

# **La Investigación y la Contabilidad, una unión natural ,disuelta por la realidad**

**Rosana Fregona De Costamagna**

## **Resumo:**

*Según se puede observar, hay una gran distancia entre la carrera de Contador y la investigación. Se traduce en el escaso interés de los profesionales contables por esta actividad, superados por la práctica, a partir del escaso impulso que los planes de estudios -y posteriormente la profesión- le asignan. La carrera de Contador Público necesita de la investigación como así también los temas contables para mantener el espacio ganado y seguir creciendo. Como dice Tua Pereda: "...no caigamos en la frase 'para qué investigar si lo útil es la norma'." La carrera de Contador es mucho más que conocer una norma. La contabilidad gerencial es uno de los puentes que naturalmente puede unir la investigación con la temática contable.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos*

## **La Investigación y la Contabilidad, una unión natural ,disuelta por la realidad**

**Rosana Fregona de Costamagna** (Universidad Blas Pascal Córdoba Argentina) [rosfreg@sinectis.com.ar](mailto:rosfreg@sinectis.com.ar)

### **Resumen**

*Según se puede observar, hay una gran distancia entre la carrera de Contador y la investigación. Se traduce en el escaso interés de los profesionales contables por esta actividad, superados por la práctica, a partir del escaso impulso que los planes de estudios -y posteriormente la profesión- le asignan.*

*La carrera de Contador Público necesita de la investigación como así también los temas contables para mantener el espacio ganado y seguir creciendo. Como dice Tua Pereda: "...no caigamos en la frase 'para qué investigar si lo útil es la norma'." La carrera de Contador es mucho más que conocer una norma. La contabilidad gerencial es uno de los puentes que naturalmente puede unir la investigación con la temática contable.-*

*Palabras Claves: La Investigación Contable*

*Area Temática: Nuevas Tendencias para la Enseñanza e Investigación en la Gestión de Costos*

### **1. Introducción**

Los cambios que se producen con respecto a la carrera de Contador Público como objeto de estudio requieren un tratamiento sólido, basado en la investigación y en la revaloración de la creación de conocimiento dentro del ámbito de una teoría contable en equilibrio con las necesidades de aplicación técnico-laboral. Por lo tanto es preciso analizar desde la problemática pura de la investigación hasta sus diferentes posibilidades de desarrollo.

Sterling destaca que, en la realidad de la educación contable, existe una clara tendencia a que los estudiantes identifiquen como teóricamente correcta la práctica aceptada. El principio de valor que adquiere un enfoque tiene un fuerte sustento en la práctica, sin tener en cuenta conclusiones producto de una investigación suficientemente respaldada con el rigor científico adecuado a las características propias del problema. La educación y la práctica profesional parecen ser complementarias, ya que los educadores enseñan las prácticas aceptadas y los profesionales aplican lo que los profesores enseñan. Pero la investigación queda claramente relegada de esta relación, y transita por vía separada.

Un campo apto para la investigación está en la docencia y la gestión de recursos, cuestión avalada, por ejemplo, por las conclusiones de estudios realizados en San Pablo (Brasil), donde se observa claramente el escaso espacio dedicado a este aspecto en ese país, algo que puede decirse también de otros como Argentina. Al combinar investigación, docencia y gestión de recursos, dichos estudios alcanzan conclusiones que pueden trasladarse al ámbito nacional, tanto en lo que respecta a la situación de la contabilidad como también a la carrera formadora de profesionales contables.

## 2. Práctica e investigación en contabilidad

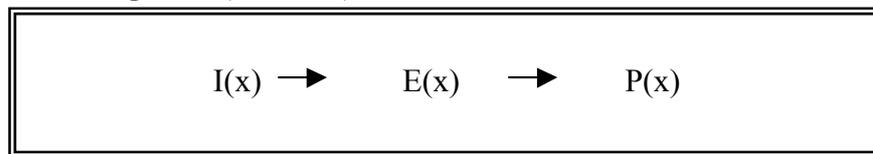
El valor de la práctica profesional, la educación y la investigación son componentes esenciales de un sistema socioeconómico que enmarca las cuestiones contables. Si bien se reconoce la imperiosa necesidad de la sociedad de responder a la demanda profesional, esto no debe entenderse como un fin en sí mismo, y debe admitirse la importancia de la investigación en la sustentabilidad de la carrera.

R. Sterling expresa en un artículo su visión del comportamiento particular que predomina en el ámbito contable. Parte de un ejemplo de divergencia de opiniones respecto a la valuación de títulos negociables, en el que se presentan dos posiciones: Valuación de mercado vs. Valuación al costo. De este caso concreto –después de enunciar las opiniones académicas y profesionales- concluye que si bien desde el primer grupo una posición resultaba más apropiada que la otra, el resultado de la alternativa se basa en la práctica generalmente aceptada que se inclina por el método valor al costo en un porcentaje del 97%. Y destaca la tendencia mencionada de los estudiantes a identificar como teóricamente correcta la práctica aceptada.

En nuestro país el planteo se refleja claramente en relación a la información contable destinada hacia usuarios externos. Cuando un aspirante a cursar la carrera se enfrenta con las asignaturas directamente relacionadas con la práctica profesional tradicional, se nota un predominio de bases teorizadas desde la práctica profesional a cargo de profesores cuya actividad principal es esa práctica profesional sobre la cual enseñan, incluso con formación docente por experiencia a través del tiempo. Esto no es una debilidad, sino simplemente una cuestión que merece ser revisada. La experiencia de la práctica profesional es muy importante a la hora del resultado final que logra cada egresado. La transmisión de experiencia es un cable a tierra que todo futuro profesional necesita, por lo tanto es preciso reconocer la importancia de generar sustentabilidad a la carrera desde su fundamento científico y teórico, algo que solo se puede conseguir por medio de la investigación.

Aunque en las diferentes ramas de la carrera de Economía y en la Licenciatura en Administración es común encontrar la tendencia a la investigación y el desarrollo de la educación sobre bases metodológicas de estudio, no ocurre lo mismo en el caso de la carrera de Contador, por lo que es infrecuente encontrar Contadores Públicos que se dediquen a la investigación.

Sterling, siempre en el artículo de referencia, remite a la función normativa de la investigación en el proceso educacional. En la primera mitad del siglo XIX se desconocía la investigación como actividad organizada. En el ámbito universitario la enseñanza se impartía en base a lo existente, dado que no se suponía que hubiese nada nuevo por descubrir. Recién a partir de la segunda mitad del ese siglo, las universidades británicas incorporan la investigación como complemento de la enseñanza, y hacia 1875 se puede esquematizar una relación entre los tres aspectos (cuadro 1):

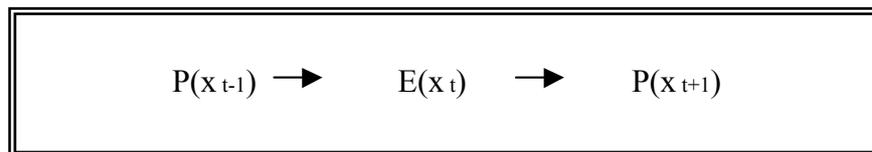


Fuente: R. Sterling, *La investigación contable, la educación y la práctica profesional*, Journal of Accountancy, Sep.1973

Cuadro 1: Cadena Normativa General

La relación se explica de este modo: si los investigadores encontraban que “x” era el caso [I(x)], los estudiantes aprendían que “x” era el caso a estudiar [E(x)], y una vez egresados

implementaban “x” en la práctica profesional [P(x)]. Esta cadena es la que normalmente contemplan las diferentes disciplinas. En el caso de la contabilidad, la relación se reconoce en un orden y composición diferentes, y por lo tanto con una percepción distinta de las funciones que le cabe a cada componente:



Fuente: R. Sterling, *La Investigación Contable, la educación y la práctica profesional*, Journal of Accountancy, Sep.1973

Cuadro 2: Cadena en Contabilidad

Si “x” es utilizada en la profesión, entonces al estudiante se le enseña que “x” es lo que se usa, y así los egresados las implementarán en su ejercicio profesional.

El autor concluye destacando que a los estudiantes se les enseña la “teoría” de las prácticas aceptadas que tienden a identificarse como “correctas teóricamente” con lo “aceptado en la práctica”, y esto genera razonamientos por contradicción, donde no hay espacio para intentar reformas surgidas de la investigación del tema. La resistencia en el ámbito contable ha sido y sigue siendo fuerte; Sterling pide que al menos se reconozca una realidad que ya cumplió cien años.

### 3. Porqué no se investiga en contabilidad y sobre aspectos relacionados

Los filósofos de la ciencia definen la teoría en general como un conjunto integrado de conceptos, proposiciones y afirmaciones. Los investigadores contables han clasificado las teorías de acuerdo a diversos criterios: según cómo sean formuladas (inductivas versus deductivas), de acuerdo a procedimientos (descriptivas versus normativas), y a niveles estructurales (sintácticas, semánticas y pragmáticas).

- a- La teoría que deriva de un conjunto específico de observaciones es llamada **inductiva**. Las observaciones pueden ser fácticas o hipotéticas.
- b- La teoría que deriva lógicamente de un conjunto de supuestos y proposiciones elementales es llamada una teoría **deductiva**.
- c- Cuando una teoría inductiva es derivada de observaciones empíricas, factuales, es **descriptiva**; describe cómo es la realidad.
- d- Cuando una teoría (especialmente las teorías deductivas) prescriben como debería ser el mundo empírico sin fijarse en su realidad, es llamada una teoría **normativa**.
- e- Una teoría **sintáctica** es una estructura formal de relaciones lógicamente congruentes.
- f- Una teoría **semántica** es una estructura descriptiva de relaciones empíricamente válidas.
- g- Una teoría **pragmática** es una estructura que relaciona una teoría descriptiva con su entorno.

Puede decirse que la mayoría de las teorías normativas son deductivas y sintácticas, que la mayoría de las teorías descriptivas son inductivas, semánticas y pragmáticas. Dado que pueden existir muchas excepciones a estas generalizaciones, se presenta una clasificación simple, adecuada al propósito del presente trabajo:

- Clase A: Teorías inductivas (que incluyen principalmente enfoques semánticos, pragmáticos y descriptivos) Por ejemplo: Ijiri [1975]

- Clase B: Teorías deductivas (que incluyen principalmente enfoques sintácticos y normativos) Por ejemplo, Sterling [1970]

El debate concerniente a la ubicación secuencial del desarrollo teórico en el proceso de la investigación no ha sido tan intenso en contabilidad como en otros campos. Los enfoques de investigación en sociología, por ejemplo, han sido clasificados recientemente en dos tipos:

**A- El método científico**

**B- El enfoque naturalista (o interactivo)**

El **método científico** requiere que la definición del problema y la estructura conceptual se desarrollen previamente al argumento hipotético o a la ejecución de la prueba empírica. La estructura teórica (ya sea en forma matemática o de razonamiento conceptual, a priori) debería servir para identificar las variables dependientes e independientes y debería sugerir formas para la visualización de las relaciones entre ellas. El método científico requiere además una forma estructurada, de diseño de la investigación y un conjunto de controles,.. Estos elementos son esenciales para dar fuerza (validez interna) a la verificación de la causalidad. Para los seguidores de este método, estos elementos son cruciales para el uso de la elaboración teórica y la verificación en la predicción.

La **escuela naturalista interactiva** rechaza las formas estructuradas de investigación: “ (...) El proceso de descubrimiento y los interrogantes originados por parte del investigador no necesitan estar relacionados a ninguna teoría ‘recibida’ o previa. Tal teoría no es necesaria en la investigación de campo, excepto cuando el investigador específicamente quiera probar una o explorar los límites de su utilidad. El investigador es libre de pensar sobre cualquiera o todas las teorías y supuestos pertinentes respecto de su tema o materia y por tanto está liberado con respecto a la ortodoxia sustantiva o esencial.” No es necesario para él trabajar con una hipótesis explícitamente formulada, aunque por supuesto puede desear probar una ya existente.

Esta visión no le asigna importancia a la objetividad injertada en el formato de la investigación estructurada del método científico por medio de controles artificialmente diseñados. Defiende un enfoque subjetivo altamente no estructurado de la investigación, que mantiene el estado o escenario natural en el cual el comportamiento o el fenómeno generalmente interactúa. Las entrevistas no estructuradas, la observación del participante, y los enfoques discretos (no evidentes) no interfieren el estado natural y son aptas para "descubrir" teorías que están más cerca de la realidad. Este método participa del concepto de "**teoría fundamentada**" (*grounded theory*) que sostiene que el mejor enfoque de una teoría descriptiva y predictiva es "descubrirla" a partir de los datos. Para esta corriente, las teorías se fundamentan en la observación empírica, y las teorías deductivas son consideradas "grandes teorías" con muy poca realidad empírica o descriptiva. El grupo de cultores líderes del enfoque naturalista incluye a Blumer y Denzin, que reclaman un incremento de la investigación "**exploratoria y de inspección**".

Las características propias del ámbito al que pertenece la carrera de Contador Público hace que en escasas oportunidades sea factible aplicar un método científico puro, lo cual genera una tendencia hacia la imposibilidad de investigar.

### **3.1. Cómo se puede investigar en contabilidad y sobre aspectos relacionados**

Este sucinto examen de paradigmas de investigación alternativa servirá de base para un debate adicional sobre estos temas, sin considerar los objetivos subyacentes en cada estilo de

investigación, los supuestos ontológicos que los sostienen y las implicaciones epistemológica y metodológicas apropiadas. Además, no existe exactamente una elección entre los enfoques "científico" y "naturalista", pero sí un campo con distintos tipos de enfoques. En un extremo está el que eleva la imaginación humana por sobre todas las cosas, y es significativo que el enfoque de investigación dominante en contabilidad esté en el otro extremo del continuo; no hay un compromiso intermedio ni una visión pragmática. Los investigadores contables generalmente han ignorado o no han sido advertidos de la existencia de "enfoques intermedios", y la adhesión del pasado a los métodos científicos le proporcionó a la contabilidad una base muy estrecha.

- |   |
|---|
| 1- La realidad como una estructura concreta                 |
| 2- La realidad como un proceso concreto                     |
| 3- La realidad como un campo del contexto de la información |
| 4- La realidad como un discurso simbólico                   |
| 5- La realidad como una construcción social                 |
| 6- La realidad como una proyección de la imaginación humana |

Fuente: Morgan y Smircich (1980,pag. 492)

### Cuadro 3 -Seis conjuntos básicos de supuestos ontológicos

Los investigadores contables podrían comenzar a pensar cómo edificar sobre diferentes enfoques de las ciencias sociales, a fin de acercarse al mundo cotidiano de los profesionales. Al comienzo de este trabajo, se exhortaba al uso de la investigación "naturalista" como una etapa donde la clave es enfocar la perspectiva del profesional, y el significado que le da a los eventos relacionados con la contabilidad. A partir de este enfoque inicial, existe sin embargo "un campo de aventuras" para los investigadores creativos explorando el contenido pleno de los paradigmas naturalistas disponibles, para llevar a cabo así cuestiones de investigación no surgidas antes, o atacadas a través de paradigmas menos apropiados.

Una estructura completa para avanzar en el futuro no puede ofrecerse en este único apartado, que intenta ser más un llamado de atención que un estudio concluyente. Pero es necesario un debate en gran escala para refinar muchos temas complejos aquí tratados, y se requiere el esfuerzo de un número importante de académicos.

Por liberar a los investigadores académicos de contabilidad del "yugo" del método científico, simplemente incrementando el conocimiento de los enfoques naturalistas, el investigador automáticamente se moverá al estudio de problemas que están estrechamente ligados con la actividad desarrollada por los contadores en la profesión. El objetivo es laudable y sinceramente apoyamos su alegato por una "gota razonable de esfuerzo en materia de investigación contable a lo largo del continuo de la Categoría 1 a 6. ... Pero creemos que su relación de causa a efecto es demasiado simplista. El esfuerzo de investigación es tanto en el acto económico como académico y está gobernado por el incentivo (costo-beneficio) del marco percibido por el investigador. El incentivo neto para estudiar un problema de investigación particular o para cambiar el esfuerzo de investigación está dependiendo (además de la competencia y del interés académico) de los siguientes factores:

- El conocimiento de que el problema existe y que es de interés para el profesional.
- La factibilidad (costo y esfuerzo) del estudio del problema en su escenario natural, incluyendo la cooperación de los profesionales facilitando las oportunidades

disponibles, los datos , los medios etc..

- Los incentivos positivos (la comunicación del problema y el apoyo financiero) que proveen los grupos de profesionales para estudiar los problemas de interés para el patrocinador , y el último en orden pero no en importancia,
- La respetabilidad académica del problema estudiado y los procedimientos seguidos del saber que determine la publicación de tal esfuerzo en una revista académica de calidad...”

Estos incentivos son los determinantes típicos para considerar qué áreas de los problemas en particular han de ser estudiadas, o qué cambios deben concretarse en el esfuerzo de la investigación. En este contexto, es necesario el análisis de cómo reestructurar la investigación para que tenga impacto en la práctica. Si el conjunto de incentivos indicados no se hace más congruente con los tipos de problemas particulares que son presumiblemente de interés para la profesión, entonces tales problemas permanecerán sin considerar, y una arrogante exhortación a cambiar los paradigmas tendrá pocas probabilidades de fructificar. Para que algo tenga la categoría de "cisma" debe ser consecuencia de los factores indicados arriba, y no cualquier adhesión fuera de lugar a los dogmas del método científico.

Los métodos de los estudios de campo y los diseños no experimentales han sido conocidos por los investigadores contables probablemente casi tanto como los métodos científicos y los diseños experimentales. A modo de conclusión se destacan, entre otras cosas, dos premisas muy importantes:

1. Hay una correspondencia uno a uno entre diferentes supuestos ontológicos y métodos de investigación.
2. Si la mayoría de la investigación académica se dirige a descubrir las "impresiones" mantenidas por y acerca de “la tarea cotidiana del contador”, es probable que desaparezca el cisma o la disidencia entre investigación y práctica contable.

Se entiende que ambas premisas, aunque proporcionan un debate académico interesante, no están adecuadamente apoyadas. Expresan también la duda que una preferencia fuera de lugar de un método de investigación o enfoque *per se*, sea la causa fundamental de la mencionada brecha entre investigación y práctica contable.

#### **4. ‘Field Research’ de Kaplan**

Robert Kaplan, estudioso de las problemáticas contables enfocadas al área gerencial, planteó en un trabajo el tema de la investigación en Contabilidad, fundamentalmente desde el área gerencial o *Management Accounting*. Sostiene que toda vez que los intentos de aplicar modelos de investigación tradicionales en el área contable gerencial generen fallas, lejos de condenar la actividad investigadora se la debe alentar a buscar otras modalidades que salven esas fallas. Puntualmente, la investigación en esta área debería estar orientada a tomar los principios básicos y tratar de adaptarlos a los requerimientos de nuevos escenarios donde la contabilidad gerencial está siendo utilizada.

Este autor introduce el concepto del “field research” como lo más adecuado para investigar este tipo de fenómeno; se entiende que los modelos estadísticos y analíticos de investigación que centran su objetivo en la medición de determinado objeto o hecho, son menos adecuados o estáticos dada la característica inherente a los procesos organizacionales de estar en cambio permanente.

Los investigadores de campo en esta área tiene tres opciones para trabajar:

- Investigar sobre lo que está y tratar de descubrir conceptos subyacentes que aún hoy permanecen sin aparecer, o retomarlos para adaptarlos a los nuevos requerimientos.
- Estudiar los nuevos métodos o procesos surgidos en la práctica diaria de las diversas organizaciones en los diferentes países, analizarlos y registrarlos para su posterior estudio e incluso divulgación.
- *'To be' researchers*. Dedicarse a la investigación por sí misma y a partir de ella contribuir al desarrollo del conocimiento.

Kaplan sostiene que son los estudiantes del doctorado y los asistentes de los profesores los mejores candidatos a dedicarse al tema de la investigación. Ellos deberían tener la oportunidad de formarse y familiarizarse con el método científico, dado que no es algo que se logre de un día para el otro, es un proceso que requiere tiempo, esfuerzo y práctica. Es fundamental la ejercitación gradual, la acumulación de los conocimientos y la madurez necesaria. Es indudable que la universidad es el ámbito natural para asegurar el inicio y el desarrollo de la actividad investigadora.

## 5. Conclusión

La investigación es la fuente natural del conocimiento. En Contabilidad y por ende en la carrera contable, las prácticas generalmente aceptadas son tomadas como base teóricas de estudio y esa visión ha cerrado el espacio para la investigación.

Es muy poco común encontrar investigadores y trabajos de investigación en el área contable. Se justifica esa tendencia desde la imposibilidad de aplicar los métodos tradicionales de investigación en este tipo de problemática, y esto se suma a la fuerte característica práctica de la profesión.

**Lo cierto es que en Contabilidad se puede y se debe investigar. Ninguna disciplina se sostiene si no recurre a la creación y desarrollo de conocimiento. Si un método tradicional de investigación no resulta totalmente aplicable debe recurrirse a otros o a combinaciones que lo posibiliten. Los temas están, los requerimientos también. Solo falta organizar planes y proyectos sustentables de investigación y es la universidad la institución indicada para hacerlo.**

## 6. Referencias

ABDEL KALIK Y AJINKIA, (1983) *Una Evaluación de los contadores en su vida cotidiana y la investigación de su realidad*, Traducción del Accounting Organization and Society-Vol 8, N° 4, pag. 375-384

CONSTANTINO DE MARQUEZ MIRANDA, M., GONZALEZ, J.C., LUEIRO, M., MIZRAHI de COLEMAN, S., PEREIRA, A., PICCININO, C., (1999)- *Hacia un currículo básico y orientador para las carreras de ciencias económicas en el ámbito del MERCOSUR. Armonización y equivalencia en la formación*. Consejo de Profesionales de Ciencias Económicas de la Capital Federal.

ECO Umberto, (1982).- *Cómo se hace una Tesis. Técnicas y procedimientos de investigación, estudio y escritura*, 2da. Edición, Editorial Gedisa, Bs. As.

KAPLAN, R.S. (1993) *Research Opportunities in Management Accounting*. Journal of Management Accounting Research, p 1-14.

KLIMOVSKY, G., (1995)- *Las desventuras del conocimiento científico, Una introducción a la epistemología*, 2ª Edición, A.Z Editora, Buenos Aires.

KAPLAN, R.S.,NORTON D., (1996) - *The Balance Score Card*, HBS Press, EEUU.

LOPEZ SANTISO, H. (1998) *El estado actual de la investigación contable en la Argentina*. Temas, N°13. Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Buenos Aires.

STERLING, R., (Sep 1973). *La Investigación Contable, la Educación y la Práctica Profesional*, Journal of Accountancy.

FREGONA DE COSTAMAGNA, Rosana, (2005).- *Un replanteo de la Carrera de Contador Público*, Tesis Doctoral, Universidad Nacional de Córdoba.