



Una Discusión Crítica Científico sobre el Carácter de la Contabilidad

CARLOS EMILIO GARCÍA D.

Abstract

This essay examines critically the point of view on the problem of the epistemological status of Accounting held by the Brazilian author Antonio Lopes de Sa. He endorses a series of theses among which the following ones are salient: the existence of an object of study of Accounting; the formulation of a finite set of necessary and sufficient conditions of scientificity that Accounting satisfies; and the autonomy plus the objectual and methodological independence of Scientific Accounting. I shall argue that Lopes de Sa fails to prove his point, because the criteria he identifies, besides being objectionable are not necessary and sufficient as his proposal demands it. Furthermore, I shall argue that, even if we agree with some of these criteria, they do not imply the conclusion he needs to make his point. On the other hand, I shall argue for the thesis that the epistemology Lopes de Sa embraces is both inadequate and mistaken. Lastly, I suggest to undertake the problem of the scientific status of Accounting, renouncing to the formulation of necessary and sufficient conditions and appealing, instead, to less controversial notions such as those of progress and empirical success.

Introducción

Las actuales teorías sobre el estatuto epistemológico de la Contabilidad constituyen un signo indudable del progreso que estos estudios han experimentado durante las últimas dos décadas en nuestro país. Aunque el problema aún está lejos de resolverse, y hay todavía serias confusiones al respecto, la competencia entre las dos alternativas más influyentes (aquella que otorga estatus de ciencia a la Contabilidad y aquella que se la niega) ha contribuido a consolidar un interesante debate en cuyo desarrollo los estudiosos colombianos dividen sus preferencias entre

Palabras clave: Contabilidad, Epistemología, Estatuto Científico, Condiciones necesarias y Suficientes, Métodos, Fenómenos Contables.



las posiciones que defienden importantes autores Norteamericanos y Españoles.¹ Según algunos, la Contabilidad no es una ciencia y no puede aspirar más que al estatus de una disciplina, pero para muchos otros no sólo la Contabilidad reúne todas las condiciones requeridas para que sea considerada como una ciencia por derecho propio, sino que es posible explicar su historia y determinar sus indicadores de progreso atendiendo a los lineamientos epistemológicos que se pueden encontrar en filosofías de la ciencia influyentes como la de Tomas Kuhn o la de Imre Lakatos. Tan extendida se encuentra la idea de abordar esta cuestión a la luz de tradiciones meta-teóricas bien definidas que incluso es posible encontrar en la literatura voces que afirman que es dable hacer reconstrucciones estructuralistas de la Contabilidad, en el marco de la filosofía de la ciencia desarrollada por Stegmüller y sus discípulos.

El panorama de la cuestión es tan complejo, que una caracterización adecuada del estado del arte de este debate epistemológico fácilmente alcanzaría la dimensión de un libro. Por esta razón, encuentro conveniente delimitar de manera drástica el alcance que le daré al presente trabajo. En este ensayo pretendo examinar críticamente la posición del profesor Brasileño Antonio Lopes de Sa, quien en su ensayo "Autonomía y Calidad Científica de la Contabilidad" responde la pregunta por el estatus científico de la Contabilidad de manera afirmativa. La principal estrategia argumentativa de Lopes de Sa consiste en identificar una serie de características de científicidad, verificar si la Contabilidad las cumple y concluir de este hecho que la Contabilidad es una ciencia. Mi argumento atacará dos flancos. En el primero de ellos abordaré la legitimidad de algunas de las características identificadas por Lopes de Sa, como indicadores de científicidad; y en el segundo, intentaré demostrar que, incluso si aceptáramos que la Contabilidad satisface todas y cada una de dichas características, una cosa es identificar condiciones necesarias de científicidad, punto que estoy dispuesto a conceder a Lopes de Sa, pero otra muy distinta es identificar condiciones *necesarias y suficientes* de científicidad, objetivo que Lopes de Sa no logra conseguir.

El análisis en torno a si un determinado cuerpo conceptual (o una teoría) satisface un conjunto finito de condiciones para asimilar tal cuerpo conceptual a la categoría de ciencia, pertenece al campo de la epistemología (o de la filosofía de la ciencia). Por lo general, semejante clase de discusiones presupone la existencia de acuerdos sobre aspectos como la disponibilidad de un criterio de demarcación –que se presume adecuado para distinguir entre ciencias genuinas, de una parte, y candidatas deficientes, de la otra-; la ubicación de la pretendida ciencia en cualquiera de las ramas de una taxonomía aceptada; la existencia de un objeto de estudio definido para responder a la pregunta "acerca de qué se ocupa esta ciencia"; el cumplimiento de condiciones suficientes y necesarias de científicidad; y la existencia de criterios mínimos de rigor metodológico. Para el caso de las ciencias naturales, es también importante tomar en cuenta aspectos como la capacidad de anticiparse a los hechos, el progreso de la teoría y su éxito empírico. Para el caso de las ciencias sociales estos tres últimos aspectos no se consideran tan cruciales y los epistemólogos están dispuestos a relajar considerablemente las exigencias. Sin embargo, es preciso anotar que, incluso en las formulaciones más deflacionarias de los requisitos anteriores, suele considerarse deseable que la teoría candidata

¹ La bibliografía al respecto es bien abundante. Para los propósitos de este ensayo me limito a mencionar a Littleton, entre los norteamericanos, y a Leandro Cañibano, entre los españoles.



a ciencia pueda exhibir algún grado de progreso y cuente con un conjunto mínimo de anticipaciones importantes.

Lopes De Sa y el estatuto epistemológico de la Contabilidad

Todos los elementos que acabo de mencionar, juegan un papel importante, de manera implícita o explícita, en la discusión que nos ocupa. Así pues, el profesor Lopes de Sa presupone un criterio de demarcación científica –que, naturalmente, va a resultar satisfecho por la Contabilidad-; se pronuncia a favor de la ubicación de la Contabilidad en el grupo de las ciencias sociales; identifica un objeto de estudio definido, y aunque se declara dispuesto a aceptar que hay algunas dificultades en cuanto a la formulación de un método propio para la ciencia contable, no escatima esfuerzos para mostrar la independencia y autonomía de la Contabilidad respecto de las Matemáticas, el Derecho, la Economía, y la Administración.² Dado que el tema de mi interés es principalmente la cuestión del carácter científico de la Contabilidad, y que considero que si dicho carácter no se establece de manera adecuada, la discusión sobre su independencia y autonomía científica se tornaría innecesaria (pues la independencia y autonomía de un cuerpo conceptual jamás constituye una condición suficiente de científicidad), el lector podrá comprender fácilmente que en el resto del presente trabajo me concentre sobre todo en este problema.

Lopes de Sa apela a un completo arsenal de argumentos para apoyar la tesis central de su artículo, es decir la que atribuye carácter científico a la Contabilidad. Sus razones pueden clasificarse en cinco categorías; a saber, (a) razones empíricas, (b) razones epistemológicas, (c) razones metodológicas, (d) razones meta-teóricas y, (e) razones auxiliares, por lo general, extra-científicas. A continuación resumiré estas cinco categorías, sin discutir las, con excepción de las razones epistemológicas que son fundamentales para conseguir su objetivo, y que en tal virtud planeo examinar con todo detalle. Entre las razones empíricas, el profesor brasileño incluye la existencia de un objeto reconocible de estudio, con implicaciones prácticas, y la posibilidad de abordar dicho objeto de estudio desde múltiples puntos de vista. Para el caso de la Contabilidad, el objeto de estudio está constituido por los fenómenos patrimoniales y haciendales que, metafóricamente hablando, permiten comprender los hechos relacionados con la riqueza de los individuos, y por los fenómenos contables que ocurren en la realidad social a la que pertenecen dichos individuos. Para presentar sus razones epistemológicas, Lopes de Sa introduce una serie de once criterios que toda ciencia empírica (y social) debe satisfacer. Dado que el profesor Lopes de Sa parece conferir especial importancia a este conjunto considero pertinente hacer la cita *in extenso*:

Para ser una ciencia el conocimiento debe:

1. Tener su materia propia u objeto específico de estudios (debe dedicarse a una materia definida);
2. estudiar los hechos con rigor analítico;
3. enunciar verdades de sentido general y perenne;
4. poseer observaciones, conceptos, proposiciones, hipótesis, teorías, leyes y fuentes de información, todo de modo sistemático;

² En realidad la parte más extensa del ensayo de Lopes de Sa –y tal vez una de las más importantes- está dedicada a establecer, mediante la concurrencia de múltiples argumentos, el carácter independiente y autónomo de la Contabilidad *qua* cuerpo conceptual.



5. tener tradición o historia;
6. acoger líneas de doctrina sin dogmatismos y/o absolutismos;
7. enunciar lo experimental o comprobable;
8. ofrecer explicaciones;
9. ser útil;
10. poder permitir pronósticos;
11. ser relacionada con los otros campos del conocimiento humano.³

Es importante aclarar que, de acuerdo con Lopes de Sa, la lista anterior define de manera exhaustiva las condiciones (suficientes y necesarias) que un determinado cuerpo de conceptos debe satisfacer para que pueda ser considerado como ciencia.⁴ Puesto que esta es una de las tesis centrales del artículo dejemos que sea el mismo Lopes de Sa quien haga el planteamiento: "La Contabilidad cumple todas las condiciones requeridas para ser considerada una ciencia"; y como si esto no fuera de por sí suficiente, de manera inmediata añade que "debido a eso desde el siglo XIX ha sido así considerada por la academia Francesa de las Ciencias, basada en el análisis de la obra de R.P. Coffy (1836).⁵

Por lo que concierne a las razones metodológicas, Lopes de Sa afirma que a pesar de la dependencia de la Contabilidad con respecto a los métodos propios de las ciencias económicas y al hecho de que sea tributaria de la economía, el derecho, la administración y otras disciplinas, ambas cosas son factores secundarios, pues (a) siempre es posible concebir los hechos contables con total independencia de los hechos económicos, jurídicos y administrativos, y (b) la metodología contable (cuando haya sido formulada) será completamente diferente a las metodologías de estas otras ciencias.⁶ En la categoría de las razones meta-teóricas cabe mencionar la relación mediante la cual la Contabilidad hace aportes a otras ciencias y las posibilidades de expresar en un lenguaje formalizado algunos de sus enunciados de base. Por último, entre las razones que he denominado auxiliares debo incluir el amplio consenso que, según Lopes de Sa, hay entre un nutrido grupo de destacados autores que consideran a la Contabilidad como ciencia, el autorizado aval de algunas prestigiosas academias de ciencias tanto en Europa como en Latinoamérica, y la intuición que han tenido al respecto algunos teóricos de la Contabilidad.

Como puede apreciar el lector, se trata de un conjunto bastante diverso y poblado de razones de distinto valor epistemológico. Es evidente que si estas razones resultan valederas además de ser necesarias y suficientes, el profesor Lopes de

³ LOPES DE SA. "Autonomía y Calidad Científica de la Contabilidad." En: Revista de la Facultad de Contaduría Pública de la UNAB, No. 17, 1995, pág. 3.

⁴ Aunque Lopes de Sa no recurre a la expresión técnica "condiciones necesarias y suficientes" en ninguna parte de su ensayo, resulta imprescindible interpretarlo en este sentido pues él afirma explícitamente que toda ciencia tiene que cumplir con estas condiciones (condición necesaria) y que cuando un determinado cuerpo de conocimientos las cumple, debe ser denominado "ciencia" (condición suficiente), planteamiento que establece de manera inequívoca la relación de equivalencia entre el *definiens* y el *definiendum* que se presupone en esta clase de condiciones.

⁵ LOPES DE SA. Op. cit. pág. 3.



Sa habrá logrado cumplir su objetivo; es decir, habrá probado su tesis a favor del carácter científico de la Contabilidad. En la sección siguiente examinaré en detalle cada una de estas categorías, para evaluar el grado en que Lopes de Sa consigue probar su tesis.

Análisis de los argumentos de Lopes de Sa

En conferencias y discusiones sobre el estatuto epistemológico de la Contabilidad, celebradas en distintos escenarios donde participan estudiantes y estudiosos de la teoría contable, con frecuencia se menciona la posición de Antonio Lopes de Sa para apoyar la respuesta afirmativa sobre el estatus de científicidad. Admito que Lopes de Sa se ha convertido en nuestro país en uno de los paladines de la respuesta afirmativa, pero considero que las razones que él invoca para defender su tesis son bastante endeble y me sorprende que aún no se haya publicado una crítica estructurada de su trabajo en la literatura reciente sobre el tema. Como la mejor manera de alimentar un debate es precisamente a través de la participación activa en él, creo que ha llegado el momento de presentar una objeción motivada a la posición que Lopes de Sa defiende. Para formular esta objeción es necesario analizar los argumentos y aspectos por los que se interesa el autor brasileño, discutir su estructura, precisar su alcance, y evaluar su conclusividad. Para acometer esta tarea voy a dividir el trabajo de Lopes de Sa en cuatro partes de extensión desigual. La primera de ellas está dedicada a la constitución del objeto de estudio de la Contabilidad; la segunda, a la identificación de las condiciones necesarias y suficientes de científicidad; la tercera, a la independencia y autonomía de la Contabilidad con respecto a otras ciencias, y la cuarta a los problemas de la identificación de una metodología propia para la Contabilidad, en particular, y al problema más general de la posibilidad de una unificación metodológica de las ciencias sociales. Me ocuparé de estos aspectos en el mismo orden en que los he enunciado.

Para comenzar, Lopes de Sa asegura que la Contabilidad tiene un objeto de estudio bien definido. Como ya lo mencioné atrás, según su opinión, dicho objeto de estudio está conformado, esencialmente, por los fenómenos patrimoniales y haciendales.⁷ Lopes de Sa dedica algunos párrafos a discutir la legitimidad que podrían tener otros objetos de estudio que algunos autores han atribuido a la Contabilidad, pero concluye –por razones teóricas– que el único objeto de estudio aceptable es el ya mencionado.⁸ Ahora bien, es importante comprender que aunque no se puede identificar como ciencia a un cuerpo conceptual que carezca de un objeto de estudio que lo caracterice, la existencia de un objeto de estudio bien definido no constituye,

⁶ A decir verdad, el tratamiento que el autor brasileño da al problema de las razones metodológicas es completamente insatisfactorio. Aunque más adelante voy a discutir en detalle sus opiniones sobre el problema de la unificación metodológica de las ciencias, quiero ilustrar brevemente su posición mediante dos ideas. Para comenzar, Lopes de Sa afirma que las metodologías de naturaleza matemática, jurídica, económica y administrativa son ajenas a la Contabilidad, pues todas estas ciencias estudian fenómenos y persiguen objetivos completamente distintos a los fenómenos y objetivos que se estudian en Contabilidad. De ahí infiere que hay diferencias entre el objeto de estudio de esas ciencias, y el de la ciencia contable. No obstante, reconoce la dificultad de identificar un método propio y exclusivo de la Contabilidad, pero considera que aunque la situación no es para desesperar requiere de soluciones drásticas: “Solamente la línea de pensamiento patrimonialista rescataría todas estas tendencias, preservando aspectos legítimos de método”. Lopes de Sa (Op. cit.) pág.4



por sí sola, una condición suficiente de cientificidad. Así pues, es posible concordar con Lopes de Sa en que la Contabilidad tiene un objeto de estudio definido, e incluso en que ese objeto está constituido por los fenómenos patrimoniales y haciendales, como él lo afirma, pero de allí no se sigue que la Contabilidad sea una ciencia, así como del hecho de que la astrología tenga un objeto de estudio bien definido –la influencia de las posiciones de los astros en los avatares de la vida humana– tampoco se sigue que ella sea una ciencia. Por otra parte, Lopes de Sa insiste en que la existencia de distintos puntos de vista para estudiar un grupo relativamente homogéneo de fenómenos, constituye una prueba de que cada uno de esos puntos de vista tipifica una ciencia, pero el argumento es inadmisibles. Podemos estudiar y tratar un fenómeno determinado desde muchos puntos de vista sin ni siquiera requerir para ello de la perspectiva científica. En otras palabras, el texto parece confundir la posibilidad de estudiar un objeto desde múltiples puntos de vista, con el hecho de que cada punto de vista constituya una ciencia.

En diversas partes de su trabajo, Lopes de Sa incluye una serie de definiciones de ciencia a las que, naturalmente, se ajusta la Contabilidad. Comencemos con la definición “convencional” que afirma que una ciencia es “una colección de verdades en cuanto al mismo objeto.”⁹ Es claro que semejante definición no consigue identificar el *definiendum* con la precisión que es de esperar en las discusiones epistemológicas, pues una clase como la allí descrita puede ser una simple acumulación de truismos, y nadie afirmaría que una colección de truismos califica como ciencia. Los partidarios de identificar proposiciones científicas con verdades, por lo general demandan también cierta interrelación estructural y al menos, un grado mínimo de universalidad. Una mejor intuición nos revela Lopes de Sa cuando afirma que “un estudio puede ser considerado como científico (...) si también enuncia verdades objetivas, o sea, válidas de modo general y perenne, por todas partes y en todos los tiempos.”¹⁰ Reconocer el carácter intemporal e inmutable del valor de verdad de los enunciados y subrayar la naturaleza objetiva de la verdad, constituyen, sin duda alguna, dos de los elementos de una epistemología adecuada. Para mejorar esta intuición sería necesario, además, corregir la cláusula que identifica verdad con validez, ya que estos dos conceptos pertenecen a categorías lógicas distintas, y rescatar otros elementos de una epistemología correcta. Consideren otra de las definiciones que incorpora Lopes de Sa a su trabajo: “la ciencia es un esfuerzo organizado, racional y objetivo, volcado a la explicación de hechos.”¹¹

⁷ La Contabilidad tiene como objeto de estudio los “fenómenos patrimoniales de las haciendas” bajo tres grupos de relaciones lógicas: (a) esenciales –que evidencian las relaciones de la naturaleza del hecho–, (b) dimensionales (las de medida y concepción) y (c) ambientales, (las de los continentes de la riqueza). Cf. Lopes de Sa, (op. cit) pág. 4

⁸ Entre los posibles objetos de estudio de la Contabilidad que Lopes de Sa examina y descarta, cabe citar la noción de “hacienda” (con independencia de la de “patrimonio”), la de “cuenta”, y la de “personalismo.” El lector puede encontrar un examen más actualizado de este problema, en el trabajo de Sarmiento (vide bibliografía) quien sugiere como el mejor candidato a objeto de estudio de la Contabilidad la noción de “control”.

⁹ LOPES DE SA. Op. cit. pág. 3. Hace mucho tiempo que los lógicos ya habían llamado la atención sobre el carácter erróneo de este punto de vista, como lo atestigua el siguiente fragmento: “No todos los juicios verdaderos son verdades científicas. Hay verdades demasiado fútiles como para formar parte de la ciencia.” LUKASIEWICZ, Jan. “Elementos creativos de la ciencia.” En: *Estudios de Lógica y Filosofía*. Madrid: Revista de Occidente, 1975. pp. 23-24.



Creo que la mayoría de los epistemólogos aceptarían que esta formulación logra identificar algunos de los elementos decisivos en la caracterización de una ciencia. Sin embargo, esta definición no es enteramente satisfactoria. Aun desde el punto de vista de las concepciones más deflacionarias de ciencia que usualmente se emplean en las ciencias sociales, en esta propuesta quedan por fuera aspectos vitales de científicidad, como la capacidad de anticiparse a los hechos y, la no menos importante, de ofrecer medios o mecanismos que permitan ciertas formas de control y transformación de la realidad.

Resulta desafortunado que Lopes de Sa hubiera sucumbido a la tentación de adoptar una perspectiva tan polisémica de la noción de “ciencia”, en lugar de haber estructurado una definición más precisa que aumentara las posibilidades de llevar a buen término su proyecto. Pasemos ahora a la formulación y verificación de las condiciones necesarias y suficientes de científicidad que hemos incluido entre las razones epistemológicas.

Tal como aparece en la cita 3 del presente artículo, Lopes de Sa nos ofrece una lista de once condiciones que el conocimiento debe satisfacer para que sea considerado como ciencia. Aunque no es claro si Lopes de Sa conforma su lista bajo la categoría de análisis conocida como “condiciones necesarias y suficientes”, considero que el texto sólo puede interpretarse en este sentido, o al menos en el sentido de que las condiciones propuestas deben ser satisfechas de manera conjunta (esto es precisamente lo que parece sugerir el último párrafo), de suerte que si no se satisface una de ellas no se considerará cumplido el requisito general. Asumiendo que esta es la interpretación adecuada, he de comenzar mi análisis señalando que la contabilidad no cumple algunas de las condiciones estipuladas (por ejemplo varios de los componentes del numeral 4); que algunas de estas condiciones no son ni necesarias ni suficientes; y que algunas otras son abiertamente objetables. Comenzaré por las últimas.

En la categoría de condiciones objetables propongo incluir las siguientes: [(3) enunciar verdades de sentido general y perenne], [(5) tener tradición o historia], [(7) enunciar lo experimental o comprobable] y [(9) ser útil]. Podemos objetar la condición (3) porque revela una concepción epistemológica inadecuada que tiende a identificar los conceptos de “conocimiento científico” y de “verdad”. Aunque semejante identificación puede ser tentadora, ab initio, desconoce el hecho histórico de que la ciencia es fundamentalmente falible y de que, en tal condición, enuncia falsedades con mucha más frecuencia que con la que podría enunciar verdades. En este punto, Lopes de Sa es víctima de aquellos filósofos que suscriben una epistemología de la creencia, según la cual el conocimiento siempre tiene que ser verdadero y, *a fortiori*, tiene que serlo el conocimiento científico. Pero, como la teoría de la ciencia de Popper ha demostrado, este tipo de epistemología no puede hacer justicia al fenómeno de la ciencia y es incapaz de explicar su historia y su progreso.¹² Las relaciones entre ciencia y verdad, por otra parte, deben ser construidas bajo el supuesto de que la verdad es una noción regulativa de la ciencia y de que todas las teorías científicas deben trabajar con dicha noción como meta última, pero esta idea es completamente distinta de la que propone el texto.

¹⁰ LOPES DE SA. Op. cit. pág. 3. He introducido ligeros cambios de redacción que no alteran el sentido del texto.

¹¹ Ibid.



La condición (5) es objetable porque confunde una situación ideal con un requisito que no toda ciencia tiene que satisfacer. Estoy de acuerdo con la sugerencia de que si un cuerpo de conocimientos posee una tradición consolidada, entonces resulta más fácil desarrollarlo y quizá podamos esperar un impulso considerable de la tradición crítica que debería acompañar a su historia. Pero una ciencia no tiene que tener historia, a menos que uno acepte los planteamientos sociológicos de autores como Thomas Kuhn, u otros que se preocupan por el llamado “contexto de descubrimiento.” Por mi parte, creo que las ideas epistemológicas centrales expuestas en la *Estructura de las Revoluciones Científicas* son esencialmente erróneas, y por lo tanto estoy dispuesto y preparado para sacrificar la historicidad de un cuerpo de conocimientos a favor de condiciones que considero más importantes, como la independencia con respecto a los prejuicios inductivistas, la objetividad y el progreso.¹³ A manera de contraejemplo, el lector puede considerar el hecho de que si esta condición fuese indispensable, entonces ninguna ciencia en su período de conformación podría haber sido considerada como tal, pues carecía de historia. Sugiero examinar los casos de la cosmología presocrática, la física aristotélica, la geometría pitagórica, y el atomismo clásico antiguo para no mencionar otros.

Podemos rechazar la condición (7) tanto en el nivel general como en el nivel particular. En el nivel general, porque no todas las ciencias enuncian “lo experimental o comprobable” en el sentido ligeramente ambiguo que propone el autor. Por ejemplo, las ciencias formales no se preocupan ni por lo uno ni por lo otro; y ciertas ciencias como las taxonómicas se contentan con meras descripciones, mientras que las históricas no tienen ninguna posibilidad de hacer “experimentos” salvo los mentales. En el nivel particular, porque es imprescindible estar en guardia frente al requisito de “comprobabilidad” ya que puede esconder un prejuicio verificacionista. Sólo los positivistas se muestran tan ansiosos por asegurar la comprobación (empírica). Pero, como bien se sabe, esta no es la única epistemología disponible y uno puede sacrificar la comprobación de corte verificacionista sin tener que renunciar a las características más interesantes de la ciencia. Para finalizar esta parte, quiero añadir (en cuanto al requisito (9)) que si bien la utilidad resulta una característica deseable de la ciencia, sólo puede ser cumplida por la dimensión pragmática que algunos han dado en llamar “ciencia aplicada”. Ahora bien, es evidente que algo puede calificar de modo genuino como ciencia, aunque no podamos discernir claramente cual pueda ser su aplicación o pese a que, dado el estado de la cuestión, no estemos temporalmente en condiciones de desarrollar sus implicaciones pragmáticas, ya sea esto por razones de índole teórica (incluyendo aquí las de tipo ético, es decir, cuestiones extra-científicas) o bien por limitaciones de nuestras habilidades técnicas y tecnológicas. Pasemos ahora a examinar las condiciones que no son necesarias o no son suficientes.

De los párrafos anteriores puede deducirse que la condición (1) es necesaria pero no suficiente para determinar el estatus de ciencia. La contabilidad, como cualquier otro cuerpo conceptual, puede tener un objeto de estudio perfectamente delimitado y aún así no ser ciencia. Lo mismo ocurre con la condición (2) pues es posible emplear el rigor analítico (como en la investigación criminológica, o incluso en la investigación

¹² Ver, por ejemplo, POPPER, Karl. *Objective Knowledge*. Oxford: Clarendon Press, 1972.

¹³ He discutido este problema en detalle en mi disertación doctoral “Four Central Issues in Popper’s Theory of Science.” Gainesville: University of Florida, 2002.



de mercados) sin que los estudios así abordados califiquen como científicos. A este respecto es importante no confundir el empleo de procedimientos o métodos afines a la ciencia con la científicidad propiamente dicha. De la misma manera que el más sofisticado instrumento musical de la orquesta clásica puede emplearse para ejecutar música popular, sin que su mero uso convierta automáticamente la melodía con él interpretada en música culta, así muchos estudios pueden incorporar el rigor del análisis sin que este mero hecho convierta sus resultados en ciencia. Un ejemplo adicional puede encontrarse en la filosofía en general, y en ciertas formas de epistemología en particular. Las realizaciones de estas disciplinas pueden conformarse a los estándares más estrictos del rigor analítico –y a veces hasta establecerlos- pero bajo ninguna circunstancia pueden calificar como ciencia.¹⁴

La condición (4) es una de las más promisorias, pues en ella Lopes de Sa sintetiza una serie de términos que normalmente se asocian con la ciencia empírica. Infortunadamente, en esta condición el autor incluye conceptos que pertenecen a categorías distintas y que en su versión resultan unidas en una mezcla un tanto extraña. Por ejemplo, la observación y las fuentes de información pertenecen a la categoría de la experiencia, pero la observación es un método para recoger o contrastar datos (así que una ciencia no puede “poseer observaciones”), y las “fuentes de información” no aparecen definidas de ninguna manera que las pueda hacer útiles en esta discusión.¹⁵ Por otra parte, se acepta que una ciencia debe tener conceptos, proposiciones, hipótesis, teorías, y leyes, pero el lector esperaría que se incluyeran algunos ejemplos de hipótesis y leyes de naturaleza estrictamente Contable, que muestren, debido a su universalidad, que estamos tratando con una ciencia en el sentido pleno de la palabra.

Personalmente considero la condición (6) altamente deseable. En efecto, si la ciencia ha de satisfacer alguna característica, esta debería ser el rechazo del dogmatismo. Con todo, Lopes de Sa no parece percibir que esta característica es incompatible con la enunciada en la condición (5), y lo más importante de todo, que no puede ser cumplida de manera estricta por quienes –como él- aceptan la filosofía de la ciencia kuhniiana.¹⁶ La condición (8) es necesaria pero no suficiente, pues en muchos ámbitos de nuestra vida intelectual es posible ofrecer explicaciones. La condición (10) resulta redundante (pues aparece incluida bajo la etiqueta de la disponibilidad de hipótesis en la número 4). Aquí, sin embargo, también sería importante conocer ejemplos concretos de predicciones contables exitosas. Por último, la condición (11) sólo es necesaria si en nuestra epistemología disponemos de la noción de estructura, de tal modo que los cuerpos de conocimientos sobre distintos objetos del mundo real se puedan relacionar hasta conformar una teoría mucho más general; pero no es una condición suficiente, como se deduce del hecho de que es perfectamente posible

¹⁴ Excepto en los planes de algunos de los positivistas del primer cuarto del siglo XX, que trabajaron en pro de la idea de hacer una filosofía científica.

¹⁵ Quizá este es el momento indicado para señalar una particularidad indeseable de la epistemología a la que se suscribe Lopes de Sa. En diversos puntos de su trabajo, él insiste en el carácter genético que la observación tiene en el proceso de conformación de la ciencia. Así, por ejemplo, en la página 4 escribe que “las ciencias surgen de la observación objetiva de las cosas.” Esta posición, no sólo revela un profundo prejuicio inductivista –que se manifiesta por todas partes en el ensayo- sino que es harto cuestionable a otros niveles. Los filósofos de la ciencia contemporáneos –incluidos algunos anti-popperianos- han dejado en claro que ni la ciencia nace de la observación, ni ésta es determinante para aquella. Así lo plantea Popper en su ensayo “Acerca de las llamadas fuentes del



relacionar porciones significativas de teorías científicas reconocidas, con partes de pseudo-ciencias, sin avanzar un ápice hacia una teoría más comprensiva.

Aunque Lopes de Sa no para mientes en el problema de si su listado de condiciones caracterizan adecuadamente a una ciencia, afirma sin mayor análisis que “la Contabilidad cumple todas las condiciones para ser considerada una ciencia.” A renglón seguido, agrega –como si ello también constituyera una razón- una noticia sorprendente: la Academia Francesa de Ciencias considera así a la Contabilidad.¹⁷ Como puede deducirse con facilidad, lo primero alcanza apenas el estatus de una simple afirmación. Pero lo segundo, no constituye más que un argumento de autoridad inaceptable, pues ni la academia de ciencias Francesa, ni ninguna otra, tiene el poder de proclamar como ciencia a cuerpo alguno de conocimientos, debido al hecho de que, como instituciones humanas, las academias científicas no son menos falibles que la ciencia misma.

Pero Lopes de Sa no se contenta con apelar a la Academia Francesa de Ciencias para probar su principal tesis. Como ya se mencionó, intenta reforzar este argumento con uno de raigambre similar, y ofrece una extensa lista de 39 autores (de los siglos XIX y XX) que “han entendido la Contabilidad como una ciencia social, o sea un cuerpo de conocimientos sobre el hombre y su riqueza.”¹⁸ A este argumento podemos responder de dos maneras: (1) el número de autores no prueba nada, como lo ilustra con lujo de detalles la historia de la ciencia, al ponernos en contacto con gravísimos errores cometidos en otras épocas, universalmente aceptados y defendidos por todos los autores y por el público en general; y (2) los conceptos de “ciencia social” y “cuerpo de conocimientos” no son co-extensivos, no son sinónimos, ni están relacionados de tal manera que el segundo concepto implique al primero. Podemos contar con un cuerpo de conocimientos estructurados “sobre el hombre y su riqueza” y aún así no tener una ciencia social. Por esta razón, puede ocurrir que no nos equivoquemos respecto a lo segundo, pero que estemos equivocados respecto a lo primero.

Con base en el análisis anterior, puede concluirse que Lopes de Sa no consigue alcanzar el objetivo de establecer el carácter científico de la Contabilidad, pues ninguna de las condiciones que él propone como criterio de científicidad y que asegura cumple la contabilidad, es a la vez necesaria y suficiente. Por otra parte, su análisis de las taxonomías científicas resulta deficiente. Por ejemplo, nos dice que el “poco conocimiento de los estudiantes de filosofía sobre la Contabilidad,

conocimiento”, incluido en su libro *En busca de un mundo mejor*. “El conocimiento no puede empezar de la nada –de la tabula rasa- ni tampoco de la observación. El avance de nuestro conocimiento consiste en la modificación y corrección del conocimiento anterior. Por supuesto en ocasiones es posible avanzar mediante observación o mediante un descubrimiento casual; pero la significación de una observación o de un descubrimiento depende por lo general de si nos permite modificar las teorías existentes.” POPPER, Karl. *En busca de un mundo mejor*. Barcelona: Paidós, 1998. pág. 74.

¹⁶ La teoría de la ciencia de Kuhn requiere cierta dosis de dogmatismo y conservadurismo para poder constituir un paradigma y dar sentido a la noción de ciencia normal. Dado que estas nociones son fundamentales en la caracterización de una comunidad científica, habría cierta tensión entre sus demandas y el rechazo del dogmatismo que pregona Lopes de Sa.

¹⁷ Cf. LOPES DE SA, Op. cit. pág. 3

¹⁸ Ibid. pág. 4



o sea la falta de sensibilidad hacia el examen veraz de su objeto, ha impedido que las clasificaciones realizadas incorporasen nuestro saber, con la propiedad pertinente (y hasta hoy esa es la situación entre ellos).¹⁹ Pero el hecho es que ni los estudiantes ni los estudiosos de la filosofía tienen el privilegio de decidir sobre la admisión o el rechazo de una disciplina en la categoría de ciencia, por lo cual su falta de sensibilidad hacia los merecimientos epistemológicos de la Contabilidad es completamente irrelevante para la discusión. Antes de pasar a un examen breve sobre las ideas de autonomía e independencia de la Contabilidad, y de la posición de Lopes de Sa sobre el problema de la unificación metodológica de la ciencia, debo referirme a su sugerencia sobre el carácter “experimental” de la Contabilidad.

Es sorprendente encontrar en la página 7 del ensayo de Lopes de Sa, una afirmación según la cual la Contabilidad *suele* ser “una ciencia concreta, experimental”, o “una ciencia fáctica, experimental”. No sólo por la cualificación temporal con la que aparece dicha afirmación, sino también porque es difícil encontrar algún sentido del término “experimento” que pueda ser aplicable a la clase de actividad que se desarrolla en Contabilidad. Algo parecido puede decirse de la afirmación, muy imprecisa, de que los científicos de la Contabilidad buscarían la colocación racional de dicha ciencia en el campo de la lógica científica. Yo, por mi parte, me declaro incapaz de comprender lo que significa “colocar” una ciencia en el campo de la lógica científica.

Como se anunció atrás, Lopes de Sa se interesa notablemente por el problema de la independencia y autonomía de la Contabilidad. En su opinión, la Contabilidad toma conocimientos de otros ramos del saber, pero también hace sus respectivos aportes. La parte más extensa del ensayo de Lopes de Sa examina las relaciones mutuas entre la Contabilidad y las Matemáticas, el Derecho, la Economía, la Administración y la Sociología. El autor brasileño argumenta que, contrario a todas las apariencias, la Contabilidad es independiente de todos y cada uno de estos cuerpos teóricos. Así, por ejemplo, escribe que a pesar de que “la simbología matemática es bastante útil en la filosofía contable, en la expresión de nuestros teoremas”, y de que “las aplicaciones numéricas son omnipresentes en la Contabilidad”, la Contabilidad es independiente de las matemáticas porque el empleo de lenguaje matemático para expresar ideas contables es contingente (y renunciable) ya que “las ideas patrimoniales por su naturaleza no requieren su uso.”²⁰ Algo parecido afirma del Derecho, cuya predilección por el establecimiento de normas encuentra incompatible con el propósito de garantizar la verdad “patrimonial” en registros y estados. Como en el caso anterior, Lopes de Sa reconoce los estrechos vínculos entre estos dos cuerpos teóricos, pero advierte sobre los riesgos de usar “metodologías y concepciones jurídicas” en el estudio de los fenómenos haciendales, debido a que ocasionaría “daños serios a la calidad del conocimiento”.²¹ Para que quede más claro, su análisis apunta a establecer la existencia de una metodología propia para el análisis de los fenómenos contables.

Estrategias similares se usan para demarcar las relaciones entre la Contabilidad y la Economía. Como era de esperarse, Lopes de Sa admite la proximidad que hay entre ellas, reconocible fundamentalmente gracias a la noción común de riqueza, que ambas disciplinas tratan, si bien lo hacen desde aspectos diferentes. Pero la proximidad termina precisamente allí. Quienes piensan que también puede haber unidad metodológica entre ellas están equivocados, pues la contabilidad no

¹⁹ Ibid.



puede ser, bajo ningún aspecto, una ciencia económica. Por ejemplo, el contraste puede verse con claridad si tenemos en cuenta que el patrimonio que forma parte de la riqueza de una nación es un objeto abstracto que no pertenece a nadie de manera individual; mientras que el patrimonio que forma parte de la riqueza de un individuo, sería un objeto concreto que le pertenece a él. Para Lopes de Sa, los hechos económicos y los hechos contables son distintos e independientes, y las razones anteriores permiten demostrar que entre la Contabilidad y la Economía hay semejanza pero no identidad. Por mi parte, encuentro estos argumentos poco concluyentes, pero dejaré esta discusión a los economistas.²²

Como lo anuncié antes, Lopes de Sa expresa dos tipos de preocupación acerca de problemas metodológicos. La más obvia tiene que ver con la disponibilidad de una metodología propia para la Contabilidad. Buena parte del análisis sobre la independencia y autonomía de esta disciplina concierne a sus acreencias metodológicas con las Matemáticas y la Economía, en mayor grado y con el Derecho y la Administración en un grado menor (a cuyo auxilio “no puede renunciar”). A mi juicio, todo lo que Lopes de Sa consigue mostrar a este respecto es que sólo la Contabilidad logra captar e interpretar de manera adecuada los fenómenos patrimoniales. Pero la cuestión de formular un método propio de la Contabilidad resulta ser una posibilidad aún no suficientemente desarrollada. Llama la atención, por otra parte, que el autor brasileño insista en la inconveniencia e imposibilidad de la unificación metodológica de la ciencia: “hoy es inviable pensar en desarrollar las ciencias en metodologías totalmente unificadas.”²³ Y en otros apartes declara el fracaso del “sueño cartesiano” de generalizar los métodos de la matemática a las demás ciencias. Debo advertir que si Lopes de Sa tiene en mente el viejo proyecto positivista de unificación de la ciencia, entonces concuerdo con él, pero que si realmente se interesa por el problema de la unificación metodológica de las ciencias, entonces su posición es discutible. Por mi parte creo que es posible unificar metodológicamente no sólo las ciencias naturales y las ciencias sociales (es decir unificación inter-ciencia) sino también las distintas ciencias de una de estas dos ramas (unificación intra-ciencia). Para lograr este cometido sólo se requiere aceptar que todo tipo de ciencia procede mediante el método de las conjeturas audaces seguidas por refutaciones despiadadas.²⁴

²⁰ Ibid. págs. 6-7. A manera de contraste, vale la pena considerar el interés que Lopes de Sa muestra para ofrecer ejemplos de formalizaciones contables. Un caso especial es, sin duda, el modelo de eficacia patrimonial, simbolizado como: $Ea \leftrightarrow (Pm \rightarrow F) (F \rightarrow Pn = 0)$, donde Pm = medio patrimonial; F = función y Pn = necesidad patrimonial. Extrañamente, el autor parece entender que las formalizaciones son por completo independientes de la matemática, pues más adelante agrega que “Hay muchas y muchas fórmulas usadas en el análisis contable pero son todas innecesarias si la finalidad es únicamente explicar el fenómeno patrimonial. La matemática puede ayudar pero no es esencial.” De este y otros textos en los que sostiene que la posibilidad de abandonar las matemáticas por las consideraciones más abstractas de la lógica, apoyan su caso, se puede inferir que Lopes de Sa tiene serias confusiones sobre la naturaleza de la relación entre lógica y matemática.

²¹ Ibid. pág. 10

²² Ibid. págs. 12-14. A este respecto, Lopes de Sa defiende dos tesis básicamente: según la primera, la Contabilidad puede ser metodológicamente dependiente (con respecto a un grupo de ciencias) pero tiene independencia conceptual, lo que sería suficiente para establecer su autonomía científica (ver p. 6); de acuerdo con la segunda, la línea de pensamiento patrimonialista puede recoger todas las tendencias del objeto de estudio y preservar los aspectos legítimos de método, si bien éstos no se precisan.



Conclusiones

No creo necesario reiterar los argumentos mediante los que he mostrado que el profesor Lopes de Sa fracasa en el intento de probar su principal tesis. Tampoco me parece deseable insistir nuevamente en las profundas diferencias que separan mis propias convicciones epistemológicas de aquellas a las que se suscribe Lopes de Sa.²⁵ Como el tema fundamental de este ensayo era el del estatuto epistemológico de la Contabilidad, voy a proponer una serie de nueve puntos que resumen la discusión anterior y reiteran lo que considero es la respuesta tentativa correcta; aclaran mis opiniones epistemológicas y señalan los caminos promisorios que, sugiero, hemos de seguir para lograr que el estado de este debate progrese a niveles más elevados.

- * Para comenzar, es importante señalar que no es posible demostrar que la Contabilidad es una ciencia mediante argumentos de autoridad ni por estipulación. Si este fuese el recurso argumentativo adecuado no sería necesario involucrarnos en debates de esta naturaleza.
- * El estado actual de la cuestión nos permite inferir el enorme progreso que ha experimentado la teoría contable en cuestiones epistemológicas. El hecho de que aun no hayamos obtenido una respuesta no controversial a la pregunta indica la necesidad de continuar el debate, examinando nuevos argumentos y contra-argumentos. Esta debe ser la tarea continua de los siguientes Simposia.
- * A quienes consideran que la estrategia adecuada para establecer el carácter científico de la Contabilidad consiste en identificar criterios de científicidad les recomiendo apelar a otra clase de características y no a las estrictamente definitorias ni a las que precisan objetos de estudio. Las nociones de progreso y éxito empírico son candidatas opcionadas, sobre todo si se tiene en cuenta el importante papel que juegan en la determinación del estatus de científicidad de ciencias cuya legitimidad epistemológica no está actualmente en discusión.
- * Es importante advertir que los debates sobre la legitimidad misma de la categoría de ciencia social afectan también a la Contabilidad. Si la tesis de Searle sobre la imposibilidad de formular leyes sociales estrictas, y el argumento que de allí se deduce son correctos, entonces habría que suspender la discusión, mientras no tengamos una respuesta satisfactoria para Searle. Por otra parte, aún si nos inclinamos por una respuesta negativa a la pregunta fundamental por el estatus epistemológico de la Contabilidad, el resultado no debería ser tan deprimente, si se tiene en cuenta que la dignidad de la ciencia es un mito al que no cuesta mucho trabajo renunciar.

²³ Ibid. pág. 9

²⁴ Como lo mostré en mi ensayo “El desorden de las cosas y el problema de la demarcación”, incluido en las memorias del XIV Foro Nacional de Filosofía, Universidad del Valle, 2003.

²⁵ Excepto por lo que atañe a lo que he denominado “prejuicios inducivistas”. Quiero insistir en que la posición de Lopes de Sa sobre el papel genético de la observación en el surgimiento de la ciencia es errónea. Popper escribe al respecto: “afirmo que [en ciencia] no comenzamos con observaciones sino con *problemas* –ya sea problemas prácticos o de *una teoría que ha tropezado con dificultades*. Una vez nos enfrentamos a un problema podemos comenzar a trabajar.” *Objective Knowledge*, pág. 258.



- * En este mismo orden de ideas vale la pena recordar que la Contabilidad es social y epistemológicamente importante. Y no sólo por el papel que cumple en el ámbito de los fenómenos contables y económicos, sino también por la relación de “toma y daca” que ella establece con disciplinas como la Economía, el Derecho, la Administración y la Sociología, entre otras.
- * Conviene examinar detalladamente la hipótesis de que la Contabilidad es, por ahora, una disciplina que aplica conceptos y métodos que comparte con otras ciencias, para resolver ciertos problemas generados en el marco de los fenómenos económico-contables. No hay que olvidar que todas las ciencias comienzan su desarrollo cuando intentan resolver problemas.
- * Más que el reconocimiento del estatus de científicidad obtenido por auto-proclamación, conviene atender al veredicto de la historia, basado en indicadores como: grado de verosimilitud, y progreso empírico. Son llamativas la existencia de muchas disciplinas sobre cuyo estatus epistemológico hay pocas dudas, y el hecho de que esas disciplinas muestran niveles de cumplimiento apreciable de dichos indicadores. En el desarrollo de este proyecto vale la pena rescatar una de las características incluidas por Lopes de Sa en su inventario de condiciones de científicidad. Me refiero a la condición 6, que aconseja evitar el dogmatismo.
- * Someto a consideración de ustedes la siguiente conjetura dual: (a) el camino más promisorio para resolver el problema del estatuto científico de la Contabilidad requiere el análisis desde la perspectiva de las meta-teorías como por ejemplo las de Popper, Lákatos o Kuhn. (b) sin que me declare partidario de la epistemología kuhniana, sospecho que la Contabilidad puede encontrarse en una etapa que podríamos denominar pre-paradigmática, es decir que podría ser una proto-ciencia. Especular cuanto tiempo le tomaría a la Contabilidad pasar a la etapa siguiente está por fuera de los límites de este ensayo.
- * Si mi conjetura anterior es correcta, esto significa que para lograr niveles aceptables de progreso en la discusión de los problemas epistemológicos aquí examinados es necesario abandonar la idea de que la solución implica alguna forma de identificación o formulación de criterios de científicidad. Resulta imprescindible, entonces, mirar en una nueva dirección.

Resumen

El presente ensayo examina críticamente la posición del autor brasileño Antonio Lopes de Sa, en torno al problema del estatuto epistemológico de la Contabilidad. Lopes de Sa defiende una serie de tesis entre las cuales se destacan: la existencia de un objeto de estudio de la Contabilidad; la formulación de un conjunto finito de condiciones necesarias y suficientes de científicidad que la Contabilidad satisface, y la autonomía e independencia objetual y metodológica de la ciencia Contable. Argumentaré que Lopes de Sa no logra establecer sus tesis pues los criterios que él identifica, además de ser objetables, no son necesarios y suficientes como lo demanda su propuesta y, por lo tanto, aunque sea posible aceptar algunas de ellas, de ahí no se sigue que impliquen la conclusión que él propone. Además, defenderé la tesis de que la epistemología a la que Lopes de Sa se suscribe es inadecuada y errónea. Por último, sugiero abordar el problema del estatus científico de la Contabilidad renunciando a la formulación de condiciones necesarias y suficientes,



y apelando, en cambio, a nociones menos controversiales como las de progreso y éxito empírico.

Bibliografía

GARCIA, Carlos Emilio. *Introducción a la lectura de Popper*. Manizales: Universidad de Caldas, 2002.

———. *Four Central Issues in Popper's Theory of Science*. Gainesville: University of Florida, 2002.

———. "El desorden de las cosas y el problema de la demarcación". *Memorias del XIV Foro Nacional de Filosofía*. Cali: Universidad del Valle, 2003

LOPES DE SA, Antonio. "Autonomía y Calidad Científica de la Contabilidad." *Revista de la Facultad de Contaduría Pública de la UNAB*, No. 17, 1995.

LUKASIEWICZ, Jan. *Estudios de Lógica y Filosofía*. Madrid: Revista de Occidente, 1975

POPPER, Karl. *Objective Knowledge*. Oxford: Clarendon Press, 1972.

———. *En busca de un mundo mejor*. Barcelona: Paidós, 1996.

SARMIENTO, Héctor José. "La Urdimbre del Quipus. Una Discusión Taxonómica acerca del Concepto de Control como Objeto de Estudio de la Contabilidad" En: *Revista Lúmina*, N° 3, Manizales (Col.): Universidad de Manizales, 1999.



página

76

LÚMINA V Revista de Pensamiento, Teoría e Investigación

✧ **Carlos Emilio García Duque**

Diplomado en Filosofía y Letras de la Universidad de Caldas, Magíster en Filosofía por la Universidad Nacional de Colombia, Master of Arts en Educación por University of Iowa, Ph.D. en Filosofía (Énfasis en Epistemología) por la University of Florida - Gainesville (E.U.). Autor de numerosos ensayos en el área de la Historia de la Ciencia, la Filosofía de la Ciencia y la Informática Educativa. Miembro de la Sociedad Colombiana de Filosofía, de la Florida Philosophical Association y de la *Phi Lambda Theta* (Honor Education Society). Profesor Investigador de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad de Manizales y Profesor titular del Departamento de Filosofía de la Universidad de Caldas.