

Fundamentos para el abordaje y la construcción de la teoría contable

Jhon Henry Cortés^a

Información del artículo

Recibido: 28/02/2024

Aceptado: 30/05/2024

Clasificación JEL:

I23, I30, M40, M41.

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://doi.org/10.24142/rvc.n29a6>

Sugerencia de citación

• Cortés, J. H. (2024) Fundamentos para el abordaje y la construcción de la teoría contable. Revista Visión Contable, 29, pp. 95-125 <https://doi.org/10.24142/rvc.n29a6>

Foundations for the approach and construction of accounting theory

Resumen

Este artículo problematiza el concepto de *teoría contable* y la significación que se le está otorgando actualmente, para ello realiza un cuestionamiento por la forma como desde el ámbito estudiantil y profesoral se perciben los contenidos teóricos e investigativos en contabilidad; luego, realiza una explicación etimológica e histórica del concepto de teoría, la forma como la ciencia moderna ha influido en la configuración de la acepción dominante, y las posibilidades de una interpretación heterodoxa; posteriormente, enfatiza en la necesidad de repensar la teoría contable de forma *práxica*, es decir, como unidad dialéctica entre teoría y práctica con un propósito político de comprensión-transformación; y, por último, describe cómo puede entenderse ese entramado llamado *teoría contable* a partir de la identificación de las clasificaciones más comunes de la contabilidad. Metodológicamente, el artículo está orientado por un enfoque heterodoxo y un método dialéctico, desde los cuales se pretende conocer y develar algunas relaciones fenoménico-esenciales para el abordaje y construcción de la teoría contable. Las principales conclusiones del artículo versan sobre la necesidad de forjar un pensamiento que resignifique el sentido de ser universitario, identificar qué tipo de teoría contable se requiere construir en el *presente*, y entender el carácter social-político de la contabilidad.

Palabras clave

Teoría contable, campos disciplinares de la contabilidad, perspectivas para la construcción de la teoría contable, sentido ético y político de la contabilidad, teoría contable en la educación.

Abstract

This paper problematizes the concept of *accounting theory* and the meaning that is currently being given to it, for this purpose it questions how the theoretical and research contents in accounting are perceived by the student and faculty environment; then, it makes an etymological and historical explanation of the concept of theory, how modern science has influenced the configuration of the dominant meaning and the possibilities of a heterodox interpretation; subsequently, it emphasizes the need to re-think accounting theory in a *praxical* way, that is, as a dialectical unit between theory and practice with a political purpose of understanding-transformation; and, finally, it describes how this framework called *accounting theory* can be understood from the identification of the most common classifications of accounting. Methodologically, the article is guided by a heterodox approach and a dialectical method, from which it is intended to know and reveal some phenomenal-essential relationships for the approach and construction of accounting theory. The main conclusions of the paper deal with the need to develop a thought that redefines the meaning of being a university student and professor, identifying what type of accounting theory is required to be built in the *present*, and understanding the social and political nature of accounting.

Key words

Accounting theory, disciplinary fields of accounting, perspectives for the construction of accounting theory, ethical and political approach to accounting, accounting theory in education.

^a Contador Público y Economista de la Universidad de Manizales. Magíster en Economía de la Universidad EAFIT. Profesor de la Institución Universitaria de Envigado. Correo electrónico: jhonhenrycortes@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4129-9072>

Introducción: antes de comenzar a hablar de teoría

Como profesor universitario, veo la inquietud y, en ocasiones, la angustia de los estudiantes con relación a determinadas asignaturas, pues se preguntan por su pertinencia, posibilidad de aplicación y sentido. También, identifico el anhelo y deseo por aprender y comprender el conjunto amplio y diverso de información que reciben en sus diferentes clases y asignaturas. No obstante, debido a la tensión natural del proceso de aprendizaje, que exige desafíos cognitivos y emocionales de cada individuo, se comienza a construir un comportamiento (influenciado por otros factores) que llevan a realizar una drástica clasificación de las asignaturas y los contenidos que deben estudiarse.

Así, casi de forma intuitiva, en el proceso de aprendizaje se realiza una clasificación de las asignaturas que aparecen en el plan de estudios en dos grandes grupos. El primero está conformado por aquellas que se consideran en alto grado relevantes y pertinentes para el desempeño profesional. Dentro de este se encuentran asignaturas como Contabilidad Financiera, Legislaciones (laboral, comercial), Análisis Financiero, Costos, Auditoría, Revisoría Fiscal y Tributaria. El segundo comprende a las que se les asigna menor importancia, ya que no se ve su relación directa con el desempeño profesional, como Matemáticas, Contextos, Humanidades, Formación en Lecto-escritura y Comunicación, Ética, Epistemología, Investigación y Teoría Contable.

Esta clasificación no solo habita en el pensamiento, sino que muchas veces trasciende al plano de la comunicación entre los compañeros de estudio, lo que refuerza el imaginario previamente construido. Por ejemplo, es común escuchar determinados adjetivos para asignaturas que se ubican en el segundo grupo, tales como *carreta*, *relleno*, *retazo*, *inútil*, entre otros. Estos adjetivos no significan que tales asignaturas sean fáciles de aprobar, de hecho, muchos estudiantes deben cursarlas más de una vez para cumplir con las exigencias evaluativas; sino que demuestran la percepción y, por lo tanto, el comportamiento con el cual ellos se acercan al aprendizaje de estos contenidos.

Pero ¿por qué se hace esta clasificación?, ¿por qué se asigna más valor a algunas asignaturas que a otras?, ¿qué conduce a considerar unos contenidos más importantes que otros? Lo que lleva a plantear estos juicios es el sentido de *utilidad* que se otorga a cada una de estas, de manera que, si se observa una utilidad en algún contenido académico, presente o potencial, se le brinda mayor valor y se considera importante y pertinente. En el caso contrario, se le otorga menor relevancia.

En principio, el problema no radica en que se asigne una utilidad, sino en la naturaleza de esta, *una utilidad de naturaleza pragmática* en la que solo es útil, es decir, donde solo sirve aquello que tiene aplicación directa en el ejercicio profesional y, especialmente, en las empresas. Por ello, cuando se están cursando asignaturas del segundo grupo se realizan cuestionamientos como: “¿acaso en mi vida profesional voy a tener que aplicar derivadas e integrales?”; “¿la empresa me va a exigir que realice un proyecto de investigación o me va a preguntar por la epistemología o las teorías contables?” Muchas veces los estudiantes se molestan con los profesores, con la universidad y hasta con el mundo por tener que ver asignaturas como estas, a las que consideran sin utilidad. Al menos eso es lo que habita en el imaginario común y colectivo de gran parte de ellos y, a su vez –y lo que es más grave aún–, en directivos, profesores y, por supuesto, profesionales de la contaduría pública.

Las razones de esta mirada pragmática son diversas, pero solo destacaré tres que considero ayudarán a entender este comportamiento. La primera está asociada con la forma en que se conformó nuestra profesión, profundamente anclada a las dinámicas técnicas de la teneduría de libros (Cubides *et al.*, 1994), las cuales eran enseñadas en las escuelas de comercio y pasaron a replicarse en la formación profesional. Las primeras décadas de la contaduría pública colombiana en el ámbito universitario estuvieron marcadas por la enseñanza de aspectos predominantemente técnicos, con escasa comprensión de las teorías y de los fundamentos de las disciplinas, lo que significó que, tanto en la universidad como en el ámbito laboral, el contador público fuera evaluado en función de su experticia y habilidad técnico-instrumental para el manejo de los libros contables¹. Aunque esta función ha sido parcialmente trascendida desde hace algunas décadas en Colombia y en el mundo, persiste el carácter marcadamente técnico de la historia de nuestra profesión, que nos ancla constantemente en las dinámicas del hacer.

1 Recuerdo que mi profesor de Introducción a la Contaduría, Henry Duque, nos contaba que en las décadas de 1960 y 1970, cuando se presentaba a una convocatoria para el cargo de contador, una de las pruebas consistía en que ponían a los diferentes aspirantes en una sala amplia, organizados por filas, y cada uno disponía de un libro contable, una gran sumadora y el enunciado del ejercicio que debían realizar. El contador que finalizara la prueba más rápido y de forma correcta era la persona con más opciones para quedarse con el puesto. Esto implicaba, más que el ejercicio de habilidades cognitivas, amplias destrezas para sumar, restar y registrar con rapidez las transacciones en los libros contables.

La segunda tiene que ver con la educación y el contexto cultural en el que estamos, en los cuales se enseña desde muy temprana edad, derivado de la *razón instrumental*, a buscar la *utilidad pragmática* en los diferentes ámbitos de nuestra vida. Desde esta mirada, las profesiones y la universidad deben responder a las necesidades del mercado y las empresas, garantizando el orden y el mantenimiento institucional. Por consiguiente, se da prelación a una relación con el conocimiento en el que este es solo un medio para la consecución de un fin económico individual o social. Por ejemplo, al momento de decidir o de ayudar a decidir a otros lo que se va a estudiar en la universidad, comúnmente surgen las siguientes frases, expresadas con igual fuerza por familiares y amigos: “*debes estudiar algo que te dé dinero o debes estudiar algo en lo que puedas encontrar trabajo*”.

Estas expresiones, u otras de similar naturaleza, llevan a construir un imaginario de la profesión en el que se juzgan los contenidos según sea su utilidad para generar dinero o para asegurar una vida profesional próspera; de manera que valores como la reflexión, la comprensión y la felicidad, comúnmente, no hacen parte de los principios que orientan la decisión de estudio, ni la permanencia en la universidad, ni el ejercicio de la profesión (Rojas, 2008). Sin duda, esto tiene profundas implicaciones en la forma como el estudiante construye su relación con la contabilidad, la universidad y la sociedad.

La tercera está relacionada con la división que se realiza entre el *saber* y el *hacer*, posición desde la que se asume que el mundo del saber va por una parte y el del hacer por otra. El profesor Gracia-López (1998) nos indicó que esta división “llevó a la presencia de perfiles alejados de la fundamentación científica, estableciendo jerarquizaciones y clasificaciones planteadas desde la sola instrumentación del saber, alejadas de la reflexión y el sentido” (p. 37). Nuestra sociedad y el sistema económico en el que habitamos, de forma frecuente, incentiva comportamientos en los que prevalece el hacer sobre el saber. Por ello, damos prioridad a conocimientos que nos ayudan a movernos con facilidad en el *hacer de las cosas*.

De acuerdo con lo anterior, la principal preocupación de estudiantes y profesionales está relacionada con las preguntas del *cómo*, desde el punto de vista técnico-instrumental: ¿cómo se registra este hecho en la contabilidad?, ¿cómo se elaboran los estados financieros?, ¿cómo se hace el análisis financiero?, ¿cómo se elaboran las declaraciones tributarias?, etc. Responder satisfactoriamente estas u otras preguntas similares brinda confianza para actuar en un contexto profesional dominado por la técnica y la regulación. Sin embargo, es preciso reconocer que el dominio técnico-instrumental no

exige responder a las preguntas del *por qué* y *para qué* que, frecuentemente, nos invitan a la reflexión, al entendimiento, la angustia, la crítica, la crisis y el cambio; aspectos cognitivos y emocionales que no siempre son aceptados y que, de hecho, la mayoría de las veces, son evitados.

Ahora bien, es importante entender que los niveles de formación y, por lo tanto, el título académico que se puede obtener en una carrera técnica o tecnológica, capacitan, principalmente, para tener conocimientos en el *cómo*. Su interés formativo no está orientado a que el estudiante entienda las razones históricas o filosóficas o las finalidades e implicaciones éticas de la acción, sino en enseñar un conjunto de técnicas, procedimientos y procesos para que el futuro técnico o tecnólogo pueda desempeñarse con eficiencia en el mundo operativo del trabajo. Pero la situación es muy diferente cuando decidimos estudiar una profesión, pues supone de quien la estudia no solo eficiencia operacional, sino *explicación y comprensión del por qué y para qué* de las técnicas, instrumentos, procedimientos, procesos, estructuras e instituciones –lo que representa la principal diferencia entre una técnica o tecnología con una profesión–. Infortunadamente, esto no ha sido claramente entendido y por esto, aunque obtenemos el título que nos acredita como profesionales, desde un punto de vista cognitivo, en muchas ocasiones, permanecemos en un nivel técnico-tecnológico. Un profesional debe ser, ante todo, una persona que *sabe hacer*, es decir, que sabe lo que hace (*por qué, cómo, para qué*), entendiendo los conceptos, teorías, técnicas y relaciones interdisciplinarias.²

Ser profesional significa comprender que somos y provenimos de la *universidad*; que su esencia está grabada en nosotros; y que sus deberes y su responsabilidad con la sociedad son, de hecho, *nuestros deberes y nuestra responsabilidad*. La universidad vive a través de sus individuos y colectivos, cada uno de los cuales tiene un rol trascendental para cultivar su sentido social; es, ante todo, una *institución* académica, un centro de pensamiento y un espacio para la formación humana y ética. Entender todo esto es vital para que cambiemos la mirada reducida que se ha configurado sobre las

2 Lo señalado en este párrafo no intenta desconocer la importancia de las carreras técnicas y tecnológicas, pues son sumamente valiosas para el desarrollo de muchos de los procesos organizacionales y sociales. Tampoco se cuestiona el interés o las posibilidades de muchas personas que, por decisión o por imposibilidad, no estudian una carrera universitaria. Lo que se está remarcando es que, una vez en la universidad, nos compete una responsabilidad socioacadémica con la construcción de conocimiento y pensamiento que posibilite mejores condiciones humanas y sociales.

profesiones y las disciplinas como campos de exclusiva respuesta a las demandas del mercado. Nuestro deber es con la humanidad, la naturaleza y la sociedad, reconstituyendo el desfigurado aspecto que nos ha dejado un sistema donde lo principal y predominante son las relaciones comerciales, mercantiles y de maximización del lucro.

Más que de muchos otros actores sociales, la ciudadanía y las organizaciones esperan que sean sus profesionales universitarios quienes marquen el rumbo a seguir, por ello, nos compete una responsabilidad privilegiada de construcción social desde marcos cognitivos y éticos que busquen la comprensión, el uso de la razón y la emancipación.

Por supuesto, la contabilidad (disciplina), la contaduría pública (profesión) y los contadores públicos (profesionales), tenemos una responsabilidad igualmente trascendental para contribuir en la construcción de múltiples aspectos de la sociedad. Entre estos se encuentran: 1) la confianza como expresión de la aceptación que individuos y organizaciones realizan sobre las representaciones socioeconómicas; 2) el control como posibilidad de coordinar los recursos y las relaciones de forma eficiente para el logro de objetivos institucionales y sociales; y 3) la comunicación como proceso desde el cual se construyen niveles de interacción e integración con la comunidad, y se hace posible la representación y rendición de cuentas de realidades diversas.

En este orden de ideas, la principal utilidad de las asignaturas que se han ubicado en el segundo grupo –de las consideradas sin utilidad– es la de contribuir en la *comprensión* de los hechos sociales, lógicos, filosóficos, históricos, políticos, económicos, éticos, disciplinares y profesionales. La comprensión es una habilidad intelectual de invaluable importancia, pues permite conocer y entender la naturaleza de los problemas y encontrar, con más claridad, posibles alternativas de solución o rutas de interacción diversas. Es una acción cognitiva y espiritual que nos posibilita ser conscientes de intereses, relaciones de poder, fines, medios, estructuras, instituciones, entre muchos otros aspectos. No se ubica únicamente en lo abstracto de nuestras mentes, ni es solo un estado psicológico de empatía emocional, sino que es, principalmente, un estado del ser en el cual se *conoce* la realidad. Vincula la historia y el contexto con las situaciones particulares para formar un entendimiento de la totalidad.

Por ello, es necesario trascender el comportamiento que nos ha hecho creer, falsamente, que unas asignaturas son más importantes que otras.

Como sujetos universitarios es nuestro deber y responsabilidad integrar con reflexión y con mirada crítica la información recibida para explicar los procesos funcionales de las organizaciones y la sociedad (el *cómo*); y comprender la naturaleza de las estructuras, instituciones y relaciones sociales con las cuales la contabilidad interactúa o en las cuales participa (el *por qué* y el *para qué*).

Los diferentes aspectos de orden negativo que evidenciamos de la realidad, como la corrupción, la falta de ética profesional, el deterioro ambiental, la pobreza, la desigualdad, el interés de un lucro sin límites, el maltrato a los seres de la naturaleza, el irrespeto por el conocimiento y la mirada limitada de la contabilidad, son consecuencia de una ausencia de comprensión. No comprendemos y, por esta razón, nos hemos desvinculado del otro y de lo otro, que es y existe. La comprensión es vital para avanzar en escalas de humanidad y de consciencia.

En suma, la contabilidad y la contaduría pública requieren de contadores y de personas que le comprendan, ya que su rol social está mucho más allá del registro de datos o la elaboración de estados financieros. Si logramos comprender la esencia de la contabilidad, conoceremos una de las estructuras sociales más importantes de la vida humana. En este propósito, la teoría contable es fundamental, por ello, en las siguientes páginas, nos adentraremos de forma paisajística en su conocimiento con el fin de comenzar a comprender aquello que llamamos *contabilidad*.

¿Qué es teoría?

Al igual que en la mayoría de los conceptos, en el de teoría podemos encontrar diferentes acepciones y significados según el enfoque, la escuela o la época desde la cual se esté trabajando, por esta razón, es necesario profundizar en su etimología y construcción histórica.

Etimología y devenir histórico

Desde el punto de vista de su origen, la palabra teoría proviene de la palabra griega *θεωρία* que significa *observación* y, esencialmente, *contemplación* (Abbagnano, 1993; Ferrater-Mora, 1965). En la cultura filosófica griega dedicar la vida a la contemplación, es decir, a la teoría, ocupaba un lugar de la más alta importancia. Por ello, la contemplación o la teoría no son

únicamente productos del intelecto, sino que se constituyen en un comportamiento, una actitud, una forma de ser frente a la vida.

De ahí que, al describir las raíces etimológicas que el enunciado vida contemplativa ha tenido en diferentes contextos, Abbagnano (1993) señaló que tal expresión en los idiomas inglés, francés y alemán se encuentra como *vida teórica*;³ mientras que, en latín, italiano y español, la raíz corresponde directamente a la misma expresión *vida contemplativa*.⁴ En este contexto, vida teórica y vida contemplativa, teoría y contemplación, son sinónimos.

Por su parte, Ferrater-Mora (1965), hablando de Platón y de la perspectiva platónica de la teoría o contemplación, señaló que:

[...] La contemplación es entendida muchas veces como un contacto *directo* con lo verdaderamente real (con las formas eternas). El verdadero saber del filósofo consiste en haber *visto* o *contemplado*, con lo cual la contemplación designa un contacto místico del Ser en su existencia verdadera. (p. 348)

En esta cita se observan dos características que serán clave para el entendimiento de esta acepción de teoría: de una parte, la importancia que se otorga al conocimiento y el contacto con el ser real, con la realidad verdadera, con la verdad; y, de otra parte, el carácter místico y espiritual que asume la contemplación.⁵

Sin embargo, es en Aristóteles (1994; 1999) donde se observó con mayor claridad el sentido que adquieren la vida y el saber teóricos, ya que dividió las ciencias en tres categorías generales: teóricas, prácticas y productivas. A su vez, en cada una de estas existen otras clasificaciones (ver Tabla 1).

3 Inglés: *theoretical life*. Francés: *vie théorétique*. Alemán: *theoretisches leben*.

4 Latín: *vita contemplativa*. Italiano: *vita contemplativa*. Español: *vida contemplativa*.

5 El carácter místico de la contemplación fue especialmente distintivo en el pensamiento teórico medieval, en el cual se contempló a Dios a través de un conjunto de cánones y doctrinas que se asumieron como verdad.

Tabla 1. Clasificación de las ciencias según Aristóteles

Tipo de ciencia	Clasificaciones
Ciencias teóricas	Teología Matemática Física
Ciencias prácticas	Ética Política Economía
Ciencias productivas	Dialéctica Retórica Poética

Fuente: elaboración propia con base en Aristóteles (1999) y Salgado-González (2012).

Las ciencias teóricas son aquellas que estudian el *ontos*, es decir, el *ser*, y cuyo fin es el conocimiento de la verdad; la razón teórica encuentra en sí misma su propio fin, que es la verdad misma, por ello, la única actividad posible es la contemplación. Sin embargo, no todas las ciencias de este tipo estudian el ser de la misma forma, por ejemplo, la física y la matemática lo hacen en cuanto manifestación particular. La primera desde las causas y principios generales de aquellas realidades del ser en las que necesariamente hay movimiento y materia, por ejemplo, los planetas, las plantas, los animales, etc. La segunda a partir de las causas y principios generales de las dimensiones (cantidades divisibles o indivisibles) de aquellas realidades del ser en las que puede haber movimiento o no, y en las que puede existir materia o no (Martí-Sánchez, 2017). Por su parte, la teología estudia al ser en cuanto ser, y es la ciencia o filosofía primera, puesto que estudia el ser inmóvil e inmaterial, es decir, el ser supremo que sustenta todo cuanto existe; es la ciencia teórica por excelencia porque permite la contemplación directa de la verdad y el conocimiento de las causas primeras de toda realidad (Aristóteles, 1994; 1999).

Las ciencias prácticas se ocupan o están relacionadas con la conducta o el comportamiento, tanto del individuo como de la sociedad y, en este sentido, su principal preocupación son los intereses que motivan la acción. En este caso, el pensamiento está dirigido a un objetivo más allá de su propia actividad (Müller, 2018), por ejemplo, se piensa A porque se tiene la intención de B; así, A se convierte en un medio para llegar a B, que es el fin. Esta relación entre medios y fines, y la conducta que toman el individuo y la sociedad en este proceso es el objeto de estudio de las ciencias prácticas.

Las ciencias productivas están relacionadas con la invención de formas para la producción de cosas (objetos o instrumentos) que ayudan a las personas y a la sociedad, en general, a satisfacer sus necesidades. Este saber, en su versión perfeccionada, toma la forma de oficio o profesión, cuyo alcance es universal, pues este conocimiento puede ser aplicado por cualquier individuo en cualquier contexto, siempre y cuando aprenda las reglas de su elaboración.⁶

Una característica interesante del pensamiento productivo es que, aunque uno normalmente se involucra en él porque quiere hacer o producir algo, el pensamiento productivo como tal es enteramente separable de lo que uno quiere, desea o cree. No es necesario tener en cuenta el deseo de producir un zapato para saber cómo producirlo. (Müller, 2018, p. 151)

En el caso del conocimiento productivo, este se dirige a un objetivo que se concreta en el producto elaborado, pero, a diferencia del práctico, carece de interés o deseo más allá del mismo producto, es decir, el objetivo del constructor es la casa, del médico la salud, del zapatero los zapatos, del carpintero la mesa, del alfarero los recipientes, etc., y ese saber, cuyo propósito es producir algo, se aplica con independencia del interés o deseo de su artesano o profesional.

En el pensamiento griego, el saber teórico era el más noble y el mejor de todos los saberes, porque solo a través de este podíamos acercarnos al conocimiento de los principios, las causas, la esencia, la realidad y la verdad (Aristóteles, 1999). El saber práctico, que conduce a la virtud, y el saber productivo, que lleva a la perfección de la obra, también revestían invaluable importancia, pero, para Aristóteles, e incluso para Platón, era en el saber teórico donde podía encontrarse la *verdad*. El conocimiento de la realidad y la verdad era una cuestión esencial para estos filósofos.

La clasificación aristotélica del saber humano en estos tres tipos de ciencias ayuda a esclarecer su naturaleza y alcance, pero es importante señalar

6 Una vez que un individuo, cualquiera que este sea, ha aprendido un oficio o profesión, por ejemplo, un carpintero, zapatero, chef, contador, etc., puede aplicar este conocimiento en cualquier contexto para tener resultados muy similares; de allí que se indique que este tipo de conocimiento tiene carácter universal. Así, en el conocimiento productivo son importantes el *proceso* y el *resultado*. El primero (conjunto de reglas) está orientado al resultado (producto), y la unidad de ambos constituye la ciencia o conocimiento productivo.

que tales saberes pueden confluír en cada persona simultáneamente, de manera que no debe pensarse que se tiene que elegir entre uno u otro, por el contrario, cada individuo puede ser la unidad en la cual se integran todos los saberes: teórico, práctico y productivo. Estos no se adquieren de forma natural, es decir, no se poseen por el hecho de ser sujetos racionales, sino que es necesario pensar, estudiar y aprender.

Incluso, el saber más básico, el productivo, que está relacionado con la subsistencia, requiere de quien lo practica no solo experiencia sino conocimiento de sus nociones esenciales (Aristóteles, 1999) para que llegue a convertirse en un profesional del oficio. Lo mismo sucede con el saber práctico, ya que todas las personas son susceptibles de actuar, de tener intereses y deseos, pero es menester aprender a obrar de la mejor forma para alcanzar las virtudes que pueden consolidar una mejor sociedad. Por supuesto, el aprendizaje también es requerido para el saber teórico, cuyo dominio permite conocer las causas y la esencia de la realidad y, en tal sentido, acercarnos a la verdad.

De lo anterior, necesariamente surge la pregunta: ¿son posibles las teorías cuyo propósito no sea el conocimiento y la comprensión ontológica? Para Aristóteles, no, puesto que para él teoría y ontología son, en cierta forma, lo mismo; así que no es posible pensar una ciencia teórica y, por lo tanto, una teoría cuya intención no sea el conocimiento del ser, la realidad y la verdad. Sin embargo, muchas de las teorías modernas y contemporáneas no adoptan esta característica como rasgo distintivo, lo que genera graves problemas para la comprensión de la realidad, ya que se conocen elementos, características o manifestaciones del hecho o fenómeno, pero no el hecho o fenómeno en sí mismo, es decir, no su esencia. Las teorías económicas neoclásicas, por ejemplo, que intentan explicar los hechos económicos y el comportamiento de los actores económicos, sin tener en cuenta la historia, la política y el contexto social, solo pueden producir explicaciones parciales, pero no *reales y verdaderas* de la realidad.

El valor que los filósofos griegos brindaron al saber teórico desde el cual se podía conocer el ser, y que en Aristóteles tomó la impronta de ciencias teóricas, separadas, pero no inconexas, de las ciencias prácticas y de las productivas, dejó un importante legado que se extendió y que caracterizó en gran parte la filosofía escolástica de la Edad Media. Esta época, marcada por la hegemonía de la Iglesia, revistió a la actividad teórica de cierto misticismo en el que solo determinadas doctrinas eran válidas para entender el ser y comunicarse con Dios.

A diferencia del pensamiento griego, donde surgieron múltiples teorías ontológicas para el entendimiento del ser y la realidad, en la filosofía escolástica se aceptaron como dadas las perspectivas platónica y aristotélica, y fueron una de estas dos, o ambas doctrinas, las que configuraron la forma de pensar y de actuar. Así, el conocimiento teórico estuvo reservado, principalmente, para monjes y religiosos que deseaban y podían acceder a este tipo de vida, mientras que el resto de la gente hubo de buscar entendimiento y realización en la vida práctica y productiva.

En la Edad Media, la teología pasó a ocupar un lugar dominante frente a cualquier otro saber teórico, práctico o productivo. El problema con esto fue que el saber se convirtió en dogma y las creencias en ideología. Poco a poco, la razón teórica fue perdiendo su lugar para dar paso a creencias distorsionadas basadas en el miedo, la ignorancia y la incertidumbre. Por ello, no es de extrañar que, con el Renacimiento cultural en el siglo XV, comenzara un proceso de distanciamiento hacia la teología y hacia toda forma mística de comprensión del ser (Abbagnano, 1993).

La Revolución Científica y la transformación del concepto de teoría

El periodo de la *Revolución Científica* –que va de Copérnico (siglo XVI) hasta Newton (siglo XVII) (Reale y Antiseri, 1995)– marcó un punto de inflexión en la forma como se construían la filosofía, la ciencia y, desde luego, la teoría.

Este último concepto se transformó radicalmente y comenzó a adquirir otros atributos, entre ellos: 1) *leyes*: la percepción del universo como una estructura orgánica y mecánica de la que es posible extraer leyes universales de su funcionamiento; 2) *formalización*: la creencia de que la teoría debe contener o estar expresada en un lenguaje formalizado de carácter matemático y geométrico, con lo cual se garantiza la lógica y coherencia interna del sistema teórico; 3) *unidad de método*: la teoría debe expresar el método científico⁷ como racionalidad y regulación desde la cual se cons-

7 Aunque el método científico no solo consiste en un conjunto de pasos o reglas, sí es cierto que presenta determinadas categorías que le son fundamentales y que constituyen su identidad para la ciencia moderna, como: 1) observación-descripción; 2) explicación-abstracción; 3) experimentación-comprobación; 4) predicción; 5) lenguaje matemático-formalizado; 6) cuantificabilidad; 7) mensurabilidad; 8) objetividad; 9) empirismo; y 10) causalidad mecánica-funcional, no esencial ni final.

truye el conocimiento científico; 4) *contrastabilidad*: las teorías deben tener la posibilidad de ser contrastables empíricamente, con lo cual se excluye toda teoría especulativa que no tenga un referente en la realidad empírica y, por supuesto, los criterios de definición de lo que es empírico y contrastable son dados por la misma cosmovisión galileana de la ciencia; 5) *utilidad práctica*: toda teoría debe tener algún grado explicativo y predictivo en el conocimiento de la realidad empírica, de manera que las búsquedas ontológicas no son deseables ni, en la mayoría de los casos, admisibles (asunto este que sería más propio para la filosofía que para las ciencias).

En este periodo, se originó una profunda separación entre teorías científicas y teorías filosóficas socioontológicas,⁸ las cuales estaban mucho más integradas, en especial con Aristóteles, en un interés mutuo por explicar-comprender la realidad. Sin embargo, con el devenir de la historia, las teorías científicas se fueron superponiendo (en parte también por la fuerza estética de su lógica formal) a las teorías filosóficas y comenzaron a constituir una institucionalidad preponderante en el entramado sociocultural. La lógica formal, con sus expresiones en la matemática y la geometría, constituyó las bases para la construcción de teorías científicas físico-biológicas.

No hay duda de que el conocimiento en estas áreas avanzó significativamente, no obstante, cuando comenzaron a emerger las disciplinas sociales, humanas, o del espíritu y a desprenderse de la filosofía (siglos XVIII y XIX), inició lo que, hasta la actualidad, es un viaje inacabado por su constitución científica. Con tal propósito, las ciencias sociales han utilizado de forma preponderante el paradigma físico-natural y su método científico como vía predilecta para la construcción teórica y científica. Sin embargo, otras corrientes de pensamiento han surgido en el camino señalando que, para el estudio de la sociedad, no es posible recurrir a las limitaciones del método científico, sino que es necesario el abordaje de métodos diversos que respondan a las particularidades de cada contexto histórico-social (Mardones, 2012).

El principal problema se suscita cuando se pretende extrapolar a las ciencias sociales el entramado teórico con el cual se han construido las ciencias naturales, desconociendo las diferencias ontológicas y epistemológicas de

8 La ciencia construida a partir de la Revolución Científica la conocemos hoy con el nombre de ciencia moderna. Esta se separó radicalmente de las teorías filosóficas socioontológicas, es decir, de las teorías filosóficas que tenían un interés por la reflexión de lo ontológico, ético y político, y, en su lugar, comenzó a fundamentarse en filosofías centradas en la lógica, el empirismo y el racionalismo, constituyendo un canon lógico, casi inmarcesible, hasta nuestros días.

cada grupo de saberes. Se presume, por ejemplo, que la lógica matemática es igualmente válida para el estudio del movimiento físico de los astros que para la explicación del comportamiento humano,⁹ sobreponiendo la lógica a la historia y brindando prevalencia a lo ideal sobre lo material concreto. La construcción de teorías científicas sin vínculo con teorías filosóficas socioontológicas, ha llevado a la construcción de teorías basadas en la lógica formal y no en la historia, la ética, la política y, en suma, lo social.

Vale decir que las teorías lógico-formales que se han construido desde la ciencia y la filosofía configuran el *mainstream*, el pensamiento dominante y ortodoxo desde el que se pretende toda explicación de la naturaleza y la sociedad. En estas teorías hay un interés por conocer la realidad y explicarla, pero también de dominarla; los productos de la ciencia, materializados en tecnologías y técnicas (tanto naturales como sociales), demuestran este hecho. Tanto las tecnologías de manipulación genética como los modelos económico-contables son un ejemplo de este interés de dominio y control sobre el mundo.

En consecuencia, desde la perspectiva ortodoxa, las teorías científicas se valoran según su utilidad funcional para el sistema, es decir, según su potencial lógico para hacer que este funcione en el marco de una regularidad establecida, que comúnmente es dada por los poderes dominantes. En este sentido, la utilidad funcional se traduce en la capacidad para controlar las anomalías, ordenar el desorden o normalizar lo anormal. Por ejemplo, con la crisis (desorden) económica de 1929 apareció en Estados Unidos el modelo práctico del *new deal*, y en Inglaterra el modelo teórico keynesiano, ambos promoviendo el papel protagónico del Estado en el bienestar social general, y fueron muy útiles para corregir la disfuncionalidad del sistema económico, pero poco eficientes en el largo plazo para mejorar las condiciones estructurales de la economía, ya que sus postulados se basaron en las mismas categorías que hacían parte de las condiciones de reproducción del *statu quo*, las cuales son, entre otras, el consumo, la inversión y la financiación. No se cuestionó la naturaleza de estas categorías, solo se reajustaron, pero sin una pretensión de comprensión y transformación.

9 No quiero ser malinterpretado. Con esto no estoy señalando que las matemáticas no sean importantes, ni estoy negando su potencial como instrumento explicativo tanto en la naturaleza como en la sociedad. Lo que quiero significar es que constituir a las matemáticas como el principal lenguaje teórico desde el cual se fundamenta toda explicativa de la sociedad es, cuando menos, una mirada positivista y reduccionista de la realidad.

Por lo tanto, con la ciencia moderna, las teorías científicas no se construyen para conocer el ser y la realidad, como en la propuesta aristotélica, sino para explicar y dominar el mundo práctico y productivo. La connotación es totalmente diferente, porque la actividad teórica y las teorías dejan de ser importantes por sí mismas y comienzan a ser relevantes en tanto tengan un vínculo de utilidad con lo práctico y productivo. Por fortuna, esta forma de ver y construir las teorías, aunque dominante, no es la única, ya que gracias al trabajo iniciado por los primeros teóricos críticos en Alemania (Jay, 1989), y que ha sido desarrollado en muchas otras latitudes, hoy contamos con diversas formas de configurar el mundo teórico.

La teoría es un concepto complejo y dinámico. La idea de que la teoría es un conjunto de enunciados conceptuales lógicamente relacionados y que intentan encontrar su legitimidad a partir de la correspondencia con los hechos de la realidad material, es lo que Horkheimer (2000) denominó *teoría tradicional*. Si bien este es el concepto predominante en las ciencias, este autor señaló que encuentra serias limitaciones al momento de comprender la realidad, en especial, porque consideró que la construcción de teoría y su correspondencia con la realidad era un asunto que se circunscribía al ámbito de la lógica, pero desconocía la historia, la política, la ética y los intereses individuales y colectivos que se hallaban inmersos en las relaciones sociales. Por ello, en vez del concepto de teoría tradicional, Horkheimer nos propuso el de *teoría crítica*, cuyo objetivo no solo gira alrededor de la explicación, sino de la comprensión y liberación de las estructuras de control y poder que dominan, manipulan y subyugan la consciencia del ser humano.

La teoría es, entonces, un entramado de aspectos que atañen a la abstracción, la lógica, la formalización y la generalización, pero también a lo material, a la interpretación, a lo concreto, a lo histórico-individual y lo histórico-social, a los intereses y a las relaciones de poder. La teoría permite explorar, describir, explicar, comprender y transformar las diferentes realidades materiales e inmateriales. La teoría permite acercarnos al conocimiento del *ontos*, es decir, del ser en sus múltiples manifestaciones: ser humano, ser natural, ser planetario, ser cósmico. La teoría nos permite conocer e interpretar la historia, pero también anticiparnos y prever el futuro. En suma, la teoría nos permite *observar, explorar, crear, transformar, resignificar, comprender, experimentar y vivir*.

Teoría, práctica, praxis

“Una cosa es la teoría y otra la práctica”, “una cosa es lo que ustedes ven acá en la teoría y otra muy distinta lo que ustedes observarán en la realidad”, “universidad y realidad son muy diferentes”, “esperen que ustedes estén allá afuera y ahí sí comprenderán cómo es la realidad”. Expresiones como estas, infortunadamente, son muy comunes en los profesores de contaduría pública, quienes remarcan en los estudiantes la idea de que teoría y práctica son muy diferentes, al punto de llegar a pensar que se trata de dos asuntos opuestos y totalmente inconexos. Afirmaciones como las anteriores reflejan una profunda confusión, desconocimiento y falta de comprensión del significado y sentido tanto de la teoría como de la práctica. Tales enunciados quieren dejar el mensaje de que es en la experiencia práctica, particularmente situada en las empresas, donde se adquiere realmente el conocimiento. Por supuesto, esta forma de pensar y proceder está muy alejada de la verdad.

¿Qué interés hay en tales expresiones?, ¿por qué el profesor insiste en enfatizar que una cosa es la teoría y otra la práctica?, ¿por qué señala que es en las empresas donde está el conocimiento? Es posible que muchos profesores no sean conscientes del daño que este tipo de afirmaciones ocasiona en la estructura psíquica de los estudiantes y futuros profesionales, pues les hace fragmentar el mundo en, al menos, dos partes: la academia, el estudio, la universidad y la teoría; y la operatividad, el hacer, la empresa y la práctica. Desde luego, es en este último ámbito en donde asignan un mayor valor cognitivo y de realización profesional, por ello, la formación se centra, principalmente, en el conocimiento de reglas (leyes, decretos, estándares, entre otros) y en su debida aplicación, pues se supone que brindará el adecuado modelo de interacción con el denominado *mundo real*.

La mirada según la cual el conocimiento está afuera, en la empresa, en el mercado, es empirista en extremo. Supone que la experiencia es la fuente del conocimiento, de tal manera que, entre más experiencia se acumule en el ejercicio de la profesión, más conocimiento se tendrá. En general, estos individuos reflejan una desidia por la reflexión teórica y, en consecuencia, su principal instrumento de formación es la *actualización*, que les ayuda a estar al día con los cambios regulativos que atañen a su práctica profesional. Estar actualizado no está mal, los problemas para la comprensión surgen cuando hacemos de este el único medio de formación.

Esta mirada fragmentada y fragmentaria de otros ámbitos, impide ver la inexorable relación existente entre teoría y práctica, que no son mundos

diferentes, sino partes de uno solo. El énfasis que los individuos brindan a uno u otro ámbito hace parte de sus posibilidades de interpretación, siempre vinculadas a un contexto histórico-social. A diferencia de lo que podría creerse, ni la experiencia es exclusiva de lo empírico-práctico, ni la teoría es propia de la razón-abstracción; ya que la teoría también se experimenta, pasa por lo empírico y lo práctico, y, del mismo modo, lo empírico es teorizado, racionalizado y abstraído. No existe una sola fuente de conocimiento, pues este se construye de diferentes formas. Así pues, teoría y práctica están finamente entretejidas, poner el énfasis en una más que en otra nos llevará a una inexorable distorsión de la realidad. Desde luego, mantener el equilibrio en la relación teoría-práctica es complejo, por ello, es necesario leer el presente que habitamos para identificar con claridad lo que se requiere de las personas y las comunidades en determinada época y contexto.

El contexto que habitamos, quíerese o no, está condicionado por fuertes intereses económicos y políticos de naturaleza capitalista que determinan, en gran parte, el pensamiento-acción de los individuos y las sociedades (Horkheimer, 2000). El énfasis que se realiza en lo empírico-práctico y el consecuente desdén por la reflexión académico-teórica no es casualidad, sino que es el resultado de las relaciones sociales de producción, circulación y distribución de la riqueza en las que emergen determinadas formas de gobierno y poder cuya intención principal es garantizar la continuidad del *statu quo*.

En todo el mundo, pero especialmente en los denominados países en vía de desarrollo, son visibles las políticas públicas y privadas que pretenden mantener a las personas en un velo de ignorancia y pobreza. En Colombia, por ejemplo, hechos como la bancarización, las exenciones tributarias por inversiones financieras, los fondos de pensiones privados, el sistema de salud, la infraestructura vial, las licencias de explotación minera, los tratados de comercio, entre muchos otros, reflejan la forma en que se articulan las relaciones para favorecer determinados intereses privados en detrimento del *bien común* y, a pesar de que sus efectos se manifiestan en la vida diaria, existe una especie de talanquera que impide su entendimiento real y la construcción de acciones conscientes.

Igualmente, la realidad contextual nos muestra un problema de identidad y comprensión de lo que sucede en los países del sur global. Gracia-López (2019) indicó que “nuestra mentalidad es más norteña que sureña, y es paradójico, pues nos ubicamos en el Sur, en un Sur que, generalmente, desconocemos” (p. 124). Esta crisis de identidad, propia de los países del sur, se debe, en gran parte, a la carencia de reflexión teórica y, por lo tanto, de teorías.

Los diferentes sistemas sociales (políticos, económicos, educativos) comúnmente están estructurados para incentivar y recompensar comportamientos pragmáticos, de ahí que el pensamiento teórico en general, y el pensamiento crítico en particular, sean poco desarrollados. Como ilustración breve, pero contundente, baste observar la disparidad de medidas con las que se incentiva la formación del *empresario* y del *intelectual* en nuestros contextos, desde luego no exclusivas del sur, pero sí características de una mentalidad que no comprende el valor del conocimiento y de la ciencia.

Experimentar la teoría es vivir en la teoría, es decir, es permitir que la teoría sea nuestro hábitat y ser el hábitat de la teoría. Cuando ello sucede, las posibilidades del pensar-actuar con consciencia-comprensión son mucho mayores. Habitar en la teoría nos ayuda a entender que, incluso en sus niveles más básicos, la realidad social se construye a partir de representaciones, conceptos, símbolos, procesos comunicacionales e intereses que necesitan ser observados teóricamente para su comprensión. Esta mirada significa entender que la teoría es, al mismo tiempo, eslabón y ancla: eslabón en tanto parte y resultado del entramado de relaciones sociales; ancla en tanto soporte que permite detenerse, observar y re-definir nuevas realizaciones humanas.

Cuando los procesos de pensamiento, decisión y acción se llevan a cabo sin la mediación de la teoría (en el sentido en que lo hemos propuesto en este artículo), se corre el riesgo de ser partícipes de la reproducción de las condiciones de inequidad e injusticia, propias del actual sistema económico y político. La teoría tiene el potencial de orientar las decisiones-acciones de los individuos y las sociedades. Desde luego, también hay teorías que desorientan, por ello, a la vez que se avanza en conocerlas, es importante revisar sus criterios ontológicos (qué realidad construye) y epistemológicos (cómo se conoce la realidad). De entrada, y como pista para quienes leen estas palabras, podemos decir que en aquellas teorías donde no hay sujeto, o donde el sujeto es visto como objeto-cosificado, existe un velo que no permite comprender y, por lo tanto, transformar la realidad.

Lo anterior será asimilado de mejor manera con la siguiente ilustración: en economía clásica y neoclásica se reconocen, al menos, tres factores de producción (tierra, capital y trabajo); la contabilidad financiera, arquitectura anclada al desarrollo de la economía capitalista, representa en el activo los primeros dos factores: tierra y capital, pero el trabajo no es representado como activo, sino como gasto. De esto surgen preguntas como *¿por qué la representación contable es diferente?*, *¿por qué tierra y capital son*

representados como activos y el trabajo como gasto?, ¿qué interés hay tras esta representación? No es casualidad que sea el trabajo, precisamente, el que sea visibilizado como gasto. El capitalismo no es solo un sistema económico, es también un sistema político, en el que el poder de unos sobre otros es necesario para su reproducción, por ello, el trabajador y su capacidad debe ser vista como un gasto, es decir, como una carga que debe reducirse en su máxima expresión. En los cálculos de optimización que se realizan en la economía neoclásica, por ejemplo, un trabajador más puede significar el punto de inflexión hacia rendimientos marginales decrecientes; así que es asumido como una cifra que se adiciona o que se reduce para optimizar un resultado, pero se le despoja de toda su humanidad. La asignación monetaria y codificada que realiza la contabilidad tradicional-convencional también cosifica al hombre y a la mujer trabajadores, y los representa como cargas del sistema patrimonial de propiedad privada.

Debemos observar con mucha precaución y sospecha aquellas teorías cuyo fundamento único sea la lógica, pero que desconocen la historia, el contexto (social, económico, político), la cultura y la humanidad. Una teoría con tales características no podrá ayudarnos en la comprensión y, por lo tanto, en el conocimiento de los hechos y relaciones sociales. Entonces, quienes niegan la importancia de la teoría, o quienes se dicen a sí mismos: “no me gusta la teoría”, “no me interesa la teoría”, o “estamos en crisis y lo que menos necesitamos ahora es filosofar o teorizar”, lo que están haciendo es rechazar sus posibilidades de conocer y comprender la realidad; y, por supuesto, también de construir soluciones y transformaciones reales.

Muchas veces, las personas y las sociedades rechazan las teorías y el pensar teórico-crítico porque les exige cuestionarse, deconstruir paradigmas, les lleva a angustias existenciales, les compromete con procesos de comunicación real; muchas veces parece más fácil aceptar el dogma, los totalitarismos, las verdades universales. Como bien lo señaló Estanislao Zuleta (2017):

lo que el hombre [y la mujer] teme por encima de todo no es la muerte y el sufrimiento, en los que tantas veces se refugia, sino la angustia que genera la necesidad de ponerse en cuestión, de combinar el entusiasmo y la crítica, el amor y el respeto. (p. 18)

No debe haber duda en que existe una relación mutua entre teoría-acción y acción-teoría, pues se trata de un proceso de determinación recíproca en el que las teorías determinan/condicionan las acciones y viceversa. La

reflexión teórica y las teorías tienen el potencial de ayudarnos en la construcción de consciencia y comprensión.

En este sentido, y aunque ya se ha decantado en las líneas anteriores, vale señalar que la praxis es teoría con sentido político y, al mismo tiempo, la acción teorizada. En otras palabras, *praxis es teoría de la acción* fundamentada en la crítica social, en consecuencia, su finalidad es conocer y comprender la realidad concreta y generar movimientos de consciencia para, a partir de allí, promover las transformaciones y liberaciones necesarias para una sociedad más humana, justa y cordial.

Elementos para el entendimiento de la teoría contable

Es importante señalar que cuando se habla de forma general del sustantivo *teoría contable* se hace referencia a todo el entramado teórico de la contabilidad, pero en ese entramado hay muchas teorías, así como diversas perspectivas teóricas. Una forma de entender tal entramado puede ser acudiendo a las divisiones disciplinares de la contabilidad, en donde ha sido común distinguir los siguientes campos: a) contabilidad financiera, b) contabilidad de gestión, c) contabilidad social-ambiental, d) contabilidad pública, y e) contabilidad nacional.¹⁰ En cada uno de estos campos se han construido múltiples teorías y, según sea la teoría o el campo, se pueden encontrar más o menos relaciones interdisciplinares.

Las teorías en contabilidad financiera configuran, posiblemente, la literatura predominante de la teoría contable. Sin la pretensión de brindar definiciones, la *contabilidad financiera* es aquella contabilidad que históricamente se ha construido alrededor del movimiento del dinero (como una de las expresiones del valor económico), con la finalidad de controlar-comunicar información general, pero esencial, del estado de la riqueza patrimonial; para este propósito se han construido sistemas de registro y métodos de representación-medición que comúnmente se han denominado *partida*

10 En los últimos tiempos, producto de la diversidad de perspectivas teóricas y de las enriquecedoras relaciones interdisciplinares, han estado emergiendo otras contabilidades que, aunque por ahora no puedan llamarse campos disciplinares propiamente dichos, constituyen un gran aporte para el avance teórico de la contabilidad; entre otras, podríamos señalar las siguientes: contabilidad popular (Gallón *et al.*, 2020), contabilidad política (Gracia-López, 2014), bio-contabilidad (Mejía, 2014), eco-contabilidad (Álvarez *et al.*, 2020), y contabilidad integral (Franco, 1998).

simple y *partida doble* (aunque no son los únicos), a partir de los cuales, en especial de la partida doble, se han construido informes o reportes de tipo contable-financiero, que hoy agrupamos bajo la denominación de balance o estado de situación financiera, estado de resultados, estado de cambios en el patrimonio, estado de flujos de efectivo, y notas.¹¹

Así pues, sobre esta contabilidad se han construido múltiples teorías con finalidades muy diversas y que han orbitado sobre la explicación de la naturaleza y funcionamiento de las cuentas; la explicación de la partida doble; la representación de los procesos inflacionarios; la medición del valor de diferentes grupos económicos (como inventarios, activos fijos, etc.); la utilidad de la información contable; la revelación del valor verdadero; el cálculo de los ingresos, costos, y la utilidad; la elección entre diversas alternativas; la influencia de la información contable en los mercados financieros; el valor razonable; los principios de contabilidad generalmente aceptados; los procesos de regulación y estandarización; entre muchos otros temas.

La *contabilidad de gestión* es aquella contabilidad que, orientada al proceso económico de producción (bienes o servicios), construye un conjunto de mediciones internas con el fin de producir información útil para la gestión organizacional y el control de la riqueza patrimonial (Escobar y Lobo, 2002; Johnson y Kaplan, 1988). Las prácticas y las teorías en contabilidad de gestión comienzan a manifestarse con especial evidencia a partir de la segunda mitad del siglo XIX, en donde el *costo* es, sin lugar a duda, su piedra angular.

De esta manera, las teorías en contabilidad de gestión tienen que ver especialmente con el estudio y medición del costo; los sistemas de costeo; la transformación e incorporación de la materia prima, la mano de obra y los costos indirectos de fabricación al proceso productivo; la medición de la productividad; el establecimiento de medidas de retorno (como el retorno sobre la inversión -ROI *return on investment*-); la elaboración de los presupuestos; los indicadores de eficiencia y eficacia; la elaboración del cuadro de mando integral; el cálculo de los costos marginales; entre otros.

La *contabilidad social-ambiental* es un campo disciplinar que ha comenzado a construirse a partir de la década de 1970 (Gómez, 2009), y que tiene que ver con la valoración, medición, comunicación y control de los diferentes hechos sociales y fenómenos naturales que están en relación con la

11. El libro de Edwards (2014) es particularmente interesante para el entendimiento histórico de la contabilidad financiera.

organización, en concreto, tiene que ver con el impacto social y natural que las organizaciones generan sobre su ambiente (ecosistema), pero, también, sobre los condicionantes y determinantes que tales ecosistemas generan para las organizaciones.

Este campo surgió principalmente de la reflexión teórica de los académicos y científicos, y hoy las organizaciones, así como los contables, son cada vez más proclives a construir prácticas asociadas con lo social-ambiental. Las teorías en este campo circundan, entre muchos temas, sobre aspectos relacionados con la valoración, medición, y control ambiental; los sistemas de información y de gestión social-ambiental organizacional; el cuestionamiento por conceptos económico-financieros (como activo, pasivo, patrimonio, riqueza, utilidad, etc.); la diferencia entre sostenibilidad y sustentabilidad; el reconocimiento complejo de la vida; la diversidad de ecosistemas; los problemas del colonialismo y la tensión por la descolonización; el reconocimiento de los pueblos indígenas, etc.

La *contabilidad pública*, por su parte, también tiene que ver con lo financiero, la gestión, y lo social-ambiental, pero en un marco de referencia centrado en lo *público*, que debería conllevar a relaciones categoriales completamente diferentes de las suscitadas en el ámbito privado. Las prácticas contables en el ámbito público son tan antiguas como las encontradas en el ámbito privado, y es preciso reconocer que la contabilidad pública en la Modernidad adquiere un papel determinante en la consolidación de los Estados nacionales.

Bien se trate de un sistema-método de cargos y abonos, partida simple, o partida doble, la contabilidad pública ha sido fundamental para la medición, control, y distribución de los recursos y la riqueza pública. La construcción teórica de la contabilidad pública ha estado fuertemente influida, e incluso directamente relacionada, con las teorías, prácticas, y regulaciones desarrolladas en el ámbito privado (Brusca y Martín, 2011; Chan, 2003), y esto ha representado un problema para el entendimiento de lo público como categoría social que está orientada -o al menos así debería serlo- al *bien común*. No obstante, debido a las enormes complejidades teóricas y técnicas con que se enfrenta la estructura estatal en sus múltiples relacionamientos con la sociedad, cada vez se avanza más en la comprensión de la naturaleza *pública* de la contabilidad pública, de manera que las posibilidades de trabajo y desarrollo teórico en este campo disciplinar son muy amplias.

La *contabilidad nacional*, que ha sido desarrollada de forma sistemática desde el siglo XX, es un campo disciplinar que estudia de forma *macro* el movimiento y acumulación de los valores económicos, a través del análisis

agregado de los procesos relacionados con la producción, distribución, consumo, ahorro, inversión, financiación, entre otros. Para esto, la contabilidad nacional ha construido un sistema de cuentas nacionales a partir del cual se realizan procesos de valoración, medición, control y comunicación de las categorías y variables económicas y sociales. En el mundo, así como en Colombia, la contabilidad nacional es comúnmente construida por las áreas de estadística nacional; y la estandarización mundial sobre este tema proviene del trabajo conjunto de las Naciones Unidas, la Comisión Europea, el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial, y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Las construcciones teóricas que se han realizado sobre la contabilidad nacional provienen principalmente de la economía, y las construcciones metodológicas y técnicas de la estadística y la contabilidad. Aunque este campo ha sido reflexionado teóricamente, de forma principal, por economistas y estadísticos, como contadores tenemos la responsabilidad de estudiar mucho más este campo de nuestra disciplina, desde el cual las posibilidades para una construcción *práxica* de la contabilidad son determinantes.

Ahora bien, otra forma de entender ese entramado que de forma genérica llamamos *teoría contable*, puede ser acudiendo a las perspectivas teóricas para su construcción, en donde es común encontrar las perspectivas: a) funcionalista, b) interpretativa, y c) crítica. Cada una representa una forma diferente de acercarse y construir la teoría contable¹².

La perspectiva funcionalista en contabilidad presenta, cuando menos, dos cualidades: primero, una marcada ontología objetivante de la realidad, lo que significa que los hechos y relaciones sociales son comúnmente despojados de su contenido histórico, social, ético, político, y humano, y son presentados como variables *objetivas* (es decir, que hablan del objeto) que dan la apariencia de neutralidad valorativa y de objetividad; segundo, que existe un importante esfuerzo por reproducir las estructuras de poder y mantener el *statu quo*, de manera que los cuestionamientos que se presentan comúnmente orbitan en el plano de la lógica, pero desconociendo las realidades materiales e históricas concretas.

Esta perspectiva, que se encuentra en la literatura académica como *dominante, ortodoxa, mainstream, o funcionalista*, ha influido gran parte del

12 Un análisis más amplio sobre estas perspectivas puede encontrarse en Larrinaga (1999) y Chua (2009).

desarrollo teórico de los campos disciplinares de la contabilidad, sin excepción alguna. Desde esta mirada, esencialmente, se promueve una amplia visión financiera de la contabilidad, donde la gestión, lo público, lo social-ambiental, y lo nacional, son arquitecturas que contribuyen con la producción de la información necesaria para el control de las condiciones de reproducción del capital. Por ejemplo, lo social-ambiental, que al principio representó una denuncia académica de orden crítico sobre los peligros del crecimiento económico, hoy está siendo incorporado como parte de los procesos de creación de valor de las organizaciones y, en tal medida, se presenta un interés económico por la generación de reportes integrados que demuestren la evaluación del impacto social y ambiental; prueba de esto lo constituye la dinámica que está tomando el IFRS al emitir estándares internacionales de sostenibilidad, y el movimiento que están realizando tanto las empresas de aseguramiento, como las multinacionales de contabilidad y auditoría, al concentrar su foco en este nuevo ámbito organizacional.

En contabilidad, las perspectivas interpretativas y críticas tienen más aspectos en común que diferencias, de hecho, ambas configuran lo que se ha denominado *corriente heterodoxa o alternativa*. Estas perspectivas iniciaron un proceso de consolidación a partir de la década de 1970 que se manifestó de forma más o menos simultánea en diferentes latitudes, y que, al día de hoy, han generado una cantera de invaluable conocimiento para el entendimiento del rol social, moral, ético y político de la contabilidad. Desde acá, se comprende que la contabilidad es, de una parte, una institución social que legitima “verdades”, un dispositivo de poder, una estructura para la construcción de la confianza social, y un mecanismo que contribuye en la reducción y resolución de los conflictos; y, de otra parte, una construcción social que tiene el potencial de visibilizar realidades, conducir nuevas formas de relacionamiento y comunicación, realizar representaciones diversas y plurales de la realidad, propiciar el conocimiento-comprensión, constituirse en una arquitectura práxica para la transformación del mundo, aportar en el avance de la consciencia social y, en suma, ayudar en la formación de individuos y sociedades más libres, autónomas, pensantes, críticas, éticas, y justas.

De manera particular, la perspectiva interpretativa en contabilidad orienta la construcción teórica con la finalidad de entender el sentido (histórico, contextual, social, político, moral, etc.) de las acciones y prácticas individuales, organizacionales, sociales, o institucionales, para lo cual es determinante el estudio de la realidad concreta en su contexto histórico-social.

Un buen ejemplo de esta orientación lo constituye el trabajo realizado por Archel (2007), quien estudia los informes contables del periodo 1974-2005 de la empresa automovilística Seat-Volkswagen en España, encontrando en ellos evidencia de una fuerte relación entre la ideología gubernamental y el discurso empresarial. El trabajo de Archel demuestra que los informes contables no son simples páginas con información neutral sobre variaciones numéricas del valor, o simples descripciones cualitativas de objetos y cifras que discurren en la organización, sino que son principalmente una expresión lingüística en la que se evidencia un discurso, el que, desde luego, transmite una ideología.

La perspectiva crítica genera un marco para la construcción teórica en el cual se busca de la contabilidad su participación-acción (praxis) en los procesos de comprensión, emancipación y transformación social. Esta perspectiva parte del entendimiento de que en el actual sistema económico-político existe una desigualdad estructural que genera injusticia, pobreza y malestar para muchas personas y comunidades del planeta; por ello, desde la orientación crítica, la teoría contable se dirige a la comprensión del rol de la contabilidad en el sistema económico, develando no sólo los intereses y estructuras de poder-dominación, sino, al mismo tiempo, generando consciencia sobre la necesidad de construir un sistema económico-contable con valores sustentados en las más altas dimensiones humanas. Los trabajos de Tinker (1980) y de Gracia-López (2007; 2014) son una buena ilustración de esta orientación crítica. En ambos trabajos, desde distintas metodologías, se realizan procesos de denuncia, develamiento y crítica del sistema económico-contable, dejando un claro mensaje sobre la necesidad de realizar transformaciones sociales.

Tanto la perspectiva funcionalista como las perspectivas interpretativa y crítica pueden ser pensadas en los diferentes campos de la disciplina contable, es decir, que su construcción teórica puede realizarse a partir de, u orientada a, la contabilidad financiera, de gestión, social-ambiental, pública, y nacional. De manera que estas perspectivas brindan un horizonte para la construcción teórica de la contabilidad en uno u otro sentido.

En este documento se aboga por una construcción heterodoxa, en tanto que posibilita escenarios más completos de explicación-comprensión de la realidad en sus contextos histórico-sociales concretos, vinculados con una totalidad que es necesario reconocer, decantar y transformar. Sin embargo, ello no implica que no debemos respetar y, por lo tanto, estudiar con rigor lo realizado en la corriente funcionalista. De hecho, es siempre necesaria

una colocación dialéctica que permita entender que ambas orientaciones son relevantes para el avance como sociedad.

Pero también, otras formas de entender ese entramado llamado *teoría contable* puede ser acudiendo a las diversas clasificaciones que se han realizado de la teoría contable en términos de escuelas de pensamiento, doctrinas, teorías, enfoques, autores, épocas, tradiciones de investigación, o formulaciones teórico-epistemológicas como las de paradigmas y programas de investigación. Para todo ello pueden estudiarse autores como Vlaemminck (1961), Montesinos (1978), Tua (2004), Mattessich (2008), entre otros.

Por supuesto, el propósito de este documento no es una descripción exhaustiva, ni siquiera simplificada, de cada una de las formas en que la teoría contable ha sido abordada y trabajada, para esto se requeriría de un tratado. Sin embargo, sí es nuestra intención que los estudiantes y profesores, así como los lectores en general, reconozcan que la teoría contable es un entramado histórico-social de amplísima magnitud que necesita ser estudiado para brindar mayor reconocimiento y dignidad a la contabilidad.

Conclusiones

Ser universitario, bien sea como estudiante, profesor, o administrativo, significa *pensar académicamente*, no sólo con la intención de responder a las demandas del mercado, sino más importante aún, de realizar propuestas para el cambio y la transformación de la sociedad, con el fin de promover relaciones humanas más transparentes, justas, cordiales, y conscientes. En este propósito, la reflexión, la crítica, el debate y la construcción de teorías desempeñan un papel clave para comprender las necesidades concretas de los territorios, los pueblos, y las comunidades de Colombia y América Latina.

En el proceso de formación universitaria, la teoría contable es un campo que aporta invaluable elementos para la comprensión de la contabilidad y de su papel en el ámbito organizacional y social. Su mirada como un “relleno” o como un tema de segundo -o tercer- nivel parte de la carencia de entendimiento sobre el rol social e institucional que históricamente la contabilidad ha contribuido a construir. Por ello, si se quiere construir una universidad donde se piense académicamente, es necesario estudiar teoría contable, no para hacer gala del que más sabe, sino para articular la teoría con las acciones sociales que se requieren para construir mejores realidades humanas y sociales.

No basta simplemente con construir teoría, sino que es necesario saber qué tipo de teoría se construye. No todas las teorías aportan de la misma forma al avance de la consciencia humana y de sus entramados relacionales. El *presente* requiere de teorías que busquen la comprensión y transformación de las realidades materiales-concretas por otras que se acerquen más a mejores niveles de justicia social, política, económica, cultural, y ambiental. Por lo tanto, no es suficiente con construir teorías funcionales, sino que se requiere, principalmente, teorías ontológicas que estén dispuestas a conocer, comprender y resignificar el ser.

Las dos últimas décadas del siglo XX en Colombia, significaron un relativo auge para la emergencia de la teoría y la investigación contables en diversos programas de contaduría pública, sin embargo, hoy, asistimos a un escenario en donde hay un alto y grave riesgo en que estos contenidos se reduzcan o, incluso, desaparezcan de la formación académica de los estudiantes y de la reflexión-ocupación de los profesores. Esto se debe, entre otras razones, a: 1) las transformaciones regulativas de la contabilidad financiera, la auditoría, y las normas de aseguramiento de la información, que han abarcado un amplio interés de la comunidad contable; 2) la reducción en el número de créditos académicos y, por lo tanto, el tiempo de estudio para la formación profesional, ante lo cual se ha decidido prescindir de contenidos teóricos, investigativos y humanistas; y 3) la consolidación de una cultura tecnocrática y anti-intelectual (Franco, 2021) que considera que es más importante la formación de habilidades técnico-tecnológicas que la reflexión y construcción teóricas.

La teoría, desde la perspectiva que se ha planteado en este documento, es necesaria para orientar un accionar situado ética y políticamente, con capacidad de lectura del presente, que atine en la identificación y solución de las problemáticas contables y sociales pertinentes para el avance de la consciencia social-humana en general, y de la contabilidad en particular. En este sentido, debe reconocerse que la teoría contable no solo se trata de un discurrir lógico-epistemológico, con meras implicaciones en el ámbito cognoscitivo, sino que ella tiene un profundo sentido ético y político en la constitución de determinadas realidades sociales, por ello, al aprender-construir teoría contable se configuran determinados caracteres para la *situidad* o *colocación* ante el mundo y la realidad.

Referencias

- Abbagnano, N. (1993). *Diccionario de filosofía*. Segunda edición. Ciudad de México (México): Fondo de Cultura Económica.
- Álvarez, H., Bedoya, L. A., Franco, D. P., Sánchez, X. (2020). *Propuesta para la fundamentación teórica de la T3C*. Bogotá (Colombia): Universidad Libre de Colombia.
- Archel, P. (2007). Discurso contable, ideología e informes anuales: un enfoque interpretativo. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 51. pp. 41-64. Medellín: Universidad de Antioquia. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.2147>
- Aristóteles. (1999). *Metafísica*. Ciudad de México (México): Editorial Porrúa.
- Aristóteles (1994). *Metafísica*. Barcelona (España): Editorial Gredos.
- Brusca, I., Martín, E. (2011). Contabilidad pública vs. Contabilidad privada: la reforma de la contabilidad pública frente a la empresarial. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 13. pp. 175-202. https://accid.org/wp-content/uploads/2018/10/Contabilidad_publica_vs_Contabilidad_privada_La_reforma_de_la_contabilidad_publica_frente_a_la_em.pdf
- Chan, J. (2003). La contabilidad pública: una reflexión sobre la teoría, los fines y las normas. *Revista Española de Control Externo*, 5(14). pp. 63-76.
- Chua, W. F. (2009). Desarrollos radicales en el pensamiento contable. En M. Gómez, C. M. Ospina (eds.). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad* (pp. 38-84). Medellín (Colombia): Universidad Nacional de Colombia, Universidad de Antioquia.
- Cubides, H., Gracia, É., Machado, M., Visbal, F., Maldonado, A. (1994). *Historia de la contaduría pública en Colombia siglo XX*. Segunda edición. Bogotá (Colombia): Universidad Central.
- Edwards, J. R. (2014). *A history of financial accounting*. Nueva York (Estados Unidos): Routledge.
- Escobar, B., Lobo, A. (2002). Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en contabilidad de gestión. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 33(111). pp. 245-286. <https://personal.us.es/bescobar/IMPLICACIONES.PDF>
- Ferrater-Mora, J. (1965). *Diccionario de filosofía*. Quinta edición. Buenos Aires (Argentina): Editorial Sudamericana.

- Franco, R. (2021). Acerca del anti-intelectualismo. La línea de resistencia a una auténtica reforma. Conferencia orientada en el *V Encuentro de Pensamiento Contable*, 26, 27, y 28 de agosto de 2021. Consultada en: <https://www.youtube.com/watch?v=FqYEzTBLyKU>
- Franco, R. (1998). *Contabilidad integral*. Bogotá (Colombia): Investigar Editores.
- Gallón Vargas, N., Gómez Zapata, Y., Rodríguez Triana, M. A. (2020). Contabilidad popular. Una alternativa socio-práctica para resignificar las prácticas contables en las organizaciones de economía solidaria de Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 77. pp. 37-79. Medellín: Universidad de Antioquia. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n77a02>
- Gómez, M. (2009). Tensiones, posibilidades y riesgos de la contabilidad medioambiental empresarial. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 54. pp. 55-78. Medellín: Universidad de Antioquia. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.7963>
- Gracia-López, É. (2019). Contaduría pública y construcción de convivencia en el camino a la paz. *Revista Visión Contable*, 20. pp. 122-134. Medellín: Universidad Autónoma Latinoamericana. <https://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable/article/view/607/1022>
- Gracia-López, É. (2014). Contabilidad política: un campo para estudiar y proponer. En *Horizontes plurales e identitarios para recrear el pensamiento de la contabilidad* (pp. 59-69). Colombia: Universidad del Quindío, Universidad del Valle, C-CINCO.
- Gracia-López, É. (2007). Economía política y contabilidad. Un asunto para repensar en el marco de las ciencias sociales. *Lúmina*, 8. pp. 156-171. Manizales: Universidad de Manizales. <https://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/view/1189/1265>
- Gracia-López, É. (1998). Sobre las profesiones y las disciplinas. *Lúmina*, 2. pp. 35-38. Manizales: Universidad de Manizales. <https://doi.org/10.30554/lumina.02.1120.1998>
- Horkheimer, M. (2000). *Teoría tradicional y teoría crítica*. Barcelona (España): Paidós.
- Jay, Martin (1989). *La imaginación dialéctica*. Madrid (España): Taurus.
- Johnson, H. T., Kaplan, R. S. (1988). *La contabilidad de costes. Auge y*

- caída de la contabilidad de gestión*. Barcelona (España): Plaza y Janes Editores.
- Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. *Revista de Contabilidad*, 2(3). pp. 103-131. Murcia: Universidad de Murcia. <https://revistas.um.es/rccsar/article/view/384451>
- Mardones, J. M. (2012). *Filosofía de las ciencias humanas y sociales. Materiales para una fundamentación científica*. Cuarta edición. Colonia del Carmen (México): Anthropos.
- Martí-Sánchez, M. (2017). La filosofía de las matemáticas de Aristóteles. *Tópicos Revista de Filosofía*, 52. pp. 43-66. Ciudad de México: Universidad Panamericana. <https://revistas.up.edu.mx/topicos/article/view/784>
- Mattessich, R. (2008). *Two hundred years of accounting research. An international survey of personalities, ideas and publications*. Washington (Estados Unidos): Routledge.
- Mejía, E. (2014). Biocontabilidad: hacia una definición de una nueva disciplina contable. *Lúmina*, 15. pp. 106-129. Manizales: Universidad de Manizales. <https://doi.org/10.30554/lumina.15.1069.2014>
- Montesinos, V. (1978). Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación en contabilidad. *Técnica Contable*, 30 (351), pp. 81-88.
- Müller, J. (2018). Practical and productive thinking in Aristotle. *Phronesis*, 63(2). pp. 148-175. [https://www.jstor.org/stable/27071892#:~:text=But%20that%20can%20mean%3A%20\(1,\)%3B%20\(3\)%20that%20it%20is](https://www.jstor.org/stable/27071892#:~:text=But%20that%20can%20mean%3A%20(1,)%3B%20(3)%20that%20it%20is)
- Reale, G., Antiseri, D. (1995). *Historia del pensamiento filosófico y científico. Tomo II. Del humanismo a Kant*. Barcelona (España): Herder.
- Rojas, W. (2008). Congoja por una educación contable fútil. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 52. pp. 259-274. Medellín: Universidad de Antioquia. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.2171>
- Salgado-González, S. (2012). *La filosofía de Aristóteles*. Cuadernos de Filosofía Duererías. <https://guao.org/sites/default/files/biblioteca/La%20Filosof%C3%ADa%20de%20Arist%C3%B3teles.pdf>
- Tinker, A. (1980). Towards a political economy of accounting: an empirical illustration of the Cambridge controversies. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1). pp. 147-160.

Tua, J. (2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 20, pp. 43-82.

Vlaemminck, J. (1961). *Historia y doctrinas de la contabilidad*. Madrid (España): Editorial EJES.

Zuleta, E. (2017). *Elogio de la dificultad y otros ensayos*. Bogotá (Colombia): Ministerio de Cultura, Biblioteca Nacional de Colombia.