

Quipukamayoc

Primer Semestre 1993

LA ENSEÑANZA DE LA CONTABILIDAD EN UN CONTEXTO SOCIAL

Jorge Tua Pereda

Catedrático de Economía Financiera
y Contabilidad de la Universidad
Autónoma de Madrid.

Cuando hablamos de la naturaleza de la educación en Contabilidad, estamos diseñando el futuro de nuestra disciplina.

(Bedford, N. M.: "The Future of Accounting in a Changing Society". University of Edinburgh, 1969).

Los "propietarios de la verdad" son necios en su seguridad, pues tienen la desgracia de ignorar la duda.

(Ander-Egg, E.: "Hacia una pedagogía autogestionaria". Editorial Universitaria Europea. Salou, 1979).

¿Quién ha matado este hombre que su voz no está enterrada?

(Manuel del Cabral. "Aire Durando". De Compadre Mon, 1943).

INTRODUCCION

Quiero, en primer lugar, mostrar mi satisfacción por la oportunidad que se me brinda de comparecer nuevamente ante la comunidad académica latinoamericana en esta Conferencia de Facultades y Escuelas de Contaduría de América Latina. Constituye para mí un honor y una satisfacción poder compartir con todos ustedes sus importantes logros en el avance de la disciplina contable, así como tener la ocasión de estrechar lazos profesionales y de amistad con tantos y tan apreciados países hermanos.

Reciban, pues, mi testimonio de agradecimiento, que hago especialmente patente a los organizadores de esta Conferencia.

No obstante, agradecimiento, satisfacción y honor no son términos reñidos con la notable sensación de responsabilidad con la que abordo este cometido.

Hago más las palabras de Cervantes en el Prólogo del más universal de sus relatos. El Ingenioso Hidalgo Don Quijote de la Mancha: "... quisiera que este libro, como hijo del entendimiento, fuera el más hermoso, el más gallardo y más discreto que pudiera imaginarse".

Pero me temo que no aporte nada nuevo, ni nada que ustedes no sepan ya. "... No he podido yo contravenir la orden de la naturaleza, que en ella cada cosa engendra a su semejante. Y así, ¿qué podía engendrar el estéril y mal cultivado ingenio mío...?"

Estas palabras parecen en Cervantes un notable ejercicio de falsa modestia, a tenor del resultado final de su magna obra. En mí, por el contrario, reflejan un sentimiento de respeto y admiración hacia la comunidad académica que me escucha.

Por ello me daré por satisfecho si mi intervención sirve, simplemente, para constatar que, al igual que compartimos muchas otras cosas, estamos también de acuerdo en la importancia que tiene la información financiera y, con ella, la profesión contable, en la sociedad actual.

Para ello, he escogido un tema cuyo interés estoy seguro que comparto con ustedes: el carácter social de nuestra disciplina y su incidencia en la enseñanza universitaria de la misma.

Predicar el carácter social de la Contabilidad implica, al menos, dos cuestiones, de las que me ocuparé sucesivamente en este trabajo:

- Su entronque con las disciplinas científicas de naturaleza social, y
- Su vinculación y capacidad de servicio a los valores, pautas y requerimientos de la colectividad en su conjun-

to.

En numerosas ocasiones, quizás excesivas, he tenido oportunidad de escribir sobre estas cuestiones, en la medida en que he dedicado una buena parte de mi actividad académica a la epistemología de nuestra disciplina.

Me limitaré, por tanto, en la primera parte de este trabajo, a efectuar un breve resumen de lo dicho en otras publicaciones (1) para, en la segunda parte del mismo, abordar una somera descripción de la manera en que, en mi opinión, la dimensión social de nuestra disciplina incide en la enseñanza de la misma.

I

LA DIMENSION SOCIAL DE LA DISCIPLINA CONTABLE

1.1 NATURALEZA CIENTIFICA DE LA CONTABILIDAD

1.1.1. La distinción entre Teoría General y sus Aplicaciones

Para encuadrar la disciplina contable en el ámbito científico y, en consecuencia, esclarecer si es o no una ciencia y, en caso afirmativo, entre qué tipo de ciencias puede incluirse, es necesario –al margen de otros planteamientos que puedan analizar su objeto y su método– escrutar su naturaleza y, con ello, la manera en que opera el conocimiento contable.

La más elemental distinción que puede establecer el conocimiento contable (2) es la que diferencia entre sistemas contables y teoría general de la Contabilidad.

Un sistema contable es un conjunto de reglas orientadas a una finalidad concreta. Sistemas, subsistemas e, incluso subderivaciones de estos últimos constituyen la manera en que se manifiesta y aplica nuestra disciplina.

Así, la Contabilidad nacional es un sistema contable. Dentro de ella, podemos distinguir subsistemas, es decir, subconjuntos de reglas diferentes, orientadas a finalidades también relativamente distintas, aunque englobadas en un denominador común: medir la circulación de valor en el ámbito macroeconómico. La contabilidad de la renta nacional o la balanza de pagos son, por tanto, subsistemas de la Contabilidad nacional.

La Contabilidad empresarial puede considerarse como otro sistema contable. La contabilidad financiera, la de costes, la presupuestaria, la que se realiza con criterios fiscales, son algunos de los subsistemas de la misma.

Todos los sistemas contables tienen rasgos coincidentes, precisamente aquellos que nos permiten atribuirles el calificativo de contables. Todos ellos manejan, por tanto, elementos y conceptos similares.

Se entiende por teoría general de la Contabilidad el conjunto de elementos y conceptos comunes que están presentes en todos los sistemas contables que, de este modo, se convierten en aplicaciones –es decir, manifestaciones extraídas de la misma– de la teoría general.

En consecuencia, hay que distinguir en nuestra disciplina dos ámbitos claramente diferenciados:

- De un lado, el cognoscitivo, de carácter positivista, en el que puede situarse la generalización y formalización de los conocimientos en que se asienta, y que puede asimilarse con la construcción de una teoría general contable, que trataría de poner de manifiesto los rasgos comunes de todos los sistemas contables.
- De otro lado, el teleológico, normativo, con apoyo en la lógica deóntica, que trata de derivar de la teoría general reglas concretas para la acción, como hipótesis instrumentales, verificables teleológicamente, es decir, por concordancia entre objetivos perseguidos y resultados conseguidos. En este ámbito se encuentra la interpretación de la teoría general contable, para construir, mediante aplicaciones de la misma, sistemas contables específicos.

Más adelante, en este mismo trabajo, tendré ocasión de enumerar las ventajas que tiene esta distinción y, con ella, esta concepción epistemológica de nuestra disciplina.

Quiero anticipar, no obstante, como resumen de estas ventajas, que esta hipótesis de trabajo, insertada en la teoría del conocimiento contable, tiene una gran capacidad para explicar y predecir, entre otras cuestiones, la situación actual de nuestra disciplina y los cambios que ha experimentado en las últimas décadas.

1.1.2. Desarrollo de aplicaciones: el itinerario lógico deductivo para la construcción de un sistema contable.

Teoría General y aplicaciones están, lógicamente, íntimamente vinculados. Una vez definida la distinción entre ambas, es necesario establecer la manera en que puede pasarse de la primera a la segunda, es decir, la forma en que se construye un sistema contable.

Escogida una metodología deductivo-postulacional y semántica (3), como la más adecuada a tal cometido, la construcción de un sistema contable ha de recorrer un itinerario lógico, cuyas etapas principales son las siguientes:

- Descripción de los rasgos o características esenciales del entorno en el que ha de operar.
- Descripción de los rasgos o características esenciales del propio sistema.
- Derivación de reglas congruentes con los anteriores puntos, tanto macrorreglas básicas como normas detalladas.

Me ocuparé en más detalle de este itinerario en el apartado relativo a la relación del entorno con los sistemas contables ya que es sumamente útil para poner de manifiesto la relación entre uno y otros, es decir, para subrayar la vinculación de la Contabilidad con el entorno socioeconómico en la que opera y, con ello, para evidenciar su carácter social en el sentido en que tomábamos este término al comienzo de este trabajo.

1.1.3. Consecuencias de la distinción entre teoría general y

sus aplicaciones.

Esta distinción es fundamental en nuestra disciplina ya que, entre otras, tiene las siguientes consecuencias (4):

- Permite identificar y tratar por separado las vertientes cognoscitiva y normativa de nuestra disciplina.
- Hace posible que no sea necesario construir una teoría independiente y diferente cada vez que se utiliza un sistema contable específico en una situación dada.
- Permite conectar entre sí los diferentes enfoques contables.
Invalida el intento de búsqueda de un único conjunto correcto de reglas.
- Sitúa a los principios contables en la vertiente normativa de la Contabilidad, como reglas para la interpretación finalista de la teoría general, a la luz de objetivos concretos.
Hace que un principio, válido de acuerdo con unos objetivos dados, pueda dejar de serlo si se alteran estos objetivos.
Permite abordar adecuadamente la validación contable, a través del debido tratamiento en uno y otro caso.
Posibilita la identificación del núcleo de acuerdo común y de las áreas de posible desacuerdo.
- Y, finalmente, contribuye a la calificación y encuadre de la Contabilidad como disciplina científica.

1.1.4. La naturaleza de la Contabilidad como disciplina científica.

Llegamos con ello a un punto importante y eternamente debatido, no solo entre nosotros sino, también, con los demás (5): ¿Es una ciencia la Contabilidad?

Yo preferiría situar la discusión en otro terreno: ¿Utiliza la Contabilidad un instrumental científico adecuado a su naturaleza y similar al de otras disciplinas?

Prefiero esta última pregunta porque lo que me parece importante es que utilicemos el instrumental metodológico más adecuado a la naturaleza de nuestra disciplina. No sea que por querer convertirnos en ciencia traicionemos tal naturaleza.

En cualquier caso, antes de decidir si la Contabilidad es o no una ciencia, es necesario dilucidar que entendemos por tal concepto pues, de lo contrario, corremos el riesgo de que el debate se produzca entre posturas contrapuestas, que parten de un concepto distinto de ciencia.

En efecto, si ciencia solo es aquella disciplina que utiliza un instrumental positivista, estrictamente cognoscitivo, los restantes tipos de conocimiento no serían ciencia. Con ello, las construcciones normativas, típicas de la interpretación teleológica, no tendrían cabida en este concepto y deberían conformarse con ser meras aplicaciones técnicas, de ingeniería.

De adoptar esta postura, solo una ciencia radicalmente positiva podría calificarse de tal y, sensu contrario, solo lo positivo y verificable por causación cognoscitiva sería científico.

En este caso, la Contabilidad tendría poco de ciencia –la Teoría General– en la medida en que sus principales manifes-

taciones aparecen como aplicaciones normativas.

Por el contrario, si, ampliando el concepto tradicional de ciencia, se incluyen también en el ámbito científico los planteamientos normativos e instrumentales, tendrían cabida en el mismo tanto las posturas normativas como las positivas, con lo que la contabilidad, al igual que otras ciencias sociales, sería una disciplina científica.

¿Somos ciencia o somos técnica?. Evidentemente, la respuesta depende de la posición que se tome como punto de partida en relación con lo que se entiende por ciencia.

Tal vez quieran ustedes conocer mi postura en este eterno debate. Por mi parte y, como es lógico, respetando cualquier otra opinión, entiendo que el instrumental normativo es también científico, con tal de que sea susceptible de la oportuna contrastación que, lógicamente, sería teleológica.

Estimo (6) que esta es la tendencia que desde principios de siglo informa todo el pensamiento científico, de modo que actualmente se acepta (Bunge, 1969, Laszlo, 1972) un enunciado como científico si puede conseguirse una contrastación del mismo o, lo que es igual, que la delimitación entre lo científico y lo no científico se centra en la posibilidad de verificar las hipótesis formuladas, independientemente de que el procedimiento de validación sea cognoscitivo, es decir, positivista, o deóntico, es decir, normativo.

Por ello, siguiendo a otros autores, especialmente a Mattessich (1972, 1978), milito en la postura que afirma que la Contabilidad es una ciencia empírica (en el sentido en que se indica a continuación) y normativa:

- Empírico, porque sus verdades pueden refutarse por la experiencia. Así, los rasgos comunes que integran la teoría general pueden ser contrastados y verificados, en el sentido más positivista y cognoscitivo de estos términos, mediante la constatación de su existencia en los diferentes sistemas contables. Al mismo tiempo, puede verificarse la validez y funcionamiento de un sistema contable mediante la contrastación de sus logros con los objetivos que previamente se hayan establecido para tal sistema; evidentemente en este caso la contrastación no es positiva, por referencia a los hechos, sino teleológica o finalista, que utiliza criterios de causación fundamentados en la utilidad conseguida y en el grado de cumplimiento de los objetivos preestablecidos.
- Pero también es normativa o aplicada, pues cada sistema contable requiere de un conjunto de hipótesis instrumentales, es decir, de premisas basadas en objetivos concretos a partir de las que construye sus reglas, en función de la finalidad perseguida.

Con ello, la Contabilidad estaría, a tenor de su naturaleza epistemológica y, en consecuencia, del instrumental metodológico que utiliza, mucho más próxima a las ciencias sociales (sociología, economía), que son empíricas y aplicadas, que a las ciencias puras (física, química, biología), cuyo carácter empírico es exclusivamente cognoscitivo, es decir, positivista.

Pero, fíjense que la cuestión de si somos o no ciencia es poco trascendente. Seguiremos siendo lo mismo y haciendo lo mismo. Seremos una teoría general y un conjunto de aplica-

ciones, cuya utilidad solo debe medirse en función de su utilidad. alterar este planteamiento para tratar de ser ciencia en el sentido clásico sería, insisto, un notable error.

Lo importante, por tanto, me parece que estriba en saber distinguir las dos vertientes de nuestra disciplina, la cognoscitiva y la teleológica, al objeto de aplicar el instrumental metodológico más adecuado a una y a otra. El resto es una discusión poco operativa.

1.2. LOS SISTEMAS CONTABLES, AL SERVICIO DEL ENTORNO EN EL QUE OPERAN

Una vez argumentada mi postura con respecto al carácter social de la Contabilidad como disciplina científica, me resta abordar la segunda de las cuestiones enumeradas en la introducción a este trabajo: comprobar su dimensión social a través de su vinculación y capacidad de servicio a los valores, pautas y requerimientos de la colectividad en su conjunto.

Para ello analizaré, en primer lugar, la relación existente entre el entorno socioeconómico en el que operan los sistemas contables y los objetivos, requisitos, características y principios contables de dichos sistemas. Si admitimos que entorno socioeconómico y valores, pautas y requerimientos de la colectividad en su conjunto son conceptos prácticamente sinónimos o, al menos, con abundantes elementos comunes, habremos puesto de manifiesto la congruencia de los sistemas contables con tales valores, pautas y requerimientos y, con ello, la dimensión social de la Contabilidad.

1.2.1. El entorno, como punto de partida del itinerario para la elaboración de un sistema contable

El primer paso para la elaboración de un sistema contable es el establecimiento de los rasgos del entorno en el que está llamado a operar. La Contabilidad y, por tanto, un sistema contable, no tiene sentido ni justificación alguna si no es al servicio de un entorno concreto. Por ello, en esta primera etapa se determinan las características del sistema socioeconómico en el que se ha de desenvolver el sistema.

Con frecuencia se han denominado "postulados" a los enunciados de esta primera fase de la construcción de un sistema contable (7). Ello se debe a que, al estar siguiendo un itinerario lógico-deductivo, se introducen en el razonamiento un conjunto de términos primitivos, que se asumen sin demostración, con lo que esta es la fase postulacional del itinerario, a la vez que bien podrían llamarse postulados a las asunciones utilizadas en la misma.

No obstante, es necesario que nadie confunda los postulados contables con los postulados de la lógica aristotélicoeuclidiana, ya que los primeros no son, como los segundos, autoevidentes o indemostrables sino que, por el contrario, son rasgos del entorno socioeconómico que pueden y deben verificarse empíricamente y que, en consecuencia, solo son válidos si reflejan adecuadamente la realidad del mismo.

La vinculación entre entorno y sistemas contables es clara si tenemos en cuenta que según se tome una u otra definición del entorno, es decir, en la medida en que se parta de conjuntos alternativos de postulados, se puede llegar a construir reglas contables relativamente distintas.

Así, una de las características fundamentales del entorno es el concepto de entidad o del sujeto contable que se utilice en el mismo. La contabilidad puede manejar muy diferentes definiciones de la entidad o, más concretamente, de la empresa, desde las que conciben a esta última al servicio exclusivo de sus propietarios, hasta las que las definen en el marco de su responsabilidad social frente a todos los estamentos concurrentes e interesados en su actividad.

Sirva un único ejemplo, de entre los muchos posibles, para ilustrar esta cuestión:

Si en el entorno la empresa se define como un capital aportado por un propietario para la obtención de un lucro, el sistema debe llegar a un conjunto de reglas que calculen el beneficio en su concepción más clásica, de excedente atribuible al propietario del capital.

- Sin embargo, si concebimos la empresa como una coalición de intereses que deben satisfacerse por igual, las reglas del sistema deben llevarnos al cálculo del valor añadido o, incluso, del excedente de productividad.

Del mismo modo, se opte por una u otra definición del concepto de entidad, pueden encontrarse reglas diferentes para un buen número de cuestiones básicas de nuestra disciplina, desde la colocación de las partidas hasta los conceptos que pueden integrarse en el beneficio, pasando por los criterios de valoración o los procedimientos de corrección de la inflación (8).

He escogido el postulado de entidad para ilustrar esta cuestión porque, ciertamente, su influjo es notable. Sin embargo, como fácilmente puede suponerse, no es el único que incide en la configuración de los sistemas contables.

1.2.2. El entorno y los rasgos básicos del sistema contable.

La segunda etapa en la construcción de un sistema contable, es decir, en el itinerario lógico-deductivo que ha de recorrerse desde los rasgos del entorno hasta las reglas contables detalladas, es la definición de los rasgos básicos del sistema contable.

Entre estos rasgos se encuentran:

Los objetivos del sistema.

- Las características de la información financiera, y
- Los requisitos que debe de cumplir esta última.

He aquí la definición de principio contable, que he utilizado en un buen número de mis escritos: regla vinculada a un propósito u objetivo concreto, derivada de la aplicación de la teoría general a un supuesto específico y cuya validez descanza en:

Su orientación al cumplimiento de la finalidad prevista para el sistema contable con el que se vincula.

- Su congruencia tanto con el entorno en el que se desenvuelve dicho sistema como sus propósitos. Su sustento en un itinerario lógico-deductivo, que parte de los rasgos del entorno y que incluye, además, las notas básicas del sistema contable al que pertenece, determina

das por sus objetivos y por los requisitos y características de la información contable.

No quiero continuar sin detenerme un momento en una cuestión de gran importancia, que se deduce de este planteamiento: con esta óptica, los principios contables (los llamemos o no generalmente aceptados) no son la teoría general de la Contabilidad).

Son, simplemente, un eslabón, dentro de un sistema contable. Los deducimos, los verificamos y, por tanto, si es necesario, los rechazamos, en función de su congruencia con los pasos previos del itinerario logico-deductivo: entorno, objetivos, características y requisitos el sistema contable. Al mismo tiempo, los principios contables existentes en un sistema (por ejemplo, el de prudencia en la contabilidad financiera) no tienen por qué estar presentes en otros (por ejemplo, en la contabilidad de la balanza de pagos).

La aplicación de los principios contables o, al menos, la manera en que se aplica cada uno de ellos puede estar también determinada por el entorno. Un caso representativo (10) es el relativo al principio de prudencia y a las correlativas dotaciones por minusvalías de activos, en donde la posible discrecionalidad en la evaluación de la insolvencia de un deudor, de las dificultades de realización de los productos terminados o del valor teórico de un título, por ejemplo, pueden aparecer más o menos condicionada por un ambiente más o menos proclive al conservadurismo.

Esta posibilidad ha sido contemplada en un estudio empírico por Gray (1980), que indica que las dotaciones por estos conceptos y, en consecuencia, el componente subjetivo en la medición del resultado, pueden verse condicionados por factores tales como valores gerenciales, estructura y desarrollo del mercado de capitales, educación, estándares profesionales, legislación fiscal y, en definitiva, por la idiosincrasia de cada país.

Con este punto de partida, Gray estudia sendas muestras de empresas en Francia, Alemania y Reino Unido, concluyendo que los dos primeros países tienen mayores tendencias conservadoras que el tercero.

1.3. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL, RASGO CARACTERÍSTICO DEL ENTORNO ACTUAL

Una de las características actuales del entorno en el que se desenvuelven los sistemas contables del área de la información financiera es la responsabilidad social de la empresa. En este epígrafe pretendo sintetizar los rasgos que determinan y definen tal concepto, mientras que en el siguiente trataré de evaluar el impacto del mismo en nuestra disciplina. Si tal impacto se ha producido, se pondrá de manifiesto, una vez más, la vinculación y capacidad de servicio a los valores, pautas y requerimientos de la colectividad en su conjunto.

Tal como indicábamos en nuestra ponencia Tua y Gonzalo (1985), presentada al III Congreso Latinoamericano de Investigación Contable, predicar la responsabilidad social de la unidad económica implica reconocer que en la definición del concepto de empresa concurren, entre otras, dos notas esenciales:

- De un lado, que la empresa es no sólo administradora del capital de sus propietarios sino, también, de los factores de producción que le confía la comunidad.

De otro lado, y como consecuencia, que la empresa es una coalición de intereses del más amplio tipo, que deben ser satisfechos por igual.

Dicho de otro modo, la responsabilidad social de la empresa tiene su origen en el hecho de que la misma actúa en y para la sociedad, en un contexto frente al que ha de afrontar las consecuencias de su actividad y del ejercicio de la potestad que la propia sociedad le confiere. Ello significa que:

- La actuación de la unidad económica se mide en función de su concordancia con los valores, pautas y requerimientos de la colectividad en su conjunto.
- Se exige de la empresa una buena dosis de congruencia e, incluso, de cooperación con el entorno en el que se desenvuelve.
- Y, en definitiva, que se considera a la unidad económica como un subsistema del sistema social en el que opera, de modo que actualmente se busca y se defiende el entronque social de la empresa y su inserción en una comunidad a cuyas aspiraciones y demandas no puede permanecer ajena.

En el mencionado trabajo también nos ocupamos de poner de manifiesto la medida en que conceptos similares han penetrado en las distintas disciplinas que estudian la empresa, tales como el Derecho Mercantil, la Economía de la Empresa o la Teoría Económica, así como su incidencia en la gestión empresarial.

En cuanto al Derecho Mercantil (11), la principal muestra de la presencia de la responsabilidad social en sus planteamientos es la progresiva evolución del concepto de sociedad mercantil, que actualmente se considera como un órgano de la economía nacional, responsable ante la colectividad, de modo que el interés de sus socios se vincula, se limita e, incluso, se supedita al interés público. Se trata de lo que la doctrina (por ejemplo, Garrigues, 1971) ha denominado tránsito entre la teoría contractual y la institucional de la sociedad, que implica que la validez de la autonomía de la voluntad se enjuicie a la luz de la incardinación social de la persona jurídica, es decir, de su responsabilidad social.

En cuanto a la Economía de la Empresa, la principal manifestación de la incidencia en este ámbito de la responsabilidad social es que las definiciones tradicionales de empresa, cuyos elementos básicos giran en torno a la aportación del capital, a la organización productiva y a la obtención de un excedente en beneficio del propietario, se sustituyen progresivamente por otras, cuyo núcleo central lo constituye el concepto de "coalición de intereses", entre los que se incluyen, cada vez con más amplitud, las demandas de la colectividad.

En cuanto a la Teoría Económica, se pone en tela de juicio la mentalidad clásica de la economía, se reconoce la existencia de costes y beneficios sociales, se responsabiliza de ellos a la unidad económica que los produce y, en consecuencia, se

exige que la misma tenga en cuenta en su gestión las externalidades positivas y negativas, que vierte al entorno en que se desenvuelve; el paradigma de la maximización del beneficio se sustituye por el de la optimización, bajo un conjunto de restricciones y objetivos sociales; finalmente, no hay razón, bajo estas bases, para que la política social descansa exclusivamente en la órbita y competencias del Estado.

1.4. RESPUESTA DE LA CONTABILIDAD ANTE UN ENTORNO CAMBIANTE

¿Cuál es la incidencia en la Contabilidad del entorno cambiante? ¿Puede, incluso, detectarse alguna incidencia de esta última sobre el primero?. Sin duda, son dos cuestiones de cuya respuesta depende, en buena medida, el que podamos afirmar la vinculación y capacidad de servicio a los valores, pautas y requerimientos de la colectividad en su conjunto.

1.4.1. Dos referencias históricas: La relación de la Contabilidad con el Renacimiento y su influencia en el desarrollo del capitalismo.

A partir de una anécdota sin importancia aparente—Leonardo da Vinci ilustró la segunda edición, publicada en 1503, de uno de los libros de Fray Luca Bartolomeo Pacioli, el titulado *Divina Proportione*—en un reciente trabajo, he tratado de poner de manifiesto una relación que en ningún modo puede pasar desapercibida para quienes nos dedicamos a la disciplina contable: la existente entre los valores culturales e intelectuales presentes en el Renacimiento y la partida doble, es decir, entre el entorno y la Contabilidad.

Esta última encontró en el medio renacentista y en el auge del comercio que acompañó a este periodo histórico en caldo de cultivo idóneo para su difusión por el mundo entonces conocido y, en consecuencia, para su definitiva consolidación como un método de representación de la actividad económica de los comerciantes.

Renacimiento y partida doble se presentan, en consecuencia, unidos, como claro exponente de la vinculación de esta última a la cultura y a los valores intelectuales de la época histórica en que se produjo su generalización. La inquietud científica del momento, el desarrollo de la escritura y de la aritmética y el florecer del comercio, con la utilización del crédito y con el incipiente nacimiento del capital productivo, fueron, sin duda, factores presentes en este momento histórico, que favorecieron la implantación y difusión de la partida doble.

Pero si resulta atractiva la vinculación entre Renacimiento—cultural y económico— y partida doble, no lo es menos la manera en que ésta contribuyó a potenciar y a difundir los valores económicos de la época, en una relación mutua en la que no es fácil delimitar a priori cual es la causa y cual el efecto.

La partida doble es producto de una época y se difunde rápidamente porque responde a los valores imperantes en la misma. La óptica dual con que contempla una transacción, así como la manera en que describe las notas esenciales presentes en todo hecho económico, se identifican con la mentalidad del hombre de negocios. Pero, al mismo tiempo, la utilización de

la partida doble potencia esta visión organizada y organizada de la actividad mercantil.

Por ello la partida doble ha sido considerada como un importante estímulo para el cambio de la mentalidad medieval hacia la vida económica, así como un notable colaborador, en el marco del concepto renacentista del comercio, de la implantación del sistema económico vigente en el mundo occidental durante los últimos siglos.

Sombart, a principios de este Siglo y, posteriormente, Winjum, son ejemplos de autores que han argumentado sobre el papel de la partida doble en el desarrollo del capitalismo y en la creación de una nueva actitud hacia la vida económica.

En síntesis, la proposición de Sombart (1919) (12) incluye los siguientes extremos con referencia a la contabilidad por partida doble:

Permite la total representación del flujo de capitales en el negocio, partiendo de la cuenta de capital hacia la cuenta de pérdidas y ganancias, para volver de nuevo a la de capital.

- El concepto de capital del negocio sólo puede ser formulado a partir de la adopción de la partida doble, que lo halla por diferencia entre activos y pasivos. La racionalidad económica conseguida al reducir a términos calculatorios el consumo y la producción es previa a la planificación y el control capitalistas.
- La llevanza sistemática de las operaciones en registros por partida doble permite la separación capitalista entre la empresa y sus propietarios.

Refiriéndose al desarrollo del capitalismo y siguiendo las tesis de Sombart, Winjum (1971) afirma que:

- El sistema de doble entrada contribuyó a una nueva actitud hacia la vida económica.
- Este nuevo espíritu fue ayudado e impelido por el perfeccionamiento de los cálculos económicos, y acrecentado por la organización sistemática de la empresa, circunstancias que, a su vez, favorecieron el desarrollo de la Contabilidad.
- El sistema de doble entrada permitió la separación entre propiedad y gerencia y, en consecuencia, promovió la aparición de las grandes empresas, que tan decisivo papel han tenido en el desarrollo económico actual.

1.4.2. Contabilidad y responsabilidad social

El concepto de responsabilidad social ha tenido incidencia, lógicamente, también en nuestra disciplina, demostrando de este modo, una vez más, la vinculación y capacidad de servicio de esta última a los valores, pautas y requerimientos de la colectividad.

Enunciaremos brevemente algunas muestras de esta incidencia:

- a) El reconocimiento del deber de informar de la **unidad económica**, si bien es una consecuencia de índole jurídico mercantil, bien merece ser incluida en este inventario de efectos de la responsabilidad social en la Contabilidad, disciplina que, al fin y al cabo, no es sino un instrumento

jurídico de protección de intereses concurrentes en la empresa.

Bajo la teoría institucional de la sociedad mercantil, a la que hemos aludido anteriormente, persiste, como es lógico, el derecho de información del accionista, pero este derecho experimenta una considerable ampliación: en primer lugar, en cuanto a su contenido material, que requiere un progresivo aumento de los datos incluidos en las cuentas anuales; en segundo lugar, en la medida en que se hace titular a la colectividad en su conjunto del derecho a la información financiera que, de esta manera. Puede decirse, en consecuencia, que bajo la teoría institucional de la sociedad mercantil, el derecho de información del accionista se transforma en un deber objetivo de informar, que recae sobre la entidad y que no sólo beneficia a sus socios, sino que se extiende a todos aquellos con un interés mediato o inmediato en la sociedad mercantil y que incluso afecta a la colectividad, globalmente considerada, como titular del derecho a ser informada.

b) Con ello se potencia en nuestra disciplina la necesidad de satisfacer las necesidades de los usuarios, dando lugar al que se ha denominado paradigma –en términos estrictamente khuntianos– de utilidad. Con el mismo, se sustituye la búsqueda de una verdad única, basada en la teoría económica, por una verdad orientada al usuario, que pretende y persigue proporcionar la mayor utilidad posible en la toma de decisiones, con lo que los criterios tradicionales de verificabilidad y objetividad, sin dejar de ser importantes, dejan paso al de relevancia en el primer puesto de la escala de prioridades.

De este modo, el usuario se convierte en el determinante de la información a incluir en los estados financieros, cuyo contenido se establece a partir de los posibles requerimientos de sus destinatarios; objetivos de la información financiera y necesidades informativas de los usuarios constituyen, actualmente, el punto clave del itinerario deductivo que lleva a fijar las reglas con las que se confeccionan las cuentas anuales.

c) No es extraño que, con estos planteamientos, se amplíe notablemente el concepto de usuario de la información financiera, de manera que el círculo de interesados se considera cada vez más amplio, ensanchando progresivamente la gama de posibles destinatarios de los estados contables e incluyendo en el mismo a la colectividad, globalmente considerada.

d) Al mismo tiempo, se admite la posibilidad de establecer diferentes tipos de estados financieros y, en consecuencia, nuestra disciplina se enfrenta a la discusión de los objetivos de la información contable, es decir, sobre cuales hayan de ser las necesidades de los usuarios a cubrir con carácter prioritario. Paralelamente, se discuten los requisitos y características de la información financiera más adecuados a tales objetivos.

e) La búsqueda de la mejor manera de satisfacer las necesidades de los usuarios implica la necesidad de utilizar en nuestra disciplina planteamientos y métodos interdisciplinarios, cada vez en mayor medida con lo que, como veremos en la segunda parte de este trabajo, aumentan notablemente los requerimientos de formación del profesional de la Contabilidad.

f) El incremento de la información exigida a la

empresa es, sin duda, otro de los exponentes de la incidencia de la responsabilidad social en la Contabilidad. Por un lado, los documentos tradicionales –balance y cuenta de resultados– ven aumentar su dimensión; surge, además, el anexo, como complemento inexcusable de aquéllos, llamado a explicarlos y ampliarlos, incluyendo información hasta en momento desconocida en las memorias empresariales. Paso a paso, se van desgajando nuevos documentos, que configuran un conjunto notablemente completo e, incluso, desbordante, en comparación con las prácticas de hace unos pocos años: origen y aplicación de fondos, flujos de tesorería, valor añadido, excedente de productividad, estados deflactados, estados consolidados, etc., no son sino una clara prueba del incremento de la información que suministran las empresas.

g) Con ello, los últimos años han presenciado el surgimiento, no sólo de nuevos estados financieros sino, también, de nuevos ámbitos del conocimiento contable, que extienden el registro y comunicación de información a nuevos campos (13), tales como la actividad social de la unidad económica.

Un claro exponente de estas nuevas ramas del conocimiento contable, que interesa especialmente a nuestro propósito de resaltar la vinculación entre entorno socioeconómico y disciplina contable es, sin duda, la Contabilidad Social (14), tendente a captar, medir, valorar y representar el comportamiento social de la empresa, con el objeto de evaluarlo y comunicar sus resultados a los interesados, tanto internos como externos, aplicando de este modo la metodología convencional de la Contabilidad a la medición de los costes y beneficios sociales producidos por la entidad (según la definimos en Tua y Gonzalo, 1985).

De no menor interés es la denominada “Contabilidad para el desarrollo”, a la que aludiremos más adelante, en este mismo trabajo.

h) La orientación hacia el usuario ha promovido un nuevo enfoque epistemológico para nuestra disciplina, al cual ya nos hemos referido, al facilitar la comprensión y aceptación de las diferencias entre Teoría General y sus aplicaciones y, a la vez, al aumentar el número de partidarios de la visión normativa de la Contabilidad, cuyas reglas se valoran y validan con criterios de utilidad, es decir, según su congruencia con los objetivos previamente establecidos para cada sistema contable, objetivos que, a su vez, se determinan bajo una óptica normativa.

i) Las definiciones de la Contabilidad dan entrada progresivamente a estos conceptos. Así ocurre, por ejemplo, con la propuesta de Langenderfer (1973), que define de este modo nuestra disciplina: “La Contabilidad es un sistema de medida y de comunicación para proveer información económica y social con respecto a una entidad identificable, que permite a sus usuarios juicios informados y decisiones conducentes a la colocación óptima de recursos y al cumplimiento de los objetivos de la organización”.

Por ello, en Tua (1988) enumeró las siguientes notas esenciales que habitualmente concurren en las definiciones actuales de nuestra disciplina: su vinculación con la realidad económica, su utilidad al servicio de la toma de decisiones por sus usuarios, su condición de deber de la entidad económica consecuencia de la responsabilidad social de ésta última, y su

carácter de disciplina científica y formalizada.

j) Finalmente, los efectos económicos de las normas contables y, correlativamente, la vinculación entre Contabilidad y desarrollo, cuestión a la que, por su importancia, dedico un apartado independiente.

1.4.3. Contabilidad y desarrollo económico

Como ya he indicado, Sombart estableció, a principios de este siglo, la relación entre Contabilidad y actividad económica. Pero habría de transcurrir más de medio siglo para que nuestra disciplina se planteara de manera clara y decidida, la posibilidad de que las normas contables pudieran imponer costos sociales a unos grupos y ser motivo de beneficios para otros, afectar a la distribución de la renta y de la riqueza y, en definitiva, que fueran susceptibles de producir efectos económicos.

El estudio de los efectos económicos de la norma está presente en la regulación contable desde hace ya varios años, a la vez que plantea a la misma importantes interrogantes. A este respecto, en el II Simposio de Egresados de Contaduría de la Universidad de Antioquia (Medellín, Colombia), afirmábamos lo siguiente:

“El problema, bajo esta óptica, es que la regulación trasciende de este modo el ámbito estrictamente contable, para insertarse en un marco mucho más amplio: el de la política social y económico. Pero esta alternativa plantea un buen número de interrogantes: ¿Cómo determinar qué norma aporta beneficios óptimos a la colectividad?; ¿Eficiencia del mercado o servicio a otros objetivos económicos?; ¿Relevancia para el usuario o efectos económicos?; ¿Se puede contribuir al bienestar social con solo aumentar la calidad de la información o es preciso atender otras cuestiones económicas suscitadas por la norma?; ¿Se puede rechazar un método contable técnicamente más perfecto, en orden a conseguir objetivos de política económica?.

En síntesis, en estas cuestiones subyace una pregunta básica: si el proceso regulador ha de actuar en interés público, ¿Cómo dilucidar qué consecuencias deben de tenerse en cuenta y cuáles no?.

La respuesta, desde luego, no es fácil. Sin embargo, el argumento de las consecuencias económicas pone de manifiesto dos extremos importantes: de un lado, que la norma contable no puede considerarse como aséptica o neutral; de otro, que la normalización contable es uno de los instrumentos con que cuenta la comunidad para alcanzar objetivos macrosociales y macroeconómicos”. (Tua, 1984).

Desde esta vinculación entre norma contable y efectos económicos hasta el reconocimiento de la contribución de la Contabilidad al desarrollo económico no hay sino un pequeño paso. Sin duda ha sido Enthoven (1965 a y b, 1973, 1981, 1982, 1988, entre otras muchas) el autor que con más ahínco ha preconizado esta atractiva relación.

Hace ya algunos años, en 1988, tuve la satisfacción de prologar el trabajo “La Contabilidad para el Desarrollo”, escrito por un gran profesional de nuestra disciplina, ya

fallecido, el Doctor Castañeda Quispe, a quien desde aquí rindo tributo de admiración y afecto.

En tal prólogo afirmaba que la idea de vincular Contabilidad y Desarrollo es, en efecto, poderosamente atractiva ya que, en la medida en que la primera pueda ser capaz de contribuir al segundo, está coadyuvando también a hacer realidad un anhelo, especialmente sentido por toda la humanidad, y que constituye una justa, ineludible e, incluso, acuciante y hasta dramática aspiración de muchos pueblos.

No puede olvidárenos a este respecto que, desde 1966, en que se firmó, en el seno de la Organización de las Naciones Unidas, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, el Desarrollo está reconocido como uno de los derechos fundamentales de los pueblos. Además, hay que recordar que los derechos fundamentales son, en palabras de Truyol (1971), los que el hombre posee por el hecho de serlo, por su propia naturaleza y dignidad, que le son inherentes, y que lejos de nacer de una concesión de la sociedad política, han de ser por esta consagrados y garantizados.

Creo que si conseguimos esta aspiración, no podremos pedir más de nuestra disciplina en cuanto a su vinculación y capacidad de servicio a los valores, pautas y requerimientos de la colectividad en su conjunto.

En dicho prólogo afirmaba que las razones de la íntima relación existente entre Contabilidad y Desarrollo son evidentes, si tenemos en cuenta que:

- La primera es fuente primordial de información.
 - Que, a su vez, facilita la planificación macro y microeconómica.
 - Promueve la creación y colocación eficiente de capitales.
 - Genera la confianza entre inversores y ahorradores.
 - Hace posible el correcto funcionamiento de las instituciones y unidades económicas, implica el desarrollo de los mercados de capitales.
- Y, en definitiva, constituye el motor de la actividad económica, fomentando el empleo racional de los recursos existentes en un país (15).

Existe, sin embargo, una condición indispensable, que debe producirse para que la vinculación entre Contabilidad y Desarrollo opere en condiciones óptimas: me refiero a la necesaria existencia de un sistema de planificación de la contabilidad en el ámbito nacional, que nacionalice y unifiquen en su seno la producción de información normalizada y, en especial, que integre y funda en una solo los subsistemas de macro y microcontabilidad.

En palabras de Enthoven (181), esta condición incluye la identificación, selección, análisis, medida, predicción, procesamiento, evaluación, comunicación y control de información a todos los niveles, de modo que queden debidamente unidas e interrelacionadas las tres ramas o subsistemas clásicos de la Contabilidad: la de las unidades empresariales, la gubernamental y la nacional o macroeconómica.

Con ello, los tres subsistemas, además de jugar un importante papel por separado, se apoyan y complementan mutuamente, en un proceso dinámico y eficaz, en el que los datos fluyen fácilmente, desde las pequeñas unidades económicas hasta los agregados macroeconómicos, desde el inversor indi-

vidual hasta la más alta cúspide de la pirámide en la que se toman las decisiones económicas en un país.

Tanto es así que, reconociendo la tan reiterada vinculación, la doctrina contable ha comenzado a acuñar un término innovador: "Contabilidad para el Desarrollo Económico" (Economic Development Accountancy) con el que, de acuerdo, una vez más, con Enthoven, se alude a una nueva rama de la disciplina contable, cuyo objetivo consistiría en la aplicación de los sistemas, técnicas, procedimientos y datos, actuales y potenciales, con el objeto de promover el Desarrollo en una nación o en un grupo de ellas. Aunque esta área de la Contabilidad –continua Enthoven– está especialmente orientada al servicio de las economías en desarrollo, también es útil y relevante para todos los países empeñados en el diseño, evaluación e implantación de modelos y esquemas de crecimiento equilibrado para mantener y perfeccionar el bienestar humano y económico.

La Contabilidad para el desarrollo económico sería, de este modo, una rama independiente del conocimiento contable llamada a coordinar, integrar e impulsar las técnicas científicas e instrumentos de la contabilidad de gestión, de la contabilidad financiera y de la contabilidad pública, en una disciplina separada, encaminada a la consecución y mantenimiento del desarrollo económico (16).

Con todo ello, la Contabilidad cobra una dimensión desbordante y se inserta en un marco de trascendencia suma: ser instrumento básico de optimización económica y social y, en consecuencia, contribuir, potenciando el desarrollo económico, al perfeccionamiento del género humano.

Desde luego, no puede negarse su vinculación y capacidad de servicio a los valores, pautas y requerimientos de la colectividad en su conjunto.

14.4. La profesión contable frente a la responsabilidad social.

Nuestra profesión –y nuestra profesionalidad– tiene, lógicamente, que responder y, de hecho, ha respondido de forma decidida, ante la incidencia de la responsabilidad social en la disciplina contable.

En primer lugar, aceptar la responsabilidad social del profesional implica superar, por arcaica, la visión del auditor al servicio –solo– de los propietarios de la empresa. E implica asumir, con todas sus consecuencias, que su actuación se orienta no solo a la salvaguarda de los intereses de los socios sino, además, a la protección de un amplio espectro de estamentos interesados en la sociedad mercantil, entre los que se incluye la propia colectividad.

En este sentido, el contador público tiene ante sí una importante labor como educador de la colectividad, en el ámbito latino, para que acepte, exija y trasmita la dimensión social que, además de la mera proyección privada, cabe dar a la Contabilidad empresarial.

De igual forma, el contador público ha de considerar la incidencia que su trabajo tiene en los diversos grupos de usuarios, cada vez más amplios, de la información financiera que verifica (prestamistas, empleados, analistas, gobierno, etc.), aceptando:

El papel tan importante que le cumple desempeñar en el buen funcionamiento de los mercados de todo tipo (de factores, de productos, de trabajo y financieros).

- Su difícil misión como mediador y arbitro en los conflictos sociales (entre particulares e instituciones privadas con el gobierno, entre trabajadores y empleados, entre particulares y empresas, entre entidades de diferentes países).
- Plantearse de forma activa su contribución al desarrollo económico y a la propia estabilidad de la sociedad.

1.4.5. Contabilidad y entorno cambiante: síntesis final

Algunas de las frases con que finalizamos un trabajo dedicado a poner de manifiesto la evolución experimentada en el concepto de contabilidad (Tua, 1988) son válidas para sintetizar la mutua relación entre entorno y disciplina contable y sus consecuencias:

- Existe una evidente vinculación entre la Contabilidad y el entorno en que se desenvuelve, de manera que aquella se encuentra supeditada a este y, a la vez, es capaz de incidir en el mismo: ambos han evolucionado constantemente, en un diálogo e interrelación mutua, de manera que la Contabilidad ha reflejado los cambios del entorno y, a su vez, ha incidido también en ellos.
- Este proceso evolutivo evidentemente no ha terminado pues, en la medida en que sea necesario, seguirá produciéndose aquel diálogo y, en consecuencia, los planteamientos conceptuales de la Contabilidad continuarán readaptándose para responder en cada momento a los requerimientos de la realidad circundante.
- Con todo ello, la Contabilidad se configura como una disciplina de carácter social, que requiere, para su conceptualización y formalización, de la utilización de un instrumental lógico acorde con estos planteamientos que, además, respete y tenga en cuenta aquella posible evolución.
- En este proceso de interacción mutua, y dado este carácter social de la Contabilidad, no puede pasarnos desapercibido el papel que juegan tanto el académico como el profesional como agentes del cambio, capaces de impulsar, condicionar o, incluso, frenar el desarrollo de las disciplinas de carácter social.

Si ello es así, no cabe duda de que la educación de los académicos y profesionales ha de tener en cuenta esta dimensión social de nuestra disciplina. De esta cuestión me ocupo en la segunda parte de este trabajo.

No obstante, antes de abordarla, quiero finalizar reproduciendo unas palabras de Gonzalo (1983) en las que se plantea si la partida doble ha evolucionado o no desde su difusión en el Renacimiento. Al responder a esta cuestión, el indicado autor pone claramente de manifiesto la capacidad de nuestra disciplina para servir al entorno que la rodea:

“La respuesta a este interrogante puede deducirse recurriendo a una analogía, la de la numeración árabe. Cuando se abandonó la numeración romana y se adoptó,

por muchas y obvias razones, el sistema de guarismos árabes, se pusieron las bases para un mejor aprovechamiento de las posibilidades que brindaba la representación y cálculo con números, pero el sistema no ha cambiado hasta la fecha, porque la evolución no está en el mismo, sino en que cada vez se utilice en aplicaciones más provechosas.

Exactamente igual ocurre con la partida doble, sobre la que no cabe plantearse si ha mejorado o no en sí misma; son los usos que de ella se hacen los que han de ser o no útiles, los que han de justificar incluso el coste de su utilización.

En este sentido es necesario coincidir con Vlaeminck sobre la nefasta influencia que tanto pedagogos contables como matemáticos han tenido desde Pacioli al creer que cuando inventaban un sistema nuevo de enseñanza o una formulación matemática distinta estaban construyendo teorías sobre la contabilidad por partida doble.

La técnica básica de Luca Pacioli, por tanto, está aún en la sustancia de los registros empresariales, aunque esta observación no pretende calificar de inmóvilizada y anquilosada a la partida doble, sino todo lo contrario, ya que hace recaer en quienes la utilizan, la responsabilidad de derivar, en base a ella, datos significativos sobre la realidad captada y medida contablemente”.

II

LA ENSEÑANZA DE LA CONTABILIDAD EN UN CONTEXTO SOCIAL

2.1. CUESTIONES GENERALES

La enseñanza es un importante fermento para el cambio. A través de ella configuramos nuestro futuro y hacemos avanzar o frenamos el desarrollo intelectual de la sociedad en que vivimos.

En esta segunda parte analizo brevemente los aspectos cuya consideración estimo básica para que la enseñanza de la Contabilidad en un contexto social asegure nuestro futuro.

Estos puntos básicos son los siguientes(17):

- El carácter universitario de la enseñanza;
- Su proyección profesional;
- El acortamiento de distancias entre “teóricos” y “prácticos”
- El carácter interdisciplinario del conocimiento contable;
- El carácter relativo de cualquier conocimiento científico;
- La importancia social de nuestra disciplina;
- La orientación de la enseñanza hacia el futuro y, en especial, hacia la capacitación para la formación permanente.

2.2. CARACTER UNIVERSITARIO

Con esta denominación me refiero a un conjunto de características que, en mi opinión, configuran el talante universitario del proceso de aprendizaje y que tratan de fomentar en el alumno, especialmente:

- El espíritu de participación en su propia formación.
- El hábito de estudio y su capacidad para enfrentarse a problemas y decisiones no necesariamente idénticos a los contenidos en un programa.
- La búsqueda de fuentes bibliográficas y apoyos diferentes al clásico manual.
- La actitud constructivamente crítica y la continua preocupación por la razón de ser de las cosas.
- La conciencia de la relación entre actividad contable y actividad económica.
- La adecuada predisposición hacia la investigación, tanto *a priori* como empírica, en el ámbito de nuestra disciplina.

El espíritu abierto y crítico, tipo del talante universitario, sin olvidar el carácter relativo de toda construcción científica, al que haré referencia en otro epígrafe, me parece de especial interés en nuestra disciplina ya que, como indica Gonzalo (1983, pág. 699):

“... cada vez más, en un camino que todavía está por recorrer, la instrucción en unas técnicas ancestrales, sin apenas cabida a la justificación, va dejando paso a un planteamiento diferente, dónde lo principal es comprender porqué se hace una cosa y lo secundario es aprender como se hace.

De una técnica mecánica y ciega se pasa a una disciplina científica que se pregunta a cada paso por la mejor manera de resolver el problema de tipo informativo planteado, la influencia de la decisión tomada en los usuarios, la justificación económica del esfuerzo adicional, etc.

Se intenta, en definitiva, que el alumno, futuro profesional en el campo de la empresa, de la función pública, de la consultoría o auditoría independiente e, incluso, de la propia enseñanza, sea capaz de enfrentarse activamente con la cantidad necesaria de técnicas y entrenamiento, con el criterio teórico y el discernimiento suficiente como para tomar decisiones razonadamente, aportando soluciones idóneas”.

Todo ello implica que, en una disciplina como la nuestra, en la que el peligro de la rutina es, obviamente, notable, ha de prestarse especial atención a la abstracción de conocimientos y a su justificación teórica, presentando al alumno un cuerpo de doctrina sólido y no un conjunto de reglas mecánicas, desposeídas de su razón de ser y desconectadas entre sí.

En otras palabras, se ha de prestar igual o incluso mayor importancia a la formación de expertos en la realidad económica y en su interpretación que al simple dominio de una técnica de realización de asientos, desposeída de sus fundamentos teóricos.

Por esta razón afirma Martínez Churruarín (1989, pág. 25) que no instruir al neófito en la importancia de los elementos teóricos a la hora de construir o interpretar los diferentes

modelos contables, contribuye a aumentar lo que Chambers (1987) domina "aislamiento intelectual de la Contabilidad", cuyas consecuencias son la medición espúrea, la agregación falaz, la tergiversación habitual, la invención *ad-hoc*, el argumento engañoso y la prescripción ambigua. Del esfuerzo aplicado en la enseñanza para una correcta comprensión de las concepciones teóricas –por ejemplo el beneficio– y de las normas necesarias para su cuantificación –tal como la asociación entre ingresos y gastos– dependerá el éxito futuro de los alumnos cuanto construyan los *outputs*, tales como el estado de pérdidas y ganancias.

De especial interés al respecto nos parecen las siguientes frases de Gonzalo (1986, pág. 25):

"En la medida en que no se den las condiciones necesarias para permitir a la Universidad ser un caldo de cultivo intelectual, la formación se transformará en instrucción, y la instrucción en adiestramiento mecánico. En términos más aplicables a nuestra disciplina, el economista se convertirá cada vez más en un tenedor de libros, que se limitará escrupulosamente a cumplir las formalidades requeridas por la ley o exigidas por la organización donde preste sus servicios".

Por otro lado, la orientación del alumno hacia la investigación suele ser una característica predicada para el tercer ciclo de los estudios superiores que, en ocasiones, se confina exclusivamente en ellos. Contrariamente a esta postura, especialmente en cuanto a su visión más radical, que opina que un investigador debe de comenzar a formarse una vez concluida la licenciatura, estimo que el alumno universitario debe de empezar, si bien paulatinamente y a un nivel adecuado a sus conocimientos, que se intensificará a medida en que avance en su carrera, a tomar contacto con la investigación relativa a la disciplina objeto de estudio desde los primeros cursos de la Licenciatura (18).

Estos primeros contactos con la investigación pueden y deben de tener una triple vertiente, en un intento de proporcionar lo que Gil (1986), en expresiva denominación, considera como "generación de espacios para la creatividad":

- Por parte del profesor, los mismos conocimientos de un programa pueden explicarse no como verdades definitivas, sino como cuestiones abiertas a debate, a posturas contrapuestas y, en consecuencia, a desarrollos posteriores, procedentes de la investigación. Del mismo modo, los contenidos de un programa pueden complementarse con alusiones –no necesariamente extensas– al estado actual de la investigación *a priori* de las cuestiones tratadas, así como a las principales líneas de investigación empírica seguidas en el ámbito nacional e internacional y a sus logros.
- Por otro lado, cualquier alumno de cualquier curso puede ser implicado en trabajos de investigación, de nivel incipiente, sobre cuestiones sencillas. Nos parece que, en relación con esta cuestión, es importante crear un hábito de desarrollo de ideas, de búsqueda y consulta de fuentes bibliográficas y de sistematización ordenada de patrones de descubrimiento, por encima de los resultados concre-

tos que pueda producir esta incipiente investigación.

Lamentablemente, la experiencia nos indica con cuanta frecuencia los estudiantes que finalizan sus estudios suelen desconocer casi totalmente, con muy pocas excepciones, los conceptos más elementales de investigación *a priori* y empírica de las disciplinas que han cursado, a pesar del obvio interés de estas cuestiones, no sólo para el futuro académico, sino también para el profesional de cualquier materia universitaria.

Me volveré ocupar de esta cuestión, relativa a la presencia de la investigación en los planes de estudio, en la medida en que desconocer estos extremos implica favorecer la distancia existente normalmente entre "teoría" y "práctica", de la que especialmente en el ámbito contable nos lamentamos con tanta frecuencia, sin poner los medios necesarios para acortarla.

Por último, quiero señalar, en relación con el título que hemos dado a este punto, que las mencionadas características y exigencias de la educación son, por lo general, predicables también de otras áreas de la enseñanza, si bien nos parece que se ha de ser especialmente exigente con ellas en las aulas universitarias.

2.3. PROYECCION PROFESIONAL

La enseñanza universitaria de la Contabilidad no puede por menos de abocar a la segunda de las características enunciadas: su orientación hacia la actividad profesional que en un futuro ha de desarrollar quien se somete a un proceso formativo.

Ello tiene importantes implicaciones, de entre las cuales me parecen especialmente sobresalientes las siguientes:

- La necesaria realidad de la enseñanza, y su vinculación a planteamientos inmersos en la actividad económica.
- La especial atención que ha de prestarse al desarrollo de la capacidad de juicio necesario para que el alumno, futuro profesional, pueda enfrentarse con éxito a situaciones diferentes a las aprendidas en las aulas. El ineludible fomento de capacidades para enfrentarse a un entorno profesional en continuo cambio.
- Y, en síntesis, la lógica preparación del alumno para afrontar con sus conocimientos, actitudes y aptitudes la realidad profesional en la que se verá inmerso cuando finalice sus estudios.

Estos planteamientos parecen obvios, pero también en este caso la experiencia y, con frecuencia, la opinión pública o los medios de comunicación, señalan las divergencias –en muchos casos lamentablemente ciertas– existencias entre la enseñanza universitaria y la realidad social y profesional.

Una vez más, al igual que en el epígrafe anterior, quiero mencionar el peligro de rutinización que puede cernirse sobre la enseñanza de nuestra disciplina y que, tampoco en este caso, favorecería la consecución de este objetivo de orientación hacia la actividad profesional.

Por ello, cabe afirmar (19) que una enseñanza centrada únicamente en los instrumentos y procedimientos contables, coordinación de cuentas, etc., no es suficiente para formar el

critério del que debe hacer gala posteriormente un profesional, sobre todo si su opinión es requerida para resolver situaciones en las que el conocimiento específico posea algún grado de indeterminación.

Si bien en épocas pasadas el contable podía desenvolverse sin excesivas dificultades con un reducido conjunto de conocimientos mecánicos y rutinarios, la creciente importancia social de nuestra profesión y la cada vez mayor complejidad de los temas asignados a la misma, hace que el experto en nuestra disciplina tenga que ejercer, cada vez en mayor grado, en su actuación profesional, su criterio para hacer frente a situaciones en las que es el mismo quien debe decidir la bondad de una técnica, método o forma de presentar una información, en función de los objetivos perseguidos.

Buena prueba de ello es el principio de imagen fiel, adoptado conjuntamente en la Europa de los doce, cuya consecuencia última no es sino el incremento de la capacidad de ejercicio del juicio y criterio individual por parte del profesional de la Contabilidad y, correlativamente, su responsabilidad, como hemos afirmado en Tua (1985).

La orientación profesional tiene alguna consecuencia adicional, que no debe pasarnos desapercibida. Al margen de alguna otra, implica en especial que tanto el profesor como el alumno deben de estar familiarizados y relacionados con la profesión.

En cuanto al primero de ellos, el profesor, esta relación se consigue a través del contacto con otros profesionales, así como con los círculos empresariales en que ellos se desenvuelven e, incluso, mediante un ejercicio profesional que pueda compatibilizarse con la docencia, en la medida en que lo contrario convierte al enseñante en una rara avis, que predica aquello que ni conoce personalmente, ni ha vivido con su experiencia.

Los efectos de este aislamiento social y profesional del profesor en las futuras generaciones me parecen francamente aterradores, si bien también resulta bastante nefasto un exceso de actividad profesional que relega y sacrifica sistemáticamente el ejercicio docente.

No puedo olvidar que el profesor suele tener en cuenta estas consideraciones que, por otro lado, son especialmente interesantes cuando se refieren al alumno que, estimamos, debe tomar progresivo contacto con la profesión, incluso desde sus primeras andaduras universitarias.

En el área de las enseñanzas empresariales, las visitas a empresas, las conferencias o charlas a cargo de profesionales y expertos de todo tipo, nacionales y extranjeros, entre los que deben incluirse miembros de Colegios y organizaciones reguladoras de la Contabilidad, o los casos prácticos que se aproximen en la mayor medida posible a la realidad empresarial, nos parecen no sólo actividades complementarias útiles, sino también necesarias.

Este tipo de contactos con personas diferentes al profesor habitual de una asignatura son sumamente útiles, en la medida en que, además de aportar vivencias, puntos de vista y conocimientos adicionales, contribuye notablemente a dinamizar la enseñanza y a alejar el peligro de rutina en la misma.

Obviamente, la situación ideal es aquella que compatibiliza la enseñanza en las aulas con prácticas tuteladas en empresas, a través de las actividades que, afortunadamente,

están alcanzando un cierto auge, con la denominación de programas de cooperación educativa.

2.4. EL ACORTAMIENTO DE DISTANCIAS ENTRE "TEORICOS" Y "PRACTICOS"

El aparente divorcio (20) entre el mundo de los teóricos y de los prácticos es una cuestión que seguramente todos, tanto unos como otros, nos hemos planteado alguna vez. Es, además, una afirmación que con frecuencia surge en reuniones de trabajo o en revistas especializadas.

Admitir que son dos mundos irreconciliables y que nada puede hacerse por acercarlos sería, sin duda, un lamentable error. Por el contrario, no hay duda de que una importante tarea de esos dos mundos es tratar de que desaparezcan o de que, al menos, disminuyan las razones que fomentan sus divergencias.

Creo que no siempre enseñamos correctamente nuestra disciplina en las aulas universitarias y que ello es uno de los motivos, quizás el más importante, entre los que promueven la separación entre investigadores y profesionales de la Contabilidad. Y pido disculpas de antemano a quien no esté de acuerdo con esta afirmación o se pueda sentir desagradablemente aludido por ella.

En efecto, hay dos maneras de enseñar la Contabilidad. La primera consiste en transmitir a los alumnos un procedimiento o norma contable, desgranando sus recovecos, analizando su mecánica e ilustrando la cuestión con abundancia de ejemplos prácticos. Tal norma suele ser un pronunciamiento (en ocasiones, lamentablemente, estadounidense) un principio internacional o un plan de cuentas.

Con ello, el alumno aprende a contabilizar, pero no aprende Contabilidad. Estará más sensibilizado por la mecánica que por el fundamento: se orientará más al hacer que al saber. Aplicará correctamente una norma, pero desconocerá cuestiones tan importantes como las razones que la avalan, su conexión con la epistemología contable o las alternativas posibles a aquella norma que, por uno o otro motivo, han sido rechazados por la regulación. Incluso, corre el peligro de confundir la teoría general de la Contabilidad con el conjunto de normas que, dictadas por los correspondientes organismos competentes, gobiernan la práctica contable.

Un profesional así formado está poco preparado para el cambio y se desfazará con facilidad, ya que a lo largo de su vida asistirá con pocos recursos intelectuales a numerosas alteraciones en la normativa contable e incluso, a la propia teoría, cuestión especialmente notable en el mundo de nuestros días, sujeto a una impresionante dinámica de cambios.

Además, un profesional que termina su licenciatura en tales condiciones está poco preparado para investigar en Contabilidad. Solo si opta por realizar un postgrado, podrá tener algún contacto con el "extraño" mundo de los pensadores.

Sin duda, está condenado a no entender a los teóricos. Pero no se ha condenado él. Lo hemos condenado quienes no le hemos formado adecuadamente. Y quienes, absortos en nuestra investigación, no nos hemos preocupado de acercarla a los profesionales.

La segunda manera de enseñar la Contabilidad requiere

un esfuerzo mucho mayor, así como una adecuada preparación y formación de los docentes, cuestiones que no siempre están al alcance de las Universidades o de sus profesores.

Para esta segunda alternativa, la Contabilidad no es un conjunto de normas. Es un conjunto de fundamentos epistemológicos, de reglas de conocimiento, que se aplican a un caso concreto para obtener una norma.

Como se trata de una ciencia social y no exacta, el raciocinio puede llevar a soluciones alternativas, que también deben conocerse y, en su caso, rechazarse o aceptarse. Ni que decir tiene que las razones que avalan la elección, sean epistemológicas o no, deben también ser puestas de manifiesto.

El alumno, dispone, por tanto, bajo esta perspectiva, del mínimo conjunto de fundamentos de epistemología contable que le permitan razonar la manera en que se llega a una norma y se rechazan sus alternativas. Obviamente, el paso siguiente es que aprenda a aplicarla.

Pero, además, el profesor universitario en ocasiones sufre una poco razonable división en su mente entre lo que enseña y lo que hace día a día, bien en el ámbito profesional, bien en el académico. Si investiga, rara vez lo comenta con sus alumnos; si asiste a un congreso o seminario, no suele compartir en clase con ellos las cuestiones que se han tratado en el mismo; tampoco es frecuente que impulse a sus alumnos, como colectivo, a investigar.

Creo que esta "división en su mente" es, efectivamente, poco razonable y, por tanto, poco beneficiosa para el alumno.

Por ello, estimo que esta segunda manera de enseñar la Contabilidad implica también que el alumno esté con contacto permanente con la investigación contable. Su profesor le conecta con el mundo de los teóricos; le trasmite los últimos logros de la investigación; forma con él equipos de trabajo que llevan a cabo investigaciones de cierto nivel; le invita a asistir a congresos, seminarios y encuentros académicos y profesionales, concretamente a los mismos a los que asiste el profesor; en su defecto, cada vez que vuelve de un congreso, comenta con el alumno las cuestiones que se han tratado en el mismo; si ha presentado una ponencia o comunicación, la comenta en clase; encarga al alumno que lea artículos en revistas especializadas y dedica alguna sesión a comentar el último artículo publicado en una cualquiera de tales revistas; le prepara, en definitiva, para entender a los que se dedican –nos dedicamos– a la teoría contable.

Pero, ¡atención! no estoy refiriéndome a un postgrado, sino a los estudios de licenciatura. Incluso a los primeros cursos de la misma.

No estoy de acuerdo con el esquema habitual en nuestras universidades –por lo menos en las españolas– que inicia la formación de sus investigadores en el postgrado. Este nivel puede ser de especialización, pero no debe ser de iniciación.

Como ya decía más arriba, hay que reconocer que no siempre el docente dispone de los medios necesarios para actuar de este modo. Incluso, en algunas ocasiones, no está suficientemente preparado para ello. La tarea del profesor universitario es, con ello, más esforzada e ingente. Pero no cabe duda de que merece la pena intentarlo.

Y también tengo que reconocer que el panorama hace ya algunos años que ha empezado a cambiar, con lo que las

perspectivas pueden ser halagüeñas en un futuro no muy lejano. Cada vez es menos frecuente la primera manera de enseñar la Contabilidad, con lo que la segunda gana adeptos de forma notable.

Obviamente, tampoco se trata de pasar ahora al polo opuesto, pues no convertiríamos en teóricos en exceso. Se trata, por el contrario, de encontrar un adecuado equilibrio entre teoría y práctica, entre investigación y procedimiento contable, que permita al alumno, futuro licenciado, razonar una norma, comprender a los teóricos, asimilar e, incluso, practicar, investigaciones novedosas y, en consecuencia, aprehender el cambiante mundo en el que se desarrollará su tarea profesional.

La formación continuada, preocupación, hoy por hoy, de todos los organismos y corporaciones profesionales, es también, lógicamente, un elemento importante para paliar el divorcio entre la teoría y la práctica.

El profesional experto en nuestra disciplina, puede ser también un investigador, de la misma manera que el teórico y el docente deben conocer e, incluso, practicar, la realidad del ejercicio cotidiano de la profesión.

Pero si el profesional no ha optado por compatibilizar su quehacer diario con la investigación –opción, evidentemente, muy respetable– debe estar, al menos, en contacto permanente con ella. Son muy saludables para ambos, teóricos y prácticos, los encuentros en los que los primeros someten a los segundos su pensamiento, sus avances, sus logros de investigación y los segundos transmiten a los primeros sus puntos de vista y su problemática. Sin duda, la comprensión mutua se ve muy favorecida con este tipo de acciones que, por otro lado, obvio es decirlo, son cada día más frecuentes.

El lenguaje utilizado, la terminología que empleamos en nuestro contacto con alumnos y profesionales es también una cuestión a tener en cuenta. Un lenguaje sofisticado no es el más propicio para acercarnos al auditorio, sino que, por el contrario, crea rechazo.

Aprovecho, por tanto, la ocasión para exhortar muy vehemente a los oscurantistas del lenguaje, a los amantes en exceso del rigor formal, a que traten de compartir sus conocimientos con el resto de sus colegas.

La investigación necesita, obviamente, de rigor, pero si el rigor se confunde con la utilización de términos elevados, que nadie entiende, nuestra investigación se quedará en nosotros mismos y, en consecuencia, será estéril.

El rigor no debe de estar reñido con la capacidad de comunicación e, incluso, de divulgación. Puede parecer que divulgando perdemos categoría, pero no es así: familiarizamos al profano con nuestro trabajo y con nuestro método; sentado este punto de partida, el profano ya no es profano, sino compañero de camino. Tiempo tendremos después de hablar con él en un lenguaje más sofisticado.

En definitiva, creo que no debemos formar investigadores por un lado y profesionales por otro, sino expertos contables que entiendan simultáneamente ambas vertientes. Lo contrario puede implicar el disponer de una plantilla de perfectos académicos, pero notablemente alejados de la práctica, cuyos miembros distan de entender el complejo "ritual" del que se vale la investigación.

En las líneas que preceden he utilizado con frecuencia

expresiones tales como el “mundo de los teóricos” y “el mundo de los profesionales”. Estoy seguro de que si enseñamos adecuadamente nuestra disciplina y si establecemos programas de formación continuada que mantengan la conexión entre teoría y práctica, las fronteras entre ambos mundos se harán cada vez más difusas.

2.5. EL CARACTER INTERDISCIPLINARIO DEL CONOCIMIENTO CONTABLE

Tiene, en mi opinión, esta característica, dos importantes implicaciones que, obviamente, están íntimamente interrelacionadas entre sí:

- De un lado, el carácter interdisciplinario con que, cada vez en mayor medida, se abordan las construcciones teóricas y las implicaciones prácticas de nuestra disciplina y, en consecuencia, la necesidad de que el alumno vincule y relacione en cada momento los conocimientos aprehendidos con las implicaciones derivadas de otras materias, más o menos afines, como las de carácter económico, jurídico, psicosociológico o instrumental.

El recurso a otras disciplinas se hace especialmente notable en la Contabilidad (21) cuando se produce el cambio de enfoque experimentado en las últimas décadas por los planteamientos implícitos en el conocimiento contable.

Así, el paradigma de la medición lógico deductiva de un beneficio que se considera único, presente en la doctrina en la década de los sesenta, se apoya esencialmente en la Teoría Económica; por el contrario, tanto el movimiento formalizador experimentado por nuestra disciplina en dicha década, como el nuevo paradigma que surge en la misma, que hemos denominado de utilidad, en la medida en que se interesa especialmente por la mejor manera de satisfacer las necesidades de los usuarios de la información financiera, así como la evolución del concepto epistemológico de la Contabilidad como disciplina de carácter social, requirieron apoyos de la matemática, álgebra, estadística, econometría, investigación operativa, etc., por un lado, y por otro, de la sociología, psicología, y aún de la ciencia política.

La eclosión de la interdisciplinariedad se produce, por tanto, claramente, y con carácter prácticamente simultáneo, en ambas direcciones: las ciencias exactas y técnicas y las sociales.

Las implicaciones de esta evolución para la docencia me parecen obvias (22); el alumno debe de familiarizarse con estas materias aplicadas en la Contabilidad, así como, especialmente, con sus relaciones con la misma, al menos por dos razones:

- De un lado, porque ya no puede concebirse nuestra disciplina sin hacer referencia a cuestiones tales como análisis econométrico, modelos de mercado, investigación conductista, teoría de la información, etc.

De otro, porque el experto contable actual está ya muy lejos de aquella visión clásica, que le situaba sobre un grueso libro –diario o mayor– provisto normalmente de una visera y un par de manguitos, realizando sus anotaciones con esmerada caligrafía gótica. Por el contrario, el profesional de la Contabilidad en la actualidad, en la medida en que maneja y comunica información, se convierte, tanto en la unidad económica como en el ejercicio independiente, en un puesto clave en la organización empresarial y social.

Parece obvio, por tanto, que el experto contable de nuestros tiempos actúa cada vez más como un dirigente, que debe de:

- Poseer capacidad para interpretar no sólo los fenómenos económicos que tiene que registrar, sino, también, los que se desarrollan en el entorno en el que se desenvuelve su actuación;
- Conocer las obligaciones que impone a la información el ordenamiento jurídico;
- Tener amplios conocimientos de legislación, en la medida en que, con frecuencia, actúa como árbitro en procesos judiciales, tanto mercantiles como laborales; Ser consciente del papel de la información en la economía y en la sociedad actuales, siendo capaz, por otro lado, de anticipar los requerimientos que la dinámica social impondrá en el futuro a la información financiera;
- Dominar técnicas cuantitativas de apoyo a su tarea, especialmente eonométricas e informáticas, no solo para solventar la función de registro, sino también otras, como las de pronóstico y apoyo a la dirección empresarial;
- Aplicar técnicas de mando y de relaciones humanas, en su condición de elemento gerencial de una institución o de importante miembro de la sociedad.

Siendo ésta la realidad de la actividad del experto contable, no cabe duda de que, como señala Martínez Churriac (1989, pág. 23), separar la enseñanza contable de las disciplinas que ayudan a comprender el entorno donde los modelos se van a aplicar, supone que las instituciones educativas se integren en el conjunto de elementos retardadores de la expansión profesional.

Las materias que se exigen actualmente para la adquisición de la habilitación para ejercer legalmente la profesión –como pueden ser las previstas por la Octava Directriz de la CEE– son buena muestra del amplio bagaje de conocimientos, de todo tipo, necesarios para el desarrollo de su actividad.

El “taller”, tal como se concibe en varios países de América Latina, en el que se aborda una cuestión desde distintos enfoques interdisciplinarios y por diferentes profesores (23) puede ser una actividad complementaria de indudable interés en la enseñanza de la Contabilidad.

Permítanme que, además, abogue por que el alumno posea un mínimo de conocimientos de Historia de la Contabilidad. A lo largo de la primera parte de este trabajo ha quedado insinuada la vinculación que, en su desarrollo histórico, tiene nuestra disciplina con los valores culturales e intelectuales de cada época, así como su importante colaboración con la actividad económica.

En muchos de nuestros planes de estudio, que se enfrentan a la necesidad de impartir, en un relativamente escaso período de tiempo, un ingente cúmulo de materias, toda ellas necesarias, no tiene cabida la Historia de la Contabilidad

como materia independiente. Comprendo que no pueda ser de otra manera.

Sin embargo, no me resigno a abdicar de la importancia de la Historia de la Contabilidad para la formación de los profesionales, en la medida en que no se conoce íntegramente una disciplina hasta que no se conocen las razones de su devenir histórico.

Aún en un programa introductorio, considero de interés la impartición de nociones de historia, al menos de las principales escuelas de pensamiento, por cuanto de este modo se pone de manifiesto la forma en que progresa la epistemología contable, al compás de la evolución de su entorno económico y social.

Con ello, esta materia es válida para subrayar dos características que ya han sido objeto de nuestra atención en páginas anteriores:

- de un lado, la vinculación entre entorno y Contabilidad, plasmada en este caso no ya en la incidencia de aquel en sus reglas, sino en la manera en que sus mutaciones y las corrientes ideológicas imperantes han influido en el pensamiento contable;
- de otro lado, el carácter de ciencia social de nuestra disciplina, en la que, como tal, existe un continuo diálogo entre objeto material y objeto formal, producto de una notable interacción mutua entre ambos.

En ausencia de una materia independiente, la solución puede estar en la sensibilización del profesor hacia esta cuestión. Las explicaciones de los temas incluidos en cualquier programa de Contabilidad quedarán, sin duda, notablemente enriquecidas si se trasmite al alumno alguna referencia a la evolución histórica y a sus causas, de la materia objeto de estudio.

Las siguientes frases de Estéban Hernández Esteve, que ya hemos citado en otro lugar (24), resumen perfectamente el interés de la Historia de la Contabilidad:

“La Historia de la Contabilidad es algo más que la historia de unas técnicas y unas prácticas o costumbres de anotación contable.

Se asienta, pues, sobre la base firmemente asumida de que la Historia de la Contabilidad es parte integrante de la Historia Económica, y representa para esta tanto interés como la historia agraria o la historia de las demás innovaciones, inventos y mejoras técnicas.

Y ello no sólo por la insustituible fuente de datos sobre los negocios de la época que proporcionan los libros o apuntes contables, ni por la luz que pueden arrojar para el correcto entendimiento de la concepción, mecánica e instrumentación de las operaciones comerciales, crediticias y financieras, ni siquiera por la magnífica información de primera mano que suministran acerca de la forma, organización y control de las empresas mercantiles, dentro ya del campo de la historia empresarial, sino, principalmente, y aunque todo lo anterior es muy importante, por su íntima concatenación con los eventos, vicisitudes y evolución en general del comercio y de sus instituciones de la vida económica en su conjunto...”

2.6. EL CARACTER RELATIVO DEL CONOCIMIENTO CIENTIFICO

Al aludir a la evolución de la disciplina contable he insinuado algo que me parece de sumo interés: el carácter, siempre relativo, de todo conocimiento científico, carácter con el que ha de presentarse al alumno _dentro de unos lógicos límites_ la sabiduría que trata de serle transmitida.

Este carácter de relatividad del conocimiento, claramente presente en la socioepistemología científica actual –Popper, Lakatos, Khun, Feyerabend, Toulmin, etc.– ha acompañado también a la revolución educativa del presente siglo, como consecuencia lógica de las características que debe reunir la visión actual del proceso de aprendizaje.

La necesaria actitud de relativismo y apertura concierne no sólo al profesor, sino también al alumno pues, como indica Ander-Egg (1979, pág. 49), quien se cree en posesión de la verdad absoluta, ni dialoga, ni busca, porque nada tiene que aprender de los otros y nada tiene que encontrar; por el contrario, si en lugar de la actitud del poseedor de la verdad, hay un esfuerzo por el desvelamiento de la verdad, todos pueden ponerse en actitud de buscar y de encontrar, de aprender con y de los otros.

Y tampoco perdamos de vista que ni la epistemología ni los elementos que se incluyen en la misma son de “Derecho natural”. Los sometemos, eso sí, a unas ciertas reglas de juego, basadas en las leyes de la lógica pero, en definitiva, se trata de construcciones humanas. Podemos discutir las, aceptarlas o rechazarlas, pero nunca imponerlas como irrefutables. Tengamos siempre en cuenta que la historia de la ciencia es la historia del rechazo de teorías que previamente habían sido aceptadas.

Por ello, profesor y alumno, cada uno desde su posición concreta, han de ser conscientes (25) de dos importantes cuestiones:

- En primer lugar, de que el método científico es fundamentalmente hipotético y, en consecuencia, su esencia última radica en el establecimiento de un conjunto de hipótesis capaces de generar construcciones suficientemente explicativas, pero nunca absoluta y definitivamente concluyentes.
- Y en segundo lugar, que cualquier idea posee implícita una permanente capacidad de evolucionar y desarrollarse en su confrontación con ideas alternativas, de modo que las tres etapas hegelianas, tesis, antítesis y síntesis, explican, entre otras, la acumulación y evolución de los procesos científicos.

Por ello se ha afirmado (26) que los conceptos no se pueden exponer como un conjunto de verdades inalterables, sino como conocimientos necesarios, de apoyo, para educar la mente y ayudar a descubrir el juicio y la opinión propia, que después se han de ejercer y mantener, a la vez que el académico, el teórico, tiene que aceptar el desafío que supone defender sus tesis “inter pares”.

La Contabilidad no es ajena, en su evolución científica, a esta dinámica, por lo que, al igual que cualquier otro arte o ciencia, está sujeta a contraste y a tendencias cíclicas y su

desarrollo constituye un proceso dialéctico, en contacto directo con el ámbito de los hechos.

Al mismo tiempo, se ha predicado con frecuencia que nuestra disciplina es multiparadigmática, es decir, que puede accederse a ella desde posturas y puntos de vista dispares o, al menos, no totalmente coincidentes, de modo que cada uno de ellos responde al programa de investigación en que se milita.

Pues bien, comprender actualmente la auténtica esencia conceptual de nuestra disciplina implica, cada vez de forma más clara, auparse por encima de los posibles enfoques, al objeto de obtener una visión integradora de todos ellos.

Puede objetarse que el relativismo en la docencia está reñido con la seguridad que el alumno necesita en su formación. No estoy de acuerdo con esta objeción, especialmente cuando el profesor es capaz de encontrar el adecuado equilibrio entre la impartición de unos conocimientos y la transmisión de su carácter relativo y, posiblemente, cambiante. Con ello preparará el criterio del alumno para enfrentarse a nuevas situaciones y conocimientos.

En definitiva, creo, con Martínez Churiague (1989), que tanto en Contabilidad como en cualquier otra disciplina social, es más rentable una enseñanza basada en la duda e inseguridad del concepto que en la certeza transitoria del precepto.

2.7. EDUCANDO PARA EL FUTURO

En cuanto a esta cuestión, estimo que la enseñanza universitaria de la Contabilidad debe de tender a hacer realidad el punto primero de la declaración de principios de la Unesco (1973): cualquier individuo ha de tener la posibilidad de aprender durante toda su vida.

Existen implícitos en esta frase dos importantes aspectos que no deben contemplarse por separado:

- De un lado, el derecho a la formación, tan habitual en las declaraciones de la Unesco pero, también;
- De otro lado, una segunda cuestión que debe de preocupar al docente, como un objetivo fundamental de su tarea: preparar al individuo para que, cuando desaparezca su relación con él, pueda continuar su proceso de formación.

Con ello parece claro que la enseñanza no es sólo la transmisión de un cúmulo más o menos amplio de conocimientos sino, también, la generación de una actitud vital hacia el aprendizaje continuado.

Las afirmaciones de la Unesco en este sentido son bien expresivas de las exigencias de esta orientación profesional de la enseñanza:

“... en lo que concierne a la preparación para el trabajo y para la vida activa, la educación debe de tener por finalidad no sólo formar a los jóvenes para el ejercicio de un oficio determinado, sino, sobre todo, ponerles en situación de adaptarse a tareas diferentes y perfeccionarse sin cesar a medida que evolucionan las formas de producción y las condiciones de trabajo; debe de tender así a optimizar la movilidad y a facilitar la reconversión profesional”.

Fácilmente puede atisbarse que estoy tomando posturas similares a las que avalan la necesidad de la educación permanente y, más concretamente, de quienes afirman que el proceso de aprendizaje en las aulas universitarias no es sino una preparación que debe de sentar las bases suficientes para que la formación del individuo pueda continuar a lo largo de toda su vida profesional.

La profunda dinámica de cambio en el conocimiento a la que debe enfrentarse todo profesional en su actividad diaria –y, evidentemente, la Contabilidad no es ninguna excepción– es el factor básico que lleva a considerar que el profesional experto en nuestra disciplina es un ser siempre inacabado en cuanto al perfeccionamiento de sus conocimientos.

Obviamente esta postura no es original, sino que está presente en las normas de los principales colegios profesionales y organismos internacionales de armonización de la Contabilidad y la Auditoría (27) que regulan un mínimo anual de acciones educativas necesarias para el reciclaje.

Por ello se ha afirmado (28) que existen dos tipos de educación, que deben de impartirse simultáneamente : de un lado, la encaminada a lo que los estudiantes harán al finalizar su licenciatura; de otro, lo que deben aprender en los años futuros.

Hay que preparar, por tanto, al futuro profesional para asimilar no sólo los cambios tecnológicos a los que habrá de enfrentarse, sino, también, los que puedan producirse en las pautas y valores del entorno en que se desarrolla su profesión que, lógicamente, han de incidir en la misma, ya que, como indica Gil Fabra (1986, pag. 1) en relación con esta última cuestión, en tanto cultura, las profesiones tienen soportes biológicos, ambientales, sociológicos e históricos, mutables y cambiantes.

2.8. IMPORTANCIA SOCIAL DE NUESTRA DISCIPLINA

Todo lo dicho hasta aquí tiene su origen en la dimensión social de la Contabilidad, es decir, en su vinculación y capacidad de servicio a los valores, pautas y requerimientos de la colectividad en su conjunto.

Pero, además de las implicaciones comentadas en puntos anteriores, es necesario que el alumno conozca el papel que juega nuestra disciplina en el contexto social en el que se desenvuelve.

La enseñanza de la Contabilidad no sólo debe tener en cuenta su dimensión social sino, que, además, debe de ser capaz de transmitirla.

Nos parecen especialmente significativas las razones aducidas por Gonzalo (1983, pág. 723) en este sentido:

- En primer lugar, el profesional contable –y, antes que él, el estudiante o el aspirante a profesional– ha de ser consciente de que está inmerso en un sistema social donde privan unos valores y se desechan otros, y que sus medidas están condicionadas por ellos. Así, si el experto contable calcula el beneficio es porque esta magnitud tiene una amplia repercusión social, de forma que marca decisivamente el éxito o fracaso de una actividad económico-

- mica y de quienes la llevan a cabo.
- En segundo lugar, el experto contable ha de entender su actividad como una más de servicio a la colectividad. Esto implica que el producto informativo que obtiene después de aplicar sus técnicas e instrumentos de medida no es un fin, sino un medio que otros utilizarán para fines muy diversos.
 - En tercer y último lugar, la relevancia social del experto contable o auditor viene marcada por el uso que se hace, externamente, de sus elaboraciones para dirimir intereses económicos. Cuestiones tales como el reparto del beneficio, las declaraciones fiscales, la intervención en disputas judiciales, la participación en expedientes de empleo, etc., son algunos casos donde la actuación del experto contable puede ser decisiva.

En cuanto al primero de estos puntos, y por lo que respecta a los valores y pautas de comportamiento en que se desarrolla la actuación del experto contable, parece oportuno señalar que configuran los conceptos básicos que el mismo maneja, tales como los de valor, propiedad, patrimonio, renta, gastos, ingresos, beneficio o ánimo de lucro, que, en esencia, no son sino los ejes en torno a los que se mueve la concepción capitalista occidental, sobre los que se asienta la práctica y la doctrina contable. La íntima vinculación entre ellos y la actividad del profesional de la Contabilidad aconseja que sean conocidos –aunque no necesariamente compartidos– por el alumno.

Con la transmisión de los valores imperantes en la sociedad y en el mundo de los negocios, el alumno se prepara para su desenvolvimiento profesional en ellos. Pero, ¿dónde se encuentra el punto de equilibrio entre la transmisión de unos valores compartidos y el proselitismo hacia unas creencias concretas? Las siguientes frases de Martínez Churruarín (1989) (29), resaltan la necesaria actitud del docente, intermedia entre el adoctrinamiento y la desideologización:

“El primero debe de ser rechazado, en la medida en que obliga al neófito a observar los fenómenos de su campo de trabajo desde una concepción apriorística de las cosas, con lo que si el alumno no tiene capacidad de análisis e interpretación suficiente de lo observado, actúa como una pantalla que le impide conocer la realidad. Por otro lado y en el polo opuesto, la desideologización actúa bajo una falacia más negativa, si cabe, en la medida en que pretende evitar que se cuestione el empleo social de lo aprendido, como si esta utilización no tuviera nada que ver con el proceso de aprendizaje; de adoptar esta última postura, se enseñaría un avance científico o tecnológico, obtenido con un programa de investigación, independientemente de su aplicación concreta.

Por el contrario en cualquier disciplina, tan importante es saber el último conocimiento científico, como el uso que su reproducción, distribución o aplicación va a ocasionar a los diferentes intereses que existen en la comunidad”.

En especial, y por lo que respecta a la dimensión social de nuestra disciplina, me parece importante que el alumno co-

nozca su responsabilidad social futura, en los términos en que ha sido descrita en la primera parte de este trabajo y que, en consecuencia, la enseñanza se impregne y, además, se discutan con él en clase las cuestiones ya aludidas en la misma: el papel tan importante que le cumple desempeñar en el buen funcionamiento de los mercados de todo tipo (de factores, de productos, de trabajo y financieros), su difícil misión como mediador y árbitro en los conflictos sociales (entre particulares e instituciones privadas con el gobierno, entre trabajadores y empleados, entre particulares y empresas, entre entidades de diferentes países) y, finalmente, su contribución al desarrollo económico y a la propia estabilidad de la sociedad.

Esta última cuestión (vinculación entre contabilidad y desarrollo) me parece, como ya he indicado reiteradamente, de notable importancia, de modo que es preciso que el alumno sea plenamente consciente de ella y, en consecuencia, de la responsabilidad social que asume con su formación, que le prepara para desarrollar tales fines.

Esta responsabilidad concierne también, como es lógico, al docente: al preparar futuros profesionales está asegurando –o tal vez frenando– el desarrollo y, por tanto, el bienestar de la colectividad.

Por otro lado y como consecuencia de lo indicado en relación con la importancia social de la Contabilidad, no es extraño que la profesión contable exija de sus miembros un comportamiento ético y una capacitación técnica que el alumno debe de conocer y vincular con aquella importancia social.

2.9. REFLEXION FINAL

Nos parece que la filosofía subyacente en las páginas anteriores debe inspirar y presidir todo el proceso de impartición de un programa académico de Contabilidad, cualquiera que sea su situación concreta en un plan de estudios determinado, obligando al docente, incluso si ello es necesario, a replantearse sus enseñanzas en función de la realidad actual de nuestra disciplina.

Parece éste momento oportuno para reiterar la frase de Bedford (1969) con la que comenzábamos este trabajo, que está relacionada prácticamente con la totalidad de las características hasta aquí comentadas en relación con la enseñanza de nuestra disciplina:

“Cuando hablamos de la naturaleza de la educación en Contabilidad, estamos diseñando el futuro de la materia que practicamos”.

Por ello –continúa el mencionado autor– el análisis de los programas contables impartidos en las universidades es la manera más razonable de predecir la práctica futura de la profesión contable.

El futuro, en consecuencia, está en sus manos.

Independientemente del pasado, compartimos muchas cosas con la comunidad iberoamericana. Compartimos especialmente la lengua, la lengua de Cervantes pero, también, la lengua de Cabral, de Neruda, de García Márquez, de Roque Dalton, de Pedro Shimose, de César Vallejo, de Mario Benedetti, de Otero Silva, de Usslar Pietri, de Cortázar, de Alfredo

Sancho, de Bioy Casares, de Antonio José Rivas, de Octavio Paz, de Rubén Darío, de Ricardo Miró, de Herib Campos, de Borges, la lengua de Monseñor Romero y la lengua en la que, aunque no sea la suya, podemos, afortunadamente, entender a Rigoberta Menchú.

Compartimos también un cúmulo de valores, de inquietudes, de anhelos afines y, en consecuencia, compartimos un amplio y abonado campo para el trabajo en colaboración, para el acercamiento de ideales, para la conjunción de voluntades para, en definitiva, la colaboración y enriquecimiento mutuos.

Compartamos también el futuro.

NOTAS Y REFERENCIAS

- (01) Tua Pereda (1983, 1984, 1985, 1987, 1988, 1992) y Tua y Gonzalo (1986).
- (02) Como indico en Tua (1922), de donde tomo los párrafos que aparecen a continuación en el texto.
- (03) Postulacional en cuanto introduce en el razonamiento un conjunto de términos primitivos, en los que se sustenta la deducción; semántica por cuanto no utiliza simbología formal o abstracta. Pueden verse consideraciones adicionales en Tua (1983, Capítulo XVII).
- (04) Que transcribimos de Tua (1983 Pág. 603 y 604).
- (05) Seguimos aquí el hilo argumental utilizado en Tua (1992), a la vez que transcribimos algunos párrafos de este trabajo.
- (06) Junto con Gonzalo (1983), que realiza afirmaciones similares.
- (07) Como ejemplo, de todos conocido, podemos citar el trabajo de Moonitz (1961) en el que se utilizan los siguientes postulados como rasgos del entorno: cuantificación, intercambio, entidades, períodos de tiempo y unidad de medida. Por su parte la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1980) describe como rasgos del sistema económico los de economía de mercado, incertidumbre, sujetos económicos, objetos económicos y necesidad de la información.
- (08) Puede encontrarse una síntesis de estas diferentes teorías en relación con el sujeto contable en Meyer (1973), Ilendricksen (1974) y Tua (1981).
- (09) Como afirmamos en Tua (1983, Págs. 1037 y 1038).
- (10) Tomamos este resumen de Tua (1988, Págs. 932 y ss.).
- (11) Citado por Winjum (1971)
- (12) Puede verse una descripción detallada de estos nuevos ámbitos de la información financiera en Gonzalo (1981), Lee (1981) y Tua (1983, Págs. 837 y ss.).
- (13) Para la que Ramanathan (1976, Pág. 437) establece los siguientes objetivos: a) *identificar y medir la contribución social neta de la empresa en un ejercicio, que incluye no solo los costes y beneficios de esta índole en que se ve implicada, sino también aquellos que surgen de las externalidades que afectan a los diferentes grupos sociales;* b) *contribuir a determinar si las estrategias y prácticas de la empresa que afectan directamente a los recursos y situación relativa de los individuos, comunidades y grupos sociales son consistentes tanto con las prioridades sociales como con las legítimas aspiraciones de los individuos;* c) *poner a disposición de todos los integrantes de la sociedad, de manera óptima, información relevante sobre los objetivos, políticas, programas, comportamiento contribuciones de la empresa a los fines sociales*
- (14) Enthoven (1988), en su artículo publicado en la revista *Teuken*, realiza afirmaciones similares: "En el fomento económico se necesita, ciertamente, que la contabilidad desempeñe un doble papel. En primer lugar, la contabilidad eficiente es un requisito indispensable para que puedan haber una utilización eficaz del capital que se invierte. En segundo lugar, las cuentas exactas e ilustrativas crean la atmósfera de confianza necesaria para que afluya el capital de los inversionistas y, por ende, estimulan no solamente el ahorro sino también su uso adecuado. Ambos cometidos son de importancia para la programación económica de un país ya para la contabilidad nacional en que dicha programación descanza".
- (15) En afirmación de Filios (1987) que estudia el papel de la información contable en el caso de Grecia.
- (16) En afirmación de Filios (1987) que estudia el papel de la información contable en el caso de Grecia.
- (17) En algunos de estos puntos me apoyo en el documento de la Unesco (1973), que me parece de especial interés.
- (18) Vid. en este sentido Beaver, (1987, págs. 1 a 6), que razona sobre el triángulo enseñanza, investigación y práctica y sus interacciones mutuas. Tampoco Ortega y Gasset (1930-1975, pág. 46) se muestra muy alejado de ésta postura.
- (19) Como hace Martínez Churriague (1989, pag. 18).
- (20) Reproducimos en este epígrafe lo indicado al respecto en Tua (1992).
- (21) Como afirmamos en Tua (1991).
- (22) Véase Nieto Sánchez (1986), que discute el papel de las humanidades en la formación del profesional de la Contabilidad.
- (23) Véase, por ejemplo, Gil Fabra (1986)
- (24) Tua (1991)
- (25) Como hemos indicado en Tua Pereda (1983, pág. 610)
- (26) Martínez Churriague (1989, pág. 18).
- (27) Véanse los comentarios de Schosser, Lee y Rabito (1987)
- (28) Bedford (1969, pág. 38)
- (29) Puede verse también Martínez Churriague et al. (1986).