característicos.



## 1. APROXIMACION A LA EVOLUCION CONOCIDA DEL PENSAMIENTO CONTABLE

### 1.1 CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Un repaso por las estructuras conceptuales de todo aquello susceptible de clasificarse entre las ciencias sociales y humanas nos permite confirmar lo que ya hace algún tiempo se sabía al respecto, en el sentido que las variables que manejan no gozan de una regularidad plena; esto es, concepciones definitivas e indiscutibles para explicar los fenómenos objeto de estudio, constituyéndose en una clara antítesis de la dinámica que llevan las ciencias naturales.

A esta situación no ha sido ajena la contabilidad, observada a través de distintas propuestas teóricas, donde la relatividad en aspectos como la forma en que se aborda su devenir histórico, por parte de los autores, está a la orden del día. Y no es para menos, una disciplina o ciencia en construcción a la que además se le vincula como social la convierten en un escenario único para que se puedan dar aparentes discrepancias, que podrían ser más bien formales, como quiera que son el reflejo de las interpretaciones e intereses con que se estudia.

Muestra de ello son las perspectivas desde las cuales se ha buscado entender y explicar la evolución del pensamiento contable, entre las que se puede hablar de *Programas de investigación, Doctrinas, Escuelas, Tradiciones, Enfoques*, entre otros; lo cual es producto de los intereses investigativos a que se hacía referencia anteriormente, que vistos globalmente solo responden al ejercicio "taxonómico" y "nominal" realizado por cada uno de los autores para efectos metodológicos; sin que esto altere la esencia de lo que se quiere explicar.

En este caso, dicho devenir histórico se abordará a partir de las *escuelas*, denominación ampliamente vinculada al trabajo del profesor JORGE TUA PEREDA<sup>2</sup>; y posteriormente, aunque en forma somera, por lo que se conoce como los *programas de investigación en contabilidad*, ligada sobretodo al trabajo del profesor LEANDRO CAÑIBANO. Lo anterior es conveniente tenerlo presente para un adecuado ejercicio de interpretación y crítica de los contenidos.

---

<sup>2</sup>TUA PEREDA, Jorge. Evolución y situación actual del pensamiento contable. En: Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría. N°20 (octubre-diciembre 2004). P. 43 – 127.

## 1.2 EL PENSAMIENTO CONTABLE A TRAVÉS DE LAS ESCUELAS

El pensamiento contable a través de la historia ha sido un tema del que varios autores destacados de nuestra disciplina se ha ocupado, no obstante en el profesor Túa Pereda<sup>1</sup> se ha encontrado una posición bastante interesante para exponerlo. Desde esta perspectiva, la evolución del pensamiento contable esta contenida en los desarrollos teóricos asociados cronológicamente a los periodos *Clásico*, *Económico* y *Actual*, y metodológicamente a lo que se ha denominado como:

- *Escuelas clásicas*
- *Escuelas económicas*,
- *Los enfoques que giran en torno al paradigma de la utilidad*
- Intentos formalizadores

### 1.2.1 Las escuelas clásicas<sup>3</sup>

Cronológicamente han sido ubicadas en el periodo clásico, esto es, a partir del siglo XVIII y hasta principios del siglo XX. A manera de síntesis y como preámbulo a la exposición de los detalles, puede decirse que los desarrollos teóricos asociados a estas escuelas tienen como característica básica el estudio y conceptualización a cerca del funcionamiento de las cuentas, y el papel que juegan éstas frente a distintos aspectos que se dieron para la época como el concepto de propiedad, entidad<sup>4</sup>, la relación contable frente a terceros, la gestión y el control.

Las escuelas, enfoques y teorías que hacen parte de esta clasificación son las siguientes:

- ***Teoría contista***<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup>TUA, Op. cit., p. 46

<sup>4</sup>MUÑOZ, Carlos Alberto. El postulado de entidad y la justicia distributiva. Documento. 1997. p. 9.

<sup>5</sup> TUA. Op. cit., p. 47

En la línea de evolución del pensamiento contable, los aportes realizados a la disciplina por esta teoría son posteriores a las formulaciones sobre la partida doble; los cuales, como lo indica su nombre, centran su interés en el estudio de las cuentas y los parámetros que orientan el funcionamiento de las mismas. Hay que decir para este caso, que los mencionados parámetros son mas de orden conceptual y general, lo cual responde al nivel de desarrollo contable ocurrido hasta ese momento y que se refleja en lo que es considerada la norma básica de esta escuela: *"quien recibe un valor es siempre deudor del mismo, y quien lo entrega es acreedor"*<sup>6</sup>

Igualmente caracterizan esta corriente planteamientos como los que se le reconocen a la obra de quien figura como el principal representante y presunto gestor, el francés René Delaporte (1685), de donde se extraen, entre otros, los siguientes fragmentos<sup>7</sup>:

*En cualquier operación administrativa, el propietario figura siempre como una de las partes contratantes, y como son diversas las causas por las que el propietario puede ser deudor o acreedor, justo es que se abran al mismo tiempo tantas cuentas según sean las causas principales de su débito o de su crédito.*

*Las personas que constituyen la segunda parte contratante, en cualquier operación administrativa, son las que tienen relaciones comerciales de interés con el propietario, que serán deudores o acreedores suyos como personas extrañas a la empresa<sup>7</sup>.*

Es necesario destacar entre lo anterior los primeros visos de la distinción contable entre propietario y empresa, lo cual coincide con lo que en la obra de Delaporte, según Túa, se reconoce como el *"principio de personalidad moral de la empresa"*.

- **Teoría del propietario**

Si bien los desarrollos vinculados a ésta subsiguieron con su interés por explicar el movimiento de las cuentas, se diferencia de la anterior en tanto plantea la necesaria distinción entre la empresa y los propietarios; lo que reproduce de alguna manera el avance del que ya gozaba para la época la aplicación del

---

<sup>6</sup>TUA. Op. cit. p. 48

<sup>7</sup>Ibíd. p. 47 - 48

concepto de entidad, y partir del cual se formularon sus principales elaboraciones teóricas.

Esta teoría tiene en el inglés Huscraft Stephens<sup>8</sup> su principal precursor, quien a finales del siglo XVIII dio a conocer, a través de su obra, los principales fundamentos asociados a ésta; los cuales de antemano llevan implícitos un mayor nivel de elaboración y detalle, como quiera que identifica y define entre ellos elementos como el Activo, Pasivo y Patrimonio, básicos para la formulación de la ecuación contable, aun usada en nuestros días.

La síntesis del aporte realizado por ésta a la evolución del pensamiento contable, es expuesta por Túa<sup>9</sup> en los siguientes términos:

*Desde el momento en que se admite que la empresa tiene personalidad propia ha de admitirse también que posee un patrimonio, integrado por dos grupos de elementos, a saber:*

*Bienes, derechos y acciones de toda clase que son propiedad de la empresa o que resultan a favor de la misma, cuyo primer grupo se designa con el nombre de Activo.*

*Créditos y obligaciones de toda clase en contra de la empresa, designándose este segundo grupo con el nombre de pasivo.*

*De ello resulta que el patrimonio de la empresa esta formado por un activo a su favor y un pasivo en su contra, y que los diversos elementos que integran el activo y el pasivo han de ser clasificados según sea su naturaleza, en grupos llamados cuentas (...)"*

- **Escuela lombarda**

Geográficamente se le atribuye como cuna la Italia del siglo XIX, y con ello las influencias que para el momento se imponían en el pensamiento contable, entre las cuales se destaca la decidida relación entre contabilidad y administración<sup>10</sup>,

---

<sup>8</sup>TUA. Op. cit. p. 48

<sup>9</sup>Ibid.

<sup>10</sup> TUA. Op. cit. p. 49

asunto que explica los principales desarrollos teóricos característicos de esta escuela que tiene en Francisco Villa su representante más importante.

En lo referente a sus planteamientos, el principal avance, en relación a las anteriores teorías, lo constituye el hecho de ampliar el papel de la contabilidad al darle una orientación que se identifica más con la administración económica; lo cual le permite adquirir a la contabilidad un carácter más interdisciplinario e interpretativo, sin que esto la aparte esencialmente de las escuelas clásicas. Constancia de lo anterior es la definición que da Francisco Villa a la contabilidad, según cita Túa (1995, 49):

*La contabilidad es una doctrina de orden superior, destinada a interpretar la dinámica de las haciendas, para lo cual son necesarios los conocimientos administrativos y de orden varios, combinados con los conceptos puramente contables, y una disciplina propia para la utilización de los medios instrumentales adecuados para poder realizar los fines previstos para la administración económica.*

Esto por supuesto ratifica la relación entre contabilidad y administración citada anteriormente; que seguramente no ha de ser extraña en la exposición de las siguientes escuelas o teorías, igualmente de origen italiano.

- **Escuela personalista**

En Cerboni, su principal autor, se encuentra la esencia de lo aportado por esta escuela al pensamiento contable; que en general no se aparta mucho de la anterior escuela en tanto se asume una relación aun más estrecha entre la contabilidad y la administración, de tipo hacendal específicamente.

Para esta escuela el papel de la contabilidad está orientado a facilitar la administración de las relaciones entre el propietario y los terceros que intervienen en la empresa, desde el punto de vista de las obligaciones y derechos que éste adquiere; y es en este sentido que se establece la dinámica del manejo de las cuentas, acercándose bastante a los planteamientos de la teoría contista. Se enfatiza además en la creación y personalización de tantas cuentas como número de intervinientes se presenten en la relación propietario-terceros.

No obstante lo anterior, esta escuela se diferencia de las otras, no en sus consideraciones sobre el manejo de las cuentas si no en el papel y fines que se le

atribuyen a la contabilidad dentro del esquema de la administración y la economía de empresa<sup>11</sup>.

Desde esta parte, incluyendo las anteriores escuelas, es necesario abordar la siguiente cuestión: ¿hasta que punto los desarrollos contables expuestos contribuyen al avance de la teoría contable y cómo no confundirlos con sus aplicaciones<sup>12</sup>?

- **Escuela controlista**

De esta ya es normal escuchar nombrar a Fabio Besta como su principal gestor, quien a diferencia de las anteriores escuelas vincula de una manera mas decidida a la contabilidad con el control, en lo referente a la parte económica; de tal manera que la define en los siguientes términos, según cita Túa a partir de Goxens: *“la contabilidad, desde el punto de vista teórico, estudia y enuncia leyes del control económico en las haciendas de cualquier clase, y deduce las oportunas normas a seguir para que dicho control sea verdaderamente eficaz, convincente y completo (...)”*<sup>13</sup>

No obstante esta concepción, los desarrollos de esta escuela, y en particular de su precursor, se caracterizan por la profundidad dedicada a los asuntos netamente contables y no aplicados, que son evidentes cuando desecha la posibilidad de personalizar las cuentas y a cambio propone el uso de cuentas genéricas a las que se asignan valores y no personas. Esto podría considerarse como un antecedente contundente de la implementación de planes de cuentas.

La decidida vinculación con las cuentas, independiente de sus aplicaciones, se refleja en la proposición de tres teoremas generales que explican el funcionamiento y comportamiento de las cuentas Activo – Pasivo y Patrimonio una vez expuestas a distintas situaciones; los cuales podrían tener validez en la actualidad. Para conocerlos en detalle es preciso consultar a Túa (1995. 54).

---

<sup>11</sup>TUA. Op. cit. p. 51

<sup>12</sup>TUA PEREDA, Jorge. La investigación en contabilidad: una reflexión personal. En: revista Contaduría Universidad de Antioquia. Medellín. Marzo 1993. p. 97 y ss.

<sup>13</sup>GOXENS DUCH, A. Enciclopedia de contabilidad y administración. Citado por TUA PEREDA, Jorge. Evolución y situación actual del pensamiento contable. En: Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría. Bogotá. N°20(octubre-diciembre 2004). p. 54.

Hasta este punto llegarían las escuelas clásicas según la clasificación realizada por el autor referenciado inicialmente; y aunque se puede inferir en las últimas propuestas una insistente posición que muestra a la contabilidad más en relación con la administración y la economía, estas no le apartan de su identidad contista ni le significan una clasificación en periodos como el económico, toda vez que se enfatiza más en un entorno de orden microeconómico-empresarial.

### **1.2.2 Las escuelas económicas**

Hubo un suceso fundamental que determinó el cambio de mentalidad y orientación de las investigaciones a lo que en esta sección se denomina las escuelas económicas; y no es para menos, que sumado al avance empresarial y la complejización de las relaciones, el final de la segunda guerra mundial trae consigo un fenómeno económico llamado hiperinflación, caracterizado por el incremento desmedido en el nivel de los precios y la consecuente desvalorización de las monedas o pérdida de poder adquisitivo de las mismas, que determina el surgimiento de nuevas necesidades para los usuarios de la información contable.

Pasa pues la contabilidad de solucionar problemas internos referentes al control patrimonial, que en su fase más avanzada no superaba el ámbito microeconómico y administrativo, a satisfacer unas necesidades muy puntuales relacionadas con el concepto de valor, lo que de un modo u otro le obligaban a relacionarse con el ámbito macroeconómico. La síntesis de lo que en aquel momento significaba para la contabilidad este cambio, lo resume de buena manera Cañibano (1979, 12) al exponer lo siguiente: *"nos encontramos, pues, con unas circunstancias que alteran totalmente el papel de la información contable, se le pide que sea capaz de ofrecer una base de cifras realista, que se adapte al medio, que los resultados calculados respondan a principios económicos (...)."*<sup>14</sup>

A partir de este momento, y considerando seguramente otros factores, se inicia el desarrollo de nuevos planteamientos que determinarían los rasgos fundamentales de la contabilidad moderna e incluso la contemporánea, incluyendo sus enfoques.

- **Neocontismo económico centroeuropeo**

---

<sup>14</sup>CAÑIBANO, Leandro. Teoría actual de la contabilidad. Madrid. 1979. p. 12.

El pensamiento de este enfoque o escuela, si así se le quisiera denominar, encuentra en Leo Gomberg<sup>15</sup> sus principales desarrollos, que a decir verdad, no distan mucho de lo propuesto por las escuelas ubicadas al final del periodo clásico, valga decir controlismo entre otras; lo cual es un normal reflejo de la época a las que corresponden las obras del citado autor (1897-1908).

Entre sus características se puede inferir una decidida vinculación conceptual de la contabilidad con la economía, aunque en el ámbito empresarial, y planteamientos que explican el comportamiento de las cuentas en términos de las causas y los efectos de la dinámica empresarial, los cuales determinan posiciones débito y crédito. Esto último por supuesto le hace honor al nombre que ha tomado este enfoque.

A propósito, y como dato curioso, el sufijo centroeuropeo se debe a la procedencia y ubicación de los teóricos vinculados a esta corriente, entre ellos, húngaros y suizos<sup>16</sup>.

- ***Neocontismo económico francés***

Lo caracteriza el marcado énfasis contista-controlista que dan a la contabilidad a través de sus aportes conceptuales, los cuales son bastante allegados a la economía empresarial, pero destacando las funciones de clasificación y registro aunque incorporando conceptos como el de valor de cambio.

Entre los aportes mas importantes se encuentran lo que podría llamarse como algunos intentos formalizadores, mirados desde la perspectiva teórica básica, que apuntan a la determinación de los efectos que se producen en la ecuación contable una vez se dan ciertos eventos en sus componentes y la comprobación posterior de los mismos. Aquí se introducen términos como el balance, ecuación contable en otros términos, y sumas iguales, respectivas de la fase de comprobación que podrían ser un vestigio de lo usualmente conocido en el ámbito técnico como el balance de prueba y sus finalidades.

---

<sup>15</sup>TUA PEREDA, Jorge. Evolución y situación actual del pensamiento contable. En: Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría. N°20 (octubre-diciembre 2004). p. 59.

<sup>16</sup>Ibid.



De este enfoque se identifica su coherencia con los planteamientos contistas, en tanto no abandona su escenario principal de estudio, y las influencias controlistas.

- ***Escuela alemana de la economía de la empresa***

Muy similar en sus planteamientos a las corrientes neocontistas, adquiere su diferenciación con el aporte realizado por Eugene Schmalenbach<sup>17</sup>, su figura principal, autor de la propuesta conocida como "*El Balance Dinámico*"; bastante contundente frente a los problemas contables y empresariales que buscaban, respectivamente, emitir y usar información que reflejara la realidad económica, en términos del valor, para conclusión sobre la gestión y posición efectiva.

- ***Periodo económico en Italia***

Fiel a su tradición histórica de relacionar la contabilidad con la administración, y de atribuir a la primera el servir de apoyo a la gestión de la segunda sobre la empresa, patrimonio o haciendas; se destacan en este periodo corrientes como el de la economía hacendal y la escuela patrimonialista. Esta última liderada por Vincenzo Masi, quien fija en el patrimonio hacendal el objeto de la contabilidad, para lo cual precisa de ésta la determinación e identificación de diferentes factores que influyen en el estudio a fondo del que considera su objeto; con el propósito único de que se revele información "útil y oportuna" para la gestión.

La siguiente cita realizada por Túa, a partir de una referencia hecha por montesinos, es bastante dicente de lo comentado anteriormente: "*el objeto de la contabilidad es el patrimonio hacendal, considerado en sus aspectos estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo... y su fin es el gobierno oportuno, prudente, conveniente de tal patrimonio en las empresas y en los entes de cualquier naturaleza (...).*"<sup>18</sup>

- ***El neocontismo en Estados Unidos***

---

<sup>17</sup>CAÑIBANO. Op. cit. p. 12.

<sup>18</sup>TUA. Op. cit. p. 63.

Algunas personas menos prejuiciadas podrían calificar el surgimiento de esta corriente en Norteamérica como el punto en el cual la historia del pensamiento contable se divide en dos, y todo por una razón muy sencilla: casi la totalidad de los desarrollos teóricos o principios, denominación más usual, presentados en esta parte de geografía se formularon a partir de las prácticas, esto es, antes que cualquier razonamiento se procedió, mediante métodos estadísticos, a determinar las prácticas más comunes usadas por los contables de la época y de allí surgieron los primeros planteamientos, más orientados al establecimiento de normas que al enriquecimiento de la estructura teórica general; muy contrario por demás a la lógica seguida por las escuelas, corrientes o programas de investigación de corte europeo. Así lo describe Antonio Lopes de Sá cuando desarrolla el tema de las *bases de las escuelas europea y norteamericana*<sup>19</sup>.

Lo ocurrido en esta época podría verse muy reflejado en trabajos como el de Paul Grady, quien publica el libro *"Inventario de los principios de contabilidad generalmente aceptados"* (1965); de tal manera que la finalidad de esta corriente resulta ser en últimas la búsqueda de normas o principios que orienten el ejercicio, más que construcción lógica de propuestas teóricas procedentes de la investigación. Estos son, pues, los surcos de la cultura contable<sup>20</sup> norteamericana, bastante pragmática por cierto.

- ***Escuela económico-deductiva norteamericana***

En su generalidad presenta avances en la misma línea de la escuela anterior; es decir, aunque se decide hacia la profundización e incorporación de conceptos económicos como el de valor y por consiguiente a resolver problemas relacionados con la valoración, éstos siempre tienen como horizonte la empresa y sus prácticas. Cambia un poco en el sentido que se proponen itinerarios lógicos-deductivos expresamente orientados a la determinación de principios contables o normas contables aplicables. Desde esta perspectiva se resaltan trabajos como el de Sprouse y Moonitz<sup>21</sup>, tomados como referente para la emisión de normas o regulación contable, a partir de la inferencia del esquema postulados-principios-reglas que se hace del mismo, permitiendo de esta manera consolidar, siendo un poco arriesgado afirmarlo, la tradición de los marcos conceptuales para la

---

<sup>19</sup>LOPES DE SÁ, Antonio. Bases de las escuelas europea y norteamericana frente a la cultura contable y la propuesta neopatrimonialista. En: Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría. N°13 (enero-marzo 2003) p. 74-86.

<sup>20</sup>Ibid.

<sup>21</sup>TUA. Op. cit. p. 67, 68.

contabilidad, fortalecida posteriormente con la llamada *reformulación de la escuela económica deductiva* donde se confirma la utilidad metodológica del esquema o itinerario citado anteriormente, pero esta vez orientada a objetivos específicos determinados por las necesidades de información de los usuarios.

Es importante entender que en este punto se habla propiamente en un contexto de aplicaciones contables y no de la teoría general, toda vez que los desarrollos tienen como fin la solución de asuntos concretos, además que ganan relevancia los organismos reguladores; de tal manera que prácticamente se configura una tendencia profesionalista de demanda, en tanto se responde a las necesidades de empresas, inversionistas y demás usuarios de la información contable. Esto por supuesto se verá con más claridad en lo sucesivo, cuando se aborden los enfoques que giran entorno al paradigma de la utilidad.

### 1.2.3 Enfoques que giran en torno al paradigma de la utilidad

En este caso la expresión "*utilidad*" ha de entenderse en el sentido del nivel de satisfacción que se puede dar a los usuarios de la información contable, de acuerdo a las necesidades, problemas o expectativas que se tengan frente a determinados asuntos. Por lo que es normal que los diversos enfoques a desarrollar, en forma somera por demás, se caractericen por ser reiterativos en planteamientos de esta naturaleza.

Sin pretender una extensión injustificada, los mencionados enfoques se detallan en la siguiente sinopsis, que contiene igualmente los enfoques asociados a la investigación empírica:

ENFOQUE	CARACTERIZACION
<b><i>Inductivo positivista</i></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Reconocido por la realización de inventario de practicas, recopilación, análisis de los mismos y formulación de principios básicos.</li> </ul>
<b><i>Modelos de decisión: capacidad predictiva</i></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Busca establecer la relevancia de la información contable bajo el criterio de la capacidad que ésta tiene para predecir hechos y así tomar decisiones concretas.</li> <li>• Establece procedimientos contable-financieros y de valoración acordes con lo anterior.</li> </ul>

ENFOQUE	CARACTERIZACION
<b>Comportamiento agregado del mercado</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Su objetivo es determinar la incidencia que tienen las cifras contables en la conformación de los precios de los mercados de valores y en el comportamiento de las variables bursátiles.</li> </ul>
<b>Modelos de decisión: comportamiento del inversor individual</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se sale de cualquier objetivo que busque comprender la naturaleza de la contabilidad e incluso la utilidad de la información, su incidencia en las empresas y el mercado; para orientarse a la identificación de los rubros, resultados y contenidos de la información que mas interesan a los usuarios, sea por la reacción que éstos tomen ante los mismos o el tipo de decisiones que tomen.</li> <li>• Lo anterior lo convierte en un enfoque cualitativo, si así pudiera llamarse, ya que se vincula un poco mas con las ciencias humanas/sociales; valga decir la psicología, puntualmente en su parte conductista.</li> </ul>
<b>Teoría de la información</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Abarca las formas como se realiza el proceso de comunicación del "<i>mensaje contable</i>", y como participan e interactúan emisor y receptor.</li> <li>• Es probable que de esta vertiente se consolide el concepto de contabilidad como sistema de información.</li> </ul>
<b>Conducta de la empresa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por una parte es la versión empresarial del anterior enfoque, en tanto aborda el papel que desempeña la empresa como emisora de la información y las prácticas a las que acude en el proceso de publicación para los usuarios finales.</li> <li>• Igualmente se interesa por conocer las reacciones de las empresas ante los cambios normativos y la forma en que éstas pueden incidir o presionar nuevos cambios.</li> </ul>
<b>Neopositivismo inductivo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Interés por el impacto de la información en la empresa y la relación de sus distintos estamentos.</li> </ul>

ENFOQUE	CARACTERIZACION
<b>Valor económico de la información</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sus desarrollos están orientados básicamente a fortalecer el funcionamiento de los mercados, incluyendo de valores entre otros, mediante el suministro de información útil que permita la toma de decisiones más eficientes.</li> <li>• No se habla propiamente de contabilidad, si no de aplicaciones de corte estadístico a partir de la información.</li> </ul>
<b>Teoría positivista de la contabilidad</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Reitera la esencia positivista en tanto busca inferir y/o deducir de las prácticas contables efectivas los principios que han de guiar o fundamentar la contabilidad. Aquí surge como propuesta, en aras de superar a las demás, que el positivismo sea la metodología para la construcción de una teoría general para la contabilidad.</li> <li>• En el marco de este enfoque se dan importantes conclusiones procedentes de sus dos principales representantes, <b>Watts</b> y <b>Zimmerman</b>, relacionadas con lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Se reconoce que la inexistencia de un consenso general sobre el tipo de prácticas que prevalecen y los intereses que subyacen, dificulta la llegada a un punto que permita estructurar un marco general.</li> <li>✓ Se acepta que la regulación contable estará siempre propensa a responder a los distintos intereses, especialmente los provenientes de sectores dominantes; lo cual obstaculiza desarrollos de corte científico.</li> </ul> </li> </ul>

#### 1.2.4 Intentos formalizadores

Por la milimétrica similitud de sus contenidos, esta sección es la que Cañibano denomina como *el programa de investigación formalizado*<sup>22</sup>, y que Rafael Franco

<sup>22</sup>CAÑIBANO, Leandro y GONZALO ANGULO, J. A. Los programas de investigación en contabilidad. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia. Medellín. N°29 (septiembre 1996); p. 40.

reconoce como el *enfoque formalizado*<sup>23</sup>; todos por igual identificándolo en sus objetivos por la búsqueda de expresar en términos matemáticos, tanto los desarrollos conceptuales de teoría y tecnología contable como la elaboración de propuestas específicamente relacionadas con aplicaciones contable-financieras.

El surgimiento de este programa o enfoque esta muy relacionado con la entrada en era moderna de la computación, y valga decir que en esencia no profundiza ni aporta elementos nuevos a la pretensión de fortalecer una teoría general para la contabilidad, en tanto si halla una base mas rigurosa de expresión, matemática, para lo que hasta su época de auge (años 50-60) ya se había dicho en contabilidad. Habría que resaltar, en todo caso, que el lenguaje formalizado si se constituye en un gran esfuerzo por el logro de la objetividad en la expresión de planteamientos; tal y como se puede inferir de Franco al señalar que éste enfoque, intento o programa es *“una intención formal de matematizar elementos económico-sociales eliminando la influencia de factores ideológicos en la formulación de teorías científicas.”*<sup>24</sup>

Teniendo en cuenta los elementos mencionados y partiendo de la base esencial de los intentos formalizadores, a continuación se exponen sinópticamente las dos propuestas más relevantes.

PROPUESTA	CARACTERIZACION
<p><b><i>Axiomatización en contabilidad</i></b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cobra protagonismo la obra de <b><i>Richard Mattessich</i></b>, a pesar de los antecedentes presentados décadas atrás.</li> <li>• La obra del citado autor está orientada a buscar una base general aplicable a todos los sistemas contables, claro está, expresada en términos matemáticos mediante axiomas, teoremas etc.</li> <li>• Metodológicamente procede en una forma que podríamos denominar como ingeniería la inversa, esto es, parte del conocimiento de los distintos sistemas contables y aplicaciones, de los cuales se abstraen los elementos esenciales y que comparados son homogéneos entre sí; de</li> </ul>

<sup>23</sup>FRANCO RUIZ, Rafael. Hacia un modelo de contabilidad integral. En: revista internacional Legis de contabilidad y auditoría. N°15 (julio-septiembre 2003). p. 134.

<sup>24</sup>Ibíd. p. 134.

	<p>tal manera que se plantea una estructura axiomática general y válida<sup>25</sup> para todos, permitiendo a partir de la misma derivar cualquiera de tales aplicaciones.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Lo anterior se resume en la siguiente fracción del pensamiento de Richard Mattessich: <i>"La existencia de muchos sistemas contables en la actualidad valora el intento de desarrollar una base general (...)"</i><sup>26</sup></li> </ul>
<p><b>Análisis circulatorio</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La esencia de sus planteamientos los recoge de manera destacada la obra de <b>Moisés García</b>.</li> <li>• En sus orígenes procede de planteamientos económicos, específicamente macroeconómicos relacionados con la circulación económica.</li> <li>• A nivel contable, innova en el sentido que la propuesta permite la vinculación de diversos factores internos y externos en la captación, representación y análisis de transacciones; eliminando la restricción existente en el sentido que se deben asociar variables únicamente monetarias, lo cual le da una connotación más integral.</li> <li>• Teniendo en cuenta lo anterior, desarrolla una forma de representación más útil e integral que supera la tradicional y limitada partida doble. En conclusión constituye un gran paso para el avance de la modelización en contabilidad.</li> <li>• La formalización se tipifica en tanto se propone proceder, para los anteriores efectos, mediante el uso de estructuras fácilmente matematizables<sup>27</sup> como matrices; y gráficamente por medio de la representación sagital<sup>28</sup>, principalmente.</li> </ul>

<sup>25</sup>MEJIA SOTO, Eutimio. Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich. En: Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría. N°24 (octubre-diciembre 2005) p. 136.

<sup>26</sup>MATTESSICH, Richard. Hacia una fundamentación general y axiomática de la ciencia contable. Citado por, MEJIA SOTO, Eutimio. Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich. En: Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría. N°24 (octubre-diciembre 2005) p. 136.

<sup>27</sup>CAÑIBANO y GONZALO. Op. cit. p. 44.

<sup>28</sup>TUA. Op. cit. p. 101

A este programa de investigación, en términos de Cañibano y Gonzalo (1995), pertenecen igualmente otros enfoques caracterizados por su insistente propensión al diseño, construcción de planteamientos y desarrollo de aplicaciones bastante intensivos en el uso de las matemáticas y la estadística, fundamentalmente; entre los que se puede nombrar *la teoría de la agencia, economía de la información y el modelo de valoración CAMP/HEM*. Todos en su conjunto están direccionados hacia aplicaciones muy específicas, valga decir, en la parte contractual y control de ésta, modelos de decisión y modelos de valoración de activos financieros, respectivamente.



### 1.3. LOS PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD

Aunque en forma somera, este capítulo sintetiza de alguna forma lo propuesto y expuesto, principalmente, por el profesor LEANDRO CAÑIBANO; quien a nombre propio ha desarrollado esta idea desde los años 70 y en épocas más recientes la ha complementado con el profesor J. A. GONZALO ANGULO<sup>29</sup>. Es preciso advertir que en esta corta síntesis se obvia lo correspondiente al programa de investigación formalizado en vista de las ya mencionadas milimétricas similitudes con lo que en el capítulo anterior se denomina como los *intentos formalizadores*, según el trabajo del profesor Túa, citado numerosas veces a lo largo del desarrollo temático.

Con una característica más genérica y prolongada en el tiempo se da a conocer uno de los ejercicios "taxonómicos" con que se ha abordado la evolución del pensamiento contable, denominado como los *programas de investigación en contabilidad*, que de acuerdo con su autor principal, citado anteriormente, son tres:

- *Programa de investigación legalista*
- *Programa de investigación económico*
- *Programa de investigación formalizado*

#### 1.3.1 Programa de investigación legalista

Amplio en el horizonte del tiempo, abarca los desarrollos teóricos caracterizados por tener como fuente de inicio o "primera piedra"<sup>30</sup> la concepción de la contabilidad ligada estrictamente a la normatividad, incluyendo de esta última sus mutaciones en el tiempo. Como programa posee amplios antecedentes que se pueden situar incluso en tiempos memorables, pero que se reconocen en la mayoría de los textos solo después de la famosa publicación sobre la partida doble que hiciera Luca Pacioli; pasando a través de importantes periodos históricos hasta llegar a épocas más conocidas en la actualidad, e identificadas por su cercanía a los esquemas de regulación o autorregulación contable, propios de Estados Unidos.

---

<sup>29</sup> CAÑIBANO y GONZALO. Op. cit. p.13

<sup>30</sup> CAÑIBANO. Op. cit. p.10

En el contenido específico se destacan aquellas concepciones del período clásico<sup>31</sup> donde las disposiciones de orden legal procedentes de la autoridad gubernamental se convierten en las principales determinadoras de las prácticas contables, identificadas por dar a la contabilidad una connotación como medio de prueba para el reconocimiento de los derechos y obligaciones surgidos de la relación entre propietarios y terceros, y en tal sentido se orientan los desarrollos contables; por supuesto, cabe destacar que a esta caracterización Cañibano la reconoce dentro del subprograma de *códigos y normas legales*<sup>32</sup>. En su devenir se extiende hasta la actualidad, donde la figura de la normatividad como legislación es sustituida por la aparición de modelos de regulación contable sustentados en lo que se conoce como *principios de general aceptación* y *marcos conceptuales*, los cuales proceden de instancias no gubernamentales, es decir, por iniciativas gremiales privadas y en respuesta a los intereses o demandas públicas de información, sin descartar influencias de otro tipo, y metodológicamente estructurados a partir de las inferencias hechas de la práctica.

### 1.3.2 Programa de investigación económico

Al igual que en las escuelas económicas, la necesidad de reflejar la realidad económica figura como el principal gestor de la introducción del pensamiento contable en la era económica. De este modo caracterizan inicialmente los desarrollos asociados a este programa, la búsqueda de soluciones orientadas a resolver la manera en que se puede reconocer, procesar y reflejar los efectos que sobre los recursos causan fenómenos económicos como la inflación; llevando naturalmente a que se vinculen de manera intensiva, al que hacer contable, conceptos propios de la teoría económica como el de valor y la solución que de éste da a los problemas de valoración.

Por los afanes que traen consigo el paso a través de los diferentes períodos de tiempo y el cambio en las circunstancias respectivas, los desarrollos teóricos propios de este programa incursionan en la solución de otro tipo de necesidades que difieren de las inicialmente planteadas, por lo que es preciso que se describan a partir de Cañibano los subprogramas que hacen alusión a éstos, entre los que se mencionan:

- *La búsqueda del beneficio verdadero*
- *Utilidad para el decisor*

---

<sup>31</sup> TUA. Op. cit. p. 46

<sup>32</sup> CAÑIBANO y GONZALO. Op. cit. p. 21

- *Teoría contable positiva*

El primero de ellos da respuestas concretas a las necesidades que se tenían de determinar la magnitud real de los excedentes, utilidades o resultados del periodo, entendiéndose en términos del poder adquisitivo; e igualmente direcciona sus preocupaciones al establecimiento de nuevas formas de valoración diferentes al costo histórico y más consecuentes con la realidad, como lo son el valor neto de realización, valor de mercado, de reposición, entre otros.

En vista de los cambios en las circunstancias y en los intereses de los usuarios, el segundo subprograma accede a la idea de que la contabilidad no es más valiosa cuando refleja la realidad económica, sino cuando es útil para la toma de decisiones; por lo que se llega a un concepto relativo de importancia que se encuentra siempre supeditado a la eficacia con que ésta permita cumplir los objetivos de quienes actúan como decisores.

Finalmente se encuentra la teoría contable positiva, que a diferencia de los anteriores subprogramas no tiene un punto general de llegada para sus elaboraciones, si no que más bien actúa en correspondencia con la demanda de prácticas contables y procedimientos especiales provenientes de sectores específicos, buscando que sus soluciones se ajusten a los mismos. Esto por supuesto dificulta la identificación de un patrón conceptual general que le caracterice.

Por lo anterior se puede inferir que el objetivo de éste último subprograma se sale de cualquier pretensión disciplinal y más bien se ratifica en un contexto operativo, donde se propone la elaboración de aplicaciones bastante cercanas al mundo de los mercados financieros y de bienes, lo cual es consecuencia de la evidente relación que guarda con los fundamentos teóricos de los mismos. Como muestra de ello se encuentran el *modelo de valoración de activos financieros*, y varias tendencias orientadas a determinar la correlación que existe entre las cifras contables y el comportamiento de los precios en los mercados citados anteriormente, entre otros. En materia netamente contable gana relevancia las investigaciones que en el marco de este subprograma tienen como objetivo determinar el contenido de normas contables<sup>33</sup> que más favorecen la implementación de ciertas prácticas y a partir de las cuales se busca la influencia del regulador contable; todo a partir de formas empíricas de proceder, cuyo fuerte no está en la rigurosidad metodológica.

---

<sup>33</sup> CAÑIVANO y GONZALO. Op. cit. p. 38

### 1.3.3 Escuelas y programas de investigación en contabilidad: una reflexión necesaria

De antemano se sabía que las denominaciones de escuelas y programas de investigación, mas que originarse en diferencias sustanciales sobre los aspectos temáticos que contienen, obedecen a clasificaciones particulares que los autores dan para efectos metodológicos, los cuales a su vez corresponden a los intereses investigativos. El caso particular nos ha lleva a considerar las obras de JORGE TUA PEREDA y LEANDRO CAÑIBANO<sup>iii</sup>, previamente citadas en las líneas anteriores como fuentes de estas descripciones.

Una conclusión apresurada y superficial a partir de las clasificaciones preliminares con que cada uno de los autores en referencia procede, permitiría pensar que la explicación de la evolución del pensamiento contable a través de las escuelas clásicas, económicas, los enfoques que giran en torno al paradigma de la utilidad y los intentos formalizadores se corresponde temáticamente con la de los programas de investigación legalista, económico y formalizado, respectivamente; hasta el punto de opinar que unos son los sustitutos de otros, valga decir, que la escuela clásica es lo mismo que el programa de investigación legalista, por ejemplo.

Sin embargo, cuando es posible abordar cada una con un nivel mayor de detalle encontramos que, si bien es cierto que ambas clasificaciones pretenden dar razón del transcurrir histórico del pensamiento contable, también lo es el hecho de hacerlo desde diferentes puntos de vista, o más bien, movidos por intereses disimiles. De este modo se encuentra en Túa (1995) un enfoque de corte historicista, cronológico y detallado en cuanto a las prácticas, y en Cañibano (1979 y 1995<sup>iv</sup>) una propuesta de corte paradigmático que bordea las generalidades con que se identifican los distintos desarrollos investigativos.

Por esta razón se encuentra que un enfoque incluido en el marco de una de las escuelas, haría parte a su vez de un programa de investigación a manera de contrasentido. Caso concreto es lo que sucede con lo que Túa denomina como la "escuela económico-deductiva norteamericana"<sup>34</sup>, cuyo contenido es similar a lo que Cañibano describe dentro del "programa de investigación legalista", en lo que corresponde a la determinación de los principios contables<sup>35</sup>.

---

<sup>34</sup>TUA. Op. cit. p. 65.

<sup>35</sup>CAÑIBANO y GONZALO. Op. cit. p. 22.

No obstante lo anterior, es posible igualmente determinar que la generalidad de Cañibano permite esclarecer, explicar o hallar la causa fundamental de los desarrollos contables que se describen especialmente en los periodos clásico y económico de Túa; destacándose entre estos, por la alineación con los objetivos de éste trabajo, lo encontrado al confrontar los desarrollos de los enfoques clásicos con el programa de investigación legalista y que se sintetiza en lo siguiente:

En las descripciones hechas en la sección correspondiente a las escuelas clásicas, la mayoría de los desarrollos comprendidos en este periodo, que Túa ubica entre los siglos XVIII y XX, se caracterizaron por su marcado énfasis contista y la recurrente preocupación por asuntos como el patrimonio, la administración y control del mismo, el reflejo de los avances en el postulado de entidad y sobre todo la vinculación contable de las relaciones entre propietario y terceros, con sus respectivas actuaciones. Al ponerse en cuestión las razones de lo anterior, basta con mirar la obra de Cañibano para establecer que los motivos fundamentales de tales propuestas se originaban en los requerimientos legales que ya venían de tiempo atrás, aproximadamente desde el año 1549 según Cañibano y tiempos mas remotos si se consultan autores como Franco (2003 p. 118-119), los cuales tenían como eje fundamental la decisión de considerar la contabilidad como medio de prueba para sustentar el patrimonio y demostrar la existencia de obligaciones y derechos atribuibles a propietarios y terceros, llevando al establecimiento de un concepto de veracidad y objetividad de las cifras, fundamentado en la concordancia con las disposiciones legales.

Así como lo anterior se podrían encontrar muchas mas particularidades, que necesariamente se decantarán en las descripciones posteriores relacionadas con el tema objeto.

## 2. EL CONCEPTO DE CONTABILIDAD COMO ALGEBRA DEL DERECHO

Es necesario confesar que la pretensión de hallar una precisión teórica a cerca de ésta denominación ha sido motivada exclusivamente en curiosidades académicas; no obstante tiene sentido tratar de ampliar el panorama acerca del contexto en el cual surge éste concepto como quiera que, al menos en Colombia, solo hemos tenido acceso a él cuando nos hemos remitido a textos como los de *Jorge Túa Pereda*<sup>36</sup> y *Leandro Cañibano*<sup>37</sup>, en los que se hace la referencia solo de modo transitorio y rutinario, quedando lo demás a disposición de la "imaginación".

### 2.1 ORÍGENES Y CARACTERIZACIÓN

En principio hay que mencionar a **PIERRE GARNIER** como el precursor de ésta denominación que, en el año de 1947, se introdujo formalmente en la literatura contable; y aunque en su obra no se proporciona una definición exacta de lo que se entiende por *álgebra del derecho*<sup>38</sup>, si es posible determinar a partir de ella el contexto en el cual se hace la mención y las principales influencias que le guían.

La caracterización del citado concepto se da a partir del reconocimiento que Garnier le hace a varios autores que han tomado por objeto en sus respectivos trabajos la relación entre *contabilidad-derecho-economía política*. En cuanto a la relación puntual de la contabilidad con el derecho, hace especial énfasis en pronunciamientos hechos por juristas al respecto, aunque en el escenario del *derecho comercial y el derecho societario*<sup>39</sup>.

Sobre las causas que caracterizan dicha relación se exponen cuatro razones, que se transcriben en su orden a continuación:

---

<sup>36</sup>TUA PEREDA, Jorge. Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. *En*: Revista Contaduría Universidad de Antioquia. Medellín. N°13 (septiembre 1988); p. 11.

<sup>37</sup>CAÑIBANO y GONZALO. Op. cit. p. 20.

<sup>38</sup>GARNIER, Pierre. La comptabilité: algèbre du droit & méthode d'observation des sciences économiques. París. 1947. Traducción: Daniel Robert. Resolución minjusticia N°2065 de diciembre 09 de 2003.

<sup>39</sup>Ibíd. p. 53.

- Uno de los objetos de las ciencias jurídicas es el estudio de los derechos que pueden ejercerse sobre bienes, directa (derechos reales) o indirectamente (derechos de crédito).

- La observación contable se divide en períodos llamados Ejercicios. Y esta escisión, puramente técnica, tiene importantes consecuencias en Derecho.

- Además, la contabilidad bajo su forma habitual, llamada "de parte doble", se propone buscar y analizar los Hechos contables, causas de las modificaciones físicas o jurídicas sufridas por los Bienes o los Derechos, temas de sus observaciones.

- Finalmente, estos Bienes y estos Derechos, así como los Intercambios de Servicios sometidos con ellos a la observación contable, se incluyen en el ciclo económico de la producción, la circulación, y del consumo de las riquezas<sup>40</sup>.

Lo anterior se refuerza con la ampliación que Garnier hace especialmente de la primera razón, cuando agrega que justamente la contabilidad comercial tiene por objeto:

*"la observación y la descripción de las modificaciones sufridas en el tiempo por un grupo de Bienes y por los Derechos que se ejercen sobre el mismo. (...) Aunque la contabilidad comercial no abarque la universalidad del campo de las ciencias jurídicas, su objeto muy preciso es el estudio de algunos fenómenos jurídicos y económicos relativos a los Bienes y a las Obligaciones<sup>41</sup>".*

Así pues, puede concluirse preliminarmente que el contexto en que se caracteriza el concepto de contabilidad como *álgebra del derecho*, no sobrepasa el de las meras aplicaciones si se tiene en cuenta que se hace una referencia explícita de la contabilidad comercial e igualmente respecto al derecho; Por lo tanto, una posible aproximación al concepto en mención lo podríamos encontrar en la definición que diera *Lluch Capdevilla*<sup>42</sup> sobre la contabilidad en los siguientes términos: "*La contabilidad es la ciencia que deduce de la teoría económica y jurídica el conjunto*

---

<sup>40</sup>Ibíd. p. 53, 54.

<sup>41</sup>Ibíd. p. 53.

<sup>42</sup>CAPDEVILLA, Lluch. 1951. p. 35, citado por TUA PEREDA, Jorge. Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. En: revista CONTADURIA Universidad de Antioquía. Medellín. N° 13 (septiembre 1988); p.15.

de principios que deben regular el registro ordenado de las operaciones económicas (...)." (Subrayado fuera de texto); de igual forma, Fernando Boter<sup>43</sup> aporta un importante complemento a este efecto cuando sostiene que "La contabilidad está estrechamente relacionada con el derecho: en tal sentido, puede decirse que toda respuesta que produce la contabilidad se fundamenta en motivaciones jurídicas (...)". Es preciso aclarar que estas dos últimas citas hacen parte del marco referencial incorporado al anteproyecto de este trabajo.

Epistemológicamente, lo apreciado se acerca bastante a los planteamientos que Túa inicialmente destacara de la escuela jurídico-personalista<sup>44</sup> y que posteriormente clasificara en la *escuela personalista*<sup>45</sup>; toda vez que se enfatiza de manera insistente en el tema de los bienes, derechos y obligaciones y su relación con la contabilidad, en el marco de los parámetros estrictamente legales e independiente que se mencionen aspectos económicos, que por demás no superan el ámbito transaccional. En contexto, y sin que haya una reseña explícita, los planteamientos en consideración conservan algunos rasgos que inclinan a pensar que aun subyacen elementos de aquella postura que concibe la contabilidad como medio de prueba, pues de otra forma no fueran insistentes las referencias ya citadas; de tal manera que son un elemento importante que la ratifican dentro de las caracterizaciones expuestas en el marco de las mencionadas escuelas, especialmente en la primera.

---

<sup>43</sup>BOTER, Fernando. Las doctrinas contables, citado por CARDONA A., John. El derecho y su relación con la contabilidad. En: Memorias 13er. Congreso nacional de estudiantes de contaduría Pública. Medellín. Marzo 1999. p. 87.

<sup>44</sup>TUA PEREDA, Jorge. Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia. Medellín. N°13 (septiembre 1988); p. 14.

<sup>45</sup>TUA PEREDA, Jorge. Evolución y situación actual del pensamiento contable. En: Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría. N°20 (octubre-diciembre 2004). p. 50.



## 2.2 LA CONTABILIDAD COMO ALGEBRA DEL DERECHO, ¿UNA ETAPA SUPERADA?

Esta clase de preguntas seguramente entra en la clasificación de aquellas que nunca se quisieran responder, y todo por que expresar un criterio tanto en sentido negativo como positivo tiene la implicación de dejar un vacío en el lado opuesto; sin embargo podrían hacerse una serie de observaciones que, a pesar del relativismo que las cobija, si pueden ser una guía importante.

A juzgar por lo expuesto, tanto en las escuelas como en los programas de investigación, sería fácil decir que esta etapa queda más que superada teniendo en cuenta su adscripción y afinidad con la tradición legalista, que por ubicación precede a la económica y formalizada; lo cual es viable. Sin embargo habría que considerar otra serie de variables que pasan por repasar este concepto en el terreno de la distinción entre la teoría general de la contabilidad, sus aplicaciones y los sistemas contables.

### 2.2.1 A propósito de la teoría general y sus aplicaciones

La consideración de la teoría general y sus aplicaciones pertenece un debate que diversos autores han planteado en varios sentidos, llegando algunos a desarrollarlo desde el plano de sus diferencias y otros, por el contrario, como necesario complemento; sin embargo, al margen de cualquier enfoque posible de estudio si es claro que existen elementos característicos atribuibles a cada una, como los que siguen:

La teoría general en su acepción básica implica la necesaria incorporación de postulados, principios e hipótesis que gozan de cierto nivel de aceptación, universalidad y validez en el tiempo, espacio y las circunstancias, aunque no siempre de manera perpetua. Esto, teniendo en cuenta que la misma adscripción a la dinámica de la ciencia le imprimen necesariamente algunas de sus mas destacadas cualidades, que llevan a advertir sobre los límites inherentes a su lógica misma; como decir que a pesar de su universalidad y validez no son únicas, irrefutables e indiscutibles y mas bien se someten permanentemente al escrutinio que se da bajo el esquema planteado por *Kuhn* en su *estructura de las revoluciones científicas*, donde la posibilidad de ser reemplazadas son una realidad latente siempre que su capacidad para englobar la generalidad de su objeto no supere las expectativas de una comunidad científica. Esto lo ratifica Túa cuando refiriéndose a éstas menciona lo siguiente: "*Podemos discutir las,*

*aceptarlas o rechazarlas, pero nunca imponerlas por irrefutables. Tengamos siempre en cuenta que la historia de la ciencia es la historia del rechazo de teorías que previamente habían sido aceptadas*<sup>46</sup>. En todo caso, y sin que haya dudas al respecto, las teorías se conciben para acceder a la generalidad y esencia del conocimiento, contable para este caso, no obstante la relatividad que las pueda cobijar en cuanto a su permanencia.

Por su parte las aplicaciones son derivaciones de la teoría general que se traducen en prácticas orientadas a operar sobre entornos y problemas específicos, guardando siempre coherencia con los principios que le sirven de sustento. En contabilidad este tipo de planteamientos, sumado al anterior, cobra vigencia hoy más que nunca, especialmente por la aspiración que se tiene de elevar la contabilidad a la categoría de ciencia.

A partir de los elementos expuestos, vale retomar aquí la pregunta que se formulaba en páginas anteriores referente al dilema que representa saber si los desarrollos propuestos por las escuelas contables contribuyen realmente al fortalecimiento de la teoría general de la contabilidad o si por el contrario se identifican con sus aplicaciones, haciendo referencia expresa a los términos con que aborda esta discusión el profesor Túa Pereda<sup>47</sup>.

Existen varios trabajos que indirectamente abordan el tema y realmente proporcionan una luz para responder a lo anterior; solo por mencionar algunos, podemos ubicar el libro *Reflexiones contables* del contador público Rafael Franco Ruiz y la excelente ponencia denominada "*La crisis de la universidad: ¿una lección para reconstruir el tránsito disciplinar de la contabilidad en Colombia?*"<sup>48</sup> realizada por el igualmente contador público Danilo Ariza Buenaventura. Ambos, como otros pocos, tienen el mérito de abordar la historia de la contabilidad a partir de la misma historia general, de tal manera que es posible encontrar en sus propuestas pasajes que pudieran considerarse propios de la antropología, arqueología, sociología, entre otros; permitiendo de paso hacer un adecuado ejercicio de ubicación y contextualización de la historia conocida o "comercial" de la contabilidad. Justamente el análisis de los elementos contenidos en los mencionados trabajos permiten concluir, siendo un poco pretencioso decirlo, que

---

<sup>46</sup> TUA PEREDA, Jorge. La investigación en contabilidad: una reflexión personal. En: revista Contaduría Universidad de Antioquia. Medellín. Marzo 1993. p. 98.

<sup>47</sup> *Ibíd.* p. 97 y ss.

<sup>48</sup> ARIZA BUENAVENTURA, Efrén Danilo. La crisis de la universidad: ¿una lección para reconstruir el tránsito disciplinar de la contabilidad en Colombia? En: Revista Lúmina. N°05 (octubre 2004). p. 171.

la evolución del pensamiento contable expuesta y que hoy normalmente se consume es apenas una fracción del mismo que se ha desarrollado en el contexto de la sociedad capitalista; de esta manera, lo que de acuerdo a esto hemos llamado teoría contable se limita a una de sus aplicaciones llevada al ámbito comercial y financiero hasta nuestros tiempos.

### 2.2.2 ¿Teoría general de la contabilidad o sistema contable?

Es una cuestión pertinente a propósito de las consideraciones hechas sobre la teoría general y sus aplicaciones; que en su trámite ha de llevarnos sobremanera, en primer lugar, por ampliar un poco sobre aquello que en el contexto de la teoría contable se conoce como los *sistemas contables*. Al respecto, éstos pueden concebirse como derivaciones de la teoría general de la contabilidad, sobre la que además no hay una construcción definitiva, y en su caracterización se infiere un consenso en el sentido que se les identifica por la incorporación que hacen de normas, objetivos, técnicas y procedimientos, entre otros, orientados a solucionar problemas puntuales como clara expresión de los intereses específicos que le mueven e influyen; de este modo, encontramos expresiones representativas como lo es la *contabilidad financiera, de costos, ambiental, nacional* y en su defecto cualquiera que pretenda el alcance de unos fines específicos, sin dejar de mencionar la que se impone en diversos países por vía jurídica, como lo es el caso Colombiano, habitualmente reconocido por sus fines impositivos. Por lo citado podemos decir de antemano que son los sistemas contables los que eventualmente pueden ser objeto de influencias e intereses ajenos al de la ciencia misma.

Con esto en mente: *¿es el concepto de contabilidad como algebra del derecho un asunto que podría corresponderse con la teoría general o con los sistemas contables?*

Las razones fundamentales que soportan el concepto de contabilidad como algebra del derecho, como se señalaba inicialmente, son planteadas primordialmente en el escenario específico del derecho comercial, desde el cual proceden las nociones que sobre bienes y derechos deben ser observadas por la contabilidad para la adecuada interpretación de los movimientos y modificaciones en que pueden incurrir éstos en desarrollo de una transacción. Esto como tal lleva a suponer que se admite la subordinación contable a unos planteamientos de orden legal que pueden considerarse como ciertos e indiscutibles, siempre que se imponen jurídicamente en respuesta a unas costumbres, particularidades y finalidades dentro de un sistema de relaciones sociales de tipo comercial; asunto que es sintomático en la configuración de un sistema contable y contrario a las

pretensiones de la teoría general, entre otras cosas por que el primero trabaja bajo unas concepciones impuestas que claramente son incompatibles con la lógica científica que ha de predominar en la segunda.

Esto da pie para concluir que en efecto el concepto de contabilidad como algebra del derecho es un asunto que se corresponde esencialmente con la lógica de los sistemas contables, en vista de las particularidades presentes en su caracterización; las cuales distan eventualmente de una tipificación postulable como rasgos universales. Por lo tanto, independiente de sus influencias epistemológicas, es en tal contexto en el que se debería juzgar, si se quiere, su validez actual como característica de la contabilidad.

### **2.2.3 Hacia una posible respuesta sobre lo vigente y obsoleto**

Con el fin de ir concretando ciertos aspectos relacionados con el interrogante principal que se ha formulado en este capítulo, a continuación se exponen algunos elementos adicionales desde los cuales se puede dar una posible respuesta; los cuales transitan por la oportuna evaluación que debe hacerse del citado concepto de contabilidad en el escenario de la investigación y los sistemas contables.

En investigación distinguimos dos modalidades: disciplinal y aplicada. La primera ha centrado tradicionalmente sus preocupaciones en cuestiones de fondo como la epistemología, el objeto, método y la consolidación de una teoría general para la contabilidad; y la segunda, por las influencias actuales que recibe del programa de investigación económico y formalizado, toma parte direccionando sus intereses a indagar sobre aspectos muy puntuales que tienen como finalidad producir en su mayoría soluciones e instrumentos de carácter financiero, estadístico, econométrico y matemático al servicio de los negocios, como el *Modelo CAMP/HEM*, *Teoría de la Agencia*, entre otros. Estas serían las razones mas importantes para considerar que en cuanto a la actividad investigativa el *concepto de contabilidad como algebra del derecho* se ha superado en gran parte, guardando por supuesto las debidas proporciones y distancias por casos como el Colombiano, donde las iniciativas de orden legal aun acaparan la atención de un amplio sector contable que desarrolla investigación aplicada, especialmente en el campo tributario y comercial, del que se destaca lo relacionado con el nuevo régimen de insolvencia empresarial que reemplaza la ley 550 de 1999.

Con relación a los sistemas contables, teniendo en cuenta lo que se planteaba anteriormente al respecto, solo quedaría agregar que son el hábitat por excelencia en el que se ha desarrollado el concepto de contabilidad como algebra del

derecho, en medio del cual ha permanecido vigente todo este tiempo y seguramente a través del cual se proyectará en los periodos subsiguientes. Esto, por supuesto, se entiende siempre que en el fondo exista la subordinación de la contabilidad, como técnica, a unos objetivos e intereses establecidos por medio de normas jurídicas y/o regulación contable, a partir de la cual ésta deba deducir su horizonte operativo para dar respuestas satisfactorias en función de las finalidades que se le asignen dentro de un modelo específico; que no necesariamente debe estar relacionado con el ámbito comercial sino de cualquier naturaleza, donde el derecho como medio de justificación y legitimación aporte su carácter coercitivo.

En resumidas cuentas, los elementos anteriores se podrían sintetizar en lo siguiente: el concepto de contabilidad como algebra del derecho se ha superado mayoritariamente en el campo de la actividad investigativa, mas no así en el de los sistemas contables.

## 2.3 IMPLICACIONES ACTUALES: APROXIMACIÓN A SUS FUNDAMENTOS

¿Nos proporcionan las circunstancias actuales los elementos suficientes para afirmar que es viable hablar de un neo-concepto de la contabilidad como algebra del derecho? Bordeando la osadía, podría decirse que si, aunque con las debidas precauciones y brindando las aclaraciones que correspondan.

### 2.3.1 Perspectivas de la regulación contable

Recientes discusiones gremiales en Colombia han sido un punto de referencia importante para conocer sobre este tema y afirmar que aquello que se pudo haber considerado como una etapa pasada para la contabilidad hoy por el contrario se fortalece y se postula como una megatendencia<sup>49</sup> importante, incluso a nivel mundial; advirtiendo, por supuesto, los cambios que trae consigo en aspectos como las instancias de donde procede la regulación contable y su "jurisdicción", para los que sirve de antesala alguno de los pasajes correspondientes a las descripciones del programa de investigación legalista, donde se mencionaban orígenes no gubernamentales y puntualmente iniciativas gremiales privadas para la elaboración y emisión de regulación contable que, dicho sea de paso, elevan su campo de aplicación del ámbito nacional al internacional; verbo y gracia, los *International Financial Reporting Standar -IFRS-* (Estándares Internacionales para Reportes Financieros, por su significado en inglés) anteriormente llamados *Normas Internacionales de Contabilidad -NIC's-*, emitidos por la International Account Standar Board *-IASB-*, y el proyecto *ISAR* proveniente de la Organización de las Naciones Unidas *-ONU-*; que además cobran gran protagonismo en el escenario actual a propósito del debate que ha surgido sobre la conveniencia de adoptar, adaptar o converger estándares internacionales de contabilidad para Colombia.

Rafael Franco aporta igualmente destacados elementos de juicio para tratar la actualidad de esta discusión, a partir de lo que el ha denominado como *megatendencias en el enfoque jurídico*<sup>50</sup>; pues tomando su obra como fundamento se encuentra que aquello que se ha citado como ejemplos de regulación en el

---

<sup>49</sup>FRANCO RUIZ, Rafael. Hacia un modelo de contabilidad integral. En: revista internacional Legis de contabilidad y auditoría. N°15 (julio-septiembre 2003). p. 124.

<sup>50</sup>Ibid.

ámbito internacional son a su vez la expresión mas clara del futuro que le corresponde a la contabilidad, entendida en el marco de los sistemas contables; valga decir, destinada a desenvolverse bajo la lógica de la estandarización y cuyos procedimientos, técnicas y normas se establecen en reciprocidad, por un lado, con las necesidades empresariales de consolidación y comparación de información financiera a nivel internacional y, por otro, con las pretensiones de alineación total respecto a los intereses de los mercados internacionales de valores y el pensamiento único neoliberal, natural de la sociedad capitalista, que enfatiza entre sus objetivos por la conformación de economías de escala. Desde luego, las mencionadas reciprocidades consolidan a la contabilidad como un saber estratégico en el contexto de la sociedad capitalista.

### **2.3.2 Hacia un “neo-concepto” de contabilidad como algebra del derecho**

Teniendo en cuenta algo que se insinuaba en líneas anteriores, puede decirse de antemano que cada vez que en un contexto determinado se configure e identifique la subordinación de la contabilidad a las normas legales o regulación contable como premisa básica de sus elaboraciones, se estarán dando las condiciones necesarias para afirmar que allí esta presente el concepto de contabilidad como algebra del derecho; lo demás son particularidades del sistema contable. Hacia este punto se dirige cualquier pretensión de formular un neo-concepto en el sentido mencionado, que podrá traer cambios en cuanto al escenario más no en los protagonistas y por supuesto, sin alterar la esencia de lo que implica.

Lo que si debe puntualizarse es el sentido en el cual conviene entender el “Derecho”, de acuerdo con las particularidades del escenario en que se han expuesto las perspectivas de la regulación contable; de tal manera que es pertinente concebirlo en su función natural como regulador y armonizador de las relaciones sociales, para este caso en el ámbito económico y de negocios, y no en relación a las instancias jurídicas y legislativas del poder público con los que tradicionalmente se le ha asociado en otras épocas respecto a la contabilidad. En cualquier caso la aclaración hecha, más que representar una redefinición, le significa al derecho volver a ser entendido en su esencia, independiente de la cuestionada autonomía con que se desenvuelve en circunstancias actuales.

### 3. OBSTACULOS PARA EL DESARROLLO CIENTIFICO DE LA CONTABILIDAD

En general puede afirmarse que, en una disciplina no podrá presentarse mayor obstáculo, para su desarrollo científico, que la misma negativa de sus asociados para emprender procesos de investigación o por lo menos de indagación sobre sus bases fundamentales. Este podría ser el caso de la contabilidad, aun a sabiendas que la investigación es una actividad que históricamente a estado en cabeza de grupos minoritarios; no obstante se hacen las siguientes consideraciones.

#### 3.1 HISTORIA, TEORÍA E IMAGINARIOS EN CONTABILIDAD

Sin desmerecer importantes trabajos que, pretendiéndolo o no, han ayudado a controvertir la tendencia de lo que se pretende socializar al respecto, la misma historia de la contabilidad y sobre todo el contexto en el que esta generalmente se ha contado llevan a convertirla en uno de los principales obstáculos o impedimentos para su desarrollo científico, en tanto se han excluido de ésta amplios pasajes y antecedentes que la relacionan con tiempos mas remotos en el devenir de la humanidad. Con esto es consecuente el hecho que la historia hoy conocida y consumida, como se hacía referencia en líneas precedentes, no supere el contexto mismo en que se ha desarrollado el capitalismo, redundando en la estructuración de propuestas sobre teoría de la contabilidad y la evolución de su pensamiento necesariamente condicionados, que afectan sus pretensiones de universalidad y fortalecimiento disciplinal; advirtiendo que de la primera aun no hay una versión definitiva.

Esto ha desembocado en el surgimiento de imaginarios de contabilidad que en su versión más amplia no superan las caracterizaciones atribuibles a los sistemas contables, es decir, supeditados a normas y objetivos o fines de donde provienen los procedimientos y técnicas que seguramente ya se conocen en forma amplia. Todos estos elementos sumados encuentran eco en los procesos de formación adelantados por universidades, si se quiere; de tal modo que se difunde un concepto de contabilidad equivalente a los imaginarios, lo cual de entrada anula los intereses de investigación disciplinal o por lo menos de procesos de indagación profundos y esenciales, obligándolos a relegarse en su mayoría a espacios extracurriculares y voluntarios. En este sentido hay una contribución directa al surgimiento del mayor obstáculo para el desarrollo científico que se mencionaba al principio.



### 3.2 LA REGULACIÓN CONTABLE COMO OBSTÁCULO

Uno de esos imaginarios que impide la gestación de procesos de investigación disciplinal, en tanto se ha difundido y ganado aceptación incluso en los claustros universitarios como parte del discurso académico, es el relacionado con la regulación contable, que en su concepción esta perfectamente contenido en los acápites del ya expuesto concepto de contabilidad como algebra del derecho; no obstante como obstáculo puede ser mas sencillo de lo que pareciera.

Dicho obstáculo consiste justamente en limitar el concepto de contabilidad a lo que de ella dispone la regulación contable, como quiera que ésta tiende a incorporar dentro de sus parámetros, en mayor medida, los intereses y objetivos de mismo sistema contable que sostiene y no los aportes con los que la investigación contribuye a la disciplina, como debería ser; obteniéndose de este modo una base académica y de trabajo sustentada en lo que Rafael Franco ha denominado como una *regulación sin identidad*<sup>51</sup>, considerada a propósito como una de las siete plagas que amenazan el ejercicio de la Contaduría Pública, para entrar en el campo profesional, que no necesariamente representa la realidad. Esto se ratifica cuando al leer a Rafael Franco se encuentran expresiones en el siguiente sentido: *"La regulación como problema del derecho se soporta en una conveniencia determinada por intereses dominantes en una organización social, siendo las relaciones sociales de producción las que imponen su prevalencia"*<sup>52</sup>, a lo cual agrega: *"La conveniencia suplanta la verdad como objetivo de la información"*<sup>53</sup>.

De esta manera se imponen social y profesionalmente ideas sobre la contabilidad que en ningún sentido se corresponden con los planteamientos disciplinales, pero que a veces por la fuerza del mismo habito producto del poder vinculante, del que goza la regulación, terminan siendo verdades aparentes a las que en algunos casos se les ha otorgado erróneamente el titulo de teoría contable. Todas estas apreciaciones van determinando igualmente una serie de prioridades y desvíos, en ocasiones investigativos, donde se opta generalmente por conocer el contenido de las normas y/o regulación por encima de los desarrollos y aportes asociados a la teoría contable; de tal manera que, en palabras del profesor Rodrigo Loaiza, "la

---

<sup>51</sup>FRANCO RUIZ, Rafael. Contador público: siete plagas amenazan. Documento. 2002. p. 2.

<sup>52</sup>FRANCO RUIZ, Rafael. Contabilidad integral: teoría y normalización. p. 44

<sup>53</sup>Ibíd.

*solución de los problemas e inconsistencias presentados en contabilidad termina por asumirlos la hermenéutica jurídica y no la epistemología contable*<sup>54</sup>

Bien lo señala el profesor Hernán Quintero cuando en la tesis N°1, de su propuesta "*Hacia una escuela de investigación científica en contabilidad*", sostiene que:

*Los modelos de normalización contable impiden la construcción de una contabilidad teórica. Ellos dependen en buena parte de las constituciones de los Estados. Éstas no admiten contradicciones. En consecuencia, ningún saber con pretensión de cientificidad puede desarrollarse tomando como fundamento de su discurso la aprehensión de verdades absolutas o dogmas. Por desconocimiento de este hecho se cometen serios errores metodológicos; entre otros, se desperdicia tiempo buscando encontrar a través de las leyes, y no de la investigación, el desarrollo de la contabilidad (...)*<sup>55</sup>

Para una adecuada lectura, la palabra *normalización* debe ser entendida de acuerdo a la siguiente referencia que se toma de Rafael Franco al respecto:

*El lenguaje cotidiano considera normalización como antítesis de crisis, generalización de una conducta o procedimiento compartido (...). Por eso se toma normalización como sinónimo de otros vocablos como regulación (...).*

*Normalización ha tomado carrera en nuestra legislación por eventos accidentales por prescripciones jurídicas mercantiles que establecieron el sustantivo norma, para referirse a "principios" o procedimientos contables. Por esto la actual etapa de desarrollo del pensamiento contable nacional se ha denominado como de normalización*<sup>56</sup>

Es en este sentido en el que se entiende que la regulación contable constituya un obstáculo para el desarrollo científico de la contabilidad; lo cual desde luego no excluye que, dependiendo de las influencias y particularidades del contexto, pueda impactar en mayor medida a ciertas comunidades disciplinares y a otras no tanto, como sería el caso de Colombia, donde la adscripción de la contabilidad a la tradición legalista aun se encuentra muy arraigada en la cultura contable.

---

<sup>54</sup>Apuntes resultantes de una conversación informal acerca del tema

<sup>55</sup>QUINTERO CASTRO, Hernán. Hacia una escuela de investigación científica en contabilidad. *En*: Lumin@ Revista electrónica. N°05 (octubre 2004). p. 13.

<sup>56</sup>FRANCO RUIZ, Rafael. Contabilidad integral: teoría y normalización. p. 37

#### 4. VERIFICACION DE HIPOTESIS

Sin importar que el trabajo no se hubiera planteado en un principio como de carácter exploratorio, dentro de las elaboraciones correspondientes al anteproyecto se encuentra incluido un aparte destinado al establecimiento de la hipótesis que habría de guiar el curso de acción para el desarrollo del mismo. Dicha hipótesis se expresa en los siguientes términos:

La adscripción de la contabilidad al derecho, como parte del discurso disciplinal y académico, ha generado una distracción y por ende un extravío en el curso normal de los avances del pensamiento e investigación contable; de tal manera que los desarrollos alcanzados en este sentido, se han centrado mas en los asuntos técnicos y tecnológicos que en un interés verdadero de aportar significativamente al fortalecimiento de una teoría general.

En términos generales, la comparación del contenido del trabajo, específicamente en lo que tiene que ver con los numerales 2.2, 2.2.1, 2.2.2, 2.2.3, 3, 3.1 y 3.2, con el planteamiento de la hipótesis, arroja como resultado la presencia de una gran afinidad y correspondencia entre lo proyectado y lo expuesto en el desarrollo temático; salvo por la expresión que reza "la adscripción de la contabilidad al derecho, como parte del discurso disciplinal" (subrayado fuera de texto), toda vez que en el mismo trabajo el concepto de contabilidad como algebra del derecho queda descartado como eventual factor de una posible evaluación a la luz la parte resaltada, siempre que el mismo derrotero temático condujo a determinar que aquello relacionado con el derecho pertenecía en determinante medida al ámbito de las aplicaciones y/o los sistemas contables y era en este sentido en el que se debía abordar para concluir acerca de su vigencia.

Aunque en el trabajo, a cambio del *derecho*, termina por enfatizarse en la regulación contable, esto no hace que difiera sustancialmente de los términos en que se expresa la hipótesis; y por el contrario guarda las adecuadas proporciones si se tiene en cuenta que justamente la regulación contable es un producto del derecho.

## 5. CONCLUSIONES

El hecho de haberse fundamentado la decisión de tomar como tema el concepto de contabilidad como algebra del derecho en una simple inquietud de carácter académico, aunado a la inexistencia de una bibliografía amplia sobre el tema que hubiera permitido ilustrar inicialmente al menos de forma básica, ha conllevado a una decepción en cierta medida toda vez que se habían fijado unas expectativas muy altas frente a su fuente primaria; esto es, no se ve en su caracterización un nivel de complejidad o abstracción acorde con el que suele asociarse cualquier elemento, termino, aporte de lo que se conoce como teoría contable en el ámbito de las comunidades comprometidas con la causa disciplinal. No obstante sorprende de manera grata la forma en que el trasfondo de este concepto ha influenciado toda una comunidad contable y la vigencia que cobra en la actualidad, valga decir, la subordinación de la contabilidad, en el contexto de los sistemas contables, a los parámetros legales en algunos casos y en general de la regulación contable; de tal manera que se deducen allí los elementos puestos hoy de presente a propósito del debate gremial sobre los estándares internacionales en contabilidad.

Queda claro que, en su naturaleza, el concepto de contabilidad como algebra del derecho tiene un origen que lo liga directamente con los sistemas contables, en vista de las influencias particulares a que se encuentra propenso en cualquier contexto o ámbito, que van desde el comercial, como lo indican su caracterización inicial, hasta las nuevas dinámicas de estandarización a nivel mundial con las cuales se le relaciona en la actualidad.

En cuanto a la discusión sobre si es o no una etapa superada, para corresponder al titulo del trabajo, ha podido establecerse que antes que nada debe determinarse el ámbito en cual debe darse la respuesta, como efectivamente se procedió al ubicar el escenario de la investigación contable y los sistemas contables, de los cuales pudo concluirse que en el contexto del primero la misma dinámica investigativa y sus tendencias actuales lo han superado, tanto en su aspecto disciplinal como aplicado, salvo algunos casos puntuales como el de Colombia; y en el caso del segundo, para sorpresa de muchos y en contravía de lo planteado en el objetivo general y alguno de los específicos, su esencia sigue aun vigente a pesar de las modificaciones sufridas en el tiempo a fin de adaptarse a las particularidades de cada época, que en todo caso lo proyectan, en palabras de Rafael Franco, como una megatendencia.

Hablando del avance científico, el concepto de contabilidad como algebra del derecho ha significado mas un obstáculo de orden mental que de tipo disciplinal, como quiera que es la difusión de sus versiones asociadas a la regulación contable las que han ocasionado un desvío significativo en el rumbo académico e investigativo-epistemológico que por naturaleza debería corresponderle a la comunidad contable mundial; lo que no excluye advertir en ultimas sobre el impacto que todo esto tiene sobre los aspectos disciplinales de la contabilidad. Con toda la razón se afirma en la introducción respecto a los obstáculos que se dan mas por lo que ha cultivado este concepto que por su contenido en sí.

Cobra gran relevancia en todo esto el papel que juegan los imaginarios, esto es, la idea o imagen que tienen las personas sobre lo que son las cosas; alrededor de los cuales se explican los obstáculos que ocasionan el desvío en el transito disciplinar de la contabilidad.

La siguiente conclusión, aunque no está dentro de los caudales directos de lo pretendido en el trabajo, es pertinente dejarla en calidad de auxiliar atendiendo la importancia que podría revestir para trabajos posteriores:

La pretensión de aspirar a construir una teoría general de la contabilidad que sea autónoma, universal y libre de influencias, implica ante todo que se deba considerar seriamente la posibilidad de releer la historia en general para determinar así cuales fueron exactamente, o lo mas aproximado posible, los orígenes de la contabilidad, excluyendo o guardando una distancia especial con lo mas conocido en esta materia como la partida doble, ya que esta en sí es una aplicación que no necesariamente incorpora los elementos suficientes para decir que refleja indiscutiblemente el núcleo de la disciplina como ciencia.

## BIBLIOGRAFIA

ARIZA BUENAVENTURA, Efrén Danilo. La crisis de la universidad: ¿una lección para reconstruir el transito disciplinar de la contabilidad en Colombia? En: Revista Lúmina. N°05 (octubre 2004). p. 171-194. ISSN 0123-4072

CAÑIBANO, Leandro. Teoría actual de la contabilidad. 2 ed. Madrid, España: ICE, 1979. p. 7-17. ISBN 84-7085-086-5

CAÑIBANO, Leandro; GONZALO ANGULO, J. A. Los programas de investigación en contabilidad. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia. N°29 (septiembre 1996); p. 14-61. ISSN 0120-4203

CAPDEVILLA, Lluch. 1951. p. 35, citado por TUA PEREDA, Jorge. Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia. N° 13 (septiembre 1988); p.15. ISSN 0120-4203

CARDONA A., John. El derecho y su relación con la contabilidad. En: CONGRESO NACIONAL DE ESTUDIANTES DE CONTADURÍA PÚBLICA. (13° : 1999 : Medellín). Memorias 13° Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública. Medellín: Universidad de Antioquia, 1999. p. 87-94

FRANCO RUIZ, Rafael. Contabilidad integral: teoría y normalización. 3 ed. Pereira, Colombia: Investigar, 1998. p. 37-45

\_\_\_\_\_. Hacia un modelo de contabilidad integral. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. N°15 (julio-septiembre 2003); p. 113-155. ISSN 1692-2913

\_\_\_\_\_. Contador público: siete plagas amenazan. 2002. 11 p.

GARNIER, Pierre. La comptabilité: algèbre du droit & méthode d'observation des sciences économiques. Paris, Francia: Dunod, 1947. p. 1-116. Traducción: Daniel Robert. Resolución minjusticia N°2065 de diciembre 09 de 2003.

GOMEZ VILLEGAS, Mauricio. Naturaleza y causas de la pobreza disciplinar de los contadores. En: Revista chasqui. Universidad Nacional de Colombia. N°2 (noviembre 2001); p. 16-19

GOXENS DUCH, A. Enciclopedia de contabilidad y administración. Citado por TUA PEREDA, Jorge. Evolución y situación actual del pensamiento contable. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. N°20 (octubre-diciembre 2004); p. 54. ISSN 1692-2913

INSTITUTO COLOMBIANO DE NORMAS TECNICAS Y CERTIFICACION. Compendio: tesis y otros trabajos de grado. Bogotá: ICONTEC, 2004

LOPES DE SÁ, Antonio. Bases de las escuelas europea y norteamericana frente a la cultura contable y la propuesta neopatrimonialista. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. N°13 (enero-marzo 2003); p. 69-92. ISSN 0124-6739

MATTESSICH, Richard. Hacia una fundamentación general y axiomática de la ciencia contable. Citado por, MEJIA SOTO, Eutimio. Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. N°24 (octubre-diciembre 2005); p. 136. ISSN 1692-2913

MEJIA SOTO, Eutimio. Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. N°24 (octubre-diciembre 2005); p. 135-174. ISSN 1692-2913

MUÑOZ, Carlos Alberto. El postulado de entidad y la justicia distributiva. 1997. 14 p.

QUINTERO CASTRO, Hernán. Hacia una escuela de investigación científica en contabilidad. En: Lumin@ Revista electrónica. N°05 (octubre 2004). 39 p.

TUA PEREDA, Jorge. Evolución y situación actual del pensamiento contable. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. N°20 (octubre-diciembre 2004); p. 43-127. ISSN 1692-2913

\_\_\_\_\_. Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia. N° 13 (septiembre 1988); p. 9-74. ISSN 0120-4203.

\_\_\_\_\_. La investigación en contabilidad: una reflexión personal. En: revista Contaduría Universidad de Antioquia. N° 21-22 (Marzo 1993); p. 93-126. ISSN 0120-4203

VASQUEZ RODRIGUEZ, Fernando. 500 conectores: caja de herramientas para la escritura. 2000. 23 p.

INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA  
DE ENVIADO  
**BIBLIOTECA**



---

<sup>i</sup> Quien de antemano no desconoce la existencia de otras clasificaciones, lo cual se ve reflejado a lo largo de su exposición cuando incorpora varias denominaciones asociadas con otros autores.

<sup>ii</sup> Según la síntesis realizada por Goxens acerca de estos planteamientos y que cita Túa en la propuesta tomada como referente para este capítulo.

<sup>iii</sup> Se entiende incorporado el trabajo que éste ha realizado con GONZALO ANGULO, J. A. en el año de 1995, denominado "*Los Programas de Investigación en Contabilidad*".

<sup>iv</sup> Acatando la sugerencia que se hace de tomar sus conclusiones con las debidas precauciones, toda vez que las califican como provisionales.