

**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
DOCTORADO EN CIENCIAS CONTABLES**

**LAS CREENCIAS COMPARTIDAS EN EL DISCURSO SOBRE
MODELO CONTABLE Y SUS CONSECUENCIAS DESDE LA
PERSPECTIVA SOCIOCOGNITIVA Y CRÍTICA DE VAN DIJK**

**Tesis presentada como requisito parcial para al grado de
Doctor en Ciencias Contables**

Autor: MSc. Marco Antonio Machado Rivera

Directora: Dra. Norka Judith Viloria Ortega

Mérida, febrero 2016

ÍNDICE GENERAL

	pp.
ACTA VEREDICTO	ii
DEDICATORIA	iii
RECONOCIMIENTOS	iv
INTRODUCCIÓN	1
 CAPÍTULO	 5
I. Las controversias discursivas en torno al concepto de modelo contable	5
Propósito de la investigación	40
 CAPÍTULO	
II. El concepto de “modelo contable”: el discurso, sus exponentes, las creencias que lo fundamentan y sus consecuencias	43
La interacción con otros investigadores	43
El discurso como construcción y medio para la interacción social	47
El discurso sobre modelo: contexto y significados a partir de la representación	60
El discurso sobre modelo contable: aportes y avances	81
El discurso y las creencias socialmente compartidas: Una visión sociocognitiva desde van Dijk	92
Las creencias socialmente compartidas y sus consecuencias: El enfoque crítico de van Dijk	101
Las creencias compartidas y sus consecuencias en el campo contable ...	104

Una revisión del concepto de modelo	110
El término de “modelo” en la Contabilidad: Usos y propuestas	115
CAPÍTULO	
III. Aspectos metodológicos de la investigación	122
Fundamento epistemológico de la investigación	122
Concepción ontológica de la investigación	130
Enfoque metodológico	131
El diseño de la investigación	132
El contexto investigativo	136
Escenario para el análisis del discurso sobre modelo contable	143
Análisis del discurso desde lo socio-cognitivo	146
Ética de la investigación	153
CAPÍTULO	
IV. Las creencias compartidas presentes en el discurso sobre modelo contable	157
CAPÍTULO	
V. Las consecuencias del discurso sobre modelo contable	215
CAPÍTULO	
VI. las creencias compartidas sobre modelo contable y el desarrollo del pensamiento contable: una reflexión académica ..	245
REFERENCIAS	262
ANEXOS	273

LISTA DE MATRICES

MATRIZ	pp.
1. Autores contables que utilizan el término modelo contable	20
2. Autores académicos que utilizan más no definen el término “modelo contable”	21-22
3. Autores académicos que utilizan y definen el término “modelo contable”	22-24
4. Usos del concepto de modelo contable (autores en el contexto de la regulación contable)	28-30
5. Usos del concepto de modelo contable (organismos emisores de normas en el contexto de la regulación contable)	31-32
6. Significado de modelo contable para los Practicantes (Por categorías)	32
7. Enfoques de la representación	68
8. Tipos y definiciones de modelo	75
9. Creencias desde las corrientes de investigación	107
10. Categorías Iniciales para el análisis del discurso sobre Modelo Contable	133
11. Textos seleccionados para el análisis del discurso sobre modelo contable	137-140
12. Procedencia geográfica de los contadores practicantes encuestados	142
13. Académicos e informantes que han referido el término modelo contable (por dimensiones y niveles de teorización)	159-160
14. Análisis CEO-Definiciones del término “modelo contable” (Académicos–Autores que utilizan pero no definen el término modelo contable)	171-172
15. Análisis CEO-Definiciones del término “modelo contable” (Académicos–Autores que utilizan y definen el término modelo contable)	176-180

16. Análisis EOG -Usos del término “modelo contable” (Autores Literatura-Contexto de la regulación)	186-190
17. Análisis CEO -Usos del término “modelo contable” (Organismos contexto regulador)	195-197
18. Análisis CEO-Significado del término “modelo contable” (Practicantes-Encuesta 1-Punto 1)	202-204
19. Análisis CEO-Relación “modelo contable” y “realidad” (Practicantes-Encuesta 1-Punto 2)	209-211
20. Creencias generales sobre modelo contable-análisis deductivo ...	217-218
21. Consecuencias de las creencias sobre modelo contable en los escenarios desde dimensiones de análisis-enfoques.....	227-228
22. Consecuencias de las creencias sobre modelo contable desde los ámbitos-aspectos-enfoques.....	232
23. Consecuencias de las creencias en los escenarios desde los niveles de teorización (Ferry, 1997)	237-238
24. Cuestiones fundamentales en el discurso sobre modelo contable.....	249

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO	pp.
1. Trilogía del análisis socio-cognitivo del discurso. Elaboración propia con base a van Dijk (2003)	125
2. Malla de análisis de las creencias y valores-Análisis de fundamento conceptual	126
3. Malla de análisis de las creencias y valores-Análisis de fundamento epistemológico	127
4. Malla de análisis de las creencias y valores-Análisis de fundamento ontológico	127
5. Creencias sobre modelo contable desde la dimensión conceptual	163
6. Creencias sobre modelo contable desde la dimensión epistemológica.....	166
7. Creencias sobre modelo contable desde la dimensión ontológica.....	169
8. Análisis conceptual. Contexto del término “modelo contable” (Académicos-autores literatura)	174
9. Análisis conceptual-Definiciones del término “modelo contable” (Académicos-Autores-literatura)	181
10. Análisis fundamentos epistemológicos-Definiciones del término “modelo contable” (Académicos-Autores literatura).....	183
11. Análisis fundamentos ontológicos-Definiciones del término “modelo contable” (Académicos-Autores literatura).....	184
12. Análisis fundamentos conceptuales-Usos del término “modelo contable” (Autores-Contexto de la regulación).....	192
13. Análisis fundamentos epistemológicos-Usos del término “modelo contable” (Autores-Contexto de la regulación).....	193
14. Análisis fundamentos ontológicos-Usos del término “modelo contable” (Autores-Autores contexto de la regulación).....	194
15. Análisis conceptual-Usos del término “modelo contable” (Organismos-Contexto de la regulación).....	198

16. Análisis fundamentos epistemológicos-Usos del término “modelo contable” (Organismos-Contexto de la regulación).....	199
17. Análisis fundamentos ontológicos-Usos del término “modelo contable” (Organismos-Contexto de la regulación).....	200
18. Análisis conceptual-Significados del término “modelo contable” (Practicantes).....	206
19. Análisis fundamentos epistemológicos-Nivel general-Significado del término “modelo contable” (Practicantes).	207
20. Análisis fundamentos ontológicos-Significados del término “modelo contable” (Practicantes).	208
21. Análisis fundamentos ontológicos-Significados del término “modelo contable” (Practicantes).	211
22. Análisis de fundamentos epistemológicos-Relación “modelo contable” y realidad (Practicantes).....	213
23. Análisis fundamentos ontológicos-Relación “modelo contable” y realidad (Practicantes).	214
24. Relaciones fundamentales en el discurso sobre modelo contable.....	250

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES

**LAS CREENCIAS COMPARTIDAS EN EL DISCURSO SOBRE
MODELO CONTABLE Y SUS CONSECUENCIAS DESDE LA
PERSPECTIVA SOCIOCOGNITIVA Y CRÍTICA DE VAN DIJK**

Autor: Msc. Marco Antonio Machado Rivera

Tutora: Dra. Norka Judith Viloria Ortega

Fecha: Febrero 2016

RESUMEN

El discurso como construcción social se relaciona con el contexto en el que se emite y se interpreta, en marco de las ideas compartidas. La presente investigación se centra en las creencias subyacentes en el discurso sobre modelo contable, las cuales por su importancia, perfilan consecuencias en la realidad modelada y en los diversos escenarios contables. El objetivo de la investigación se centra en *Valorar el discurso sobre modelo contable a partir de las creencias o supuestos presentes en éste y las posibles consecuencias de su emisión, por parte de los miembros de la comunidad contable, con base en la dimensión sociocognitiva y el enfoque crítico de van Dijk*. La dimensión sociocognitiva permite abstraer a distintos actores que comparten códigos lingüísticos, en tanto que el enfoque crítico permite una aproximación a las consecuencias de su emisión en la comunidad contable. Así, la presente investigación con enfoque cualitativo, selecciona como *corpus* de análisis los documentos que refieren el concepto de “modelo contable” para identificar las creencias compartidas por los actores discursantes desde las dimensiones conceptual, epistemológica y ontológica. Las creencias compartidas en el discurso sobre modelo contable son complejas pues se presentan con contenido desde diversos niveles de comprensión (científico, praxiológico, técnico y práctico) y se manifiestan en una variedad de significados desde los informantes involucrados en los contextos académico, regulador y práctico.

En el discurso sobre modelo contable, se destaca la preeminencia de las creencias en los niveles praxiológico y práctico, lo cual podría comprometer, en general, el devenir del saber contable y, en particular, la calidad de la formación, el carácter científico-social de la profesión y el impacto de la investigación, al sesgarlos hacia las creencias que abandonan los referentes científicos sociales.

Palabras clave: Discurso, análisis del discurso, discurso sobre modelo contable, modelo contable, dimensión socio-cognitiva, enfoque crítico, creencias compartidas, consecuencias.

INTRODUCCIÓN

El desarrollo de la ciencia y los avances del pensamiento científico en sus diversas vertientes permite que los constructos mentales sean la base para las profundas transformaciones de las sociedades contemporáneas. En ese contexto dinámico de constructos mentales y simbólicos, los conceptos son esenciales para el desarrollo intelectual de las disciplinas y se constituyen en los elementos sobre los cuales, las comunidades disciplinares ejercen la vigilancia epistémica y aportan colectivamente a la comprensión del mundo real.

En el campo contable existen diversos conceptos neurales que han ido tomando relevancia tales como los de teoría, modelo, sistema y proceso, especialmente luego de iniciar el período científico de la contabilidad, que para algunos se encuentra demarcado por las precisiones semánticas en tanto que, para otros, se encuentra definido por las precisiones matemáticas y el uso del lenguaje conciso, preciso y general que aporta esta disciplina exacta. El término de modelo aplicado a la Contabilidad ha de considerarse como representativo de esos términos neurales para el desarrollo de la ciencia contable, ya que sus contenidos cognitivos implican diversas consecuencias en las relaciones de sus profesionales con el mundo real y pueden indicar condiciones de avance o retroceso en la construcción del pensamiento contable.

El discurso que sobre modelo se viene construyendo y emitiendo como acto social en las ciencias contables, evidencia borrosidades, en términos generales, vale decir, que contiene trazos de vaguedad, ambigüedad y de polisemia; si bien esta situación de por sí es un reto para la comunidad investigativa contable, es necesario reconocer que, en ella subyace una necesidad mayor cual es comprender el discurso desde las diversas creencias o asunciones que son controversiales y que representan diversas posturas de tipo conceptual, epistémico, óntico y contextual.

La investigación como ir y venir, permitió con su serendipia por los caminos contables, ir más allá del discurso contable, superar sus manifestaciones y expresiones formalistas para ir en busca de los aspectos que denotan el pensamiento subyacente en el discurso sobre modelo contable y sus posibles consecuencias.

Desconocer tales creencias esenciales, presentes en la producción intelectual de los contables, sería presumir que existe uniformidad en el pensamiento contable con respecto a la realidad modelada, sus modelos y la comprensión del saber producido sobre el mundo real objeto de reflexión y de transformación contable. Como cognición compartida subyacente en el discurso sobre modelo en Contabilidad, estas creencias se sustentan en formas de pensar el mundo y tienen sus consecuencias en los diversos espacios sociales de interacción que comparten los miembros de la comunidad contable. Para el desarrollo del pensamiento contable se requiere de la comprensión del discurso contable sobre conceptos neurales como el de *modelo* o construir un concepto de “modelo contable” consensuado, lo cual sería imposible de lograr si se desconocen las creencias o asunciones que subyacen en su emisión.

Ello exige pasar de concebir el discurso contable actual como nociones “ligeras” o meras manifestaciones del saber humano sin un fin específico, a concebirlo como un dispositivo a través del cual se esbozan diversas intenciones con respecto a las visiones del mundo, el saber y la práctica contable. Es necesario realizar una aproximación al discurso contable y, particularmente, al que se viene gestando sobre el concepto de modelo contable, para comprender sus relaciones con el ejercicio profesional contable, la investigación y las labores de formación universitaria. Existe un alto riesgo de reducir la práctica modeladora y sus modelos derivados, a los aspectos definidos desde las creencias homogenizantes y totalizadoras, lo cual impediría el acercamiento consciente de los miembros de la comunidad contable a la realidad de la cual se ocupa la contabilidad.

En un contexto en el que las ciencias son exigidas para dar cuenta de la realidad y se les asigna socialmente un papel transformador frente al mundo real y frente al mundo de las ideas con base en la construcción de modelos, dejar de lado las significaciones en uso del término “modelo contable” y desconocer las creencias que

lo sustentan, denotaría carencia de vigilancia epistémica sobre el saber producido por parte de la comunidad contable. Es en este contexto, que la presente investigación pretende como objetivo general *Valorar el discurso sobre modelo contable a partir de las creencias o supuestos presentes en éste y las posibles consecuencias de su emisión por parte de los miembros de la comunidad contable con base en la dimensión sociocognitiva y el enfoque crítico de van Dijk.*

Al plantear el interés por reconocer las creencias o los supuestos inmersos en el discurso sobre modelo contable, por parte de los emisores del mismo, motiva el estudio de la propuesta de van Dijk desde una dimensión sociocognitiva (2008 y 2012) y un enfoque crítico (1998 y 2009), aportes que permiten relacionar el discurso con el conocimiento y las consecuencias con la posibilidad de transformar. Al observar que existen creencias, enfoques o visiones en el discurso sobre modelo contables es preciso referirse al conocimiento (modelación), a la realidad modelada y a la relación conocimiento (modelación)-realidad.

La presente investigación privilegia el enfoque cualitativo y la orientación interpretativa. Se basa en el análisis del discurso desde la perspectiva sociocognitiva y crítica de Teun A. van Dijk con la pretensión de aportar elementos valorativos en el proceso de construcción del discurso sobre modelo contable a partir de comprender las creencias que subyacen en su corpus constitutivo y las consecuencias de usar tales creencias, asunciones o supuestos. Más que seguir al pie de la letra a un autor, lo que aquí se plantea es una orientación que permite reconocer que los discursos no son hueros ni neutros, que todos los discursos tienen ilativos o conectores de texto con los que el discursante o emisor del discurso marca sus intenciones, es decir, que busca la adhesión de sus interlocutores a las creencias que a través de él comparte.

Un aprendizaje relevante de la investigación es develar que las creencias de la comunidad contable, por una parte enriquecen los discursos, pero, por otra también generan consecuencias en aspectos relativos a la investigación contable, la práctica profesional, la formación contable y los vínculos del saber contable con los usuarios (con el interés público).

Para el investigador, el pensamiento expresado a través del discurso y las creencias que subyacen en el mismo, en torno a los términos que connotan su lenguaje y aquellos neurales que le dotan de identidad al campo disciplinal, tiene consecuencias a partir de su uso en los espacios académico, laboral e investigativo; algunas de ellas son coherentes con las intenciones e intereses de los autores que esgrimen una y otra conceptualización, que hacen apuestas epistemológicas y que hacen públicas sus propuestas ontológicas. Por esta consideración, es importante estar atentos a éstas creencias subyacentes para hacer las lecturas adecuadas que permitan contribuir con el acervo del conocimiento contable desde las perspectivas profesionales y académicas.

El documento se organiza de la siguiente forma: en el capítulo I se presenta la discusión sobre las controversias en torno al concepto de modelo contable, los objetivos de la investigación y su propósito; en el capítulo II se encuentra la revisión teórica de los planteamientos de van Dijk, su vinculación con el análisis del discurso sobre modelo contable y un reconocimiento a los actores previos que han estudiado la temática; en el capítulo III se explica el enfoque metodológico para alcanzar los objetivos; en el capítulo IV se presentan los análisis realizados para develar las creencias en torno al discurso sobre modelo contable; en el capítulo V se muestra la postura del investigador y, por último, en el capítulo VI, se presentan unos comentarios finales como posición frente a lo investigado.

Se espera que este trabajo motive a los profesionales en ejercicio y a los estudiantes en formación cuando ingresen a los escenarios problematizadores de los modelos contables; es posible que puedan encontrar pistas para saber qué es lo que le sucede a la comunidad contable y qué le podría pasar, en caso de compartir unas u otras creencias en torno a lo que entienden por modelo contable, a lo qué es modelar en Contabilidad y lo que se supone que es la realidad contable modelada. Encontrar una manera de comprender el discurso sobre modelo contable y las visiones que de la realidad se comparten con los colegas, sin duda que es una posibilidad emergente de construir conversación entre semejantes y, por ende, de hacer comunidad contable.

CAPÍTULO I

LAS CONTROVERSIAS DISCURSIVAS EN TORNO AL CONCEPTO DE MODELO CONTABLE

El discurso es una expresión de la interacción entre los seres humanos desde diversos espacios sociales y se presenta en términos hablados (conversación) y escritos (texto). Para van Dijk (2008, pp. 22-26 y 59) el discurso se concibe como una “forma de utilización del lenguaje” desde una perspectiva lingüística, como un “suceso de comunicación” y, desde una perspectiva funcional, como “una secuencia de oraciones dispuestas en un orden específico” desde una perspectiva estructural y como práctica social, desde un enfoque pragmático; este término en su definición, presenta ambigüedades en los diversos significados que se le dan al mismo de manera abstracta o concreta y, en ese sentido, van Dijk (ob. cit., p. 21) connota que “la noción de discurso es esencialmente difusa”.

El discurso como texto contiene información, nociones y conceptos que son objeto de referencia en su construcción y difusión; regularmente estos aspectos son definidos pero en otros casos no, dado que se supone que no es necesaria una definición explícita pues, quizás, la que se usa en ese contexto, es sobreentendida por todos. Para entender aspectos como los conceptos en los discursos, se requiere analizarlos y comprender algunos elementos que se tienen en cuenta en su construcción, es decir unas reglas generales y convencionales que van Dijk (1978) señala como macrorreglas las cuales introducen un orden al discurso; a continuación se describen:

- a. Omitir: toda la información (o proposiciones) de poca importancia o no esencial puede ser suprimida.
- b. Seleccionar: consiste en discriminar elementos del texto, lo cual conlleva también a omitir cierta información que está implicada, bien en los

conocimientos generales del receptor, o bien en otros postulados existentes en el discurso.

- c. Generalizar: esta regla también omite informaciones pero mediante la sustitución de una serie de conceptos o especificidades que se consideran irrelevantes, por el sobreconcepto compartido que define el conjunto, es decir, consiste en generar una proposición generalizante o abstracción que abarque otros conceptos.
- d. Construir o integrar: consiste en generar una proposición o concepto más general que denote la totalidad del discurso, incluso utilizando términos no mencionados en el texto, pero que son razonablemente deducibles.

Observa van Dijk (ob. cit.) que, desde un punto de vista formal, las dos primeras son reglas de anulación, y las dos restantes son reglas de sustitución; sin embargo, en todas subyace una intención simplificadora derivada del hecho concreto de que el cerebro humano capta, procesa, memoriza con mayor facilidad constructos sintéticos, simplificados o concretos. Las macrorreglas propuestas por van Dijk (2010) pueden servir como herramientas metodológicas para abordar el proceso de análisis del discurso porque en ellas está presente la acción simplificadora necesaria para representar sintéticamente el contenido de los documentos analizados, omitiendo y discriminando información poco relevante o implícita de algún modo en otras partes del texto, también generando constructos que engloben lo esencial del discurso contenido en ellos, todo esto con el fin de obtener una mejor calidad semántica.

En la producción del discurso y en la formación de las teorías emergen procesos de formalización de conceptos. Estos procesos en sus inicios presentan situaciones donde algunos términos, que son considerados como básicos, aún no están definidos, es decir, en estas situaciones iniciales, es posible encontrar en el discurso términos con nociones vagas (sin definición) y, también, con nociones ambiguas (con más de un significado).

La vaguedad en la utilización de un término puede denotar la presunción de que su comprensión es natural por parte de todos aquellos que lo utilicen. Por ejemplo, en contabilidad, el término transacción se utiliza de forma común entre los profesionales sin necesidad de atribuirle un significado, sin embargo no se convierte en un obstáculo para su comprensión, a pesar de que cada uno lo entienda de diferente forma, debido a que “lo que compartimos socialmente no es simplemente una yuxtaposición de subconjuntos de conocimientos, sino la ‘información más importante’ de cada concepto” (van Dijk, 2002, p. 58). En algunos casos, el uso de términos vagos podría prestarse para manipulaciones en la orientación de las acciones con el discurso y, en otros casos, podría entorpecer la comprensión de los términos de una comunicación en virtud de las barreras del lenguaje.

La ambigüedad en el lenguaje es la utilización de diversos significados para un mismo concepto y su interpretación dependerá de la postura del emisor/receptor del discurso. A manera de ejemplo, el concepto de contabilidad presenta diversos significados dependiendo del emisor/receptor: si es académico, si es un organismo regulador, si es un practicante o un usuario de la información lo entenderá de manera diferente; es así como para el académico la Contabilidad es una disciplina científica, para el organismo regulador es un medio de control, para el practicante es un instrumento para el registro y para el usuario posiblemente es información.

Al respecto van Dijk (2008, p. 25) plantea que la “ambigüedad no genera demasiados problemas; del contexto o del texto inmediato (el cotexto) se puede inferir el significado particular que se asigna al término”. Dado que el uso de términos ambiguos puede causar controversias y divergencias que se presentan por la diversidad de posturas en el seno de los enfoques o dimensiones del discurso, en casos influenciadas por los enfoques disciplinares, surge la necesidad de comprender dicha situación a partir de analizar en el discurso las diversas creencias que solventan tales diferencias.

En el ámbito de la producción discursiva, el texto se relaciona con el contexto y conviene señalar que es parte de la realidad social y no un fenómeno natural; de contera, el discurso es una construcción social determinada por el contexto, el lugar y el tiempo. Como constructo social o acto de habla (al decir de van Dick), el discurso no es un hecho natural sino un suceso de comunicación social y en su interpretación puede tener diversos significados y atribuciones en materia de validez.

Los términos, nociones, conceptos y demás elementos que se comparten en el discurso implican la comunión de un lenguaje por parte de los miembros de la comunidad en que se insertan el discursante y los receptores del discurso; los conceptos que comparten estos miembros adquieren sentido propio en un contexto que demarca los significados de todos los componentes de su discurso cotidiano. En palabras de van Dijk (2011, p. 25) “el discurso y la interacción presuponen que los usuarios del lenguaje han aprendido a construir modos de contexto que sean situacionalmente relevantes y que están en sintonía mutua con los de los otros participantes”.

Los discursos disciplinares se configuran en torno a conceptos que se van definiendo de manera clara y precisa mediante acuerdos entre los miembros de su comunidad, sobre los respectivos significados. Sin embargo, es necesario aceptar que este es un proceso riguroso no exento de dificultades y sujeto a la maduración semántica a través del tiempo, por tanto, pueden coexistir términos vagos, ambiguos, borrosos que sólo el tiempo y la comunicación definirán la calidad semántica para consolidarlos como conceptos.

Para un proceso de comprensión de los discursos de una disciplina es importante reconocer la existencia de textos que dan cuenta de estos y que se manifiestan, generalmente, en los documentos escritos, tales como artículos, ponencias, libros y ensayos, entre otros, los cuales comparten la característica del uso de un lenguaje objetivo y formalizado. Para Mogollón (2003, p. 9) “se ha supuesto que el lenguaje de la ciencia es fundamentalmente escrito por que sería el que permitiría un discurrir más riguroso, lógico, planificado y objetivo”; en

concordancia con este planteamiento, Criado (1984, p. 13) plantea que “los objetivos del lenguaje científico se alcanzan plenamente cuando éste está en forma escrita, ya que de este modo se pueden eliminar connotaciones afectivas ideológicas y de situación, tanto del emisor como del intérprete”. De ahí que se resalte el uso del discurso científico explícito en textos escritos objeto de publicación, contenido en los productos convencionales de la ciencia, como insumo para la presente investigación.

El lenguaje, especialmente el escrito, es el medio a través del cual se expresa la ciencia para transmitir los conocimientos derivados del ejercicio intelectual de sus practicantes. El lenguaje científico es un sistema de términos con significados, interrelaciones y contextos de significación; en palabras de Criado (1984, p. 18) “cualquier teoría debe expresarse en un lenguaje que pueda describir la totalidad de los elementos que integran el modelo de esta teoría (objetos, propiedades, relaciones, operaciones, estados, sucesos)”.

La disciplina contable presenta también una forma discursiva particular, con un código lingüístico diferenciador, representado en unas categorías propias tales como activo, sistema de información, balance, entre otros., que comparten los participantes de la disciplina (académicos, profesionales, contables y organismos que se desenvuelven en el campo de la regulación, entre otros) y, un código de “reformulación” del discurso para los usuarios de la información en función de sus necesidades.

Aunque se supone que existe algún consenso en los aspectos esenciales del discurso contable, algunos autores que lo han asumido como objeto de reflexión argumentan que el mismo es muy débil en sus contenidos; es de notar que el discurso contable como referente de análisis y concebido de diversas maneras, ha sido objeto de críticas por su pobreza, por favorecer fines ideológicos y de algunos grupos, por no favorecer el interés social así como por reducir la idea de hombre en la organización, entre otros argumentos. Precisamente, autores como Chambers (1999), Archel (2007), Gómez (2003), Ocampo (2010), Rodríguez (1999), Wirth (2001) y Loaiza (2006) argumentan la debilidad del discurso

contable han asumido el discurso contable como objeto de reflexión, haciendo referencia a este objeto de manera explícita, al menos en su nominación. A continuación se hará referencia a estos autores y sus críticas manifiestas al discurso contable.

Chambers (1999) manifiesta que la Contabilidad es una disciplina que acusa pobreza en su discurso, dado que presenta una serie de limitaciones, las cuales define en los tópicos que a continuación se enuncian:

- En la Contabilidad se formula un discurso que contiene “reglas prácticas tecnológicas” y aspectos del sentido común, pero no una teoría que sustente la práctica contable; refiriéndose a la contabilidad Chambers plantea que ésta “pasando las insinuaciones no construye una idea en un patrón de ideas, una teoría con la cual proporcionará una base firme y confiable para la reflexión fructífera y la práctica útil.”¹ (1999, p. 249) La teoría como “patrón de ideas” está ausente en el discurso contable y, en consecuencia, el llamado “conocimiento contable” no es más que una serie de formulaciones normativas o “conclusiones” que contradicen los hechos; en ese sentido, afirma Chambers que “... esa repetición persistente de construcciones mentales que producen conclusiones contradichas por los hechos tiene demasiado tiempo siendo la naturaleza del discurso contable.”² (p. 250)
- En los libros de texto que son guía para la práctica y reproducen lo esbozado en las normas profesionales así como en otras manifestaciones hay pobreza del discurso contable; al respecto Chambers esboza que dicha pobreza se encuentra en los siguientes textos:

¹ Idioma original inglés: “*But passing allusions do not build an idea into a pattern of ideas, a theory, which will provide firm and reliable grounds for fruitful thought and serviceable practice.*”

² Idioma original inglés: “*Yet that persistent iteration of mental constructions which yield conclusions contradicted by the facts has too long been the nature of accounting discourse.*”

(...) la gran mayoría del material de los libros de texto que guían a los principiantes en la comprensión de su arte, la mayor parte del discurso académico, que se espera lleve a perfeccionamiento de la enseñanza y la práctica, y la totalidad de los dictados profesionales y de las autoridades de las declaraciones obligatorias en materia de normas contables (...)”³ (p. 249).

El discurso contable contenido en los libros de texto, en estos términos, se presenta limitado a los asuntos prácticos que delimitan las normas contables.

- Los estados financieros así se presentan como una descripción sistemática e inteligible de datos correspondientes a hechos han derivado en situaciones que dejan duda sobre su carácter como comunicación realista y comprensible; tal como lo menciona Chambers (p. 247) “como comunicaciones inteligibles, los estados financieros son un engaño, por mucho que parezcan ser representaciones sistemáticas e inteligibles de los hechos financieros del negocio.”⁴ El discurso contable contenido en los estados financieros, producto de lo que se enseña en los libros de texto es un engaño (información falsa) y es, precisamente, este otro elemento que desdice del valor de esta expresión.
- A pesar de las normas y los instrumentos contables existentes no pueden ser expresados en términos reales; al decir de Chambers (p. 247) “incluso la calculadora de los ingresos y de la riqueza de la empresa, por el conjunto preponderante de normas, no puede decir lo que los resultados de sus cálculos significan en términos de la vida real.”⁵ A pesar de estas falencias, las autoridades que emiten las normas contables, siguen

³ Idioma original inglés: “*Yet the vast bulk of the textbook material which is to guide novices in the understanding of their art, most of the academic discourse which is expected to lead to refinement of teaching and practice, and the whole of the professional dicta and of the enforceable utterances of accounting standards authorities ...*”

⁴ Idioma original inglés: “*As intelligible communications, financial statements are a delusion, however much they many seem to be systematic and intelligible portrayals of the financial facts of business.*”

⁵ Idioma original inglés: “*Even the calculator of a firm’s income and wealth by the prevalent battery of rules cannot say what the results of his calculations mean in real world terms.*”

expidiéndolas con aspectos ilógicos e inconsistentes, según Chambers (p. 250) “las autoridades de regulación que en los últimos doce años han surgido como reguladores, siguen propagando las incoherencias e inconsistencias de las normas que heredaron, llenando enormes tomos con normas detalladas como para una profesión de idiotas.”⁶ La pobreza del discurso contable se manifiesta en un lenguaje que no contiene aspectos verdaderamente inteligibles.

El discurso contable, en síntesis, manifiesta su pobreza en términos de la teoría, los libros de texto, los informes y las normas; en términos generales, si bien la contabilidad garantiza el registro de los hechos no garantiza el registro de su valor (cantidades) y, en ello radica para Chambers la pobreza del discurso contable.

El discurso es un recurso retórico que hace parte del lenguaje y bajo éste se concibe el mundo y se agencian formas de describirlo e interpretarlo; en expresión de Archel (2007, p. 46), “el discurso es, por tanto, una manera particular de describir e interpretar el mundo” y “tiene la capacidad de crear realidades, por lo que todo concepto de lo real es interpretativo” (p. 45). La capacidad referida de agenciar realidades regularmente se identifica con fines ideológicos y se encuentra relacionada en Contabilidad relacionada con los informes que confeccionan los contables bajo ciertas consideraciones normativas y disciplinares; para este autor, el discurso contenido en el informe anual tiene un fin ideológico centrado en “legitimar los cambios organizativos y estructurales demandados por la industria” (p. 44) marcados por la privatización de la empresa. Puede observarse que el efecto social que produce el discurso, en este caso, es generar la aceptación de los cambios organizativos en un contexto contable esencialmente político.

En referencia al discurso contable científico se supone que este se dirige hacia la mirada científica de la contabilidad, es decir, los intentos de los

⁶ Idioma original inglés: “*The standards authorities which over the past dozen years have emerged as rule-makers, continue to propagate the illogicalities and inconsistencies of the rules they inherited, filling vast tomes with detailed rules as if for a profession of morons.*”

académicos de la contabilidad por “conseguir para esta el estatus de disciplina científica” (Gómez, 2003, p. 110); cuestiona este autor que a la luz de la ciencia occidental moderna, la contabilidad como ciencia no contribuye a mejorar las condiciones materiales de la sociedad, no le sirve a ésta, sino que contribuye a perpetuar las condiciones del sistema capitalista o capitalismo. En términos conclusivos, el mencionado autor menciona que “los desarrollos contemporáneos de la contabilidad como ciencia, no apuestan a una transformación de las condiciones de vida en pro del hombre y de la organización social” (p. 118).

Desde un enfoque relacional del discurso contable con los discursos humanistas de la administración, Ocampo (2010, p. 188) manifiesta que “cuando se hace mención al discurso contable, el fundamento de referencia lo constituyen enunciaciones y manifestaciones teórico-prácticas, realizadas en la lógica de la contabilidad por partida doble”; en el desarrollo de su investigación concibe a la contabilidad “como ideología y sistema que legitima ciertos accionares en una organización productiva y en un contexto social” (p. 189). Con estos preceptos, cuestiona la reducción que la Contabilidad hace de la idea del hombre en la organización. Es de notar que a pesar de no presentar una definición concisa de discurso contable, en este escrito éste se acota a las “enunciaciones y manifestaciones teórico-prácticas” a la luz de la partida doble.

Reflexionando acerca del dominio del discurso contable, Rodríguez (1999), a pesar de no presentar una definición concisa del término “discurso contable”, de manera implícita se refiere a éste como “distintos enfoques vigentes respecto al tratamiento de ciertas cuestiones controvertidas de nuestra disciplina ... enfoques que ubican a nuestra disciplina como técnica o arte” (p. 132), “informes contables, ... supuestos básicos y los particulares” (p. 135), “posturas que enfocan a la contabilidad como ‘ciencia social factual aplicada’ y como ‘tecnología social’ ... dominio de nuestro accionar pero también acciones y procedimientos para lograr determinados objetivos ... aspectos que vinculan el conocimiento con su aplicación práctica” (p. 133), “distintas definiciones ... aspectos básicos de teoría contable ... fórmulas aprendidas de procedimientos técnicos ...” (p. 133),

“investigaciones ... reflexión tendiente a describir y normas actividades humanas de información” (p. 134) y “cuerpo de normas para la preparación y presentación de estados contables multipropósito” (p. 140). Luego de describir estas manifestaciones del discurso contable, el autor concluye que es necesario que se planteen precisiones con respecto al dominio del discurso contable para el avance de la disciplina.

Haciendo referencia al mismo dominio del discurso contable, Wirth (2001) basándose en Mattessich (1995), menciona el “dominio de aplicabilidad de la Contabilidad” (p. 9) y lo relaciona con los segmentos de la realidad a saber: Contabilidad patrimonial o financiera (p. 10), la Contabilidad gerencial o de gestión (pp. 9-10), la Contabilidad pública (pp. 13-14), la Contabilidad social y la Contabilidad ambiental (pp. 15-18) y la Contabilidad positiva (pp. 18-21). Concluye Wirth, planteando que el dominio del discurso contable “cambia y se expande en la medida en que en el mundo ... se proponen nuevos objetivos adecuados a nuevos paradigmas globales” y “dada la gran cantidad de variables – económicas, ecológicas y sociales- que se miden y se informan, tanto a nivel micro como macroeconómico” (p. 21). En síntesis, este autor, sin definir el concepto de discurso, presenta en el capítulo primero de su texto, un discurso contable con un dominio amplio y en evolución, el cual, en aras de representar la realidad compleja, debe tener un enfoque interdisciplinario.

Incluso desde los aspectos formativos ha de encontrarse alusión al discurso contable; en esa medida, en la perspectiva de la educación, el discurso pedagógico contable se concibe como una categoría abstracta y como una construcción con un objetivo ideológico; en palabras de Loaiza (2006, p. 1) “el discurso no es producto del sujeto sino de la formación discursiva, en él se da la dispersión y discontinuidad del sujeto, de esta forma el sujeto se convierte en instrumento de discurso y poder”. Puede observarse que a pesar de que no hay una definición de lo que se entiende por discurso contable ni lo que se entiende por discurso pedagógico contable, este se relaciona de manera implícita con el lenguaje y el poder.

Pareciera entonces que el discurso contable acusa una situación en la cual se presentan diversos cuestionamientos por parte de la comunidad que lo ha convertido en su objeto de reflexión dándole características de término neural para el desarrollo de la disciplina contable y para el conocimiento de los aspectos cognitivos en los que se desenvuelve la comunidad de pensadores contables. Desde los preceptos enunciados, se hace evidente que el discurso contable ha sido sometido a una reducción en sus posibilidades narrativas hasta el punto de colindar con su pobreza; igualmente, ha sido sometido a unos centros de poder que le obligan a agenciar los intereses que representan la riqueza y puede estar limitando la interacción de los contables con la realidad y con los usuarios de sus mensajes interpretativos del mundo real de las organizaciones en un contexto de cambios, complejidades e incertidumbre. La situación se patentiza más tratándose de conceptos neurales pues ello compromete la comunicación y el desarrollo del pensamiento contable. Esta situación exige a la comunidad contable asumir una función de vigilancia epistémica de lo que se produce y emite contablemente como discurso, lo cual incentiva y fomenta el desarrollo de las investigaciones en este campo.

El interés por el discurso contable muy probablemente se intensificará en la comunidad contable a partir de la emergencia de las vertientes interpretativa y crítica. Precisamente tal emergencia se presenta a partir de las críticas que se hacen al discurso contable con respecto al favorecimiento de ciertos intereses que la contabilidad agencia al interpretar y representar la realidad de las organizaciones tendiendo a convertirse en un instrumento de manipulación ideológica.

Desde la óptica interpretativa en Contabilidad también existen multiplicidad de métodos y códigos lingüísticos con los que se desenvuelve el “acto de habla” contable científico, es decir, su discurso científico. Los discursos contables pueden contener términos cuyas definiciones se omiten (de manera intencional o no), términos que se definen de manera arbitraria y/o términos con distintas acepciones otorgadas por parte de la comunidad contable. Esto genera

ambigüedad y vaguedad que inexorablemente conduce a dificultades en la comprensión y en la interacción entre los sujetos cognoscentes; aspecto que podría ser atenuado con un estudio de las creencias que subyacen en la producción y emisión del discurso sobre aspectos neurales para la disciplina contable.

La contabilidad como disciplina científica, al igual que otras disciplinas, emplea en su forma discursiva particular un código lingüístico que incluye conceptos vagos o ambiguos, de los cuales se desconocen las creencias o los supuestos sobre los que se construyen y comparten, grupal o socialmente, los diversos contenidos que componen el discurso contable.

El discurso contable se manifiesta en las construcciones mentales, las teorías, los libros de texto, los estados financieros y las normas contables y en estos se manifiestan vacíos, contradicciones, borrosidades, falta de contexto, indefiniciones y otros aspectos relacionados con el tratamiento de los conceptos que hacen que el discurso contable parezca confuso y con poco aporte al desarrollo científico.

Por ejemplo, un concepto contable importante como el de activo acusa discrepancia entre los organismos emisores y los académicos por su definición. Tal es el caso de *International Accounting Standards Board* (IASB), que en su Marco Conceptual del 2010 (párrafo 4.4, p. 18) lo define como “un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos” mientras que académicos como Kieso y Weygandt (1999, p. 40) lo definen como “probables beneficios económicos futuros obtenidos o controlados por una entidad en particular, como resultado de transacciones o acontecimientos anteriores”; ha de observarse que mientras los primeros definen el activo como un “recurso controlado” es decir como el derecho exclusivo sobre el uso y el usufructo del mismo, los segundos lo definen como “beneficios económicos futuros” (se tenga o no control sobre el recurso) o sea como la capacidad de generar flujos de caja netos con dichos recursos, difiriendo en el significado que le atribuyen al concepto de “activo”,

connotando así una situación de desacuerdo en torno a la definición de un término clave de la contabilidad básica.

Así como el concepto de activo cobra vital importancia en el discurso contable otros conceptos que hacen parte de los rubros contables asumen tal relevancia; igualmente esta identificación de conceptos clave la comparten conceptos tales como los de teoría, modelos, sistemas y procesos los cuales contablemente presentan diversos significados que responden a múltiples creencias compartidas por los miembros de la comunidad contable. Sobre algunos de estos conceptos dicha comunidad debe desarrollar vigilancia epistémica y propender por el desarrollo de procesos de investigación que generen acuerdos en cuanto a sus significados.

Dado que el concepto de *modelo contable* involucra relaciones entre la realidad y el conocimiento contable, este concepto se erige como esencial en la construcción del lenguaje a ser utilizado en los procesos cognitivos que involucran a los diversos miembros de la comunidad contable (académicos, organismos reguladores y practicantes profesionales contables).

Un elemento de análisis de contenido implica considerar el uso de los términos y a partir de su análisis y evaluación evitar las indefiniciones, ambigüedades y vaguedades en el uso de los conceptos. Un análisis del discurso implica desentrañar los supuestos que subyacen en la producción social del conocimiento cuando los textos refieren el concepto de *modelo contable*.

El discurso contable acusa precisamente dichas situaciones que lo han adjetivado con una situación de pobreza, en unos casos, y de indefiniciones, vaguedades y ambigüedades, en otros. La situación se patentiza más tratándose de conceptos neurales, esenciales o importantes pues compromete la comunicación y el desarrollo del pensamiento contable.

Además del concepto de activo, enunciado anteriormente a manera de ejemplo, emerge el de *modelo contable* como uno de los conceptos clave tratados con más ligerezas por parte de la comunidad contable discursante. En el discurso contable, la comunidad contable ha venido construyendo un discurso particular

sobre *modelo contable*, el cual es crucial para el desarrollo de la disciplina contable ya que es esencial para establecer la relación de los contables con la realidad que estudian, informan y controlan en desarrollo de su quehacer académico, empresarial y regulador.

En el mencionado discurso contable, el concepto de modelo contable presenta problemas de indefinición, vaguedad y de ambigüedad en la medida en que quienes lo utilizan y no lo definen suponen que su significado es comprendido desde el sentido común, en tanto que quienes lo utilizan y lo definen presentan diversidad de significados en el mismo discurso y, adicionalmente, dados los diversos significados entre los autores se originan controversias aún no resueltas en las cuales se desconocen regularmente, los fundamentos o supuestos que los autores esgrimen para defender sus posturas definitorias.

Asumir el discurso contable y sus creencias fundantes compartidas socialmente conlleva abordarlo como un objeto de reflexión e investigación. Reconocer que el discurso contable tradicional presenta deficiencias, pero que también, representa un concepto neural en los procesos de cognición es esencial para redefinir el papel de la Contabilidad en un contexto de cambios en el conocimiento de las organizaciones humanas. Al ser el concepto “modelo contable” un significante central para la comprensión de la Contabilidad en un contexto de producción de conocimiento de la realidad, su consolidación estaría en función de la comprensión de sus nociones, usos y creencias o supuestos subyacentes en el discurso contable.

En una revisión preliminar del investigador sobre los discursos donde se utiliza el concepto de *modelo contable* se encontró que:

- 1) En la literatura de las escuelas tradicionales más representativas de la contabilidad, tales como la contista, la personalista, la hacendalista y la controlista, el concepto de modelo contable no es objeto de sus reflexiones, debido a que su interés se centra en el reconocimiento y medición de las transacciones.

- 2) En la década de los setenta, quizás con el impulso regulador y formalizador de la disciplina, se comienza a utilizar el término *modelo contable* en el discurso contable sin presentar definición alguna.
- 3) En la literatura de las escuelas que se pueden denominar como emergentes y que se pueden ubicar después de los años setenta del siglo XX, se observa que en sus inicios no se utilizaba el concepto *modelo contable* y no es sino hasta los años 80 que emerge en la literatura contable este término. En este sentido, en los años siguientes se observa que algunos autores comienzan a utilizar el término en sus reflexiones y a definirlo desde sus intereses. Otra corriente de autores, usan y definen el término de *modelo contable* cuestionando el modelo dominante e invitan a modelar la realidad en búsqueda de nuevos horizontes para la Contabilidad y el pensamiento contable.

El discurso que se ha venido construyendo en torno al significante de *modelo contable* se ha conformado a través de expresiones como las conversaciones (exposiciones orales) y los textos (exposiciones escritas). En esta última expresión discursiva se centra el problema de la presente investigación y para argumentar sus vacíos y debilidades, en esta parte preliminar, se presentan los usos del concepto *modelo contable* en sus discursos escritos por parte de los tres grupos de discursantes que se escogieron como participantes representativos de la comunidad contable, a saber:

- 1) Académicos vinculados especialmente a las universidades donde hacen parte de la comunidad académica,
- 2) Autores y organismos emisores de normas en el contexto de la regulación contable, y
- 3) Practicantes cuyo ejercicio profesional lo desarrollan en las empresas y organizaciones de carácter público y privado.

El análisis preliminar del discurso sobre modelo contable de los grupos 1 y 2 se basó en los textos escritos que permiten esta primera aproximación. Para realizar una aproximación analítica preliminar al discurso del grupo 3 se aplicó

una encuesta (entre marzo y junio de 2012) dada la escasa producción de textos publicada por parte de los representantes de este grupo; esta técnica se desarrolló a través de internet y fue aplicada por 14 profesionales contables practicantes de Colombia, Venezuela, Chile y España.

En la búsqueda documental (bibliográfica, hemerográfica y cibergráfica) base para el análisis preliminar del discurso escrito de los contables señalados en los grupos 1 y 2, se encontraron 61 trabajos académicos como artículos, ponencias y libros en los que sus autores hacen uso del concepto de modelo contable en alguna parte del texto publicado, vale decir, en su título, *abstract*, cuerpo o conclusión, los cuales se relacionan en la matriz 1, distribuidos por grupos de autores contables, señalando si definen o no el concepto de *modelo contable*.

Matriz 1

Autores contables que utilizan el término *modelo contable*

Autores		Definen “modelo contable”	No definen “modelo contable”	Total
Académicos		11	34	45
Autores y organismos emisores de normas en el contexto de la regulación	Autores en el contexto de la regulación contable	1	11	12
	Organismos emisores de normas	1	3	4
Total autores		13	48	61

Fuente: Elaboración propia con base en la revisión documental

En referencia al grupo de los académicos (grupo 1) se estudiaron los trabajos escritos de los más representativos autores que utilizan el concepto de modelo contable (de manera implícita o explícita) en el período 1982-2012. A pesar de que se utiliza el término *modelo contable*, en la mayor parte de los trabajos éste no es definido por parte de los autores; es posible que luego del

análisis del discurso que emerge a partir de su referencia en el texto se encuentren pistas sobre el significado implícito otorgado a éste y a sus elementos denotativos.

En la matriz conceptual 2 se presentan los autores más representativos y el contexto del discurso en el que utilizan, más no definen, el término *modelo contable* (síntoma de vaguedad). Los autores plantean una diversidad de contextos de uso del término *modelo contable* que va desde una relación con las bases de datos hasta la idea de representación de la realidad. Coinciden todos los autores en la importancia del término *modelo contable* para desarrollar sus propuestas.

Desde las macrorreglas de van Dijk (1978) para el análisis del discurso, se observa en los académicos la supresión de las proposiciones que le dan significado al término *modelo contable*, posiblemente esta situación de vaguedad, parte del supuesto que en la comunidad contable este término tiene un significado tan conocido que deviene de la utilización del sentido común y, por tanto, no hay necesidad de definirlo.

Matriz 2

Autores académicos que utilizan más no definen el término “modelo contable”

Autor y año	Contexto de uso del término “modelo contable”
Eduardo Bueno C. (1972)	Refiere tipologías de modelos contables: “Clases y modelos fundamentales de planes de cuentas”, “balance de situación”, “cuenta de explotación y de la cuenta” y “modelos tipo de los estados contables”
William E. McCarthy (1979)	Relaciona “modelos contables” con sistemas de información desde el enfoque entidad-relación
Y. Richard Wang (1990)	Relaciona “modelo contable” con “bases de datos”
Razeen Sappideen (1991)	Relaciona los “modelos contables” con “modelos estadísticos” en el contexto de las predicciones para el mercado de valores
José I. Jarne J. (1997)	Utiliza el término de manera indistinta con el de sistema contable, aludiendo su aplicación en diversos países de manera común
Richard Mattessich (2002)	Asimila “modelos contables” a “sistemas contables” en la práctica concreta
Richard Mattessich (2004)	Plantea su propuesta de modelo de capas de cebolla (<i>OmniumModelReality –OMR-</i>) y de modelo orientado a los

Matriz 2 (Cont.)

Antonio Lopes de Sá (2006)	asimilándolos como una representación de la realidad propósitos (<i>Purpose-Oriented Representation–POR</i>), Relaciona los “modelos científicos en contabilidad” con el análisis de balances desde un enfoque científico
Ebrahim Mansour y otros(2008)	Resalta la importancia de los modelos contables en la era del conocimiento
Jorge Tua P. (2009)	Se refiere a modelos contables de predicción en el contexto del desarrollo económico
Fuente: Elaboración propia con base en la revisión documental del periodo 1982-2012 (Ver Anexo 1)	

Por su parte, los autores que definen el término *modelo contable* en sus discursos, presentan una diversidad conceptual connotada en la multiplicidad de significados que cada uno le atribuye en su propio discurso (síntoma de ambigüedad). En la Matriz 3 se puede observar esta diversidad de significados y de ahí que sea necesario reconocer que esta situación es un síntoma inequívoco de la ambigüedad con la que se aborda el término.

Resalta en la Matriz 3, por ejemplo, como Fowler (1982) define el término *modelo contable* en primera instancia como “variables” contables y, en segunda, como “estados contables” para luego agrupar estos dos términos en el concepto de modelo contable, sin sustentar sus apreciaciones. Esta situación, en palabras de van Dijk (1978), se relaciona con la macrorregla de la generalización, la cual señala que en el discurso regularmente se omiten algunos de los elementos esenciales de un concepto y se sustituyen por una categoría como conjunto abarcador, es decir que en el concepto de modelo contable se abstraen los informes contables y las variables (criterios) para elaborarlos. La ambigüedad en este sentido afecta la comprensión de los textos y su interacción con la comunidad contable.

Matriz 3

Autores académicos que utilizan y definen el término “modelo contable”

Autor y año	Definición
Fowler N., Enrique	“Los estados contables son Modelos Contables, pues pretenden representar el comportamiento de ciertas variables de la realidad.” (p.

Matriz 3 (cont.)

(1982)	308) y “los estados contables son modelos contables que proporcionan, fundamentalmente, información sobre la situación y la evolución del patrimonio de los entes” (p. 129) ... las variables que componen el modelo contable son la unidad de medida, los criterios de medición y el capital a mantener (p. 129)
Chaves, Osvaldo; Chyrikins, Héctor y otros (1998)	“Los estados contables ... tratan de explicar la situación patrimonial, financiera y económica de los entes que los emiten, así como su evolución a lo largo del tiempo. Por lo tanto, el conjunto de criterios utilizados para confeccionar tales estados constituye un ‘modelo contable’.” (p. 107) Estos parámetros o “criterios” son la unidad de medida, el capital a mantener y el criterio de valuación aplicable al cierre de cada ejercicio. Se pueden obtener 16 combinaciones o “modelos”. (p. 108)
García C., Carlos L. (1999)	“.. los modelos contables son abstracciones que procuran plantear cuáles son las cuestiones principales a resolver y eligen una solución para cada una de ellas. De este modo, los Modelos Contables ‘sirven de nexo entre la Teoría Contable y la Práctica Contable. A través de ellos se procura orientar los procedimientos, criterios, normas y demás componentes de la actividad contable’.”
Biondi, Mario (1999)	“El sustento de las normas prácticas dictadas por organismos autorizados para ello, sobre temas específicos” bajo la ubicación de teoría contable normativa (p. 72). “Un modelo está formado por un conjunto de variables ... tiene la influencia del medio en que se dicta.” (p. 77) “El modelo contable tiene tres pautas básicas.” (p. 78) El concepto de modelo se orienta a reconocer un conjunto de criterios y técnicas de medición (Unidad de medida), valuación (criterios de valuación) y reconocimiento (capital a mantener), cuyo objetivo es el de proporcionar información que permita a las organizaciones acercarse de una manera más profunda a la realidad económica.
García C., Carlos L. y Rodríguez María del C. (2001)	“Hipótesis propuestas. Los Modelos Contables son elementos necesarios para poder efectuar la actividad contable con base científica. ... Los Modelos Contables permiten emitir normas tecnológicas contables que no tienen carácter de ley jurídica con sanción sino que obran como aporte del pensamiento contable a la gestión contable.”
García C., Carlos L. (2002)	Define modelos en general con base en Bunge, Frischknecht, Miller y Star, Forrester, Papandreu y Marzana; luego establece las características de los modelos contables. “Los modelos contables son el nexo entre la teoría contable y la práctica contable. Constituyen una guía para los procedimientos, criterios, normas y demás componentes de la actividad contable.” (p. 215)
De Andrade M., Gilberto (2006)	“... la significación de modelo también es bastante difusa. ... el concepto de modelo conjunto de conocimientos sobre la estructura y/o comportamiento de un sistema con la finalidad de explicar y prever, de acuerdo con las teorías, las propiedades del sistema.” (Abstract)

Matriz 3 (cont.)

	“... modelo es un elemento de la teoría caracterizan las ideas fundamentales de la teoría con auxilio de conceptos con los cuales ya estamos familiarizados antes de la elaboración de la teoría.” (p. 6)
Universidad Católica Argentina-Licenciatura en Economía (2006)	“En términos generales modelo es una representación de la realidad que se utiliza muchas veces para explicar un determinado comportamiento o la evolución de un proceso. Los estados contables representan la realidad de un ente para explicarla y mostrar su evolución, es decir para obtener una descripción más completa de esa realidad que permita utilizarla como base para la toma de decisiones por parte de los administradores y terceros interesados y para el control de gestión” (p. 1) Define como parámetros que definen el modelo: la unidad de medida, el capital a mantener y la valuación al cierre. (p. 3)
Socias, Herranz y otros (2007)	Se refieren al modelo contable desde tres perspectivas en el mismo texto. La primera perspectiva como descripción principal, lo entiende en función de comprender el ciclo contable; en la segunda perspectiva lo relaciona con la representación contable de la cuenta y los libros de contabilidad, haciendo referencia a representar magnitudes de renta y riqueza de cualquier entidad económica, y en la tercera perspectiva, lo utilizan en función de interpretación, valoración y registro.
Seltzer, Juan Carlos (2010)	“Los modelos contables son artefactos sociales respecto a la acción de las personas, por ellas, para ellas y acerca de ellas y su contexto social y físico.” (p. 118)
Mejía S., Eutimio; Montes, Carlos A. y Dávila G., Gloria C. (2011)	García Casella (2002, p. 205), parafraseando a Miller & Starr (1972), anota que “los modelos pueden definirse como representaciones de la realidad que intentan explicar el comportamiento de algún aspecto de la misma. Debido a que modelos son siempre representaciones explícitas de la realidad misma, son siempre menos complejos que esta, pero tienen que ser lo suficientemente completos para acercarse a aquellos aspectos de la realidad que están investigando”. (p. 15)
Business dictionary.com (2012)	Conjunto de asunciones, conceptos, principios y procesos básicos que determinan los métodos de reconocimiento, registro, medición y reporte de las transacciones financieras de una entidad ⁷
Fuente: Elaboración propia con base en la revisión documental del periodo 1982-2012 (Ver Anexo 2)	

Coinciden los autores, al igual que los que no definen el término, en la importancia del mismo para fundamentar sus textos, sin embargo, divergen en la aplicación del término el cual es utilizado en referencia a diferentes aspectos como los estados financieros, la práctica, las normas y las relaciones sociales.

⁷ Idioma original inglés: *Set of basic assumptions, concepts, principles and procedures that determine the methods of recognizing, recording, measuring and reporting an entity's financial transactions.*

El concepto de modelo contable para estos autores, conduce a una serie de confusiones en su uso. De Andrade (2006, p. 46) en referencia al frecuente uso del término modelo en distintas disciplinas, incluida la contabilidad, plantea que “... lejos de aclarar el significado preciso del concepto ha contribuido para oscurecerlo, confundirlo, y lo que es más preocupante, banalizarlo. ... la naturaleza polisémica de la palabra ‘modelo’ ... acaba siendo agravante a este confuso estadio.” Esta apreciación de De Andrade podría ser consecuencia de la falta de sustento teórico en el momento de hacer uso del concepto de *modelo* en el discurso contable así como de la falta de conocer los supuestos que fundamentan la definición o el discurso que sobre dicho concepto se produce y emite en la disciplina contable.

La situación de indefinición, vaguedad, de ambigüedad y desconocimiento de los fundamentos, descrita anteriormente, tiene por consecuencia la confusión en su uso por parte de la comunidad contable, es así como se observa que el concepto de *modelo contable* se usa indistintamente como “estados contables”, “normas contables” y “representación de la realidad”, entre otros, generando un discurso poco coherente y sin un contexto cognitivo adecuado desde los discursantes. No sobra enunciar que la coherencia y el contexto son condiciones necesarias para una adecuada comprensión del discurso en las diversas disciplinas que se produce y emite como acto de habla.

De Andrade, al respecto, refiere la confusión del concepto de “modelo” con el de “teoría” y explica sus causas en la asimilación de la teoría como modelo; afirma este autor que:

La confusión y la falta de claridad entre los conceptos de modelo y teoría provienen de la consideración de que la teoría es, de hecho, un modelo de la realidad, es decir, que sus conceptos o señales se corresponden biunívocamente con los objetos del mundo empírico (2006, p. 47).

Por su parte García G. (1997, p. 92) enuncia que “se habla de sistema contable, sin precisar claramente lo que ello signifique (¿modelo contable?, ¿sistema informativo contable?, ¿sistema de las instituciones contables?, etc.)”.

Más adelante expresa que al referir el objeto de estudio contable, se menciona la realidad económica pero inmediatamente ello se matiza con ambigüedades “a fin de evitar la disputa sobre el campo de dominio con una ciencia mayor: la economía” con lo cual llama la atención no sólo del abandono en la definición de los términos clave sino más grave aún, en el objeto de estudio de la contabilidad.

Adicionalmente a estas controversias existen autores que aún con la intención de diferenciar el término *modelo contable* de otros relacionados, tales como “sistemas contables” y “sistemas de información contable” no han logrado su propósito y, por el contrario, generan mayores ambigüedades. Uno de estos casos es el de Gómez (2007, pp. 251-252) quien haciendo referencia a estos conceptos, finalmente, no propone una diferenciación, aunque concluye que es necesario llegar a ella, al enunciar que “distinguir estos conceptos es necesario para comprender en contexto nuestras prácticas. ... las interrelaciones entre los conceptos antes señalados, serán el camino para ubicar el rol de la regulación contable y de la información contable financiera en las empresas”.

En esta primera revisión de los textos de los académicos se visualiza que el discurso de los mismos, tenían como tópico central los modelos contables, sin embargo, no desarrollaron la proposición principal y omitieron su significado y su fundamentación de manera explícita. Presentan una secuencia de temas relacionados con el término de *modelo contable* tales como estados contables, variables contables y normas contables, pero no en referencia al propio término. Por lo que no existiría, en términos de van Dijk (1978) macrocoherencia semántica lineal o global al presentar multiplicidad de sentidos y distintos niveles de abstracción del discurso sobre modelo contable.

En cuanto al segundo grupo, en primer lugar se hará una primera aproximación al análisis preliminar de los autores que han utilizado el término *modelo contable* en el marco de la regulación (grupo 2-Autores) y, en segunda instancia, al de los organismos emisores (grupo 2-Organismos emisores de normas contables)

En referencia al primer subgrupo de los autores que escriben sobre *modelo contable* en el marco de la regulación (grupo 2-Autores), se distinguen tres posturas divergentes y hasta irreconciliables entre sí (confrontar con la Matriz 4). Una primera postura se refiere a “modelo contable” como sinónimo del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera, tal es el caso de Cea (2005), Villacorta (2004) y Ramírez y Suárez (2008). Esta postura es cuestionable pues además de usar el término *modelo contable* sin definirlo, le dan premanencia teórica como descripción de la práctica contable aún cuando la teoría tiene un horizonte de aplicación mucho más amplio, es decir, que lo reducen a las reglas de la operatividad contable.

Una segunda postura está representada por los autores que contextualizan el “modelo contable” como objeto de los procesos de regulación contable, tales como Pérez (2003), Montes y otros (2008), Cea (2005) y Díaz y Suardi (2010). Esta postura es controversial por que además de usar sin definir el término *modelo contable*, lo asocian con los diversos aspectos que son objeto de la regulación contable y se convierten en pautas, “patrón” o “guía” de actuación profesional; al respecto, si bien un modelo es un patrón que representa una realidad, no todos los patrones son modelos y el hecho de que la regulación se refiera a patrones de reconocimiento de hechos, medición de rubros y presentación de estados financieros no hace que lo regulado se convierta en un *modelo contable* como representación de la realidad objeto de modelación contable.

Una tercera postura es la defendida por los autores que relacionan de manera implícita el “modelo contable” con la “norma contable”, tales como López (2009), Pateiro y Rodríguez (2004) y Corona y García (2004). También es cuestionable esta postura ya que si bien las normas son una guía para la elaboración de los estados contables; en estos textos, el concepto de modelo contable se supone como una forma de proceder o como la representación uniforme del proceso y no como la representación de la realidad contable estudiada desde el punto de vista científico y práctico.

Matriz 4

Usos del concepto de modelo contable (autores en el contexto de la regulación contable)

Autor y fecha	Descripción
Mueller, Gerhard; Gernon, Helen y Meek, Gary (1999)	No existen dos países que tengan prácticas de contabilidad financiera idénticas. Para cada país, existe una mezcla única de variables locales que de manera conjunta han influido sobre el patrón del desarrollo contable en ese país. ... a nivel general, se pueden identificar principalmente cuatro modelos contables (...): modelo británico-estadounidense-holandés, modelo continental (Europa continental y Japón), modelo sudamericano (América latina con la excepción de Brasil, modelo de economía mixta, modelo de normas internacionales y hace referencia a la contabilidad de los países comunistas. (pp. 11-16)
Pérez R., Jorge (2003)	Documento que repasa los aspectos más relevantes de la estructura conceptual del modelo contable IASB frente al vigente en nuestro país, expone las razones legales, fiscales y empresariales que explican las diferencias entre la regulación contable en España y la de los países de cultura anglosajona, para posteriormente presentar un análisis comparativo de las diferencias más significativas que las entidades de crédito españolas encontrarán al elaborar su información financiera pública bajo el entorno IASB frente al ordenamiento español, para, por último presentar un análisis cualitativo de los impactos más significativos que, tanto a efectos de estados financieros públicos como de supervisión bancaria, supondrá la implementación del nuevo modelo de información financiera pública.
Escudero, María E., Pateiro R., Carlos y Rodríguez, Francisco J. (Coords) (2004)	El primer problema que surge ante la armonización en el ámbito internacional es el de delimitar el modelo a seguir. A este respecto la <i>International Organization of Securities Commissions</i> (En adelante, IOSCO) encargó en 1995 al <i>International Accounting Standards Committee</i> (en la actualidad, <i>International Accounting Standards Board</i> , en adelante, IASB) la tarea de elaborar un cuerpo básico de normas contables que pudieran ser aceptadas en los mercados financieros internacionales. En diciembre de 1998 concluyó la elaboración del grupo básico de normas contenidas en el acuerdo IASB-IOSCO, habiendo finalizado esta última organización el estudio de las Normas Internacionales de Contabilidad (En adelante, NIC) emanadas del IASB, que han sido finalmente recomendadas, en su práctica totalidad, para la preparación de los estados financieros de las multinacionales para las ofertas transfronterizas.
Corona R., Enrique y García, Fernanda (2004)	La Unión Europea ha modificado su modelo contable, en el ámbito de las normas del IASB, en una doble dirección: modificando sus Directivas y adoptando el citado Reglamento 1606/2002, que articula la aplicación directa de las indicadas normas internacionales. La decisión de aplicar las normas del IASB en lugar de otras opciones. (...) las Directivas contables europeas, que en su momento

Matriz 4 (cont.)

		fueron útiles, aparte de no ser aplicables directamente no constituyen un conjunto normativo adecuado en términos de armonización contable, entre otros motivos, porque contienen reglas excesivamente generales y un exceso de opciones.”
Villacorta Miguel (2004)	H., A.	Los partidarios del supuesto contrario no consideran posible cubrir las necesidades de los diferentes usuarios de la información contable con el empleo de un único modelo contable. Para ellos no es posible obtener información útil para todos los usuarios con un único Marco Conceptual, por el contrario, cada marco teórico permite satisfacer únicamente las necesidades de un solo usuario. Esta corriente está fundamentada en las mismas razones argumentadas por las antiguas doctrinas, que enunciaban la imposibilidad de atender a todas las situaciones y usuarios con la teoría general de contabilidad, necesitando sistemas contables para satisfacer los diferentes usuarios.
Cea García, José Luis (2005)		Análisis del marco conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros (MC) del modelo de regulación contable internacional IASB. La pretensión última de esta obra es poner de manifiesto lo que puede aportar realmente el MC. IASB al proceso de reforma del modelo de regulación contable española, como consecuencia de la decisión tomada por la UE de ir a un sistema de información contable en armonía con las normas del modelo IASB.
Montes Carlos Montilla Omar y Mejía S., Eutimio (2008)	S., A.; G., S., Eutimio	Un marco conceptual contable es un fundamento teórico que, a manera de constitución, guía el desarrollo de la regulación normativo-técnico de la profesión. El marco utiliza un itinerario lógico deductivo y, a través de la inferencia, deriva desde los postulados superiores del entorno y los propios del sistema contable, los estándares contables asociados a finalidades concretas. Se puede calificar el sistema como teleológico. El presente artículo analiza de manera esquemática las guías conceptuales en el proceso de preparación y presentación de estados financieros.
Ramírez Helio y Suárez B. Luis E. (2008)	E., F. y B.	El modelo contable financiero internacional que se aplica en más de cien países del mundo denominado Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS) y las NIIF o IFRS para PYMES, son considerados de gran importancia por el grado de estandarización o uniformidad. La presente ponencia aborda el estudio de las bases y fundamentos de las NIIF, para lo cual toma como punto de partida los principios de contabilidad americanos USGAAP y el marco conceptual diseñado por FASB, que tienen muchos aspectos en común con las NIIF o IFRS.
López, Cesar O. (2009)		La <i>International Organization of Securities Commissions</i> (en adelante IOSCO) en 1995 encargó a la entonces <i>International Accounting Standards Committee</i> (en adelante IASC) que en la actualidad se denomina <i>International Accounting Standards Board</i>

Matriz 4 (cont.)

	(en adelante IASB), la tarea de elaborar un cuerpo básico de normas contables que pudieran ser aceptadas en los mercados financieros internacionales y, por tanto, aplicadas por las empresas que desearan que sus valores cotizaran en los dichos mercados
Rodríguez, Hernán (2009)	FASB y el IASB proponen un nuevo modelo de contabilidad de arrendamiento en un “Documento de Debate y Puntos de Vista sobre Arrendamientos” emitido el 19 de marzo de 2009. ¿Cuál es el modelo general en el documento de debate, y cómo se compara con la actual Contabilidad de Contratos de Arrendamiento de los PCGA de EE.UU.? FASB y el IASB tentativamente decidieron adoptar un enfoque donde en la contabilidad del arrendatario se le requiere reconocer.
Díaz, Teresa y Suardi, Diana (2010)	Se denomina modelo contable al conjunto de criterios que se emplean para elaborar los estados contables. Los modelos contables son diseñados con el propósito de comprender y estudiar la situación y evolución patrimonial de los entes y, en general, se establecen a partir de la definición de algunas cuestiones contables esenciales, tales como: la unidad de medida, el capital a mantener y los criterios de medición aplicables para medir el patrimonio al cierre de cada período.

Fuente: Elaboración propia con base en la revisión documental del periodo 1999-2012 (Ver Anexo 3)

Dentro de este segundo grupo se encuentran como segundo subgrupo para el análisis preliminar del discurso, los organismos emisores de normas en el ámbito de la regulación contable (Grupo 2-Organismos emisores de normas contables). Como organismos representativos fueron considerados *International Accounting Standards Board (IASB)*, *Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)* y el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), como entes privados, y a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de Colombia, como ente público.

En este contexto prevalece la situación de vaguedad en referencia al término *modelo contable*, es decir que utilizan el término en el texto pero no lo definen de manera explícita, evidenciando la macrorregla de la supresión (van Dijk, 1978) mediante la cual se asume que no es necesario definir el término dado el conocimiento común que se presume existe por parte de los miembros de la comunidad para la cual se emite el discurso contable.

Estos emisores coinciden en muchos aspectos de sus marcos conceptuales o en la presentación de los cuerpos normativos como discurso; en ellos además de la situación de vaguedad señalada anteriormente, se presenta una diáspora de significados atribuidos al término *modelo contable*, tales como “marco conceptual” (*International Accounting Standards Board-IASB*), “cuestiones de medición” (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales-ICAEW*), “Estándares Internacionales de Contabilidad Financiera” (Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios -Colombia-), “modelo contable del IASB” y “normas contables” (Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas-ICAC, 2002). En la Matriz 5 se describe el uso del término *modelo contable* en los discursos de los organismos reguladores en el campo contable.

Matriz 5

Usos del concepto de modelo contable (organismos emisores de normas en el contexto de la regulación contable)

Autor y fecha		Descripción
Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas-ICAC (2002)	de y de	Pero es que, además, la estrategia contable de la Comisión que, en definitiva, supone la implantación del modelo contable del IASB, ofrece una oportunidad inigualable para producir la síntesis de las dos tendencias, anteriormente apuntadas, relativas a la cuestión esencial de la legitimidad para la producción de normas contables. En efecto, en cuanto procedentes del IASB las NIC tienen una connotación puramente técnica y privada, pero si dichas normas se incorporan al Derecho contable a través de la forma expuesta en los apartados 1.5 y 1.6 del presente informe, esto es, derivan de las fuentes de producción normativa propias de nuestro actual Derecho contable, tendrían una connotación pública.
<i>International Accounting Standards Board-IASB</i> (2004)		El modelo contable utilizado para la preparación de los estados financieros estará determinado por la selección de las bases de medida y del concepto de mantenimiento de capital. Los diferentes modelos contables tienen diferentes grados de relevancia y fiabilidad (...). Este <i>marco conceptual</i> es aplicable a una amplia gama de modelos contables, suministrando una guía al preparar y
<i>International Accounting Standards Board-IASB</i> (2004)		presentar los estados financieros por medio del modelo escogido. En el momento presente, no hay intención por parte del Consejo del IASC de prescribir un modelo particular, salvo circunstancias excepcionales

Matriz 5 (cont.)

<i>Institute of Chartered Accountants in England and Wales- ICAEW (2010)</i>	Cuestiones de medición en la información de la empresa para mercados financieros en el marco de la teoría de la firma.
Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios - Colombia- (2012)	Documento estratégico y de apoyo a la aplicación de los Estándares Internacionales de Contabilidad Financiera, denominado Conceptos Generales de Normas Internacionales de Información Financiera. Se pretende ilustrar, ejemplificar y ampliar conceptos, políticas y prácticas definidas para el reconocimiento, medición y presentación de la información financiera bajo las NIIF, considerando para cada caso los temas que son más relevantes para las empresas prestadoras de Servicios Públicos

Fuente: Elaboración propia a partir de los informantes (Ver anexo 4)

En este análisis preliminar es de destacar que pese a la indefinición recurrente del término *modelo contable*, es decir de no asumir una conceptualización al utilizar éste, para los organismos reguladores contables, el significado de modelo está asociado con las normas que permiten la elaboración y presentación de los estados financieros.

En el grupo de los practicantes contables, debido a la escasa producción publicada por parte de sus representantes, se aplicó una encuesta (entre marzo y junio de 2012) a profesionales de distintos países sobre el concepto de “modelo contable” para así tener un texto escrito donde se identificaran los diversos planteamientos sobre “modelo contable”. En la Matriz 6 se presenta la opinión agrupada por similitudes de los practicantes que respondieron la encuesta referida anteriormente.

Matriz 6

Significado de modelo contable para los Practicantes (Por categorías)

Grupo de Informantes	Definición
1	Proceso mental relacionado con la representación de la realidad
2	Estructuras o esquemas de conceptos
3	Sistema contable
4	Conceptos, principios y guías técnicas
5	Procesos y procedimientos para el registro
6	Estados financieros o cuentas anuales

Fuente: Elaboración propia a partir de los informantes (Ver anexo 5)

Los profesionales asocian el concepto de “modelo contable” con distintos significados sin que sea posible sospechar un consenso. Es así como algunos lo entienden como una representación mental de la realidad, otros como un esquema conceptual, como sistema contable, como criterios y, finalmente, los demás lo entienden como los estados financieros (especialmente, estado de situación y estados de resultados). Esto demuestra como los practicantes ante un término no definido por los académicos contables, lo interpretan desde distintas posturas a veces contradictorias generando vaguedad y ambigüedad. Se dificulta así, la comprensión de la realidad modelada y el conocimiento de los modelos contables, situación que regularmente se resuelve con la ignorancia de esta problemática cognitiva o con el uso del sentido común.

Los primeros atisbos del discurso sobre *modelo contable* regularmente se asocian con el uso del término y, dada la inexistencia de una definición previa, se evidencia mayor tendencia a la vaguedad entre los autores-organismos en el contexto de la regulación contable así como entre los practicantes; el uso del término en referencia está asociado en su significación con procesos de emisión de la normatividad “modelo” o patrones de actuación, respectivamente. Sin embargo, la vaguedad a pesar de ser menor entre los académicos que en los otros dos grupos de agentes sociales (autores-organismos en el contexto de la regulación y practicantes profesionales) también existe entre estos, y es en este grupo donde es más impactante la ambigüedad en su manifestación de desacuerdo en la conceptualización del término dado el nivel de formación que esgrimen sus representantes.

En los discursos de los tres grupos de agentes contables anteriormente señalados (académicos, autores-instituciones en el contexto de la regulación y practicantes) donde se ha referido el término de *modelo contable*, se encuentran inmersos aspectos relacionados con la naturaleza de los procesos cognitivos que se generan a partir de sus contenidos producidos y emitidos; dichos procesos se evidencian cuando los autores hacen referencia al conocimiento y a la realidad

que es representada en los modelos. Se observa que evidentemente al hacer referencia al contexto teórico bajo el cual los discursos se producen y emiten, se reconoce que los autores optan por defender determinados enfoques, significados y creencias, desencadenando consecuencias en materia de interpretación y construcción de la realidad.

Es de notar que en el discurso sobre modelo contable de algunos de los autores consultados, no existe explícitamente una definición del término, pero algunos de éstos le relacionan implícitamente con diversos significados (patrón de actuación, conjunto normativo, entre otros) y al utilizarlo asumen creencias, supuestos o asunciones que comparten con otros miembros de la comunidad contable.

El encuentro entre discursante y receptores del discurso puede generar consecuencias precisamente en los procesos de emisión-recepción dado que “el discurso es obviamente una forma de acción” (van Dijk, 2008, p. 28); este autor, sustenta que los actos comunicativos (entre los que se encuentra el discurso) “son cosas que hacemos con palabras y que usualmente realizamos más o menos intencionalmente y con un propósito determinado”. Por tanto los discursos tienen tanto intencionalidades como consecuencias (van Dijk, 2008).

En los discursos sobre modelo entran en juego las creencias sobre lo que se entiende por el conocimiento y el mundo real, es decir entran en juego las maneras o modos como es percibido, concebido o representado el mundo y su relación con él en materia de cognición. Las creencias socialmente compartidas o modelos son formas de interpretar el mundo presentes en el discurso sobre *modelo contable*, definen cómo es el mundo real y su comprensión mediante procesos de cognición. Al respecto escribe van Dijk (2009, p. 166) que “las creencias sociales son igualmente patrimonio de la mayoría de los miembros individuales de grupos y culturas, y por tanto influyen también sus creencias personales sobre los acontecimientos del mundo, es decir sus modelos”; acota este autor diciendo que “entender o interpretar un texto es (re)construir tales modelos” (ob. Cit., p. 164).

El discurso desde un enfoque sociocognitivo involucra a diversos actores sociales, los que varían en sus papeles, regularmente; en consecuencia, en la producción del discurso se hace referencia a un discursante, en tanto que en la emisión (por parte del discursante) y la recepción (por parte del usuario o receptor) se encuentran discursante y emisor compartiendo unos códigos y desencadenando unas implicaciones o consecuencias que parten de ciertas intencionalidades. En este encuentro confluyen las intenciones y los propósitos que se persiguen con la emisión del discurso, en él se comparten socialmente creencias, asunciones, interpretaciones y representaciones mentales que tienen implicaciones en la vida de los individuos y colectividades, pues “puede suponerse que la producción o la comprensión de oraciones, palabras, estilo, retórica o argumentación deberían asimismo entenderse como acciones.” (van Dijk, 2008, p.p. 29-30).

La reproducción del discurso conlleva la defensa de ciertas formas de interpretación, conocimiento, ideologías, normas, valores y actitudes sobre los objetos a los cuales se refiere el discurso; en su relación con el discurso, el conocimiento se define como “la estructura mental organizada conformada por las creencias fácticas compartidas de un grupo o una cultura, ‘verificadas’ (o que podrían ser verificadas) mediante los criterios de verdad (históricamente variables) de ese grupo o cultura” (van Dijk, 2009, p. 258).

La dimensión sociocognitiva desde van Dijk (2012) hace referencia a los aspectos macro de la producción y procesamiento del discurso más que desde lo micro o de la utilización de la lingüística. Desde esta dimensión, van Dijk (2008, p. 36) hace referencia al conocimiento y a “las creencias personales o socialmente compartidas” y al contexto en el que se difunden mediante actos de habla; igualmente, van Dijk hace referencia a “los procesos y representaciones mentales que implica el uso del lenguaje” (2012, p. 317) y a los modelos contextuales representados en el “conocimiento y las creencias personales o socialmente compartidas” (2008, p. 36). En síntesis, desde la dimensión sociocognitiva se intenta explicar cómo los participantes del discurso

desarrollan sus procesos cognitivos (retener, recordar, almacenar y reproducir, entre otros).

Desde la perspectiva crítica de van Dijk (2009) con el discurso y los diversos elementos que lo componen, existen intencionalidades que se pretenden de manera consciente por parte de los agentes discursantes; ello indica que los supuestos compartidos en el discurso pretenden alcanzar unas finalidades que van desde la persuasión hasta “... los profesores controlan el discurso académico, los periodistas el discurso de los *media*, los abogados el discurso legal, y los políticos el discurso de la planificación y otros discursos de sesgo político” (van Dijk, 2009, p. 158). Desde esta perspectiva, en el discurso académico se esgrimen argumentos o supuestos a favor de ciertas creencias que son difundidos de manera intencional (aunque no siempre de manera consciente) por parte de un discursante, razón por la cual los miembros de una comunidad académica (académicos) se constituyen no sólo en individuos que comparten conocimiento con otros, sino en controladores del discurso agenciando ciertas formas comprensivas de la realidad.

La importancia de identificar las diversas creencias o asunciones inmersas en el discurso sobre “modelo contable” promueve la necesidad de su análisis desde la propuesta de van Dijk dadas las implicaciones que estos supuestos tienen para el desarrollo del pensamiento contable. Estas asunciones o supuestos que se planteen o defiendan en el discurso tendrán no sólo intencionalidades sino, también, consecuencias desde un punto de vista pragmático; de contera, la importancia del discurso estriba en que “una vez somos capaces de influenciar las creencias sociales de grupo, podemos controlar indirectamente las acciones de sus miembros” (van Dijk, 2009, p. 166).

El modelo mental o contextual desde van Dijk enunciado anteriormente, las mencionadas asunciones se asimilan a lo planteado por Chua (1986, p. 603) como las diversas creencias o “supuestos filosóficos (metateóricos) que las teorías comparten”⁸ desde los enfoques denominados “pensamiento contable principal”⁹

⁸ Idioma original inglés: *The philosophical (meta-theoretical) assumptions that theories share.*

⁹ Idioma original inglés: *Mainstream accounting thought.*

(p. 606), “la alternativa interpretativa”¹⁰ (p. 613) y “la alternativa crítica”¹¹ (p. 618). Al respecto, Chua propone “tomar conciencia del modelo o los modelos que dominan y penetran su pensamiento y acción”¹² como “primer paso para la comprensión de los hombres”¹³ (p. 601) y el examen de dichas asunciones dado que los investigadores “a menudo dan por sentado y de manera subconsciente las ponen en práctica”¹⁴ (p. 602).

Para Chua (1986, p. 603) dichos supuestos incluyen cuestiones sobre la ontología del mundo social, la epistemología, la naturaleza humana y la metodología; en el estudio de las perspectivas de la investigación contable Chua las separa referenciando “los supuestos subyacentes sobre el conocimiento, el fenómeno empírico que se estudia y la relación entre la teoría y el mundo práctico de los asuntos humanos”¹⁵ (ob. Cit, p. 603).

Como unidad de análisis se hace necesario connotar que el discurso se hace presente en los textos orales y escritos de diversos autores y es necesario identificar su producción y emisión en contextos donde cobra significado aún sin ser definido, en donde es posible identificar las asunciones o supuestos que lo cimentan cuando es compartido. En la presente investigación, el discurso sobre “modelo contable” se denota en los textos donde se presentan los siguientes criterios de inclusión:

- 1) Se utiliza el término *modelo contable* en alguna parte componente del texto que lo refiere
- 2) Se relaciona el término *modelo contable*
- 3) Se plantean de manera explícita o implícita, supuestos relacionados con el significado del término, el proceso de conocimiento que implica la formulación del modelo (lo cognitivo), la realidad o fenómeno objeto

¹⁰ Idioma original inglés: *The interpretative alternative*.

¹¹ Idioma original inglés: *The critical alternative*.

¹² Idioma original inglés: *The bringing to consciousness of the model or models that dominate and penetrate their thought an action*.

¹³ Idioma original inglés: *The first step to understanding of men*.

¹⁴ Idioma original inglés: *Are often taken for granted and subconsciously applied*.

¹⁵ Idioma original inglés: *To underlying assumptions about knowledge, the empirical phenomena under study, and the relationship between theory and the practical world of human affairs*.

del proceso de modelado (lo óntico) y la relación entre modelo y realidad (lo relacional).

El interés por identificar las creencias o los supuestos inmersos en el discurso sobre modelo contable, impulsa la necesidad de un análisis con base en la propuesta de van Dijk desde una dimensión sociocognitiva (2008 y 2012) y un enfoque crítico (1998 y 2009), aportes que han permitido configurar el concepto de perspectiva sociocognitiva y crítica desde dicho autor.

En ese orden de ideas, desde la dimensión sociocognitiva se privilegia el contexto de producción y emisión del discurso, y se le concibe como creencias, enfoques o visiones que hacen referencia precisamente a los constructos subjetivos (van Dijk, 2012) que hacen posible el discurso y se refieren a eventos en diversos niveles. Al observar que existen creencias, enfoques o visiones que se agencian al utilizar el término *modelo contable*, es menester precisar que hacen referencia al conocimiento (modelación), a la realidad modelada y a la relación conocimiento (modelación)-realidad.

Es importante valorar las creencias o supuestos mediante los cuales se le brinda un sentido o significado al concepto de *modelo contable*, para lo cual es necesario identificarlas en el discurso de quienes utilizan el término de modelo contable en sus textos escritos y publicados; clasificarlas según las categorías que entran en juego. Regularmente, “los supuestos en su totalidad son presentados como dicotomías estrictas”¹⁶ (Chua, 1986, p. 626), por tanto, se requiere examinarlas con base en el análisis del discurso desde una dimensión sociocognitiva (van Dijk, 2008 y 2012) y evaluar las posibles consecuencias del uso de tales creencias, desde el enfoque crítico del discurso (van Dijk, 2003 y 2009).

En este contexto, el investigador se plantea como objetivo general valorar el discurso sobre modelo contable a partir de las creencias o supuestos presentes en éste y las posibles consecuencias de su emisión por parte de los miembros de la comunidad contable con base en la dimensión sociocognitiva y el enfoque crítico

¹⁶ Idioma original inglés: *All the assumptions are presented as strict dichotomies.*

de van Dijk. Se considera al discurso como un fenómeno social compartido por la comunidad contable que contiene creencias que se comparten y deriva en consecuencias a partir de su uso individual, grupal, social y cultural. El discurso es un elemento que integra los contextos, las creencias, las definiciones, las relaciones y las interacciones entre los diversos sujetos cognoscentes de la comunidad en que se produce, emite y usa.

Para alcanzar este objetivo es necesario pensar en algunas estrategias que se expresan como los objetivos específicos de la investigación en los siguientes términos:

- 1) Identificar las diversas creencias compartidas presentes en el discurso sobre modelo contable por parte de los miembros de la comunidad contable
- 2) Categorizar las diversas creencias compartidas en dimensiones del discurso asumidas en los textos que componen el discurso sobre modelo contable
- 3) Analizar los diversos tipos de creencias compartidas en torno a categorías de lo conceptual, cognitivo y óntico presentes en los textos sobre modelo contable
- 4) Evaluar las posibles consecuencias del uso de las creencias compartidas en la emisión del discurso sobre modelo contable.

La discusión en cuanto a la construcción y emisión del discurso sobre el concepto de “modelo contable”, desde su perspectiva sociocognitiva, bajo la cual el texto posibilita la producción y comprensión de una información textual mucho más compleja, demanda una posición frente a las diversas expresiones del conocimiento. El investigador asume la postura de van Dijk para el análisis de los textos en un marco integrado, donde las conexiones mutuas de las proposiciones relativas a la definición de modelo contable están contextualizadas en función de darle sentido al discurso.

En cuanto a la postura epistemológica del investigador para el desarrollo del análisis, se asume con van Dijk

(U)na teoría relativista del conocimiento, de acuerdo con la cual todo conocimiento es relativo a su grupo o cultura. Cualquier creencia que ‘nosotros’ (miembros de nuestro grupo) podamos sostener como verdadera, y que sea compartida por cada uno de los miembros de nuestro grupo, podría en principio ser tildada por otros de falsa o como una opinión (1998, p. 58).

En cuanto a la postura ontológica del investigador, se supone que el discurso tiene existencia como un fenómeno social que dependerá de la interacción entre los sujetos y es en esta interacción donde se van compartiendo las creencias como elementos activos de la cognición que pueden conllevar la asunción de acuerdos o la imposición de formas de pensar y actuar en términos ideológicos.

Propósito de la investigación

Los discursos de una disciplina no deben limitarse a producir meros enunciados o definiciones sin conexión, por el contrario como una acción social deben pretender modificar el conocimiento y, eventualmente, el comportamiento de los interlocutores (lectores o usuarios del discurso). Es por ello que se requieren unas condiciones que garanticen el éxito de los actos del habla, entendido como el impacto en el conocimiento de los participantes y sus interacciones.

La disciplina contable presenta diversos discursos sobre tópicos tales como ciencia contable, teoría contable, modelo contable y sistema contable, los cuales en muchas ocasiones han sido reducidos a meros enunciados sin mayor impacto hacia la comunidad. En el caso del término *modelo contable* podría decirse que este es un concepto neural para la ciencia contable, pero su tratamiento discursivo no ha sido adecuado dado que no ha sido objeto de análisis o reflexión de manera suficiente en relación con los supuestos que se agencian por parte de los académicos, las intencionalidades de los discursantes y sus consecuencias en la comunidad contable.

Por tanto, para la disciplina contable es importante abordar la problemática del discurso sobre modelo contable desde la macroestructura que permite

reconocer la coherencia, las categorías y los sentidos, y de esta forma privilegiar las estructuras argumentativas para minimizar el reduccionismo actual de estos discursos. El acercamiento al discurso sobre modelo contable permitirá comprender las categorías, las premisas y las conclusiones subyacentes en su formulación, como una estructura global que vincula el conocimiento con la realidad y permite la interacción entre académicos, practicantes y organismos reguladores como miembros de la comunidad contable.

La escasa interacción entre los participantes de la comunidad contable en la producción del discurso sobre modelo contable, tiene consecuencias en la generación de intertextos que enriquezcan y cualifiquen dicho discurso y podría generar consecuencias irreversibles para la práctica, el pensamiento y la formación contable. Igualmente, la débil estructuración de un estado del arte en torno al discurso sobre modelo contable, y la inexistencia de un estudio sobre las categorías subyacentes en los escritos donde se da uso del término *modelo contable*, es una señal de que aún la contabilidad como disciplina se encuentra en sus primeros pasos para acordar sus nociones científicas fundamentales.

Igualmente, el continuar con un discurso sin una vigilancia epistémica ni analítica en torno a conceptos neurales como el de modelo contable, representa un alto riesgo para el desarrollo científico de la contabilidad ya que defender uno u otro punto de vista, vale decir, defender algunos supuestos relacionados con la modelación de la realidad, tiene consecuencias en la vida académica, investigativa y laboral de la disciplina contable, pues como se ha venido planteando, el discurso como acto de habla implica acciones e interacciones como consecuencias.

Bajo estos preceptos, con esta investigación se pretende subsanar no sólo el vacío conceptual que existe en torno al concepto de modelo contable, sino también aportar una guía para reconocer, analizar y valorar las posturas subyacentes en el discurso (genéricamente) o los discursos (particularmente) que en Contabilidad toman como objeto de definición, diferenciación y reflexión al término de *modelo contable*. Adicional a la comprensión de las creencias que como fundamentos categoriales del discurso sobre modelo contable, componen el

modelo contextual, se pretende incursionar en el estudio de los impactos que tiene el uso individual, grupal, social y cultural de las mismas, desde la intencionalidad de los emisores del discurso.

De acuerdo a lo anterior, con esta investigación se podría permitir, parafraseando a Chua (1986), que los investigadores contables puedan verse representados en esas categorías de creencias que comparten y con ello brindarles un estudio con el que puedan identificar las consecuencias de adoptar una posición determinada.

Como efecto colateral, esta investigación pretende aportar, a la disciplina y a la educación contable, una interpretación de los diversos planteamientos en el contexto de la teoría de los modelos contables, ofreciendo una alternativa para reconocer las diversas tendencias del discurso que sobre modelos contables se producen y emiten en el campo de la Contabilidad, incluso en períodos posteriores. Bajo este reconocimiento se brinda a los académicos, autores-organismos en el contexto de la regulación y a los profesionales practicantes, una posibilidad para desarrollar la interacción social que permita mejorar la calidad de los textos en un contexto donde el término de *modelo contable* manifiesta, desde sus nociones (implícitas y explícitas), los síntomas inequívocos de una situación propiciada por la hegemonía del sentido común, del pragmatismo, los cuales se han identificado como vaguedad, ambigüedad y desconocimiento de sus elementos fundantes.

CAPÍTULO II

EL CONCEPTO DE “MODELO CONTABLE”: EL DISCURSO, SUS EXPONENTES, LAS CREENCIAS QUE LO FUNDAMENTAN Y SUS CONSECUENCIAS

La investigación que se presenta en este trabajo se circunscribe al análisis del discurso sobre modelo que se ha producido y emitido por parte de la comunidad contable, como un camino para comprender las creencias compartidas por los miembros de ésta en el discurso sobre modelo contable en aspectos tales como las nociones de “modelo”, “conocimiento”, “realidad” y las relaciones entre estas. Por esta razón es necesario presentar la base teórica que la fundamentará y permitirá las aproximaciones al discurso sobre modelo contable.

Los fundamentos para el desarrollo de este trabajo intelectual estarán proveídos por van Dijk en tres aspectos relevantes a saber: la noción de discurso, las creencias compartidas del discurso y las consecuencias del discurso. Los dos primeros aspectos se abordarán desde una visión sociocognitiva, en tanto que el tercero se asumirá desde una visión crítica.

Para llevar a cabo esta fundamentación se hará referencia a cuatro aspectos: unos antecedentes (la interacción con otros investigadores); en segunda instancia, referentes del discurso (en general, contable y sobre modelo contable); posteriormente, el discurso, creencias y consecuencias (desde van Dijk), y una alusión al concepto de modelo (en general y contable).

La interacción con otros investigadores

Realizando un seguimiento a las tesis doctorales, es posible concluir que el término de modelo contable y los diversos aspectos que invoca, no han sido objeto de investigación ni de reflexión en este nivel de estudios. El término es utilizado,

especialmente para hacer referencia a los patrones normativos emitidos por entes de regulación y los denominan “modelo IASB”, “modelo FASB”, “modelo IFAC”, entre otros. Otra forma en que lo mencionan es para identificar los sistemas contables utilizados en los diversos países o grupos de países, es así como se refieren a “modelo contable europeo”, “modelo contable argentino”, “modelo contable latinoamericano”. Igualmente, el término “modelo contable” se utiliza para enunciar los procesos contables tales como la depreciación, la medición o la valoración, haciendo referencia a “modelos de depreciación”, “modelos de medición de activos” o “modelos de valoración de empresas”.

A continuación se realiza una breve descripción de las tesis doctorales vinculadas con la presente investigación de los autores López (1999), Mendoza (2005) y Núñez (2013) en las cuales se utiliza el término *modelo contable* y aunque dichos autores no lo definen explícitamente, existen elementos implícitos que permiten aseverar que los autores manejan alguna noción de este concepto.

En la Tesis doctoral de Elviz Daniel Núñez Barrios (2013) de la Universidad Complutense de Madrid, denominada “Análisis dinámico de la rendición de cuentas de las comunidades autónomas y los organismos de control externo” cuya pretensión era determinar las perspectivas y tendencias de la rendición de cuentas, plantea que “al relacionar el entorno general de las cuentas públicas con la responsabilización, merece destacar la formulación de objetivos generales del modelo contable de España orientado al paradigma de la utilidad de la información y de la rendición de cuentas” (p. 317). Este autor se refiere no a modelos contables como representación sino, más bien, a sistemas contables de información presupuestal y conexos con la contabilidad pública. Esta investigación reafirma la idea de que el término “modelo contable” se utiliza como sinónimo de sistema de información contable contribuyendo a la situación de ambigüedad en el uso del término.

En la tesis doctoral de Mendoza (2005) de la Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado, denominada “Crítica al enfoque tradicional de la contabilidad” si bien no se aborda el concepto de modelo contable como objeto de investigación se

encuentran dos aspectos relacionados con el mismo: una alusión a las variables contables y una crítica al modelo contable.

En primera instancia, el autor plantea las variables contables (internas) y su relación con las normas internacionales de contabilidad, bajo la premisa de que “la variable originaria es el evento, el hecho contable que da lugar a la generación de la norma” (p. 215), significando que los diversos eventos o hechos contables direccionan el proceso de emisión de normas contables y son la causa que deriva en la norma particular que rige para ese hecho concreto.

En segunda instancia, en la tesis en referencia se encuentra una “crítica al modelo comunicacional en contabilidad” donde Mendoza (p. 254) tiene en cuenta los siguientes aspectos que asume desde su crítica:

- i) ... desde la generación de la serie de datos hasta la conformación del sistema de información contable, por parte del emisor es poco el control que se tiene ...”
- ii) “la información que se genera está vinculada al desempeño financiero, bajo el modelo patrimonial, la comparabilidad es muy baja, deja de lado el desempeño económico y social de la entidad.”
- iii) “entre el emisor y el receptor se genera una asimetría evidente, que deja en desventaja al receptor ...

Es importante destacar que los aspectos i) y iii) se relacionan con el concepto de sistema contable aún cuando están relacionados con el concepto de modelo contable; por su parte, el aspecto ii) se refiere a las variables del modelo contable y se critica que se orienten a los aspectos financieros de una entidad, ignorando los aspectos económicos y sociales de ésta. Se evidencia nuevamente, que el investigador presenta vaguedad en el uso del término “modelo contable”.

Finalmente, en la tesis doctoral de López (1999) que se denomina “Captación e interpretación en contabilidad” de la Universidad de Granada (España) se encuentra un capítulo que contextualiza el discurso sobre modelo contable, bajo el título “las representaciones contables” (punto 4.2.), en el cual se plantean los aspectos que comprende el fenómeno de la representación en contabilidad en torno al fenómeno de

la circulación con base en el lenguaje contable y los modelos que permiten tal representación.

En el acápite intitulado “modelos de representación contable” (Punto 4.2.3.), hace referencia a la cuenta, los estados contables y a las nuevas formas representativas como elementos del sistema de representación contable.

En primera instancia López (1999, p. 421) manifiesta que “la cuenta es el resultado de un proceso de síntesis, donde sólo van a recoger las características relevantes según el fin o los fines perseguidos”; continua planteando este autor que los estados contables se asimilan a modelos contables (p. 424) y que las nuevas formas representativas se refieren a las “aportaciones existentes sobre modelos que recojan los fenómenos de circulación de valor” (p. 425), haciendo mención al desarrollo de la teoría circulatoria efectuada por García G. (1979), “los grafos, o representación sagital, y las matrices” (p. 426) mencionando a los profesores Gomberg, Mattessich, Cañibano, contabilidad de flujos y fondos citando a los profesores Schneider y Doderó, así como la representación tetralista, que representa cinco transacciones contables.

Haciendo referencia a la contabilidad pluralista, López (1999, pp. 432-433) invocando la necesidad de recoger todos los aspectos que afectan los subsistemas de la empresa (producción, inversión, financiación y desinversión) plantea que este modelo puede responder a esta realidad y necesidad. Sin embargo, es necesario destacar la posición ecléctica del autor frente al término modelo contable, al plantear que

La adopción de un modelo u otro proporcionará bases diversas para poder interpretar la fenomenología económica de la empresa. Si, como hemos señalado con anterioridad, las transacciones reflejan la circulación de valor entre transactores en la entidad económica, y desagregamos la actividad en varias unidades funcionales, habremos de analizar cómo afecta cada transacción a cada una de esas unidades (...) (p. 433)

Se observa en esta aseveración el reduccionismo que el autor hace de los modelos contables a asuntos de tipo económico, así como a subsistemas de tipo económico y financiero; aun cuando hace referencia a la circulación de valor, es

notable que en su discurso deja de lado los aspectos de tipo social. Adicionalmente, se tipifica la situación de vaguedad en cuanto a la falta de asignar un significado específico que identifique el sentido que se le da al concepto de modelo contable en diversos contextos (académico, laboral, regulador e investigativo, entre otros).

El discurso como construcción y medio para la interacción social

Existen diversas formas expresivas por medio de las cuales los seres humanos interactúan en comunidad y generan valores que les permiten decidir y actuar colectivamente, bien se trate de contextos académicos, científicos o sociales, compartidos. Mediante estas formas expresivas se utiliza el lenguaje y el habla, como medios para la interacción entre sujetos o seres humanos que realizan actos comunicativos.

Un contexto comprensivo para estas formas expresivas lo brinda Habermas (2010) al plantear la noción de acción comunicativa, diferenciándola de otras acciones como la instrumental, teleológica y dramática, entre otras. La acción comunicativa tiene significancia en que los seres humanos intentan satisfacer sus deseos y necesidades manipulando su entorno a través de la institucionalización de un conjunto de normas y reglas, y “un *medio lingüístico* en que se reflejan como tales las relaciones del actor con el mundo” (Habermas, 2010, p. 129).

La evolución social se genera a partir de las contradicciones que se presentan entre la acción comunicativa y la acción instrumental y por eso al establecer las interrelaciones o relaciones con el mundo, los seres humanos utilizan un medio lingüístico para transformar su mundo; entonces las acciones de los seres humanos como actores sociales son definidas por los actos del habla y de ahí que el entendimiento lingüístico sea un mecanismo de coordinación de la acción, en una clara relación dialéctica entre lo comunicativo y lo instrumental.

La acción comunicativa es una abstracción que supera el lenguaje contenido en ésta y debe ser abordada sin lugar a confusión, también debe ser estructurada sin limitar el papel trascendental que juega el lenguaje en el desarrollo de la

comunicación, en la interacción que demandan los actos de habla. En consideración de Habermas (2010) el lenguaje es importante como acción comunicativa,

[L]os actos de entendimiento constitutivos de la acción comunicativa no pueden analizarse de forma similar a las oraciones gramaticales con cuya ayuda se realizan. Para el modelo comunicativo de acción, el lenguaje sólo es relevante desde el punto de vista pragmático de que los hablantes, al hacer uso de oraciones orientándose al entendimiento, entablan relaciones con el mundo, y ello no sólo directamente (...) son de un modo reflexivo (Habermas, 2010, pp. 134-135).

Debe resaltarse que los seres humanos no sólo emiten palabras y oraciones con sentido, también con éstas permiten su interacción; debe acotarse que es con la interacción o encuentro con los demás, donde se le da sentido a las palabras y a las oraciones gramaticales en contexto.

Una de estas formas expresivas que identifican a los seres humanos en contextos sociales, académicos y científicos es el discurso, el cual regularmente se construye con fines de persuasión o convencimiento y se le asocia con artes como la oratoria y con las reglas que emanan de la retórica. En referencia al discurso, la oratoria provee el arte para orar con elocuencia en la emisión del discurso para lograr los fines que con este se persiguen, y la retórica provee las reglas que aportan claridad al discurso como expresión literaria.

El discurso se ha constituido en un aspecto esencial para el desarrollo de las sociedades contemporáneas, dado el papel significativo que juega la palabra en la constitución de la cultura y en el devenir de los pueblos y organizaciones. La palabra se ha constituido en un recurso para la acción discursiva y en ese sentido va aportando a la cultura y facilitando las interacciones humanas. El discurso, desde esta dimensión, se constituye en un fenómeno interactivo que se produce y difunde en el seno de las organizaciones humanas.

La noción de discurso se presenta en la literatura y desde las comunidades disciplinares, con una variedad de significados tal como acontece con diversos conceptos que se derivan de la interacción de los seres humanos que involucran el uso del lenguaje. En ese contexto interactivo, la noción de discurso presenta

discrepancias entre los investigadores de las ciencias sociales, campo en el que se desarrolla y es utilizada por parte de estos intelectuales para significar actos o fenómenos derivados de la interacción humana y para denotar contextos sociales en los que el lenguaje adquiere sentido.

Por discurso se han entendido diversos referentes relacionados con el habla, generalmente de orientación unidireccional y con fines proselitistas y aleccionadores. En todo caso, el discurso es una expresión humana que genera necesidades de construcción, difusión y comprensión, dado su alto nivel de complejidad.

Según Schiffrin (2011, p. 1) existen seis diferentes enfoques de discurso, a saber: “la teoría de los actos de habla, la sociolingüística interaccional, la etnografía de la comunicación, la pragmática, el análisis conversacional y el análisis variacionista”. Complementa dicha autora su referencia al discurso, planteando que existen dos paradigmas que desarrolla en su descripción y diferenciación, denominados como estructuralista (formalista) y funcionalista (p. 3), los cuales se derivan de la lingüística; mientras que el paradigma estructuralista concibe el discurso como oraciones (p. 6), el paradigma funcionalista lo concibe como lengua en uso (p. 16).

Schiffrin (2011, p. 26) permite encontrar una relación entre la noción de discurso y el análisis que de este se hace, igualmente, permite identificar el discurso con emisiones o unidades contextualizadas (unidas al texto y al contexto). La noción de discurso ha progresado de la mano de las orientaciones metodológicas que mencionan el análisis del discurso y bajo las consideraciones de Schiffrin (2011, p. 3) el análisis del discurso bajo el paradigma estructuralista toma por objeto las oraciones y componentes (p. 6), en tanto que el funcionalista se orienta a los “propósitos o funciones que se les ha asignado en el quehacer humano” (p. 15).

El discurso, a partir de los abordajes teóricos que se realizan en torno a su comprensión, como modalidad retórica del lenguaje, presenta tres acepciones que demuestran su complejidad a saber (Villegas, 1993, p. 21):

- 1) Monólogo retórico, texto regido por las leyes de la oratoria, expresión unidireccional o monológica en la que “alguien habla de una forma especial

especialmente privilegiada a un auditorio que escucha pasivamente o como mucho expresa su adhesión o rechazo de una forma ruidosa e inarticulada – aplausos, silbidos, gritería, etc.-” (p. 20).

- 2) Diálogo o conversación, intercambio comunicativo entre algunos interlocutores en el que “el rol de emisor y el de destinatario sufren alternancia sistemáticas, a través del turno de palabra y la cooperación activa en la construcción del discurso” (p. 20).
- 3) Producto del proceso del pensar, código de manifestación de un pensamiento o sentimiento (individual o colectivo), expresión del pensar que “implica (...) un sujeto emisor –autor del mensaje- y uno o más sujetos destinatarios ... que se convierten en intérpretes del mensaje y que por el simple hecho de su existencia cooperan a su construcción” (p. 21).

Estas tres acepciones del discurso implican diversas posturas teóricas y metodológicas para su comprensión. En la acepción de discurso como expresión unidireccional, la oratoria es su contexto; para la acepción de discurso como diálogo, su contexto es la lingüística y, particularmente, la pragmalingüística y la sociolingüística, en tanto que para la acepción de discurso como expresión del pensamiento, su contexto es definido por la semiótica y la hermenéutica.

La concepción de discurso de van Dijk (2010) como acto de habla o acto ilocutivo que contiene unos modelos, creencias o asunciones que pueden llevar intenciones de dominación, podría constituir una cuarta acepción del discurso que permitiría, además de la hermenéutica, la posibilidad crítica.

La riqueza conceptual que ha ganado el concepto de discurso, es destacable en torno a su comprensión, en un mundo donde el lenguaje se esgrime bajo una diáspora de interpretaciones múltiples, además de significados diversos que, en muchos casos, dificultan las interacciones entre los seres humanos y el avance del pensamiento disciplinal.

La noción de discurso que comparten las personas del común, se relaciona principalmente con la oratoria, la política y la retórica, en ello coincidían primariamente con las nociones de los pensadores. Una razón de esta situación es

que fueron estas disciplinas, las que inicialmente se ocuparon del discurso como objeto de reflexión; posteriormente, con la evolución conceptual del término, aparecen otras disciplinas que también lo toman como tal, entre las cuales se destacan la gramática, la lingüística, la hermenéutica y la sociolingüística, entre otras.

El discurso como objeto de reflexión también ha permitido, gracias a su investigación, que constructos como la teoría discursiva, la teoría social y la teoría política, desarrollen diversas aproximaciones, con mayor riqueza interpretativa, de su complejidad e importancia para las comunidades. Aparecen autores significantes que han contribuido a tal proceso cualitativo de avance cognoscitivo sobre el discurso, tales como Valentin Voloshinov (1929) con las interacciones sociales, Charles Peirce (1974) con la teoría del signo, Mijail Bajtin (1981) con la poética del proceso discursivo, Humberto Eco (1984) con la semiótica, Ferdinand de Saussure (1985) con la lingüística e el interaccionismo, Paul Ricouer (1986) con la hermenéutica, Richard Rorty (1986) con el giro lingüístico, Jaques Derrida con la gramática del discurso, Jean F. Lyotard (1987) con la teoría del lenguaje, Michel Foucault (1992) con el orden del discurso, Hans G. Gadamer (1993) con la relación entre lenguaje y discurso, Roland Barthes (2000) con el estilo del discurso, Jürgen Habermas (2000) con la ética del discurso, y van Dijk (2008, 2010, 2011 y 2012) con la relación texto contexto y la relación entre discurso y poder, entre otros.

Bajo esa dinámica constructiva y dada la identidad óptica que ha generado la noción de discurso, algunos autores hacen referencia a una teoría del discurso, la cual toma como objeto de reflexión la manera como los discursos, como sistemas de significado “configuran la comprensión que las personas tienen de sus propios roles sociales y cómo influyen en sus actividades políticas” (Howarth, 1997, p. 125). Sin embargo, esta ha recibido diversas críticas, especialmente por tres razones: fragmenta e inestabiliza las estructuras y relaciones sociales, abandona el concepto de ideología y es incapaz para analizar las instituciones sociales o políticas (p. 138).

El discurso junto al texto, siguiendo con la dinámica constructiva del saber, además de permitir proliferar la reflexión y literatura sobre el análisis del discurso, ha permitido el auge y fortalecimiento de las ciencias sociales y, más concretamente, de

las llamadas ciencias del lenguaje (lingüística, psicolingüística, sociolingüística y hermenéutica, entre otras). Como expresión del lenguaje, el discurso y su reflexión por parte de los filósofos y, en general, de los pensadores, ha conllevado la consolidación de las ciencias del lenguaje; según Ramírez (2007, p. 65) ha creado “la necesidad de examinar el uso, el proceso y la realización. La continuidad de esta perspectiva de las variaciones y de condicionamientos exteriores como expresión de afirmaciones y opiniones es provocada por los desarrollos de los mismos estudios del lenguaje ...”.

Como expresión del pensamiento, el discurso manifiesta unas formas de pensar, de interpretar el mundo, unos imaginarios o representaciones colectivas en torno a diversos aspectos. El estudio del discurso permite desentrañar el pensamiento que subyace orientando la acción, y que se expresa como una visión de contexto que orienta los contenidos de la acción y los textos que se producen bajo sus orientaciones.

La relación entre discurso y poder surge precisamente cuando los discursos asumen la caracterización de “dominantes” o socialmente compartidos, por los grupos sociales; aspecto que se logra con las emisiones realizadas por los discursantes de los centros de poder. Según Yañez (2010, p. 25) cuando los discursos dominantes construyen representaciones mentales socialmente compartidas o representaciones sociales, el poder discursivo se hace efectivo”; de ahí se desprende la orientación del discurso como dispositivo ideológico con carácter alienante de las formas de pensar.

El discurso contiene expresiones resultantes de las maneras diversas de pensar y por ello, se puede concebir como expresión del pensamiento. Para Foucault (2007, XVII) el pensamiento es “lo que instaura en diversas formas posibles, el juego de lo verdadero y de lo falso y que, en consecuencia, constituye al ser humano como sujeto de conocimiento; lo que funda la aceptación o el rechazo de la regla y constituye al ser humano como sujeto social o jurídico ...” y en estos términos, el discurso es el portador de esas formas intelectuales posibles, permitiendo así a los seres humanos que lo construyen y difunden, como sujetos de conocimiento.

La concepción de discurso se refiere a lo pensado, hablado y escrito, se asocia regularmente con textos que expresan actos comunicativos o formas de uso del lenguaje; bajo esta perspectiva, el discurso como expresión, supera lo escrito y se complejiza en los terrenos del mundo mental y del mundo simbólico. Para algunos, el discurso se manifiesta en asuntos ideológicos y, para otros, en asuntos de tipo científico; en ambos casos, el discurso está constituido por las ideas o estructuras desde las cuales se organizan.

El discurso también es reconocido en la construcción del conocimiento por la vía de la reflexión epistemológica; autores como Maturana, reconocen tal importancia al plantear que “... si no estamos en el lenguaje no hay reflexión, no hay discurso, no decimos nada, simplemente somos sin serlo hasta que reflexionamos sobre el ser” (2007, p. 43). Es decir, que sin una aproximación al lenguaje no existe la posibilidad de desarrollar un proceso reflexivo, por tanto, no habrá discurso, y, en estos términos, no hay posibilidad de conocimiento ni de existencia óptica.

El término de discurso bajo la acepción de interacción social deriva en acciones que al ser una manifestación o representación de lo que se piensa colectivamente por parte de los miembros de un grupo, permite establecer una relación fundamental entre lo que se piensa, se dice y se hace. En este contexto, emerge el discurso como una unidad textual que se construye (produce) y se comparte (emite) ejerciendo su papel transformador en el presente y devenir de los grupos y las sociedades. Los discursos generan en estos grupos y sociedades, una identidad provista y unos modelos mentales sobre la base de un lenguaje, unas ideas en común y unas formas de comprender el mundo.

Los discursos se construyen sobre objetos diversos, sobre asuntos, temas o situaciones, con el fin de identificarlos, definirlos y usar sus términos de manera cotidiana; la madurez del discurso se va construyendo en la medida en que este sea el resultado de la interacción social de los discursantes y en la comprensión de sus diversos horizontes de sentido o interpretaciones compartidas.

Como constructo social, el discurso es un manifiesto que evidencia no sólo intenciones e intereses, en abstracto, sino unos textos, en concreto, que se han

producido para ser emitidos socialmente. En la medida en que el discurso sea emitido y recibido por otros individuos y grupos, se le da sentido a los objetos y se configura un contexto en el que precisamente, ese discurso tiene un sentido o una significancia social, dado que en ese contexto es que se construye, emite y comparte.

Los discursos al ser contruidos, van evolucionando en sus expresiones y aportes, proceso en el cual van alcanzando su aceptación en función de representar un pensar o un sentir colectivo. Sin duda que el discurso se va introduciendo en la cultura de los grupos y se va manifestando con sus valores y códigos.

Como medio para la interacción entre los individuos de un grupo o de una sociedad, el discurso es un dispositivo que permite el acercamiento entre un discursante que lo produce o emite, y unos receptores que lo captan, interpretan o comprenden; implícito en esta expresión o acto del habla se encuentra el lenguaje bajo unas formas expresivas que facilitan el acercamiento entre los unos y los otros. La posibilidad de encuentro o acercamiento entre los seres que participan en un acto de habla, que comparten un lenguaje, es, formalmente, el aspecto esencial que da sentido a la acción discursiva.

A pesar de que el concepto de discurso representa una categoría general mediante la cual se abstraen todos los discursos, es de notar que el discurso de las disciplinas no tiene un patrón universal que lo guíe y, por ende, los unifique o estandarice, pues lo que existen son discursos con sus propias heurísticas; cada discurso dentro de esta variedad posee sus propias dinámicas y características, en términos de Searle (2004) "... no participamos en un gran juego del lenguaje en el que existen estándares universales de racionalidad ... sino una serie de juegos de lenguaje más pequeños, cada uno de los cuales tiene sus propios estándares de inteligibilidad" (p. 15). Searle fundamenta su aseveración, defendiendo una especie de autonomía de los discursos con respecto a unos patrones universales de formulación o comprensión; citando los juegos del lenguaje, enuncia con Wittgenstein que "nuestro discurso es una serie de juegos de lenguaje mutuamente intraducibles e inconmensurables" (p. 15). Este aspecto característico de los discursos, demanda una comprensión del discurso, como categoría general, desde las

especificidades y contexto en que es formulado, en lugar de asumir unos estándares como patrón de su producción y emisión.

Como expresión humana compuesta por elementos del lenguaje como las palabras, el discurso le da sentido a estas y les da cohesión como unidad cuando está formulado de manera coherente y lógica, atendiendo a las reglas de la retórica en su construcción y a los fundamentos de la oratoria o arte de emitirlo. Bajo estos preceptos, los individuos no sólo deben estar preparados para emitir el discurso sino que, además, deben tener la capacidad de decodificar el mensaje que subyace en su emisión y los elementos que se requieren para su comprensión más profunda.

El desarrollar un tipo determinado de posición frente a un discurso o el acto de acto ser emisor (discursante) de éste o receptor, permite establecer nexos con los individuos, grupos o comunidades de habla que comparten no sólo los términos del lenguaje que lo componen sino las ideas que en su emisión subyacen como mensaje, ideología o texto compartido.

A partir de los anteriores enunciados es posible afirmar que el discurso en contexto presenta signos de complejidad dados sus elementos componentes y los efectos que produce en los individuos y las colectividades. En primera instancia, un discurso se refiere a un(os) objeto(s), lo(s) transforma y le da identidad; de allí emergen una serie de elementos que evidencian su complejidad, tales como el lenguaje, sus funciones, los agentes que lo comparten y los efectos que produce. En segunda instancia, debe reconocerse que en la creación y difusión del discurso subyacen posturas ontológicas, gnoseológicas y epistemológicas que se refieren a los diversos objetos de referencia discursiva, se asumen fuentes de conocimiento que permiten producir el discurso y se suponen formas de conocer presentes en dicho acto de habla.

El discurso, en consecuencia, genera una identidad óptica en los referentes que son objeto de sus formas expresivas compartidas socialmente, se inclinan por algunas fuentes del saber y legitiman algunas formas de conocer la realidad a la cual hacen referencia. Dadas estas connotaciones diversas y complejas del discurso, las diversas disciplinas no sólo orientan sus esfuerzos comprensivos por definir los significados,

el contexto, las funciones y los impactos del discurso en la sociedad, sino que han prodigado un especial interés, dándole un importante lugar, al análisis de éste para comprender los sentidos que subyacen y emergen de sus procesos de producción y emisión.

Desde una perspectiva ontológica, en un contexto donde el lenguaje permite construir un mundo simbólico a partir de la interacción entre diversos actores humanos, la realidad se manifiesta como el discurso simbólico y se considera “que está incluida en los significados y las normas creadas por las experiencias individuales de hechos y situaciones y luego compartidas a través de la interacción social” (Scapens y Theobald 2004, p. 54). Este enfoque demarca una corriente de pensamiento en las ciencias sociales que reconoce el papel significativo del lenguaje, sus significados subjetivos y el discurso que lo comparte, como eje de la vida social; dada la permanencia del lenguaje, en la vida social de las comunidades humanas “estos significados y normas ... también pueden ser bastante estables en el tiempo y, por tanto, llegar a estructurar la realidad social” (p. 54).

El discurso de las ciencias regularmente tiende a ser prevalente desde la perspectiva de algunos marcos interpretativos o modelos mentales y en esa medida Martínez (2006, p. 47) sentencia que “nuestra mente siempre actúa dentro de un marco teórico interpretativo, dentro de un ‘lenguaje lógico’: no hay algún elemento de juicio, prueba o testimonio empírico que sea independiente de un marco interpretativo”; es lógico, entonces, afirmar que los discursos se producen en ese contexto definido por dichos marcos interpretativos o modelos mentales.

El positivismo ha sido el modelo prevalente desde la ciencia tradicional en sus diversas expresiones y discursos convencionales, especialmente las llamadas ciencias duras o ciencias naturales; según Martínez (2006, p. 34) “la idea central de la filosofía positivista sostiene que fuera de nosotros existe una realidad totalmente hecha, acabada y plenamente externa y objetiva, y que nuestro aparato cognoscitivo es como un espejo que refleja dentro de sí, o como una cámara fotográfica que copia pequeñas imágenes de esa realidad exterior”. Este aspecto ha sido contextual y ha definido el discurso general de las ciencias en su corriente principal.

A pesar de la hegemonía de las ciencias naturales sobre las ciencias sociales, humanas y del pensamiento, y dada la emergencia de nuevos contextos teóricos y nuevos campos de aplicación con problemas irresolubles por las visiones ortodoxas, surgen las corrientes alternativas que se sustentan en preceptos como la complejidad de la realidad, la incertidumbre, la subjetividad y la inconmensurabilidad de diversos aspectos, entre otros; a partir de este escenario surge un proceso de búsqueda y reclamo de la identidad de las ciencias sociales alejada de los cánones señalados por las ciencias naturales. Disputas como la positivo-normativa o controversias entre el pluralismo y el monismo metodológico, son la señal de una ruptura irreconciliable entre las corrientes ortodoxas y otras alternativas interpretativas del complejo mundo social que se configuran como la heterodoxia.

El proyecto de ciencia moderna se ha caracterizado por la regencia del modelo de la ciencia natural, ejemplarizado en disciplinas como la física, la química y la biología, sin embargo, de acuerdo a lo analizado y planteado en un trabajo anterior (Machado, 2012, 223) “el positivismo como corriente hegemónica presenta una serie de fisuras en su discurso, dadas las nuevas connotaciones epistemológicas, ontológicas y metodológicas que surgen desde vertientes opositoras (alternativas)”.

En este contexto de disputas, controversias y emergencias, el discurso que produzcan las diversas disciplinas del conocimiento se hace relevante para el avance de la humanidad como expresión de su pensamiento en sus diversas corrientes, enfoques y teorías. La presencia de términos teóricos da sentido a los discursos en los ámbitos académico y científico, y de allí emergen ordenes diversos que permiten orientar la búsqueda de los elementos del discurso tales como lo semántico-filosófico, lo epistemológico, ontológico, metodológico y metateórico (Moulines, 1993, p. 148).

El proceso de reconocimiento del discurso como un objeto importante y complejo en el contexto de las ciencias sociales, se ha presentado especialmente en los últimos años y desde una perspectiva metodológica, a partir de los cuestionamientos que se hacen al pensamiento de occidente fincado en las corrientes ortodoxas que defienden el monismo metodológico como alternativa para darle horizonte de sentido a la realidad.

Desde un enfoque sociopolítico, el discurso emerge como un dispositivo para la lucha por el poder; a su amparo, el lenguaje se concibe como una fuerza social transformadora que es perseguida por los seres humanos; bajo este significado, el discurso trasciende el acotado significado de texto para comunicar o interactuar en procura de un determinado fin y adquiere una connotación de condición que propicia intereses. Bajo esta concepción, una vez que el discurso es apropiado por una serie de receptores que lo comparten con la acción, se constituye en el medio que permite a sus poseedores, luchar por el poder y tomárselo. Apoyando esta idea Foucault (2010, p. 15) sugiere que "... el discurso no es simplemente aquello que traduce las luchas o los sistemas de dominación, sino aquello por lo que, y por medio de lo cual se lucha, aquel poder del que quiere uno adueñarse."

En el campo del saber científico, además de reconocer el discurso como una expresión del pensar, debe reconocerse que el discurso evoluciona con las formas interpretativas de los fenómenos o aspectos que conforman el objeto de estudio de las diversas ciencias, es decir, que el discurso en su dinámica social, se convierte en una fuente de progreso, en una herramienta heurística poderosa que con el paso del tiempo y en función de los avances comprensivos, puede denotar progreso o atraso en sus comprensiones de la realidad y en sus expresiones de lo que interpreta como verdad.

También desde el campo científico, al discurso se le reconoce su importancia en la construcción del pensamiento, pues este al hacer referencia al mundo real, no sólo describe los objetos sino que los construye, modifica y los transforma. El lenguaje como componente esencial del discurso y como sustrato de éste, le permite desarrollar una función creadora pues con su uso genera transformaciones en el objeto referido por el discursante; según Arraez, Calles y Moreno (2006, p. 179) "el lenguaje, y en particular el lenguaje científico, tienen la característica peculiar de transformar su objeto de conocimiento".

El discurso científico de la modernidad ha estado dominado no sólo por la postura positivista sino por una serie de elementos que demarcan la denominada modernidad que emerge de la transición de la medievalidad hacia la revolución

científica. El discurso de la modernidad se encuentra matizado por elementos mecanicistas, racionalistas, empiristas y positivistas orientados a la cuantificación o medición cuantitativa de aspectos con una identidad óptica inscrita en el enfoque realista, donde es primordial la objetividad y la mensurabilidad; en palabras de Zaá “la modernidad parió un híbrido entre la racionalidad instrumental, el sueño del progreso ilimitado y una máquina-mundo mecánica controlada por la ciencia, que configuró un discurso producto de la filosofía positivista y su método científico, basado en las posturas racionalista cartesiana-kantiana y empirista comtiana, lockiana y humana” (2013, p. 2). Cuestionando el discurso científico de la modernidad, Zaá invita a alejarse de esta epistemología, a abandonar “el radicalismo kantiano expresado en la crítica de la razón pura y en la crítica de la razón práctica, en las que se apoyó Comte para construir el método científico de la modernidad” y a acercarse a una epistemología que se sustenta en las “corrientes filosóficas postmodernas, como la filosofía de los relatos de Nietzsche, la hermenéutica de Gadamer, la filosofía del lenguaje de Ricoeur y Foucault, donde encuentran asidero las nuevas metáforas del saber humanizantes construídas desde lo vital” (p. 4).

La invitación a la “tarea conjunta de investigación (...) del positivismo y el normativismo”, a la “comunidad académica crítica, pero tolerante”, a “realizar una aproximación a las visiones heterodoxas”, a alejarse del “discurso científico de la modernidad” y acercarse a “las corrientes filosóficas postmodernas”, hace eco en una invitación que en ese sentido, hace Morin (2010, p. 129) en cuanto a asumir alternativas menos mutilantes frente al problema grave del pensamiento; frente a tal desafío, sentencia este autor, que “vamos a morir, igualmente, por la falta de una reforma del pensamiento. (...)” y, a renglón seguido, sustenta que tal problema se ubica en las esferas del pensar y saber “porque las alternativas clásicas bloquean el pensamiento (...) El problema es la incapacidad de escapar a esas alternativas mutilantes, la incapacidad de pensar la complejidad.” (p. 129).

Bajo este contexto de transformación de los objetos a través del lenguaje que hace viable el discurso como acto de interacción social, es de esperar que el acto de producir, aceptar, compartir y reproducir un determinado tipo de discurso, conlleve la

generación de una serie de cambios en los individuos que en su contexto de significancia, interactúan con sus elementos y lenguaje para lograr determinados fines.

El discurso sobre modelo: contexto y significados a partir de la representación

La teoría que hace referencia a los procesos de representación brinda un contexto teórico al discurso sobre modelo contable; son estos referentes los que fundamentan el abordaje analítico del concepto de modelo desde las diversas expresiones disciplinares del saber humano. La representación como término ha tenido usos múltiples en diversidad de niveles, connotando nociones vulgares, técnicas, tecnológicas y científicas en sus contextos de aplicación.

Los modelos se configuran como constructos mentales y sobre estos, la ciencia ha producido diversas aproximaciones que los definen, los precisan, contextualizan, relacionan y aplican a realidades objetuales y dominios de su discurso. Al asumir diversos textos sobre asuntos relativos a los modelos científicos, se configura el discurso sobre modelo, a veces en términos específicos y, en otras, en el contexto de las descripciones que aluden a la importancia de la ciencia en su relación con la representación del mundo real.

Una primera acepción de uso muy generalizado por parte del lego, es la de representación como la sustitución de una cosa por otra, en este caso, un determinado objeto (cosa, persona o significante) asume el lugar de otro objeto (otra cosa, persona o fenómeno) y lo reemplaza; según Muñoz y Velarde (2000, p. 507) el proceso de representación invoca "... una cosa que está en lugar de otra o que hace las veces de otra". Es posible que esta acepción vulgar de representación profesada desde la política, la participación y el poder, haya sido tan difundida masivamente por los medios de comunicación, hasta el punto de popularizarse aún en el mundo de los académicos.

Los procesos de representación se relacionan en su significación general con el conocimiento, más particularmente, estos procesos son asociados con la producción

de interpretaciones en la mente, en los contextos donde toma importancia la relación de los seres humanos con el mundo, así como en los procesos donde la comunicación entre los seres humanos requiere de dispositivos para dar cuenta del mundo exterior. Ello ha derivado en una tipología de representaciones que, entre otras, las clasifica en internas y externas, bien se trate de aspectos mentales que no se exteriorizan o de aspectos materiales que se comunican, respectivamente.

El término representación hace parte de muchos de los aspectos de la vida de los seres humanos; se utiliza en espacios relativos al conocimiento, la ciencia, el arte y la política. La representación es un vocablo que invoca la realidad en una segunda oportunidad, en una instancia temporal, que precede o antecede al objeto al cual refiere con sus imágenes, símbolos o signos.

Con el término de representación, generalmente, se hace referencia a un proceso con el cual un objeto, hecho o cosa, es vuelto a presentar por medio de imágenes, símbolos, signos o, en general, del lenguaje; también por representación podría asumirse el producto del proceso anterior, es decir, las imágenes que revelan o representan dichos objetos representados. Para Goody (1999, p. 47) “La representación significa presentar de nuevo, pudiendo adoptar una forma tanto lingüística como visual”, a lo cual se podría agregar que este “presentar de nuevo” es posible con signos, imitaciones, figuras y metáforas.

Representar la realidad significa para algunos “volver a presentarla”, aproximarse a su presentación original, simplificar las características principales del sistema original (real); sin embargo, este proceso creador de isomorfismos, más que una réplica de la realidad significa presentar la realidad mediante procesos constructivos y no reflexivos o especulares.

Para Castoriades-Aulagnier (2004, p. 25) “Toda representación confronta con una doble ‘puesta en forma’: puesta en forma de la relación que se impone a los elementos constitutivos del objeto representado (...) y puesta en forma de la relación entre el representante y el representado.” Por su parte, Chartier (1999, p. 57) presenta el dualismo entre ausencia y presencia que encierra el concepto de representación, al plantear que

En las antiguas definiciones (...) las acepciones de la palabra ‘representación’ muestran dos familias de sentidos aparentemente contradictorios: por un lado, la representación muestra una ausencia, lo que supone una neta distinción entre lo que representa y lo que es representado; por el otro, la representación es la exhibición de una presencia, la representación pública de una cosa o una persona. En la primera acepción, la representación es el instrumento de un conocimiento mediato que hace ver un objeto ausente al sustituirlo por una ‘imagen’ capaz de volverlo a la memoria y de ‘pintarlo’ cual es.

Las representaciones que se van acordando en el plano social, han sido abordadas por la psicología social o sociología y se han teorizado como representaciones colectivas o sociales, imaginarios y otros aspectos que hacen parte de la cultura de las organizaciones sociales.

Representar la realidad significa para algunos “volver a presentarla”, aproximarse a su presentación original, simplificar las características principales del sistema original (real); sin embargo, este proceso creador de isomorfismos, más que una réplica de la realidad significa presentar la realidad mediante procesos constructivos y no reflexivos o especulares.

Desde las concepciones idealistas, la representación está en función de las ideas y los pensamientos, mientras que para las ciencias cognitivas, es típico concebirla en relación con signos no mentales como las palabras, lo cual connota una aproximación mental o cartesiana. La representación se concibe, igualmente, como una relación de semejanza entre la idea y la representación de dicha idea, lo cual bajo la expresión de Muñoz y Velarde (2000, p. 508) significa que “(...) en el caso del empirismo inglés, la relación de semejanza desempeña un papel central en la determinación de lo representado por una idea”. El papel de la representación en función de semiosis lo cual determina el contenido de las representaciones. En este contexto debe relacionarse la concepción de Wittgenstein (2004) en cuanto al uso del signo en determinados marcos sociales en donde tendrá unos determinados significados. La aproximación holista plantea la representación en función de las relaciones entre diversas ideas, se plantea que “lo representado por una idea depende de sus relaciones con otras ideas” (Muñoz y Velarde, 2000, 508) lo cual es contrario a lo que sucede

con las ideas atomistas, a partir de las cuales se plantea que existe una única representación para la vida mental.

En la literatura sobre representación se evidencian dos niveles de definición: uno holístico (inmaterial) y otro más operativo (material); el primero se refiere a las ideas preconcebidas (el marco mental, de ideas, paradigmas, preconcepciones o juicios de valor) que nos permiten interpretar la realidad y se asemeja a manera de pensar; el segundo hace referencia a la analogía utilizada para representar la realidad; en ambos casos estamos haciendo referencia a representaciones (mentales y concretas, respectivamente).

La realidad es interpretada y representada mental (con abstracciones) y materialmente (con símbolos e íconos); tan sólo disponemos de manera inmediata de lo material para hablar de representaciones ya que es difícil saber cómo es que se representa la realidad en la mente de los individuos. Estas representaciones individuales se conocen y reconocen en la interacción comunicativa y en la asunción de consensos.

En el concepto de representación es posible identificar una postura objetivista y otra subjetivista, en referencia a la relación sujeto representador-objeto representado. Una postura objetivista se refiere a la sustitución del objeto esgrimida por Enaudeau (1999, p. 27) cuando plantea que

Representar es sustituir a un ausente, darle presencia y confirmar la ausencia. Por una parte, transparencia de la representación: ella se borra ante lo que muestra. Gozo de su eficacia: es como si estuviera allí. Pero, por otra parte, opacidad: la representación sólo se presenta a sí misma, se presenta representando a la cosa, la eclipsa y la suplanta, duplica su ausencia. (...) La representación, al reemplazar y suplementar a su modelo, pecaría a la vez por defecto (es menos que ese modelo) y por exceso (su apariencia nos hace gozar y nos engañaría).

La postura objetivista se asocia con el positivismo clásico y el realismo ingenuo que desconoce las limitaciones del lenguaje científico al suponer que “la ciencia proporcionaba una descripción literal o estructural de un mundo objetivo, que sus conceptos eran unas réplicas exactas y completas de la naturaleza” (Martínez, 2006, p. 54).

La postura subjetiva es la de Schopenhauer (1998, p. 19) al plantear que “El mundo es mi representación (...) Cuando el hombre conoce esta verdad estará para él claramente demostrado que no conoce un sol ni una tierra y si únicamente un ojo que ve el sol y una mano que siente el contacto de la tierra; que el mundo que le rodea no existe más que como representación, esto es en relación con otro ser: aquel que lo percibe, o sea él mismo.”

El término de representación da cabida a un concepto complejo que supera las huestes mecanicistas que lo reducen a ser un simple reflejo (descubrimiento o percepción con sentido común) del mundo representado y tiende a ser concebido como una construcción intersubjetiva y, bajo esta concepción, se supera el dualismo que se había gestado entre la representación y la realidad dada la búsqueda realista de “objetividad”. La representación se torna en una construcción fruto de las interacciones sociales; el objeto, y más si se inscribe en el mundo de lo social, no existe como tal sino que existe en la medida en que sea construido por los seres humanos en sus interacciones a través del lenguaje.

Representar externamente la realidad es un papel que denota el trabajo científico, dado que el esfuerzo de las ciencias se centra esencialmente en indagar por la realidad; fruto de esa indagación por la realidad, la ciencia genera pensamiento y conocimiento científico sobre sus objetos de conocimiento (físicos, mentales y simbólicos). La ciencia no asume un papel de testigo ático frente a la realidad, por tanto la representación no es especular (del latín *especulum* o espejo) o reflectiva, sino fruto de las interacciones con el mundo de las cosas y de los seres humanos; en ello radica la racionalidad como rasgo común de la ciencia (Méndez, 2000, p. 509).

La representación en lenguaje de la ciencia, desde un enfoque constructivo, se refiere a asignar constructos (nivel conceptual) a hechos (nivel fáctico), a crear constructos que no tienen correlato fáctico e, incluso, a aceptar la posibilidad de que existan hechos que no tienen constructo en el nivel conceptual. Autores de esta corriente tales como Searle (1995) esgrimen en sus escritos diversos la idea de que hay una realidad carente de objetos o referentes en el mundo real totalmente independiente de los seres humanos.

El concepto de representación desde el mencionado contexto de diversidad interpretativa, se manifiesta entre dos orientaciones epistemológicas extremas: desde una visión especular, como reflejo del mundo real, y, desde la visión constructiva, como construcción de dicha realidad.

La creencia de que el conocimiento es una representación especular del mundo parte de la metáfora del cerebro como un espejo que capta en imágenes la realidad o el mundo real externo. En términos generales, haciendo referencia a las imágenes míticas del mundo, Habermas (2010) menciona la reificación de la imagen del mundo, del conocimiento como verdad, según la cual la imagen se constituye en una representación exacta del mundo y no una interpretación más de éste. La validez de las representaciones se fundamenta en la referencia a una realidad objetiva bien diferenciada de lo que se produce en la mente de los sujetos, mediante el uso del método científico.

La creencia del conocimiento como proceso constructivo se fundamenta en la metáfora del cerebro como un sistema creador y la mente como un dispositivo organizador. Para García G. (2011, p. 7) “una representación es una construcción que realizan los sujetos y que se refiere a objetos o fenómenos con los cuales ellos entran en interacción. Dicha representación, pretende reunir las características y atributos principales de los objetos o fenómenos representados”.

Una característica asociada a los objetos que van a ser representados, es la capacidad que tienen los seres humanos para hacer de estos unos objetos representables, en lo que podría denominarse representabilidad, una cualidad que se genera en función de la comunicación. Sin embargo, esta capacidad de representar objetos no indica sustituir el objeto representado por una imagen sino más bien utilizar un dispositivo o medio para comprender el mundo, traducirlo a términos comprensivos y dar cuenta de él.

Los seres humanos vivimos representando a partir de los procesos comunicativos, según Goody (1999, p. 18) “las representaciones constituyen la esencia de la comunicación humana de la cultura humana”. El papel del lenguaje y la construcción de imágenes que se deriva de su uso es preponderante en dichos

procesos de comunicación y representación, así como en la validación de las representaciones, dado que

el lenguaje re-presenta, abiertamente, una imagen del futuro al igual que del presente y el pasado y, en cada uno de estos, tiempos también puede, ciertamente, tergiversar. ... No siempre es fácil, obviamente discernir si una imagen, un objeto un acto es una presentación o una re-presentación (Goody, 1999, p. 42).

Para Gaviria y Arboleda (2007, p. 151) la representación es un proceso que “comprende la existencia de un objeto (lo ente), el cual va a ser representado; de igual manera, implica que existan ciertos dispositivos de representación simbólicos a fin de traer de nuevo, de manera distinta, el objeto representado.” Diversos objetos de representación se esgrimen en desarrollo de procesos e imágenes; en general, se hace referencia a la realidad, a las cosas, los hechos, los eventos y las relaciones, entre otros.

Se mencionan diversos tipos de representaciones tales como las representaciones sociales y colectivas, aludiendo la capacidad que tienen los seres humanos de transformar la realidad en imágenes que se asocian con aspectos conocidos en sus cerebros. Las representaciones internas si bien han sido denotadas con un carácter individual, al sugerir una relación mental entre el individuo y su realidad, toman desde la sociología y la psicología social, un carácter colectivo como representaciones colectivas (Durkheim, 1898), imaginarios sociales (Backzo, 2005) o representaciones sociales (Moscovici, 1981, 1989).

Estas manifestaciones internas, al igual que los paradigmas, los programas de investigación y las redes teóricas, entre otros planteamientos diacrónicos, obran como un filtro que restringe o moldea las interpretaciones; a medida que acceden a la órbita de lo externo colectivizado, es posible que se transformen en poderosos instrumentos ideológicos. Es de notar que para van Dijk (1998) las creencias, guiones y actitudes hacen parte de la categoría de representaciones; para este autor “el término ‘representaciones sociales’ se aplicará sólo a conjuntos organizados de creencias socialmente compartidas” (van Dijk, 1998, p. 68).

Pierce (citado por Goody, 1999, pp. 25-26) distingue “tres tipos de representación, denomina representaciones basadas en la similitud; (...) causales o metonímicas (una parte para el todo) y convencionales (por ejemplo: lingüísticas)”;

puede observarse la asociación significativa que en este caso se hace de la representación con analogías, composición y traducción, permitiendo evidenciar la complejidad del concepto.

Con base en las anteriores tipologías es posible caracterizar, en términos generales, las definiciones de representación desde los cuatro enfoques diversos que a continuación se enuncia:

- i) Reflejo.- Representación como proceso mecánico de reflejar (refractar) el mundo con imágenes objetivas. La mente vendría a ser algo así como un espejo que representa o refleja la realidad (el mundo) tal y como ésta es en sí misma; concebir el mundo como objetos atados a la percepción es la herencia de Aristóteles (Realismo ingenuo).
- ii) Sustitución.- Representación como imagen sustituta de la realidad, tal como lo refiere Jay W. Forrester (1961) en referencia a un tipo particular de representación; entonces, un modelo representa o sustituye un equipo o sistema real (Representacionismo).
- iii) Construcción.- Representación como imagen mental (imaginario) construida social o colectivamente y compartida por grupos homogéneos (Enfoque psicosocial-construccionismo social). Que la ciencia sea concebida en función de construir imágenes de la realidad, es el aporte de P. Berger y T. Luckmann (1968), quienes destacan la importancia de la interacción social y del lenguaje en la construcción de la realidad (Construccionismo social).
- iv) Simulación.- Representación como simulacro de la realidad como creación de la ilusión, como incapacidad que presenta la conciencia de distinguir la realidad de la fantasía; se representa lo inexistente. Es esta una visión caracterizada como posmodernista ha sido propuesta por autores como J. Baudrillard (2001) y se refiere a la representación de algo que cumple el rol de lo “real” aun cuando no tiene origen, ni realidad (Hiperrealismo).

Cada una de estos cuatro enfoques encierra creencias desde lo óntico, a partir de lo que se entiende por “realidad”. A manera de ilustración, a continuación, en la Matriz 7 se resumen estas diversas posturas ontológicas frente al concepto de representación, las cuales permiten identificar una transición de lo individual mecánico (en busca de objetividad) a lo colectivo social (en busca de lo intersubjetivo).

Matriz 7

Enfoques de la representación

ENFOQUE	POSTURA ONTOLÓGICA
Reflejo	La realidad se representa de manera mecánica
Sustitución	La imagen sustituye a la realidad
Construcción	La realidad se construye por medio de imágenes
Simulación	La realidad es un simulacro, es una imagen

Fuente: Elaboración propia a partir de Aristóteles, Forrester, Berger y Luckmann y Baudrillard

La importancia de los procesos de representación para la ciencia, radica en la expresión que permiten hacer de los objetos con base en el uso del lenguaje con fines de comunicación. Para García G. (2011, p. 8)

es importante anotar que todos los modelos representacionales son esenciales en la comunicación científica ya que cada uno cumple con una función específica y tiene un potencial determinado. ... los enunciados se ocupan de representar mejor las funciones de los objetos, las imágenes representan de mejor manera las estructuras de los fenómenos y las explicaciones verbales pueden ser más útiles para representar mecanismos de tipo casual.

La ciencia utiliza diversas maneras de representación tales como símiles, metáforas, ejemplos y, preferentemente, modelos, dado que estos dispositivos de representación permiten establecer relaciones entre teoría y realidad, mundo mental y mundo mental, lo simbólico y lo real, así como entre pensamiento y objetos de pensamiento. En el discurso científico se esgrimen diversas formas de representación que, a manera de metáforas, pretenden simplificar o reducir el complejo mundo en

algunas de sus características más relevantes; estas representaciones se cimentan en el lenguaje como medio de expresión.

También en el discurso científico existen diversos conceptos que son importantes para evidenciar el progreso del saber encomendado, entre estos el de modelo juega un papel importante en la construcción y desarrollo de la ciencia. La construcción de modelos, como relación que liga una realidad modelada con su modelo “se puede considerar como una piedra básica en la construcción de la ciencia. Después del lenguaje (...) es, posiblemente, el instrumento conceptual más importante para el desarrollo del pensamiento humano” (Aracil, 1986, p. 127).

Los diversos enfoques científicos ortodoxos parten de la presunción de que los hechos y las cosas materiales en el universo se presentan y de ellos se derivan patrones consistentes que pueden ser aprehendidos mediante el estudio riguroso y sistemático. Los científicos creen que a través de la razón y con la ayuda de instrumentos que extiendan los sentidos, las personas pueden descubrir pautas o patrones en toda la naturaleza.

La pregunta por la relación entre la ciencia y la realidad está latente en el discurso académico, en razón del papel que se le asigna a la ciencia en los procesos de representación (reflejo o construcción) por medio de imágenes del mundo objeto de estudio de las disciplinas. Al asumir como objeto de estudio y reflexión algunos segmentos, manifestaciones, hechos o construcciones de la realidad, las disciplinas asumen el reto de representar la realidad a través de diversas herramientas del intelecto, entre las cuales se encuentran los modelos.

Los modelos como representaciones que simplifican la realidad, es decir, que la hacen inteligible en sus aspectos y cualidades (atributos o variables) más representativos, denotan una relación entre saber (constructo) y mundo real (realidad), entre teoría y aspectos referidos en la teoría. Las ciencias y disciplinas construyen los modelos para explorar, describir, explicar, intervenir y comprender la realidad y lo hacen sobre los objetos que componen el segmento, campo, objeto o dominio de su discurso.

El discurso sobre modelo desde la ciencia, ha estado asociado especialmente con las ciencias naturales, ya que quizás es desde estas donde su uso ha sido más generalizado y primario; sin embargo, el discurso sobre modelo trasciende el dominio de estas ciencias, dado que el concepto permite un acercamiento al mundo real, así como abstraerlo para representar diversos aspectos de la vida que son objeto de estudio del saber humano. Los modelos han ganado un lugar de privilegio dentro de las representaciones científicas dado su aporte a la misión de interpretar el mundo, construirlo y compartirlo con los individuos y las comunidades.

La teoría de modelos se ubica para Badiou (2009, p. 59) como “una rama de la lógica matemática”, este autor igualmente plantea que la intervención del concepto de modelo debe ser situada en el contexto de lo matemático (con los griegos), lo físico (Galileo, Newton y Einstein), lo biológico (Darwin y Mendel), lo histórico (Marx y Lenin), lo inconsciente (Freud y Lacan), contradiciendo el idealismo (incluyendo la fenomenología de Husserl) y refiriendo el empirismo bajo la forma que le da el círculo de Viena (positivismo lógico de Wittgensten y Carnap) y sus sucesores estadounidenses (p. 23).

En cuanto a las orientaciones del significado del concepto de modelo, su situación es simétrica con lo que acontece con el concepto de representación pues hay implicaciones epistemológicas cuando se define el término de modelo y cuando se le aplica desde diversas esferas del conocimiento; una primera acepción es la de modelo como reflejo de la realidad y la segunda lo concibe como construcción de ésta.

La primera acepción de modelo se presenta en un contexto en donde la ciencia se concibe desde la visión especular y el modelo como representación de la realidad mantiene una relación de correspondencia con ésta. Mediante esta idea de modelo especular, el conocimiento se manifiesta como la posibilidad de reflejar una realidad externa en el cerebro de manera fidedigna; esta orientación acogida por los pensadores positivistas

expresa que fuera de nosotros existe una realidad externa totalmente hecha, acabada y plenamente externa y es objetiva, y que nuestro aparato cognoscitivo es como un espejo que la refleja dentro de sí, o como una *pasiva* cámara oscura o fotográfica ... que copia pequeñas imágenes de

esa realidad exterior, al estilo, por ejemplo, del ojo, que formaría una pequeña imagen del objeto exterior en la retina y el nervio óptico se encargaría de transmitirla al cerebro” (Martínez, 2006, p. 168).

La segunda acepción de modelo lo ubica desde una concepción de representación como constructo, desde donde es una construcción que no solo representa la realidad sino que éste es la misma realidad, es decir que sin tal construcción la realidad no existiría. Esta orientación epistemológica, parte de Platón y se basa en Kant; desde ésta se defiende la idea de que el proceso de conocimiento no es el reflejo de una realidad externa como imagen en el cerebro, sino que es una construcción dado que “la mente humana es un participante activo y formativo de lo que ella conoce. La mente ‘construye su objeto’ informando la materia amorfa por medio de formas subjetivas o categorías y como si le inyectara sus propias leyes” (Martínez, 2006, p. 169).

En el discurso sobre modelo, cobra especial importancia el significado al igual que las relaciones que existen entre lo representado y la representación; para Badiou (2009, p. 60) el concepto de modelo permite pensar la relación entre un sistema formal y su “afuera natural”, agrega este autor que “... la filosofía neopositivista ha desempeñado un papel de primer orden en la genealogía de la lógica matemática. Históricamente hay una complicidad dialéctica entre neopositivismo lógico y teoría de modelos. ... la lógica parece redoblar, al interior del discurso científico, la pareja inaugural de la ciencia formal y de la ciencia empírica”.

Levi-Strauss citado por Badiou (2009, p. 57) plantea que “los modelos deben ser semejantes a la realidad bajo todos los aspectos que interesen a la investigación en curso ... se requiere la semejanza con la realidad para que el funcionamiento del modelo sea significativo”. Esta acepción de modelo como reflejo de la realidad es coherente con la idea especular de representación y defiende que el modelo refleja hechos empíricos; según Badiou (2009, p. 56) un modelo es un “objeto artificial que da cuenta de todos los hechos empíricos considerados.”

Las orientaciones positivistas y neopositivistas conciben el modelo como reflejo de hechos de manera objetiva y, en su discurso le agregan el componente

matemático para su formalización científica; bajo este precepto el modelo no sólo se sirve de la lógica matemática sino que le da sentido a ésta.

Desde una visión general de la ciencia, se presentan dos enfoques del concepto modelo: una que lo define como patrón mental, bajo la cual es posible realizar interpretaciones, y otra como expresión material de una realidad, con la cual se representa o expresan los objetos, es decir que se reducen a sus elementos característicos para facilitar su conocimiento.

En el plano mental, el modelo se concibe en función de la organización del conocimiento e incluso, como una expresión que denota que el mundo es lo que está en la mente de los individuos (gestalt); bajo esta visión Aracil (1986, p. 125) plantea que “la forma más simple y más habitual de modelo es el modelo mental, que se expresa mediante el lenguaje ordinario. En él se tiene la forma más elemental de organizar el conocimiento”.

En el plano material, el modelo como representación, cumple funciones de comunicación y en esa medida los modelos sintetizan el mundo real reduciéndolo a sus principales características o atributos; para Aracil (1986, p. 123)

el objeto de un modelo a escala es el reproducir algunas propiedades del sistema original, pero no todas; en este último caso se tendría el propio sistema real. Todo modelo es selectivo y no existe ninguno que pretenda ser perfectamente fiel a la realidad que modela.

La concepción de modelo como estructura ha llevado a que se piense que los modelos tan sólo pueden ser planteados o desarrollado a la luz del estructuralismo, sin embargo, es necesario mencionar que de éstos también hacen mención las orientaciones funcionalistas y hasta las teorías críticas. Las visiones conductistas, funcionalistas y estructuralistas han dominado el escenario de las ciencias (naturales y sociales y humanas) como una alternativa para dar razón de problemas complejos que estas abordan para darles solución teórica; desde estos campos del conocimiento, el concepto de modelo ha sido fundamental en la relación ciencia-realidad.

Una definición muy importante de modelo es la que lo concibe en el plano de las representaciones teóricas o como teoría; esta orientación se contextualiza en la

asunción de un papel expresivo de la ciencia en materia de patrones o modelos, de donde se deriva que “... la ciencia, aunque limitada e imperfecta en su estado actual, busca un objetivo muy valioso: expresar con un *modelo o teoría* la forma y orden, es decir, la estructura, patrón estructural o configuración de una realidad compleja” (Martínez, 2006, p. 171). En ese sentido, Yurén (1984, p. 56) desde el punto de vista científico, connota el carácter representativo del modelo, al plantear que estos

representan la teoría, *muestran* las condiciones *ideales* en las que se produce un fenómeno al verificarse una ley o una teoría y, por otro lado, constituyen una *muestra* particular de la explicación general que da la teoría. ... un *modelo científico* ‘es la configuración ideal que representa de manera simplificada una teoría’.

Desde las corrientes interpretativas el modelo es el modelo mental que permite asignarle significado a lo que ocurre en un contexto de interpretación, en tanto que desde la visión crítica el modelo es el patrón mental con el que se domina a los individuos, de manera individual o colectiva, a través de discursos y mensajes. Estas dos visiones se contradicen con lo planteado desde la ortodoxia científica; siguiendo a Badiou (2009, p. 26) “los usos epistemológicos dominantes de este concepto son ideológicos y la ideología es aquello de lo que la ciencia se aparta”.

Para autores como Cohen-Tannoudji (2006, p. 11) existen dos tipos de modelos: los “fenomenológicos” o “heurísticos” y los de tipo “estándar”; los primeros parten de la observación y la experimentación y los segundos surgen de la teoría mediante formalismos más generales que permiten la experimentación y las predicciones. Podría decirse que los modelos “fenomenológicos” se asemejan a los materiales o a escala y los modelos “estándar” a los mentales, en ambos casos, de Aracil.

Para Badiou (2009, pp. 114-115) existen cuatro acepciones de la palabra modelo, a saber:

- 1) El modelo representa lo real-empírico-dado y el conocimiento es representación (Noción)
- 2) Existe una teoría de modelos (Concepto)

- 3) Los modelos son la semántica de la sintaxis provista por lo real empírico desde las ciencias “puras” donde la experimentación es evaluación-realización (Categoría 1: positivista)
- 4) El modelo designa un sistema formal matemático con base en la idea que todas las ciencias son experimentales y las matemáticas son un proceso de producción de conocimiento doblemente articulado (categoría 2: materialista-dialéctica)

Por su parte, Yurén (1984, p. 56) sustenta que la noción de modelo se presenta con tres significados, a saber, como:

- 1) Representación desde una perspectiva normativa (deber ser) al ejemplizarlo en una maqueta de edificio que nos permite comprender “cómo será”
- 2) Perfección o ideal como patrón a seguir o deber ser al ejemplizarlo en personas modelo (estudiante o esposa)
- 3) Muestra o elemento representativo al ejemplizarlo en una casa o un diseño de moda

A partir de la propuesta clasificatoria de los modelos de Bunge (2004), Nagel (2006) y Mazzalomo (1992), Machado (2004, p. 7) plantea que estos autores coinciden en que existen dos tipos de modelo: el modelo mental y el modelo material. Define “el modelo mental como lo abstracto (las posturas teóricas, las teorías, las ideas) y el modelo material como lo más concreto (las fórmulas, los gráficos, las síntesis)”. El modelo mental se denota como “modelo teórico” en Bunge, “cálculo abstracto” en Nagel y “modelo específico” en Mazzalomo; en tanto que el modelo material se denota como “modelo objeto” en Bunge, “interpretación o modelo del cálculo abstracto” en Nagel y “modelo ontológico” en Mazzalomo (Ver: Matriz 8).

Sobre las taxonomías enunciadas previamente como aporte de los autores Aracil (1986), Cohen-T. Y otros (2006), Badiou (2009), Yurén (1984), Bunge (2004), Nagel (2006) y Mazzalomo (1992), es necesario precisar que es posible identificar el término modelo asociado a diversidad de significados. Al concepto de modelo se le encuentran nociones que van desde una teoría matematizada hasta una formalización semántica, desde lo más abstracto (pensamiento) hasta lo más concreto (objeto

material), y desde lo simple (ejemplo) hasta lo complejo (ideal); adicionalmente, es necesario precisar que el concepto de modelo se enmarca y desenvuelve en el contexto teórico de la cognición, la representación.

Matriz 8

Tipos y definiciones de modelo

Autor		Bunge	Nagel	Mazzalomo
Tipo de modelo				
Mental:		Modelo teórico:	Cálculo abstracto:	Modelo
Imaginario que nos permite captar la realidad	Sistema de carácter hipotético deductivo concerniente a un modelo objeto	aspecto esquelético a un sistema explicativo	formal lógico del sistema explicativo	o específico: del Sistema abstracto. Versión semántica o interpretativa.
Material:		Objeto modelo:	Interpretación o modelo	Modelo
Representación a escala de la realidad observada	Representación conceptual y esquemática de una cosa o de una situación real o supuestamente real	del cálculo abstracto: que suministra carne al esqueleto en términos materiales conceptuales o intuitivos más o menos familiares	que ontológico: Versión puramente formal o cálculo de la teoría	

Fuente: Machado (2004, p. 7)

El modelo como representación de una realidad objeto de conocimiento, se constituye esencialmente en una descripción intencionalmente aproximada de los elementos que la estructuran, con las características o atributos de dichos elementos y sus principales relaciones. Una vez diseñados y desarrollados los modelos, son puestos a prueba mediante procesos de simulación con lo cual es posible establecer las relaciones causales y los comportamientos bajo ciertas condiciones de certidumbre.

Desde el discurso cognitivo el modelo se constituye en una abstracción o imagen mental; como marco interpretativo, el modelo es una forma de pensamiento o estructura cognitiva que permite realizar interpretaciones de la realidad ajustando sus parámetros. El modelo mental está compuesto por imaginarios, teorías y saberes previos, en tanto que el modelo material está compuesto por variables que se expresan a través de conceptos, símbolos (lógicos y matemáticos) y analogías.

La noción de modelo ha estado cohesionada por diversos saberes desde una concepción multidisciplinaria en función de producir conocimiento; según Machado (2004, p.8)

el modelo concebido como forma interpretativa es muy común en disciplinas del pensamiento como la epistemología, la gnoseología e historiografía, en aplicaciones a la evolución del pensamiento científico y a los métodos de que se vale el ser humano para producir conocimiento; el modelo como representación física o simbólica es de uso general en las ciencias naturales, humanas y sociales.

Si bien el modelo como representación mental permite el desarrollo del pensamiento, como expresión o representación material se asocia con la utilización de un lenguaje que desde una perspectiva simbólica puede ser semántico, matemático o gráfico. De aquí se deriva una taxonomía adicional que permite clasificar estos dispositivos en modelos semánticos, modelos matemáticos y modelos gráficos.

El modelo mental y el modelo material están imbricados en una relación complementaria sirviendo a los objetivos científicos de interpretación y representación de la realidad objeto de modelación. Es posible afirmar que los modelos materiales (como representaciones de la realidad) al ser comunicados en procesos de formación y delimitar la realidad, se constituyen en marcos de interpretación, en modelos mentales que hacen perdurar la existencia del modelo material.

Si bien un modelo es una abstracción de la realidad, es necesario precisar que éste no es la realidad pero es una aproximación a ella. Su importancia como herramienta para la construcción de conocimiento radica en que se constituye en una manera de hacer que el objeto (personas, animales, cosas –concretas y abstractas-) sea aprehendido por el sujeto que conoce o lo estudia. Desde la óptica ortodoxa siempre habrá modelos más depurados y útiles que otros pero nunca alguno de ellos logrará sustituir al objeto que refieren.

Puede analizarse que existen imbricaciones muy precisas entre el modelo mental y el modelo material, una unidad indisoluble mientras coexistan, una unidad que se rompe ante la presencia de modelos más coherentes, con más fidelidad o

simetría entre la realidad modelada y el modelo. El modelo mental es un metamodelo que permite la construcción del modelo material y a, a su vez, este permite la permanencia del modelo mental. En esta instancia, surgen las teorías como marcos que dan vida a los modelos; entonces las teorías son concebidas como metamodelos o modelos mentales.

Diseñar o construir modelos es un reto de la ciencia en su aproximación y aprehensión de la realidad, ello permite introducir los procesos de modelado, modelamiento o modelización. “El proceso de modelado –que también se puede denominar modelación o modelamiento- es el conjunto de actividades, de índole fundamentalmente teórica o conceptual, mediante las cuales se procede a la construcción de un modelo M de una situación enigmática X” (Aracil, 1986, p. 127); con este proceso que implica el ejercicio del intelecto, se representa la realidad en un dispositivo de carácter general, abstracto y formalizado.

Un elemento signifiante en la creación (diseño y construcción) de modelos es la identificación de los aspectos (atributos o características) variables más relevantes que representan la realidad, ya que son la sustancia material de los modelos que se identifican por medio del lenguaje; para Aracil (1986, p. 129) “los elementos que forman el modelo son las variables consideradas relevantes para caracterizar y describir el sistema real bajo estudio. ... el modelo es siempre más simple, y cualitativamente más claro, que la propia realidad, aunque en la simplificación se pierdan algunos aspectos de ella.”

Los procesos de modelización, modelamiento o modelación del sistema original, se presentan en un contexto demarcado por un modelo mental, que nos permite interpretar la realidad compleja, de ahí se posibilita construir un modelo material que representa una situación, un fenómeno, un estado de cosas, unos hechos y, en síntesis, la “realidad” simplificada (a escala).

En términos generales, el concepto de modelo se ubica en el marco de la teoría de la representación, desde la cual el término asume diversos significados que marcan los horizontes de sentido que se le den a dicha palabra. De igual manera, al referir las diversas conceptualizaciones en el discurso sobre modelo, es claro que se asumen

diversas posturas que se enmarcan en determinados enfoques epistemológicos, ontológicos y gnoseológicos. La discusión en cuanto a los significados otorgados al significativo modelo como formalización matemática o semántica, así como la disputa objetivo-subjetivo, demandan una posición frente al conocimiento, debate ubicado en el campo epistemológico que enfrenta posturas positivistas y constructivistas; la disputa entre la concepción de modelo como reflejo o como construcción de la realidad, demanda una postura frente a lo que se entiende por realidad y en ello hay implicaciones ontológicas que marcan las fronteras realista y nominalista. Por su parte, la discusión en torno a la fuente de la construcción de modelos, exige una postura gnoseológica que abre el debate entre empiristas y racionalistas.

El discurso contable: la necesidad de nuevas visiones

Las disciplinas como conjuntos organizados de conocimientos sobre determinados objetos, no sólo construyen discursos sobre estos y sus aspectos relacionados sino que manifiestan a través de sus comunidades pensantes, sus posturas acerca del discurso generado y difundido entre sus miembros adscritos a la práctica empresarial, académica o regulativa. Si bien los fundamentos del discurso se construyen desde disciplinas como la semiótica, la lingüística, la sociolingüística, la oratoria o la hermenéutica, otras disciplinas son usuarias de sus constructos teóricos para dar cuenta de los producido y difundido como discurso en sus ámbitos de pensamiento y aplicación.

La disciplina contable no es ajena a este contexto del discurso y a pesar de que el discurso contable es un tema de poco abordaje en la literatura, algunos autores han hecho referencia a éste como una expresión en diferentes aspectos (teórico, académico y educativo, entre otros) que hacen parte de su dinámica y evolución.

En términos generales y asumiendo que las diversas vertientes de investigación determinan el contexto teórico en que se desenvuelve el discurso, es posible afirmar que los procesos que suponen su construcción y emisión se encuentran ubicados en un modelo mental o forma interpretativa del mundo, el cual le brinda un escenario

para desenvolver los asuntos que tienen que ver con su dominio. Haciendo referencia a la disciplina contable, se hace evidente que el discurso construido por su comunidad de pensadores, se encuentra dominado por la corriente principal o enfoques ortodoxos desde donde se agencian ciertas formas de concebir el conocimiento, el mundo real y la relación entre estos.

El aspecto hegemónico señalado, fue desarrollado y expresado en términos de un trabajo desarrollado anteriormente y es traído a colación pues permite volver a manifestar la preponderancia del pensamiento en su vertiente ortodoxa ya que “el pensamiento positivo se expresa en diversos escenarios contables, bien aplicado al caso de la formación de teorías, al desarrollo de investigaciones en sus diversas ramas de estudio (macro y micro), al ejercicio práctico contable o la definición de marcos regulativos” (Machado, 2012, p. 226).

La insuficiencia del positivismo como alternativa para construir teoría contable, exige recurrir a otras posturas epistemológicas y metodológicas, tales como el normativismo, dado el carácter que tiene la Contabilidad como ciencia aplicada que pretende el logro de objetivos prácticos; Cuadrado y Valmayor (1999) haciendo referencia a que la contabilidad como ciencia aplicada se basa en las ‘declaraciones-leyes’ de la economía y ciencias del comportamiento, plantea que ello rebasa la metodología positiva, “... la cual resulta insuficiente para hacer frente a las necesidades contables del presente y del futuro” (pp. 169-170). En estos términos, el discurso contable se orienta a estructurar “la manera de establecer el puente entre lo positivo y lo normativo” (p. 168) y a asumir los resultados de la “tarea conjunta de investigación (...) donde se dé la cooperación conjunta del positivismo y normativismo” (p. 169).

Ryan, Scapens, y Theobald (2004) asumen el discurso en finanzas y contabilidad para comprender los métodos y metodologías desde diversas posibilidades de investigación; en su texto corroboran la tendencia señalada anteriormente cuando concluyen que “hay una gran mayoría de investigadores en contabilidad y finanzas que se dedican al programa positivista porque creen que ese programa es el camino más seguro hacia el verdadero conocimiento de los fenómenos

financieros” (pp. 297-298). Recomiendan una apertura para la asunción de otras posiciones al plantear que “no hay duda de que la investigación prospera y encuentra las mejores condiciones dentro de una comunidad académica crítica, pero tolerante. (...) pero no hay lugar para el dogma” (p. 298).

Gómez y Ospina (2009) haciendo una invitación a realizar una aproximación a las visiones heterodoxas (interdisciplinarias, interpretativas y críticas) presentan una selección de textos que representan el discurso contable desde estas tendencias. Plantean que el abordar estas visiones alternativas permitirá el alcance de una contabilidad conectada a los intereses sociales, al mencionar que “... la posibilidad y oportunidad que nos brindan estas aproximaciones, implican repensar, replantear y ampliar nuestro horizonte para construir una contabilidad a la talla de nuestros problemas, de nuestras necesidades y de los objetivos colectivos de bienestar sostenible y auténtico para el hombre y la naturaleza” (p. 30).

En un trabajo anterior, en esta misma línea, se defiende la diversidad epistemológica como base para el desarrollo del pensamiento contable y se convoca a los contables a generar espacios que posibiliten el diálogo entre las diversas manifestaciones del saber contable; se plantea que “la diversidad epistemológica en las concepciones y el proceder científico, conlleva posturas epistemológicas (positivismo, construccionismo o enfoques críticos e interpretativos), diversos enfoques teóricos (funcionalismo, sistemismo o complejidad) y diversidad metodológica (cuantitativo, cualitativo y mixtos)” (Machado, 2012, p. 232), razón por la cual “la posibilidad del pensamiento contable admite y exige la construcción de posturas epistemológicas, concepciones ontológicas y alternativas metodológicas” (p. 232).

El discurso sobre modelo contable: aportes y avances

Igual que otras disciplinas, la contable ha utilizado diversos conceptos y aplicaciones conceptuales de otras disciplinas para garantizar su avance disciplinal; buena parte de sus conceptos más que ser “prestados” de otras disciplinas, hacen

parte del discurso general de las ciencias; uno de estos conceptos es el de modelo, el cual acusa un excesivo uso sin delimitaciones conceptuales que permitan abstraer un uso racional y fundamentado del concepto.

El discurso sobre modelo contable desde la ciencia contable se caracteriza por su génesis e insipiente en cuanto ser recientemente tomado como objeto de estudio por parte de la comunidad contable internacional. Si bien se usa el concepto en escritos diversos, gran parte de las referencias responden a concepciones implícitas del concepto de modelo y su uso tiene un objetivo más instrumental que epistemológico, vale decir que se utiliza tan solo para identificar un patrón o parámetros (como guía o norma) que deben ser tenidos en cuenta para el ejercicio práctico de la profesión contable desde una óptica regulativa.

Aunque son muchos autores contables los que han escrito utilizando el término de modelo contable, existen pocos que lo hayan tomado como objeto de reflexión relacionándolo con el desarrollo de pensamiento científico en Contabilidad. Quizás el hecho de asumir el término en el espacio de la regulación, la práctica, la academia o la investigación hace que se le considere que es suficiente con mencionarlo y utilizarlo bien como conjunto de normas, como parámetro o forma parametrizada de obtener información contable así como conjunto de variables representativas de los criterios a considerar para procesar y obtener estados financieros.

En el discurso contable, gran parte de las referencias a modelo contable en el habla castellana e inglesa, se caracterizan por la ausencia de una definición conceptual del término “modelo” y de su compuesto aplicado al campo contable, lo cual permite evidenciar una asunción ligera de este importante concepto para el desarrollo de la ciencia contable.

Los autores que han hecho uso del término “modelo contable” y que han aportado al discurso respectivo, pueden clasificarse desde tres entornos que determinan su aproximación conceptual, a saber: investigación-académico, práctica y regulación. Las mayores precisiones del concepto se han realizado desde el mundo investigativo aunque su uso es mayor desde el mundo de la regulación de la práctica profesional, especialmente la que se orienta a la confección de estados financieros.

En el discurso contable el concepto de modelo ha sido abordado excepcionalmente por algunos autores con la pretensión de construir un discurso a partir de haber identificado las falencias y controversias en cuanto a su uso. Algunos de los autores lo utilizan con el fin de dar cuenta de la realidad sin hacer referencia a su contenido o significado, dejando a la libre interpretación del lector tal atributo definitorio; otros lo acotan al uso implícito que hacen al aplicarlo al contexto de la práctica o al de la regulación contable; en algunos casos se le denota como modelos de contabilidad.

El discurso sobre modelo contable ha recibido aportes de diversos autores en el contexto internacional y se ha ido configurando y consolidando desde cinco enfoques, a saber:

- Académico práctico convencional.- Concibe el modelo contable como un patrón que guía la confección de los estados financieros básicos mediante la definición de unos criterios.
- Académico investigativo.- Concibe el modelo contable como una representación esquemática, conceptual o matemática de la realidad y sus procesos, mediante la precisión de las variables que la componen.
- Académico aplicado.- Concibe el modelo contable como una representación del mundo real mediante la definición de unos objetos básicos (entidades y relaciones entre objetos).
- Académico regulacionista.- El modelo contable se concibe como conjunto de dispositivos normativos para guiar el ejercicio práctico de los contables, en algunos casos, se le asemeja al marco conceptual.
- Regulacionista.- El modelo contable es concebido en función de los patrones o parámetros para elaborar información financiera.

Desde la práctica convencional de los contables en las organizaciones, primer enfoque, el concepto de modelo contable o modelo de contabilidad, se asocia con el enfoque regulativo dado que es utilizado en el marco conceptual o en la presentación en medios de la normatividad como los principios, reglas o normas que orientan o

precisan la obtención de información contable; en este enfoque debe destacarse la obra del profesor Enrique Fowler Newton y los aportes de Mario Biondi. Desde este enfoque, también deben mencionarse en referencia al modelo contable, los asuntos relacionados con el tratamiento, formulación y la presentación de los estados financieros, los métodos de depreciación, de costeo, reconocimiento, medición, valoración y predicción, sistemas contables y las formas de medición de hechos contables, entre otros.

Desde un segundo enfoque, lo académico investigativo, se reconoce el trabajo sistemático de Carlos Luis García Casella, ejemplar que desde hace cerca de 30 años, viene aportando a la construcción de un discurso sobre modelo contable con precisiones categóricas y propuestas que permiten superar las vaguedades y los enfoques tradicionales.

Desde el enfoque académico aplicado se destacan los esfuerzos por desarrollar representaciones de los sistemas contables, donde se destaca el esfuerzo de William McCarthy desde una visión de la teoría de la entidad-relación.

En el enfoque académico regulacionista, se presenta el uso del término de modelo contable desde diversos autores, los cuales no se preocupan por definirlo ni por precisar los términos conceptuales de su uso; sin embargo, su uso en contexto permite abstraer algunos significados que se le asignan para describir un “paquete” normativo, conjunto de normas, reglas, parámetros o estándares emitidos por alguna autoridad contable, para ejercer la práctica contable y estandarizar la confección y presentación de la información contable, más precisamente los denominados “estados financieros”.

Desde el enfoque regulacionista se concibe el modelo contable como el marco conceptual que sirve de fundamento a la emisión de los estándares internacionales de contabilidad o, más precisamente, de información financiera; aquí se destacan los esfuerzos de entidades como *International Accounting Standards Board (IASB)*.

En el discurso contable, el concepto de *modelo contable* parte del término general de “modelo” utilizado en ciencia y ha sido utilizado de manera coyuntural, escasamente definido, sin más pretensiones que servir de base a los acuerdos que en

la práctica contable facilitan el reconocimiento, registro y exposición de los datos y hechos contables en aras de elaborar y presentar, los estados financieros de las compañías que requieren comparabilidad. La mayor parte de las definiciones donde se utiliza el término modelo aplicado al ámbito contable, se limitan a la normatividad que define los métodos y directrices con que se visualiza la contabilidad, en su acepción de sistema contable, dirigida a la salida del proceso contable de información o estados financieros.

La prevalencia de una definición del término “modelo” en el discurso contable contable en relación con las prácticas contables, no sólo permite sospechar una indefinición o una reducción de éste sino que permite evidenciar su adscripción al paradigma positivista desde una dimensión epistemológica, a orientaciones pragmatistas desde una dimensión gnoseológica (especialmente, desde el nivel práctico y regulativo) y al racionalismo cartesiano (desde el nivel académico), en tanto que desde una visión ontológica se asume, especialmente, una visión realista (desde el nivel académico).

En la descripción de estos modelos, regularmente se expresan fines regulacionistas para la elaboración de reportes contables a fin de satisfacer necesidades de decisión o de hacer viable el proceso de toma de decisiones. Invoca el concepto de modelo contable, a partir de su definición, una serie de parámetros para obtener información contable, especialmente en referencia a los atributos o variables financieras y, en algunos casos, económicas; dichas variables, son reconocidas, medidas e informadas mediante unos procesos que se desarrollan con base en los criterios definidos que en sus elementos visualizan el denominado “modelo contable” desde una visión tradicional.

En el discurso contable generalizado, el concepto de modelo contable se establece como una combinación de tres criterios definidos o “variables principales” como unidad de medida, criterios de medición, capital a mantener (Biondi, 1999, p. 91); a los tres anteriores se les adiciona, en algunos casos, el de monto de los activos. Esta idea de modelo, muy utilizada en el mundo contable empírico, se refiere a

consideraciones para el desarrollo de la práctica contable en lo relacionado con la elaboración y presentación de estados financieros.

En una aplicación más del concepto de modelo a la ciencia contable, el profesor Gil (1990, p. 51) ha planteado la idea de que “los estados financieros son modelos de la realidad” dado que allí se exponen aspectos de ésta. Es necesario aclarar, que los estados contables no son un modelo contable considerados individualmente; la condición de modelo la presenta la abstracción que subyace genéricamente en los estados contables (financieros y no financieros) como patrón de dimensiones y variables (financieras, administrativas, económicas y sociales) a presentar. Se considera que con este planteamiento se supera la concepción vulgar de modelo enfocada a las formalidades para presentación de informes, estados y reportes).

Con base en los planteamientos anteriores, es posible manifestar que aunque se utiliza la noción de modelo contable y se establecen relaciones con otros conceptos, pareciera que se da por hecho que existe claridad conceptual al respecto. Así mismo, con base en la revisión de la literatura realizada, se manifiesta que existe una clara convicción de que dicho concepto carece de fundamentos teóricos y empíricos sólidos explícitos, y que su relación con teorías y objetos es esencialmente subjetiva, centrada en creencias y pareceres de los autores aportantes a la construcción del discurso sobre modelo contable.

Es menester orientar la discusión hacia la noción de modelo como representación de la realidad, frente a lo cual el concepto de fidelidad tomaría mayor relevancia que el de razonabilidad, el cual toma preponderancia cuando se privilegia el método contable; esta transición de método contable a modelo contable implica un cambio de lo técnico hacia lo científico.

Por esta razón, se considera necesario ampliar las visiones de modelo contable a través del desglose de los conceptos fundantes, tales como el de modelo y su aplicación a lo contable. El primer concepto, requiere ser entendido de una manera más científica en su interpretación dual (mental-material), abandonando la concepción empirista tradicional.

El concepto de modelo debe ser concebido como una representación simplificada, generalizada, abstracta y formal de una realidad, teniendo en cuenta que para construirlo se empieza por una interpretación preliminar de la misma por medio de un modelo mental que corresponde a todos los criterios que permiten realizar la abstracción de la realidad, las ideas que demarcan nuestras interpretaciones, las hipótesis que guían nuestras aprehensiones de la realidad, las deducciones que realizamos, entre otros significados.

El proceso contable se orienta a la concepción de proceso de aprehensión de estudio de la realidad, la cual es intervenida por diversos agentes como empresa, Estado y comunidad, entre otros. La realidad se presenta compleja y en ella surgen vínculos y relaciones relevantes para ser objeto de representación de la contabilidad, ya que afectan a los diversos agentes y realidades; por tanto, es necesario acotar, que dichos vínculos y relaciones no sólo acarrearán impactos en la información contable.

Asumiendo un horizonte ontológico, el concepto de modelo contable guarda coherencia expositiva con los objetos de modelación contable, es decir, los diversos aspectos y sus atributos o características que han sido modelados o que son susceptibles de ser representados mediante modelos en contabilidad, es decir que han sido o que pueden ser el resultado de un proceso de representación contable mediante modelos concretos.

En el ejercicio discursivo (escrito y verbal) de investigadores, académicos, reguladores y practicantes contables subyacen diversos objetos de modelación, los cuales se refieren, en términos generales, a dos clases de aspectos:

- Aspectos sociológicos-metodológicos, se refieren a lo que hacen los contables para aproximarse al mundo real, a la realidad objeto de sus reflexiones y prácticas profesionales, y
- Aspectos ontológicos, los cuales se refieren a la realidad que es objeto de conocimiento y modelación.

Esta clasificación denota que las situaciones que se modelan tienen que ver con las concepciones y los instrumentos que los investigadores, académicos, reguladores y practicantes, desarrollan, comparten y utilizan para llegar a conocer la realidad

objeto o dominio de su discurso y con las entidades contables en cuanto a sus atributos componentes.

De lo anterior se deriva, que cuando se asumen los aspectos sociológicos y metodológicos, la comunidad profesional estará produciendo metateorías y su resultado serán propuestas, en tanto que cuando en una comunidad disciplinal se asumen los aspectos ontológicos, se aborda la realidad y los modelos dan cuenta de ésta; en este caso, es posible construir proposiciones y los modelos haran parte de alguna teoría.

Este aspecto tan relevante en la construcción de modelos contables tiene que ver con la orientación hacia el instrumental metodológico y técnico de la contabilidad que se ha venido señalando con anterioridad y que obra como un telón que no permite un mejor acercamiento a la realidad por parte de los contables. Como se mencionó en un trabajo anterior

Si bien en la literatura contable al tratar estos conceptos (modelo contable y sistema contable) se menciona de manera subyacente la revelación de la realidad organizacional, en ella no se hace referencia a la realidad misma de las organizaciones, ... lo que, en términos generales, se ha representado (y se predispone representar) es el dispositivo para registrar, revelar e informar la realidad. El enfoque de modelo centrado en la realidad organizacional, permitirá abandonar el enfoque tecnológico tradicional orientado a representar el dispositivo contable; seguir haciendo referencia a los modelos como las variables relacionadas con el dispositivo de medición y exposición de los datos contables (unidad de medida, criterios de medición y capital a mantener) es limitar un poderoso instrumento de la ciencia, al plano meramente tecnológico (Machado, 2011, p. 28).

El aspecto objetual a representar mediante la aplicación de los modelos desde la ciencia contable, tiene una estrecha relación con su carácter social, dado que se ponderan como objeto de estudio contable los fenómenos, hechos y eventos de diversa índole, entre otros, aquellos relacionados con una estructura social compleja como la que presentan las organizaciones.

La realidad social que contendría a los atributos de tipo administrativo, económico y financiero, en aspectos tanto materiales como inmateriales, al ser objeto

de modelación, deviene en el reconocimiento de la complejidad de las organizaciones contemporáneas y en la necesidad de nuevos enfoques y nuevas teorías, que permitan lograr niveles superiores de abstracción y niveles más eficientes de representación contable de la realidad.

Los objetos de modelación contable son las organizaciones tales como Estado, empresa, comunidades y familias en sus diversos aspectos, cualidades o atributos (cualitativos y cuantitativos) que deben ser considerados desde las dimensiones de lo social, político, administrativo, económico y financiero.

A nivel más particular, es posible aplicar la concepción de modelo a diversos aspectos de la realidad contable; podría ser aplicado a las prácticas contables (sistema laboral, remuneración, sistema legal, etc.), al portafolio contable (productos, servicios, mercado, etc.), a la formación contable (sistema didáctico, sistema pedagógico, sistema educativo, etc.) y, obviamente, a los aspectos duros tales como las aplicaciones tecnológicas (inventario, nómina, costos, etc.).

El hecho de que se aplique el concepto de modelo contable a estos aspectos diversos, puede conllevar una confusión en la práctica científica, ya que se recaería en asuntos diferentes a su objeto de estudio, tales como los aspectos sociológicos, metodológicos y técnicos, aplazando la construcción de teoría sobre sus aspectos fundamentales (primarios) que denotan el objeto de estudio o el dominio del discurso de la contabilidad, desde sus diversas escuelas, enfoques y teorías.

Existen una serie de términos que se utilizan desde la óptica contable y para diversos fines (académicos, empíricos, discursivos, etc.). Además del concepto de modelo, algunos de estos términos son sistema, estructura, método y proceso, los cuales presentan imprecisiones cuando se les saca de su contexto. En diversas ocasiones, el discurso contable arroja vagas nociones que son superadas por conceptos y en otras ocasiones, se reducen a definiciones con fines prácticos y mediáticos.

La diferenciación entre algunos términos contables obra en el plano científico como conceptos y nociones, mientras que en el plano empírico, obran como definiciones y opiniones. Se considera que la diferencia radica en los niveles de

abstracción o niveles gnoseológicos que se utilizan en la construcción de aproximaciones al conocimiento de la realidad. Pueden enunciarse cuatro niveles gnoseológicos (Bravo, 1989, pp. 9-16): nivel científico (conocimiento fruto de la teorización deductiva), tecnológico (conocimiento aplicado fruto de la generalización e inducción), técnico (conocimiento particular abstracto fruto del razonamiento inductivo) y vulgar (conocimiento fruto de la actividad cotidiana y espontánea).

Desde el nivel científico se abordan problemas relacionados con la creación de modelos, la estructuración de la realidad, la concepción de sistemas y el diseño de métodos para construir nuevo conocimiento; desde el nivel tecnológico existe la inquietud por el diseño, implementación, operación y seguimiento de modelos y sistemas que den cuenta de un segmento de la realidad; desde el nivel técnico la preocupación surge en torno al diseño y puesta en marcha de procesos y procedimientos para lograr efectos en la realidad y en el mundo real o en los sistemas operativos; en tanto que desde la óptica vulgar se operan sistemas que actúan sobre problemas reales y se obtienen informaciones diversas.

En esa medida hacer referencia a los términos modelo contable, estructura contable, sistema contable, método y proceso contables dependen del nivel gnoseológico en que esté ubicado quien hace del término modelo contable parte de su discurso. De esta manera y a manera de ejemplo, cuando se hace referencia al término método contable, sería necesario hacer claridad si se hace referencia a los caminos para construir conocimiento o a las formas de capturar una serie de datos, lo cual estaría marcando la diferencia entre método científico y método tecnológico.

Recapitulando en lo relacionado con las aplicaciones del concepto de modelo a la ciencia contable, es importante mencionar que el término modelo presenta diversos enfoques, tipos y niveles que han ido configurando un discurso contable a partir de los aportes de los diversos pares contables que han accedido a establecer una relación entre la disciplina y la realidad.

En procura de presentar elementos que permitan acercar una tipología de los modelos contables, es menester referir a Raymond J. Chambers, quien citado por García C. (2002, p. 220) plantea que “pueden existir distintos modelos contables para

distintos tipos de entidades, en función de sus objetivos o los objetivos de sus integrantes y fines. ... distintos modelos que respondan a las características propias de cada segmento de la contabilidad ...”. Ello indica que una taxonomía de modelos contables tendría dificultades para ser exhaustiva y un intento de clasificación sería básicamente un ejercicio de reconocimiento de posibilidades en materia de discurso sobre modelo contable.

El profesor García C. (2002, p. 217) a partir de las formulaciones existentes en la teoría contable, define que existen cinco tipos de modelos contables de acuerdo al segmento al que pertenecen, a saber:

- Patrimoniales.- Los cuales proveen información relativa al segmento de la contabilidad financiera o patrimonial y su uso es externo,
- Gerenciales.- Los que proveen información sobre los aspectos que componen el segmento administrativo, refieren los objetivos de la organización y su uso es de carácter interno,
- Gubernamentales.- Hacen referencia a aspectos patrimoniales de la administración pública y su uso es mixto (destino interno y externo),
- Económicos.- Se relacionan con el segmento económico que refiere las variables cuantitativas que miden e informan el ingreso nacional, la producción y el consumo, entre otras,
- Sociales.- Cuya referencia se orienta a los segmentos micro (variables relacionadas con la empresa y su contexto) y macrosocial (variables relacionadas con aspectos sociales a nivel del país o a nivel de las relaciones entre naciones).

En esta categorización puede observarse una mezcla de dos criterios para su construcción: campos de aplicación de la contabilidad (entidades) y ramas del conocimiento contable (segmentos); cada uno de estos puede derivar en elementos clasificatorios que daría lugar a diversos tipos de modelos. Refiriendo las entidades (aspecto primario) los elementos representativos que se pueden aludir son modelos empresariales, modelos estatales (gubernamentales), modelos familiares, etc.; pero en

referencia a los segmentos o ramas del conocimiento contable deberían mencionarse los modelos financieros, modelos de gestión (gerenciales), modelos económicos y modelos sociales, entre otros.

Partiendo de que algunos autores relacionan el término de modelo, en su discurso, con las formas de aproximarse a la realidad, método o patrón, es decir, el modelo de hacer (¿Qué criterios tener en cuenta? ¿Qué aspectos modelar? ¿Cómo modelar? ¿Qué agentes modelar?), en tanto que otros autores en su discurso, se orientan en su interpretación, al concepto de modelo como patrón de pensamiento contable (¿Cómo se ha pensado? ¿Qué se ha pensado? ¿Qué analogía se usa para representar?), es posible manifestar categóricamente que la noción de modelo contable se ha ido construyendo desde dos visiones con base en un trabajo anterior (Machado 2004, p. 17):

- Visión metodológica, la cual se refiere a las formas de aproximarse a la realidad estudiada por la contabilidad, y
- Visión epistemológica, que se refiere al avance en los conocimientos sobre la realidad contable.

En dicho trabajo se plantea igualmente que cada una de las dos visiones enunciadas, posee categorías que constituyen los principales enfoques que permitieron esbozar una tipología de modelos contables, a saber (Machado, 2011, p.p. 17-18):

- En la visión metodológica tiene importancia la realidad a ser abordada por la contabilidad, en esta se presentan cuatro enfoques los cuales se denominan Tradicional, Dimensional, Representacional y Referencial.
- Desde la visión epistemológica, toma preponderancia el conocimiento de la realidad y existen cuatro enfoques denominados Diacrónico, Sincrónico, Teórico y Heurístico.

Es claro que una taxonomía completa o una construcción de los tipos de modelos contables, no sólo depende de las realidades representadas o de los agentes objeto de representación mediante modelos, también depende de las concepciones

desde las que se parapetan los investigadores, académicos, reguladores y practicantes, para hacer referencia a la realidad.

En esa medida si se menciona la existencia de una realidad subjetiva desde cada uno de estos agentes, podría enunciarse la existencia de modelos investigativos, modelos académicos, modelos profesionales y modelos regulativos.

El discurso y las creencias socialmente compartidas: una visión sociocognitiva desde van Dijk

El discurso como elemento social puede ser concebido de diversas maneras por parte de los agentes sociales y con diferentes acepciones tales como las de texto oral que se emite ante un grupo de personas o escrito que se lee ante un auditorio, hasta las que lo conciben como la expresión o el producto social que se comparte en sus estructuras más significativas con alguna intención; queda claro que al abordar el discurso como fenómeno social, se escenifica una situación en la cual se representa una gama amplia de significados que va desde lo más simple (por ejemplo, como instrumento de comunicación) a lo más complejo (discurso como tejido social) y desde lo más concreto (como texto) hasta lo más abstracto (como acto social). Por esta razón es certera la concepción de van Dijk (2008-1, p. 21) en la que plantea la amplitud de significado que tiene el concepto acotando que “la noción de discurso es esencialmente difusa”.

Desde un nivel simple y hasta elemental, el discurso puede ser concebido como texto o composición escrita dirigida a una determinada audiencia que lo entenderá; al respecto van Dijk (2008-1, p. 26) refiere como discurso, una estructura gramatical, una secuencia de palabras que se describen con sentido, las que desde una descripción estructural pueden ser consideradas como “una secuencia de oraciones dispuestas en un orden específico”.

A pesar de definir el discurso como texto y este último como composición escrita, van Dijk (2000) connota este vocablo de una manera más amplia al enunciar que el texto se puede definir como cualquier fenómeno cultural a partir del cual se

puede hacer una lectura o interpretación, la cual, a su vez depende del contexto en que dicho texto o discurso se produce y emite.

El discurso como objeto de referencia puede relacionarse con aspectos abstractos de tipo social y aspectos concretos de tipo gramático, frente a lo cual se requiere tener conciencia de estos dos niveles de aprehensión; van Dijk (1998, p. 25) introduce unos elementos de complejidad en la comprensión de ese fenómeno llamado “discurso” y frente a ello, recomienda que “debemos tener conciencia clara de la diferencia teórica entre el uso abstracto del término ‘discurso’ cuando nos referimos a un tipo de fenómeno social en general y el uso específico que hacemos de él cuando nos ocupamos de un ejemplo concreto o un ejemplo determinado de texto o conversación.”

Desde un nivel más complejo, el discurso puede ser concebido en relación con el lenguaje y lo social como un “suceso de comunicación” y como “una forma de uso del lenguaje” (van Dijk, 2008-1, p. 22) a través del cual se comunican ideas o creencias y se expresan emociones. Igualmente, desde este nivel de significación, el discurso puede ser concebido, tal como lo expresa van Dijk (2008-2, p. 21), como “un fenómeno *práctico, social y cultural*”. En este nivel puede observarse como entran en juego el lenguaje y la interacción social (oral o escrita) como categorías que permiten que el discurso efectivamente suceda como acto social.

A pesar de los diversos escritos sobre el discurso desde diversas disciplinas y autores, la noción de discurso no es clara dada su naturaleza compleja por su relación con los productos del intelecto y las interrelaciones sociales. El carácter difuso que van Dijk (1998, p. 21) señalaba para el discurso, se enmarca en un contexto de complejidad que genera la necesidad de desarrollar estudios o análisis del discurso, con los cuales sea posible desentrañar la complejidad que se presenta en los procesos que implican la producción y emisión de este acto discursivo.

Dada la complejidad del concepto de discurso, van Dijk (2000) señala que este concepto tiene tres dimensiones principales que se refieren, en su orden, al lenguaje, la comunicación y lo social; a continuación se enuncian:

- a) el uso del lenguaje

- b) la comunicación de creencias (cognición compartida), y
- c) la interacción en situaciones de índole social

Reconociendo la importancia del lenguaje en la construcción de la realidad, van Dijk (2010, p. 58) establece una diferenciación entre el discurso y su emisión, a partir de lo cual se generan acciones desde un contexto más pragmático que retórico, lingüístico o hermenéutico; defiende este autor que el discurso tiene efectos sociales al modificar las acciones, cuando plantea que “las emisiones se usan en contextos de comunicación e interacciones sociales, y tienen, por consiguiente, funciones específicas en tales contextos. Para entender esas funciones hay que tener en mente una propiedad muy fundamental de las emisiones: se usan para realizar acciones. La clase específica de acción que realizamos cuando producimos una emisión se llama acto de habla o acto” (p. 38); dicho “acto ilocutivo” produce efectos de carácter social al modificar el contexto en que se desenvuelve.

La amplia variedad de significados del concepto de discurso lleva a reconocer una situación de ambigüedad, lo cual no debe generar equívocamente interpretaciones que desconozcan la variedad de niveles que existen y que son el resultado de los diversos usos y los múltiples intentos por darle un significado. Al respecto llama la atención van Dijk, planteando que a pesar de la ambigüedad no se generan problemas mayores en el uso del término; sin embargo, es necesario tener conciencia de los diversos niveles de significación señalados sugiriendo que

(D)ebemos tener conciencia clara de la diferencia teórica entre el uso abstracto del término ‘discurso’ cuando nos referimos a un *tipo* de fenómeno social en general y el uso específico que hacemos de él cuando nos ocupamos de un ejemplo concreto o un *ejemplar* determinado de texto o conversación” (van Dijk, 2008-1, p. 23).

Si bien se observa previamente que el discurso como una construcción, un medio para la interacción social o como un texto particular, no genera en cuanto a su significado mayores problemas cuando se usa, debe resaltarse que este se vuelve oscuro o vago al entrar en el terreno de las ideologías e, incluso, de la filosofía. Escenificando tal situación van Dijk (2008-1, p. 25) plantea en cuanto al significado de dicho concepto que al oscurecerse “aún más el panorama (...) muchos

especialistas prefieren evitarlo” en los estudios del discurso. La evasión del concepto en este caso es debida a que el discurso en este enfoque crítico asume connotaciones tales como instrumento de poder, dispositivo de control y otras connotaciones que hacen aún más impreciso su significado y tal situación se torna más lesiva para los procesos de cognición social.

El discurso al ser concebido como acto de habla de naturaleza social y considerando las intenciones y los propósitos que arraiga, puede ser definido como una forma de acción que presupone responsabilidades frente a las consecuencias que desencadena; bajo esa connotación el discurso es una acción de tipo social, vale decir, que se desarrolla en sociedad, además es una actividad o suceso racional y “es sobre todo una actividad humana controlada, intencional y con un propósito” (van Dijk, 2008-2, p. 28).

Superando las nociones particulares de discurso como secuencia de oraciones o texto (oral o escrito), construcción social, instrumento de poder, suceso de comunicación o acción social, es posible adentrarse en el terreno de las intenciones y las creencias que soportan la producción y emisión del discurso. Dicha referencia a las acciones, en términos de van Dijk (2008-2, p. 36) “sugiere varias dimensiones sociocognitivas, tales como las del conocimiento y las creencias personales o socialmente compartidas”.

Aun cuando, se presentan nociones vagas y no existe una definición rigurosa del concepto de discurso, es necesario reconocer que en su producción y emisión subyacen una serie de asunciones, preceptos o creencias que son compartidas o se supone que serán comprendidas por sus receptores, en un contexto esencialmente social. Tales asunciones o creencias son las que permiten que el discurso pueda ser compartido y convertido en un producto o acto de naturaleza social.

Dichas creencias o asunciones compartidas son representaciones que los emisores y receptores del discurso comparten de una manera permanente y que es posible concebirlas como estructuras mentales que permiten cumplir diversos objetivos tales como sugestionar, compartir, convencer, someter o dominar a sus receptores. Como representaciones mentales dichas creencias son denominadas por

van Dijk (2011, p. 15) como modelos contextuales o contexto, los que le dan sentido al discurso; este “concepto de contexto es fundamental para el estudio del lenguaje, el discurso y la cognición”. Es claro que el concepto de contexto emerge con importancia dado que su análisis es esencial para comprender el discurso en sí y sus elementos característicos relacionados con el lenguaje, las creencias y las intenciones.

Al igual que la noción de “discurso” la de “contexto” presenta las mismas borrosidades que dificultan desentrañar y comunicar los estudios con respecto a estos dos sustantivos; quizás por ello sea conveniente referir brevemente, algunos de los significados que se le atribuyen regularmente. Pese a que “la noción de ‘contexto’ es sumamente vaga y ambigua, es necesario denotar que ésta “significa a menudo ‘situación’, ‘ambiente’, ‘entorno’, ‘antecedente’, geográfico, histórico o político” (van Dijk, 2011, p. 16).

Para van Dijk (2011, p. 21) los contextos son “modelos mentales”, “definiciones subjetivas” y “una representación subjetiva de un episodio”; precisa este autor el carácter subjetivo, constructivo y relevante de estas creencias o modelos, en el marco de las interrelaciones sociales, al plantear las cinco siguientes ideas al respecto:

- *“los modelos mentales representan o construyen subjetivamente las situaciones **en las que hablamos o acerca de las cuales hablamos**”* (2011, p. 22),
- “los modelos de contexto de los receptores, no solo se basan en el conocimiento sociocultural compartido (acerca del lenguaje y la interacción), sino también en propiedades situacionales personales ad hoc de los participantes tales como objetivos, intereses, creencias e inferencias” (2011, p. 27),
- “los contextos no son una clase de condición o de causa directa, sino que más bien son constructos (inter)subjetivos diseñados y actualizados continuamente en la interacción de los participantes” en su papel de miembros de grupos (van Dijk, 2012, p. 13),

- “los modelos mentales son las representaciones cognitivas de nuestras *experiencias*. En cierto sentido, éstos son nuestras experiencias si asumimos que éstas son interpretaciones personales de lo que nos sucede” (van Dijk, 2012, p. 103), y
- Muchos de los aspectos implícitos en las creencias o modelos contextuales no son expresados en el discurso dado que se supone que estas son compartidas por los receptores o destinatarios del discurso. “La estrategia epistémica general en la producción del discurso es que el conocimiento compartido no necesita expresarse y, por lo tanto, puede permanecer implícito por que se cree que el destinatario puede inferirlo del conocimiento ya existente” (van Dijk, 2012, p. 133).

La importancia de estos modelos contextuales en referencia al discurso, radica en la función que cumplen, las propiedades que tienen y las consecuencias sociales que se derivan de su emisión, teniendo en cuenta que las palabras permiten un desenvolvimiento social e involucran el desarrollo de una acción o suceso por parte de los seres humanos que comparten sus preceptos o creencias de manera colectiva, preferentemente.

La función que cumplen estos modelos o contexto es importante y se relaciona con la misma producción y emisión del discurso en cuanto a facilitar el acto ilocutivo o episodio comunicativo. Una de esas funciones importantes o centrales es la de generar sintonía o, desde su producción, hacer entendible el discurso y sus elementos; lo que equivale a decir, que la principal función del discurso estriba en “producir el discurso de manera tal que resulte óptimamente *apropiado* en la situación social” (van Dijk, 2011, p. 23).

En la instancia cognitiva, los modelos contextuales son el conocimiento compartido que le da sentido al discurso en su producción y comprensión; estos permiten que “los usuarios del lenguaje ‘calculen’ estratégicamente cuánto conocimiento presuponer (y, por lo tanto, no afirmar) en el discurso” (van Dijk, 2012,

p. 107). En términos más amplios, estos modelos permiten la construcción de aportes teóricos en materia cognitiva y “sirven de base para una teoría de los actos de habla explícita” (van Dijk, 2012, p. 118).

Las propiedades de los modelos contextuales, contexto o creencias compartidas presentes en el discurso (van Dijk, 2012, p. 116-117) hacen referencia a su almacenamiento (en la memoria episódica), su carácter (personal, único y subjetivo), su base (conocimiento sociocultural y otras creencias sociales), lo que evidencian (opiniones y emociones), lo que representan (eventos comunicativos específicos), los tiempos con los que se relacionan (pasado y futuro), su vigencia (son dinámicos con la interacción), su objeto de control y adaptación social (la interacción verbal), el proceso de formación y actualización (mediante la interpretación estratégica), lo que fundamentan (la abstracción, generalización y descontextualización de un conocimiento más general) y la forma como se organizan (mediante esquemas y categorías).

Van Dijk (1998) concreta el mundo de los modelos contextuales en creencias compartidas que componen la cognición que comparten los miembros de un grupo, sociedad o cultura. Este autor ubica tales creencias en el marco de las representaciones sociales, las destaca por su subjetivismo en el contexto de la cognición social, las relaciona con el procesamiento de la información en la memoria y las define como “unidades de información y de procesamiento de la información, así como también pueden ser consideradas como productos del pensamiento, o, ciertamente, como las condiciones y consecuencias (mentales) del discurso y la interacción social” (p. 38).

Precisa van Dijk que las creencias y el conocimiento presentan categóricamente recursividad en términos sociocognitivos, especialmente en términos técnicos como cognición compartida, ya que el segundo hace parte de las primeras; plantea que

las creencias en este sentido técnico no son solamente productos subjetivos del pensamiento o, incluso, infundados o contrarios a la verdad, o creencias (como las religiosas) que son aceptadas como

‘verdaderas’ por un grupo específico de personas, sino que también incluyen lo que nosotros llamamos conocimiento (pp. 35-36).

De igual manera, las creencias se apoyan en el conocimiento general y cultural dado que los individuos y grupos las comparten precisamente por que tienen su respaldo social en el marco de la cultura. Para su trabajo van Dijk (p. 58) parte de suponer que

el conocimiento general, cultural, es la base de todas las creencias específicas de grupo, incluyendo las ideologías. Este conocimiento cultural, o base cultural común, puede definirse como el conjunto (difuso) de las creencias que son compartidas por (prácticamente) todos los miembros competentes de una cultura,

en referencia a los criterios de validez que cimentan estas creencias agrega que estas “están sostenidas como verdaderas por esos miembros por criterios de verdad igualmente compartidos” (p. 58).

La noción de creencias en van Dijk es amplia e involucra además cualquier expresión del conocimiento y cualquier manifestación del pensamiento. En coherencia con lo expuesto en el párrafo precedente afirma que

todos los productos del pensar serán declarados creencias. En otras palabras, las creencias son los ladrillos del edificio de la mente. El conocimiento, en este caso, es solamente una categoría específica de creencias, a saber aquellas que ‘nosotros’ ... consideramos ‘creencias verdaderas’, de acuerdo con ciertos fundamentos o criterios (de verdad) (p. 35).

Con base en el párrafo precedente, la caracterización de las creencias como subjetivas, difusas y complejas, es complementada por su relatividad dado que la aceptación de estas por parte de los miembros de un grupo, comunidad o cultura depende de los criterios que compartan. En palabras de van Dijk (p. 59) “diferentes grupos pueden tener creencias que para ellos constituyen conocimientos incuestionables, del mismo modo que el conocimiento cultural es aceptado por toda la comunidad cultural. Este conocimiento de grupo puede verificarse por medio de criterios generales de verdad ...”, en otras palabras, son los criterios referidos los que

harán que unas creencias sean válidas para ciertos grupos en tanto que esas mismas creencias sean rechazadas por los otros.

Esta amplia noción de creencias permite desde una perspectiva sociocognitiva precisar la importancia de asumir estudios sobre las creencias subyacentes en el discurso de las disciplinas. Esta amplia asignación de sentido permite hacer referencia a lo que van Dijk ha denominado una teoría general de las creencias.

La importancia de las creencias puede ser analizada desde el objeto del cual se ocupan con base en unos criterios de “verdad” y las consecuencias que impactan a los miembros (individual y grupalmente) que las profesan, bien sea de manera consciente o inconsciente.

En referencia al objeto de las creencias, es decir, de qué se ocupan o a qué hacen referencia (en qué se cree) van Dijk afirma que éstas “necesitan algún tipo de ‘contenido’ u ‘objeto’. Deben ser acerca de alguna cosa. Creemos que algo es verdadero, atractivo o detestable, aun cuando tales ‘objetos de pensamiento’ se corresponden o no con algo que consideramos como ‘real’ en el mundo”; precisa este autor los objetos de tales creencias, acotando al respecto que “también tenemos creencias sobre objetos mentales o ‘irreales’, como fantasías, sueños, objetivos o teorías” (p. 39), a lo cual, por objeto de esta investigación, podría agregársele modelos, como objeto de tales creencias.

Los objetos de las creencias también se relacionan con criterios de verdad y juicios valorativos en el contexto del pensamiento, en términos de van Dijk (p. 36) “las creencias no son pensamientos que se limitan a lo que existe, a lo que es (o puede ser) verdadero o falso. También pueden corresponder a evaluaciones, o sea a lo que nosotros pensamos (encontramos) que es verdadero o falso, agradable o desagradable, permitido o prohibido, aceptable o inaceptable, etc., es decir, a los productos de *juicios* basados en valores o normas.” (sic).

En referencia a la vasta categorización de creencias esgrimida por van Dijk (p. 63) en contra de los planteamientos convencionales que las reducen a pensamiento falsos o engañosos, se destacan las dicotomías que a manera de tipologías enfrentan las creencias personales versus las sociales compartidas, las creencias específicas

versus las generales o abstractas, las creencias sociales específicas versus las evaluativas (opiniones, actitudes), las creencias fácticas verdaderas (conocimiento) versus las fácticas falsas (errores, ilusiones) y las creencias culturales (base común) versus las de grupo. Agrega una tipología más con la dicotomía criterios de verdad versus criterios de evaluación (normas, valores).

Las creencias socialmente compartidas y sus consecuencias: El enfoque crítico de van Dijk

Producir y emitir un discurso contentivo de cognición compartida en forma de creencias tiene intenciones implícitas que persiguen sus autores, discursantes o emisores, así como tienen consecuencias diversas en materia de cognición; se podrían tipificar consecuencias tan obvias tales como la posibilidad de compartir las formas de interpretar el mundo, así como otras más complejas como las derivadas de la intención de manipular las formas de actuar de los miembros de un grupo social o profesional, vale decir, las connotadas en el control de las prácticas sociales. Precisamente van Dijk sentencia que “esas creencias personales generales pueden controlar mis prácticas sociales específicas de un modo similar como lo hacen las creencias compartidas más generales y sociales” (1998, p. 52).

La principal consecuencia de asumir ciertas creencias en la producción y emisión del discurso es que dicho conocimiento hace que la comunicación o interacción sean posibles, tal como lo expresa van Dijk (2012, p. 132) “el conocimiento sociocultural compartido es una condición crucial para la producción y comprensión del discurso”. Otra consecuencia es que el conocimiento que sustenta la producción y comprensión del discurso se convierta en un “dispositivo-K” de carácter relevante sobre el cual se contruyen nuevos discursos, nuevas interacciones y nuevas interpretaciones; siguiendo a van Dijk (2012, p. 141) “el manejo del conocimiento controla la producción de actos de habla como las afirmaciones y lo mismo es claramente cierto en el caso de las preguntas (...)”.

Una consecuencia importante, de acuerdo con lo expresado por van Dijk (2008-1, p. 23), se relaciona con que el discurso se utilice para “la comunicación de creencias (cognición)” y con que el conocimiento sea “la estructura mental organizada conformada por las creencias fácticas compartidas de un grupo o una cultura, ‘verificadas’ (o que podrían ser verificadas) mediante los criterios de verdad (...) de ese grupo o cultura” (van Dijk, 2009, p. 258); con estos elementos (comunicación y creencias) y desde el enfoque crítico puede ser posible la manipulación de la cognición social haciendo o pretendiendo que las personas (individual y colectivamente) asuman tipos determinados de conocimiento y creencias específicas.

Las creencias socialmente compartidas se insertan en el ámbito grupal o cultural como sistemas de ideas que son aceptadas por los miembros de estos espacios sociales y van haciendo parte del sentido común, de la cognición compartida muchas veces sin discusión ni apropiación consciente.

Van Dijk (2009, p. 365) arguye que el conocimiento compartido proviene de creencias individuales y sociales y que es en esta relación donde se presentan las estrategias de manipulación; manifiesta este autor que “no es sorprendente que, dada la importancia vital de las representaciones sociales para la interacción y el discurso, la manipulación se centre en la cognición social ... la manipulación es una práctica discursiva que involucra tanto dimensiones cognitivas como sociales.” Recomienda este autor precisamente que “por ello deberíamos prestar especial atención a esas estrategias discursivas que, típicamente, influyen en las creencias socialmente compartidas”.

La cognición compartida en forma de creencias puede configurar un sistema de ideas de algunas clases dentro de la cultura, sociedad o grupo connotándose en ideas hegemónicas y persuasivas muchas veces sin un respaldo en criterios de verdad; en ese momento tal sistema de ideas compartidas pasan a ser ideas dominantes que, sin duda, servirán a ciertos intereses dominantes.

Al estar conectadas las creencias como sistemas de ideas dominantes, el procesamiento de la información se desarrolla en medio de la inconsciencia con

respecto a las creencias que comparten y ello determina los procesos mentales de pensamiento y procesamiento que inciden en otros procesos cognitivos tales como la acción y la interacción social. Podría decirse entonces, que las creencias cuando son compartidas de manera inconsciente y favorecen a ciertos miembros de los grupos y sociedades que las emiten por medio del discurso, impactarían los procesos de pensamiento y otros procesos más concretos que demarcan las habilidades que permiten conversar, interactuar y transformar los entornos compartidos.

En este contexto las creencias (conocimientos y opiniones) y experiencias que han sido producidas, emitidas (transmitidas), procesadas desde el discurso y aceptadas por sus receptores, van configurando esquemas de dominación a favor de subculturas dentro de la cultura, grupos dentro de una sociedad o de subgrupos dentro de los grupos.

Al connotar a los emisores del discurso como fuentes autorizadas, estos se revisten de poder y el discurso se tonifica de “poderoso” siendo la dominación o el favorecimiento de algunos miembros la resultante “natural”. Para van Dijk (2009, p. 162) “el discurso poderoso se define (contextualmente) en términos de poder manifiesto de sus autores”. Es entonces, el otorgar el poder, la dominación y la desventajas en que quedan algunos miembros del grupo, el nombre de algunas de las consecuencias que conlleva el asumir las creencias sin más procesamiento que el que implica su aceptación inconsciente.

Tal situación de dominación sólo podría ser revertida en la medida en que las creencias fueran desmitificadas y cuestionadas en el mediante proceso de reflexión y pensamiento que supere la tradicional asunción de estas por la vía del sentido común. En tal caso se estaría intentando cambiar el orden mental y los modelos aceptados y establecidos como “verdades” con los que se controla el discurso, la interacción y sus consecuencias.

Los procesos sociales de cognición tienen entonces consecuencias en el orden establecido para las culturas, sociedades y grupos; es posible revertir situaciones y propiciar condiciones diferentes a partir de comprender las creencias que subyacen en los discursos que como conocimiento compartido se pueden convertir en

hegemónicos. Según van Dijk (2009, p. 166) “una vez que somos capaces de influencias las creencias sociales de un grupo, podemos controlar indirectamente las acciones de sus miembros. Éste es el núcleo de la reproducción del poder y la base de la definición de la hegemonía”.

Las creencias compartidas y sus consecuencias en el campo contable

Las creencias compartidas o cognición compartida desde van Dijk tienen coherencia con lo planteado por Chua (1986), en la medida en que se utilizan bajo el mismo término, se les asocia con el sinónimo de “supuestos” y se les conciben como un “conjunto común de supuestos filosóficos”¹ (Chua, 1986, p. 601). En la intención de su trabajo Chua (1986, p. 37) manifiesta que “se discuten las consecuencias de realizar investigación dentro de estas tradiciones filosóficas a través de una comparación de la investigación contable que se lleva a cabo sobre el ‘mismo’ problema, pero desde dos perspectivas diferentes. Adicionalmente, se tratan brevemente algunas de las dificultades asociadas con estas perspectivas alternativas.”². El conocer las creencias, valores y técnicas, especialmente las creencias, que “continuamente son afirmadas por los investigadores contables, que a menudo las dan por sentadas y las aplican inconscientemente”³, conlleva para Chua (1986, p. 602) dos propósitos explícitos en el texto mencionado, a saber, en primera instancia

- 1) “Permitir a los investigadores contables reflejarse en los supuestos dominantes que comparten y, más importante aún, identificar las consecuencias de adoptar esta posición”⁴ (...), y

¹ Idioma original inglés: *all the assumptions are presented as strict dichotomies.*

² Idioma original inglés: *(T)he consequences of conducting research within these philosophical traditions are discussed via a comparison between accounting research that is conducted on the ‘same’ problem but from two different perspectives. In addition, some of the difficulties associated with these alternative perspectives are briefly dealt with.*

³ Idioma original inglés: *continually affirmed by fellow accounting researchers, they are often taken for granted and subconsciously applied.*

⁴ Idioma original inglés: *(T)o enable accounting researchers to self-reflect on the dominant assumptions that they share and, more importantly, the consequences of adopting this position.*

- 2) “Introducir este conjunto alternativo de supuestos que ilustran cómo cambian tanto la definición como la solución del problema, y ofrecen una investigación que es fundamentalmente diferente a la que prevalece actualmente.”⁵.

El examen que se realiza a las asunciones filosóficas que sustentan las teorías, siguiendo a Chua (1986, p. 603) ha tenido esfuerzos precedentes en contabilidad por autores como Jensen (1976) así como Watts y Zimmerman, (1978, 1979); observa la autora que “estos esfuerzos se concentran sólo en unas pocas dimensiones y han sido criticados de manera hábil y fuerte (Christerson, 1983; Lowy, Puxty y Laughlin, 1983)”⁶.

Los supuestos, asunciones o creencias han sido clasificadas por Chua (1986) en tres perspectivas o matrices disciplinares a saber: la contabilidad convencional (corriente principal), la alternativa interpretativa y la alternativa crítica. Las creencias analizadas por Chua (1986) hacen referencia a tres aspectos clasificados en los siguientes grupos:

- 1) Sobre la noción de conocimiento, las cuales se subdividen en asunciones epistemológicas y metodológicas
- 2) “Sobre “el ‘objeto’ de estudio”, especialmente “las preocupaciones sobre la ontología, el propósito humano y las relaciones sociales ...”⁷ (p. 604)
- 3) Sobre la relación entre conocimiento y el mundo empírico, es decir, la relación entre teoría y práctica.

Con base en el estudio referido de Chua, los autores Ryan, Scapens y Theobald (2004, p. 15) asumen el propósito de “dejar claro cuáles son esos supuestos y cómo

⁵ Idioma original inglés: *(T)o introduce such alternative sets of assumptions, illustrate how they change both problem definition and solution, and offer research which is fundamentally different from that currently prevailing* “(T)o introduce such alternative sets of assumptions, illustrate how they change both problem definition and solution, and offer research which is fundamentally different from that currently prevailing.

⁶ Idioma original inglés: *these efforts concentrate on only a few dimensions and have been ably and powerfully criticized* (Christerson, 1983; Lowy, Puxty and Laughlin, 1983)

⁷ Idioma original inglés: *about the ‘object’ of study. ... concerns about ontology, human purpose, and societal relations.*

influyen en el proceso de investigación”, refiriéndose a “suposiciones metodológicas implícitas, pero diferentes, sobre la naturaleza de la realidad, el papel de la teoría y la importancia de la experimentación empírica.” El aporte de estos autores radica en establecer unas categorías de la investigación contable (dominante, interpretativa y crítica) definiendo con base en Chua (1986) las creencias o supuestos en torno al conocimiento, la realidad física y social, así como la relación entre teoría y práctica contable. Se observa que la única diferencia en el estudio de las asunciones por parte de estos dos textos referidos radica en que mientras Chua se refiere a la “relación entre conocimiento y el mundo empírico” Ryan, Scapens y Theobald (1986) se refieren a “relación entre conocimiento y realidad física y social”, precisando así el segundo aspecto (la realidad).

A manera de ilustración, los autores Ryan, Scapens y Theobald (1986) con base en la taxonomía de Hopper y Powel (1995) y el estudio referido de Chua (2009) caracterizan estas creencias desde tres vertientes (funcionalismo, interpretativa y estructuralismo radical más humanismo radical) en referencia a los tres tópicos señalados anteriormente; ello con el fin de tipificar las vertientes en materia de investigación contable.

En las creencias se destacan como conocimiento la teoría y la observación (funcionalismo), las intenciones humanas (interpretativa) y el contexto (estructuralismo y humanismo); con respecto a la realidad física y social se destaca la objetividad, los objetos pasivos y el control (funcionalismo), la interacción humana y el significado (interpretativa) y la transformación, la conciencia, la ideología y la injusticia social (estructuralismo y humanismo); en tanto que con respecto a la relación entre teoría y práctica se destacan los medios y el valor neutral (funcionalismo), la comprensión y el orden social (interpretativa) y la eliminación de prácticas dominantes e ideologías (estructuralismo y humanismo). Estos aspectos están exployados con base en los autores mencionados en la Matriz 9.

Matriz 9

Creencias desde las corrientes de investigación

Tópico de las creencias	Corriente de investigación contable		
	Predominante	Interpretativa	Crítica
Sobre el conocimiento	Teoría y observación son independientes entre sí. Métodos cuantitativos de recolección de datos como base de generalizaciones.	Teoría se usa para explicar intenciones humanas. Su adecuación se valora por consistencia lógica, interpretación subjetiva y el acuerdo con las interpretaciones de sentido común de los actores.	Criterios para juzgar teorías son temporales y limitados por el contexto. Los objetos sociales sólo se pueden comprender estudiando su desarrollo y cambio histórico dentro de la totalidad de las relaciones.
Sobre la realidad física y social	Realidad empírica es objetiva y externa al sujeto-investigador. Actores humanos son esencialmente objetos pasivos que persiguen racionalmente sus metas asumidas. Sociedad y organizaciones son estables y la conducta disfuncional se puede dirigir mediante sistemas de control.	Realidad se crea socialmente y se objetiviza mediante la interacción humana. Acción humana es intencional y su significado se basa en el contexto histórico y social. Se asume el orden social y se media en los conflictos a través de los significados compartidos.	Realidad empírica se caracteriza por relaciones reales y objetivas, pero se transforma y reproduce mediante interpretación subjetiva. Se aceptan la intención humana y la racionalidad, analizadas críticamente por que el potencial humano está alienado por la falsa conciencia e ideología. El conflicto es endémico por la injusticia social.
Relación entre teoría y práctica	La ciencia se ocupa de medios, no de fines. Tiene valor neutral y las estructuras institucionales existentes se dan por hechas	Teoría busca explicar la acción humana y comprender cómo se produce y reproduce el orden social.	Teoría tiene un imperativo crítico, concretamente la identificación y eliminación de prácticas dominantes e ideológicas.

Fuente: Elaboración propia a partir de Ryan Scapens y Theobald (1986)

En busca de las premisas dominantes o principales del pensamiento contable, Cuadrado y Valmayor (1998) aportan “de una manera coherente y razonada, el engranaje entre las bases filosóficas-metodológicas y el *status* actual de la investigación” (Mattessich, prólogo de Cuadrado y Valmayor, 1998), propósito para el cual describen diversas corrientes filosóficas (racionalismo y empirismo), las bases

filosóficas de las corrientes actuales (falsacionismo, paradigmas y programas de investigación), las corrientes de pensamiento contable (marcadas por el positivismo y el normativismo), así como las características más significativas de estas corrientes. Según las autoras, con este texto pretenden subsanar el “significativo vacío de textos explicativos de los fundamentos filosóficos de la ciencia contable necesarios para comprender el profundo proceso de cambio que ha afectado a las concepciones en las que tradicionalmente se basaba la elaboración de la *teoría contable*” (Cuadrado y Valmayor, p. XIII)

La preocupación de diversos investigadores en torno a los supuestos o creencias que fundamentan el discurso en torno a los aspectos esenciales de una disciplina relacionados con el conocimiento, la realidad así como la relación entre teoría y práctica, permite asociar el tema de la representación en contabilidad dado que el conocimiento y los objetos de conocimiento son susceptibles de ser representados desde las disciplinas.

En este contexto surge el concepto de modelo contable como un elemento integrador de los aspectos relacionados con la realidad y el conocimiento. El concepto de modelo contable contenido en el discurso que lo refiere desde la disciplina contable, lejos de ser un conocimiento compartido con significados unívocos presenta diversas acepciones y contiene una serie de creencias o acepciones que regularmente se asumen como compartidas en los escenarios académicos, de la práctica contable empresarial y el contexto de la regulación (organismos reguladores y académicos en el contexto regulador). Asumir tal situación de conocimiento compartido, ignorando las asunciones, supuestos o creencias que subyacen en el discurso sobre modelo contable e, incluso, en la mayor parte de sus definiciones, conlleva que existan situaciones de vaguedad y ambigüedad en el uso del término y desconocimiento de los fundamentos que sustentan la producción y emisión del discurso en torno a los modelos contables y a ignorar sus consecuencias en los procesos de desarrollo del pensamiento contable.

En el caso de la disciplina contable, los modelos ocupan un lugar importante dentro de los constructos que permiten el desarrollo y la estructuración del

pensamiento contable; razón por la cual encontramos a los modelos relacionados con las teorías y estos dos como marcos de referencia para el desarrollo de los procesos de regulación en aras de diseñar y aplicar sistemas contables en las organizaciones. El orden jerárquico propuesto por García C. (1999, p. 90), ubica a las teorías y los modelos como categorías superiores; este autor indica estas categorías de conocimiento en los siguientes niveles:

- 1) Teoría contable
- 2) Modelos contables
- 3) Normas o reglas específicas
- 4) Sistemas contables concretos
- 5) Informes contables

De esta categorización se destaca como criterio implícito de clasificación, el nivel de abstracción necesario para concebir cada nivel, pues los conceptos más abstractos se presentan con mayor prioridad o nivel jerárquico. Ello indica que los modelos son más concretos que la teoría pero que a su amparo se contextualizan las normas-reglas, los sistemas y los informes contables.

Una revisión del concepto de modelo

La importancia de los conceptos radica en que como constructos humanos son el fruto del pensamiento de algunas personas en el marco de una comunidad en respuesta a los diversos retos que se le presentan a la humanidad en su devenir; como constructos humanos, los conceptos son creaciones mentales de naturaleza colectiva compartidas por las comunidades y grupos a través del tiempo y en los espacios en que su actividad cognitiva y social se desarrollan. La comunicación de los seres humanos está mediada por los conceptos (significantes) y sus significados; tratándose de comunidades del pensamiento o disciplinales, el papel que asumen los conceptos es fundamental precisamente para facilitar la comunicación, la producción de significados, la comprensión del mundo y las prácticas colectivas.

Los conceptos van sufriendo transformaciones a través del tiempo y van acusando diversos niveles de progreso en función del trabajo intelectual y los usos que a estos les dan los grupos humanos; algunos conceptos acusan en el tiempo vaguedad o indefinición así como ambigüedades o definiciones diversas, que denotan una situación de borrosidad, especialmente en las disciplinas nuevas o en crisis, así como en las comunidades científicas nacientes o en situaciones de revolución científica (en términos de Tomas Kuhn).

Sin embargo, la vaguedad y la ambigüedad de un término no necesariamente indican que hay estancamiento en el seno de una disciplina; en algunos casos, dicha situación de borrosidad puede indicar avance y la situación previa a transformaciones o revoluciones disciplinales. En estos casos, la borrosidad es una condición para avanzar en la construcción de sentido, las definiciones precisas con sentidos precisos y rigurosos tienden a estancar el pensamiento; según Sierra (2010, p. 61) “toda definición de este tipo es esterilizante ... tenemos que aceptar, por el contrario, que hay cierta vaguedad, cierta imprecisión natural en los términos, aun los más rigurosos, que toleran leves desplazamientos semánticos, pero nunca saltos de significado que impliquen modificaciones de categoría”; ello indica que el discurso se compone, en muchos casos, de términos borrosos que permiten a la comunidad disciplinal acercarse para construir sentidos o significados superando el lenguaje técnico y, en muchos casos, evitando los conceptos que han sido definidos de manera arbitraria.

Para autores como Toulmin (1972) las disciplinas se desarrollan como las especies vivas en la medida en que evolucionen conceptualmente; este autor plantea la evolución conceptual en marco de una racionalidad evolucionista utilizando, desde la biología, la metáfora de la evolución de las especies; con ello este autor indica que las disciplinas prosperan en función de la selección de las ideas y los conceptos que más se adaptan al ambiente social.

Para escoger una conceptualización es necesario tener en cuenta las distintas tendencias doctrinarias, pues los conceptos no son dogmas ni definiciones estáticas. Para los idealistas y nominalistas la realidad se comienza a construir a partir de las

nominationes o conceptos que le dan vida a los hechos, sucesos, cosas, objetos o realidades; esta tendencia plantea que prácticamente la realidad no existiría sin dichos constructos conceptuales. Los contenidos conceptuales son importantes desde las tendencias positivistas en la medida en que hacen parte de un sistema nominal que refleje un constructo real; la elección de una conceptualización no resulta fácil pues existen tres dolencias que afectan los contenidos conceptuales, a saber “1) la falta de conceptos ricos, 2) la abundancia de conceptos pobres y 3) la vaguedad de todos los conceptos, con excepción de los formales” (Bunge, 2004, p. 87). Evitar estas dolencias es posible mediante un proceso que se denomina “exactificación” o formalización matemática de las nociones utilizadas por los científicos como jerga.

Dada su relación con el mundo real, el concepto de modelo es importante para la comprensión de la actividad científica y para la construcción de conocimiento desde las diversas disciplinas. Aproximarse a su comprensión desde las diversas fuentes que lo definen y/o utilizan, es un primer paso para reconocer el potencial de las disciplinas, entre ellas la disciplina contable, en procura de buscar nexos con el mundo real y con el fin de precisar las relaciones que emergen en referencia al objeto de estudio o al dominio del discurso contable.

El término de modelo en el siglo XX alcanzó una importancia significativa cuando fue asociado a la resolución de problemas matemáticos, así como relacionado con la aplicación en sistemas computarizados. Aun cuando, los modelos tienen unas implicaciones importantes para el desarrollo de las matemáticas y se nutren de éstas para su desarrollo, los modelos toman auge y alcanzan su umbral de utilización con el comienzo y desarrollo de la era tecnológica; para Moisiyeyen (1979, p. 1) “sólo la creación de la técnica de la computación electrónica le abrió una real perspectiva de convertirse en el instrumento más poderoso del análisis científico en la economía, la sociología y otras disciplinas sociales”.

El término “modelo” fue usado por Platón y Aristóteles en referencia a la palabra “paradigma” denotando la idea de ejemplo y permitiendo que se erigiera, desde la perspectiva histórica y sociocultural, como una forma de interpretar el mundo, una tendencia dominante del pensamiento que se imponía a través del tiempo

y que terminaba siendo desplazada por otras formas de pensar o “modas” del pensamiento, lo que equivale a decir, nuevos paradigmas. En este sentido el concepto de modelo identifica el pensamiento de una comunidad durante algún lapso de tiempo, aunque pueden coexistir diversos modelos en la medida en que existan personas de la comunidad de pensamiento que se identifiquen y lo defiendan con su discurso.

Estas formas de pensamiento están asociadas con las posibilidades de interpretar el mundo y se identifican con diversos aspectos y dimensiones subyacentes en la relación entre modelo y realidad modelada, a saber:

- 1) la dimensión epistémica o la idea de paradigma o tendencia cognitiva que sintetiza las diversas posibilidades del conocimiento,
- 2) la dimensión óptica, relacionada con la noción de realidad, y
- 3) la dimensión gnoseológica relacionada con la fuentes del conocimiento

Estas variantes observacionales se relacionan con formas de concebir el mundo y sus expresiones, manifestadas como posibilidades epistemológicas (positivismo, hermenéutica o crítica), alternativas ontológicas (realismo, nominalismo o idealismo) y posturas gnoseológicas (empirismo y racionalismo), sin desconocer las orientaciones escépticas y eclécticas como opciones de pensamiento.

La palabra “modelo” representa un término polisémico, que aunque ha permitido logros sorprendentes, de igual manera ha demarcado serias ambigüedades e imprecisiones con consecuencias contraproducentes para el desarrollo de las disciplinas; su significado depende del contexto de referencia en el que se defina (arte, vida común, ciencia, epistemología, filosofía, religión, etc.). Desde el plano científico (especialmente desde el realismo científico) “modelo” puede significar la representación o prototipo de un sistema original (a escala), al igual que el marco mental que permite interpretar la realidad o sistema original.

La noción de modelo es utilizada en diversos contextos de la vida de los seres humanos, con múltiples niveles de comprensión y complejidad, desde los usos más vulgares como ejemplar de alguna clase, hasta los usos más abstractos en función del conocimiento, en su nivel más formalizado.

Tradicionalmente el concepto de modelo se asocia, en este contexto, con el significado de ideal o ejemplo a seguir que se impone o acuerda para que un grupo humano lo siga en su diario actuar, de manera voluntaria o impuesta; el modelo se relaciona con la cultura y está inmerso en los mensajes y en el lenguaje, de donde se desprende que el lenguaje es el fluido a través del cual se difunden los modelos para ser introducidos a través de diversos medios, en la cotidianidad de los seres humanos.

En la vida cotidiana los discursos que emiten los medios masivos de comunicación y las diversas religiones a través de sus iglesias, así como las instituciones de formación (educativas, sociales y familia) contienen mensajes con pretensiones axiológicas, contentivos de modelos de comportamiento y de actuación en sociedad; podría decirse que estos modelos son algo así como una idea general o un ideal de ser humano, sociedad, país y vida.

Como concepto, el término de modelo ha sido apropiado por la ciencia para denotar las representaciones desarrolladas desde las ciencias naturales especialmente con la física, a partir del año 1860; esta misma dinámica representadora se presenta en la ciencias formales, especialmente la matemática, a partir de 1900, mientras que en las ciencias sociales el concepto tiene sentido a partir del año 1920 con una dimensión importante a partir de 1945 (Armatte, 2006, p. 35).

Diversos campos expresivos del saber humano han utilizado el término “modelo” con diferentes significados: el arte lo concibe como una cosa a reproducir, la ciencia natural como una representación de los fenómenos naturales, las ingenierías como un prototipo de dispositivo y las ciencias sociales como un patrón a seguir. Sin embargo, su uso no denota significados únicos sino que por el contrario, los significados siguen siendo muy diversos.

El concepto de modelo, emerge, en un contexto de representaciones, como uno de los dispositivos más valiosos de que se vale la ciencia para dar cuenta de la realidad objetiva o construida, con el fin de facilitar su comprensión y su comunicación a los miembros de la comunidad científica.

Para García G. (2011, p. 7) el concepto en referencia está asociado con la representación externa de modelos mentales, es decir que las representaciones internas son mentales en tanto que las externas pasan por procesos de semiosis; por tanto, los modelos son representaciones semióticas, en las cuales entra en juego la capacidad de traducir la realidad compleja a expresiones más simples y comprensibles.

El concepto de modelo puede significar una forma de pensamiento a la luz de las diversas posibilidades interpretativas, como se ha expresado anteriormente, caso en el cual su abordaje se ubicaría en el contexto de las representaciones mentales o de los productos del mundo mental; sin embargo, otro significado del vocablo “modelo” es el de expresión que concreta una idea mediante el uso de términos lingüísticos o matemáticos formalizados atendiendo su isomorfismo con aspectos reales o del mundo material. Subyacen en este planteamiento las ideas de que el modelo concreta las manifestaciones de la mente (teoría o idea) y que el mundo real es representado en sus expresiones a manera de una metáfora o analogía; en otras palabras, la teoría es un metamodelo que permite interpretar la realidad dando fundamento al modelo y el modelo es una representación del mundo real que se plantea bajo los preceptos de una teoría.

El modelo como metadiscurso está muy cuestionado en la posmodernidad ya que desde esta tendencia se enuncia que los discursos son únicos y no pretenden consideraciones de generalidad por ser únicos e irrepetibles; se sugiere prácticamente que en lugar de buscar patrones generales o modelos teóricos o simbólicos, lo que desde la visión de las nuevas ciencias debería realizarse, es una comprensión de cada discurso o representaciones de la realidad sin fines de inducción o de generalización.

En términos genéricos, el modelo es reconocido como el “instrumento conceptual más importante para el desarrollo del pensamiento humano” y la relación de modelado o modelación “se puede considerar como una piedra básica en la construcción de la ciencia” (Aracil, 1986, p. 127). En ese contexto de conocimiento y de desarrollo del pensamiento, las disciplinas asumen desde sus esferas académicas la

vigilancia epistémica de los modelos que se construyan a partir de sus fundamentos y teorías, y de los que se utilizan para lograr sus diversos propósitos.

Algunos conceptos denotan desde una perspectiva ontológica, objetos cognoscitivos que son referente de modelación o de representación mediante modelos; en este sentido, masa en física, sociedad en sociología, personalidad en psicología, riqueza en economía y el de organización en administración, se connotan como objetos icónicos en la construcción y desarrollo de estas disciplinas científicas y sobre estos se han construido modelos en procura de entenderlos y comprenderlos, lo que equivale a decir, reducirlos a la comprensión de la mente humana.

El término de “modelo” en la Contabilidad: usos y propuestas

Desde una perspectiva histórica en Colombia la alusión a modelos contables ha tenido una relación con la importación y el uso de los sistemas contables de otros países, principalmente de estados Unidos y Francia, para atender los requerimientos empresariales. Así lo deja entrever Cubides (1999, p. 52) al plantear que

(E)l énfasis en la imperiosa racionalidad que debía tener el proceso productivo, el cálculo y la contabilidad en todos los niveles, así como en los resultados de la unidad económica, pronto se difundió de la escuela a las numerosas empresas que empezaban a surgir en Antioquia, lo que hizo indispensable la introducción de modernos modelos de contabilidad, generalmente importados de Estados Unidos y Europa.

Sin embargo, el autor, no especifica el significado del término “modelos de contabilidad” ni especifica la condición de “modernos”.

El término “modelo contable” ha tenido un uso en contabilidad, especialmente asociado a las formas o los patrones que son delimitantes de la práctica contable. Sus usos se presentan en diversos espacios (academia, práctica y entorno de la regulación contable) y medios de expresión (artículos, ponencias-comunicaciones, libros, etc.); en esa dinámica, en su uso el término “modelo contable” se identifica con patrones de pensamiento, formas que se aplican en la práctica contable o criterios para presentación de la información contable.

El término de “modelo contable” a pesar de ser utilizado frecuentemente por parte de diversos agentes en sus contextos, no ha sido definido de manera precisa ni acorde con las necesidades de la disciplina contable, derivando en una situación de indefinición o vaguedad y, en muchos casos, imprecisión o ambigüedad lo que conlleva su confusión con términos tales como teoría, método, sistema y proceso contable. Según Ospina (2012, p. 243) “el profesor Machado ha sido incisivo en advertir el conjunto de malentendidos que hay en materia contable, por ejemplo, al confundir modelo contable con sistema de información contable, con metodología contable, con proceso contable e incluso con información contable.”

La ambigüedad del término “modelo contable” es una evidencia y consecuencia de la reciente incursión de la contabilidad en el plano científico; muy probablemente con el desarrollo de la investigación y la interacción de los miembros de la comunidad contable, el término pase de ser una simple noción a tomar el carácter de concepto científico aplicado al campo de conocimiento o disciplina contable. En cambio la vaguedad en el uso del término, el uso “ligero” o sin definición previa de éste, encierra la presunción de que en el contexto de la práctica profesional, cualquier lector que encuentre el término sabrá que se refiere a un patrón o lineamiento para desarrollar la práctica contable, particularmente la que permite la elaboración y presentación de estados financieros como se ha venido señalando.

Luego de una revisión de la literatura que conforma un incipiente discurso sobre modelo contable, es posible evidenciar que a pesar del prolífico uso del término en distintos espacios, especialmente relacionados con la regulación, no hay investigaciones que tomen por objeto de estudio e investigación, el discurso o, al menos, el concepto de *modelo contable*. De igual manera, se evidencia que se presenta una situación de escasez en la producción y publicación de textos que precisen el término y que aporten a mermar la connotada situación de ambigüedad y la vaguedad de este concepto en Contabilidad.

Se excepcionan de esta situación de carencia de abordaje investigativo, los esfuerzos realizados por el Centro de modelos contables de la ciudad de Buenos Aires (Argentina), liderado por el profesor Carlos Luis García Casella, quien parte de

considerar que “los modelos contables son el nexo entre la teoría contable y la práctica contable”, y que se constituyen en “una guía para los procedimientos, criterios, normas y demás componentes de la actividad contable” (García C., 2002, p. 215). De este insigne autor, se destaca la publicación de más de 30 textos y artículos icónicos sobre la problemática de los modelos contables con planteamientos alternativos a las tradicionales visiones utilitarias de carácter ortodoxo.

Algunos autores han propuesto definiciones del término “modelo contable”, planteando, percepciones de la ciencia contable y de la realidad estudiada por esta, dejando entrever en sus consideraciones implícitas, la importancia del término y algunos aspectos problemáticos de su uso. Una de estas propuestas es la realizada por el profesor Enrique Fowler-Newton (1982), quien desde una perspectiva práctica asume el concepto de modelo contable en relación con los criterios que deben ser considerados para la confección de los estados financieros, tales como unidad de medida, criterios de medición y capital a mantener; adicionalmente, dicho profesor plantea que los estados financieros son modelos contables ya que son una representación de la realidad de las empresas, aspecto que ha sido cuestionado y rebatido por el profesor Carlos García Casella (2006).

Autores que abordan el concepto de modelo en contabilidad para proponer modelos contables sobre la realidad de las organizaciones, son escasos; se enuncia de manera excepcional el caso de los profesores Aquiles Limone (1977), José M. Requena (1977), Rafael Franco (1989), Moisés García G. y Francisco Serrano (1990), Moisés García (1997) y Richard Mattessich (2004), en el habla española y Mac Carthy (1979) en el habla inglesa.

El profesor Aquiles Limone propone modelos de los procesos que se desarrollan en las organizaciones desde una perspectiva cibernética, en su relación con el entorno, a partir del concepto de autopoiesis (1977), básicamente comenzando por el proceso primario (1978) o ciclo básico de transformaciones de las organizaciones. El modelo de proceso primario (ciclo operacional) es utilizado posteriormente en los trabajos de la profesora Bertha Silva P. (2003) al referirse a los sistemas contables en relación con las necesidades básicas de información.

Sustentando su trabajo en Limone, la profesora Silva (2003, p. 10) utiliza el modelo de proceso primario y lo define como “el conjunto secuencial de transformaciones realizadas en y por la empresa, que tiene por objeto la regeneración de los fondos consumidos en el mantenimiento de su estructura y de los fondos utilizados en esas transformaciones”.

El profesor José M. Requena (1977, pp. 19-61) como parte previa para hacer referencia a la medición en la contabilidad, parte de proponer las estructuras circulatorias desde una perspectiva micro de los entes, proponiendo como el profesor García G., el uso de grafos para representar la estructura y la composición del mundo económico de la empresa y su mundo exterior.

El profesor Rafael Franco (1989) plantea dos aspectos importantes: una crítica al modelo contable existente con base en la normalización y un modelo de contabilidad integral propuesto como un “sistema integral de información, construido sobre la base del conocimiento científico” (p. 124). Este planteamiento lo realiza el autor a partir de una propuesta deductiva, que parte de unos preceptos generales y llega a aspectos operativos (relacionados con cuentas); se destaca que en esta propuesta la idea de modelo se asimila a la de sistema.

Las críticas que hace Franco (1989, p. 121) al modelo se refieren a la contabilidad normalizada planteando que “no es homogénea porque combina diversos costos cronológicos y diversas bases de valuación, no es objetiva porque su razón de verdad es de coherencia entre la norma y la información y no de correspondencia con la realidad; no es suficiente porque solo cubre un segmento del ámbito contable y no es relevante porque no cumple con las condiciones de oportunidad y pertinencia.

El modelo contable integral que propone el profesor Franco pretende ser un instrumento nuevo y se concibe sobre la idea que la contabilidad es un agregado de teoría y contametría; dicho modelo “parte de los principios contables (nivel de teoría), y se estructura en objetivos, características, definiciones, funciones, normas particulares y normas técnicas aplicables a los subsistemas de información” (p. 124). Sin embargo, es paradójico que el autor plantee la inexistencia de variables integrales al reducir el objeto de medición “al conjunto de bienes o hechos económicos que

afectan la estructura económica de la entidad” (p. 140) y al concebir las cuentas como las convencionales del modelo contable patrimonialista (pp. 147-152).

Los profesores García G. y Serrano M. (1990) plantean modelos contables del sistema económico, para lo cual modelizan o construyen modelos de los fondos y los flujos que representan el comportamiento de los sistemas económicos, basándose en la idea de sistema circulatorio; finalmente, orientan su esfuerzo a la construcción de modelos de presupuestación con el fin de realizar previsiones económicas a corto plazo, vale decir, proyecciones del comportamiento económico.

El profesor Moisés García G. además de hacer críticas a la partida doble convencional ofrece la propuesta de modelo de contabilidad basada en el análisis de la circulación económica –COBACE- o análisis circulatorio aplicado a la contabilidad. Se destaca su obra prolífica en la cual propone los modelos de las operaciones que desarrolla un ente económico y podría sintetizarse que con supropuesta ha tenido que “rediseñar una vieja herramienta -la contabilidad- para (...) inventar previamente una nueva herramienta metodológica: EL ANÁLISIS CIRCULATORIO” (1997, pp. 73-112). Si bien así no lo denota el autor, su propuesta aporta a la ciencia contable con un marco conceptual, una metodología y unos modelos resultantes del análisis de la circulación económica en los niveles micro y macro (agregados).

Igualmente, se destacan las reflexiones sobre el concepto de modelo realizadas por el profesor Richard Mattessich (2004), quien en sus publicaciones refiere el concepto de modelo contable y propone dos modelos: el Modelo Capas de cebolla –OMR- (*Onion Model of Reality*) y el modelo de Representación orientada a Propósitos –POR- (*Purpose-Oriented Representation*). El modelo capas de cebolla se sustenta en una visión estática de la realidad y la representa como una serie de capas superpuestas (física, química, biológica, mental y social) haciendo referencia a la realidad contable; por su parte, el modelo de representación orientada a objetivos, describe dichas realidades y sus valores de acuerdo a unos propósitos.

En la literatura inglesa, encontramos a William Mac Carthy (1979, 1982) quien propone algunas ideas para proponer una metodología para diseñar modelos contables

a partir de la teoría del modelo entidad-relación con base en el modelado de datos que permite representar las entidades relevantes de un sistema de información y discute su correspondencia con los trabajos de los profesores Mattessich (1964) e Ijiri (1967, 1975) y con la representación por partida doble.

Otros trabajos para mencionar en la lengua inglesa están relacionados con el diseño de sistemas de información para los negocios con base en las tecnologías de la información (computación en la nube), así como en las necesidades de la gestión y la innovación, tales como los de Mansour, Mohammad y Missi (2008) y Ruiz-Agundez, Peña y Bringas (2011).

En algunos textos es posible encontrar el término de modelo contable utilizado por diversos autores, para enunciar los diversos aspectos relacionados con las ramas de la contabilidad o segmentos sobre los cuales se pueden construir modelos contables. Desde esta clasificación, se destacan los escritos sobre modelos de contabilidad social (Astori, 2002), contabilidad de gestión y modelos de asignación de costos (Giménez, Kaplan, Mallo y Meljem, 2000), contabilidad pública (López y Pablos, 2000), así como modelos en relación con los estados contables, es decir, modelos de balance y de cuenta de pérdidas y ganancias (Bueno, 1972).

Una utilización generalizada del concepto de modelo contable o modelo de contabilidad, se encuentra asociada con los diversos aspectos que denotan los procesos contables tales como modelos de cuentas, de depreciación, de costos, de medición, de valoración, de predicción, de cuentas, de tratamiento y formulación de estados financieros, de agregación contable (consolidación y combinación de estados financieros) y modelo contable empresarial, entre otros. Es necesario indicar que el término de modelo contable no es definido explícitamente en estos textos a pesar de su uso frecuente, sin embargo, al realizar una interpretación de contexto, el término se asimila de manera consistente a la noción de sistema contable.

En algunos trabajos es posible denotar la importancia de los modelos contables para transformar la realidad, no sólo para reflejarla pasivamente. Bajo esta perspectiva se menciona la necesidad de construir modelos contables que atiendan los nuevos enfoques del pensamiento y las necesidades reales. A nivel de Colombia,

Ospina y Castaño (2012, p. 243) mencionan el esfuerzo realizado por el profesor Machado y parafraseándolo, plantean que “se requiere, entonces, formular nuevos modelos contables soportados en coordenadas distintas de lo ontológico y lo metodológico, por ejemplo en la tensión realismo construccionismo, y en la exploración de la relación modelo contable, nuevos servicios profesionales y necesidades nacionales (Machado, 2002, 2004a, 2009a, 2009b, 2009c, 2011)”.

Otros autores se refieren al término modelo contable, incluso desde el contexto académico, haciendo comentarios en torno a su uso, problemas y necesidad de desarrollarlos, pasando por alto la necesidad de definirlos previamente para saber qué noción tienen en el marco de sus concepciones de representación; estos autores optan por la vaguedad del término quizás porque en el contexto de la práctica contable prima la normatividad como patrón que regula la elaboración y presentación de los estados financieros y dada su referencia termina por obrar como modelo normativo para el ejercicio profesional.

Finalmente podríamos referir a los autores que hacen uso del concepto de modelo contable en el ámbito de las propuestas y problemas de la regulación contable, bien como paquete normativo o patrón regulativo que rige la práctica de los contables, especialmente la orientada a medir variables contables en aras de elaborar estados financieros. Un ejemplo representativo en esta tendencia, es el texto de Mueller, Gernon y Meek (1999, pp. 11-16) en el cual se hace referencia a los países como “conglomerados contables” y, con base en las similitudes que presentan sus sistemas contables, los clasifican en cuatro modelos contables (británico-estadounidense, continental, sudamericano y de economía mixta).

CAPÍTULO III

ASPECTOS METODOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN

Fundamentos Epistemológicos de la Investigación

Una aclaratoria preliminar de la forma como se visualiza la investigación es que en el análisis del discurso se presentan dos marcadas tendencias: una de orientación más lingüística y otra de orientación más comunicativa o funcionalista. En esta investigación, el autor se inclina por la segunda orientación, es decir, la que privilegia el discurso como una acción social, donde los emisores/productores del discurso y los usuarios/destinatarios interpretan los textos mediante modelos subjetivos de la realidad que se expresan mediante un discurso.

En ese contexto, la comunidad contable ha venido entretejiendo discursos sobre diversos conceptos, los cuales han sido calificados como vagos, ambiguos y hasta de “pobreza intelectual” como se ha argumentado en el capítulo del problema de la investigación. Uno de los conceptos álgidos en contabilidad resulta ser el de “modelo contable” y, sobre el discurso que se ha construido del mismo descansa la intencionalidad de la investigación al pretender *valorar el discurso sobre modelo contable a partir de las creencias o supuestos presentes en éste y las posibles consecuencias de su emisión por parte de los miembros de la comunidad contable con base en la dimensión sociocognitiva y el enfoque crítico de van Dijk*.

Este propósito de investigación obliga en primer lugar a una reflexión interdisciplinaria, ya que el análisis del discurso sobre modelo contable desde la dimensión socio-cognitiva contribuye con la disciplina contable a una productiva discusión sobre su estatus disciplinal y, en segundo lugar, a profundizar en la metodología del análisis del discurso desde un marco integrado y contextualizado en función visibilizar las creencias compartidas y sus consecuencias en la emisión del discurso contable.

En cuanto a la interdisciplina, esta investigación no supone una coexistencia sin vinculación del análisis del discurso desde la dimensión socio-cognitiva y la

contabilidad, por el contrario, supone la utilización de los conocimientos del análisis del discurso para valorar el discurso sobre modelo contable y de esta forma enfrentar sus ambigüedades y omisiones. Es decir, no se trata de transmitir información sino de “cambios epistemológicos al empezar a mezclar métodos de diferentes especialidades y de la posibilidad de nuevos descubrimientos” (Medina Nuñez, 2006, p.99).

Según van Dijk (2012) el texto es un constructo teórico que, como tal, se configura en un concepto abstracto que se concreta a través de distintos discursos y su estudio tiene un carácter complejo y debe ser abordado interdisciplinariamente desde la lingüística, la socio-lingüística, la psicolingüística y la teoría de la comunicación. El texto que configura el discurso al ser objeto de estudio e investigación, debe ser abordado desde diversas miradas disciplinarias, ópticas e instrumentos que posibilitan aproximarse a su sentido; aun cuando las diversas disciplinas confluyen para brindar diversas ópticas, el investigador con su capacidad y comprensión del contexto es quien interpreta el texto que compone el discurso.

Los estudios de los discursos se convierten en una disciplina transversal que requiere de distintos conocimientos, de sus instrumentos y de sus métodos, con el fin de aportar una forma de seleccionar los discursos y descubrir las estructuras sociales con las que se relacionan, por lo que los participantes, el contexto y los usuarios del discurso interactúan en el proceso de análisis del mismo (van Dijk, 2003). Es así como, el discurso sobre modelo contable debe ser analizado desde el conocimiento contable, seleccionándose los discursos de tres participantes o actores clave: los académicos, los profesionales y los organismos emisores de normas; un contexto determinado por el discurso escrito y, los usuarios como los lectores de los discursos, para un análisis cognitivo y social de los textos.

La dimensión socio-cognitiva en van Dijk (2003) es entendida como la trilogía: discurso-cognición-sociedad. Entendiendo discurso como *acontecimiento comunicativo*, que puede ser oral o escrito (incluyendo gráficos, diseños, tipografía, entre otros); cognición, como *creencias, emociones, valores* o representación mental que intervenga en la interpretación e interacción con el discurso y, la sociedad, como las micro/macro estructuras que definen los procesos y la cultura. Aclara van Dijk

(2003) que la vinculación cognición y sociedad configura el contexto local/global en donde se desarrolla el discurso.

Para el análisis del discurso sobre modelo contable, el autor se plantea la interrelación socio-cognitiva, a través de los siguientes elementos:

- Discurso: Textos escritos publicados en libros, artículos y comunicaciones solicitadas,
- Cognitivo: las representaciones mentales, creencias, valores
- Sociedad: definida como la comunidad contable.

Las interacciones de la trilogía socio-cognitiva, para el análisis del discurso sobre modelo contable, se muestran en el gráfico 1. En primer lugar, se presenta como discurso los textos seleccionados para el análisis. Van Dijk (2003) advierte que parte del análisis es la selección de los textos que se estudiarán, debido a que, pretender lo que él denomina un “análisis completo o pleno” de todos los textos o acontecimientos discursivos en sus propias palabras estaría fuera de lugar. Es preciso, entonces seleccionar los discursos escritos más relevantes sobre “modelo contable” y, para ello se seleccionaron los más representativos por su influencia en el mundo académico y profesional. En segundo lugar, se muestra lo cognitivo, es decir las creencias, valores y representaciones de los autores, que se hacen visibles en los textos. Para esto se utiliza una malla de análisis (ver gráfico 1) que permite a través de elementos característicos del discurso que varían según la función social del texto (académico o profesional). Y, en tercer lugar, se configura una comunidad contable que emite o se apropia del discurso sobre “modelo contable”.

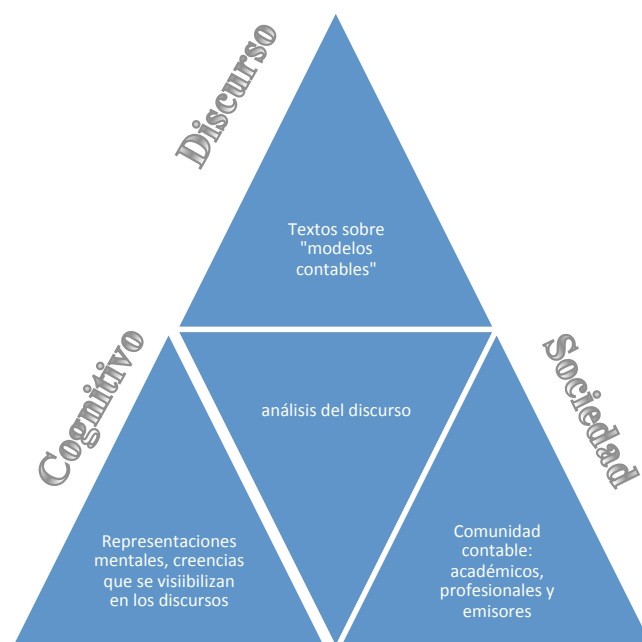


Gráfico 1. Trilogía del análisis socio-cognitivo del discurso. Elaboración propia con base a van Dijk (2003)

Una parte fundamental del análisis del discurso sobre modelo contable es visibilizar las representaciones mentales, las creencias y los valores de quienes emiten los mismos. La interacción entre el texto y el contexto, los usos e interpretaciones de “modelo contable” en un discurso, de alguna forma hace que se compartan creencias y se induzca a representaciones mentales de lo que se pretende transmitir. En esta investigación se diseña una malla de análisis que se muestra en los gráficos 2, 3 y 4. La malla, en su fase de análisis conceptual describe a los autores de los discursos sobre modelo contable y su definición en el contexto de un discurso. En su segunda fase, se exploran los argumentos epistemológicos en la construcción de la definición de “modelo contable” y el contexto en que lo utiliza. Y en la tercera fase, trata de ubicar el plano de la realidad en que se emite el discurso sobre modelo contable.

La fase de análisis conceptual se realiza sobre la base de las definiciones de los diversos autores seleccionados; se analizarán los elementos comunes presentes en las definiciones y alusiones en las cuales se le da sentido al término de modelo contable desde los contenidos más simples a los más complejos. Esta aproximación a los elementos definatorios se representa en el Gráfico 2.

Análisis conceptual

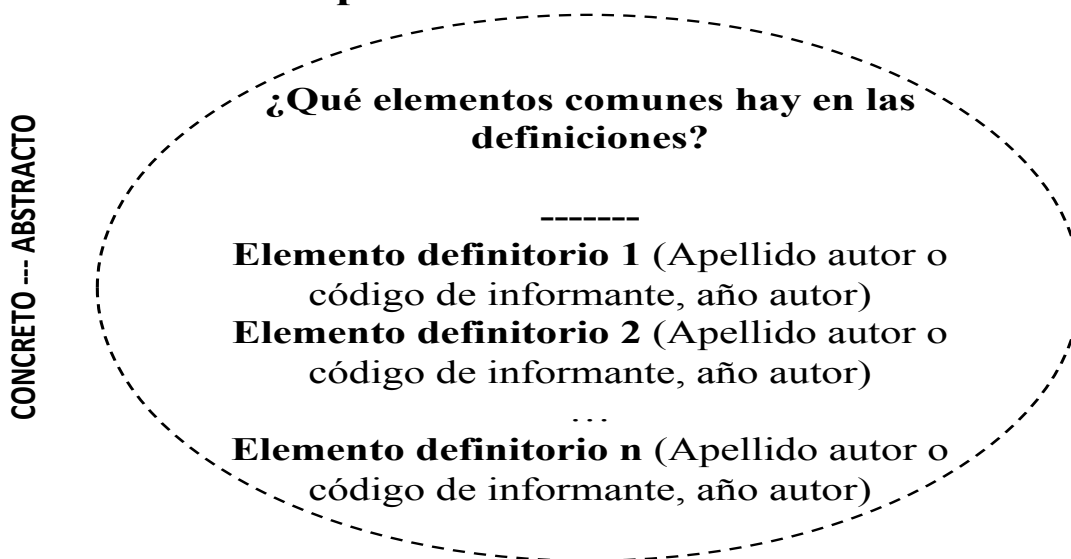


Gráfico 2. Malla de análisis de las creencias y valores-Análisis de fundamento conceptual.
Elaboración propia

La fase de análisis de fundamentos epistemológicos se realiza en torno a los elementos comunes encontrados en los autores de las definiciones de modelo contable relacionados el contenido y los usos del término de modelo contable, respondiendo a las preguntas ¿Qué características, elementos o requisitos tiene el modelo contable? ¿Para qué sirve el modelo contable? ¿En qué se utiliza? Se analizarán los elementos definitorios comunes presentes en las definiciones y alusiones en torno al término de modelo contable como signifiante de conocimiento desde los contenidos más simples a los más complejos.

Análisis de fundamentos epistemológicos

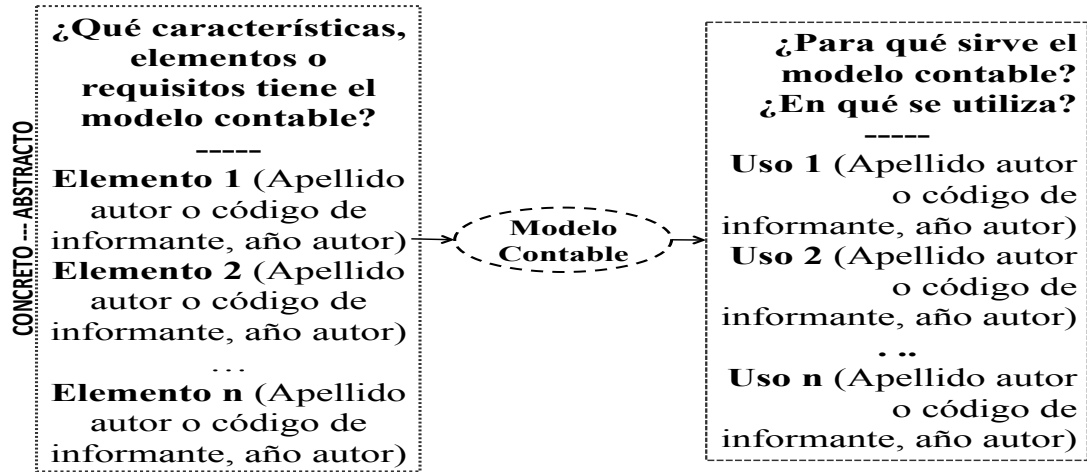


Gráfico 3. Malla de análisis de las creencias y valores-Análisis de fundamento epistemológico. Elaboración propia

La fase de fundamentos ontológicos se realiza sobre los aspectos que aluden a la realidad que se modela o que es modelada; se analizarán los elementos comunes presentes en las definiciones y alusiones en referencia a la realidad que es modelada con el modelo contable y su relación con la entidad-ente desde los contenidos más simples a los más complejos. Esta aproximación se representa en el Gráfico 4.

Análisis de fundamentos ontológicos

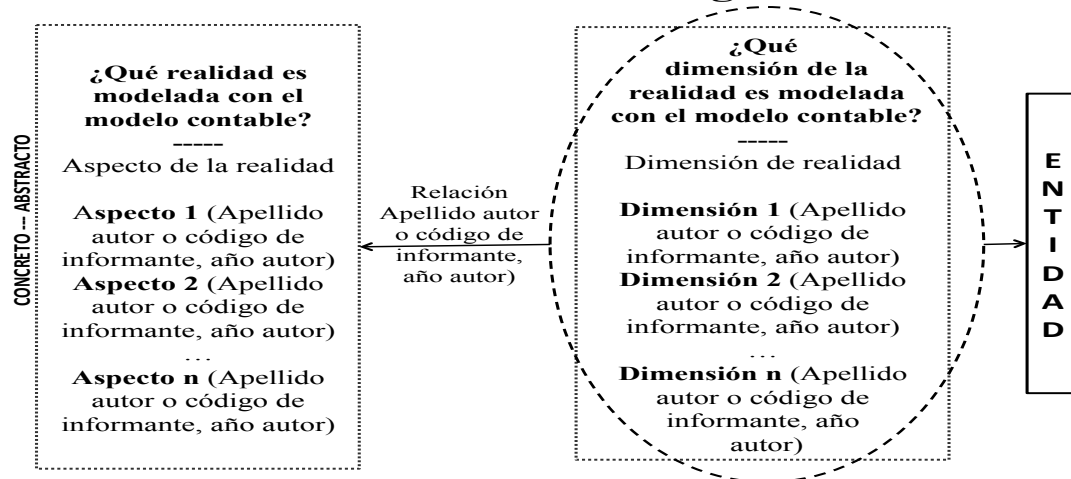


Gráfico 4. Malla de análisis de las creencias y valores-Análisis de fundamento ontológico. Elaboración propia

Es importante destacar que, discursantes y sociedad comparten aspectos cognitivos que les permiten comprender y contextualizar los textos. En palabras de van Dijk (2011, p. 25) “el discurso y la interacción presuponen que los usuarios del lenguaje han aprendido a construir modos de contexto que sean situacionalmente relevantes y que están en sintonía mutua con los de los otros participantes”. Es decir, los elementos que se comparten del discurso, implican la comunión de un lenguaje por parte de los miembros de la comunidad en que se insertan el discursante y los receptores del discurso; los conceptos que comparten estos miembros adquieren sentido propio en un contexto que demarca los horizontes de sentido de todos los elementos que componen su discurso cotidiano.

La dimensión crítica desde van Dijk (2006) se aborda al concebir las creencias como las ideas compartidas que controlan las representaciones mentales y las acciones consecuentes de los miembros en grupos sociales. En palabras de van Dijk (1966, pág. 2) las creencias “tienen una organización esquemática que consiste en un número de categorías fijas que definen la ‘identidad’ o la propia imágen de un grupo, tales como sus actos, objetivos, normas, relaciones con otros grupos y recursos”. Como puede inducirse, las creencias, al ser compartidas, generan consecuencias en los diversos escenarios de la práctica social de los grupos, en su discurso y en su práctica social.

La dimensión crítica se asume en esta investigación, como una aproximación a las posibles consecuencias de aceptar las creencias sobre modelo contable y expresarlas en el discurso contable; ello es una manifestación de que existen unas intencionalidades en la producción y emisión del discurso en un contexto de interpretación previamente aceptado y compartido. Las consecuencias se presentan teniendo en cuenta los diversos elementos que configuran el análisis tales como:

- Los enfoques positivista (llamado paradigma naturalista) y postpositivista (donde se incluyen otras posturas no naturalistas como la interpretativa y crítica).

- Las dimensiones de análisis del presente estudio definidas como lo conceptual, lo epistemológico y lo ontológico.
- Los escenarios contables definidos como lo académico (las actividades y contextos de formación contable), lo laboral (los campos de actuación de la profesión contable) y lo investigativo (las actividades y contexto de reflexión, innovación y construcción de teorías contables).
- Cada escenario contable (académico, laboral e investigativo) presenta unos aspectos en donde es más relevante el impacto o las consecuencias de asumir las posturas positivista o postpositivista en el discurso sobre modelo contable. Así en el escenario de la formación los aspectos con mayor posibilidad de impacto son los “propósitos de formación”, el “énfasis formativo” y el “proceso formativo”; en el escenario de la profesión estos son la “fundamentación científica”, el “énfasis del proceso” y los “productos finales”, en tanto que en lo investigativo los aspectos que se han definido como claves son los “problemas de investigación”, los “referentes teóricos”, el “enfoque metodológico” y los “productos finales”.
- Los niveles de comprensión de la realidad o de teorización (Ferry, 1997) definidos como lo científico (nivel de escuelas de pensamiento, teorías y modelos de pensamiento), lo praxiológico (nivel de modelos de saber hacer, sistemas y procesos), lo técnico (nivel del cómo hacer, de las indicaciones para realizar operaciones y su secuencia) y lo práctico (nivel del hacer, de la práctica y sus aplicaciones en el mundo de las organizaciones, de la acción).

Con base en estos elementos se han realizado cuatro aproximaciones a las consecuencias del discurso (y sus creencias) sobre modelo contable: análisis deductivo, de escenarios, de los niveles de comprensión y de la conversación con expertos. A continuación se describirá brevemente la dinámica de cada uno de estas aproximaciones analíticas a las consecuencias del discurso sobre modelo contable:

- 1) Consecuencias desde un análisis deductivo de asumir posturas (positivistas o postpositivistas) en los escenarios (de la formación, la práctica y la

- investigación contables) desde cada una de las dimensiones de análisis (lo conceptual, lo epistemológico y lo ontológico).
- 2) Consecuencias en cada uno de los escenarios (formación, profesión e investigación) de asumir posturas (positivistas o postpositivistas) desde cada uno de los aspectos considerados de mayor impacto.
 - 3) Consecuencias de asumir las posturas positivistas o postpositivistas de los niveles de teorización (Ferry, 1997) en los diversos escenarios (formación, profesión e investigación contables).
 - 4) Consecuencias de asumir las creencias sobre modelo contable preferentemente las de los niveles de teorización (Ferry, 1997) técnico y praxiológico. Estas consecuencias se han aproximado a partir del análisis del *focus group* con el Grupo de Investigación de Finanzas, Auditoría y Epistemología (GIFACE) de la Universidad de los Andes con sede en la ciudad de Mérida (Venezuela). La conversación con dicho Grupo se escenificó a partir de la pregunta motivadora “¿Cuáles son las posibles consecuencias compartir en el discurso sobre modelo contable preferentemente las creencias desde los niveles técnico y praxiológico?”.

Concepción Ontológica de la Investigación

Desde la perspectiva del análisis del discurso y, en especial, desde lo socio-cognitivo, el texto se relaciona con el contexto y conviene señalar que es parte de la realidad social y, no es un fenómeno natural; de contera, el discurso es una construcción social determinada por el contexto, el lugar y el tiempo. Como constructo social o acto de habla (al decir de van Dijk) el discurso surge como un modo de interacción del hombre con sus semejantes como ente social, expresando la forma en cómo entiende y ve al mundo que lo rodea, por esto el contexto siempre estará presente en el discurso. Ahora bien, cada persona interpretará desde su propio

contexto los discursos y se apropiará de los elementos que asocie como comunes en el marco de sus creencias y valores.

En la comprensión de la realidad que se encuentra “encriptada” o implícita en los textos, entran en juego además de los conceptos otro tipo de representaciones tales como las creencias y los imaginarios; van Dijk (2008, p. 114) sostiene que “la representación conceptual solamente, no es, sin embargo, el significado del discurso. De algún modo, el hablante debe seleccionar información en la representación conceptual y construir un texto a partir de esa información seleccionada”. Con base en ello, la traducción del discurso no es la transcripción o entendimiento de su contenido solamente, sino que, además, es la comprensión de las creencias subyacentes, para esta investigación, las creencias que sustentan el discurso sobre modelo contable se hará énfasis en aspectos relacionados con lo conceptual, lo epistemológico y lo ontológico.

Dada la importancia del discurso contable como práctica y como producto social, la interpretación de los textos existentes en torno al concepto de modelo contable, permitirá reconocer la importancia del lenguaje y de las creencias implícitas en los procesos de producción y difusión del conocimiento contable en torno a la realidad modelada, lo “contable”, la relación realidad-modelo y los procesos de modelización contable, entre otros. Dicha importancia radica en que las creencias como representaciones sociales compartidas por los miembros de un grupo pueden obrar como ideología y, en la medida en que fundamenten su discurso, tendrán consecuencias en su práctica social.

Enfoque Metodológico

En cada discurso subyace una información solapada que amerita, para ser descubierta, de la capacidad intelectual y perspicacia de quien analiza la información, (Maniez, 1993). Por consiguiente, es necesario contar con metodologías que hagan posible conocer lo esencial del caudal de documentos que se generan en diversos

formatos y en cada área de trabajo o del conocimiento y, la contabilidad no es la excepción.

La presente investigación se realiza bajo un enfoque cualitativo, dado que su objeto de estudio es el discurso sobre modelo contable desde la perspectiva socio-cognitiva de van Dijk, por lo cual las interacciones: Discurso, Conocimiento y Sociedad se materializan en una forma de pensar compartida socialmente, en la comunidad contable. Adicionalmente, el discurso es una construcción social y como acto de comunicación entre personas y en particular entre sujetos cognoscentes del mundo contable, propicia la comprensión de la realidad a partir de compartir los diversos sentidos o significados que asume de los discursos sobre modelo contable, incluso aún, cuando pueda lucir “borroso”.

Por otra parte, el investigador se involucra como sujeto cognoscente de los discursos sobre modelo contable e interpreta los textos desde su propio sistema de creencias y contexto. Es decir, el “modelo mental” del investigador se constituye en un enlace entre el discurso y la comunidad contable, para poder dilucidar, explicar y comprender las interacciones entre las estructuras discursivas estudiadas y las sociales. Esta posibilidad de interacción del investigador con los textos, a través del análisis socio-cognitivo del discurso sobre modelo contable y el análisis crítico de sus consecuencias, no solo refleja las creencias del investigador sino que ofrece alternativas de interpretación y propicia nuevos conocimientos.

Diseño de la Investigación

La actividad de abordar un proceso de investigación demanda asumir estrategias para permitir que el intelecto contribuya a resolver los problemas y preguntas que se trazan por parte de los investigadores; es así como se hace posible correr las fronteras del conocimiento. Definir las estrategias respectivas, se enmarca en una labor de diseñar un plan teniendo en cuenta las peculiaridades del problema formulado y las intencionalidades expresadas, para que una vez éste sea ejecutado poder alcanzar los objetivos de la práctica investigativa.

El diseño de investigación es de tipo documental. Tomando como eje de análisis los discursos que sobre modelo contable los autores más representativos han escrito y los contextos de interacción social con los miembros de la comunidad contable, de ésta forma se plantean las siguientes acciones:

Arqueo de documentos representativos

En primera instancia se requiere buscar y revisar los documentos contentivos del discurso sobre modelo contable. Una vez revisados a través de lo que van Dijk (2003, p. 52) denomina como “temas del discurso”, que representa el asunto y la información más importante del mismo, para que el lector pueda formarse una idea del tema global de que se trata. En este sentido se buscaron los textos (artículos, libros, conferencias) que en sus títulos o resúmenes presentaran como tema “modelo contable”. Aunque el tema, en algunos casos no podía ser inferido de forma directa, el investigador utilizó estrategias como: título, resumen o conclusiones para, a través de su sistema de creencias y conocimientos contables, escoger los textos más apropiados a la investigación.

Este análisis preliminar de contenido, se centra en la macro-estructura del texto, abstrayendo el sentido que emerge a partir de lo sintáctico y semántico; se trata de trascender lo manifiesto como texto para seleccionar los extractos representativos en materia de modelo contable.

Reconocer las categorías de análisis

Luego de seleccionar los textos representativos sobre discurso de modelo contable, es necesario reconocer las categorías que abarcan las creencias compartidas subyacentes en la construcción y difusión del discurso sobre modelo contable en cuanto a lo conceptual (noción de modelo), epistemológico (nociones de conocimiento, modelación y relación realidad-modelo) y lo ontológico (la realidad modelada).

El reconocimiento de las categorías de análisis del discurso permite identificar e interpretar los significados implícitos, sus supuestos, ambigüedades y omisiones y sus implicaciones. En éste proceso van Dijk (2003) hace énfasis en lo que denomina información implícita, entendida como la que se infiere del texto sin que esté presente

de forma explícita en el mismo, y es la que de alguna manera, devela el modelo mental de los usuarios del texto; a decir del autor, los significados implícitos se relacionan con las creencias subyacentes.

En esta investigación se utilizan como categorías iniciales de análisis del discurso o creencias subyacentes las expresadas en la matriz 10.

Matriz 10

Categorías Iniciales para el análisis del discurso sobre Modelo Contable

Cognitivo	Creencias	Contexto/Sociedad
Concepto	Características	Comunidad Académica
Ámbito de explicación	Elementos	Comunidad Profesional
Ámbito de aplicación	Requisitos	Comunidad de Organismos Emisores de Norma Contable
Omisión definición	Utilidad	
Ambigüedad de definición	Representación de la realidad	
Especificidad		

Elaboración propia con base a los planteamientos de van Dijk (2003)

Una vez establecidas las categorías iniciales de creencias subyacentes en el discurso sobre modelo contable, los textos seleccionados son objeto de varias lecturas comprensivas y de esquematización a través de mapas conceptuales que permiten el análisis del discurso sobre modelo contable. Es importante destacar, que el análisis es un proceso permanente y recursivo que comienza con la lectura de los elementos categoriales que definen la ubicación de las diversas creencias compartidas y culmina con una tipología de creencias en las cuales es posible ubicar a cualquier autor que haya escrito sobre el tema o a cualquier lector que exprese una definición de modelo contable. El análisis del discurso permite, en este caso, establecer la relación texto-creencias, lo cual equivale a decir, comprender el sentido del texto-contexto.

Análisis de las consecuencias

A partir de las categorías iniciales y modificadas a través del proceso recursivo de lectura-análisis-lectura, surge una serie de tipología de creencias compartidas por la comunidad contable y, es entonces, donde se plantea el estudio de las implicaciones de estas creencias en la contabilidad como saber y como actividad profesional. Para esto se pretende realizar un análisis lógico deductivo de las posibles consecuencias del uso de éstas creencias, se identifican las comunidades (por ejemplo: académicos y practicantes) y situaciones (por ejemplo: en la enseñanza o en la investigación) en que se presentan dichas consecuencias y se valoran a partir de las aplicaciones (utilidad y usos) que desde los textos seleccionados (extractos) le han sido asignadas al modelo contable por parte de los respectivos autores.

El análisis y la evaluación de las consecuencias derivadas de las creencias compartidas en el discurso sobre modelo contable se realiza desde una perspectiva lógica como una proposición o idea que se deduce lógicamente de otra o de un sistema de proposiciones dado según lo planteado en el Diccionario de la Real Academia Española (Versión electrónica).

En primera instancia se deducen las creencias en referencia al discurso sobre modelo contable desde las dimensiones conceptual (¿qué es modelo?), epistemológico (¿qué es modelar?) y ontológica (¿qué se modela?) así como desde los dos enfoques generales identificados como enfoques positivista y pospositivista (interpretativo y crítico).

En segunda instancia se deducen las consecuencias de estas creencias en general, teniendo en cuenta el enfoque que asumen esas creencias, en los escenarios de la práctica social contable vale decir, la formación, la práctica profesional y la investigación.

En tercera instancia se deducirán e identificarán las consecuencias desde otra mirada: la de los escenarios, bajo la cual se hace énfasis en el análisis desde el enfoque asumido.

En última instancia, se hará referencia al *focus group* o grupo de expertos realizado, en el cual se presentaron inicialmente las creencias compartidas presentes en el discurso sobre modelo contable, luego de lo cual y frente a las cuales, los expertos manifestaron lo que desde sus consideraciones, podría tener el compartir tales creencias en la comunidad contable.

El Contexto Investigativo

A juicio de van Dijk (2001) es importante antes de interpretar cualquier discurso esbozar lo que le denomina un “modelo de contexto”. Es decir, se debe aclarar el dominio de la acción (*campus de conocimiento*), el acto global que se pretende con el discurso (acción subyacente, por ejemplo, enseñar, legislar, informar), los participantes y sus roles (quién emite y quién interpreta el discurso). Aunque el propio van Dijk (2001) aclara que el “modelo de contexto” puede ser incompleto e imperfecto, subjetivo y personal, permite interpretar los discursos en cada escenario. Desde esta perspectiva se describe el modelo de contexto de la presente investigación.

Campus del conocimiento. Los discursos que se analizaron pertenecen al campo de la disciplina contable y, en particular, se enfoca en el análisis del discurso sobre modelo contable. Este acercamiento se realiza desde fuentes escritas que se constituyen en el *corpus* de análisis. Su selección tuvo como base el criterio de que en el texto surgiera el término “modelo contable”; de notar es que dicha selección se dio en dos niveles iniciales: a nivel de los documentos y a nivel del extracto del texto.

Utilizando la estrategia de revisión por macro-estructuras, que indican la revisión en función de títulos, resúmenes y palabras clave, finalmente se seleccionaron 60 documentos escritos (45 por académicos y 15 autores-organismos en el contexto de la regulación, de los cuales 11 corresponden a autores y 4 a organismos), en función del uso explícito del término de modelo contable; por su parte, la selección de textos (extractos) se hace a partir de los documentos (texto

completo) de donde se seleccionaron el(los) párrafo(s) u oración(es) clave(s) que contuvieran elementos definitorios del término “modelo contable”. Por esta razón, la selección de los documentos fue intencional “donde se prioriza la profundidad sobre la extensión, y la muestra se reduce en su amplitud numérica.” (Martínez, 2007, p. 83). En la Matriz 11 se muestran los textos seleccionados para el análisis.

Matriz 11.

Textos seleccionados para el análisis del discurso sobre modelo contable

Título	Autor	Fecha
Modernas tendencias metodológicas en contabilidad	Moisés García G.	1972
Análisis conceptual de la planificación contable	Eduardo Bueno C.	1972
El Modelo Presupuestario de R. Mattessich	Leandro Cañibano	1976
<i>An Entity-Relationship view of accounting models</i>	William E. McCarthy	1979
<i>The REA accounting model: A generalized framework For Accounting System in a Shared Data Environment</i>	William E. McCarthy	1982
Cuestiones contables fundamentales	Fowler N., Enrique	1982
El futuro modelo contable local	Elena M. Estrada G.	1988
Contabilidad integral. Teoría y normalización.	Rafael Franco R.	1989
<i>An Accounting Model-Based Approach to Semantic Reconciliation in Heterogeneous Database System</i>	Y. Richard Wang	1990
<i>The Use of Accounting Models, Statistical Models, and Securities Marketing Prices to Predict Corporate Failure and the Case for Continuing Fiduciary Obligations to Corporate Creditors</i>	Razeen Sappideen	1991
Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables	José I. Jarne J.	1997
La teoría de la contabilidad a debate (Crítica de la partida doble)	Moisés García G.,	1998
Teoría contable	Chaves, Osvaldo; Chyrikins, Héctor y otros	1998
La teoría y los estados contables (Capítulo V. La capacidad informativa de los estados contables según los modelos contables patrimoniales implícitos)	García C., Carlos L.	1999
Teoría de la Contabilidad. El abc de su fascinante mundo	Biondi, Mario	1999

Matriz 11 (Cont.)

Contabilidad. Una perspectiva internacional - Capítulo 1-Conglomerados contables-	Mueller, Gerhard; Gernon, Helen y Meek, Gary	1999
Elementos para una teoría general de la contabilidad (Capítulo IX Octavo problema: modelos en la teoría general contable)	García C., Carlos L. y Rodríguez María del C.	2001
Contabilidad y métodos analíticos	Richard Mattessich	2002
Aplicación del enfoque cognitivo a la metodología contable	M. Victoria López P. y Lázaro Rodríguez	2002
El problema del uso de modelos en la contabilidad	García C., Carlos L.	2002
Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas Madrid	2002
El modelo contable IASB: análisis comparativo con la normativa de las entidades de crédito españolas	Pérez R., Jorge	2003
La representación contable y la realidad	Richard Mattessich	2004
Acápite “El modelo contable del IASB” en “Mercado de capitales europeo. El camino de la integración” 1ª. Ed. Coruña. Netbiblo	Escudero, María E., Pateiro R., Carlos y Rodríguez, Francisco J. (Coords.)	2004
Parte de “Modelo contable europeo” En: “Reforma contable y las normas del IASB”	Corona R., Enrique y García, Fernanda	2004
Posibles soluciones a problemas de la armonización contable. Memoria presentada para optar dal grado de Doctor. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, p. 744	Villacorta H., Miguel A.	2004
“Marco conceptual” en “Normas Internacionales de Información Financiera NIIF”, p. 80	International Accounting Standards Board-IASB	2004
Descripción del modelo contable colombiano y del modelo contable dinternacional	Marta C. Alvarez	2005
Descripción del modelo contable colombiano y del modelo contable internacional	Álvarez, Martha; Londoño, Miriam; Muñoz, Lina y Sepúlveda, Lina	2005
El Marco Conceptual del Modelo Contable IASB: una Visión Crítica ante la Reforma de la Contabilidad Española	Cea G., José Luis	2005
Análisis de balances y modelos científicos en la contabilidad	Antonio Lopes de Sá	2006

Matriz 11 (Cont.)

Hablando de teorías y modelos en las ciencias contables	Gilberto De Andrade M.	2006
Modelos contables	Universidad Católica Argentina-Licenciatura en economía	2006
Hablando de teorías y modelos en las ciencias contables	De Andrade M., Gilberto	2006
Modelos contables	Universidad Católica Argentina-Licenciatura en Economía	2006
Contabilidad financiera. El modelo contable básico: Teoría y supuestos	Herranz Socías y otros	2007
Comprendiendo las interrelaciones entre Sistemas Contables, Modelos Contables y Sistemas de Información Contables empresariales	Mauricio Gómez V.	2007
Cambio del modelo mental contable para la construcción de los nuevos modelos contables	Carlos Castaño R.	2007
<i>NAM The New Accounting Model of the Swiss Confederation</i>	Federal Finance Administration	2008
<i>Validity of accounting models in the knowledge era</i>	Ebrahim Mansour y otros	2008
Análisis de la relación entre contabilidad y fiscalidad en Colombia	Ernesto Sierra	2008
La modelación matemática como base de la autonomía científica de la contabilidad	Jesús Arenas	2008
Análisis del marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros conforme el modelo internacional IASB	Montes S., Carlos A.; Montilla G., Omar de J. y Mejía S., Eutimio	2008
Bases y fundamentos del modelo contable internacional	Ramírez E., Helio F. y Suárez B. Luis E.	2008
<i>The accountancy model</i>	Tim Riley	2009
Contabilidad y desarrollo económico. El papel de los modelos contables de predicción. Especial referencia a las NIC's	Jorge Tua P.	2009
El modelo contable del IASB	López, Cesar O.	2009
Nuevo modelo contable de arrendamiento propuesto por FASB y el IASB	Rodríguez, Hernán	2009
Reglas <i>versus</i> Principios contables, ¿son modelos incompatibles?	Horacio Molina S. y Jorge Tua P.	2010
Una aproximación a la modelización del elemento emisor de estados contables	Juan Carlos Seltzer	2010

Matriz 11 (Cont.)

Modelos contables y usuarios de información	Luis R. Álvarez Ch.	2010
La complejidad y la teoría contable	José J. Ortiz B.	2010
Teorías y praxis de los modelos contables para la representación de la información financiera	José O. Curvelo H.	2010
Una aproximación a la modelización del elemento emisor de estados contables	Seltzer, Juan Carlos	2010
Las Pymes y el modelo contable. Trabajo presentado a la Decimoquintas Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadística. Noviembre, pág. 2	Díaz, Teresa y Suardi, Diana	2010
Business models in accounting: the theory of the firm and financial reporting	Institute of Chartered Accountants in England and Wales-ICAEW	2010
<i>A Flexible Accounting Model for Cloud Computing</i>	Igor Ruiz-Agundez y otros	2011
Introducción a la propuesta contable de García-Casella	Mejía S., Eutimio; Montes, Carlos A. y Dávila G., Gloria C.	2011
<i>Accounting model-Definition</i>	Business dictionary.com	2012
Modelo General de Contabilidad -NIIF / IFRS-	Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios -Colombia-	2012

Fuente: elaboración propia con base en los textos seleccionados

El *corpus* de análisis de esta investigación se centra en el discurso sobre modelo contable representado en documentos escritos y publicados (impresos en material o publicados en internet) en los que se utiliza el término “modelo contable” de manera consistente en su título, *abstract* o resumen, nombre de algún capítulo o contenido del documento (introducción, cuerpo del documento o conclusiones). Este *corpus* de análisis corresponde a textos que fueron seleccionados a partir de la búsqueda y revisión bibliográfica, hemerográfica y cibergráfica tales como libros o capítulos de éste, artículos de revistas, ponencias presentadas en eventos de carácter nacional e internacional y en general, textos científicos publicados en internet en los que se utiliza, de manera explícita, el término “modelo contable”. Por tanto, estos textos son de dominio público, es decir, que se puede tener acceso a ellos a través de la red

internet o personalmente en bibliotecas y librerías. El uso “consistente” del término “modelo contable” se refiere a los criterios para selección bajo el cual el uso del término dentro del texto se hace de manera intencionada y no accidental siendo su uso esencial para el desarrollo del texto.

Participantes emisores del discurso

Los actores relacionados con el objeto de esta investigación son los autores de los textos sobre modelo contable, es decir, los discursantes o escritores de los documentos en los cuales se ha usado de manera consistente el término *modelo contable*.

Este acercamiento a diversos discursantes (académicos investigadores, autores-organismos que se desenvuelven en el contexto de la regulación y, preliminarmente, profesionales practicantes) permitirá reconocer la importancia del discurso contable como práctica y como producto social; tratándose del discurso sobre modelo contable permitirá reconocer la importancia del lenguaje y de las creencias implícitas en los procesos de producción y difusión del conocimiento contable en torno a la realidad modelada, lo “contable”, la relación realidad-modelo y los procesos de modelización contable, entre otros.

Los discursantes e informantes comparten contextos que permiten proveer de un significado de entrada a los conceptos, particularmente al de modelo contable. Bajo esta consideración, tal asociación se expresa por grupos de interés de acuerdo a las siguientes clases relacionando la situación con respecto al uso del término “modelo contable”:

- Autores en el contexto académico-investigadores: Entendidos como aquellos emisores de discurso sobre modelo contable que están relacionados con Universidades o centros de investigación. Estos participantes suman un total de 45 autores, quienes en uno o más artículos, libros, conferencias se han referido al tema. Se abordaron sus textos en el período 1982-2012.
- Autores en el contexto de la regulación: Entendidos como emisores del discurso sobre modelo contable en el contexto de regulación profesional.

Estos discursantes suman 11 profesionales que han sido seleccionados para el análisis. Se abordaron sus textos en el período 1999-2012.

- Autores en el contexto de organismos emisores/reguladores de la actividad contable: Entendidos como profesionales miembros o relacionados con los organismos emisores/reguladores de la actividad profesional contable. En este grupo de discursos se seleccionaron cuatro autores, a saber ICAC, IASB, ICAWE y Superintendencia de Servicios Domiciliarios en el período 1999-2012.

Se han escogido los informantes mencionados, teniendo en cuenta un criterio de actividad ilocutora de estos autores mediante su aportación al discurso sobre modelo contable a través de textos escritos publicados como artículos, ponencias y libros publicados en forma impresa o digital donde se utiliza y refiere el término “modelo contable” en alguna de sus partes identificatorias tales como el título, el *abstract* o resumen, la introducción, el cuerpo del trabajo o las conclusiones.

Existe otro grupo de autores de discurso sobre modelo contable que se abordó, de forma preliminar, para la contextualización problemática y que está representado en los contadores públicos en ejercicio de la profesión (practicantes). Este discurso se obtuvo a través de una serie de preguntas abiertas, vía electrónica en distintos países a 14 contadores públicos independientes, distribuidos según la matriz 12.

Matriz 12.

Procedencia geográfica de los contadores practicantes encuestados

País	Cantidad
Colombia	7
Venezuela	5
Chile	2
Total	14

Fuente: elaboración propia

Con base en lo señalado en el párrafo precedente, los emisores de los discursos y, los informantes estarán necesariamente vinculados con alguna de las categorías

antes señaladas (académico-investigadores, profesionales en el contexto de regulación, organismos reguladores y practicantes). Los criterios de inclusión se orientan a la situación de hacer uso del término “modelo contable” en sus escritos para el caso de los académicos, profesionales del contexto de la regulación e institutos emisores de normas representativos en el habla española e inglesa que utilizan el término modelo contable; así como para de los practicantes, el hecho de haber contestado desde su país una serie de preguntas sobre modelo contable y sus relaciones o la consulta sobre el “concepto propuesto”, a través de internet.

Los autores de textos (académicos, profesionales en el contexto de la regulación e institutos que emiten normas) se referencian con autor, año, título del texto y edición o impresión; los informantes (académicos/practicantes) se relacionan conservando su identidad, asignándole un código (IA-# para los académicos e IP-# para los practicantes) e informando su país de procedencia.

Participante interactuante: El investigador se convierte en un participante interactivo con el texto, pues es a través de su modelo mental de representación, el cual es subjetivo e individual, que interpreta la acción comunicativa de los emisores del discurso. El conocimiento previo del autor, en torno a la discusión sobre modelo contable y sus experiencias, influirán en las interpretaciones del discurso sobre modelo contable, en el escenario de la tesis.

Escenario para el análisis del discurso sobre modelo contable

El escenario donde se realiza el análisis del discurso coadyuva a los lectores a construir su propio “modelo mental” para la comprensión del discurso en esta investigación. Este apartado se subdivide en lo temporal, las acciones investigativas necesarias y las estrategias de interpretación.

Temporalidad de la investigación: El tema ha sido abordado por el investigador desde sus aspectos fundantes y teóricos desde el año 2001 en la cátedra de “modelación contable” del la Universidad de Antioquia” y algunas ponencias en eventos contables académicos que tratan el tema de modelos contables y realidad. A partir de este interés se seleccionan documentos representativos del discurso sobre

modelo contable en el período 1972-2012 para su respectivo análisis. Las entrevistas se realizaron a cuatro profesionales (2 académicos, 1 practicante y un autor en el contexto de la regulación) procedentes de Argentina (septiembre 18 de 2013), Brasil (junio 30 de 2012), México (junio de 2012) y Perú (septiembre de 2013).

Acciones investigativas: Para abordar la investigación es necesario utilizar distintas estrategias. A continuación se describen tales acciones.

Observación documental: Al ser el centro de la investigación el análisis de los discursos sobre modelo contable, la observación documental es crucial. Implica un proceso de selección, clasificación y ordenación de los textos seleccionados, para luego explorar lo común de los mismos. En los textos existe información diversa por lo que se procedió, a través de una guía de observación documental (ver anexo 6) distinguir los argumentos relacionados con “modelo contable”: elementos cognitivos, creencias subyacentes y contexto de emisión/utilización.

En cada dimensión, se resaltan los aspectos presentes en el discurso sobre modelo contable que se asemejan y se distancian entre los distintos participantes emisores del mismo y, a partir de estos elementos se elaborarán diversos diagramas (mapas conceptuales) que permitirán observar distintas interacciones en los discursos.

Encuesta: La encuesta es una técnica de investigación que permite el acopio de información sobre las creencias de los miembros de la comunidad contable en torno al término de modelo contable; a través del instrumento de investigación denominado cuestionario (ver anexo 7) es posible obtener información en torno a los significados dados al término “modelo contable” y las creencias compartidas en torno a la relación entre modelo contable y realidad.

Entrevistas semi-estructuradas: La entrevista es una técnica de investigación que permite un acercamiento más profundo al objeto de estudio relacionado con las percepciones y conocimientos que tienen, informantes conocedores, en torno a lo que se pretende estudiar. Usualmente, el proceso de las entrevistas se organiza a través de un guión de entrevistas, que permite abordar los aspectos más importantes considerados por el investigador. En la presente investigación se utilizaron dos guiones de entrevistas (ver anexos 8 y 9).

El primer guión de entrevista (anexo 8) se utilizó para conocer las percepciones de los practicantes, es decir de los contadores públicos en ejercicio profesional, sobre su concepción de modelo contable. Para ello, se plantearon preguntas abiertas relacionadas con la definición de modelo contable y su relación con la realidad desde tres tópicos: Tópico Elementos definitorios (¿Qué es para Ud. un Modelo? ¿Qué es un modelo contable?), tópico relacional (¿Qué relación encuentra entre Modelo contable y realidad?) y tópico importancia del modelo contable. ¿Es importante la definición de modelo contable?

Debido a la distancia geográfica con los entrevistados se usaron medio electrónicos para la conversación, a través de tele-conferencias.

El segundo guión (ver anexo 9) se utilizará para conocer las reacciones sobre las consecuencias de los discursos sobre modelo contable en la disciplina y en la práctica profesional. Esta entrevista consta de siete preguntas desde tres tópicos a saber: Tópico consecuencias generales (¿Qué impactos tiene para lo contable la definición de modelo contable?), tópico consecuencias de los discursos sobre modelo contable en la disciplina contable (¿Qué consecuencias tienen las creencias sobre modelo contable en la disciplina contable? ¿Qué consecuencias tienen las creencias sobre la relación modelo contable-realidad en la disciplina contable? ¿Qué consecuencias tienen las creencias sobre la realidad modelada contablemente en la disciplina contable?) y tópico consecuencias de los discursos sobre modelo contable en la práctica contable profesional (¿Qué consecuencias tienen las creencias sobre modelo contable en la práctica profesional? ¿Qué consecuencias tienen las creencias sobre la relación modelo contable-realidad en la práctica profesional? ¿Qué consecuencias tienen las creencias sobre la realidad modelada contablemente en la práctica profesional?). Esta segunda entrevista se dirige a destacados académicos que han escrito al menos un artículo utilizando el término de “modelo contable”.

Focus Group: Consiste en focalizar una discusión de expertos en torno a un tema específico, persiguiendo mayores niveles de profundidad que con otras técnicas. Para Martínez (2007, p. 170) “el grupo focal es un método de investigación colectivista,

más que individualista, y se centra en la pluralidad y en la variedad de las actitudes, las experiencias y las creencias de los participantes, y lo hace en un espacio de tiempo relativamente corto”. El *focus group* se centra en la interacción de los informantes expertos que discuten o conversan sobre un tema de interés general, en condiciones de familiaridad entre los participantes, permitiéndose ser provocados y motivados a generar consensos y desacuerdos que representan, de alguna manera, los pareceres de otros miembros del grupo al cual se adscriben (gremio, profesión, grupo, entre otros).

1) La función que cumple un grupo focal es la de analizar si hay consensos e interpretaciones comunes en torno al concepto de modelo contable y sus fundamentos, además de validarlos. El objetivo de un grupo focal es “alcanzar o lograr el descubrimiento de una estructura de sentido compartida, si es posible consensualmente, o, en todo caso, bien fundamentada por los aportes de los miembros del grupo” (Martínez, 2007, p. 175). Para el caso de la presente investigación, el grupo focal de discusión permite conocer la posición de los expertos con respecto al concepto de modelo contable (con mayor profundidad) y las creencias que subyacen en estos, así como sobre las consecuencias para la contabilidad. En el anexo 10 se describen algunos de los disparadores de la discusión en el *focus group* que se pretende realizar; allí se trabaja en derredor de tres tópicos a saber: conceptual-modelo contable (¿Qué es para Ud. un Modelo contable? y ¿Qué hace que el modelo sea contable?) e importancia del modelo contable (Por qué es importante la definición de modelo contable?).

Análisis del discurso desde lo Socio-cognitivo

Realizar un análisis de discurso exige tener en cuenta el contexto y relaciones del texto como base para construir un marco interpretativo, pero también requiere en palabras de van Dijk (2001, p. 145) “un saber riguroso”. No es posible sin un método sistemático devaluar las complejas interacciones entre discurso-conocimiento-sociedad, por lo que cualquier interpretación debe estar fundamentada para que sea fiable, útil y pertinente. Otro autor como, Martínez (2007, p. 130) plantea que el análisis de discurso, de texto o de contenido, de la conversación y otros análisis de

textos tienen por objetivo “describir la importancia que el texto hablado o escrito tienen en la comprensión de la vida social”; estas técnicas, según este autor se enfocan en la “vertiente epistemológica pots-positivista (...) que comparte una orientación cualitativa y hermenéutica”.

El análisis requiere de la construcción de codificaciones y categorías que permiten avizorar puntos de encuentro y desencuentro entre los autores e informantes. van Dijk (2001, p. 148) aclara que

[E]s preciso optar y seleccionar para un análisis más pormenorizado aquellas estructuras que sean relevantes para el estudio de una cuestión social. Esto exige al menos algunas ideas informales sobre los vínculos entre el texto y el contexto, ideas que nos indiquen qué propiedades del discurso pueden variar en función de qué estructuras sociales.

Es por ello pertinente, el uso de categorías iniciales y codificaciones. Así mismo autores como Hernández, Fernández y Baptista (2003, p 413) indican que “el análisis se realiza por medio de la codificación, es decir el proceso en virtud del cual las características relevantes del contenido de un mensaje se transforman a unidades que permitan su descripción y análisis precisos” .

Para el análisis de contenido es necesario codificar y categorizar los datos y en palabras de Galeano (2004, p. 128)

[U]na vez determinados los tipos de unidades de registro y de contexto sobre los que se va a establecer el análisis, se pasa a la codificación de los datos: las unidades de registro concretas detectadas en los textos, que deberían ser adscritas a sus respectivas unidades de contexto.

Dada la incidencia que tiene la construcción de teorías y la definición de modelos en la comprensión de la realidad, es necesario realizar una aproximación a las creencias de tipo categorial que permitirían un acercamiento de la comunidad contable a la comprensión de los elementos controversiales en torno a la definición de modelo contable y a unos usos más coherentes con el desarrollo del pensamiento contable. Dichos elementos teóricos, conceptuales y académicos que estructuran el discurso sobre modelo contable, así como los procesos de construcción, emisión y uso de estos, se constituirán en las herramientas del pensamiento contable que

permitirán la construcción de imágenes e información más comunicable, sistemas de control más efectivos, procesos de toma de decisiones más funcionales y la intervención del mundo real de los entes contables u organizaciones por parte de los contables.

Para el análisis, en general, se realiza la codificación, mediante las características relevantes de un texto se transforman “los datos se reducirán a categorías y se transformarán, sin perder su significado (lo cual es imprescindible en la investigación cualitativa), además de encontrarse codificados” (Hernández, Fernández y Baptista, 2003, p. 595). La codificación permite darle sentido a las categorías y, de esta manera, se obtiene una descripción más detallada y análisis de mayor calidad.

Luego de esto, conviene hacer la categorización “clasificar las unidades de registro –ya codificadas e interpretadas en sus correspondientes unidades de contexto– según las similitudes y diferencias encontradas, con base en criterios previamente establecidos. Los criterios de clasificación pueden ser de naturaleza sintáctica (distinción entre nombres, verbos, adjetivos), semántica (temas, áreas conceptuales, categorías analíticas) y pragmática (distinción entre actitudes proposicionales, formas de uso del lenguaje)” (Galeano, 2004, p. 129).

Una vez se seleccionaron los textos, se procedió a la lectura de manera detallada, intentando encontrar los aspectos esenciales explícitos y los implícitos relacionados con los elementos epistemológicos y ontológicos que invoca la noción de modelo contable. En el desarrollo de las lecturas se extrajeron los párrafos contentivos de los elementos categoriales y definitorios del término de modelo contable, se realizan anotaciones en los textos extractados y se va produciendo una categorización de lo definido. El material, se vuelve a leer y se reflexiona una y otra vez, en un proceso recursivo de reflexión, se reorganiza con la intención de definir unas categorías previas, las cuales en esta investigación se relacionan con la visión frente a la modelación como conocimiento (lo epistemológico), la noción de realidad contables representada en el modelo y la noción de lo “contable” (lo ontológico) y la relación modelo-realidad modelada.

A partir de este basamento informativo obtenido de las fuentes y proveído por los informantes, es necesario desarrollar las labores de análisis, las cuales, para esta investigación, se ubicarán en la vertiente hermenéutica, dada su relación con la interpretación de los elementos representativos del discurso sobre modelo contable que comparten individuos de la comunidad contable. Se ha realizado un proceso de análisis del contenido seleccionado del texto consultado o de la respuesta del informante desde las dimensiones conceptual (noción de “modelo”), epistémica (elementos relacionados con el conocimiento imbricado en el proceso de modelación o construcción de modelos), óptica (elementos relacionados con los aspectos que se modelan y noción de lo “contable”) y relacional (elementos relacionados con la relación entre modelo y realidad). Este análisis consistió en la ubicación de tales elementos en las categorías antes señaladas.

Las interrelaciones se presentan a través de mapas conceptuales, relacionando los aspectos conceptuales, epistemológicos y ontológicos que se encuentren. Los gráficos se presentan por grupo de informantes (académicos y autores-organismos en el contexto de la regulación contable) y de acuerdo con la fuente del análisis (guión de observación, entrevistas o *focus group*).

Como fruto resultante del análisis realizado sobre estos elementos discursivos, se establecen interrelaciones conceptuales, términos comunes y puntos de encuentro; estas interrelaciones permiten elaborar los diversos mapas conceptuales por medio de los cuales se representaron las aproximaciones al términos de modelo contable, vale decir, creencias fundamentales compartidas socialmente en estos textos y que son el acervo cognoscitivo en torno a modelo contable, con su definición de modelo, realidad objeto de modelación contable, noción de lo contable, noción de modelación como conocimiento de la realidad y relación entre el modelo y “lo modelado”.

Para van Dijk (2003) con el del discurso (ACD) no sólo se hace presente la relación entre texto y contexto sino entre tres elementos con sus relaciones complejas: el discurso, la cognición y la sociedad. Se trata de resolver preguntas tales como ¿cómo se organiza el discurso? ¿cómo se organiza la sociedad? ¿cómo afecta el discurso la forma en que las personas piensan? ¿qué intencionalidad se encuentra

presente en la emisión del discurso? Para el desarrollo de este análisis se requiere reconocer cuáles son las estructuras mentales y cómo dichas estructuras controlan la producción y comprensión de los textos y las conversaciones; es necesario para ello seguir el siguiente itinerario teniendo en cuenta la cognición social y la relación discurso sociedad (van Dijk, 2003):

- a) Analizar las macroestructuras semánticas
- b) Estudiar las estructuras semánticas
- c) Analizar las estructuras “formales” sutiles
- d) Estudiar los modelos contextuales
- e) Estudiar los modelos de acontecimientos

En primera instancia, analizar las macroestructuras semánticas requiere identificar los temas y analizarlos; “los temas son el significado global que los usuarios de una lengua establecen (van Dijk, p. 152) mediante la producción y la comprensión de discursos, y representan la ‘esencia’ de lo que más especialmente sugieren”. El tema es el elemento hacia el cual se direccionan los discursantestanto los discursos como las acciones y con el análisis del tema “obtendremos una primera idea general del asunto que trata un discurso o un corpus de textos, y también controlaremos otros muchos aspectos de discurso y de su análisis” (van Dijk, p. 152). Para el caso de esta investigación los temas como macroproposiciones expresan principios y creencias en torno a la concepción de conocimiento, de realidad, de modelo y de lo que se entiende por lo “contable”.

En segunda instancia, estudiar las estructuras semánticas o significados locales es centrarse en las palabras y en las estructuras de las proposiciones. Según van Dijk (2003, p. 154) “los significados locales son el resultado de la selección que realizan los hablantes o los escritores en función de los modelos mentales que tengan de los acontecimientos, o de las creencias de carácter más general que comparten socialmente”. En el Análisis crítico del discurso interesa “el estudio de las muchas formas de significados implícitos o indirectos, como las implicaciones, los presupuestos, las alusiones, las ambigüedades y demás” (van Dijk, 2003, p. 154). Esta investigación se centrará en el significado de las palabras “modelo”, “modelo

contable”, lo “contable” con respecto a las cuales existen sesgos en su comprensión y en muchos casos presentan significados implícitos.

En tercera instancia, analizar las estructuras “formales” sutiles señalan “las propiedades ‘pragmáticas’ de un acontecimiento comunicativo, como la intención, el estado de ánimo que lo inspiró o las emociones de los hablantes, la perspectiva que estos tienen sobre los acontecimientos de lo que se conversa, las opiniones sobre los demás participantes y, en especial, las preocupaciones de interacción como la autorepresentación positiva y la formación de una determinada impresión” (van Dijk, 2003, p. 158). En esta investigación dichas estructuras formales son las encargadas de agenciar determinadas formas de concebir los modelos contables, el conocimiento contable y la realidad organizacional; la concepción de modelo contable se viene constituyendo en un esquema general y convencional que se expresa de manera consistente en el plano pragmático de los argumentos.

En cuarta instancia, estudiar los modelos contextuales de la situación en que interactúan implica según van Dijk (2003, p. 160) un “análisis de cómo las estructuras del discurso se ponen en relación con las estructuras de los contextos locales y globales” para determinar lo que es relevante y lo que no. Dichos modelos definen propiedades relacionadas con el ámbito general, las acciones, los participantes y sus intenciones pudiendo limitar “las propiedades del texto y la conversación (van Dijk, 2003, p. 161) y en coherencia con ello “los modelos contextuales nos permiten explicar cuál es el aspecto relevante de la situación social para quienes participan en el discurso. En otras palabras, una teoría del contexto nos brinda una teoría de la relevancia” (van Dijk, 2003, p. 161). Con respecto a esta investigación es necesario comprender qué tan importante definir el término de modelo contable cuando se le usa y que términos y metáforas se utilizan en su defensa de ciertas creencias en torno a “modelo”, “conocimiento”, “realidad modelada” y lo “contable”.

Finalmente, estudiar los modelos de acontecimientos o las situaciones de las que hablan o escriben permite establecer nexos entre el discurso y la sociedad y establecer una relación entre todas las creencias que son relevantes en cuanto a los

acontecimientos; los modelos de acontecimientos explican las distintas propiedades de los significados de los discursos. Para esta investigación será posible comprender las relaciones entre realidad modelada y modelo, entre conocimiento y modelación, así como entre creencias, disciplina y práctica profesional contable, entre otras.

Dado que esta investigación se orienta a las creencias subyacentes en los textos representativos del discurso sobre *modelo contable* y que este se expresa mediante textos (para esta investigación, escritos), la hermenéutica facilita la comprensión de los significados que se le atribuyen al término “modelo contable” y las creencias que en su discurso subyacen. El proceso intelectual que permite elegir este método de investigación se enmarca en la necesidad de dar respuesta a las llamadas efectuadas para incrementar la familiaridad y el uso de metodologías de investigación cualitativas, en el contexto de la llamada escuela interpretativa (Burchell y otros, 1980; Morgan, 1988 y Baker y Bettner, 1997).

La capacidad de interpretar los diversos textos y de hacer explícitas las creencias y las posturas teóricas inmersas en el discurso, requiere de la hermenéutica dado su poder traductor en la comprensión del mundo. La hermenéutica se concibe como el arte de interpretar los textos, sus contenidos y sus fundamentos, con el fin de comprender lo que allí se plantea de manera explícita e implícita; se erige como la posibilidad de decodificar los mensajes encriptados en los textos y en esa medida, permite saber desde donde se produce y emite un discurso.

El proceso de comprensión de los textos y la hermenéutica están imbricados puesto que la interpretación de la realidad se presenta a través de textos y estos son sujeto, a su vez, de interpretación por parte de quienes desean comprender la realidad representada en ellos.

Reconocer que la diversidad de sentidos para el significante de “modelo” en el discurso de las ciencias contables radica en la diversidad de creencias superaría de por sí los intentos por construir y proponer una definición operativa y una discusión previa sobre el uso de dicho término. Es momento de buscar, construir y proponer las alternativas que probablemente redundarán en beneficio del pensamiento contable.

Ética de la investigación

El trabajo intelectual de interpretación de textos tiene una característica de complejidad dado que el texto como expresión humana, como acto de habla, está relacionado con múltiples aspectos de la condición humana. En palabras de Martínez (2007, p. 134) “en general, el proceso de interpretación y estructuración que sigue la mente humana es tan altamente complejo y veloz que los estudiosos de la neurociencia actual lo consideran como una ‘trama encantada’ (Sherrington). Por ello, no podemos precisar técnicas expresas y, menos aún, mecanismos precisos para realizar estas altas funciones de la dotación humana”. Si bien existen dificultades para la construcción de instrumentos, las matrices de análisis y los gráficos son herramientas esenciales para el análisis e interpretación de los resultados.

Como se mencionó en páginas precedentes, al hacer referencia a la investigación cualitativa con un enfoque hermenéutico se hace referencia a un tipo de investigación no exenta de riesgos y con unas críticas por su presunta falta de objetividad y escasa fiabilidad en sus conclusiones. Estos riesgos deben asumirse en procura de lograr desentrañar los significados subyacentes como categorías fundamentales, en el discurso sobre modelo contable.

Al hacer referencia a una investigación de enfoque cualitativo, bajo la orientación hermenéutica, es necesario enfatizar que se trata de una metodología de la investigación no exenta de riesgos y que su diseño debe responder a las críticas que se dirigen a la falta de objetividad y a la escasa fiabilidad en sus conclusiones.

Más que dar una discusión sobre el tema de la objetividad en las ciencias sociales o de las investigaciones de corte cualitativo, es menester precisar los aspectos relacionados con la confiabilidad y validez de los resultados de la investigación sobre el discurso en torno a la noción de modelo contable; de esta manera, se podrá realizar una valoración del proceso de análisis realizado.

En primera instancia, la confiabilidad se relaciona con la suficiencia de los datos recolectados y la posibilidad de replicar la investigación y obtener resultados similares, alejando la sospecha de acondicionamiento de los datos al capricho del investigador. Para Martínez (2008, pp. 172-173) la confiabilidad tiene dos caras, una

de carácter interno y la otra de carácter externo “hay confiabilidad interna cuando varios observadores, al estudiar la misma realidad, concuerdan en sus conclusiones; hay confiabilidad externa cuando investigadores independientes, al estudiar una realidad en tiempos o situaciones diferentes llegaron a los mismos resultados.” Para lograr confiabilidad, es necesario garantizar un adecuado manejo de la información para replicar la investigación y obtener resultados similares o poder ser verificado.

Como técnica para la confiabilidad se presenta la confirmación de los datos, lo cual se da a partir de un adecuado manejo de la documentación y de sus fuentes. Para Erlandson citado por Galeano (2004, pág. 115) la documentación

se refiere a la amplia gama de registros escritos y simbólicos, así como a cualquier material y dato disponibles. Los documentos incluyen prácticamente cualquier cosa existente previa a y durante la investigación: relatos históricos o periodísticos, obras de arte, fotografías, memoranda, registros de acreditación, transcripciones de televisión, periódicos, folletos, agendas y notas de reuniones, audio o videocintas, presupuestos, estados de cuenta, apuntes de estudiantes o profesores, discursos.

Luego de la recolección viene su revisión, el análisis y la interpretación. Una estrategia para el análisis de documentos, un primer momento, es la conceptualización de la documentación obtenida el cual es base para la sistematización de la documentación. Luego viene la categorización que conlleva construir categorías o conceptos generales por medio de los cuales se abstraen los conceptos particulares; categorizar, según Galeano (2004, pág. 129), “consiste en clasificar las unidades de registro –ya codificadas e interpretadas en sus correspondientes unidades de contexto- según las similitudes y diferencias encontradas, con base en criterios previamente establecidos”.

Estas labores se precisan en su tratamiento con la codificación de los textos y la construcción de las categorías de manera organizada y adecuada a los objetivos y propósitos de esta investigación sobre el concepto de modelo contable; esta actividad permite relacionar los diversos documentos y textos con las categorías definidas por el investigador en función de los objetivos propuestos. Con este análisis categorial es

posible verificar si se realizaron las descripciones de los informantes, del discurso sobre modelo contable y del contexto en que se difunde.

En segunda instancia, la validez se relaciona con la veracidad de los datos y las conclusiones que se aportan con la investigación; se intenta con este criterio alejar la sospecha de distorsión de la realidad estudiada por las limitaciones propias del investigador y los instrumentos utilizados para el desarrollo de sus análisis. Según Martínez (2008, pág. 171) en una investigación, la validez consiste en que “sus resultados ‘reflejan’ una imagen lo más completa posible, clara y representativa de la realidad o situación estudiada”. Para lograr la validez se requiere contrastar los resultados y conclusiones aportadas en la investigación con los derivados de otras investigaciones o la contrastación con otras fuentes.

Como técnica de validación emerge la triangulación, mediante la cual los documentos y datos, deben ser revisados desde diversos ángulos para contrastar las diversas fuentes. Galeano (2004, pág. 113) defiende que

[E]l desarrollo de las propuestas de investigación social supone la revisión cuidadosa y sistemática de estudios, informes de investigación, estadísticas, literatura y, en general, documentos, con el fin de contextualizarlos, y, ‘estar al día’ sobre lo que circula en el medio académico con relación al tema que se pretende estudiar.

Por tanto, esta investigación demandará la búsqueda y seguimiento de los diversos textos y discursos donde se utiliza y desarrolla el concepto de modelo contable.

Triangular los resultados representa asumir diversos puntos de vista y “ponerlos a hablar” para propiciar su cercanía en materia de significados; de esta manera es posible garantizar que los resultados se aproximan a esa realidad construida en contexto. Para garantizar la validez de una investigación, Galeano (2004, pág. 138) recomienda que

[P]ara enfoques cualitativos la triangulación es una de sus características esenciales, y puede incluir otros datos (tiempos, espacios y actores); otros investigadores (varios analistas observan y leen el mismo documento), y varias teorías (utilizar más de un enfoque para construir las categorías de análisis), técnicas y fuentes (combinar el uso de entrevistas y grupos focales con las fuentes documentales).

Para garantizar la validez de los resultados de esta investigación sobre el concepto de modelo contable, la triangulación se realizará contrastando todas las fuentes utilizadas (documentos tales como ponencias, artículos y libros) con los datos proveídos por los informantes (encuestas, entrevista y *focus group*); igualmente, se participó en el diplomado de “formador de formadores” con académicos en el tema de la regulación contable y se desarrollará un grupo focalizado sobre modelo contable con expertos contables; los participantes en estos espacios, debatirán la validez y pertinencia del concepto de modelo contable, para identificar los elementos epistemológicos y ontológicos subyacentes en su discurso. De manera complementaria se compartirá (vía electrónica) el concepto de modelo a académicos representativos en la materia en el contexto nacional e internacional para realizar una aproximación final a los fundamentos del discurso que se construye a partir del concepto de modelo contable.

Capítulo IV

LAS CREENCIAS COMPARTIDAS PRESENTES EN EL DISCURSO SOBRE MODELO CONTABLE

Los discursos son dispositivos comunicativos complejos que demarcan un acto ilocutivo entre seres humanos que comparten un lenguaje en un contexto en torno a diversos aspectos que son de su interés y a temáticas que refieren los múltiples asuntos de la vida social. Como dispositivos comunicativos los discursos identifican a emisores y receptores en torno a un acto social en el cual comparten imaginarios, representaciones sociales y creencias.

Las creencias fluyen en el discurso en torno a lo referido a éste, generando acuerdos y desacuerdos que caracterizan las interrelaciones humanas en aspectos de la vida cotidiana. Como elementos culturales compartidos, las creencias se cimentan en la cultura y se expresan mediante el lenguaje y las ideas que van atravesando las experiencias de las personas de una comunidad o grupo.

Las creencias compartidas superan lo concebido particularmente por las personas y se van incorporando al ámbito cultural en que el discurso se produce y emite. Emisores y receptores comparten diversas creencias en torno a términos lingüísticos, referentes y cosas de su vida cotidiana apropiándose de los contenidos que de manera implícita subyacen en el discurso.

Las creencias compartidas en torno al discurso que se produce y emite con respecto al término *modelo contable* en textos escritos, contienen diversos elementos sobre los cuales se expresan los emisores y que comparten los receptores; adicional a ello, el término de modelo contable adquiere una relevancia crucial en la ciencia contable dado que es una noción básica que involucra saberes en torno a los procesos de cognición de los contables y la realidad referida en el conocimiento de éstos.

Las creencias compartidas se identifican mediante el análisis del discurso pues en su producción y emisión subyacen elementos que con carácter recurrente se hacen presentes en las estructuras que lo convierten en un aspecto esencial de la vida social

ya que, se reitera, que, desde van Dijk (2003), la dimensión socio-cognitiva es entendida como la trilogía discurso-cognición-sociedad y la cognición son creencias, emociones, valores y otro tipo de representaciones sociales compartidas. Dichas creencias desde van Dijk están contenidas en el discurso de los miembros de una comunidad (académica, laboral, institucional o investigativa) y se manifiestan a través de elementos sintácticos como texto en un acontecimiento comunicativo denominado “discurso”.

Los elementos sintácticos son patrones lingüísticos que permiten identificar el discurso y según su orientación definen a los que lo comparten en el marco de un grupo social que se identifica con estos al utilizarlos de manera frecuente en su vida cotidiana. Estos elementos son conceptuales (Definición de modelo contable), epistemológicos (relación modelo-conocimiento) y ontológicos (identificación de la realidad) y se encuentran contenidos en las estructuras sintácticas que le dan sentido al discurso sobre modelo contable.

Como una primera aproximación al discurso sobre modelo contable que se orienta a las estructuras sintácticas, se analizaron 61 documentos (artículos, ponencias y libros) correspondientes a sendos trabajos, en los cuales diversos académicos hacen uso del concepto de modelo contable en su exposición, bien en su título, resumen, conclusiones o en el cuerpo del texto presentado. Como resultado de analizar el discurso sobre modelo contable que se encuentra inmerso en ellos, desde las dimensiones conceptual, epistemológica y ontológica, se obtienen en cada una de éstas, las categorías a partir de los niveles de abstracción o niveles de teorización de Ferry (1997) connotados desde lo científico, lo praxiológico, lo técnico y lo práctico.

En primera instancia se realizará la exposición de los resultados del análisis a nivel agregado o global de los cinco grupos de discursantes teniendo en cuenta las dimensiones de análisis y considerando los niveles de abstracción o de teorización. Posteriormente, se hará referencia a cada uno de estos grupos como resultado de

analizar el discurso sobre modelo contable que se encuentra inmerso en ellos, desde las dimensiones y los niveles de teorización enunciados anteriormente.

En términos agregados, luego del análisis del dicurso sobre modelo contable, es posible identificar que este discurso se expresa desde los cuatro niveles de teorización de Ferry (1997) connotados anteriormente, indicando que los diversos autores e informantes tienen diversos niveles de abstracción lo cual explica que no exista un acuerdo por parte de la comunidad contable en torno a lo que se entiende por “modelo contable”. De igual manera, se ubican algunas tendencias hacia ciertos niveles de teorización, es decir, que prevalecen ciertas formas de abstracción cuando se utiliza el término “Modelo Contable”.

El análisis de los aspectos lingüísticos evidencia que, en términos generales, el discurso sobre modelo contable presenta una tendencia a ponderar las creencias sobre modelo contable en un nivel de abstracción “praxiológico” y, en segunda instancia, el nivel “científico”. Así mismo se tiende al nivel de abstracción “técnico” en la dimensión conceptual, a un nivel “científico” en la dimensión epistemológica y al “praxiológico” en la dimensión ontológica de acuerdo al nivel de frecuencia de autores que se evidencia en la Matriz 13, donde se relacionan informantes (autores, instituciones y practicantes) que con sus textos han aportado discurso a este estudio y que son la base para identificar las creencias compartidas en el discurso sobre modelo contable. Los informantes practicantes se han relacionado con la sigla IP seguida del número asignado a cada uno de ellos.

Matriz 13

Académicos e informantes que han referido el término *modelo contable* (por dimensiones y niveles de teorización)

<i>Dimensión</i>	<i>Conceptual</i>	<i>Epistemológica</i>	<i>Ontológica</i>
Nivel			
Científico	Mattessich (2004), Universidad Catolica Argentina (2006), Socías y	Fowler (1982), Chaves y otros (1998), Álvarez y otros (2005), De	Fowler (1982), Chaves y otros (1998), Álvarez (2005), De Andrade, (2006), Socías y otros

Matriz 13 (Contin.)

	Herranz (2007), Mejía y otros (2011), IP-22	Andrade (2006), Universidad Católica de Buenos Aires (2006), De Andrade (2006), Socías y Herranz (2007), IP-5, IP-7, IP-8 IP-9, IP-10 e IP-12	(2006), Universidad Católica Argentina (2006), Pateiro y Rodríguez (2008), López (2009), Díaz y Suardi (2010), Seltzer (2010), Mejía y otros (2011), IP-1, IP-2, IP-5, IP-8, IP-9; IP-10, IP-11, IP- 12 e IP-14
Praxiológico	García (2002), Pérez (2003), Vilacorta (2004), IASB (2004), Cea (2005), De Andrade (2005), Álvarez y otros	Biondi (1999), García (1999 y 2002), Villacorta (2004), García y Rodríguez (2011), Mejía y otros	Bueno (1972), McCarthy (1979), Wang (1990), Sapideen (1991) Jarne (1997), Mattessich (2002 y 2004), Álvarez (2005), Lopes de Sá (2006),
	(2005), Ramírez y Suárez (2008), Montes y otros (2008), IP-7, IP-11, IP-12 e IP-13	(2011), IP-4 e IP-6	Mansour (2008), Tua (2009), Díaz y Suardi (2010), Seltzer (2010), Socías y otros (2012), IP-5, IP-7, IP-8, IP-9, IP-10, IP- 12e IP-14
Técnico	Sappideen (1991), Jarne (1997), Chaves y otros (1998), Biondi (1999), Díaz y Suardi (2005), Mattessich (2002), Fowler (1982), Álvarez y otros (2005), Lopes de Sa (2006), Montes y otros (2008), Mansour y otros (2008), Tua (2009), ICAEW (2010) e IP- 14	García y Rodríguez (2001), García (1999 y 2002), Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas-España (2002), <i>Business dictionary</i> (2012), Superintendencia de Servicios Públicos domiciliarios- Colombia (2012) e IP-3	Mueller (1999), SISPD-Col (2012), IASB (2004), Escudero y Rodríguez (2004), Cea (2005), Pateiro y Rodríguez (2008), Montes y otros (2008) e IP- 13
Práctico	Bueno (1972), Fowler (1982), Pérez (2003), IP-7, IP-8, IP-9 e IP-10	IP-1, IP-5 e IP-13	Chaves y otros (1998), Fowler (1982), Álvarez (2005), Socías y Herranz (2006), UCA (2006), Díaz y Suardi (2006), ICAEW (2010), <i>Business dictionary</i> (2012), IP-7, IP-8, IP-9, IP-10, IP-12, IP-13 e IP-14

Fuente: Elaboración propia con base en la revisión realizada

A continuación se hará referencia a las creencias compartidas desde el discurso sobre modelo contable, desde cada una de las dimensiones de análisis. Se han agregado gráficos para cada una de dichas dimensiones así: para la dimensión conceptual el Gráfico 5, para la epistemológica el Gráfico 6 y para la ontológica el Gráfico 7.

El análisis realizado permite identificar que en el discurso sobre modelo contable desde la dimensión conceptual, subyace preferentemente una creencia, que se ubica en el nivel de teorización “técnico”, la cual identifica al modelo contable como una “guía” o las “pautas” para la elaboración de la información contable; adicionalmente, en esta misma dimensión y nivel, la noción de modelo contable se relaciona con sistemas de información en contexto. También es frecuente encontrar alusiones a “modelo contable” como un referente teórico (nivel “praxiológico”) y como información contable (nivel “práctico”) tal como se representa en el Gráfico 5.

La creencia prevalente desde la dimensión epistemológica es que el modelo contable prescribe la práctica en lo relativo a los procesos de información (nivel técnico); sin embargo, también se encuentra una tendencia a creer que el modelo representa y permite conocer la realidad (nivel científico).

En cuanto a la dimensión ontológica, el análisis del discurso permite expresar que se tiende a creer que contablemente se modelan aspectos relacionados con la información (nivel técnico) de la realidad (nivel científico) financiera (nivel praxiológico) del ente (nivel práctico).

Entrando en profundidad, desde la dimensión conceptual que permite darle un sentido al término *modelo contable*, partiendo de que en esta dimensión prevalece un nivel de abstracción técnico, es posible identificar diversas creencias compartidas en torno al discurso sobre modelo contable que han sido ubicadas en los diversos niveles de teorización de Ferry (1997). A continuación se realizará la exposición del análisis realizado para la dimensión conceptual, que a nivel agregado arroja diversas creencias con respecto a lo que se entiende por modelo contable desde los cuatro niveles de teorización antes enunciados.

En el nivel científico de la dimensión conceptual, prima la creencia de que modelo contable es una representación de la realidad (Mattessich, 2004; Universidad Católica de Buenos Aires, 2006; Socías y Herranz, 2007; Mejía y otros, 2011; IP-22, donde se sospecha analizando el contexto en que se emite el discurso, que se encuentra implícita la idea de que el modelo funge como réplica de una realidad o una parte de ésta (Ver Gráfico 5).

En el nivel praxiológico convergen tres creencias en cuanto a la relación de conocimiento que solventa la concepción de modelo contable, las cuales invocan, en primera instancia, procesos de teorización en un sentido de marco (teórico, conceptual, conceptual-teórico, referencial y marco dentro del cual nos movemos); en segunda instancia, estructuras (conceptual, el modelo se estructura) y, en tercera, referentes (marcos, fundamento y esquema) teóricos. Estas creencias representadas en el Gráfico 5 plantean que un modelo contable es un marco (Villacorta, 2004; IASB, 2004; Cea, 2005; Ramírez y Suárez, 2008), una estructura (Pérez, 2003; Álvarez y otros-2005; IP-12 e IP-7) y un referente teórico (García, 2002; Villacorta, 2004; De Andrade, 2005; Montes y otros, 2008; IP-11, IP-12 e IP-13).

Desde el nivel técnico, el nivel que se manifiesta como el más relevante dentro de la dimensión conceptual, prima la creencia de que modelo contable es una guía para la acción como criterios, parámetros, variables y conceptos para el desarrollo del proceso contable, particularmente el que permite la confección y presentación de la información financiera; complementariamente se presenta la creencia de que el modelo contable se relaciona con el sistema de información en contexto. Estas creencias definen el modelo contable en sentidos tales como “criterios” (Conjunto-combinación de criterios -Chaves y otros & 1998-Biondi, 1999-; Criterios -Chaves y otros, 1998-, Conjunto de criterios -Díaz y Suardi, 2005-), “parámetros” (Chaves y otros, 1998), “variables” (Fowler, 1982), así mismo como “conceptos” (Álvarez y otros, 2005), “guía” (Montes y otros, 2008), “cuestiones de medición” (ICAEW, 2010) y “tres variables para entender la realidad” (IP-14) según lo representado en el Gráfico 5.

Dentro del nivel práctico la creencia más arraigada es que el modelo contable es sinónimo de “información contable” cimentándose en la premisa de que tanto el modelo contable como la información contable son una representación de la realidad. Estas creencias se centran en la idea de que el modelo contable se refiere a tipos de estados contables, balance de situación y cuenta de explotación (Bueno, 1972), estados contables (Fowler, 1982), Información (Pérez, 2003), Información contable (IP-8), estados financieros –balance general y estado de resultados- (IP-7), estados financieros (IP-9) y donde se refleja situación financiera (IP-10) según la representación de este nivel en el Gráfico 5.



Gráfico 5. Creencias sobre modelo contable desde la dimensión conceptual. Elaborado por el autor con base en la revisión realizada y los planteamientos de Ferry (1997).

Desde la dimensión epistemológica que permite establecer el vínculo entre conocimiento y el término *modelo contable*, han sido identificadas diversas creencias

compartidas en torno al discurso sobre modelo contable que se ubican en los diversos niveles de teorización de Ferry (1997). A continuación se realizará la exposición del análisis realizado para la dimensión epistemológica desde los niveles de teorización antes enunciados.

Desde la dimensión epistemológica en el nivel científico prima la creencia de que un modelo contable tiene una función cognitiva frente a la realidad, es decir, que la misión principal que cumple el modelo contable es conocerla, en términos generales, así como representarla, reflejarla, evaluarla, analizarla, explicarla, entenderla, accederla, simularla, comprenderla y mostrarla, en términos particulares. Para algunos autores el modelo contable se define en torno a funciones cognitivas tales como representar, conocer, la realidad o situación, para otros en función de analizarla, explicarla, entenderla y mostrarla. Relacionando algunos autores (ver Gráfico 6), el modelo contable permite representar la realidad (Fowler, 1982; Universidad Católica de Buenos Aires, 2006; Socías y Herranz, 2007 e IP-5), reflejar la realidad (Álvarez y otros, 2005; IP-8), reflejar la situación económica (IP-7; IP-10), conocer y evaluar la realidad (IP-12), analizar la situación contable financiera (IP-10); evaluar y prever según teorías (De Andrade, 2006), explicar (Chaves y otros, 1998; De Andrade, 2006 & Universidad Católica de Argentina, 2006), entender la realidad (IP-14), acceder la realidad (IP-15), Simular la realidad (IP-5), conocer el funcionamiento del proceso contable (IP-12), comprender el ciclo contable (Socías y Herranz, 2007) y mostrar la situación económica (IP-9).

En el nivel praxiológico prima la creencia de que el modelo contable mantiene una relación con la realidad y la práctica; es esa una relación de conocimiento que solventa la concepción de modelo en el campo contable. Lo anterior indica que el modelo se ubica en el plano del conocimiento (pensamiento contable), vale decir que tiene una relación cognitiva con la realidad (el medio influye en el modelo, son menos completos y complejos que la realidad, se distancian de la realidad y se aplican simultáneamente) y la práctica (son el nexo teoría práctica y satisface necesidades del usuario). Las creencias compartidas por los autores se centran en que el medio influye en el modelo (Biondi, 1999), que el modelo es un nexo entre teoría y práctica

(García, 1999 y 2002), que son aporte del pensamiento contable a la Gestión (García y Rodríguez, 2011), que deben ser completos y menos complejos que la realidad (Mejía y otros, 2011), que la distancia entre modelo contable y la realidad es grande (IP-4), que deben ser aplicados simultáneamente (IP-6) y que estos satisfacen las necesidades del usuario (Villacorta, 2004)

En el nivel de abstracción técnico la creencia reinante es que el modelo contable prescribe los procesos de información que se desarrollan en la práctica contable. El modelo contable se relaciona con las normas que orientan la presentación de los estados financieros particularmente en lo referente a reconocimiento, medición y presentación de estos reportes. Según el Gráfico 6, Los modelos contables permiten emitir las normas tecnológicas (García y Rodríguez, 2001); orientan y guían los componentes de la práctica (García, 1999 y 2002); derivan en fuentes de producción normativa y en la producción de normas contables (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas-España, 2002); determinan los métodos de reconocimiento, registro, medición y reporte de transacciones financieras (*Business dictionary*, 2012); ilustran, ejemplifican y amplían, al igual que permiten el reconocimiento, medición y presentación de los estados financieros (Superintendencia de Servicios Públicos domiciliarios-Colombia, 2012) así como que permiten a las organizaciones ajustarse a parámetros con finalidad (IP-3).

En el nivel práctico la creencia más arraigada es que el modelo permite elaborar información acerca de la realidad. Ello indica que los modelos contables nos permiten acceder a la realidad para informarla a diversos agentes. Para los diversos informantes (según Gráfico 6) los modelos contables deben recoger información real, deben estar respaldados en hechos medibles y recoger información para convertirla en información (IP-1); la contabilidad debe informar la realidad del ente de manera fidedigna y razonable -no exacta- (IP-5) y dar información útil del ente (IP-13).



Gráfico 6. Creencias sobre modelo contable desde la dimensión epistemológica.
Elaborado por el autor con base en la revisión realizada y los planteamientos de Ferry (1997).

Desde la dimensión ontológica que permite relacionar la realidad modelada contablemente, es posible identificar diversas creencias compartidas en torno al discurso sobre modelo contable que han sido ubicadas en los diversos niveles de teorización de Ferry (1997). A continuación se realizará la exposición del análisis realizado para la dimensión ontológica desde los niveles de teorización antes enunciados.

Desde la dimensión ontológica, en el nivel científico, se presentan las creencias de que lo modelado por la Contabilidad son algunos de los tres siguientes aspectos: la realidad, aspectos dinámicos y objetos relacionados. A continuación se hará referencia breve a cada una de estas creencias que subyacen en el discurso sobre modelo contable, señalando que la creencia que prima es la que plantea que la realidad es el principal objeto de modelación contable.

Los autores e informantes que refieren la “realidad” como objeto contable de modelación, asumen que ésta es representada por los contables a través de sus modelos; entre estos encontramos a autores como Álvarez (2005), Universidad Católica de Argentina (2006), Mejía y otros (2011), así como informantes tales como IP-2, IP-5, IP-8, IP-9; IP-10, IP-11, IP-12 e IP-14 (Ver: Gráfico 7).

Los aspectos dinámicos como objeto de modelación contable son parte del discurso que presenta a la Contabilidad como disciplina que modela “dinámicas”, entre cuyos autores defensores encontramos a De Andrade (2006) quien refiere “dinámicas”; Fowler (1982), Universidad Católica de Argentina (2006), Mejía y otros (2011) quienes refieren “comportamiento”; Fowler (1982) y Chaves y otros (1998) quienes mencionan la “Situación” al igual que Fowler (1982), Universidad Católica de Argentina (2006) y Díaz y Suardi (2010) quienes refieren “evolución” (Ver: Gráfico 7).

La referencia a objetos se asume en referencia a aspectos estáticos de modelación contable tales como el “contexto” (Seltzer, 2010), Estructuras (De Andrade, 2006), Sistemas –Propiedades- (De Andrade, 2006), Magnitudes de renta y riqueza (Socías y otros, 2006), Mercados internacionales (Pateiro y Rodríguez, 2008 & López, 2009), evento dado y hechos medibles (IP-1), variables o condiciones (IP-12) según lo expresado en el Gráfico 7.

En la dimensión ontológica y el nivel praxiológico, el más prevalente, subyacen las creencias de que lo modelado por la contabilidad se relaciona con diversas esferas o ámbitos de la realidad, primando la creencia de que lo modelado contablemente tiene una naturaleza u orientación financiera. La realidad, las dinámicas y los objetos, es decir que lo modelado contablemente, tiene una naturaleza financiera es defendido por autores como Bueno (1972), McCarthy (1979), Wang (1990), Sapideen (1991), Jarne (1997), Mueller (1999), IASB (2004), Escudero y Rodríguez (2004), Cea (2005), Álvarez (2005), Pateiro y Rodríguez (2008), Montes y otros (2008) Mansour (2008), Seltzer (2010), SuperIntendencia de Servicios Públicos

Domiciliarios-Colombia (2012) al igual que para los informantes IP-7, IP-8, IP-9, IP-10, IP-13 e IP-14; naturaleza patrimonial para López de Sá (2006) y Díaz y Suardi (2010) y naturaleza económica para Álvarez (2005), Tua (2009), IP-7, IP-8 e IP-14; lo social para Mattessich (2002 y 2004) y Seltzer (2010) o lo contable para IP-5, IP-10 e IP-14 (Ver: Gráfico 7).

Desde el nivel técnico prima la creencia de que lo modelado contablemente son los aspectos informativos relacionados con la “Información”, lo cual es planteado por la SuperIntendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-Colombia (2012) e IP-13 y los “Estados” planteado por IASB (2004), Escudero y Rodríguez (2004), Cea (2005), Pateiro y Rodríguez (2008), Montes y otros (2008). Otras creencias son que lo modelado contablemente es la “Contabilidad”, la cual es defendida por Mueller (1999) y por la SuperIntendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-Colombia (2012); adicionalmente, el proceso contable, la cuenta y los libros de contabilidad, es la creencia de Socías y otros (2012) y el informante IP-12 (Ver: Gráfico 7).

En el nivel práctico prima la creencia de que el objeto prevalente de modelado contable es el “ente”, lo cual es compartido por autores tales como Chaves y otros (1998), Fowler (1982), Álvarez (2005), Universidad Católica de Argentina (2006), Díaz y Suardi (2006) y el informante IP-13 (Ver: Gráfico 7). Otras creencias compartidas por los contables con respecto a los objetos son las que plantean que se modelan la empresa (*The Institute of Chartered Accountants in England and Wales* - 2010- y los informantes IP-7; IP-8; IP-9; IP-10), la entidad (Socías y Herranz -2006-, *Business dictionary* -2012- e IP-14) y la organización (IP-12) según lo representado en el Gráfico 7.

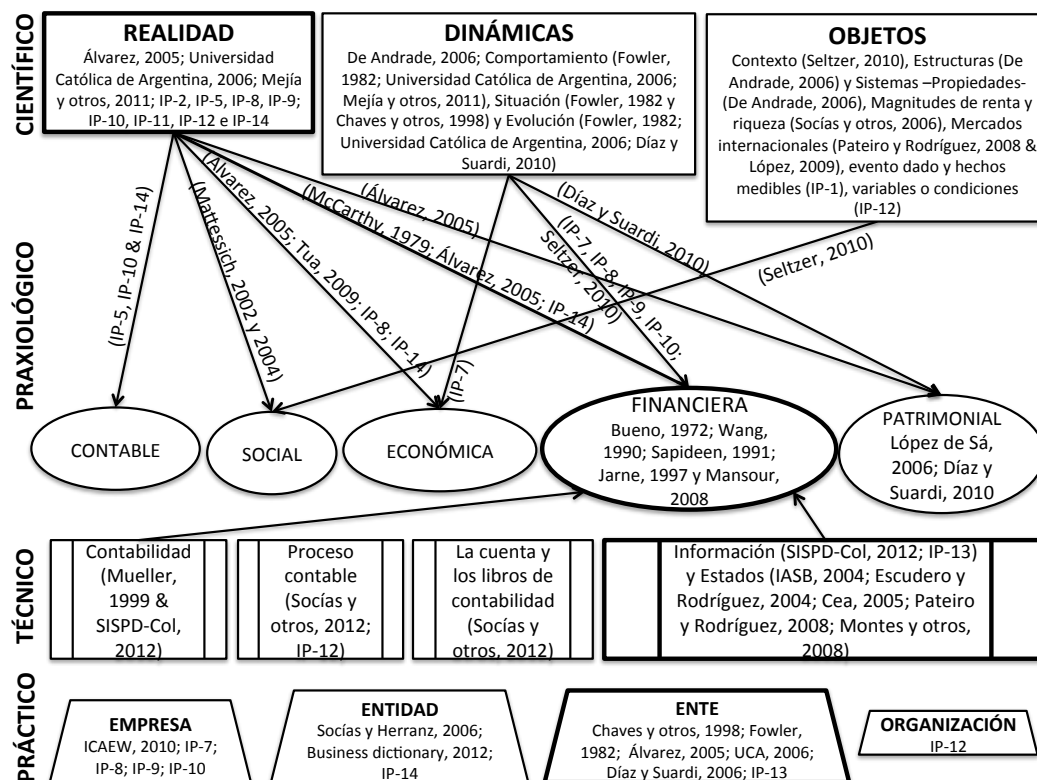


Gráfico 7. Creencias sobre modelo contable desde la dimensión ontológica.
Elaborado por el autor con base en la revisión realizada y los planteamientos de Ferry (1997).

Una vez analizadas las creencias de manera general, se hace necesario analizarlas desde cada uno de los grupos de informantes a nivel particular para denotar que entre ellos existen algunas afinidades así como discrepancias o posturas diferentes en torno a tales creencias desde las dimensiones de análisis.

A continuación se hará referencia a cada uno de estos grupos de informantes como resultado de analizar el discurso sobre modelo contable que se encuentra inmerso en sus textos, desde las dimensiones conceptual, epistemológica y ontológica así como desde los niveles de teorización de Ferry, connotados como lo científico, lo praxiológico, lo técnico y lo práctico. Se hará referencia a los diversos informantes usuarios del término “modelo contable” desde su discurso; en su orden a los académicos que no definen el término *modelo contable* (Grupo 1), académicos que definen el término “modelo contable” (Grupo 2), autores en el contexto de la

regulación contable (Grupo 3), organismos emisores de normas contables (Grupo 4) y practicantes (Grupo 5); todos ellos discursantes del término *modelo contable*.

Tomando como unidad de análisis los trabajos escritos de los autores académicos más representativos del Grupo 1, en el período 1982-2012 (grupo 1) y que están relacionados en la Matriz conceptual 2 (donde se relacionan 34 textos), se realizó el análisis del discurso sobre modelo contable procurando encontrar los elementos conceptuales, epistemológicos y ontológicos representativos de las creencias involucradas en torno al concepto de modelo en Contabilidad. El análisis de este discurso sobre modelo contable contenido en los textos referidos, permitió encontrar pistas sobre el significado implícito otorgado al término y a sus elementos denotativos.

Se observa que en los textos de los diversos autores de este primer grupo, han sido enunciados aspectos conceptuales de manera explícita, en tanto que los elementos epistemológico y ontológicos sobre el término de modelo contable se encuentran en contexto, a pesar de la carencia de una definición explícita al respecto. El término “modelo contable” en contexto se relaciona con algunos elementos, que denotan el proceso de modelado y lo modelado contablemente.

En la Matriz 14 se presentan elementos resultantes de analizar desde una dimensión conceptual, epistemológica y ontológica, los textos que son unidad de análisis de este estudio.

Pese a la indefinición explícita, la diversidad que existe entre los elementos que aluden al término *modelo contable* es perceptible en una primera aproximación conceptual, donde emergen aspectos que hacen referencia a la contabilidad y a sus modelos como contenidos informativos (planes de cuentas, bases de datos y estados contables) y como sistema de información (sistema contable), la alusión a su carácter representativo (representación, modelos –estadísticos, capas de cebolla, orientado a objetivos y de estados contables-) y el contexto (cognitivo, de desarrollo económico, comprensión de la crisis financiera, del mercado de valores y su importancia), entre otros; en la Matriz 14 se pueden visualizar estos aspectos.

Respecto de los aspectos epistemológicos se hace referencia en contexto, preferencialmente a procesos de información y a los elementos requeridos para desarrollarlos (sistema, medición y representación), en tanto que los aspectos ontológicos en contexto relacionan el término *modelo contable* con lo financiero de manera preferente y con lo no financiero, vale decir lo económico, el patrimonio, la realidad física así como la social, de manera eventual (Ver: Matriz 14).

Matriz 14

Análisis CEO-Definiciones del término “modelo contable” (Académicos–Autores que utilizan pero no definen el término modelo contable)

Autor y año	El concepto se relaciona con ...	Epistemológico (En contexto)	Ontológico (En contexto)
Eduardo Bueno C. (1972)	Planes de cuentas, estados contables (balance de situación, cuenta de explotación y de la cuenta) y modelos tipo de estados contables	Contabilidad financiera	Financiero
William E. McCarthy (1979)	Sistemas de información	Sistema de información financiera	Financiero y no financiero
Y. Richard Wang (1990)	Bases de datos	Sistema de información financiera y administrativa	Financiero
Razeen Sappideen (1991)	Modelos estadísticos en el contexto de las predicciones para mercado de valores	Información	Financiero
José I. Jarne J. (1997)	Sistema contable	Información	Financiero
Richard Mattessich (2002)	Sistemas contables	Realismo	Económico y social
Richard Mattessich (2004)	Propuesta de modelo de capas de cebolla (<i>OmniumModelReality – OMR-</i>) y de modelo orientado a los propósitos (<i>Purpose-Oriented Representation–POR-</i>), Representación de la realidad	Realismo	Realidad física y social
Antonio Lopes de Sá (2006)	Modelos científicos en contabilidad Análisis de balances desde un enfoque científico	Medición	Patrimonio
Ebrahim	Era del conocimiento.	Contabilidad es	Financiera

Matriz 14 (Cont.)

Mansour y otros(2008)	Importancia de los modelos contables	información
Jorge Tua P. (2009)	Contexto del desarrollo económico	Información Económico

Fuente: Elaboración propia con base en la Matriz 2

Entre los documentos que utilizan el término de modelo contable mas no lo definen se destacan los de Rafael Franco R. (1989) por su crítica y propuesta integral, Y. Richard Wang (1990) por relacionar modelos contables con bases de datos, Razeen Sappideen (1991) por relacionar modelos contables y modelos estadísticos en el contexto de las predicciones para el mercado de valores, el del profesor José I. Jarne (1997) por la similitud de modelos contables con sistemas contables, el del profesor Richard Mattessich (1964 y 2002) por la asimilación de modelo a sistemas contables en la práctica concreta (1964 y 2002) y por la propuesta de los modelos de capas de cebolla (*Omnium Model Reality –OMR-*) y orientado a propósitos (*Purpose-Oriented Representation –POR-*) como modelos expresados (2004), Antonio Lopes de Sá (2006) por los fundamentos científicos de los modelos contables financiero-patrimonialistas y Dirk J. Bezemer (2012) por relacionar los modelos contables con la comprensión de la crisis financiera; no deben pasarse por alto, los aportes del profesor Yuji Ijiri (1975) por los fundamentos de los modelos contables descriptivos y normativos.

En general, los autores de la literatura en el contexto académico del Grupo 1, pese a no definir el término de modelo contable, a partir de sus textos, brindan la posibilidad de relacionar el término con algunos significados implícitos y abstraer, en contexto, diversos aspectos epistemológicos y ontológicos básicos para el respectivo análisis de su discurso.

En cuanto a lo conceptual se evidencia que los diversos autores del Grupo 1, plantean en términos categóricos, de lo más simple a lo más abstracto, una diversidad de contextos de uso del término *modelo contable* que va desde lo práctico en aspectos que se relacionan con los mensajes, vale decir, la información contable o contenidos informativos (balance de situación y cuenta de explotación así como “modelo tipo de

estados contables” -Bueno, 1972-) hasta lo científico con la idea contextual de “representación de la realidad”.

Aspectos intermedios que subyacen como creencias pueden ubicarse en el nivel de abstracción técnico relacionando medios y sistemas, es decir, los dispositivos a través de los cuales la Contabilidad convierte datos en información (bases de datos y planes de cuentas -Bueno, 1972, sistema contable -Jarne, 1979- y sistema de información -McCarthy, 1979-). En un nivel praxiológico se encuentra la idea de representación contable en torno a las formas expresivas (modelos estadísticos -Sappideen, 1991-, modelo capas de cebolla -Mattessich, 2004- y modelo orientado a objetivos -Mattessich, 2004-) y el contexto de la representación (“era del conocimiento” -Mansour y otros, 2008-, desarrollo económico -Tua, 2009-, predicciones para el mercado de valores -Sappideen, 1999-, comprensión de la crisis financiera -Bezemer, 2012- e importancia de los modelos contables -Mansour y otros, 2008-). Estos niveles de abstracción descritos pueden ser observados en el Gráfico 8 denotando el nivel más complejo en la parte superior de éste.

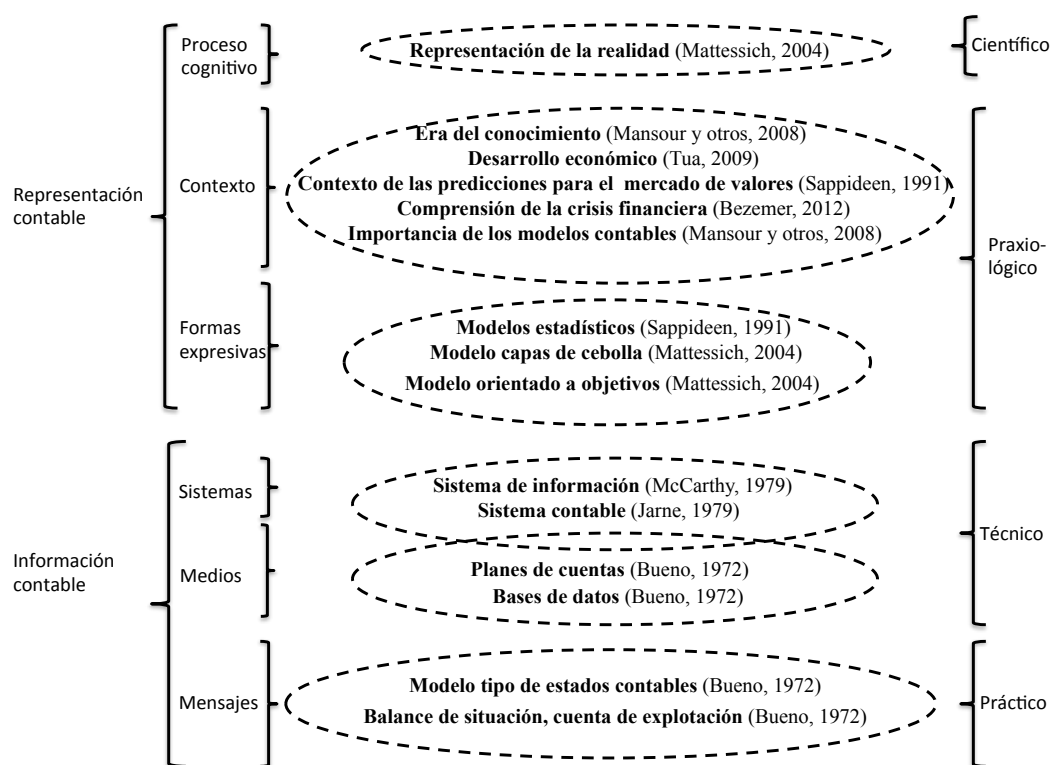


Gráfico 8. Análisis conceptual. Contexto del término “modelo contable” (Académicos-autores literatura). Elaborado por el autor con base en la Matriz 14 y los planteamientos de Ferry (1997).

En general, es necesario denotar que el término de modelo contable se asocia con dos elementos esenciales del mundo contable, tales como la representación contable y la información contable; el primero de estos vinculado con los niveles de abstracción científico y praxiológico, en tanto que los aspectos de la información contable se relacionan con los niveles técnico y práctico.

En cuanto a lo epistemológico, el análisis de los autores académicos del Grupo 1 permite abstraer a partir de los textos, principalmente, elementos que se ubican en un nivel de abstracción técnico pues relacionan los modelos contables con el contexto de los sistemas de información y la información que en su dinámica se elabora, teniendo en cuenta el proceso de medición; en el nivel científico estos autores invocan elementos relacionados con el realismo y la representación. Se aclara que en esta dimensión no ha sido necesario incorporar gráfico alguno que aluda lo

epistemológico dado el nivel de generalidad que presentan los autores con respecto a los elementos cognitivos.

Haciendo referencia a lo ontológico, los académicos del grupo 1 relacionan el modelo contable en contexto, principalmente, con aspectos praxiológicos del mundo físico, patrimonial, financiero, económico y social. También se aclara que en esta dimensión no tampoco ha sido necesario incluir gráfico alguno dado el nivel de detalle con respecto a los elementos ontológicos.

En el Grupo 2 se encuentran los documentos escritos por académicos que en su texto definen el término “modelo contable” tales como Fowler N. (1982), Biondi (1999), García C. (1999), García y Rodríguez (2001), De Andrade (2006), De Andrade (2006), Socías y Herranz (2007) y Seltzer (2010), en tanto que otros presentan intertextos donde se define el mencionado término (Chaves, Chyrikins y otros -1998- así como Mejía, Montes y Dávila -2011-). Igualmente, se relaciona un autor institucional (Universidad Católica Argentina -2006-) y otro digital (Business dictionary.com -2012-).

Sobre los trabajos escritos de los autores académicos más representativos que utilizan y definen el término *modelo contable* de manera explícita en el período 1982-2012 y que están relacionados en la Matriz 3 (donde se relacionan 12 textos), se realizó el análisis del discurso identificando los elementos conceptuales, epistemológicos y ontológicos subyacentes en torno al término de modelo contable.

Las pistas que arroja el análisis de este discurso sobre modelo contable contenido en los doce textos mencionados, permiten reconocer la referencia a las tres dimensiones enunciadas anteriormente (aspectos conceptuales, epistemológicos y ontológicos) con notable diversidad de significados y orientaciones con visos de adecuación, coherencia y cohesión definidos en los diversos textos analizados. En la Matriz 15 se presentan los elementos resultantes de analizar desde las dimensiones conceptual, epistemológica y metodológica los textos que son unidades de análisis de este estudio.

En términos generales, estos autores que definen el término de *modelo contable*, se refieren, cada uno de ellos (con excepción de García C. -1999 y 2002- y García C y Rodríguez -2001- en la dimensión ontológica), a los aspectos relacionados con el concepto de modelo contable, el proceso de modelado y lo modelado contablemente de manera significativa.

En la Matriz conceptual 15, es posible observar que aún con la definición explícita, la diversidad que existe entre los elementos que aluden al término *modelo contable* es perceptible en una primera aproximación conceptual, epistemológica y ontológica, donde emergen aspectos que hacen referencia a cada una de estas dimensiones, las cuales a continuación se detallan.

Matriz 15. Análisis CEO-Definiciones del término “modelo contable” (Académicos–Autores que utilizan y definen el término modelo contable)

Autor y texto	Conceptual	Epistemológico	Ontológico
Fowler N., Enrique (1982). Cuestiones contables fundamentales Buenos Aires: Ed. Contabilidad Moderna	- Los estados contables (...) pues pretenden representar (...) proporcionan (...) información - Las variables que componen el modelo contable son la unidad de medida ,	Los estados contables (...) pues pretenden representar (...) proporcionan (...) información	- Comporta miento de ciertas variables de la realidad - La situación y la evolución del patrimonio de los entes
Chaves, Osvaldo; Chyrikins, Héctor y otros (1998). Teoría contable. Buenos Aires: Ediciones Machi	los criterios de medición y el capital a mantener - Conjunto de criterios utilizados para confeccionar tales estados (contables) - Los estados contables ... - Parámetros o “criterios” son la unidad de medida, el capital a mantener y el criterio de valuación	- Confeccionar tales estados (contables) - Los estados contables ... tratan de explicar	Situación patrimonial, financiera y económica de los entes que los emiten, así como su evolución a lo largo del tiempo

Matriz 15 (Cont.)

	- Se pueden obtener 16 combinaciones o “modelos”	
García C., Carlos L. (1999). La teoría y los estados contables. Buenos Aires: Ediciones del Centro de Estudiantes de la Facultad de Ciencias Económicas UBA	Abstracciones	- Sirven de nexo entre la Teoría Contable y la Práctica Contable - A través de ellos se procura orientar los procedimientos, criterios, normas y demás componentes de la actividad contable
Biondi, Mario (1999). Teoría de la contabilidad. El abc de su fascinante mundo. Buenos Aires: Ediciones Macchi	- El sustento de las normas prácticas dictadas por organismos autorizados para ello, sobre temas específicos bajo la ubicación de teoría contable normativa - El modelo contable tiene tres pautas básicas - Está formado por un Conjunto de variables - El concepto de modelo se orienta a reconocer un conjunto de criterios y técnicas de medición	- Su objetivo es proporcionar información que permita a las organizaciones acercarse de una manera más profunda a la realidad económica. - Un modelo ... tiene la influencia del medio en que se dicta
	(Unidad de medida), reconocimiento (valuación (criterios de valuación) y capital a mantener)	
García C., Carlos L. y Rodríguez María del C. (2001). Elementos para una teoría general de la contabilidad. Buenos Aires: La Ley	Hipótesis propuestas	- Permiten emitir normas tecnológicas contables - Obran como aporte del pensamiento contable a la gestión contable - Son necesarios para

Matriz 15 (Cont.)

García C., Carlos L. (2002). El problema del uso de modelos en la contabilidad En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría No. 12 Bogotá: Legis Editores	- Son el nexo entre la teoría contable y la práctica contable - Constituyen una guía para los procedimientos, criterios, normas y demás componentes de la actividad contable	poder efectuar la actividad contable con base científica - Son el nexo entre la teoría contable y la práctica contable - Constituyen una guía para los procedimientos, criterios, normas y demás componentes de la actividad contable	
De Andrade M., De Andrade, Gilberto (2006). Hablando de teorías y modelos en las ciencias contables En: Revista Actualidad Contable FACES Año 9 N° 13 http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/17386/1/articulo4.pdf	- Significación de modelo también es bastante difusa. - Conjunto de conocimientos - Elemento de la teoría	- Finalidad de explicar y prever, de acuerdo con las teorías, - Elemento de la teoría caracterizan las ideas fundamentales de la teoría con auxilio de conceptos con los cuales ya estamos familiarizados antes de la elaboración de la teoría	- Estructura y/o comportamiento de un sistema - Las propiedades del sistema
Universidad Católica Argentina- Licenciatura en Economía (2006). Modelos contables. http://200.16.86.50/digital/657/dt/contribuciones/escassany4-4.pdf	- Representación de la realidad - Los estados contables representan la realidad - Parámetros que definen el modelo: unidad de medida, capital a mantener y valuación al cierre	- Se utiliza muchas veces para explicar - Los estados contables representan la realidad de un ente para explicarla y mostrar su evolución, es decir para obtener una descripción más completa de esa realidad que permita utilizarla como base para la toma de decisiones ... y para el control de gestión	- Realidad - Comportamiento o la evolución de un proceso - La realidad de un ente
Socias, Herranz y	Se refieren al modelo	- Comprender el	- ciclo contable

Matriz 15 (Cont.)

otros (2007)	contable desde tres perspectivas en el mismo texto. La primera perspectiva como descripción principal , lo entiende en función de comprender el ciclo contable; en la segunda perspectiva lo relaciona con la representación contable de la cuenta y los libros de contabilidad, haciendo referencia a representar magnitudes de renta y riqueza de cualquier entidad económica, y en la tercera perspectiva, lo utilizan en función de interpretación, valoración y registro .	ciclo contable - Interpretación, valoración y registro - Representación contable	- la cuenta y los libros de contabilidad - magnitudes de renta y riqueza de cualquier entidad económica
Seltzer, Juan Carlos (2010). Una aproximación a la modelización del elemento emisor de estados contables. Revista Universo Contábil No. 3 Blumerau: Universidad Regional de Blumerau	Son artefactos sociales	Respecto a la acción de las personas ...	Acción de las personas, por ellas, para ellas y acerca de ellas y su contexto social y físico
Mejía S., Eutimio; Montes, Carlos A. y Dávila G., Gloria C. (2011). Introducción a la propuesta contable de García-Casella. http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos_contab/vol12_n	Representaciones (explícitas) de la realidad	- Representaciones de la realidad que intentan explicar el comportamiento - Representaciones explícitas - Son siempre menos complejos que la realidad - Tienen que ser lo	- Realidad - Comportamiento de algún aspecto de la realidad - Aspectos de la realidad que están investigando

Matriz 15 (Cont.)

_30/vol12_30_5.pdf		suficientemente completos para acercarse a aquellos aspectos de la realidad		
Business dictionary.com (2012). <i>Accounting model-Definition.</i> http://www.business dictionary.com/defin ition/accounting- model.html	Conjunto asunciones, conceptos, principios y procesos básicos	de	Determinan los métodos de reconocimiento, registro, medición y reporte	Transacciones financieras de una entidad

Fuente: Elaboración propia a partir de la Matriz 3

A continuación se hará referencia a cada una de estas tres dimensiones de análisis con el fin de identificar en cada una de ellas las creencias más relevantes que permiten encontrar similitudes y diferencias entre los diversos autores que han utilizado el término *modelo contable* como macroestructura semántica de su discurso, atreviéndose a definirlo como informante del Grupo 2. Se acompañará el análisis con gráficos alusivos a cada una de las dimensiones de análisis así: la conceptual en el Gráfico 9, la epistemológica en el Grupo 10 y la ontológica en el Grupo 11.

En cuanto a lo conceptual es posible argumentar que se han encontrado tres niveles de abstracción que van de lo simple a lo complejo y que podrían denotarse como nivel de “estados contables”, nivel de “relaciones con la práctica contable” y nivel “aspectos relacionados con el mundo del conocimiento”; es posible identificar que los dos últimos niveles están nucleados por la idea de los modelos como “artefactos sociales” de clara procedencia social (Ver: Gráfico 6).

En el gráfico 9 se observa que la definición de *modelo contable* se asocia desde los planteamientos de estos autores del Grupo 2, con significados que en un nivel básico asimilan modelos contables con estados contables (Fowler, 1982) dado que todo modelo es una representación de la realidad y que en los estados contables ésta se representa, asumiendo así que toda representación de la realidad es un modelo.

En un siguiente nivel de abstracción se relaciona el modelo con las pautas y los derroteros para el desarrollo de la práctica contable tales como criterios tales como unidad de medida, el capital a mantener y los criterios de medición (Fowler, 1982) así como el criterio de valuación (Chaves y otros, 1998), pautas (nexo entre teoría y práctica o guía -García, 2002-, parámetros –Chaves y otros, 1998 así como Universidad Católica de Argentina, 2006- y sustento de normas prácticas –Biondi, 1999-) y elementos (variables –Fowler, 1982- y procesos –*Business dictionary*, 2012-). En tanto que en un nivel de abstracción superior algunos autores conciben el término de modelo contable en relación con el mundo del conocimiento refiriendo abstracciones (García, 1999), conocimientos (De Andrade, 2012), asunciones (*Business dictionary*, 2012), representación (Universidad Católica de Argentina, 2006 y Socías, Herranz y otros, 2007), hipótesis (García y Rodríguez, 2011), base para la actividad contable científica (García y Rodríguez, 2011) y descripciones (García y Rodríguez, 2011), entre otros aspectos.

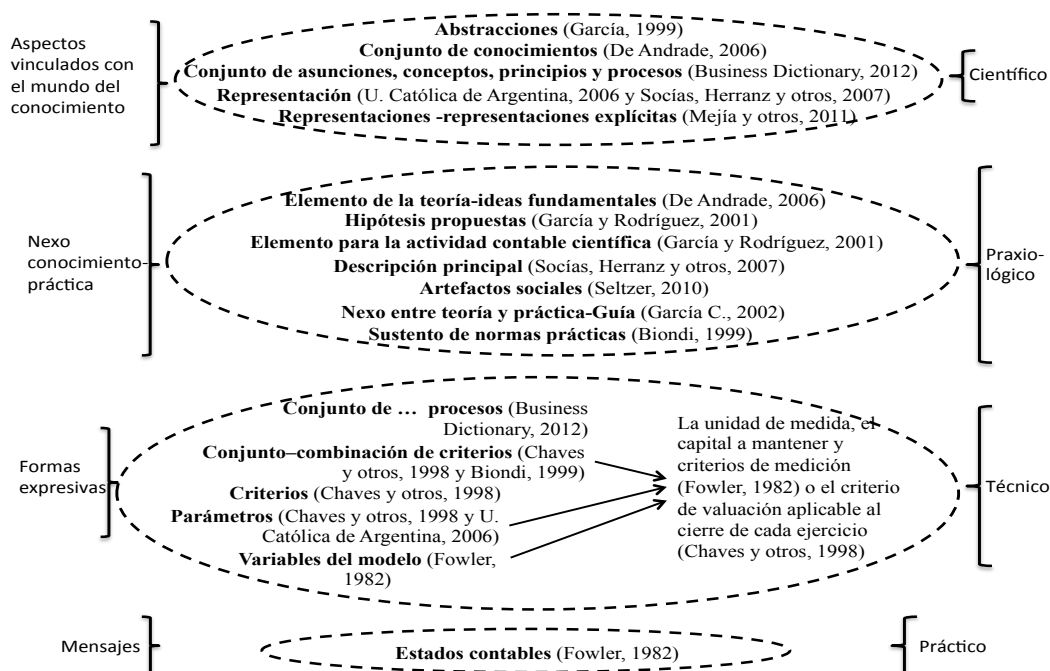


Gráfico 9. Análisis conceptual-Definiciones del término “modelo contable” (Académicos-Autores-literatura). Elaborado por el autor con base en la Matriz 15 y los planteamientos de Ferry (1997).

Con respecto al análisis epistemológico con el que se pretende analizar las relaciones entre modelo y conocimiento en referencia a los textos de los autores que utilizan y definen el término “modelo contable”. En el Gráfico 10 se presentan las diversas creencias compartidas por los académicos del Grupo 2 en referencia al término “modelo contable”; en el Gráfico 10, en la parte izquierda del término “modelo contable”, se han colocado los elementos que evocan el contexto del modelo contable y en la parte derecha los que evocan su utilidad. Es posible observar que el discurso sobre modelo contable se articula en torno a su contexto y utilidad (Ver: Gráfico 10).

En cuanto al contexto se destaca la importancia de los modelos contables en su aporte a la gestión contable (García y Rodríguez, 2001) y a la relación teoría-práctica (García, 1999 y 2002); también se destacan tres características de estos tales como su carácter influenciado por el medio (Biondi, 1999), su menor complejidad y su completitud en el deber ser (Mejía y otros, 2011).

En cuanto a la utilidad los autores connotan tres niveles de abstracción a saber: práctico, técnico y científico. En el nivel práctico los modelos han sido relacionados con la función de proporcionar información, planteamiento que es defendido por parte de autores como Fowler (1982) y Biondi (1999). En el nivel técnico la utilidad del modelo contable radica en orientar y guiar la práctica contable (García, 1999 y 2002), permitir la emisión de normas tecnológicas (García y Rodríguez, 2001) y determinar los métodos contables de reconocimiento, registro, medición y reporte (Business dictionary, 2012). En el nivel científico, el modelo contable sirve para comprender (Socías, Herranz y otros, 2007), representar (Universidad Católica de Argentina, 2006 y Socías, Herranz y otros, 2007), efectuar la actividad contable (García y Rodríguez, 2001), elaborar la teoría contable (De Andrade, 2006), evaluar y prever (De Andrade, 2006), explicar (Universidad Católica de Argentina, 2006) y mostrar la evolución (Universidad Católica de Argentina, 2006). En el Gráfico 10 se presentan estos elementos descritos.

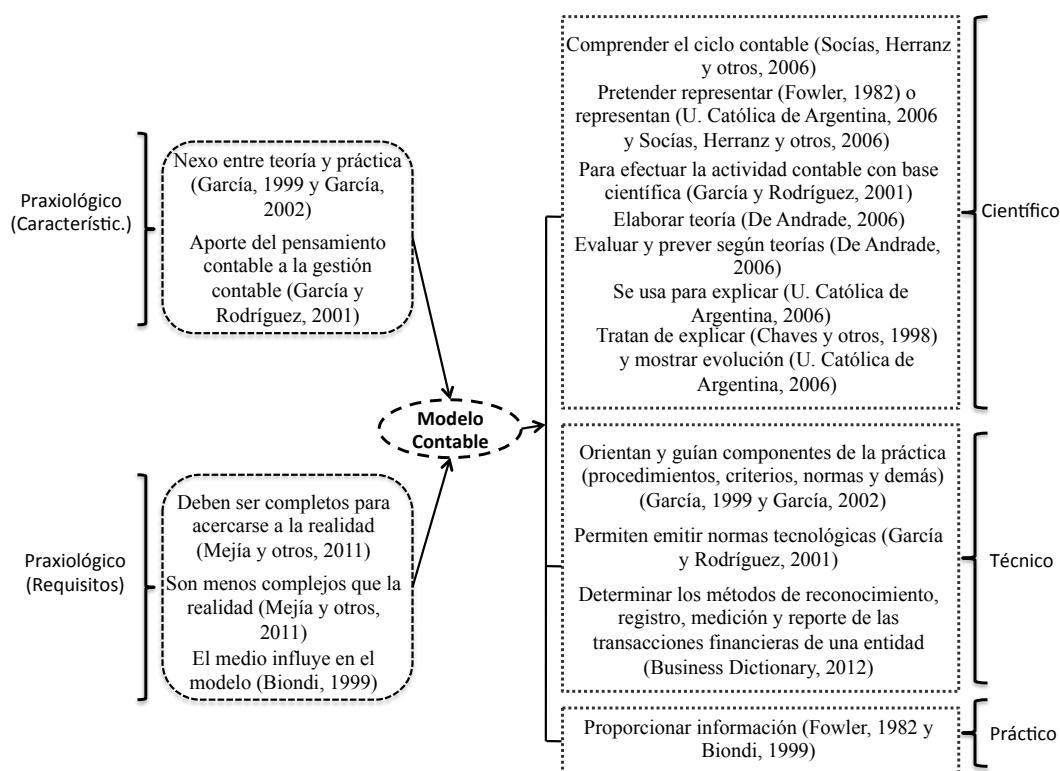


Gráfico 10. Análisis fundamentos epistemológicos-Definiciones del término “modelo contable” (Académicos-Autores literatura). Elaborado por el autor con base en la Matriz 15 y los planteamientos de Ferry (1997).

En referencia a lo ontológico se identifica una diversidad de objetos de representación contable mediante modelos, teniendo prevalencia para los autores la realidad (Fowler, 1982; Biondi, 1999; Universidad Católica de Argentina, 2006; Mejía y otros, 2011) y la dinámica (comportamiento -Fowler, 1982; De Andrade, 2006; Mejía y otros, 2011-, situación - Fowler, 1982; Universidad Católica de Argentina, 2006; Chaves y otros, 1998- y evolución -Fowler, 1982 y Universidad Católica de Argentina, 2006-) en aspectos preferencialmente referidos a lo financiero (Chaves y otros, 1998; *Business dictionary*, 2012), económico (Chaves y otros, 1998; Biondi, 1999) y patrimonial (Fowler, 1982 y Chaves y otros, 1998) de las organizaciones (entes – Fowler, 1982 y Chaves y otros, 1998; Universidad Católica de Argentina, 2006- y entidad –Socías, Herranz y otros, 2007 y *Business dictionary*,

2012-). Estos aspectos connotados como objetos de modelación contable para los académicos del Grupo 2 han sido relacionados en su dinámica en el Gráfico 11.



Gráfico 11. Análisis fundamentos ontológicos-Definiciones del término “modelo contable” (Académicos-Autores literatura). Elaborado por el autor con base en la Matriz 15.

En el Grupo 3 se encuentran los documentos escritos por autores que escriben en el contexto de la regulación contable y que en su texto no necesariamente definen el término *modelo contable*. Tan sólo un autor ha definido tal término (Díaz y Suardi, 2010) y los demás lo han usado sin presentar definición previa alguna. Esta tercera aproximación al concepto de modelo contable, se realiza desde el campo de la regulación, es decir de autores que refieren los procesos de regulación o emisión de normas que regulan la práctica contable, especialmente la que permite la elaboración y presentación de estados financieros. Analizando 12 documentos, en el período 1999-2012, donde el término de modelo contable ha sido utilizado en torno a la normatividad emitida por los entes reguladores (modelo IASB, modelo IFAC, modelo

FASB, etc.), los criterios para elaborar información financiera, la combinación de parámetros y hasta las formas de reconocimiento contable. El término de modelo contable se maneja de manera vaga en estos textos, pues la mayor parte de los autores no definen el término ni refieren definición alguna planteada por los entes reguladores.

En la Matriz 16 se hace un acercamiento a los fundamentos conceptuales, epistemológicos y ontológicos a partir del contexto del uso del término *modelo contable*; este acercamiento se realiza pese a que no existe una definición explícita de dicho término por parte de la casi totalidad de autores en el contexto de la regulación (presentada en la Matriz 3 del capítulo 1). Se parte de que en este entorno de aplicación, probablemente las definiciones no son relevantes o es posible que se presuma, por parte de sus autores, que existe un conocimiento del término por aceptación general; se asume la premisa de que aún sin una definición explícita, el uso del término conlleva unos fundamentos implícitos que si bien no sustituyen una definición expresa, si permiten una aproximación analítica a los mencionados fundamentos.

En términos generales, estos autores que definen el término de *modelo contable*, se refieren, cada uno de ellos (con excepción de Corona y García C. -2004- y Rodríguez -2009- en la dimensión epistemológica así como de Corona y García C. -2004-, Villacorta (2004) y Rodríguez -2009- en la dimensión ontológica), a los aspectos relacionados con el concepto de modelo contable, el proceso de modelado y lo modelado contablemente de manera significativa.

En la Matriz 16, es posible observar la existencia de una diversidad de elementos que aluden al término *modelo contable* en lo conceptual, epistemológico y ontológico. A pesar de proceder de un entorno en el que regularmente se pretende uniformar y formalizar diversos aspectos contables, lo relacionado con el término “modelo contable” acusa una variedad de significados y creencias desde la

perspectiva de cada una de las dimensiones de análisis (conceptual, epistemológico y ontológico) que a continuación se detallan en a Matriz 16.

Matriz 16. Análisis EOG -Usos del término “modelo contable” (Autores Literatura-Contexto de la regulación)

Autor	Conceptual	Epistemológico	Ontológico
Mueller, Gerhard; Gernon, Helen y Meek, Gary (1999). Contabilidad. Una perspectiva internacional - Capítulo 1- Conglomerados contables-. México D.F.: McGraw-Hill	No existen dos países que tengan prácticas de contabilidad financiera - idénticas . Para cada país , existe una mezcla única de variables locales ... - A nivel general, se pueden identificar principalmente cuatro modelo contables (...): modelo británico-estadounidense-holandés, modelo continental (Europa continental y Japón), modelo sudamericano (América latina con la excepción de Brasil, modelo de economía mixta, modelo de normas internacionales y hace referencia a la contabilidad de los países comunistas	De manera conjunta han influido sobre el patrón del desarrollo contable en ese país	Contabilidad financiera
Pérez R., Jorge (2003). El modelo contable IASB: análisis comparativo con la normativa de las entidades de crédito españolas. Revista Estabilidad financiera Número Extraordinario 3. pp. 11-70	- Aspectos más relevantes de la estructura conceptual del modelo contable IASB frente al vigente en nuestro país - Diferencias entre la regulación contable - La implementación del nuevo modelo de información financiera Pública	Elaborar su información financiera pública bajo el entorno IASB frente al ordenamiento español	Información financiera
Escudero, María E., Pateiro R., Carlos y Rodríguez, Francisco J. (Coords) (2004). Acápite “El modelo contable del IASB” en “Mercado de capitales europeo. El camino de la	- El primer problema que surge ante la armonización internacional es el de delimitar el modelo a seguir - A este respecto (...) IOSCO encargó en 1995 al(...) IASB la tarea de elaborar un cuerpo básico de	Preparación de los estados financieros de las multinacionales para las ofertas transfronterizas	Estados financieros

Matriz 16 (Contin.)

integración” 1ª. Ed. Coruña.	normas contables que pudieran ser aceptadas en los mercados financieros internacionales. En diciembre de 1998 concluyó la elaboración del grupo básico de normas contenidas en el acuerdo IASB-IOSCO, habiendo finalizado esta última organización el estudio de las (...) NIC emanadas del IASB, que han sido finalmente recomendadas, en su práctica totalidad
Corona R., Enrique y García, Fernanda (2004). Parte “Modelo contable europeo” En: “Reforma contable y las normas del IASB”. Revista Partida Doble, Nº 160, Sección Especial IASB, 01 de Noviembre de 2004	- La Unión Europea ha modificado su modelo contable, en el ámbito de las normas del IASB, en una doble dirección: modificando sus Directivas y adoptando el citado Reglamento 1606/2002, que articula la aplicación directa de las indicadas normas internacionales. - La decisión de aplicar las normas del IASB en lugar de otras opciones (...) - Las Directivas contables europeas, que en su momento fueron útiles, aparte de no ser aplicables directamente no constituyen un conjunto normativo adecuado en términos de armonización contable, entre otros motivos, porque contienen reglas excesivamente generales y un exceso de opciones
Villacorta H., Miguel A. (2004). Posibles	Para ellos no es posible obtener información útil para - Cubrir las necesidades de los

Matriz 16 (Cont.)

soluciones a todos los usuarios con un único Marco Conceptual , por el contrario, cada marco teórico permite satisfacer únicamente las necesidades de un solo usuario	diferentes usuarios de la información contable con el empleo de un único modelo contable (...)
problemas de la armonización contable. Memoria presentada para optar dal grado de Doctor. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, pag. 744.	- Esta corriente está fundamentada en las mismas razones argumentadas por las antiguas doctrinas, que enunciaban la imposibilidad de atender a todas las situaciones y usuarios con la teoría general de contabilidad , necesitando sistemas contables para satisfacer los diferentes usuarios
	- Para ellos no es posible obtener información útil para todos los usuarios ... cada marco teórico permite satisfacer únicamente las necesidades de un solo usuario
	- atender a todas las situaciones y usuarios ... satisfacer los diferentes usuarios
Cea García, José Luis (2005). El Marco Conceptual del Modelo Contable IASB: una Visión Crítica ante la Reforma de la Contabilidad Española.	- El marco conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros (MC) del modelo de regulación contable internacional IASB
	- La pretensión última de esta obra es poner de manifiesto lo que puede aportar realmente el MC. IASB al proceso de reforma del modelo de regulación contable española, como consecuencia de la decisión tomada por la UE de ir a un sistema de información contable en armonía con las normas del modelo IASB
	Preparación y Presentación de los Estados Financieros
Álvarez, Martha; Londoño, Miriam; Muñoz, Lina y Sepúlveda, Lina (2005). Descripción del modelo contable	- Un modelo contable se estructura sobre la base de tres conceptos: el capital a mantener, la unidad de medida y los criterios de Medición
	Cada uno de ellos refleja una realidad
	Una realidad patrimonial, financiera y económica del ente en

Matriz 16 (Cont.)

colombiano y del modelo contable internacional (pág. 5)	- El modelo contable va adoptando diferentes conceptos, en sus tres parámetros, en los distintos países y en el tiempo - Ellos son definidos por las normas contables profesionales y legales vigentes en cada país	sus estados contables, de acuerdo a la definición que se les dé
Montes S., Carlos A.; Montilla G., Omar de J. y Mejía S., Eutimio (2008). Análisis del marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros conforme el modelo internacional IASB.	- Un marco conceptual contable es un fundamento teórico que, a manera de constitución, guía el desarrollo de la regulación normativo-técnico de la profesión. El marco utiliza un itinerario lógico deductivo y, a través de la inferencia, deriva desde los postulados superiores del entorno y los propios del sistema contable, los estándares contables asociados a finalidades concretas. Se puede calificar el sistema como teleológico - El presente artículo analiza de manera esquemática las guías conceptuales en el proceso de preparación y presentación de estados financieros	- Guía el desarrollo de la regulación normativo-técnico de la profesión. - Preparación y presentación de estados financieros Estados financieros
Ramírez E., Helio F. y Suárez B. Luis E. (2008). Bases y fundamentos del modelo contable internacional. Revista Institucional Universidad Tecnológica del Chocó, ISSN 1657-3498, Vol. 27, N°. 1, 2008, pags. 31-44 DOI:(Revista) ISSN 1657-3498	- El modelo contable financiero internacional que se aplica en más de cien países del mundo denominado Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS) y las NIIF o IFRS para PYMES, son considerados de gran importancia por el grado de estandarización o uniformidad - Las bases y fundamentos de	- Bases y fundamentos de las NIIF - Marco conceptual diseñado por FASB Información Financiera

Matriz 16 (Cont.)

	las NIIF, para lo cual toma como punto de partida los principios de contabilidad americanos USGAAP y el marco conceptual diseñado por FASB, que tienen muchos aspectos en común con las NIIF o IFRS		
López, Cesar O. (2009). El modelo contable del IASB	IOSCO en 1995 encargó a la entonces IASC (que en la actualidad se denomina IASB), la tarea de elaborar un cuerpo básico de normas contables que pudieran ser aceptadas en los mercados financieros internacionales	Aplicadas por las empresas que desearan que sus valores cotizaran en los dichos mercados	Mercados financieros internacional es
Rodríguez, Hernán (2009). Nuevo modelo contable de arrendamiento propuesto por FASB y el IASB	FASB y el IASB proponen un nuevo modelo de contabilidad de arrendamiento (...) ¿Cuál es el modelo general en el documento de debate, y cómo se compara con la actual Contabilidad de Contratos de Arrendamiento de los PCGA de EE.UU.? FASB y el IASB tentativamente decidieron adoptar un enfoque donde la contabilidad del arrendatario se le requiere reconocer		
Díaz, Teresa y Suardi, Diana (2010). Las Pymes y el modelo contable. Trabajo presentado a las Decimoquintas Jornadas "Investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística". Noviembre, p. 2	- Se denomina modelo contable al conjunto de criterios que se emplean para elaborar los estados contables - Los modelos contables son diseñados con el propósito de comprender y estudiar y, en general, se establecen a partir de la definición de algunas cuestiones contables esenciales, tales como: la unidad de medida, el capital a mantener y los criterios de medición aplicables para	- Elaborar los estados contables - Comprender y estudiar - Medir	- La situación y evolución patrimonial de los entes - El patrimonio al cierre de cada período

Fuente: Elaboración propia a partir de la Matriz 4

Es necesario hacer referencia, a continuación, de cada una de las tres dimensiones de análisis del discurso sobre modelo contable de los informantes del Grupo 3 con el fin de identificar las creencias más relevantes. Se acompañará este análisis con gráficas alusivas a cada dimensión de la siguiente manera: lo conceptual en el Gráfico 12, lo epistemológico en el Gráfico 13 y lo ontológico en el gráfico 14.

En cuanto a lo conceptual es posible argumentar que se han encontrado tres niveles de abstracción que van de lo simple a lo complejo y que podrían denotarse como información contable, normatividad contable, pautas para elaborar información contable y fundamentos normativos (Ver: Gráfico 12).

En el gráfico 12 se observa que la definición de *modelo contable* se asocia desde los planteamientos de estos autores con significados que en un nivel básico conceptúan los modelos contables en función de elaborar información contable como entorno (Pérez, 2003). En un segundo nivel, modelo contable se relaciona con normatividad (cuerpo o grupo básico de normas contables -López, 2009; Pateiro y Rodríguez, 2004; normas internacionales, conjunto normativo y reglas -Corona y García, 2004). Un tercer nivel permite conformar un discurso donde el término en análisis se relaciona con pautas para elaborar la información contable financiera (regulación contable -Pérez, 2003; modelo de información -Pérez, 2003-; conceptos y parámetros -Álvarez y otras, 2005-; estructura y conceptos -Álvarez y otras, 2005-; conjunto de criterios -Díaz y Suardi, 2010; guías conceptuales -Montes y otros, 2008-; prácticas idénticas -Mueller y otros, 1999-; sistemas contables -Villacorta, 2004-; sistema de información contable y normas -Cea, 2005-). Un nivel de abstracción superior a los antes enunciados, emerge relacionando el término modelo contable con fundamentos normativos (enfoque -Rodríguez, 2009-; reflejo -Álvarez, 2005-; fundamento teórico y guía -Montes y otros, 2008-; marco conceptual y marco teórico -Villacorta, 2004-; marco conceptual -Cea, 2005-; estructura conceptual -Pérez, 2003; bases, fundamentos, principios de contabilidad y marco conceptual -Ramírez y Suárez, 2008-).



Gráfico 12. Análisis fundamentos conceptuales-Usos del término “modelo contable” (Autores-Contexto de la regulación). Elaborado por el autor con base en la Matriz 16 y los planteamientos de Ferry (1997).

Con respecto al análisis epistemológico con el que se pretende analizar las relaciones entre modelo y conocimiento, es posible observar que el discurso sobre modelo contable se articula en torno a su contexto y utilidad aspecto que se representan en el Gráfico 13 donde en la parte izquierda se presentan los elementos relacionados con el contexto y la utilidad en el lado derecho (Ver: Gráfico 13).

En referencia a su contexto se encuentran tres niveles que van de lo simple a lo complejo y se denotan como aplicado, normativo y cognitivo (Ver: Gráfico 13). En el contexto aplicado se observa la identificación de cuatro modelos contables asimilados a sistemas contables de países (Mueller y otros, 1999); en el contexto normativo se aluden las normas contables profesionales y legales (Álvarez y otras, 2005) y las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF o IFRS- (Ramírez y Suárez, 2008), en tanto que en el contexto cognitivo se hace referencia al

itinerario lógico-deductivo (Montes y otros, 2008), la armonización internacional (Pateiro y Rodríguez, 2004) y a cuestiones contables esenciales en su definición (Díaz y Suardi, 2010).

En cuanto a la utilidad de los modelos contables, su asunción tiene fines expresados de lo simple a lo complejo relacionados con la obtención de información financiera (elaborarla –Pérez, 2003-; preparar los estados financieros –Pateiro y Rodríguez, 2004-; preparar y presentar estados financieros –Cea, 2005 y Montes y otros, 2008-), reconocimiento de operaciones –arrendamiento- (Rodríguez, 2009), reflejar la realidad (Álvarez y otras, 2005), y satisfacer las necesidades del usuario (Villacorta, 2004). En el Gráfico 13 se presentan estos elementos descritos.

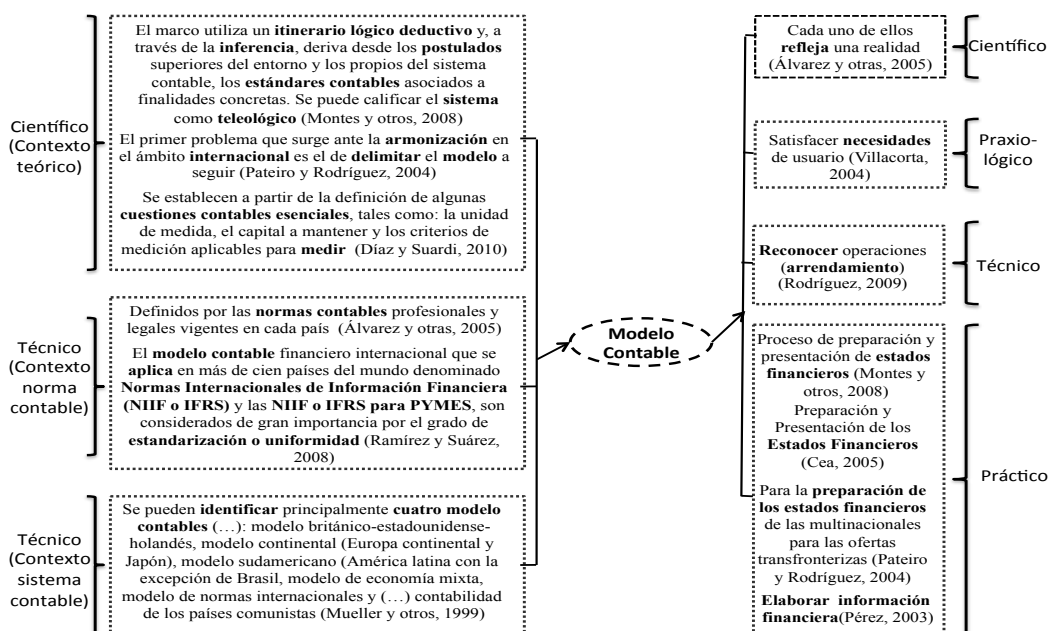


Gráfico 13. Análisis fundamentos epistemológicos-Usos del término “modelo contable” (Autores-Contexto de la regulación). Elaborado por el autor con base en la Matriz 16 y los planteamientos de Ferry (1997)

En referencia a lo ontológico se identifica una diversidad de objetos de representación contable mediante modelos, teniendo prevalencia para los autores la idea de que los modelos contables tienen relación con los estados (Escudero y Rodríguez, 2004; Cea, 2005; Pateiro y Rodríguez, 2004, y Montes y otros, 2008) que

relacionen aspectos de carácter financiero (Muller, 1999; Rodríguez, 2004; Álvarez, 2005; Ramírez y Suárez, 2008) de un ente (Álvarez, 2005; Díaz y Suardi, 2010). Otros aspectos que se relacionan como objetos de modelación son los mercados financieros internacionales (Pateiro y Rodríguez, 2004, y López, 2009), la realidad económica y financiera (Álvarez, 2005), la contabilidad (Mueller, 1999), el modelo contable financiero internacional (Ramírez y Suárez, 2008) y la información financiera (Ramírez y Suárez, 2008). En el gráfico 14 se pueden ubicar espacialmente estos aspectos enunciados.

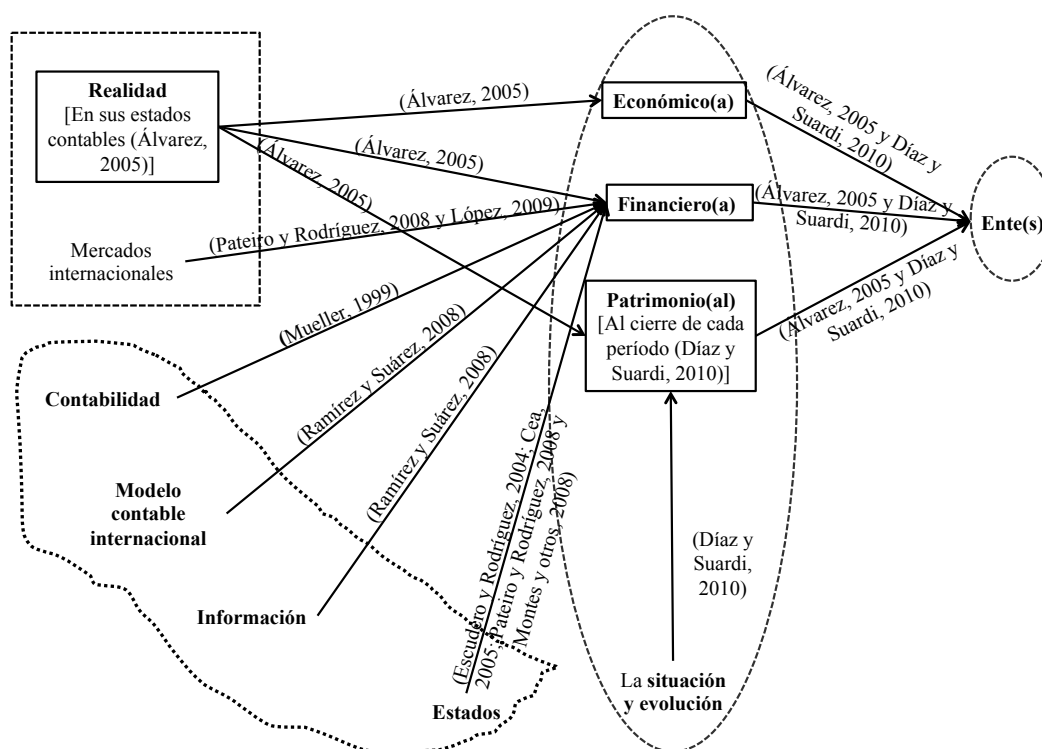


Gráfico 14. Análisis fundamentos ontológicos-Usos del término “modelo contable” (Autores-Autores contexto de la regulación). Elaborado por el autor con base en la Matriz 17.

En el Grupo 4 se encuentran los documentos escritos por organismos de regulación contable que han usado el término de modelo contable para referirse a diversos aspectos que a continuación se enunciarán. Esta aproximación al concepto de modelo contable, se realiza desde el campo de la regulación, es decir de organismos que refieren los procesos de regulación o emisión de normas que regulan

la práctica contable, especialmente la que permite la elaboración y presentación de estados financieros.

Analizando cuatro documentos, en el período 1999-2012, donde el término *modelo contable* ha sido utilizado por los entes reguladores, en la Matriz 17 se hace un acercamiento a los fundamentos conceptuales, epistemológicos y ontológicos a partir del contexto del uso del término *modelo contable*; este acercamiento se realiza pese a que no existe una definición explícita de dicho término por parte de la casi totalidad de organismos emisores de normas (presentada en la Matriz 5 del capítulo 1) a excepción de *Institute of Chartered Accountants in England and Wales-ICAEW* (2010). Muy probablemente en este entorno de regulación con fines de aplicación, las definiciones no son relevantes para los fines que persiguen los reguladores.

Este acercamiento analítico permite reconocer la referencia a las tres dimensiones referidas anteriormente (aspectos conceptuales, epistemológicos y ontológicos) con notable diversidad de significados y orientaciones, donde se destaca la prevalencia por los aspectos conceptuales (concepto de modelo contable), referencia a los epistemológicos (proceso de modelado) y una mínima referencia a lo ontológico (lo modelado contablemente), destacando que no existe alusión a esto último por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2002) de España.

Matriz 17. Análisis CEO -Usos del término “modelo contable” (Organismos contexto regulador)

Autor	Conceptual	Epistemológico	Ontológico
Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2002) Madrid. Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas	- La estrategia contable de la Comisión que, en definitiva, supone la implantación del modelo contable del IASB , ofrece una oportunidad inigualable para producir la síntesis de las dos tendencias, anteriormente	- Producción de normas contables - (...) derivan de las fuentes de producción normativa propias de nuestro actual Derecho contable	

Matriz 17 (Cont.)

para abordar su reforma	apuntadas, relativas a la cuestión esencial de la		
(Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España).	legitimidad para la producción de normas contables - Si dichas normas se incorporan al Derecho contable		
<i>International Accounting Standards Board</i> (2004) “Marco conceptual” en “Normas Internacionales de Información Financiera NIIF” Londres: International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), p. 80	El modelo contable utilizado para la preparación de los estados financieros estará determinado por la selección de las bases de medida y del concepto de mantenimiento de capital Este <i>marco conceptual</i> es aplicable a una amplia gama de modelos contables ... En el momento presente, no hay intención por parte del Consejo del IASC de prescribir un modelo particular , salvo circunstancias excepcionales ...	- Preparación de los estados financieros - Una guía al preparar y presentar los estados financieros por medio del modelo escogido. - Los diferentes modelos contables tienen diferentes grados de relevancia y fiabilidad (...).	Estados financieros
<i>Institute of Chartered Accountants in England and Wales-ICAEW</i> (2010)	Cuestiones de medición en la información de la empresa para mercados financieros	Medición en la información de la empresa ... en el marco de la teoría de la firma	Información de la empresa
Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios Colombia- (2012). Modelo General de Contabilidad NIIF / IFRS-	- Documento estratégico y de apoyo a la aplicación de los Estándares Internacionales de Contabilidad Financiera , denominado Conceptos Generales de Normas Internacionales de Información Financiera - Se pretende ilustrar,	- Ilustrar, ejemplificar y ampliar conceptos, políticas y prácticas - Reconocimiento, medición y presentación de la información financiera	- Contabilidad Financiera - Información Financiera

Matriz 17 (Cont.)

ejemplificar y ampliar
**conceptos, políticas y
prácticas** definidas para
el reconocimiento,
medición y presentación
de la información
financiera bajo las **NIIF**

...

Fuente: Elaboración propia a partir de la Matriz 5

Dada la necesidad de profundizar en cada una de estas tres dimensiones de análisis para dilucidar las creencias compartidas por los miembros de los organismos reguladores (Grupo 4) se acompañará el análisis con gráficos alusivos a cada uno de ellos en el siguiente orden: lo conceptual en el Gráfico 15, lo epistemológico en el Gráfico 16 y lo ontológico en el Grupo 17.

En cuanto a lo conceptual es posible argumentar que se han encontrado tres niveles de abstracción en el tratamiento del término *modelo contable* que van de lo simple a lo complejo y que podrían denotarse como pautas de medición (cuestiones de medición –*Institute of Chartered Accountants in England and Wales-ICAEW*, 2010- y bases de medida y el concepto de mantenimiento de capital –*International Accounting Standards Board*, 2004-), normatividad contable (producción de normas contables –Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2002-y estándares internacionales de información financiera –Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de Colombia, 2012- y normas –Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2002-) y aspectos conceptuales (marco conceptual –*International Accounting Standards Board*, 2004- y conceptos, políticas y prácticas –Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de Colombia, 2012-), todos ellos representados en el Gráfico 15.

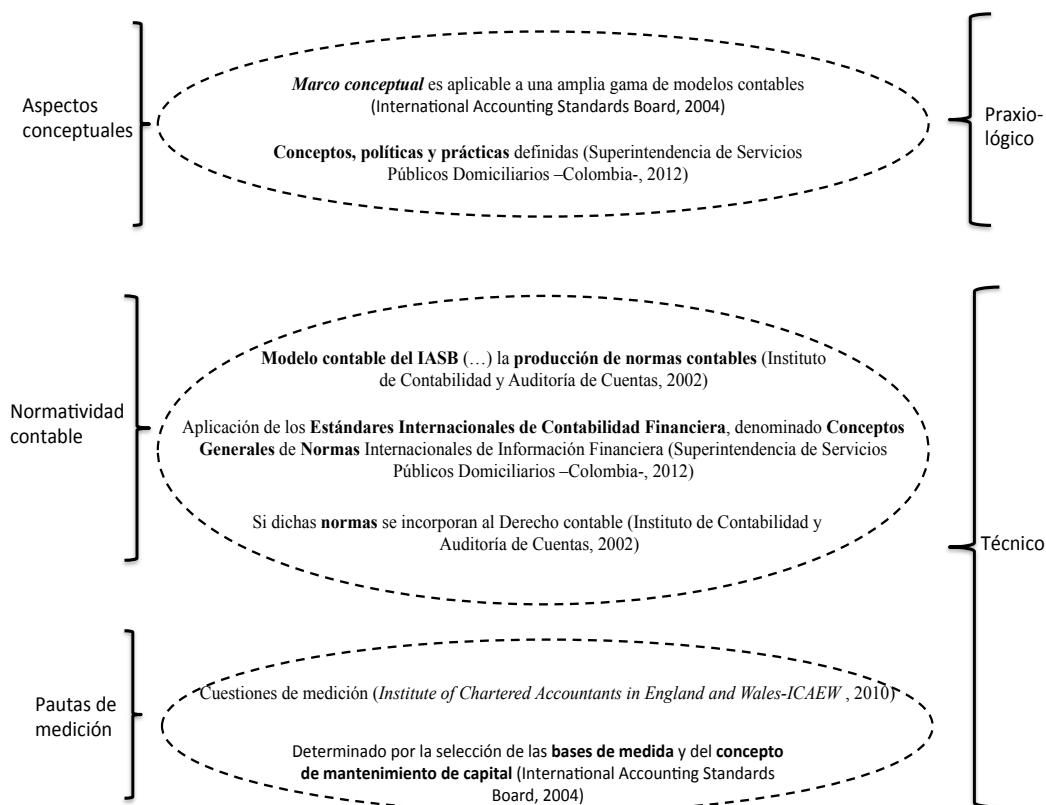


Gráfico 15. Análisis conceptual-Usos del término “modelo contable” (Organismos-Contexto de la regulación). Elaborado por el autor con base en la Matriz 17 y los planteamientos de Ferry (1997)

Con respecto al análisis epistemológico con el que se pretende analizar las relaciones entre modelo y conocimiento, es posible identificar que el discurso sobre modelo contable se articula en torno a su contexto y utilidad, lo cual se relaciona en el Gráfico 16 a la izquierda y a la derecha de la ubicación del término “modelo contable”, respectivamente (Ver: Gráfico 16).

En primera instancia, refiriendo su contexto emergen tres niveles que van de lo simple a lo complejo y que podrían denominarse como lo normativo, lo característico y lo y relacional (Ver: Gráfico 16). En el contexto normativo se destaca la producción de normas contables (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2002); en el contexto característico se aluden la relevancia y la fiabilidad (*International Accounting Standards Board*, 2004), las bases de medida y el concepto de mantenimiento de capital (*International Accounting Standards Board*, 2004) y las

fuentes de producción propias del actual derecho contable (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2002), en tanto que en el contexto relacional se hace referencia a medición en marco de la teoría de la firma (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales-ICAEW*, 2010) y los grados de relevancia y fiabilidad de los modelos contables (*International Accounting Standards Board*, 2010).

En cuanto a la utilidad de los modelos contables, su asunción tiene fines expresados de lo simple a lo complejo relacionados con la preparación y presentación de los estados financieros (*International Accounting Standards Board –IASB–*, 2004); reconocimiento, medición y presentación de la información financiera bajo las NIIF (*International Accounting Standards Board*), así como ilustrar, ejemplificar y ampliar conceptos, políticas y prácticas (*International Accounting Standards Board*).

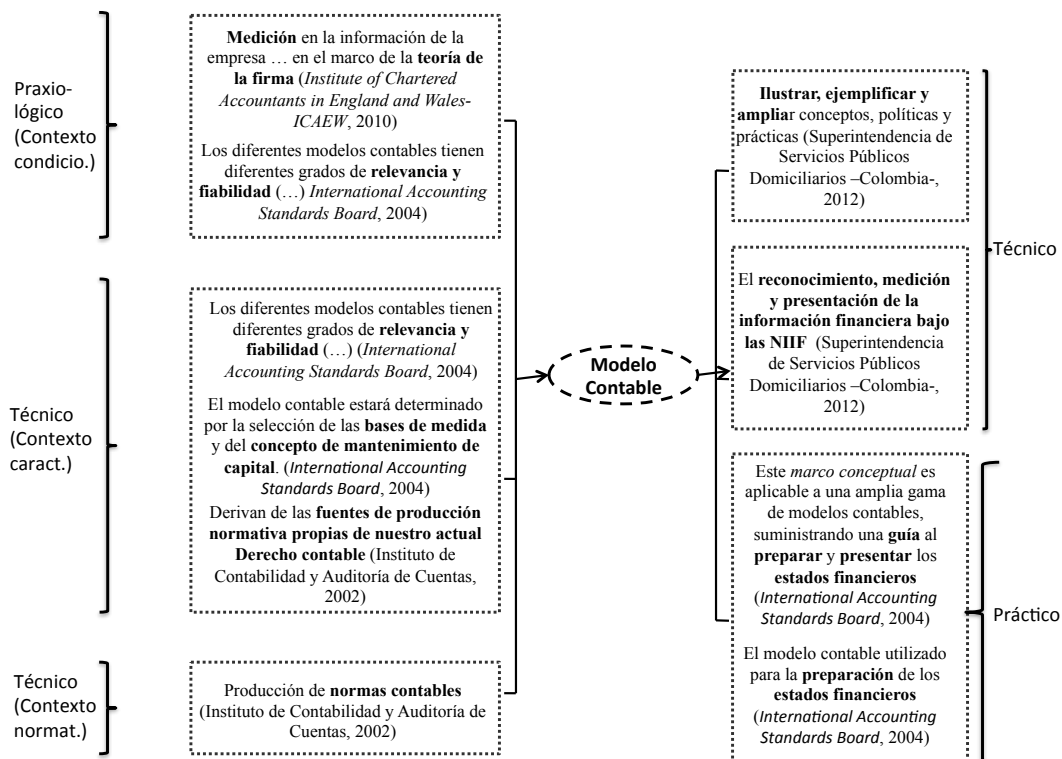


Gráfico 16. Análisis fundamentos epistemológicos-Usos del término “modelo contable” (Organismos-Contexto de la regulación). Elaborado por el autor con base en la Matriz 17 y los planteamientos de Ferry (1997)

Lo ontológico se identifica con una diversidad de objetos de representación contable mediante modelos, teniendo prevalencia para los autores la idea de que los modelos contables tienen relación con lo contable (Contabilidad, información y estados) financiero (Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de Colombia, 2012 e *Institute of Chartered Accountants in England and Wales-ICAEW*, 2010) de la empresa (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales-ICAEW*, 2010). En el gráfico 17 se pueden ubicar espacialmente estos aspectos enunciados.

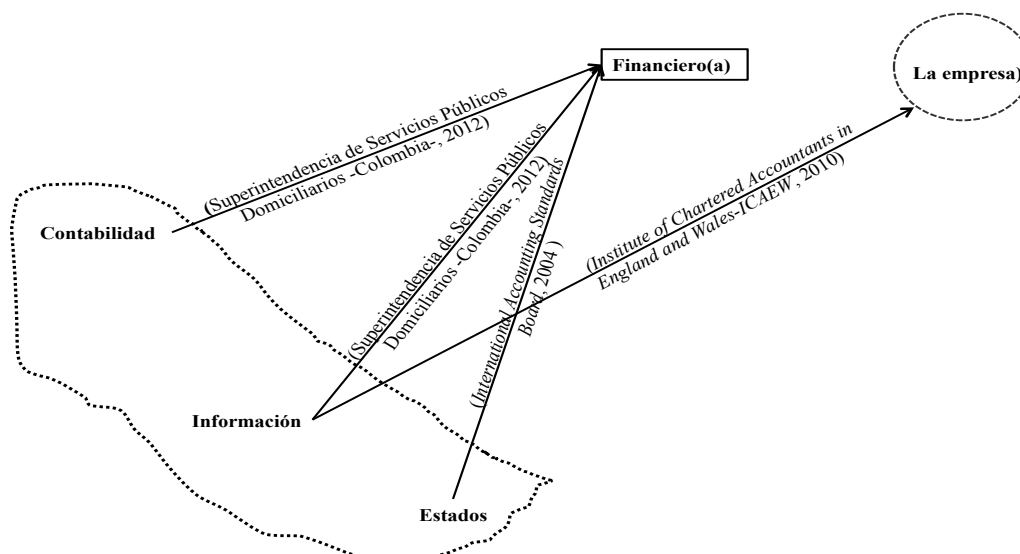


Gráfico 17. Análisis fundamentos ontológicos-Usos del término “modelo contable” (Organismos-Contexto de la regulación). Elaborado por el autor con base en la Matriz 17 y los planteamientos de Ferry (1997).

Una quinta aproximación analítica al análisis del discurso sobre modelo contable, en sus dimensiones conceptual, epistemológica y ontológica, se lleva a cabo con el Grupo 5 representado en los contables practicantes profesionales, a quienes se aplicó una encuesta (entre marzo y junio de 2012) que contenía dos ítems con los cuales se abordarían los fundamentos subyacentes en sus conceptualizaciones sobre modelo contable en tono a su definición (¿Qué es para Usted un modelo contable?

¿Qué es un modelo contable?) y la relación entre modelo contable y realidad (¿Cuál es la relación entre “modelo contable” y “realidad”?).

A continuación se analizará cada uno de los items desde las dimensiones de análisis (conceptual, epistemológico y ontológico) con el fin de identificar las creencias que subyacen en el discurso sobre modelo contable se han evidenciado a través de la técnica de la encuesta y su razonamiento.

En referencia al ítem 1 de la encuesta, el concepto de modelo contable para estos informantes, se asocia con los formatos de estados financieros (especialmente, estado de situación y estados de resultados), siguiendo lo expresado en los libros de texto; a manera de ilustración, el informante IP-1 define el modelo contable como “sistema que permite recoger información de los diferentes procesos empresariales y convertirlos en información financiera”, IP-7 lo identifica como “una estructura que refleja la situación económica-financiera”, la informante IP-8 lo define como “la información contable de una empresa que refleja la realidad económica de ella” en tanto que para la informante IP-9 son “los estados financieros que muestran en determinado momento la situación financiera en que se encuentra la empresa, para tomar decisiones gerenciales”; para el informante IP-10 el modelo contable es “donde se refleja la situación financiera de la empresa”. Para el informante IP-12 (Contador Practicante chileno) un modelo contable “es un esquema teórico de referencia que permite conocer el funcionamiento de un proceso contable bajo ciertas condiciones y evaluar su aplicabilidad”. Para el informante IP-13 (Contador Practicante chileno) “un modelo contable es un esquema teórico, que mediante determinadas normas y procedimientos, permite dar información útil respecto de un ente determinado, mediante los estados financieros”. Las conceptualizaciones de los informantes IP-4 e IP-6 se aproximan en la medida en que conciben el modelo contable como pautas para actuar, lineamientos, normas y procedimientos. Los conceptos brindados por los informantes profesionales IP-11, IP-12 e IP-13 ubican al modelo contable en el plano teórico en función de construir teoría, conocer el funcionamiento del proceso contable o dar información útil. Para el informante IP-5 el modelo contable se define como

artificio en función representar la realidad en tanto que para IP-3 es un instrumento para lograr un objetivo. La conceptualización del informante IP-14 se aproxima a los planteamientos de los profesores Enrique Fowler N. y Mario Biondi.

El Análisis de las creencias en la dimensión conceptual, epistemológica y ontológica a partir del discurso conformado por la opinión de los informantes practicantes (IP) que respondieron el primer ítem (¿Qué es para usted un modelo contable? ¿Qué es un modelo contable?) de la primera encuesta referida se presenta en la Matriz 18, donde se resaltan con negrilla los aspectos que se consideran fundamentales en esta aproximación al discurso de los practicantes conservando su identidad, asignándole un código y país de procedencia. Se destaca que todos dieron cuenta de los elementos ontológicos, al igual que los epistemológicos (con excepción de IP-2, IP-6 e IP-9) y ontológicos (con excepción del IP-6).

De lo respondido por los Informantes Practicantes podría destacarse que apuestan por la razón como fuente de la construcción de los modelos contables, en referencia al informante IP-2, quien los relaciona como **producto de análisis** sobre su implementación y análisis constructivos, y al IP-11 quien cita en su respuesta a los autores Demski y Feltham (citados sin fecha), mencionando que los modelos pueden ser de tipos **axiomático, no axiomático** (teorías positivas) o **teorías de la información económica**).

Matriz 18. Análisis CEO-Significado del término “modelo contable” (Practicantes-Encuesta 1-Punto 1)

Informante -Código- País	Conceptual	Epistemológico	Ontológico
Profesional 1 (IP-1)	Sistema que permite recoger información (...) y convertirlos en información financiera	Recoger información (...) y convertirlos en información financiera	Los diferentes procesos empresariales
Profesional 2 (IP-2)	-Marcos referenciales presentados y estudiados por varios autores, estructurados en el contexto pedagógico, didáctico		Producto de análisis sobre su implementación y análisis constructivos

Matriz 18 (Cont.)

	-Estructuras sugeridas como referentes a los estudiantes, aplicados por profesionales contables y evaluados en su aplicación.		
Profesional 3 (IP-3)	Un instrumento o herramienta que permite lograr una aproximación hacia un objetivo específico dentro de un marco definido por saber en este caso contable	Aproximación hacia un objetivo específico dentro de un marco definido por saber en este caso contable	Contable
Profesional 4 (IP-4)	Es un marco dentro del cual nos movemos en lo contable que de alguna forma es restringido o casi que nos lleva a unos parámetros poco definidos para actuar .	Movemos en lo contable	Lo contable
Profesional 5 (IP-5)	- Es la simulación - Un artificio para representar la realidad, para simularla	Representar la realidad, para simularla , pues si la realidad existiera o fuera fácil acceder a ella no sería necesario el modelo	- Una determinada realidad contable . - La realidad
Profesional 6 (IP-6)	Es un patrono establecido fijado a través de un lineamiento, norma o procedimiento		
Profesional 7 (IP-7)	Es una estructura que refleja la situación	Refleja la situación	La situación económica-financiera de la empresa en un momento determinado
Profesional 8 (IP-8)	La información contable (...) que refleja la realidad	Refleja la realidad	- Una empresa - La realidad económica de ella
Profesional 9 (IP-9)	Los estados financieros que muestran (...) para tomar decisiones gerenciales		La situación financiera en que se encuentra la empresa
Profesional 10 (IP-10)	Donde se refleja la situación	Refleja la situación	La situación financiera de la empresa

Matriz 18 (Cont.)

Profesional 11 (IP-11)	Un modelo teórico (...) los modelos teóricos contables o la teoría contable	Pueden ser de los siguientes tipos: axiomáticos , no axiomáticos (teorías positivas) o teorías de la información económica (Demski y Feltham)	Un objeto bajo estudio en particular
Profesional 12 (IP-12)	Un esquema teórico de referencia que permite conocer (...) y evaluar su aplicabilidad.	Conocer (...) y evaluar su aplicabilidad	El funcionamiento de un proceso Contable
Profesional 13 (IP-13)	Esquema teórico , que mediante determinadas normas y procedimientos , permite dar información útil (...) mediante los estados financieros	Dar información útil	Ente determinado (...) estados financieros
Profesional 14 (IP-14)	- Una apreciación de la realidad - Inicialmente (...) eran esencialmente numéricos, pero ahora han evolucionado y también hay apreciaciones (...) según parámetros no monetarios - Relaciona, principalmente, tres variables para entender la realidad de la entidad: unidad de medida, criterio de medición y capital a mantener	- Apreciación(es) ... esencialmente numéricos ... y ... parámetros monetarios - Entender la realidad de la entidad	- La realidad económica y financiera (contable) de una entidad - La realidad de la entidad - Ya no es tan financiero ni económico

Fuente: Elaboración propia a partir de los informantes

A continuación se hará referencia a cada una de las tres dimensiones de análisis con el fin de identificar las creencias sobre modelo contable más relevantes compartidas por los diversos Informantes Practicantes (Identificados con el Código IP). Se adicionan gráficas para ilustrar cada una de las dimensiones a saber: el Gráfico 18 para lo conceptual, el 19 para lo epistemológico y el 20 para lo ontológico.

En cuanto a la dimensión conceptual se han encontrado tres niveles de abstracción del término *modelo contable*, los cuales expresados de lo simple a lo complejo podrían denominarse: nivel de “realidad e información”, de “pautas y

sistemas para informar” y “contexto teórico”. En el Gráfico 18 se representan estos niveles de abstracción y sus contenidos.

El primer nivel se refiere a aspectos de la “realidad y la información” donde los Informantes Practicantes otorgan significados tales como “donde se refleja la situación financiera” (IP-10), “estados financieros” (IP-9), “información contable” (IP-8), “simulación de la realidad” (IP-4) y “apreciación de la realidad” (IP-14).

En el nivel de “pautas y sistemas para informar” los informantes identifican el modelo contable con dispositivos para elaborar la información contable; lo identifican con “parámetros para actuar” (IP-4), “tres variables para entender la realidad” (IP-14), “artificio para representar y simular” (IP-5), “instrumento o herramienta” (IP-3), “sistema de información” (IP-1) y “patrono establecido” (IP-9).

El nivel superior denominado como “contexto teórico” se presentan dos subniveles: uno que relaciona los “aspectos teóricos” y otro que lo hace con las “estructuras y marcos”; en el primero de éstos se otorgan significados al término *modelo contable* como “esquema teórico” (IP-12 e IP-13) y “teoría” (IP-11), en tanto que en el segundo el mencionado término significa “marco para movernos” (IP-4) y se le otorgan connotaciones estructurales [“marcos referenciales estructurados” (IP-2), “estructura referente” (IP-2) y “estructura” (IP-7)]. Estos enunciados pueden corroborarse en el Gráfico 18.

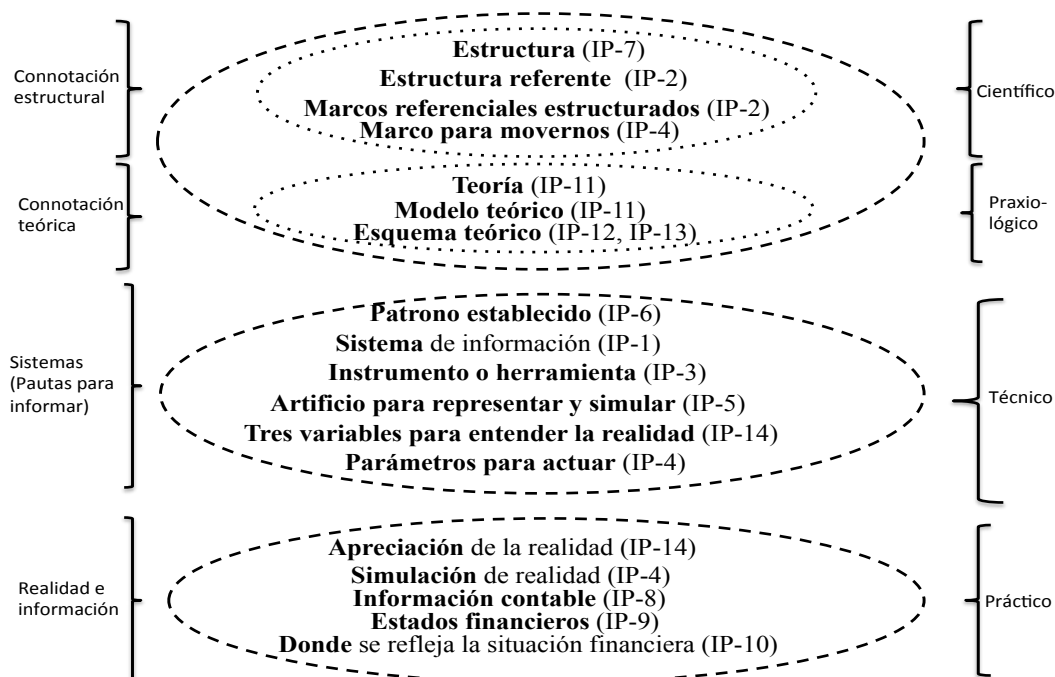


Gráfico 18. Análisis conceptual-Significados del término “modelo contable” (Practicantes). Elaborado por el autor con base en la Matriz 18 y los planteamientos de Ferry (1997).

La dimensión epistemológica para este Grupo 5 tiene dos niveles de análisis, que se derivan de los dos ítems que motivaron la participación de los Informantes practicantes: uno general y otro particular. Es necesario plantear de entrada que existe coherencia entre los dos niveles en el discurso de los practicantes.

En cuanto al nivel general de análisis epistemológico (referido a la pregunta “¿qué es un modelo contable?”) se evidencia que hay una serie de “acciones cognitivas” que se ejercen sobre la realidad, tales como “Simular” (IP-4 e IP-5), “entender” (IP-14), “reflejar” (IP-8), “acceder y representar” (IP-5); igualmente estas acciones (“reflejar” según IP-7 y “mostrar” con IP-9) se ejercen sobre la situación (IP-7, IP-9 e IP-10) financiera (IP-7, IP-9 e IP-10) y económica (IP-7) de una empresa (IP-7, IP-8, IP-9 e IP-10). Otras acciones cognitivas son “conocer el funcionamiento” y “evaluar la aplicabilidad” del proceso contable (IP-12), “dar información útil del ente” (IP-13), “recoger información y convertirla en información financiera (IP-1), “aproximación a un objetivo” (IP-3) y “movernos y actuar” (IP-4). En el Gráfico 19 se representan

estos aspectos relacionados en este primer análisis de la dimensión epistemológica del discurso de los practicantes.

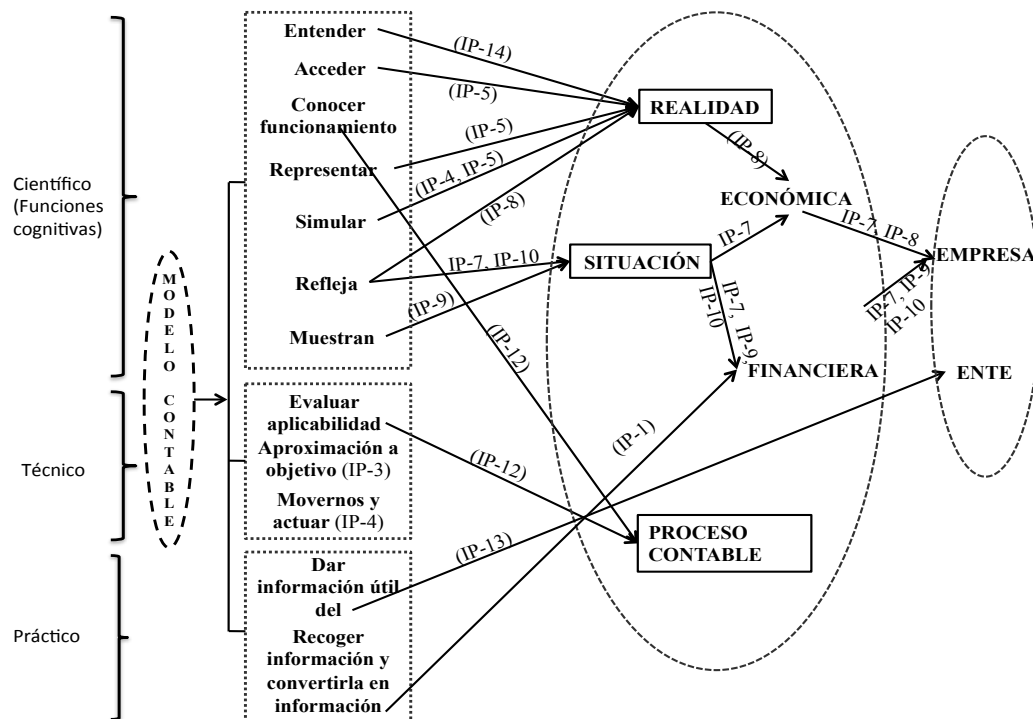


Gráfico 19. Análisis fundamentos epistemológicos-Nivel general-Significado del término “modelo contable” (Practicantes). Elaborado por el autor con base en la Matriz 18 y los planteamientos de Ferry (1997).

Coherente con lo planteado en la anterior dimensión, el análisis de la dimensión ontológica permite identificar la realidad como objeto de modelación (IP-5, IP-8 e IP-14) al igual que la situación (IP-7, IP-9 e IP-10) en aspectos tales como lo contable (IP-5 e IP-14), económico (IP-7, IP-8 e IP-14), financiero (IP-7, IP-9, IP-10 e IP-14), procesos empresariales (IP-1), información (IP-13) y otros (IP-14). Estos aspectos analíticos pueden ser observados en el Gráfico 20.

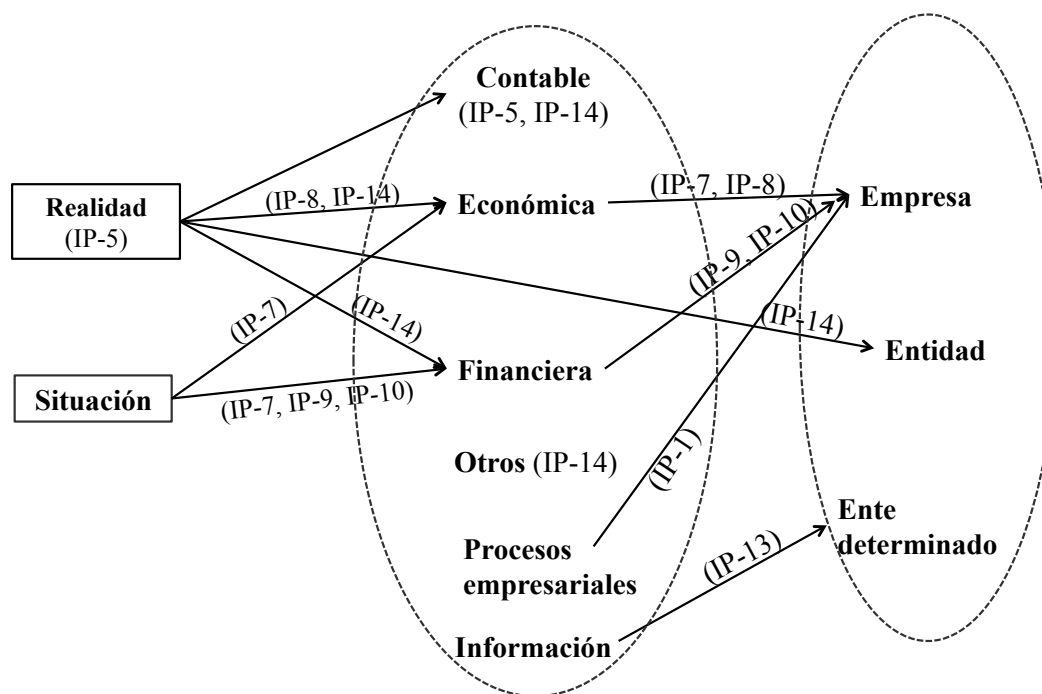


Gráfico 20. Análisis fundamentos ontológicos-Significados del término “modelo contable” (Practicantes). Elaborado por el autor con base en la Matriz 18 y los planteamientos de Ferry (1997).

El Análisis de las creencias en la dimensión conceptual, epistemológica y ontológica a partir del discurso conformado por la opinión de los informantes practicantes (IP) que respondieron el segundo ítem (¿Cuál es la relación entre modelo contable y realidad?) de la primera encuesta referida, se presenta en la Matriz 19, donde se resaltan con negrilla los aspectos que se consideran fundamentales en esta aproximación al discurso de los practicantes conservando su identidad y asignándole un código.

La relación entre modelo contable y realidad que plantean estos informantes, permite reconocer la existencia de elementos conceptuales expresados por todos ellos en lo conceptual (excepto IP-10 e IP-11), epistemológico (excepto IP-8) y ontológico (excepto IP-3, IP-4 e IP-6); estos aspectos se detallan a continuación y pueden ser corroborados en la Matriz 19.

Matriz 19. Análisis CEO-Relación “modelo contable” y “realidad” (Practicantes-Encuesta 1-Punto 2)

Informante	Conceptual	Epistemológico	Ontológico
Profesional 1 (IP-1)	Debe recoger la información real , desde un punto de vista conservador y respaldado en hechos Medibles	Recoger la información real, desde un punto de vista conservador y respaldado en hechos medibles	Hechos medibles
Profesional 2 (IP-2)	- Sugerencias planteadas como propuestas - La realidad lo toma como referente	Posibilidad de aplicación a criterio propio	La realidad
Profesional 3 (IP-3)	Reflejar una visión , donde la mayoría de los seres humanos coinciden generalmente en ajustarse dentro de los parámetros concebidos con una finalidad general o particular	- Reflejar una visión , donde la mayoría de los seres humanos coinciden - Ajustarse dentro de los parámetros concebidos - Finalidad general o particular	
Profesional 4 (IP-4)	El modelo contable (...) en términos de distancia es bastante grande por la limitación de este al momento de actuar	Distancia es bastante grande por la limitación de este al momento de actuar	
Profesional 5 (IP-5)	- El modelo permite simular - La contabilidad debe informar la realidad de manera confiable, fidedigna y razonable (no exacta)	- El modelo permite simular - Si (...) es preciso y/o confiable , entonces se acercaría la simulación mucho a la realidad - Informar la realidad de manera confiable, fidedigna y razonable (no exacta)	La realidad de un evento dado, de una situación dada
Profesional 6 (IP-6)	- Deben cumplirse en toda organización, empresa u organismo del estado - Debe aplicarse simultáneamente	Debe aplicarse simultáneamente	
Profesional 7 (IP-7)	Entre los cuales se encuentran el balance general y el estado de	Permite conocer	La operatividad de la empresa en un periodo

Matriz 19 (Contin.)

	resultados		contable y para un momento específico
Profesional 8 (IP-8)	Permite ver		La situación financiera en un momento determinado
Profesional 9 (IP-9)	Si los estados muestran cifras verdaderas la realidad (...) se muestra en los reportes contables	Muestran cifras verdaderas la realidad(...) se muestra en los reportes contables	La realidad de la Empresa
Profesional 10 (IP-10)		Nos permite analizar la situación	La situación contable financiera en un momento determinado
Profesional 11 (IP-11)		- Cada modelo contable variara y dependera de la corriente filosofica de aproximación a la realidad (la epistemología en cuestión). Es decir, desde una corriente filosofica en que para la relación del par sujeto-objeto - El objeto existe con independencia del sujeto	- La realidad - El objeto existe con independencia del sujeto, hasta otro, en el extremo opuesto, en que el objeto no existe sin la presencia del sujeto
Profesional 12 (IP-12)	El modelo contable está estructurado (...). De esta forma, la realidad impone adecuaciones o ajustes , a veces sustanciales, al modelo.	Esta situación de ajustes va produciendo, a la larga, la concepción de nuevos modelos	- Considerando una serie de variables o condiciones que no necesariamente se producen en las organizaciones que lo utilizan - La realidad
Profesional 13 (IP-13)	Permite dar información mediante los estados financieros	Dar información	Financieros

Matriz 19 (Contin.)

Profesional 14 (IP-14)	- Una apreciación - Una interpretación - Una abstracción (...)	- Apreciación - Interpretación - Abstracción (...)	La realidad que, en el caso particular de la Contabilidad, esa realidad está ligada a la entidad
---------------------------	---	---	--

Fuente: Elaboración propia a partir de la Encuesta aplicada a Informantes

En la dimensión conceptual, la motivación a establecer una relación modelo contable-realidad permite plantear que para los informantes el concepto de modelo está asociado con tres niveles de significado a saber: un nivel básico como “estados financieros” donde se alude el balance general y el estado de resultados (IP-7); un nivel de “sugerencias planteadas como propuestas” (IP-2) y un nivel superior de referentes mentales donde aparecen significados tales como una abstracción, una interpretación y una apreciación (IP-13), su carácter de “referente” de la realidad (IP-2) y su condición de “estructurado” (IP-12). Estos elementos analíticos son representados en el Gráfico 21.

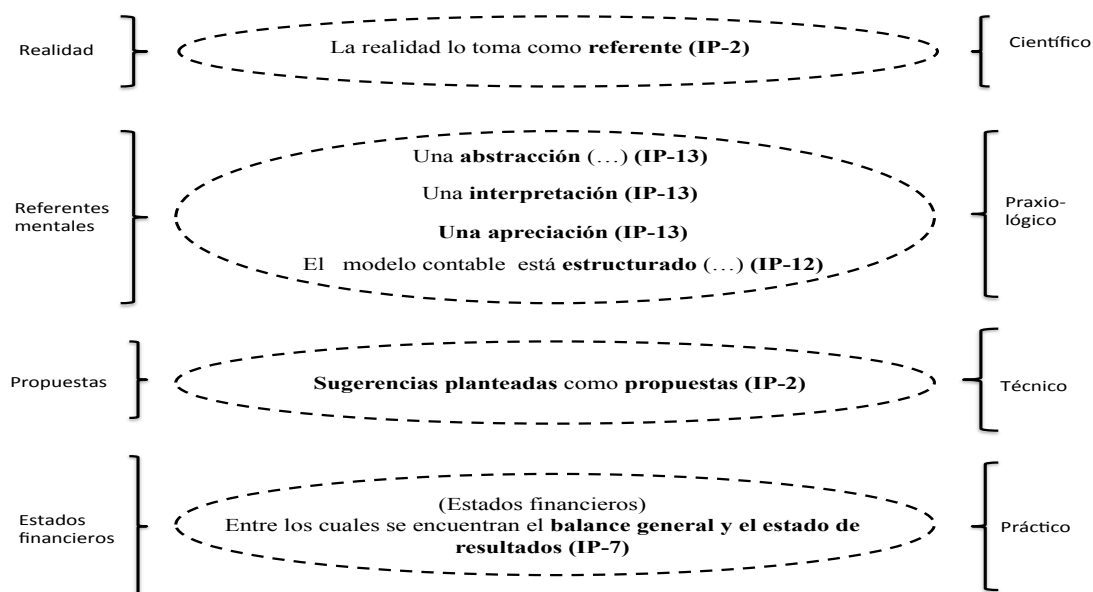


Gráfico 21. Análisis fundamentos conceptuales-Significados del término “modelo contable” (Practicantes). Elaborado por el autor con base en la Matriz 18 y los planteamientos de Ferry (1997).

En la dimensión conceptual, la motivación a establecer una relación modelo contable-realidad permite plantear que para los informantes la modelación como proceso está asociada a unas condiciones del modelo y a su utilidad, las cuales pueden ser contrastadas en el Gráfico 22.

En cuanto a las condiciones partiendo de lo simple a lo complejo, se denota que existen tres niveles que relacionan la modelación con la información (la contabilidad debe informar en IP-5 y debe recoger información real en IP-1), aspectos a considerar (aplicación simultánea en IP-6, cumplirse en toda la organización en IP-4, precisión y confiabilidad en IP-5) y características del modelo (ajustabilidad del modelo en IP-12, variabilidad y dependencia del modelo en IP-1).

En referencia a la utilidad, el modelo presenta tres niveles: información (mostrar “cifras verdaderas” y “realidad” mediante reportes contables en IP-9 y “dar información mediante estados financieros” en IP-13), operación (ajustarse dentro de parámetros a una finalidad en IP-3 y permitir analizar la situación contable en IP-9) y visión (“simular” en IP-5, “ver” en IP-8, “conocer” en IP-7 y “reflejar una visión” en IP-3).

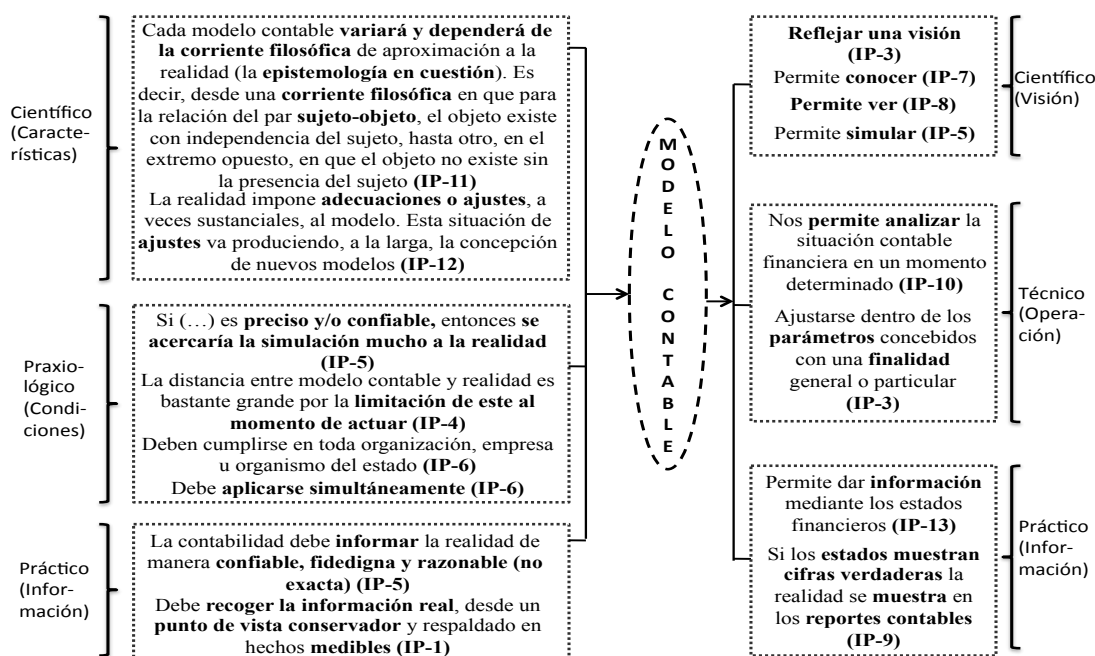


Gráfico 22. Análisis de fundamentos epistemológicos-Relación “modelo contable” y realidad (Practicantes). Elaborado por el autor con base en la Matriz 19 y los planteamientos de Ferry (1997).

En cuanto a la dimensión ontológica la motivación a establecer una relación modelo contable-realidad permite plantear que para los informantes el objeto de modelación contable principal es la realidad (IP-2, IP-11 e IP-12) y la situación en un momento determinado (IP-8 e IP-10) en aspectos relativos a la empresa (IP-9) y la entidad 8IP-14) en asuntos contables (IP-10) y financieros (IP-8 e IP-10).

Otros aspectos que son objeto de modelación contable son “un evento dado, de una situación dada” (IP-1), “una serie de variables o condiciones que se producen” no necesariamente en las organizaciones (IP-12), la operatividad en un período contable de una empresa (IP-7) y los hechos medibles (IP-1). Estos aspectos están representados en el gráfico 23.

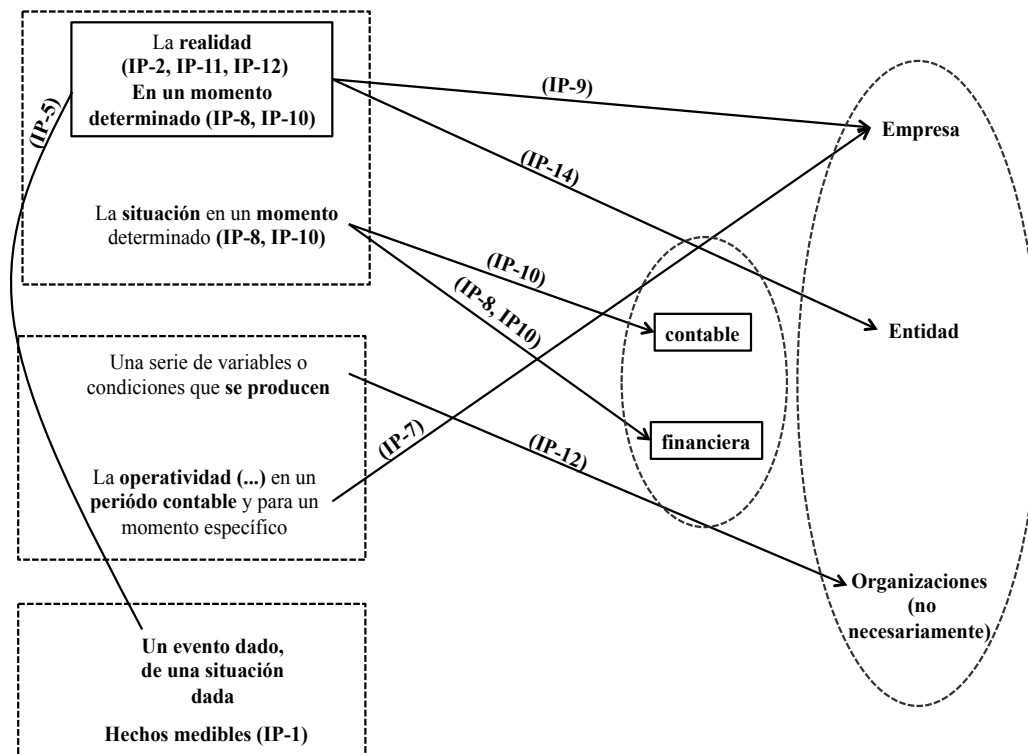


Gráfico 23. Análisis fundamentos ontológicos-Relación “modelo contable” y realidad (Practicantes). Elaborado por el autor con base en la Matriz 19 y los planteamientos de Ferry (1997).

Capítulo V

LAS CONSECUENCIAS DEL DISCURSO SOBRE MODELO CONTABLE

Las creencias son fundamentales para la comprensión de la cognición compartida por parte de los miembros de un grupo. Desde el enfoque crítico de van Dijk (1998 y 2009) las creencias generan consecuencias y en ellas se encuentran implícitas intenciones de quienes las comparten en diversos actos ilocutivos como el discurso y la interacción. Las creencias como sistemas se asimilan a ideología en relación con sus consecuencias pues definen las ideas que dan forma al mundo; para van Dijk (2006, pág. 21) la ideología es un “sistema de creencias cognitivas fundamentales” de índole social.

El uso del término “modelo” por parte de la comunidad contable hace parte del léxico a través del cual se desarrollan los procesos de generación y comunicación del conocimiento; como componente del vocabulario utilizado en textos escritos y orales, la disciplina contable ha utilizado dicho término orientándolo hacia diversos horizontes de sentido o significados que permite connotar una variedad de usos.

El término de modelo como componente del lenguaje contable, se ha utilizado refiriendo diversos aspectos de la realidad así como la posibilidad de definir ésta en función de lo modelado. Es esta correlación entre realidad-modelación, lo que brinda la posibilidad de suponer que con su incorporación al léxico de la comunidad contable no sólo configura un discurso, como acción social, sino cambios en la interpretación de la realidad, en los procesos de comprensión de ésta así como en la comunicación de la comunidad contable en sus diversos ámbitos.

Al incorporar diversos significados del término “modelo contable” éste se constituye en un concepto que va adquiriendo precisiones semánticas (implícitas y explícitas) y, en ese contexto, el discurso que en torno a él se construye se enriquece con los diversos enfoques y creencias de la comunidad contable que lo comparte en sus actividades cotidianas. Las creencias además de enriquecer los discursos, van

trayendo consecuencias en la comunidad contable en aspectos relativos a la investigación contable, la práctica profesional, la formación contable, la regulación contable y los vínculos del saber contable con los usuarios del portafolio de servicios contables profesionales, entre otros.

Partiendo de estos preceptos es posible enunciar que el uso del término “modelo contable” no es nimio dadas las consecuencias notadas, y que su uso debería contener elementos enriquecedores y de porte conceptual para asegurar o procurar unos efectos o consecuencias favorables para la disciplina y el pensamiento contable en los aspectos señalados. La nimiedad referida significa que el uso del término “modelo contable” contiene connotaciones que comprometen, en sus consecuencias, los diversos escenarios del mundo contable (formación, práctica, investigación). El llamado a un uso racional del término se sustenta en que cualquier significado que la comunidad contable asuma de manera consensuada podría derivar en decisiones que modificarán los diversos ámbitos del mundo contable.

Para van Dijk las consecuencias de las creencias subyacentes en los discursos, podrían ser equiparadas con las consecuencias de asumir las ideologías como formas de concebir el mundo, este autor manifiesta que “dichas teorías cognitivas de las creencias son tan necesarias para una teoría de la ideología como las teorías del poder, grupo o clase en los enfoques más tradicionales de la ideología” (1998, 36). Por lo que podría asumirse que muchas de las consecuencias de las creencias podrían ser ubicadas en el contexto de las ideologías que impactan en el pensamiento y la acción de los seres humanos.

Las creencias compartidas presentes en el discurso sobre modelo contable, en su uso cotidiano por parte de académicos, practicantes y reguladores tienen consecuencias en las diversas esferas de las ciencias contables, razón por la cual es válido sugerir que se constituyan en objeto de vigilancia epistémica por parte de la comunidad contable nacional e internacional. Muchos de estas connotaciones han sido propuestas con intereses muy marcados de orientación profesional y al ser usadas comprometen el devenir contable.

En términos generales las creencias compartidas en torno al discurso sobre modelo contable pueden ser abstraídas por deducción desde los enfoques positivista y postpositivista (interpretativos y críticos) para cada una de las dimensiones de análisis asumidas en este estudio (conceptual, epistemológica y ontológica). Se parte de una concepción general de lo que desde cada enfoque se entiende por los tres aspectos referidos en cada dimensiones, vale decir, los significados generales dados a los vocablos “modelo”, “modelar” y “objeto de modelación” para luego aplicarlo específicamente al campo contable; sobre estas creencias se analizarán posteriormente las consecuencias.

El discurso sobre modelo contable desde las tres dimensiones de análisis arroja diversas concepciones de lo que es modelo, modelar y lo modelado desde el campo de conocimiento contable. En la Matriz 20 se relacionarán estas creencias desde los dos enfoques referidos (positivismo y post-positivismo) en respuesta a cada uno de los elementos abordados desde cada dimensión de análisis; en la primera columna de esta Matriz 20 se relacionan las creencias para cada dimensión (en general), en la segunda columna el significado con base en una deducción al campo contable desde el enfoque positivista y en la tercera desde el enfoque postpositivista.

Matriz 20

Creencias generales sobre modelo contable-análisis deductivo

Enfoque de pensamiento	Positivismo	Post-positivismo
Dimensión / Creencia		
Conceptual Modelar es representar. Representar puede ser reflejar o construir ¿Qué es un modelo contable?	Un modelo contable es un reflejo de la realidad objetiva en el cerebro del individuo; la realidad se proyecta en el cerebro del individuo y de allí se extrae el modelo resultante similar a la realidad	Un modelo contable es una construcción que realizan los individuos y que nunca es una reproducción de la realidad pues el modelo siempre será una interpretación subjetiva del mundo
Epistemológico Modelar es conocer. ¿Qué es modelar? ¿Qué es conocer?	Modelar es reflejar la realidad, por tanto lo que se modela es conocimiento objetivo de la realidad (hechos y causas) mediante la experimentación	Modelar es construir subjetivamente la realidad; dicha construcción depende de quien modela, es decir de su forma de interpretar el mundo

Matriz 20 (Cont.)

Ontológico	Contablemente se modela la realidad tal cual es, con sus elementos, características, relaciones, los hechos, sus causas y sus efectos	Contablemente se modela una realidad subjetiva que es una aproximación a la idea o interpretación que el modelador tiene del mundo
La contabilidad modela diversos aspectos. ¿Qué se modela contablemente?		

Fuente: Elaboración propia a partir del análisis realizado

Promover el uso consciente y riguroso de los diversos términos utilizados, entre ellos el de “modelo”, así como conocer las posibles consecuencias que se derivan de su uso en las diversas esferas del saber (formación, ejercicio e investigación), es una posibilidad que podría coadyuvar al desarrollo de la ciencia, a mejorar la difusión del pensamiento y a una mejor comprensión de la realidad en los aspectos que de ésta se connotan como importantes para su representación.

A continuación se esbozarán las diversas consecuencias del discurso sobre modelo contable esgrimido por la comunidad contable; estas serán relacionadas desde cuatro horizontes de análisis: uno desde las consecuencias teniendo en cuenta el pensamiento positivista y las corrientes que surgen después de este pensamiento hegemónico entre las formas de pensar de la humanidad, denominadas postpositivistas (tales como la interpretativa y la corriente crítica), horizonte que se sintetiza en la Matriz 21, otro horizonte es el abordaje desde las consecuencias en los diversos escenarios contables (la educación, la práctica y la investigación) desde el positivismo y el postpositivismo presentados, lo cual se sintetiza en la Matriz 22, un horizonte más se presenta desde los niveles de teorización de Ferry (1997) y se sintetiza en la Matriz 23, y un cuarto más desde la técnica del *focus group* o grupo focalizado de expertos, donde se enuncian los aspectos más relevantes que pueden identificarse como consecuencias del discurso sobre modelo contable.

El primer horizonte de análisis se presenta desde las consecuencias de las creencias sobre modelo presentes en el discurso contable; a continuación se identificarán desde cada una de las dimensiones de análisis (conceptual,

epistemológica u ontológica) y de la orientación en el pensamiento, bien sea de corte positivo o postpositivo.

Desde la dimensión conceptual, si bien un modelo contable es una representación de la realidad, realizada desde la disciplina contable, que da cuenta de un referente modelado, la consecuencia es diferente bien se trate de una perspectiva positivista como forma de pensamiento o si se asumen enfoques postpositivistas (hermenéuticos, interpretativos y crítico-sociales, entre otros), pues desde el primero se concibe el modelo como una representación que refleja el mundo real a la manera de un espejo o un dispositivo fotográfico y que, por tanto, guarda con él relaciones de concordancia o coherencia en sus elementos y atributos modelados o reflejados en el modelo; mientras tanto en los enfoques denominados postpositivistas, el modelo es una construcción consensuada de la realidad, por medio del lenguaje compartido de una comunidad.

Las principales consecuencias, desde la postura del investigador, que se derivan de estos dos enfoques en los escenarios de la formación, la práctica y la investigación contable se relacionan a continuación y se resumen en la Matriz de análisis 21.

La primera dimensión de análisis de consecuencias es la conceptual, parte de los conceptos que se asocian al vocablo “modelo contable” y en ella se encuentran las siguientes consecuencias en los escenarios de la formación, la profesión y la investigación contables (Ver: Matriz 21):

- a) Al conceptualizar el modelo contable como un reflejo del mundo material o mental emerge la coherencia del modelo con lo modelado, como un elemento esencial que permite operar, sin asomo de distorsiones, el proceso que convierte el dato en información. El modelo evidentemente captura o refleja los hechos contables y, en ese contexto, la educación contable como proceso formativo, se orientará a identificar, reconocer, medir y revelar el hecho contable, siendo el sistema contable y el proceso

de información contable los principales objetos de formación de los futuros contadores.

Desde los enfoques postpositivistas, el modelo contable es más una construcción del mundo mediada por el lenguaje y la interpretación. El modelo es una construcción de la realidad entre diversos actores y desde ese ámbito, la educación contable se orientará a desarrollar habilidades para interpretar, construir o transformar la realidad.

Para el escenario de la educación, asumir el término “modelo contable” tiene una consecuencia en quienes componen la comunidad académica en aspectos tales como los propósitos de formación, los objetos de formación, así como en los procesos y las actividades que se desarrollan. Estas consecuencias se connotan, desde uno de los enfoques mencionados, en la orientación a formar personas capaces de representar la realidad (los hechos) en la información contable o, desde el otro enfoque, a “construir” la realidad (interpretaciones) sobre la base de unos preceptos; desde uno de estos dos caminos se planearán las actividades de formación contable y ello conllevará la definición de los propósitos bien a formar personas que elaboren información contable (estados e informes) o que construyan realidad.

- b) Desde la concepción de modelo como reflejo del mundo real, emerge la utilidad de éste en función de captar la realidad “tal cual es” de acuerdo a unos patrones que orientan el proceso de convertir el dato en información. En un contexto en el que el modelo es un “reflejo”, la función contable estará definida como la identificación, reconocimiento, medición y revelación del hecho contable; la práctica contable, entonces, se orientará a la elaboración de la realidad contable a partir de la operación del sistema contable mediante el procesamiento de los datos que dan cuenta de los hechos para convertirlos en información útil para diversos fines (toma de decisiones, planeación y control, entre otros).

Desde los enfoques postpositivistas la construcción de modelos contables es subjetiva y depende de los marcos de referencia y criterios que delinéen este proceso cognitivo. Al ser el modelo contable una construcción de la realidad por parte de diversos actores, la práctica contable es un ejercicio constructivo de procesos de comunicación con los usuarios de los servicios contables profesionales entre los que se podrían mencionar las actividades de información, planeación, análisis y control.

Para el escenario de la práctica contable el asumir el modelo contable desde alguno de los anteriores enfoques tiene consecuencias que definen el quehacer profesional en cuanto a su fundamentación, su énfasis y sus productos finales. Estas consecuencias se orientarán bien a desarrollar una práctica contable orientada hacia los sistemas que produzcan imágenes aproximadas del mundo real de las organizaciones en sus cuentas, o bien una práctica orientada a la producción de conocimiento sobre las diversas áreas, segmentos y realidades de una organización desde las diversas ramas contables (financiera, de gestión y social, entre otras).

- c) La concepción de modelo como reflejo de la realidad se enlaza, necesariamente, con la fidelidad, un aspecto esencial que orienta la creación de conocimiento o información contable mediante el proceso riguroso de convertir los datos en aspectos más cognoscibles y comprensibles. En un contexto en el que un modelo es una réplica que refleja la realidad, la práctica investigativa está determinada por la evaluación de la capacidad representativa (fidelidad) y el diseño de los modelos contables con los que se identifiquen las cuentas que corresponden fielmente a los hechos contables.

Desde un enfoque postpositivista el modelo contable emerge de la subjetividad como una construcción compartida por diversos individuos, como una representación mental y social. Si un modelo contable es concebido como una construcción, la práctica investigativa se inclina hacia el análisis de los diversos discursos que contienen o que aluden los

diversos modelos contables al igual que las diversas construcciones de la realidad.

Asumir una postura determinada, bien positivista o postpositivista, en el escenario de la investigación contable permite abstraer unas consecuencias en la forma en que se construye el problema, los referentes teóricos, la metodología utilizada y los productos obtenidos. Estas consecuencias derivan en la escogencia de problemas de investigación con atributos medibles cuantitativamente, con referentes causales, aplicando la metodología de las ciencias naturales para obtener condiciones sobre datos corroborados con altos grados de validéz y confiabilidad o, como alternativa a lo anterior, la elección de problemas de investigación de corte cualitativo, con referentes multidimensionales, aplicando metodologías de corte subjetivo para obtener análisis e interpretaciones que se comparten en comunidad.

Desde la dimensión epistemológica, en la cual se tipifican las conceptualizaciones sobre lo que se concibe por modelación contable se relacionan las siguientes consecuencias en los escenarios de la educación, la práctica y la investigación contable (Ver Matriz 21):

- a) Al conceptualizar la modelación contable o los procesos de modelar en contabilidad como la función de reflejar la realidad contable, se supone que hay un procedimiento mediante el cual la realidad se “imprime” en la información contable y emerge el modelo contable con unas variables que guardan correspondencia con la realidad. Dado que modelar es reflejar materialmente las características o atributos del mundo real, la educación contable, como proceso mediante el cual se forman los futuros Contadores, se orienta por la idea de que es necesario enseñar una serie de patrones que hacen posible reflejar la realidad de las organizaciones.

Desde los enfoques postpositivistas la modelación contable es un proceso constructivo mediado por la interpretación y el uso del lenguaje. Si

modelar es construir realidades, la formación contable se orienta hacia la enseñanza de los fundamentos de modelación y de las construcciones o realidades subjetivas compartidas por la comunidad académica.

Para el escenario de la formación contable, darle significado al proceso de modelación contable en un entorno cognitivo, tiene consecuencias en los procesos de formación y el desarrollo de habilidades o de las competencias relacionadas con el pensamiento. Estas consecuencias derivan en procesos de formación contable en los cuales se enfatizará en adiestrar en los procesos de reconocimiento y valoración de las variables del modelo o, en caso contrario, en el desarrollo de habilidades o competencias para construir subjetivamente las realidades que serán consensuadas por los miembros de la comunidad académica.

- b) Al suponer la modelación contable como un proceso mediante el cual se refleja la realidad, se asume que éste permite obtener conocimiento objetivo, verificable y contrastable del mundo real. En un contexto donde la producción de imágenes objetivas es prioridad, la práctica contable profesional centra sus esfuerzos en reflejar los hechos en la información contable siguiendo unas pautas profesionales que deben ser aplicadas para tal fin.

Desde los enfoques postpositivistas, la modelación contable permite construir imágenes diversas con las que interpretan y representan realidades subjetivas diversas. De allí que la práctica contable se oriente a construir la realidad desde las diversas subjetividades e intereses de quien pretende modelar, interpretar e informar.

En el escenario de la práctica contable, concebir la modelación contable desde uno u otro enfoque tiene consecuencias en la forma en que se practica la profesión contable y los productos que de ésta se derivan. Las consecuencias observadas connotan una práctica contable orientada a confeccionar la información contable que revele con fidelidad la realidad

bajo unos parámetros contra una orientada a construir la realidad desde la subjetividad de quien lo hace orientado por unos intereses.

- c) Desde la concepción de modelación como proceso que permite reflejar la realidad, surge el rigor en el diseño de los modelos para garantizar su coherencia con el mundo real reflejado. En este contexto de coherencia entre el modelo y la realidad reflejada en él, la investigación contable es un proceso que garantiza un acercamiento del sujeto al objeto real de manera objetiva, precisa y medible.

Desde los enfoques postpositivistas, los procesos de modelación contable se orientan y permiten la construcción de realidades desde la perspectiva del sujeto, sus marcos de referencia e intereses, por tanto la investigación contable se asume y desarrolla como un proceso de construcción de realidades subjetivas, es decir, realidades creadas por quien modela.

En el ámbito de la investigación contable es posible optar por un significado de la modelación como proceso reflejo desde una orientación objetiva o constructiva desde una orientación subjetiva lo cual tiene consecuencias en aspectos tales como la escogencia de enfoque, el planteamiento de los problemas y la obtención de productos que se derivan de los proyectos de investigación y sus ejecuciones. Las consecuencias que se evidencian son, de un lado, el enfoque cuantitativo, los problemas relacionados con el diseño y aplicación del método científico basado en la contrastación empírica y la corroboración de hipótesis, y, de otro lado, el enfoque cualitativo, los problemas de comprensión del discurso, así como la transformación de la realidad.

Desde la dimensión ontológica se analizan los objetos de modelación contable; a continuación se enuncian las diversas consecuencias en los escenarios de la educación, la práctica y la investigación contable (Ver Matriz 21):

- a) Al plantear que contablemente la realidad “tal cual es” es objeto de modelación, emerge la objetividad como condición esencial para el

desarrollo de este proceso cognitivo de modelar, lo cual indica que lo que se diga del objeto no está imbuido ni influido por las creencias e intereses del sujeto que capta la realidad objetivada. Bajo este enfoque, los hechos contables son el objeto del proceso de modelación contable y son los estados financieros, los mensajes que permiten reconocerlos, medirlos e informarlos contablemente; por tanto, la educación contable se centrará en las cuentas (su registro) representativas de los hechos contables.

Desde los enfoques postpositivistas la reflexión referente a los modelos contables gira en torno los procesos de comprensión y representación de la realidad; las construcciones son modelos que obran como realidades en si mismas. Si los modelos son realidades que se construyen, la educación contable se centra en los procesos de construcción de la realidad subjetiva y en la realidad construida de esta manera.

En el escenario de la formación, la escogencia de diversos objetos de modelación contable desde las alternativas positivista o postpositivista, tiene consecuencias en los fundamentos, en el proceso contable y en las propuestas de formación contable. Estas consecuencias se identifican con la enseñanza de teorías de la medición, así como de patrones de actuación profesional, de pautas para el reconocimiento y revelación de hechos; adicionalmente, la formación en las cuentas que permiten el reconocimiento de los hechos contables, desde el enfoque objetivista. De otra parte, estas consecuencias se identifican con la formación para el análisis, la comprensión y la transformación de la realidad centrándose precisamente en el carácter subjetivo e interpretativo de ésta.

- b) Desde la concepción de los hechos como objeto de modelación contable se supone que éstos son representativos de la realidad financiera y económica de una organización. En un contexto donde los hechos financieros y económicos son objeto de modelación contable la práctica contable se centra en dos aspectos: la medición del hecho contable y la aplicación de

criterios para identificar, reconocer, medir, revelar e informar la realidad de las organizaciones.

Desde la concepción postpositivista, las imágenes que se construyen subjetivamente son la realidad que el modelador crea según sus intereses y marcos de referencia. Como consecuencia, la práctica contable se refiere al análisis, interpretación y construcción de la realidad mediante unos criterios que refieren los intereses y subjetividades de quienes elaboran la información o ejercen el control.

En el escenario de la práctica contable, concebir los objetos de modelación contable desde una óptica objetiva (como hechos) o subjetiva (como interpretaciones) tiene consecuencias en sus fundamentos, en el énfasis del proceso y en los productos finales. Estas consecuencias se presentan en un plano de posibilidades que van desde una práctica centrada en el proceso de reconocimiento, medición e información contable hasta una práctica identificada con la transformación y construcción de la realidad de las organizaciones desde toda su complejidad.

- c) Al plantear que los hechos son el objeto de modelación contable, surge la necesidad de reflejar la realidad para describirla e, incluso, explicarla y predecirla. Bajo este precepto la investigación se centra en los hechos reales y su correlación con la situación y los resultados financieros y económicos de la organización; de igual manera, se tomarán por objeto de investigación, los criterios o patrones para realizar las mediciones de los hechos.

Desde el enfoque postpositivista se construye la realidad desde una perspectiva subjetiva y se comparte socialmente por parte de diversos individuos. En un contexto de subjetividad mediada por el lenguaje, la práctica investigativa analiza las construcciones realizadas por personas y grupos sociales desde las subjetividades compartidas.

En el escenario de la investigación contable, una postura positivista o postpositivista también tiene unas consecuencias diferentes dado que los

objetos de investigación demarcan el planteamiento de problemas, la elección de teorías y la escogencia de metodologías. Estas consecuencias se caracterizan por el planteamiento de problemas contentivos de variables medibles, regularmente verificables empíricamente, la selección de teorías objetivistas y la escogencia de metodologías cuantitativistas o, como alternativa, la formulación de problemas con dimensiones subjetivas, la selección de teorías para comprender-transformar la realidad, así como la construcción y uso de metodologías cualitativas coherentes con la intencionalidad de estas teorías.

Estos aspectos denotados anteriormente que son impactados por las mencionadas creencias sobre modelo contable, es decir como objeto de las consecuencias en las diversas dimensiones de análisis (conceptual, epistemológica y ontológica) desde los enfoques positivista y postpositivista para los tres escenarios contables (formación, profesión e investigación) se sintetizan a continuación en la Matriz de análisis 21.

Matriz 21

Consecuencias de las creencias sobre modelo contable en los escenarios desde dimensiones de análisis-enfoques

Consecuencias Dimensión-Significado	Desde el positivismo	Desde el post-positivismo
Conceptual	La formación contable se fundamenta en el concepto de hecho contable que como expresión de realidad, se revela en la información. El objeto de formación es el proceso contable que convierte el dato en información.	La formación contable se centra en la idea de que la realidad son construcciones de los seres humanos y en esa medida enseña el proceso de interpretación y desarrolla habilidades para construir la realidad.
Modelar es representar. Representar puede ser reflejar o construir ¿Qué es un modelo contable?	La práctica contable se orienta a elaborar réplicas del mundo contable a partir de hechos que se procesan y se convierten en información. La investigación se destina a evaluar y diseñar modelos	La práctica contable se orienta a aplicar criterios con los que se construye realidad dependiendo del marco de referencia utilizado. La investigación se destina a

Matriz 21 (Cont.)

	contables que reflejen y permitan reflejar la realidad en una serie de cuentas.	analizar los diversos discursos contentivos de los modelos contables así como las diversas construcciones de la realidad.
Epistemológico	La formación se centra en la idea de que es necesario enseñar los patrones para reflejar la realidad.	La formación contable se orienta a enseñar las diversas construcciones o realidades subjetivas.
Modelar es conocer. ¿Qué es modelar? ¿Qué es conocer?	La práctica contable centra sus esfuerzos en reflejar los hechos en la información aplicando unas pautas profesionales.	La práctica contable se centra en construir la realidad desde las subjetividades e intereses de quien lo hace.
	La investigación es un proceso que permite un acercamiento a lo real de manera objetiva.	La investigación es un proceso de construcción de realidades subjetivas.
Ontológico	La formación precisa los hechos objeto de conocimiento.	La formación se centra en los procesos de construcción de la realidad subjetiva.
La contabilidad modela diversos aspectos. ¿Qué se modela contablemente?	La práctica contable se refiere a la medición de los hechos que deben ser representados (identificados, revelados e informados).	La práctica contable se refiere a la construcción de la realidad desde los intereses y subjetividades de quien informa.
	La investigación se centra en los hechos y su correlación con la situación y resultados de la organización.	La investigación analiza las construcciones realizadas desde las subjetividades compartidas.

Fuente: Elaboración propia a partir del análisis del análisis deductivo

Es necesario resaltar que el conocimiento de las consecuencias puede permitir reorientar las acciones que desde las Universidades e instituciones universitarias, los gremios y espacios de práctica contable, los centros y grupos de investigación, se dispongan a desarrollar en el campo contable. Tal conocimiento puede permitir que la planeación de resultados y actividades en las instituciones responsables en cada uno de los escenarios, prevean los impactos y tomen las decisiones convenientes con

respecto a los posibles cambios necesarios para mejorar los procesos de construcción de pensamiento contable.

El segundo horizonte de análisis se presenta desde las consecuencias de las creencias sobre modelo presentes en el discurso contable desde los enfoques (positivista y postpositivista). A continuación, en la Matriz 22, se relacionan las diversas consecuencias que tienen las creencias presentes en el discurso sobre modelo contable compartidas por académicos, practicantes y reguladores en el ámbito contable, en los aspectos más relevantes de los tres escenarios analizados (formación, profesión e investigación). Estas consecuencias se relacionarán a continuación desde cada uno de los escenarios y sus aspectos más relevantes en los que recaen dichas consecuencias.

El primer escenario que impactan estas consecuencias es el formativo, en el cual se desarrollan las labores educativas contables y son impactados aspectos tales como los propósitos de formación, el énfasis formativo y el desarrollo del proceso formativo. Las consecuencias en cada uno de estos aspectos relevantes, son las siguientes (Ver Matriz 22):

- a) En cuanto a los “propósitos de formación” estos se orientarán bien a formar un profesional con competencias y logros en materia de análisis descriptivo, explicativo y predictivo con base en mediciones, como consecuencia desde el enfoque positivista, o un profesional formado integralmente con capacidad de análisis y consciente de su entorno económico y social, como consecuencia del enfoque postpositivista.
- b) En referencia al “énfasis formativo” los dos enfoques se manifiestan como consecuencias dado que si se opta por el positivista la formación hará énfasis en el hacer para reconocer, medir e informar los hechos contables, en cambio si el enfoque es postpositivista la orientación será en el saber y en el análisis para construir señales de las organizaciones y comprender los discursos que en estas se emiten en torno a su cultura.
- c) En referencia al aspecto denominado “proceso formativo” las consecuencias derivadas de las creencias sobre modelo contable se

orientan, desde el enfoque positivista, a un proceso de formación unidireccional de profesor a estudiante, compartiendo unos conocimientos y desarrollando unas habilidades para aplicarlos y mediando procesos de rigurosa evaluación de los conocimientos adquiridos, mientras que desde un enfoque postpositivista el proceso se orienta a la interacción entre diversos agentes participantes construyendo conocimiento a partir de su inmersión en el mundo social.

El segundo escenario que impactan estas consecuencias es el de la práctica profesional, es decir el de la profesión contable o contaduría pública en su ejercicio en las diversas organizaciones en la cual son impactados aspectos tales como la “fundamentación científica”, el “énfasis del proceso” y los “productos finales”. Las consecuencias en cada uno de estos aspectos relevantes son (Ver Matriz 22):

- a) Haciendo referencia al aspecto denominado “fundamentación científica” el positivismo brinda como consecuencia de las creencias sobre modelos contables, el optar por las orientaciones derivadas del objetivismo, el pragmatismo, el empirismo y el utilitarismo, en tanto que desde los enfoques postpositivistas se opta por el subjetivismo, el racionalismo y el construccionismo como alternativas de pensamiento en sus aspectos esenciales.
- b) En cuanto al aspecto denominado “énfasis del proceso” las opciones consecuentes que se presentan son la medición y la información, desde el enfoque positivista, así como el análisis y el control, desde los enfoques postpositivistas.
- c) En referencia a los “productos finales” las consecuencias de las creencias sobre modelo contable derivan en el énfasis en la información contable (Estados e informes financieros y no financieros) o en el análisis contable, la valoración, la evaluación y el control, bien se trate del enfoque positivista o postpositivista, respectivamente.

El tercer escenario que impactan estas consecuencias es el de la investigación contable, es decir, el del desarrollo del conocimiento (teórico y aplicado) contable que permite interpretar e intervenir la realidad; los aspectos de este escenario del saber contable, que son impactados por las consecuencias, son la escogencia de los “problemas de investigación”, la selección de los “referentes teóricos” que sustentan la investigación, la construcción del “enfoque metodológico” y la obtención de los “productos finales”. Las consecuencias que impactan estos aspectos relevantes se enuncian a continuación (Ver Matriz 22):

- a) En cuanto a los “problemas de investigación” las consecuencias de los enfoques positivistas conllevan la escogencia de problemas con variables medibles, cuantitativas y verificables, en tanto que desde el postpositivismo se elegirán problemas con dimensiones cualitativas y necesidades de comprensión de las subjetividades inmersas en estos.
- b) Las consecuencias en torno a los “referentes teóricos” es que cuando se asumen creencias ubicadas en el enfoque positivista al plantear y desarrollar la investigación se utilizarán referentes descriptivos de la realidad investigada, mientras que si se utilizan los referentes postpositivistas se recurrirá a fuentes interpretativas y crítico-sociales así como marcos de referencia que se construyen sobre la marcha.
- c) La escogencia de métodos, técnicas y herramientas para la investigación también son impactadas por las creencias sobre modelo contable ya que si se opta por los enfoques positivistas se preferirán metodologías cuantitativas, pero si el enfoque es postpositivistas la escogencia se inclinará por metodologías de corte cualitativo y mixto.
- d) La obtención de los “productos finales” se verá marcada por la postura previa que se haya asumido en el planteamiento y desarrollo de la investigación; de esta manera, se enfatizará en resultados intelectuales relacionados con el análisis descriptivo, las explicaciones y el hallazgo de correlaciones entre variables del modelo cuantitativo y se propondrán

alternativas de intervención de la realidad en busca de mejoras, si el enfoque elegido es el positivismo; en tanto que se enfatizará en la interpretación y la comprensión de diversas situaciones problemáticas, brindando propuestas de solución a los problemas o situaciones problemáticas subyacentes.

Matriz 22

Consecuencias de las creencias sobre modelo contable desde los ámbitos-aspectos-enfoques

Escenario	Enfoque	Positivismo	Pospositivismo
Formación	Propósitos de formación	Logros en materia de análisis descriptivo, explicativo y predictivo con base en mediciones	Formación integral con base en un profesional analítico y consciente de su entorno
	Énfasis formativo	Orientación a labores del quehacer práctico para reconocer, medir e informar los hechos contables	Orientación al análisis para construir señales de las organizaciones y comprender los discursos
	Proceso formativo	Unidireccional de profesor a estudiante mediando evaluación de conocimientos adquiridos	Agentes participantes construyendo conocimiento a partir de su inmersión en el mundo social
Profesión	Fundamentación científica	Objetivismo, pragmatismo, empirismo y utilitarismo	Subjetivismo, racionalismo y construccionismo
	Énfasis del proceso	Medición e información	Análisis y control
	Productos finales	Información contable (Estados e informes financieros y no financieros)	Análisis contable, valoración, evaluación y control
Investigación	Problemas de investigación	Problemas con variables medibles, cuantitativas y verificables	Problemas con dimensiones cualitativas y comprensibles
	Referentes teóricos	Referentes descriptivos de la realidad investigada	Referentes interpretativos y crítico-sociales. Se construyen sobre la marcha.
	Enfoque metodológico	Cuantitativo	Cualitativo y mixtos
	Productos finales	Análisis descriptivos, explicaciones, correlaciones. Propuesta de alternativas de mejoramiento.	Interpretación y comprensión de situaciones problemáticas. Propuesta de alternativas de solución.

Fuente: Elaboración propia a partir de los análisis realizados

De esta matriz debe resaltarse que los escenarios contables (formación, profesión e investigación) pueden ser impactados en sus aspectos más relevantes por las creencias en que se desenvuelve el discurso sobre modelo contable, pues la escogencia de enfoques (positivista o postpositivista) sumergen al estudiante, profesor, contador practicante e investigador en un contexto en el cual sus pensamientos y labor adquieren sentido. Se destaca que existen consecuencias del discurso dependiendo de si el enfoque es positivista o postpositivista; los aspectos más comunes se centran en los horizontes (propósitos, fundamentos y referentes), las orientaciones (énfasis y enfoques) y operaciones (procesos y productos finales) y varían en sus valores asumidos pudiendo ser orientada al hacer o al saber, objetiva o subjetiva, cuantitativa o cualitativa, entre otras, dependiendo del enfoque asumido.

Como un tercer horizonte analítico de las consecuencias de las creencias compartidas en el discurso sobre modelo contable, a continuación se relacionan los diversos impactos que tienen las creencias presentes en el discurso sobre modelo contable (compartidas por académicos, practicantes y reguladores en el ámbito contable) en los diversos niveles de abstracción contable, vale decir, desde los cuatro niveles de teorización de Ferry (1997) denotados como lo científico, lo praxiológico, lo técnico y lo práctico, las cuales se presentan en los diversos escenarios (formación, práctica e investigación) de las ciencias contables.

A continuación se relacionarán estas consecuencias desde cada uno de los escenarios y desde cada uno de ellos, dichas consecuencias se identifican para cada uno de los niveles de teorización de Ferry (1997); estas consecuencias han sido sintetizadas en la Matriz 23.

En primera instancia, el escenario de la formación contable tiene una serie de impactos de las creencias sobre modelos contables, los cuales podrían ser identificados en los niveles científico, praxiológico, técnico y práctico que a continuación se relacionan (Ver Matriz 23):

- a) Desde el nivel científico, las consecuencias al asumir el enfoque positivista conllevan que se enseñe la teoría de los modelos (especialmente

los matemáticos) así como los modelos contables de un mundo existente, material y medible modelado por académicos, además implica que se desarrollan habilidades para reflejar lo real de manera coherente; asumiendo un enfoque postpositivista se enseñan las teorías que permiten interpretar y construir la realidad, al igual que se desarrollarán habilidades para interpretar y transformar la realidad.

- b) Las consecuencias de las creencias desde un nivel praxiológico desde el enfoque positivista, se identifican con la enseñanza de los modelos contables vigentes para diversos contextos y situaciones en aras de su aplicación y mejoramiento para la obtención de información contable; desde los enfoques post-positivistas en el proceso de formación se desarrollan habilidades para reflexionar en torno a la praxis de los modelos contables, los problemas que se derivan de ésta y la evaluación de los modelos aplicados en el mundo de las organizaciones.
- c) Desde el nivel técnico las consecuencias derivadas del enfoque positivo radican en que se enseñan los patrones o pautas y se desarrollan habilidades para dominar y aplicar el modelo contable a fin de elaborar la información contable; desde los enfoques post-positivistas la educación se centra en la formación de las habilidades para reflexionar sobre el saber que subyace en el hacer contable.
- d) Ubicados en el nivel práctico, asumir el enfoque positivo conlleva que se enseñe la forma como se deben reconocer los hechos para registrar y agregar las cuentas a fin de elaborar la información contable con determinados propósitos; desde los enfoques postpositivos, la enseñanza se orienta hacia el análisis y la aplicación de las diversas concepciones subjetivas de realidad.

El segundo escenario donde impactan las consecuencias es el de la práctica contable. Se identifican en los niveles científico, praxiológico, técnico y práctico, tal como a continuación se relacionan (Ver Matriz 23):

- a) En el nivel de abstracción científico, asumiendo el positivismo, la práctica contable se orientará a identificar los hechos que sean coherentes con los modelos contables para obtener la información que refleje la realidad de las organizaciones en sus aspectos financieros y económicos; desde los enfoques postpositivistas la reflexión se orienta a evaluar los modelos contables existentes y aplicados con el fin de proponer diversas alternativas que permitan mejorar la información y el control obtenidas a partir de éstos.
- b) En el nivel praxiológico las consecuencias de asumir el positivismo en el ejercicio de la profesión contable se identifican con que los modelos contables como patrones precisos son motivo de reflexión en diversos contextos así como los sistemas contables a fin de mejorarlos en sus propósitos; desde los enfoques postpositivistas, se abordan las problemáticas en torno a las operaciones en contexto para construir las representaciones de las organizaciones.
- c) Desde el nivel técnico, asumir el positivismo en la práctica contable conlleva que se analicen y apliquen los patrones, pautas o normas contables para obtener la información de las organizaciones en aspectos financieros y económicos; asumir, en cambio, los enfoques postpositivistas redunda en que se evalúen los modelos contables con el fin de lograr mejores prácticas de comunicación y comprensión de la realidad.
- d) Las consecuencias en el nivel práctico vistas desde el enfoque positivista, se identifican con el seguimiento de los pasos para operar el sistema contable a fin de identificar las cuentas, registrarlas y agregarlas para confeccionar información contable; en cambio desde los enfoques postpositivistas se reflexiona y se aplican diversos criterios subjetivos para construir la realidad.

El tercer escenario es el de la investigación contable, desde los niveles: científico, praxiológico, técnico y práctico; estas consecuencias en la producción intelectual se relacionan a continuación (Ver Matriz 23).

- a) Desde el nivel científico, las consecuencias de asumir el enfoque denominado como Positivismo en la práctica investigativa contable involucra una reflexión sobre los modelos contables existentes y su coherencia con la realidad que representan en busca de nuevos modelos que reflejen lo real; asumir el postpositivismo orientará la investigación contable a la actualización y desarrollo de las pautas que permiten aplicar la normatividad y las estructuras conceptuales.
- b) Precisando las consecuencias desde un nivel praxiológico y desde el positivismo, la investigación contable permite la evaluación, actualización y desarrollo de las pautas para analizar las estructuras conceptuales y la normatividad vigente para obtener la información contable sobre aspectos financieros y económicos; desde los enfoques postpositivistas, la práctica investigativa se centra en la reflexión sobre la praxis de los modelos y los sistemas contables en aras de construir la realidad.
- c) Asumir desde el nivel técnico el enfoque positivista, implica que la investigación contable se oriente a buscar las mejores implementaciones de los sistemas contables adecuados a la normatividad; en cambio desde el postpositivismo, emerge la necesidad de reflexionar sobre las subjetividades con las que se construye la realidad como una posibilidad de investigar.
- d) Las consecuencias de asumir en el nivel práctico un enfoque positivista, radican en que la investigación será orientada a la evaluación de la información contable y a buscar y proponer las mejores prácticas para confeccionarla, presentarla y utilizarla con diversos fines; desde los enfoques postpositivistas, se analiza el contexto de aplicación para

comprender y transformar los diversos aspectos complejos de una organización o de las prescripciones cognitivas contables.

Matriz 23

Consecuencias de las creencias en los escenarios desde los niveles de teorización (Ferry, 1997)

Escenarios	FORMACIÓN CONTABLE	EJERCICIO PROFESIONAL	INVESTIGACIÓN CONTABLE
Nivel			
CIENTÍFICO	Positivismo: Se enseñan los modelos contables y su teoría de un mundo existente, material y medible modelado por académicos, además se desarrollan habilidades para reflejar lo real de manera coherente. Postpositivismo: Se enseñan teorías para interpretar y construir la realidad. Además se desarrollará habilidades para interpretar y transformar la realidad.	Positivismo: La práctica contable se orientará a identificar los hechos que sean coherentes con los modelos para obtener la información contable que refleje lo real. Postpositivismo: La reflexión se orienta a evaluar los modelos contables existentes para proponer alternativas que permitan mejorar la información y el control.	Positivismo: Reflexión sobre los modelos contables existentes y su coherencia con la realidad que representan en busca de nuevos modelos que reflejen lo real. Postpositivismo: Se orientará a la actualización y desarrollo de pautas para aplicar la normatividad y estructuras conceptuales.
PRAXIOLÓGICO	Positivismo: Se enseñan los modelos contables vigentes para diversos contextos y situaciones en aras de su aplicación y mejoramiento para la obtención de información contable. Postpositivismo: Se desarrollan habilidades para reflexionar en torno a la praxis de los modelos	Positivismo: Los modelos contables como patrones precisos son motivo de reflexión en diversos contextos así como los sistemas contables a fin de mejorarlos en sus propósitos. Postpositivismo: Se abordan problemáticas en torno a las operaciones en contexto para construir las	Positivismo: Se evalúan, actualizan y desarrollan pautas para analizar las estructuras conceptuales y la normatividad. Postpositivismo: Se reflexiona sobre la praxis de los modelos y sistemas contables en aras de construir la realidad.

Matriz 23 (Cont.)

	contables, los problemas que se derivan de ésta y la evaluación de los modelos aplicados.	representaciones de las organizaciones.	
TÉCNICO	Positivismo: Se enseñan los patrones o pautas y se desarrollan habilidades para dominar y aplicar el modelo contable a fin de elaborar la información contable. Postpositivismo: Se forma en las habilidades para reflexionar sobre el saber que subyace en el hacer.	Positivismo: Se analizan y aplican los patrones, pautas o normas contables para obtener información. Postpositivismo: Se evalúan los modelos contables con el fin de lograr mejores prácticas de comunicación y comprensión de la realidad.	Positivismo: Se orienta a buscar las mejores implementaciones de sistemas contables adecuados a la normatividad. Postpositivismo: Se reflexiona sobre las subjetividades con las que se construye realidad.
PRÁCTICO	Positivismo: Se enseña la forma como se deben reconocer los hechos para registrar y agregar las cuentas a fin de elaborar la información contable con determinados propósitos. Postpositivismo: Se forma para el análisis y aplicación de diversas concepciones subjetivas de realidad.	Positivismo: Se siguen los pasos para operar el sistema contable a fin de identificar las cuentas, registrarlas y agregarlas para confeccionar información contable. Postpositivismo: Se reflexiona y aplican criterios subjetivos para construir la realidad.	Positivismo: Se orienta a evaluar la información contable y a buscar y proponer las mejores prácticas para confeccionarla, presentarla y utilizarla con diversos fines. Postpositivismo: Se analiza el contexto de aplicación.

Fuente: Elaboración propia a partir de los análisis realizados

De esta matriz de análisis debe resaltarse que los diversos niveles de teorización referidos son niveles de abstracción o de desarrollo del saber contable y que de éstos se derivan consecuencias que pueden ser vistas desde los enfoques positivistas o desde los postpositivistas.

Se destaca que en el nivel científico, las consecuencias conllevan asumir un énfasis en los hechos y aspectos materiales, desde el positivismo, y en el valor de la subjetividad, desde el postpositivismo. En en el nivel praxiológico se destaca la reflexión y el mejoramiento en torno de la evaluación, aplicación y desarrollo de pautas, desde el positivismo, y hacia la reflexión, la comunicación y la comprensión, desde la orientación positivista.

En el nivel técnico se hace referencia como consecuencia, la asunción de patrones o pautas de carácter normativo para obtener la información contable, desde el positivismo, y el desarrollo de reflexiones para mejorar la comprensión y comunicación de la realidad, desde la orientación postpositivista. Desde el nivel práctico como consecuencia se hará referencia a hechos, cuentas e información, desde el positivismo, en tanto que se hará referencia a análisis, subjetividad y contexto, desde el positivismo.

Como cuarto y último horizonte de análisis es necesario enunciar que el trabajo de campo ejecutado mediante el *focus group* permitió tener elementos de análisis proveídos por el grupo de expertos para quienes era familiar el término de modelo contable, es decir, que de alguna manera habrían escuchado de este vocablo y no les era extraña su enunciación. Una vez expresadas las creencias encontradas desde los cuatro niveles de teorización de Ferry (1997), estos expertos enunciaron algunas consecuencias; cuando se refirieron a que no existía consecuencia alguna, uno de los expertos observó tal inexistencia pero de manera equívoca pues se refirió al uso del término “contabilidad” y no al del de “modelo contable”.

Las consecuencias pueden sintetizarse en cinco aspectos denotados de esta manera, por los expertos del Grupo de Investigación de Finanzas, Auditoría y Epistemología (GIFACE) de la Universidad de los Andes (Venezuela) quienes tienen referentes teóricos, prácticos e investigativos en materia contable. Los aspectos que pueden identificarse como consecuencias del discurso sobre modelo contables son los siguientes:

- a) Una primera consecuencia es que el modelo contable, desde la creencia que sirve para representar la realidad, servirá como patrón a seguir para ejercer la práctica contable. La base de esta primera consecuencia es que el modelo puede ser concebido como un conjunto de normas y, en esa medida, se asumirá en la práctica contable como un patrón de actuación; en palabras de van Dijk (1998, 52) “esas creencias personales generales pueden controlar mis prácticas sociales específicas de un modo similar como lo hacen las creencias compartidas más generales y sociales”. Según el Experto 1 (*Focus group*) el modelo contable “se trata del conjunto de las normas que le van a permitir desarrollar su trabajo, no se si él de alguna manera, en algún momento, pensó la realidad que va a reflejar ... aquí será este modelo el que efectivamente a mi me permite reflejar esa realidad ... él necesita una norma para el tratamiento contable ...”.

El experto 1, igualmente, complementa la consecuencia anterior aseverando que “el problema es que nosotros desde la práctica sólo entendemos el modelo como normas, a mi lo que me interesa que me digan es que tengo que hacer, los efectos de ellos no han sido considerados ...”. Esta segunda parte enunciada, deriva en la segunda consecuencia de las creencias sobre modelo contable.

- b) Una segunda consecuencia, derivada de la anterior, es que no existirá una preocupación por los fundamentos de los modelos contables, lo cual es corroborado desde el Experto 5 al plantear tal abandono de lo fundamental cuando en sus palabras expresa que “hay un modelo racional definido científicamente y hay un modelo irracional en la práctica, por que se hace el oficio y tiene toda una construcción de los elementos por que nosotros lo vemos así en otro constante ... hago una actuación y debo pensar en los marcos de referencia, pero hay un uso irracional en la práctica de todos los elementos ..”.

Este aspecto enunciado anteriormente, es coherente con lo aportado por el experto 6 en referencia a que regularmente no hay preocupación por los

aspectos fundamentales pues “el que está en la calle está pensando sólo en resolver sus problemas, su patrón de conducta de cómo hacer una tarea, sin preocuparse por los principios”.

- c) La tercera consecuencia es que se tengan diversos niveles de comprensión en cuanto al uso del término de modelo contable y, obviamente, diversas realidades o interpretaciones; esta situación es coherente con lo planteado por van Dijk (1998, 60) al plantear que “los conocimientos, tanto culturales como grupales, son borrosos, en el sentido en que no existe un procedimiento efectivo para establecer qué creencias comparte colectivamente cada grupo (o, ciertamente, cuáles son compartidas sólo por parte del grupo”. Según el experto 2 (*focus group*) “hay una realidad distinta por cada uno de los autores, una realidad en la academia, una realidad en el gremio y una realidad en la práctica ...”.

Igualmente esta diversidad la complementa el mismo Experto diciendo que “... el modelo son registros, es presentación de estados financieros ...”. En coherencia con esta consecuencia, la diversidad también se evidencia en los niveles de comprensión; según el Experto 4 “el asunto práctico tiene que ver con lo conceptual, tiene que ver con lo epistemológico, tiene que ver con lo ontológico ...”.

- d) La cuarta consecuencia es que el servicio que presta el modelo a los intereses de algunos agentes y que agencie ciertas formas de concebir la realidad perdiendo su orientación de representación, desde la concepción positivista de reflejo de la realidad; según el experto 2 el modelo contable obedece a un grupo bien sectorizado ... estoy hablando de especialistas financieros ... entes reguladores que solamente exhiben el modelo como científicamente pudiera estar pero estoy seguro que en la práctica, por lo que más o menos uno está en el campo, ahí está orientado a otra cosa que no es nada de modelo”, y
- e) La quinta consecuencia es que el modelo contable sea utilizado de diferentes maneras por diversos agentes pero aún así mantendrá su función

principal en términos de representar la realidad económica. En palabras del experto 3 “cada quien utiliza el modelo de distintas maneras pero el modelo contable sigue cumpliendo con la representación de la realidad, una realidad económica ...”.

Que en primera y segunda instancia se asuma una postura pragmática (nivel técnico y praxiológico) es una consecuencia que implica que el modelo sirva como patrón de actuación y conlleva que no exista mayor interés por los fundamentos que subyacen en su formulación. En estos términos las implicaciones que ello tiene en la educación, en la profesión y en la investigación es precisamente que la enseñanza, el ejercicio y la reflexión contable se inclinará por las aplicaciones y las pautas que orientan sus resultados, abandonando los fundamentos y su reflexión desde una óptica racional.

Que en tercera instancia existan diversos niveles de comprensión en referencia a los modelos contables y la formulación de su discurso es una consecuencia que implica que se presenten confusiones, en algunos casos, y reducciones a alguno de los niveles, en otros casos, lo cual deriva en ambigüedades e imprecisiones conceptuales en los escenarios de la formación, la profesión y la investigación contables.

En cuarta instancia, que los modelos contables acusen orientaciones subjetivas en su definición, escogencia o exigencia, que sirvan a ciertos intereses, desde una concepción crítica, y que agencien formas de concebir la realidad, es una consecuencia que implica que las decisiones que se tomen en los escenarios de la educación, la profesión y la investigación contables no está eximidas de favorecer a algunos agentes desde el punto de vista práctico (como intereses) ni académico (como concepciones).

En quinta instancia, que el modelo a pesar de ser utilizado de diversas maneras y sirva para un objetivo unificado de representar la realidad, es una consecuencia que implica que las diversas formas de interpretarlo se evidencien en el mundo académico, laboral e investigativo sirviendo la necesidad de dar cuenta del mundo real.

De estas consecuencias es necesario destacar que uno de los aspectos positivos para la construcción de pensamiento contable es que los modelos tienen una utilidad para la educación y la investigación como representación, en tanto que su utilidad en el escenario de la profesión contable radica en su concepción como patrón de actuación o norma que orienta el ejercicio profesional.

Las consecuencias de carácter positivo (como ventajas a favor) permiten reconocer patrones socialmente compartidos y generar procesos de comunicación y de construcción colectiva de acuerdos, con la consecuente dinámica social de las comunidades que los comparten.

De igual manera, es necesario destacar que de estas consecuencias, la que tiene un carácter negativo para la construcción de pensamiento contable, es la carencia de estudio y abordaje crítico de los fundamentos así como la falta de un consenso constructivo de los intereses y formas comprensivas con las que se diseñan y definen los modelos contables en los escenarios de la formación, la práctica y la investigación.

La consecuencia de carácter negativo enunciada en el párrafo precedente, redundará en que se generen conflictos de poder que culminan con la desobediencia de los patrones impuestos o regulados mediante modelos normativos, al existir otros intereses, y con el desconocimiento de los modelos, al existir otras formas de comprensión del mundo real compartidas por parte de los miembros de las comunidades.

Varias de estas consecuencias son coherentes con las creencias socialmente compartidas que las generan; según van Dijk (1998, p. 63) “(...) es sobre esta base que diferentes grupos pueden desarrollar conocimientos específicos y opiniones, y competir por una hegemonía epistémica o doxástica, o, ciertamente, incluso por la aceptación (parcial) en el terreno común general de la(s) cultura(s) de la(s) cual(es) participa”.

Ello implica que, finalmente, esta situación redundará en que las mismas creencias socialmente compartidas sean modificadas por las comunidades

académicas, profesionales e investigativas en procura de sus propósitos comunes, tales como el alcance de una formación contable de calidad, la ejecución de una práctica contable científica-social y el desarrollo del pensamiento contable.

Capítulo VI

LAS CREENCIAS COMPARTIDAS SOBRE MODELO CONTABLE Y EL DESARROLLO DEL PENSAMIENTO CONTABLE: UNA REFLEXIÓN ACADÉMICA

*“I keep six honest serving-men
(they taught me all new);
their names are What and Why and When.
And How and Where and Who.”*

Rudyard Kipling

Diversas formas de pensamiento comprometen el futuro de la humanidad dado que de las formas interpretativas depende el actuar del ser humano sobre los diversos objetos naturales, mentales y sociales. Expresiones del saber son la ciencia, el arte y la filosofía, entre otras, y dentro de la primera, son la teoría y los modelos las que encierran profundas complejidades que comprometen el devenir disciplinal y el avance del saber en diferentes campos. Las asunciones que se tengan de estos componentes del saber humano son importantes ya que comprometen la acción, dado que ésta es una consecuencia del pensamiento.

En los procesos de reflexión sobre el pensamiento y su evolución, resulta crucial la formulación de las preguntas necesarias que nos permitan reconocer los caminos que estructuran un discurso coherente con el cual se propicien acercamientos y cambios en la cultura científica de los miembros de las comunidades disciplinares. Para las comunidades disciplinares es necesario construir discursos que refieran los asuntos esenciales que son de su interés.

Los asuntos esenciales de las disciplinas científicas tienen relación con los conceptos que a partir de términos adoptados y discursos compartidos, por los miembros de sus comunidades, perfilan la construcción de un discurso lógico y compartido. Los conceptos se estructuran a partir de palabras o términos neurales que permiten la comprensión del mundo, la construcción de imágenes de éste, la

comunicación de las descripciones e interpretaciones, así como hacer posible su comprensión y transformación colectiva.

La importancia del lenguaje en el desarrollo del pensamiento disciplinal radica en la formación de conceptos que son la base para la descripción, explicación, interpretación y comprensión de la realidad y de la comunicación de los diversos discursos que se construyen como resultado de la actividad intelectual. El lenguaje es un medio a través del cual se expresan los diversos mensajes, planteamientos y posturas que en los textos recrean el discurso que construyen las diversas personas que comparten su vida intelectual en comunidad.

Los conceptos que van siendo resignificados por los miembros de una comunidad disciplinal tienen su origen en los términos en uso que permiten la comunicación de las formas que se tienen para interpretar el mundo real y su contexto. Como elementos del discurso, los conceptos van adquiriendo giros y significados que no son ajenos al compartir de los miembros de esa comunidad que permite su adopción mediante el uso frecuente y cotidiano.

El lenguaje y los conceptos, a la vez que evolucionan, permiten no sólo expresar las formas de comprender el mundo real si no que, además, en ellos subyacen las creencias compartidas que permiten señalar los usos y los cambios que se dan en su significado y contexto de uso. Las comunidades disciplinares regularmente reflexionan sobre los diversos conceptos neurales e importantes para el desarrollo de la cultura científica, del pensamiento y de la comprensión del mundo.

En el lenguaje de las comunidades disciplinares la palabra “modelo” representa un término tan importante como el de “pensamiento”, “ciencia” o el de “teoría”, en asuntos tan esenciales como la construcción y el desarrollo del pensamiento científico, así como en los del desarrollo de prácticas sociales fundadas en el pensamiento y el ingenio.

En la aplicación de estos conceptos al campo contable mediante el uso de vocablos tales como “modelo contable”, “pensamiento contable”, “ciencia contable” y “teoría contable”, la disciplina contable se ha nutrido de las reflexiones que conforman un naciente discurso que vincula elementos que involucran aspectos

que refieren sujetos, objetos, procesos desarrollados y condiciones donde se desarrolla el pensamiento. Para autores como García C. y Mattessich dos de los conceptos fundamentales en el campo contable son los de teoría y modelo contables, de los cuales es al segundo al que más le han dedicado buena parte de sus reflexiones y escritos.

La incorporación del término “modelo” al léxico contable es importante para el desarrollo de las ciencias contables, su inclusión en la jerga es propia de un avance del período científico de la Contabilidad en los albores del siglo XIX. Puede cuestionarse que el de “modelo contable” sea un término de los muchos que se han incorporado sin reflexión, sólo por necesidad, partiendo de una noción primaria que lo relaciona con patrón o guía para la actuación o como la información contable (particularmente, estados financieros) en los entes contables; sin embargo, es necesario denotar que la comunidad contable ha realizado esfuerzos intelectuales por darle un estatus más reflexivo a este concepto, posibilitando así que este sea mucho más que una simple noción o término sin contexto.

El uso del término “modelo contable” se asocia con diversas necesidades de los contables en múltiples contextos tales como el académico, el laboral y el investigativo; en estos espacios, las creencias impactan los resultados que se obtienen del uso de este término; sus connotaciones dependen de los intereses de los usuarios.

Los intereses en el uso del concepto de “modelo contable” y, en general, en la referencia a los modelos contables, van desde la necesidad de representar (reflejar) un mundo real en unas cifras representativas del mundo organizacional hasta la traducción (construcción) en unas estructuras interpretativas o comprensivas de lo que las personas interpretan como realidad.

En algunos casos, estos intereses no son compartidos de manera consciente por parte de los miembros de la comunidad contable y su uso deriva de la costumbre que hace que el término sea utilizado en algunos escenarios tales como los de la formación, la práctica empresarial y la investigación en el campo contable.

El uso del término “modelo contable” en diversos medios (escritos y orales) permite la construcción de un discurso compartido aunque con diversas perspectivas,

en el cual subyacen diversas creencias y diversos niveles de aprehensión y conceptualización. Este término tan relevante en el campo del conocimiento contable, dado que involucra el concepto de realidad y de pensamiento, también es utilizado en el campo de la regulación pero de manera diferente; si a lo anterior se agrega que otros usos lingüísticos son encontrados en el campo del ejercicio profesional, podría plantearse que el término “modelo contable” que tal situación más que indicador cualitativo de crisis es un denotativo de la riqueza conceptual que se viene configurando en los diversos escenarios contables.

Si existe una diáspora de sentidos al realizarse la conceptualización del término “modelo contable” más que aseverar que existe una variedad de definiciones y concepciones lo que hay que resaltar, en procura de fincar un camino investigativo más fecundo, es que lo que subyace en este “desacuerdo” conceptual es una emergencia de las diversas creencias compartidas por parte de quienes lo utilizan con diferentes propósitos e intenciones.

Las creencias están relacionadas en su coherencia con los marcadores lingüísticos, conectores del texto o ilativos que orgabizan estructuralmente el discurso. Estos marcadores del texto se encuentran transversalmente en el discurso y mediante el análisis son encontrados como superestructuras que brindan coherencia lineal y global. Estos marcadores no son neutros y, según Martín (2001, p. 67) indican “la voluntad del hablante de buscar la confirmación de sus palabras por parte del interlocutor”; tal aserción se sustenta en la aceptación de las respuestas proferidas a las preguntas lógicas que motivan o intencionan al discursante a estructurar y emitir su discurso sobre el vocablo *modelo contable*.

Plantear y proferir las preguntas con sentido lógico para abordar un discurso sobre modelo contable es un proceso que nos permite reflexionar desde las diversas dimensiones de análisis que nos invocan los aspectos relativos a los objetos de pensamiento (lo ontológico), los procesos del pensamiento (lo epistemológico) y los aspectos que definen lo esencial y lo utilitario (lo conceptual). En la Matriz 24 se relacionan estas cuestiones o preguntas fundamentales, que tienen coherencia con las macroestructuras semánticas, y que se encuentran presentes en el discurso sobre

modelo contable, desde las dimensiones ontológica, epistemológica y conceptual, considerando entre estas existe una relación lógica y que la conceptual más que un aspecto independiente de las dos primeras es una resultante de los supuestos o creencias subyacentes en referencia a la relación modelado-modelador y modelado-modelación.

Matriz 24. Cuestiones fundamentales en el discurso sobre modelo contable

Dimensión	Ontológica	Epistemológica	Conceptual
Cuestión			
¿Qué?	¿Qué modelar?	¿Qué es modelar?	¿Qué es un modelo?
¿Cuándo?		¿Cuándo modelar?	
¿Dónde?		¿Dónde modelar?	
¿Quién?	¿Quién modela?		
¿Cómo?		¿Cómo modelar?	
¿Por qué?	¿Para qué?		¿Por qué modelar? ¿Para qué modelar?

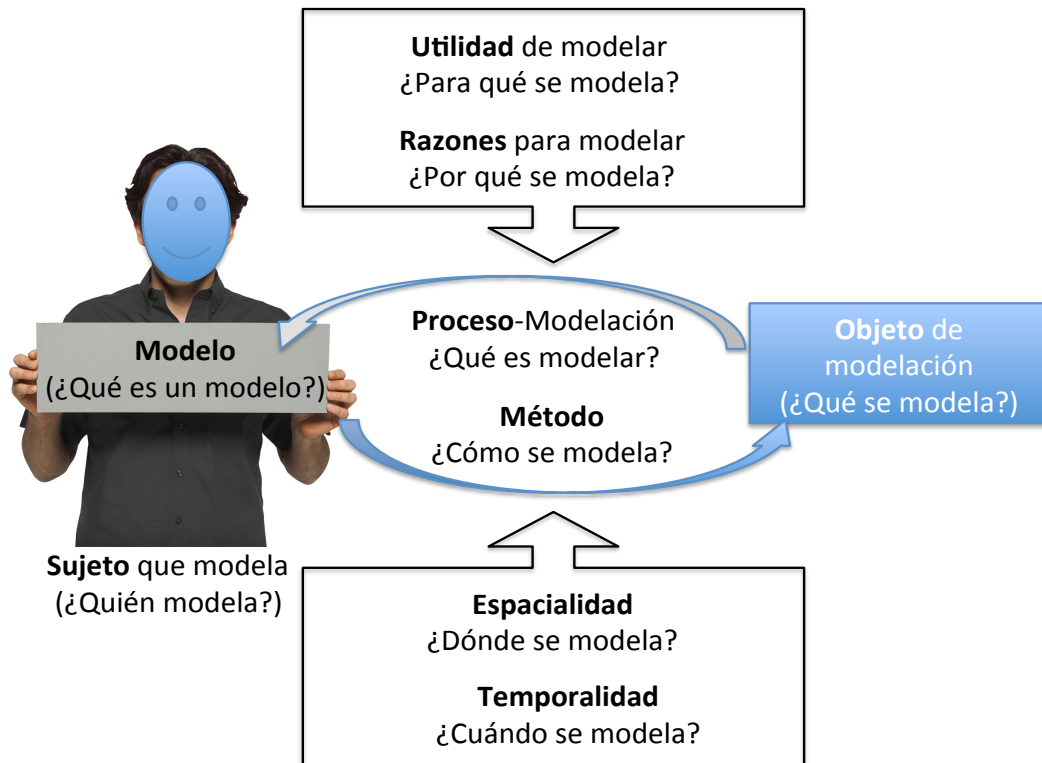
Fuente: Elaboración propia

Algunas de estas preguntas se formulan en referencia a los elementos del discurso contable, específicamente aquellos ilativos presentes de manera implícita, en unos casos, y explícita, en otros, en el discurso sobre modelo contable. Tales ilativos o marcadores básicos refieren los espacios lingüísticos donde la modelación tiene sentido y se desarrolla, tales como el modelador, lo que es modelado, la modelación o modelización (como proceso y método) al igual que las condiciones de la modelación (espacialidad y temporalidad) y la justificación (utilidad y razones) para modelar, entre otros.

Estas relaciones fundamentales que se escenifican en las prácticas con las que se pretende construir los modelos en el campo contable y referir en el discurso sobre modelo contable, se presentan en el Gráfico 24 donde se relacionan cinco aspectos icónicos que demarcan los ilativos o conectores en materia de modelos, entre los que es necesario mencionar, entre otros, el sujeto (modelador), el objeto modelado por el modelador (lo modelado), el proceso de convertir “algo” en modelo

(modelación), la justificación (utilidad y razones) y las condiciones (espacialidad y temporalidad).

Gráfico 24. Relaciones fundamentales en el discurso sobre modelo contable



Fuente: Elaboración propia, con base en Rudyard Kipling (epígrafe de este capítulo)

El vocablo “modelo contable” en la dimensión ontológica nos invoca preguntas tales como “¿qué modelar?” y “¿quién modela?”; en la epistemológica subyacen preguntas tales como “¿qué es modelar?”, “¿cómo modelar?”, “¿cuándo modelar?” y “¿dónde modelar?”, en tanto que desde la conceptual se perfilan preguntas como “¿qué es un modelo?”, “¿por qué modelar?” y “¿para qué modelar?”.

Referir, analizar y utilizar el término “modelo” en el campo disciplinal contable, exige desarrollar las preguntas esbozadas anteriormente, las cuales aunque regularmente se asumen de manera disyuntiva e inconsciente por parte de la comunidad contable, presentan una variedad de posibilidades como posibilidades tiene el pensamiento humano y, por ende, el pensamiento contable.

Desde la dimensión ontológica ubicamos cognitivamente un sujeto que modela y un objeto que es modelado por dicho sujeto. De esta manera, brindamos sentido a las preguntas “¿qué modelar?” y “¿quién modela?”.

Con respecto al pronombre interrogativo “quién” las características asociadas al sujeto lo describen como una persona que ha sido formada académica y profesionalmente para interpretar y representar un mundo real o la realidad con fines de describirla, explicarla, comprenderla o transformarla; dicho individuo “debe tener coraje” (al decir del emérito profesor García Casella), lo cual evoca atributos como la perseverancia y el tesón para desarrollar procesos de modelación, modelización o modelamiento, a fin de crear los modelos, así como para comunicar los resultados de esta actividad intelectual bien sean simulaciones o análisis resultantes.

En referencia al objeto al pronombre relativo “que”, es decir al objeto que es modelado, las características se relacionan con arreglos simples o complejos, lineales o discontinuos, determinísticos o estocásticos, de tipo micro o macro, cuantitativos y cualitativos, monetarios o no monetarios, estáticos o dinámicos, funcionales o estructurales, mecánicos o sistémicos al igual que con aspectos de carácter financiero, económico o social, y en referencia a agentes empresariales, estatales, comunitarios o familiares, entre otros. Es posible reconocer, entonces, la variedad de aspectos, niveles, realidades, tipos y, en general, objetos que son susceptibles de procesos de modelación.

A partir de reconocer las cualidades del modelador contable y de la amplia gama de posibilidades objetuales, mencionadas anteriormente, es posible arguir que en el campo contable existen múltiples objetos de modelación que hacen evidente la complejidad y las posibilidades de desarrollo del pensamiento contable desde diversas tendencias y orientaciones.

Esta situación que ejemplariza la relación entre modelador (quien modela) y “lo modelado” (la realidad modelada) conlleva una amplia posibilidad de desarrollar el campo contable desde lo académico, lo laboral y lo investigativo, en aspectos como los que se mencionarán a continuación; describir los aspectos consecuentes derivados

de la relación modeladora entre sujeto-objeto permite analizar qué tan ta coherencia existe al poner en juego las concepciones en los escenarios contables.

Desde lo académico, el ejercicio intelectual de quien modela la realidad (positiva o normativamente) hace posible ampliar el campo de la enseñanza contable hacia áreas donde los tradicionales enfoques orientados a lo micro, cuantitativo, monetario, financiero y patrimonial, no dirigen sus miradas, tales como lo macro, lo cualitativo y mixto, lo económico, social y ambiental, así como otros atributos con presencia ontológica a partir de reconocer la entidad contable como sujeto con entidad propia, con responsabilidad social y como una coalición de intereses (enfoque de los *stakeholders*), no sólo como sinónimo de propietarios (enfoque de los *stockholders*).

Desde lo laboral, el reconocimiento de un modelador con unas cualidades intelectuales destacadas y unos objetos de naturaleza compleja, representa la posibilidad de nuevos campos de aplicación y otras esferas del ejercicio laboral tales como las implicadas por las ramas de la contabilidad de gestión, la contabilidad social en sus diversas expresiones (de los recursos humanos, del capital intelectual y de la productividad, entre otras), la contabilidad ambiental, la contabilidad de planeación y del presupuesto; así mismo, las aplicaciones de la contabilidad estatal o pública, la asociativa (comunitaria) y la familiar. Las anteriores ampliaciones de la esfera laboral, se configuran como una apertura dados los reduccionismos que regularmente presentan como hegemónicas a la contabilidad financiera y la empresarial.

Desde lo investigativo, el pronombre interrogativo “quién” identifica al modelador de los objetos a modelar, es decir el sujeto que modela y decide el “qué modelar” y refiere objetos convencionales y novedosos desde toda la gama de posibilidades modeladoras; dado que el modelador es un investigador sobre el tema de los modelos, el pronombre relativo “quien” permite la reflexión sobre la capacidad intelectual de quien investiga acerca de los modelos, en tanto que el pronombre relativo “que” lo hace sobre problemas novedosos, el diseño y ejecución de nuevos programas de investigación y el fortalecimiento de las líneas de investigación existentes como prioridad de las comunidades investigativas.

Desde la dimensión epistemológica ubicamos un proceso mediante el cual un sujeto modela o representa mediante expresiones (semánticas, analógicas o matemáticas) un objeto, es decir, se identifica a un objeto modelado por dicho sujeto. De esta manera, le brindamos sentido a preguntas tales como “¿qué es modelar?”, “¿cómo modelar?”, “¿cuándo modelar?” y “¿dónde modelar?”. A continuación se abordarán éstas de manera sucinta.

La identificación de la actividad intelectual de diseñar los modelos, permite connotar una estructura para el proceso de modelar la realidad y en su formulación subyace una idea de conocimiento de la realidad denotada en unas características asociadas a la realidad objeto de modelación. En este contexto de creencias, conocer la realidad puede constituirse en una actividad intelectual mecánica mediante la cual el mundo real (objeto de modelación) se refleja en el cerebro de los seres humanos o sujetos de modelación; así mismo, es posible que se crea (desde otra concepción) que el proceso de modelar es una construcción de la realidad en la cual median los metamodelos o concepciones de mundo poseídas por parte de quienes modelan. En la primera concepción, el reflejo del mundo real se presenta de manera objetiva a través de datos, informes, descripciones, definiciones o relaciones matemáticas, mientras que en la segunda, la realidad se interpreta y se hace dato dependiendo de las creencias compartidas y los intereses de los miembros de una comunidad contable, vale decir de su subjetividad.

En referencia al método o a la forma de modelar, debe resaltarse que las tensiones se presentan en cuanto al carácter objetivo-subjetivo de la representación de la realidad por parte de los modeladores. Partir de la idea de un mundo real que se traduce de manera objetiva en datos, con la guía de un patrón de pensamiento o modelo, conlleva la aplicación de ciertas pautas que garanticen la fidelidad en la traducción y, por ende, su verificabilidad; en el sentido contrapuesto, asumir que los datos son una construcción que depende de los criterios escogidos para su obtención, conlleva la interpretación como un proceso de construcción de realidades que son concertadas mediante el uso del lenguaje y que obran como modelo o forma interpretativa.

Haciendo referencia al aspecto temporal, es decir, evocando el “cuándo”, debe plantearse que la modelación o modelización es un proceso recurrente que sucede en el momento en que la realidad se refleja en la representación (desde una óptica positiva) o en el momento en que se construye una imagen de lo que debe ser el mundo real (desde una óptica postpositiva o normativa).

Aludiendo al adverbio interrogativo “dónde”, se menciona el espacio en el cual toma sentido la labor de modelar la realidad y se escenifican lugares en los cuales esta actividad intelectual tiene sentido, especialmente los centros de investigación y las sedes de los grupos de investigación o de las instituciones que gestionan la producción del conocimiento contable que de cuenta de la compleja realidad de las organizaciones y, en general, de los objetos que componen el campo disciplinal contable.

A partir de reconocer el modelar (qué es modelar?) como un proceso que implica un esfuerzo intelectual, y partiendo de reflexionar sobre el método para modelar (¿cómo modelar?), la temporalidad (¿cuándo modelar?) y los espacios para hacerlo (¿dónde modelar?), es posible plantear que en el campo contable existen múltiples oportunidades de desarrollar la modelación o modelamiento, vale decir, que hay un campo promisorio en cuanto a la actividad de construir modelos o de modelar la complejidad que conforman los diversos objetos de modelación; esta situación, sin duda, hace posible el desarrollo del pensamiento contable desde diversos enfoques metodológicos.

Este potencial epistemológico representado en la posibilidad de asumir diversos modos, tiempos y espacios para modelar la realidad conlleva una amplia gama de posibilidades en el campo contable desde lo académico, lo laboral y lo investigativo, las cuales se escenifican para cada uno de estos mundos, a continuación.

Desde el mundo de lo académico, el reconocimiento de la actividad de construir modelos y la variabilidad de métodos así como la definición del “cuándo” y el “cómo”, permite imaginar un escenario donde se hace posible ampliar el campo de la enseñanza hacia metodologías que sean no sólo de tipo descriptivo y explicativo

sino de tipo interpretativo y comprensivo de la realidad. La actividad de construir modelos reconocida por su carácter intelectual, conlleva que en el mundo de los académicos se enseñen no sólo patrones normativos sino, esencialmente, formas comprensivas de la realidad siempre limitadas por los marcos interpretativos de quien modela la realidad; ello implica que se de más sentido a la enseñanza de las esencia que a las apariencias contenidas en los datos cuantitativos.

Desde el mundo laboral se presenta la posibilidad de nuevos métodos para realizar las aplicaciones o para intervenir la realidad, bien sea poniendo énfasis en los procesos o en la realidad intervenida. Centrarse en los procesos de aplicación de los patrones normativos hace del ejercicio profesional una práctica endógena, en tanto que centrarse en la realidad modelada hace posible que se aborden otras esferas del ejercicio laboral derivadas del desarrollo de experticia en otras ramas del saber contable aplicado.

Desde el mundo investigativo, las precisiones que se establezcan en cuanto a los aspectos epistemológicos hasta aquí esbozados permiten en su definición la asunción de nuevos enfoques metodológicos tales como los cualitativos y los de tipo mixto (cuali-cuantitativos); igualmente, el ampliar los horizontes de la modelación de la realidad, permitirá el aprovisionamiento de una diversidad de herramientas metodológicas para la investigación con el abordaje de procesos de modelación contable que invoquen la innovación y la simulación de realidades.

Desde la dimensión conceptual el modelo es ubicado como un producto del pensamiento, un mentefacto que vincula cognitivamente a un sujeto que modela con el objeto que es modelado por dicho sujeto, así como las razones por las cuales dicho sujeto desarrolla esta acción y las consecuencias teleológicas que se derivan del proceso que involucra esta acción. De esta manera, brindamos sentido a preguntas tales como “¿qué es un modelo?”, “¿por qué modelar?” y “¿para qué modelar?”, las cuales serán motivo de reflexión en las siguientes líneas.

Las características asociadas al concepto de modelo contable han sido definidas previamente en el capítulo cuatro desde diversos niveles de comprensión tales como el científico, praxiológico, técnico y práctico (Ferry, 1997), bien sea como

una representación de la realidad, patrones normativos de actuación, secuencias procesales de aplicación o como información contable elaborada, respectivamente. Lo que subyace en el plano científico, que es el que interesa aquí destacar, es que si bien un modelo contable se define como una representación abstracta de la realidad que se concreta con formalizaciones semánticas, analógicas y matemáticas, existe la presencia de tensiones en torno de lo que se entiende como “representación” pues para algunos significa reflejar el mundo real en tanto que para otros simboliza la construcción o prescripción de la realidad, sin duda una lucha entre lo positivo (lo que “es”) y lo normativo (el “deber ser”) que en diversos espacios se torna en una tensión entre el “mundo material” y el “mundo mental”.

En referencia a las razones por las cuales modelar, estas se relacionan con el enfoque racionalista que busca dar respuesta a la cuestión de “¿por qué modelar?” en tanto que desde el enfoque empirista se realiza una aproximación teleológica a los modelos buscando dar respuesta a la pregunta “¿para qué modelar?” Puede observarse que desde estos dos abordajes se justifica la actividad intelectual de modelar en función de la utilidad de los modelos y las razones que motivan el ejercicio intelectual de modelar.

En primera instancia, la razón de modelar subyace en la necesidad que tiene el cerebro humano de interactuar con su entorno y en los procesos cognitivos que deben desarrollar los seres humanos frente a los aspectos recurrentes que van conformando una serie de patrones repetitivos en el mundo real simplificado en datos inteligibles y encriptados; este ejercicio modelador conecta el cerebro a un mundo real (no necesaria ni exclusivamente material) que lo confronta, lo reta y lo ubica en el terreno de los enigmas . Las tensiones aquí referidas se hacen presentes entre la actividad cerebral de reflejar la realidad por medio de los sentidos y la de construirla con base en el lenguaje.

En segunda instancia, haciendo referencia al fin de desarrollar el proceso de modelación y de uso del modelo contable, sus características se asocian con el enfoque pragmático que define los procesos en función de los fines perseguidos con

la modelación. Estos fines se identifican con dos aspectos: el uso del modelo contable para reflejar el mundo real bajo la metáfora del cerebro como un espejo que es impactado por los sentidos de manera fiel a la realidad y el uso del modelo para construir la realidad de las organizaciones. El modelo contable para los enfoques positivos es concebido como una réplica a escala de la realidad (lo que “es”), en tanto que desde los enfoques normativos el modelo contable es una prescripción de lo que las organizaciones deben ser (lo que “debe ser”).

A partir de reconocer los significados de modelo (¿qué es un modelo?), en lo que existe aproximación y en lo que existe dispersión conceptual, así como de identificar el por qué y para qué modelar, como complemento (predicado) de una definición, es posible arguir que en el campo contable existen múltiples posibilidades de desarrollar la conceptualización de lo que es un modelo bien desde visiones simples y utilitaristas hasta de concepciones más complejas y racionales. Esta riqueza conceptual conlleva una amplia gama de posibilidades en el campo contable desde lo académico, lo laboral y lo investigativo, las cuales se enuncian de manera reflexiva a continuación.

Desde lo académico una conceptualización asumida puede permitir desde limitar la formación contable a procesos de capacitar en el patrón normativo para ejecutar el proceso informativo contable, a los estudiantes desde una orientación unidireccional de maestro a alumno, hasta ampliar el campo de la enseñanza contable hacia conceptualizaciones y propuestas teóricas que representan el mundo dinámico de las organizaciones.

Desde el mundo de lo laboral a partir de una conceptualización asumida, se presenta la posibilidad de optar entre la aplicación de la normatividad o la búsqueda de nuevas definiciones o formas comprensivas más complejas para realizar el trabajo contable en las áreas laborales tradicionales que conforman el portafolio profesional convencional o en otras esferas del ejercicio contable profesional.

Desde lo investigativo, una conceptualización de “modelo contable” asumida como base del trabajo intelectual, define la escogencia de temas tradicionales para plantear las nuevas hipótesis y realizar el trabajo de campo para corroborarlas o

refutarlas, como también, desde otros enfoques, formular nuevos problemas de investigación con el abordaje de conceptos más coherentes con la evolución del pensamiento contable, vale decir, retos que invoquen la innovación.

La dimensión conceptual es una resultante, una consecuencia de la comprensión, aprehensión o difusión de lo que se entiende por “modelo contable” y se define a partir de lo ontológico y lo epistemológico. A su vez, el optar por un determinado significado impactará los escenarios de la formación, la práctica profesional y la investigación en el campo contable con sus consecuentes resultados en los procesos de regulación de la práctica profesional; esta consecuencia se presentará regularmente aunque el sujeto que conceptúa lo haga sin el nivel adecuado de formalización, conceptualización o conciencia.

Si bien estos aspectos han sido objeto de reflexión desde un nivel científico, es necesario recalcar que el término *modelo contable* es utilizado desde diversos niveles de abstracción o teorización (Ferry, 1997) los cuales se encuentran activos en el discurso sobre modelo contable preferentemente en los niveles praxiológico y técnico, por lo menos en lo que denotan los informantes escogidos para este estudio. Las consecuencias que implica privilegiar estos niveles de abstracción derivan en tensiones que van desde una formación contable de base procedimental hasta una educación contable de base científica, una práctica profesional centrada en los desarrollos tecnológicos u orientada hacia la traducción del mundo complejo de las organizaciones, así como una práctica investigativa fincada en problemas convencionales y métodos ortodoxos con los que se pretende describir, explicar y controlar la realidad o, en su defecto, fincada en problemas complejos y metodologías de corte cualitativo con las que se pretende interpretar y comprender la realidad para transformarla.

Por tanto, estas consideraciones indican que los elementos que rodean la formulación, difusión y comprensión del discurso sobre modelo contable lejos de constituirse en un asunto carente de interés formativo, práctico e investigativo, escenifican un asunto en el que los académicos, practicantes e investigadores, así como otros actores (reguladores y empresarios) vierten las intencionalidades que los

conducen a seleccionar determinadas maneras de concebir la realidad, el modelo, la modelación, los procesos a seguir para modelar y los productos resultantes de ésta, como expresión de sus intereses más que como manifestación de su (des)conocimiento sobre la temática y problemática de los modelos contables o de sus aspectos conceptuales, epistemológicos y ontológicos.

En todos estos escenarios y situaciones, no se puede desconocer que en el discurso sobre modelo contable entran en juego diversas posturas que comprometen la calidad de la formación contable, la posibilidad de configurar una práctica contable de base científica-social y el desarrollo del pensamiento contable. No es posible unificar estas posturas y la pretensión de reducir las conceptualizaciones a un solo tipo de concepción o forma de modelar, se inscribe en una postura que desconoce la dinámica del pensamiento y los procesos historiográficos demarcados por la evolución de las conceptualizaciones y concepciones del campo disciplinal contable.

Es muy probable que a partir del reconocimiento de los marcadores que estructuran el discurso sobre modelo contable, es decir, los diversos elementos relacionados con los ilativos manifestados en torno a dicho discurso, y a partir de la concientización de la comunidad contable en torno a estos, se propicie el diálogo entre los agentes contables en los escenarios académico, laboral, investigativo e, incluso, del mundo de la regulación, obviamente desde los diversos niveles de abstracción (científico, praxiológico, técnico y práctico).

Comprender que los ilativos son superestructuras que son coherentes con las macroestructuras semánticas (según van Dijk), que le dan coherencia al discurso y que su abordaje permite la asunción de las creencias compartidas hasta el punto de convertirse en tendencias dominantes o ideología, podrá propiciar una comprensión de que no hay definiciones ni posturas unánimes o absolutas y entender que lo que existen son perspectivas diversas que subsisten como expresiones que caracterizan la riqueza del intelecto; ante tal cuadro de significados, aprehensiones y preconcepciones, debe reconocerse que la escogencia o defensa de alguna postura, creencia o definición depende de los intereses de quien emite y comparte dicho discurso.

Queda claro que el término “modelo contable” y las diversas posibilidades interpretativas y conceptuales que se manifiestan en su uso y comprensión, desencadenan diversas consecuencias en los mundos académico, laboral e investigativo. Por ello, debe generarse conciencia acerca de que en las diversas posturas esgrimidas en el discurso contable subyace un contexto de creencias compartidas que definen las estructuras curriculares (a nivel macro y micro), las orientaciones profesionales y los programas de investigación desde las comunidades contables respectivas.

Más que proponer y acordar un significado para el término de “modelo contable” que colme las líneas de un diccionario contable o que legitime un acuerdo de la comunidad contable en torno a sus conceptos fundamentales, lo que se requiere es comprender que inmersa en cada definición o planteamiento relativo a los modelos contables, existen creencias que tienen sus consecuencias y que una vez se escenifiquen las situaciones resultantes no es posible que la comunidad contable se llame a sorpresas ante emergencias que ya habían sido planteadas desde una perspectiva probabilista y estocástica.

Al respecto, las comunidades de actores adscritas a cada uno de estos mundos contables (académico, profesional e investigativo) deben reflexionar y conversar para propiciar las condiciones necesarias que permitan la evolución del pensamiento en procura de una disciplina contable más participativa, dignificada en su intelecto y comprometida tanto con la complejidad de las organizaciones como con el devenir de la sociedad. Sin estos esfuerzos intelectuales e ilocutivos, la comunidad contable será proclive al dogmatismo en una de sus más lesivas manifestaciones: la aceptación por imposición de los discursos vigentes por mayoría y la aceptación reverente de las creencias contenidas en los textos de fuentes consideradas como “autoridades”, en síntesis, la aceptación de los discursos poderosos, al decir de van Dijk.

El discurso tiene consecuencias en el pensamiento, en la acción, en las interacciones y en el devenir de la sociedad; las opciones consecuentes deambulan históricamente entre los dogmas y las revoluciones, entre la estabilidad y la crisis,

entre lo heredado y construido. Las (re)evoluciones cognitivas se dan a partir de una comprensión más dinámica de las diversas realidades que competen al pensamiento y a los actos de habla que permiten la circulación de las ideas; en ese sentido, es fundamental comprender a los otros que son como nosotros.

En el campo contable, las grandes transformaciones podrán ser posibles a partir de procurar una práctica contable que históricamente intervenga el “somos” que a diario se configura con las intenciones y creencias vertidas y compartidas en el discurso de quienes intentan dar cuenta de una realidad dinámica y compleja en esencia, valga decir, en la elocución de los seres humanos que optan por desarrollar su práctica académica, laboral o investigativa entre los discursos poderosos que legitiman el pensamiento contable dominante y las nuevas narrativas contables que propenden por desencriptar los enigmas en las organizaciones poseedoras de los recursos que atraen múltiples intereses.

Si existe consciencia en torno a que el discurso tiene consecuencias, entonces será posible reconocer que en la disyuntiva planteada entre “discursos poderosos” y “nuevas narrativas”, en los que subyacen creencias sostenidas como “verdades compartidas”, las universidades, instituciones universitarias y grupos de investigación solventados por la Contabilidad, ponen en juego su devenir con un patrimonio compartido por sus miembros (académicos, investigadores, practicantes y estudiantes); tal patrimonio que es asumido como contexto de interpretación, en este texto se ha denominado como “creencias”.

“... a menos que sean inconsistentes con sus creencias y experiencias personales, los receptores tienden a aceptar las creencias (conocimientos y opiniones) transmitidas por el discurso de las fuentes que consideran autorizadas, fidedignas o creíbles, tales como los académicos, los expertos, los profesionales ... el discurso poderoso se define (contextualmente) en términos del poder manifiesto de sus autores ...”

T.A. van Dijk

REFERENCIAS

- Aracil, J. (1986). *Máquinas, sistemas y modelos*. Madrid: Editorial Tecnos S.A.
- Archel D., P. (2007). Discurso contable, ideología e informes anuales: un enfoque interpretativo. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, 51, 41-64
- Armatte, M. (2006). La noción de modelo en las ciencias sociales. *Empiria, Revista de Metodología de Ciencias sociale*, 11, 33-70
- Arráez, M.; Calles, J. y Moreno de T., L. (2006). La hermenéutica: una actividad interpretativa. *Revista Sapiens*, 7(2), 171-181
- Astori, D. (2002). *Enfoque crítico de los modelos de contabilidad social* (12ª ed). Ed. México: Siglo XXI
- Badiou, A. (2009). *El concepto de modelo*. Buenos Aires: La bestia equilátera S. R. L.
- Baudrillard, J. (2001). *La precesión de los simulacros*. En Arte después de la modernidad. Nuevos planteamientos en torno a la representación. Madrid: ediciones Ak-AI, pp. 253-281
- Berger, P. y Luckmann (1968). *La construcción social de la realidad*. Madrid: Amorrurtu editores
- Biondi, M. (1999). *Teoría de la Contabilidad*. Córdoba: Ediciones Macchi
- Bravo N., O. (1989). *Cienciología e integración del conocimiento*. Bogotá: Universidad Incca de Colombia
- Bueno C., E. (1972). Análisis conceptual de la planificación contable: problemas técnicos y aplicaciones (I). *Revista española de financiación y contabilidad*, 1(1), 73-96
- Bunge, M. (2004). *La investigación científica* (3ª. Ed.). Buenos Aires: Siglo XXI Editores
- Cabré, M. T. (1993). *La terminología. Teoría, metodología y aplicaciones*. Barcelona: Editorial Antártida

- Castoriades-A., P. (2004). *La violencia de la interpretación*. Buenos Aires: Amorrurtu
- Chambers, R. J. (1999). *The poverty of accounting discourse* En: *Abacus*. Sidney, 35(3), 241-251
- Chartier, R. (1999). *El mundo como representación*. Barcelona: Gedisa
- Chaves, O., Chyrikins, H. y otros (1998). *Teoría contable*. Buenos Aires: Ediciones Machi
- Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *The accounting review* Vol. 61 No. 4 (Octubre de 1986), pp. 601-632. USA: American Accounting Association
- Cohen-T., Gilles y otros (2006). *El concepto de modelo*. Medellín: Universidad EAFIT-Escuela de Ciencias y Humanidades
- Criado P., A. M. (1984). En torno al lenguaje científico. *Cauce Revista de filosofía y su didáctica*, 7, 7-28
- Cea G., J. L. (2005). El Marco Conceptual del Modelo Contable IASB: una visión Crítica ante la Reforma de la Contabilidad Española. Disponible: <http://www.cef.es/libros/EL-MARCO-CONCEPTUAL-DEL-MODELO-CONTABLE-IASB-UNA-VISION-CRITICA-ID9654.asp> [Consulta: 2013, septiembre 12]
- Corona R., E. y García, F. (2004). Reforma contable y las normas del IASB. *Revista Partida Doble* [Revista en línea], 160, Sección Especial IASB, 01 de Noviembre de 2004 Disponible: <http://www.edirectivos.com/articulos/1000001411-reforma-contable-y-las-normas-del-iasb>. [Consulta: 2013, julio de 21]
- Cuadrado E., A. y Valmayor, Lina (1999). *Metodología de la investigación contable*. Madrid: Mc Graw Hill
- Cubides, H.; Gracia, É.; Machado, M.; Maldonado, A. y Visbal, F. (1999). *Historia de la Contaduría Pública en Colombia Siglo XXI* (3ª. Ed.). Bogotá: Fundación Universidad Central

- De andrade, G. (2006). Hablando sobre teorías y modelos en las ciencias contables. *Actualidad contable FACES*, 13, 42-53
- Díaz, T. y Suardi, D. (2010, noviembre). *Las Pymes y el modelo contable* [Documento en línea]. Trabajo presentado a la Decimoquintas Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadística. Noviembre. Disponible: <http://www.fcecon.unr.edu.ar/fcecon.unr.edu.ar/sites/default/files/u16/Decimocuarta/Suardi,%20Diaz,%20Las%20Pymes%20y%20el%20modelo%20contable.pdf> [Consulta: 2013, agosto 19]
- Enaudeau, C. (1999). *La paradoja de la representación*. Buenos Aires: Paidós
- Escobar, J. y Bonilla, F. (2011). Grupos focales: una guía conceptual y metodológica. *Cuadernos hispanoamericanos de psicología* [Revista e línea] 9(1), 51-67 Disponible: www.uelbosque.edu.co/.../cuadernos_hispanoamericanos_psicologia/volumen9.../articulo_5.pdf [Consulta: 2013, Abril 2]
- Ferris, G. (1997). *Pedagogía de la formación*. Buenos aires: Universidad de Buenos Aires-Morata
- Flick, U. (2004). *Introducción a la investigación cualitativa*. Madrid: Ediciones morata
- Forrester, J. (1961). *Industrial dynamics* (1ª. Ed). USA: Wright-Allen Press
- Foucault, M. (2010). *El orden del discurso* (5ª. Ed.). Barcelona: Fábula Tusquets
- Foucault, M. (2007). *Sobre la ilustración* (2ª. Reimp.). Madrid: Tecnos
- Fowler N., E. (1982). *Cuestiones contables fundamentales*. Buenos Aires: Ed. Contabilidad Moderna
- Franco R., R. (1989). *Contabilidad integral. Teoría y normalización*. Armenia: Tecnomundo editores
- Galeano M., M. E. (2004). *Estrategias de investigación social cualitativa. El giro en la mirada*. Medellín: La Carreta

- Gallego V., F. (2008). *Ética del discurso y teoría política*. Medellín: Editorial Universidad de Antioquia
- García C., C. L. (2002). El problema del uso de modelos en la contabilidad. *Revista Contabilidad y auditoría*, 12, 199-235
- García C., C. L. (1999). *La teoría y los estados contables*. Buenos Aires: Editorial Economizarte
- García G., J. J. (2011). *Representaciones y analogías para expresar y comprender las ciencias experimentales*. Medellín: Universidad de Antioquia, Grupo de Investigación Uni-Pluriversidad
- García G., M. (1997). La teoría de la contabilidad a debate (crítica de la partida doble). *Ensayos sobre teoría de la contabilidad*. Madrid: ICAC
- García G., M. (1979). *Contabilidad general*. Madrid: Escuela Superior de las cajas de ahorros
- García G., M. y Serrano M., F. (1990). La modelización del comportamiento de los sistemas económicos (A través de la dinámica de sistemas y la contabilidad circulatoria). *Revista española de financiación y contabilidad*, 20(62), 45-114.
- Giménez, C.; Kaplan, R. S.; Mallo, C. y Meljem, S. (2000). *Contabilidad de costos y estratégica de gestión*. Madrid: Prentice Hall
- Gómez, M. y Ospina C. –Eds.- (2009). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad*. Medellín: Universidad Nacional de Colombia-Universidad de Antioquia
- Gómez, M. (2007). Comprendiendo las interrelaciones entre sistemas contables, modelos contables y sistemas de información contable empresariales. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 32, 154-171
- Gómez, M. (2003). Contabilidad: comentarios sobre el discurso científico y los determinantes morales. *Revista Innovar*, 22, 109-120
- Goody, J. (1999). *Representaciones y contradicciones*. Barcelona: Paidós
- Gutiérrez R., B. M. (1998). *La ciencia empieza en la palabra*. Barcelona: Península

- Habermas, J. (2010). *Teoría de la acción comunicativa* (Tomo 1 y Tomo 2). Madrid: Editorial Trotta
- Hernández S., R; Fernández C., C. y Baptista L., P. (2003). *Metodología de la investigación* (3ª. ed.). México D.F.: Mc Graw Hill
- Howarth, D. (1997). La teoría del discurso (Cap. 6) En Marsh, David y Stoker, Gerry(Comp). *Teoría y métodos de la ciencia política*. Madrid: Alianza
- Kieso, D. y Weygandt, J. (1999). *Contabilidad intermedia* (2ª. Ed.). México: Limusa
- Limone, A. (1978). *Hacia una teoría integral de la organización humana: la empresa como sistema autopoietico*. Trabajo presentado a las IX jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur,. Santiago, Chile
- Limone, A. (1977). *L'autopoiese dans les organisations*. Tesis doctoral. París: Université de Paris IX, Dauphine
- Loaiza, F. (2006, Mayo). *Hacia la estructuración del discurso pedagógico contable*. Ponencia presentada al IV Foro Nacional de Educación Contable. Manizales: Universidad de Manizales
- López, C. O. (2009). El modelo contable del IASB [Documento en línea]. Disponible: <http://observatorio-de-niif-xbrl.blogspot.com/2009/04/el-modelo-contable-del-iasb.html> [Consulta: 2013, julio 15]
- López D., A. y Pablos R., J. L. (2000). Responsabilidad y Rendición de Cuentas en el modelo contable público. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. 29(106), 931-964
- López P., M. V. (1999). *Captación e interpretación en contabilidad*. Tesis Doctoral. Granada (España): Universidad de Granada
- Machado, M. (2012). Del positivismo a la diversidad epistemológica. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, (60), 219-237
- Machado, M. (2011, agosto). *Representación contable: de la revelación de hechos a la construcción de la realidad*. Ponencia presentada al Encuentro Nacional de Pensamiento Contable. Manizales: Universidad de Manizales

- Maniez, J. (1993). *Los lenguajes documentales y de clasificación: concepción, construcción y utilización en los sistemas documentales*. Madrid: Fundación Germán Sánchez Ruipérez
- Mansour, E.; Mohammad, A. y Missi, F. (2008), Mayo. *Validity of accounting models in the knowledge era*. European and Mediterranean Conference on Information systems, Dubai
- Martín Z., M. A. (2001). “Marcadores del discurso y estrategias de cortesía verbal en español”, en M. I. Montoya (ed.): *La lengua española y su enseñanza*. Granada: Universidad, pp. 55-74.
- Martínez M., M. (2007). *Ciencia y arte en la metodología cualitativa* (2ª. Ed. Reimp.). México D.F.: Trillas
- Martínez M., M. (2006). *La nueva ciencia* (2ª. Reimp.). México, D. F.: Editorial Trillas
- Mattessich, R. (2004). *La representación contable y el modelo Capas-Cebolla de la Realidad-Una comparación con las ‘ordenes de simulacro’ de Baudrillard y su hiperrealidad*. Monografía. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Auditoría (AECA)
- Maturana, H. (2007). *Emociones y lenguaje en educación política* (9ª. Ed.). Santiago de Chile: Dolmen
- Mazzalomo, U. L. (1982). *El rol de los modelos en las teorías científicas*. San Juan (Argentina): Universidad Nacional de San Juan, Facultad de Filosofía, Humanidades y Artes
- Medina N., I. (2006). Interdisciplina y Complejidad: ¿hacia un nuevo paradigma?. En *Revista Perspectivas*. Brasil: Universidad de Sao Paolo. N° 29. Disponible en www.eva.universidad.edu.uy
- Mc Carthy, W. (1982). *The REA Accounting Model: A Generalized framework for accounting Systems in a Shared Data Environment*. *The Accounting Review*, 57(3), 554-578. USA: American Accounting Association

- Mc Carthy, W. (1979). *An Entity-Relationship View of Accounting Models*. *The Accounting Review*, Vol. 54, No. 4, pp. 667-686. USA: American Accounting Association
- Mendoza G., D. A. (2005). *Crítica al enfoque tradicional de la contabilidad*. Tesis Doctoral. Barquisimeto (Venezuela): Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado
- Mogollón M., G. I. (2003). Paradigma científico y lenguaje especializado. *Revista Facultad de Ingeniería de la Universidad Central de Venezuela*, 18 (3), 5-14
- Moisieyen, N. N. (1979). *Los modelos matemáticos en las ciencias económicas*. Bogotá: Fundación Universidad Autónoma de Colombia-Fondo de publicaciones
- Montes S., C. A.; Montilla G., O. de J. y Mejía S., E. (2008). Análisis del marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros conforme el modelo internacional IASB [Documento en línea]. Disponible: http://biblioteca.universia.net/html_bura/ficha/params/title/analisis-marco-conceptual-preparacion-presentacion-estados-financieros-confrme-modelo-internacional/id/37715537.html [Consulta: 2013, mayo 10]
- Morin, E. (2010). *¿Hacia el abismo? Globalización en el siglo XXI*. Madrid: Paidós
- Mueller, G. y Meek (1999). *Contabilidad, una perspectiva internacional*. México: Mc Graw-Hill
- Muñoz, J. y Velarde, J. (2000). *Compendio de epistemología*. Madrid: Editorial Trotta
- Nagel, E. (2006). *La estructura de la ciencia*. Barcelona: Paidós
- Núñez B., E. D. (2013). *Análisis dinámico de la rendición de cuentas de las comunidades autónomas y los organismos de control externo*. Tesis doctoral Madrid: Universidad Complutense de Madrid
- Ocampo, C. (2010). Tensiones respecto a la idea de hombre en algunos discursos contables y humanistas de la administración. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, 56, 183-206

- Ospina Z., C. y Castaño, C. (2012). El campo de la teoría contable. Distinciones centrales para subrayar el papel de la Universidad de Antioquia en el contexto colombiano. Machado R., M. A. (Edit.). *Huellas y devenir contable. Construyendo las rutas del pensamiento contable* (222-275). Medellín: Universidad de Antioquia
- Padrón, J. (2007). Tendencias epistemológicas de la investigación científica en el siglo XXI. *Cinta de Moebio*, 28, . Santiago: Universidad de Chile, Marzo
- Palma, H. y Wolovelsky, E. (2001). *Imágenes de la racionalidad científica*. Buenos Aires: Eudeba
- Pateiro R., C. y Rodríguez, F. (Coords.) (2004). Mercado de capitales europeo. El camino de la integración” [Documento en línea]. Disponible: http://books.google.com.co/books?id=4Bozcn0_32MC&pg=PA236&lpg=PA236&dq=modelo+contable+iasb&source=bl&ots=uU-uKEEG9m&sig=kcD3xcw6B9UwzbIPPSANq1zxWsg&hl=es&sa=X&ei=IG8QUbDyJIK88wS9tIHYCA&ved=0CEIQ6AEwAjgK#v=onepage&q=modelo%20contable%20iasb&f=false [Consulta 2013, marzo 2]
- Pérez R., J. (2003) El modelo contable IASB: análisis comparativo con la normativa de las entidades de crédito españolas. *Notas de estabilidad financiera*, 3, 11-70
- Ramírez E., H. F. y y Suárez B., L. E. (2008). Bases y fundamentos del modelo contable internacional [Documento en línea]. *Revista Institucional Universidad Tecnológica del Chocó*, 27(1), 31-44. Disponible: <http://www.actualidadniif.com/ARTICULOS/ICESI.pdf> [Consulta: 2013, julio 27]
- Ramírez P., L. A. (2007). Discurso y texto de las ciencias sociales como objeto de las ciencias del lenguaje. *Folios segunda época*, 25, 63-70
- Requena, J. M. (1977). *La homogenización de magnitudes en la ciencia de la contabilidad*. Madrid: ICE Ediciones
- Rodríguez, M. del C. (1999). La necesidad de precisar el dominio de la disciplina contable. *Contabilidad y Auditoría*, 9, 131-145

- Ruiz-A., Igor; Peña, Y. y Bringas, P. (2011, Marzo). *A flexible accounting model for cloud computing*. Trabajo presentado a Annual SRII Global Conference, 277-284
- Ryan, B.; Scapens, R. W. y Theobald, M. (2004). *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*. Barcelona: Ediciones Deusto
- Schiffrin, D. (2011). Definiciones de discurso [Documento en línea]. Revista de investigación educativa 13. Disponible: [http://www.uv.mx/cpue/num13/practica/Schiffrin-Definiciones de discurso.html](http://www.uv.mx/cpue/num13/practica/Schiffrin-Definiciones%20de%20discurso.html) [Consulta: 2013, septiembre 27]
- Schopenhauer, A. (1998). *El mundo como voluntad y representación*. México: Editorial Porrúa
- Searle, J. R. (2004). *Mente, lenguaje y sociedad* (1ª. Reimp.). Madrid: Alianza editorial
- Searle, J. R. (1995). *La reconstrucción de la realidad social*. Barcelona: Paidós
- Seltzer, J. C. (2010). Una aproximación a la modelización del elemento emisor de estados contables. *Revista Universo Contábil*, 6(3), 114-128
- Sierra M., R. (2010). La farsa de las jergas. *Revista Lectiva*, 20, 59-62
- Silva P., B. (2003). *Fundamentos del sistema contable: nuevos enfoques y actualización*. Valparaíso: Ediciones Universitarias de Valparaíso
- Socias, H. y otros (2007). *Contabilidad financiera. El modelo contable básico: Teoría y supuestos*. Madrid: Ediciones Pirámide
- Toulmin, S. (1972). *Human understanding: the collective use and evolution of concepts*. Princeton: Princeton University Press
- Van Dijk, T. A. (2012). *Discurso y contexto*. Barcelona: Gedisa
- Van Dijk, T. A. (2011). *Sociedad y discurso*. Barcelona: Gedisa
- Van Dijk, T. A. (2010). *Estructuras y funciones del discurso* (2ª. Reimp.). México: Siglo XXI
- Van Dijk, T. A. (2009). *Discurso y poder*. Barcelona: Gedisa

- Van Dijk, T. A. (2008). *El discurso como estructura y proceso. Estudios sobre el discurso I: una introducción multidisciplinaria* (3ª. Reimp.). Barcelona: Gedisa
- Van Dijk, T. A. (2002). *Tipos de conocimiento en el procesamiento del discurso* En Parodi, Giovanni (Ed.). *Lingüística e interdisciplinaridad: Desafíos del nuevo milenio*. Valparaíso: Ediciones Universitarias de Valparaíso de la Universidad Católica de Valparaíso
- Van Dijk T. A. (2001). La multidisciplinaridad del análisis crítico del discurso: un alegato en favor de la diversidad En Ruth Wodak & Michael Meyer, *Métodos de análisis crítico del discurso*. Barcelona: Gedisa, 2003., pp. 143-177
- Van Dijk, T. A. (1998). *Ideología: una aproximación multidisciplinaria*. Barcelona: Gedisa
- Vieytes, R. (2004). *Metodología de la investigación en organizaciones, mercado y sociedad*. Buenos Aires: Editorial de las ciencias
- Villacorta H., M. A. (2004). Posibles soluciones a problemas de la armonización contable. Memoria presentada para optar al grado de Doctor. Madrid: Universidad Complutense de Madrid. Disponible: <http://eprints.ucm.es/tesis/cee/ucm-t27724.pdf> [Consulta: 2013, marzo 12]
- Villegas, M. (1993). Las disciplinas del discurso: hermenéutica, semiótica y análisis textual. *Anuario de psicología*, 59, 19-60
- Wirth, M. del C. (2001). *Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento*. Buenos Aires: La Ley
- Wittgenstein, L. (2004). *Investigaciones filosóficas*. Barcelona: Crítica
- Yañez C., C. (2010). *Discurso y representaciones sociales de las identidades culturales en el manual de urbanidad y buenas maneras de Manuel Antonio Carreño*. Manizales: Universidad Nacional de Colombia
- Yuren C., M. T. (1984). *Leyes, teorías y modelos* (5ª. Reimp.) México: Editorial Trillas
- Zaá, J. R. (2013). Del discurso científico de la modernidad a una nueva narratividad en la construcción del conocimiento. *Nexos, Revista Electrónica de*

Investigación y Postgrado, 2(1), San Juan de los Morros: Universidad Nacional Experimental de los Llanos Centrales Rómulo Gallegos. Encontrado Disponible:

http://investigacion.unerg.edu.ve/nexos/index.php?option=com_content&view=article&id=25:del-discurso-cientifico-de-la-modernidad-a-una-nueva-narratividad-en-la-construccion-del-conocimiento-&catid=7:may-ago-2012&Itemid=12. [Consulta: 2013, mayo 7]

ANEXOS

Anexo 1

Matriz de Autores académicos que utilizan más no definen el término “modelo contable”

Autor	Contexto de uso del término “modelo contable”	Fuente	Ubicación
Moisés García G., (1972)	“Ensanchamiento del objeto material contable desde el patrimonio de la empresa a todo tipo de realidad económica <i>provocado por la aparición de nuevos modelos contables</i> (especialmente el de la contabilidad nacional)”	Modernas tendencias metodológicas en contabilidad	dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2482755.pdf
Eduardo Bueno C. (1972)	Refiere tipologías de modelos contables: “Clases y modelos fundamentales de planes de cuentas”, “balance de situación”, “cuenta de explotación y de la cuenta” y “modelos tipo de los estados contables”	Análisis conceptual de la planificación contable	http://www.google.com.co/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCYQFjAA&url=http%3A%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F2482765.pdf&ei=xRvnUsDrJPLksASC2YHAAg&usg=AFQjCNFuXYJ69X-ynNQnqT66ik1RTCG4yA&bvm=bv.59930103,d.eW0
Leandro Cañibano (1976)	Variables que han de ser tenidas en cuenta a la hora de enfrentarse con la elaboración de un modelo presupuestario. Propone modelos matriciales de cuentas de balance, cuentas de gestión y cuentas de resultado.	El Modelo Presupuestario de R. Mattessich	http://aeca.es/pub/refc/articulos.php?id=0914
William McCarthy (1979)	Relaciona “modelos contables” con sistemas de información desde el enfoque entidad-relación	<i>An Entity-Relationship view of accounting models</i>	https://www.msu.edu/~mccarth4/ar79.pdf

Anexo 1 (Cont.)

William E. McCarthy (1982)	Expone un marco de referencia para “modelos contables” en el contexto de los sistemas de información desde el enfoque entidad-relación	<i>The REA accounting model: A generalized framework For Accounting System in a Shared Data Environment</i>	The Accounting Review No. 3. https://www.msu.edu/~mccarth4/McCarthy.pdf
Elena M. Estrada G. (1988)	Relaciona el concepto con la estructura del sistema tributario estatal y la ordenación de la actividad presupuestaria.	El futuro modelo contable local	http://www.auditoriapublica.com/hemeroteca/199507_02_11.pdf
Rafael Franco R. (1989)	Presenta una crítica al modelo contable y propuesta de modelo contable integral	Contabilidad integral. Teoría y normalización.	Armenia: Tecnomundo editores
Y. Richard Wang (1990)	Relaciona “modelo contable” con “bases de datos”	<i>An Accounting Model-Based Approach to Semantic Reconciliation in Heterogeneous Database System</i>	http://dspace.mit.edu/bitstream/handle/1721.1/46758/accountingmodelb00wang.pdf?sequence=1
Razeen Sappideen (1991)	Relaciona los “modelos contables” con “modelos estadísticos” en el contexto de las predicciones para el mercado de valores	<i>The Use of Accounting Models, Statistical Models, and Securities Marketing Prices to Predict Corporate Failure and the Case for Continuing Fiduciary Obligations to Corporate Creditors</i>	http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1050&context=blr
José I. Jarne J. (1997)	Utiliza el término de manera indistinta con el de sistema contable, aludiendo su aplicación en diversos países de manera común	Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables	Madrid: Asociación Española de contabilidad y Administración
Moisés García G., (1998)	“Si se trata de elaborar un modelo contable, la herramienta será una teoría contable y el método	La teoría de la contabilidad a debate (Crítica de la partida doble), p. 91	Ensayos sobre teoría contable. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Anexo 1 (Cont.)

Moisés García G., (1998) – Cont-	fundamentalmente analítico unido a buenas dosis de arte de modelizar.”		
Richard Mattessich (2002)	Asimila “modelos contables” a “sistemas contables” en la práctica concreta	Contabilidad y métodos analíticos	Buenos Aires: La Ley
M. Victoria López P. y Lázaro Rodríguez (2002)	La incidencia del sujeto en las características del modelo contable. Variables en la configuración del modelo contable en contexto de homogenización internacional y procesos lógicos.	Aplicación del enfoque cognitivo a la metodología contable	http://aece.es/pub/refc/articulos.php?id=0121
Richard Mattessich (2004)	Plantea su propuesta de modelo de capas de cebolla (<i>Omnium Model Reality –OMR-</i>) y de modelo orientado a los propósitos (<i>Purpose-Oriented Representation–POR-</i>), asimilándolos como una representación de la realidad	La representación contable y la realidad	http://www.mgeu.uma.es/CONFERENCIAS/Reality-Malaga-LV.pdf
Marta C. Alvarez (2005)	Se relaciona con tres criterios para elaborar información contable	Descripción del modelo contable colombiano y del modelo contable internacional	Contaduría Universidad de Antioquia No. 46. Medellín: Universidad de Antioquia
Álvarez, Martha; Londoño, Miriam; Muñoz, Lina y Sepúlveda, Lina (2005)	Un modelo contable se estructura sobre la base de tres conceptos: el capital a mantener, la unidad de medida y los criterios de medición. Cada uno de ellos refleja una realidad patrimonial, financiera y económica del ente en sus estados contables, de acuerdo a la definición	Descripción del modelo contable colombiano y del modelo contable internacional, p. 5	http://aprendeonline.udae.edu.co/lms/moodle/file.php/189/DescripcionModeloContableColombiano.pdf

Anexo 1 (Cont.)

Álvarez, Martha; Londoño, Miriam; Muñoz, Lina y Sepúlveda, Lina (2005) (Cont.)	que se les dé. Así, el modelo contable va adoptando diferentes conceptos, en sus tres parámetros, en los distintos países y en el tiempo. Ellos son definidos por las normas contables profesionales y legales vigentes en cada país.		
Antonio Lopes de Sá (2006)	Relaciona los “modelos científicos en contabilidad” con el análisis de balances desde un enfoque científico	Análisis de balances y modelos científicos en la contabilidad	En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría No. 26 Bogotá: Legis Editores
Gilberto De Andrade M.(2006)	Relaciona y diferencia los conceptos de teoría contable y modelo contable pretendiendo aclarar el sentido de sus dimensiones. Identifica el modelo con la teoría del sistema.	Hablando de teorías y modelos en las ciencias contables	En: Revista Actualidad Contable FACES Año 9 N° 13 http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/17386/1/articulo4.pdf
Universidad Católica Argentina- Licenciatura en economía (2006)	“La información contable de un ente refleja, la realidad económica, patrimonial o financiera de un ente. La contabilidad y por ende los estados contables de un ente muestran dicha realidad.”	Modelos contables	http://200.16.86.50/digital/657/dt/contribuciones/escassany4-4.pdf
Herranz Socías y otros (2007)	Describe el modelo contable básico de la contabilidad financiera	Contabilidad financiera. El modelo contable básico: Teoría y supuestos	Madrid: Ediciones Pirámide
Mauricio Gómez V. (2007)	Contexto de una configuración pragmática de criterios que "prescriben" los parámetros del proceso contable, para representar la realidad	Comprendiendo las interrelaciones entre Sistemas Contables, Modelos Contables y Sistemas de Información	Revista Internacional Legis De Contabilidad & Auditoría No. 32 (pp. 154-171)

Anexo 1 (Cont.)

	económica y financiera de un ente. Constituidos por 3 variables.	Contables empresariales	
Carlos Castaño R. (2007)	Propone el cambio en la mentalidad de los contables para permitir la modelación contable	Cambio del modelo mental contable para la construcción de los nuevos modelos contables	http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/adversia/article/viewFile/11303/10336
Federal Finance Administration (2008)	La revisión del sistema de contabilidad afecta simultáneamente la estructura de las cuentas, la contabilidad, la gestión del presupuesto y la información financiera (...). La estructura de las cuentas se basa en gran medida en el modelo utilizado en la industriaprivada, que comprende el estado de resultados, el balance, la declaración de financiamiento y flujo de caja.”	<i>NAM The New Accounting Model of the Swiss Confederation</i>	http://www.efv.admin.ch/e/downloads/publikationen/broschueren/BBL_NRM_e.pdf
Ebrahim Mansour y otros(2008)	Resalta la importancia de los modelos contables en la era del conocimiento	<i>Validity of accounting models in the knowledge era</i>	http://www.iseing.org/emcis/emcis2008/Proceedings/Refereed%20Papers/Contributions/C%2089/C89.pdf
Ernesto Sierra (2008)	Relaciona el concepto con sistemas contables utilizados en los países	Análisis de la relación entre contabilidad y fiscalidad en Colombia	Revista Innovar No. 31 Bogotá: Universidad Nacional de Colombia
Jesús Arenas (2008)	Matematización de los hechos contables y solución de problemas en la práctica contable	La modelación matemática como base de la autonomía científica de la contabilidad	http://www.gerencie.com/contabilidad-matricial.html
Tim Riley (2009)	Expresa los principios de contabilidad (GAAP)	<i>The accountancy model</i>	http://timriley.net/appahost/accountancy_model

Anexo 1 (Cont.)

	mediante algoritmos matemáticos que generan entradas al libro diario.		pdf
Jorge Tua P. (2009)	Se refiere a modelos contables de predicción en el contexto del desarrollo económico	Contabilidad y desarrollo económico. El papel de los modelos contables de predicción. Especial referencia a las NIC's	http://www.globalcontable.com/attachments/arts/contabilidad-y-desarrollo-cali-09.pdf
Horacio Molina S. y Jorge Tua P. (2010)	“La elección del tipo de regulación contable (un modelo basado en principios u objetivos frente a un modelo basado en reglas) es una de las cuestiones de mayor interés que se plantea en el proceso de armonización contable internacional, debido a que el Financial Accounting Standards Board (FASB) presenta un modelo basado en reglas mientras que el del International Accounting Standards Board (IASB) se basa en principios.”	Reglas <i>versus</i> Principios contables, ¿son modelos incompatibles?	http://www.aeca.es/pub/refc/articulos.php?id=1107
Juan Carlos Seltzer (2010)	Se propone modelizar con el fin de “conocer y sistematizar” el elemento emisor de estados contables, lo cual “permitirá actuar sobre quién es responsable de la calidad de los estados contables que emite.”	Una aproximación a la modelización del elemento emisor de estados contables	Revista Universo Contábil No. 3 Blumerau: Universidad Regional de Blumerau
Luis R. Álvarez Ch. (2010)	“Características que debiera reunir la información que se provee a cada	Modelos contables y usuarios de información	http://www.ucc.edu.ar/portalucc/archivos/File/FACEA/Instituto_de_Contabilidad/revista-n2-inst-

Anexo 1 (Cont.)

	tipología de usuario de información contable (inversor, acreedor, empleado, cliente, etc.)”		contabilidad.pdf (pags. 26-36)
José J. Ortiz B. (2010)	Refiere un modelo contable que “que integre una teoría general, que está en proceso de construcción.”	La complejidad y la teoría contable	http://www.unilibre.edu.co/CriterioLibre/images/revistas/13/art07.pdf
José O. Curvelo H. (2010)	Reconstrucción de los diferentes modelos usados para la valoración y representación en el contexto de la información financiera, así como de otros aspectos (económicos, sociales, ambientales y administrativos, y bajo la necesidad del hombre de comprender y explicar el entorno.	Teorías y praxis de los modelos contables para la representación de la información financiera	http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos_contab/vol11_n_29/vol11_29_3.pdf
Igor Ruiz-Agundez y otros (2011)	Modelo del sistema de información contable con tecnología con servicios informáticos de computación en la nube.	<i>A Flexible Accounting Model for Cloud Computing</i>	http://paginaspersonales.deusto.es/ypenya/publi/i_ruizagundez_SIRII.pdf

Fuente: Revisión bibliográfica de artículos, ponencias y libros en el período 1982-2012

Anexo 2

Matriz de Autores académicos que utilizan y definen el término “modelo contable”

Autor	Definición	Fuente	Ubicación
Fowler N., Enrique (1982)	“Los estados contables son Modelos Contables, pues pretenden representar el comportamiento de ciertas variables de la realidad.” (pág. 308) y “los estados contables son modelos contables que proporcionan, fundamentalmente, información sobre la situación y la evolución del patrimonio de los entes” (pág. 129) ... las variables que componen el modelo contable son la unidad de medida, los criterios de medición y el capital a mantener(pág. 129)	Cuestiones contables fundamentales	Buenos Aires: Ed. Contabilidad Moderna
Chaves, Osvaldo; Chyrikins, Héctor y otros (1998)	“Los estados contables ... tratan de explicar la situación patrimonial, financiera y económica de los entes que los emiten, así como su evolución a lo largo del tiempo. Por lo tanto, el conjunto de criterios utilizados para confeccionar tales estados constituye un ‘modelo contable’.” (pág. 107) Estos parámetros o “criterios” son la unidad de medida, el capital a mantener y el criterio de valuación aplicable al cierre de cada ejercicio. Se pueden obtener 16 combinaciones o “modelos”. (pág. 108)	Teoría contable	Buenos Aires: Ediciones Machi
García C., Carlos L. (1999)	“.. los modelos contables son abstracciones que procuran plantear cuáles son las cuestiones principales a resolver y eligen una solución para cada una de ellas. De este modo, los Modelos Contables ‘sirven de nexo entre la Teoría Contable y la Práctica Contable. A través de ellos se procura orientar los procedimientos, criterios, normas y demás componentes de la actividad contable’.”	La teoría y los estados contables (Capítulo V. La capacidad informativa de los estados contables según los modelos contables patrimoniales implícitos (1994)	Buenos Aires: Ediciones del Centro de Estudiantes de la Facultad de Ciencias Económicas UBA
Biondi, Mario (1999)	“El sustento de las normas prácticas dictadas por organismos autorizados para ello, sobre temas específicos” bajo	Teoría de la Contabilidad. El abc de su	Buenos Aires: Ediciones Macchi

Anexo 2 (Cont.)

	la ubicación de teoría contable normativa (pág. 72). “Un modelo está formado por un conjunto de variables ... tiene la influencia del medio en que se dicta.” (pág. 77) “El modelo contable tiene tres pautas básicas.” (pág. 78) El concepto de modelo se orienta a reconocer un conjunto de criterios y técnicas de medición (Unidad de medida), valuación (criterios de valuación) y reconocimiento (capital a mantener), cuyo objetivo es el de proporcionar información que permita a las organizaciones acercarse de una manera más profunda a la realidad económica.	fascinante mundo	
García C., Carlos L. y Rodríguez María del C. (2001)	“Hipótesis propuestas. Los Modelos Contables son elementos necesarios para poder efectuar la actividad contable con base científica. ... Los Modelos Contables permiten emitir normas tecnológicas contables que no tienen carácter de ley jurídica con sanción sino que obran como aporte del pensamiento contable a la gestión contable.”	Elementos para una teoría general de la contabilidad (Capítulo IX Octavo problema: modelos en la teoría general contable)	Buenos Aires: La Ley
García C., Carlos L. (2002)	Define modelos en general con base en Bunge, Frischknecht, Miller y Star, Forrester, Papandreu y Marzana; luego establece las características de los modelos contables. “Los modelos contables son el nexo entre la teoría contable y la práctica contable. Constituyen una guía para los procedimientos, criterios, normas y demás componentes de la actividad contable.” (pág. 215)	El problema del uso de modelos en la contabilidad	En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría No. 12 Bogotá: Legis Editores
De Andrade M., Gilberto (2006)	“... la significación de modelo también es bastante difusa. ... el concepto de modelo conjunto de conocimientos sobre la estructura y/o comportamiento de un sistema con la finalidad de explicar y prever, de acuerdo con las teorías, las propiedades del sistema.” (Abstract) “... modelo es un elemento de la teoría caracterizan las ideas fundamentales de	Hablando de teorías y modelos en las ciencias contables	En: Revista Actualidad Contable FACES Año 9 N° 13 http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/17386/1/arti

Anexo 2 (Cont.)

	la teoría con auxilio de conceptos con los cuales ya estamos familiarizados antes de la elaboración de la teoría.” (pág. 6)		culo4.pdf
Universidad Católica Argentina-Licenciatura en Economía (2006)	“En términos generales modelo es una representación de la realidad que se utiliza muchas veces para explicar un determinado comportamiento o la evolución de un proceso. Los estados contables representan la realidad de un ente para explicarla y mostrar su evolución, es decir para obtener una descripción más completa de esa realidad que permita utilizarla como base para la toma de decisiones por parte de los administradores y terceros interesados y para el control de gestión” (pág. 1) Define como parámetros que definen el modelo: la unidad de medida, el capital a mantener y la valuación al cierre. (pág. 3)	Modelos contables	http://200.16.86.50/digital/657/dt/contribuciones/escassany4-4.pdf
Seltzer, Juan Carlos (2010)	“Los modelos contables son artefactos sociales respecto a la acción de las personas, por ellas, para ellas y acerca de ellas y su contexto social y físico.” (pág. 118)	Una aproximación a la modelización del elemento emisor de estados contables	Revista Universo Contábil No. 3 Blumerau: Universidad Regional de Blumerau
Mejía S., Eutimio; Montes, Carlos A. y Dávila G., Gloria C. (2011)	García-Casella (2002, pág. 205), parafraseando a Miller & Starr (1972), anota que “los modelos pueden definirse como representaciones de la realidad que intentan explicar el comportamiento de algún aspecto de la misma. Debido a que modelos son siempre representaciones explícitas de la realidad misma, son siempre menos complejos que esta, pero tienen que ser lo suficientemente completos para acercarse a aquellos aspectos de la realidad que están investigando”. (pág. 15)	Introducción a la propuesta contable de García-Casella	http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos_contab/vol12_n_30/vol12_30_5.pdf
Business dictionary.com (2012)	Conjunto de asunciones, conceptos, principios y procesos básicos que determinan los métodos de reconocimiento, registro, medición y reporte de las transacciones financieras de una entidad.	<i>Accounting model-Definition</i>	http://www.businessdictionary.com/definition/accounting-model.html

Fuente: Revisión bibliográfica de artículos, ponencias y libros en el período 1982-2012

Anexo 3

Matriz de Usos del concepto de modelo contable (autores en el contexto de la regulación)

Autor	Descripción	Fuente	Ubicación
Mueller, Gerhard; Gernon, Helen y Meek, Gary (1999)	No existen dos países que tengan prácticas de contabilidad financiera <i>idénticas</i> . Para cada país, existe una mezcla única de variables locales que de manera conjunta han influido sobre el patrón del desarrollo contable en ese país. ... a nivel general, se pueden identificar principalmente cuatro modelos contables (...): modelo británico-estadounidense-holandés, modelo continental (Europa continental y Japón), modelo sudamericano (América latina con la excepción de Brasil, modelo de economía mixta, modelo de normas internacionales y hace referencia a la contabilidad de los países comunistas. (pp. 11-16)	Contabilidad. Una perspectiva internacional - Capítulo 1- Conglomerados contables-	México D.F.: McGraw-Hill
Pérez R., Jorge (2003)	Documento que repasa los aspectos más relevantes de la estructura conceptual del modelo contable IASB frente al vigente en nuestro país, expone las razones legales, fiscales y empresariales que explican las diferencias entre la regulación contable en España y la de los países de cultura anglosajona, para posteriormente presentar un análisis comparativo de las diferencias más significativas que las entidades de crédito españolas encontrarán al elaborar su información financiera pública bajo el entorno IASB frente al ordenamiento español, para, por último presentar un análisis cualitativo de los impactos más significativos que, tanto a efectos de estados financieros públicos como de supervisión bancaria, supondrá la implementación del nuevo modelo de información financiera pública.	El modelo contable IASB: análisis comparativo con la normativa de las entidades de crédito españolas	Revista Estabilidad financiera Número Extraordinario 3. pp. 11-70
Escudero, María E., Pateiro R., Carlos y Rodríguez,	El primer problema que surge ante la armonización en el ámbito internacional es el de delimitar el modelo a seguir. A este respecto la <i>International Organization of Securities Commissions</i>	Acápites "El modelo contable del IASB" en "Mercado de capitales	http://books.google.com.co/books?id=4Bozcno_32MC&pg=PA236&lpg=PA236&

Anexo 3 (Cont.)

Francisco J. (Coords) (2004)	(En adelante, IOSCO) encargó en 1995 al International <i>Accounting Standards Committee</i> (en la actualidad, <i>International Accounting Standards Board</i> , en adelante, IASB) la tarea de elaborar un cuerpo básico de normas contables que pudieran ser aceptadas en los mercados financieros internacionales. En diciembre de 1998 concluyó la elaboración del grupo básico de normas contenidas en el acuerdo IASB-IOSCO, habiendo finalizado esta última organización el estudio de las Normas Internacionales de Contabilidad (En adelante, NIC) emanadas del IASB, que han sido finalmente recomendadas, en su práctica totalidad, para la preparación de los estados financieros de las multinacionales para las ofertas transfronterizas.	Europeo. El camino de la integración” 1ª. Ed. Coruña. Netbiblo	dq=modelo+contable+iasb&source=bl&ots=uU-uKEEG9m&sig=kcD3xcw6B9UwzbIPPSANq1zxWsg&hl=es&sa=X&ei=IG8QUbDyJIK88wS9tIHYCA&ved=0CEIQ6AEWAjgK#v=onepage&q=modelo%20contable%20iasb&f=false
Corona R., Enrique y García, Fernanda (2004)	La Unión Europea ha modificado su modelo contable, en el ámbito de las normas del IASB, en una doble dirección: modificando sus Directivas y adoptando el citado Reglamento 1606/2002, que articula la aplicación directa de las indicadas normas internacionales. (...) la decisión de aplicar las normas del IASB en lugar de otras opciones (...). (...) las Directivas contables europeas, que en su momento fueron útiles, aparte de no ser aplicables directamente no constituyen un conjunto normativo adecuado en términos de armonización contable, entre otros motivos, porque contienen reglas excesivamente generales y un exceso de opciones. (...)”	Parte “Modelo contable europeo” En: “Reforma contable y las normas del IASB”.	Revista Partida Doble, N° 160, Sección Especial IASB, 01 de Noviembre de 2004 http://www.edirectivos.com/articulos/1000001411-reforma-contable-y-las-normas-del-iasb
Villacorta H., Miguel A. (2004)	Los partidarios del supuesto contrario no consideran posible cubrir las necesidades de los diferentes usuarios de la información contable con el empleo de un único modelo contable ... Para ellos no es posible obtener información útil para todos los usuarios	Posibles soluciones a problemas de la armonización contable. Memoria presentada para	http://eprints.ucm.es/tesis/cee/ucm-t27724.pdf

Anexo 3 (Cont.)

	con un único Marco Conceptual, por el contrario, cada marco teórico permite satisfacer únicamente las necesidades de un solo usuario. Esta corriente está fundamentada en las mismas razones argumentadas por las antiguas doctrinas, que enunciaban la imposibilidad de atender a todas las situaciones y usuarios con la teoría general de contabilidad, necesitando sistemas contables para satisfacer los diferentes usuarios.	optar dal grado de Doctor. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, p. 744	
Cea G., José Luis (2005)	Análisis del marco conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros (MC) del modelo de regulación contable internacional IASB. La pretensión última de esta obra es poner de manifiesto lo que puede aportar realmente el MC. IASB al proceso de reforma del modelo de regulación contable española, como consecuencia de la decisión tomada por la UE de ir a un sistema de información contable en armonía con las normas del modelo IASB.	El Marco Conceptual del Modelo Contable IASB: una Visión Crítica ante la Reforma de la Contabilidad Española	http://www.cef.es/libros/EL-MARCO-CONCEPTUAL-DEL-MODELO-CONTABLE-IASB-UNA-VISION-CRITICA-ID9654.asp
Montes S., Carlos A.; Montilla G., Omar de J. y Mejía S., Eutimio (2008)	Un marco conceptual contable es un fundamento teórico que, a manera de constitución, guía el desarrollo de la regulación normativo-técnico de la profesión. El marco utiliza un itinerario lógico deductivo y, a través de la inferencia, deriva desde los postulados superiores del entorno y los propios del sistema contable, los estándares contables asociados a finalidades concretas. Se puede calificar el sistema como teleológico. El presente artículo analiza de manera esquemática las guías conceptuales en el proceso de preparación y presentación de estados financieros. (...)	Análisis del marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros conforme el modelo internacional IASB	http://biblioteca.universia.net/html_bura/ficha/params/title/analisis-marco-conceptual-preparacion-presentacion-estados-financieros-confrme-modelo-internacional/id/37715537.html
Ramírez E., Helio F. y Suárez B. Luis E. (2008)	El modelo contable financiero internacional que se aplica en más de cien países del mundo denominado Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS) y las NIIF o IFRS para PYMES, son considerados de gran importancia por el grado de	Bases y fundamentos del modelo contable internacional	http://www.actualidadniif.com/ARTICULOS/I CESI.pdf Revista Institucional

Anexo 3 (Cont.)

	estandarización o uniformidad. La presente ponencia aborda el estudio de las bases y fundamentos de las NIIF, para lo cual toma como punto de partida los principios de contabilidad americanos USGAAP y el marco conceptual diseñado por FASB, que tienen muchos aspectos en común con las NIIF o IFRS (...)		Universidad Tecnológica del Chocó, ISSN 1657-3498, Vol. 27, N°. 1, 2008, pp. 31-44 DOI:(Revista) ISSN 1657-3498
López, Cesar O. (2009)	La <i>International Organization of Securities Commissions</i> (en adelante IOSCO) en 1995 encargó a la entonces <i>International Accounting Standards Committee</i> (en adelante IASC) que en la actualidad se denomina <i>International Accounting Standards Board</i> (en adelante IASB), la tarea de elaborar un cuerpo básico de normas contables que pudieran ser aceptadas en los mercados financieros internacionales y, por tanto, aplicadas por las empresas que desearan que sus valores cotizaran en los dichos mercados.	El modelo contable del IASB	http://observatorio-de-niif-xbrl.blogspot.com/2009/04/el-modelo-contable-del-iasb.html
Rodríguez, Hernán (2009)	FASB y el IASB proponen un nuevo modelo de contabilidad de arrendamiento en un “Documento de Debate y Puntos de Vista sobre Arrendamientos” emitido el 19 de marzo de 2009. ¿Cuál es el modelo general en el documento de debate, y cómo se compara con la actual Contabilidad de Contratos de Arrendamiento de los PCGA de EE.UU.? FASB y el IASB tentativamente decidieron adoptar un enfoque donde en la contabilidad del arrendatario se le requiere reconocer	Nuevo modelo contable de arrendamiento propuesto por FASB y el IASB	http://actualices.com/opinion/nuevo-modelo-contable-de-arrendamiento-propuesto-por-fasb-y-el-iasb-hernan-rodriguez/
Díaz, Teresa y Suardi, Diana (2010)	Se denomina modelo contable al conjunto de criterios que se emplean para elaborar los estados contables. Los modelos contables son diseñados con el propósito de comprender y estudiar la situación y evolución patrimonial de los entes y, en general, se establecen a partir de la definición de algunas cuestiones contables esenciales, tales como: la unidad de medida, el capital a mantener	Las Pymes y el modelo contable. Trabajo presentado a la Decimoquintas Jornadas “Investigaciones en la Facultad” de Ciencias	http://www.fcecon.unr.edu.ar/fcecon.unr.edu.ar/sites/default/files/u16/Decimocuartas/Suardi,%20Diaz,%20Las%20Pymes%20y%20el%20modelo%20contable.p

Anexo 3 (Cont.)

y los criterios de medición aplicables para medir el patrimonio al cierre de cada período.	Económicas y Estadística. Noviembre, pág. 2	df
--	---	----

Fuente: Revisión bibliográfica en el período 1999-2012

Anexo 4.

Matriz de Usos del concepto de modelo contable (instituciones en el contexto de la regulación)

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2002) Madrid	Pero es que, además, la estrategia contable de la Comisión que, en definitiva, supone la implantación del modelo contable del IASB, ofrece una oportunidad inigualable para producir la síntesis de las dos tendencias, anteriormente apuntadas, relativas a la cuestión esencial de la legitimidad para la producción de normas contables. En efecto, en cuanto procedentes del IASB las NIC tienen una connotación puramente técnica y privada, pero si dichas normas se incorporan al Derecho contable a través de la forma expuesta en los apartados 1.5 y 1.6 del presente informe, esto es, derivan de las fuentes de producción normativa propias de nuestro actual Derecho contable, tendrían una connotación pública.	Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)	http://www.webnuevatecnologias.com/newtecnofr/docinteres/libroblanco_contable.pdf
International Accounting Standards Board-IASB (2004)	El modelo contable utilizado para la preparación de los estados financieros estará determinado por la selección de las bases de medida y del concepto de mantenimiento de capital. Los diferentes modelos contables tienen diferentes grados de relevancia y fiabilidad (...). Este <i>marco conceptual</i> es aplicable a una amplia gama de modelos contables, suministrando una guía al preparar y presentar los estados financieros por medio del modelo escogido. En el momento presente, no hay intención por parte del Consejo del IASB de prescribir un modelo particular, salvo circunstancias excepcionales (...)	“Marco conceptual” en “Normas Internacionales de Información Financiera NIIF”, p. 80	Londres: International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF)
Institute of Chartered Accountants in England and Wales-ICAEW (2010)	Cuestiones de medición en la información de la empresa para mercados financieros en el marco de la teoría de la firma	Business models in accounting: the theory of the firm and financial reporting	http://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Financial-reporting/Information%20for%20better%20markets/BMIA%20published%20rep

Anexo 4 (Cont.)

Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios - Colombia- (2012)	Documento estratégico y de apoyo a la aplicación de los Estándares Internacionales de Contabilidad Financiera, denominado Conceptos Generales de Normas Internacionales de Información Financiera. Se pretende ilustrar, ejemplificar y ampliar conceptos, políticas y prácticas definidas para el reconocimiento, medición y presentación de la información financiera bajo las NIIF, considerando para cada caso los temas que son más relevantes para las empresas prestadoras de Servicios Públicos.	Modelo General de Contabilidad -NIIF / IFRS-	ort.pdf http://www.superservicios.gov.co/web/guest/modelo-contabilidad-nics
---	--	--	--

Fuente: Revisión bibliográfica en el período 1999-2012

Anexo 5.

Matriz de Significado del concepto de modelo contable para los Practicantes (Por categorías)

Informante	Nacionalidad	Definición
1. Marco o estructura	Profesional 2(IP-2)	-Marcos referenciales presentados y estudiados por varios autores, estructurados en el contexto pedagógico, didáctico, producto de análisis sobre su implementación y análisis constructivos. -Estructuras sugeridas como referentes a los estudiantes, aplicados por profesionales contables y evaluados en su aplicación.
	Profesional 4(IP-4)	Es un marco dentro del cual nos movemos en lo contable que de alguna forma se es restringido
	Profesional 7 (IP-7)	Es una estructura que refleja la situación económica-financiera de la empresa en un momento determinado
2. Teoría	Profesional 11(IP-11)	Un modelo contable es básicamente un modelo teórico acerca un objeto bajo estudio en particular. Principalmente, los modelos teóricos contables o la teoría contable pueden ser de los siguientes tipos: axiomáticos, no axiomáticos (teorías positivas) o teorías de la información económica (Demski y Feltham)
	Profesional 12(IP-12)	es un esquema teórico de referencia que permite conocer el funcionamiento de un proceso contable bajo ciertas condiciones y evaluar su aplicabilidad
	Profesional 13 (IP-13)	un modelo contable es un esquema teórico, que mediante determinadas normas y procedimientos, permite dar información útil respecto de un ente determinado, mediante los estados financieros
3. Pautas para elaborar información contable	Profesional 1(IP-1)	Sistema que permite recoger información de los diferentes procesos empresariales y convertirlos en información financiera
	Profesional 3 (IP-3)	Un instrumento o herramienta que permite lograr una aproximación hacia un objetivo específico dentro de un marco definido por saber en este caso contable
	Profesional 4 (IP-4)	Casi que nos lleva a unos parámetros poco definidos para actuar
	Profesional 5 (IP-5)	Modelo contable es la simulación de una determinada realidad contable. Ahora, hay conceptos más elaborados de modelo contable, pero ese es el concepto que considero tiene relación con lo que yo conozco. Un modelo es un artificio para representar la realidad, para simularla, pues si la realidad existiera o fuera fácil acceder a ella no sería necesario el modelo.
	Profesional 6 (IP-6)	Es un patrono establecido fijado a través de un lineamiento, norma o procedimiento

Anexo 5 (Cont.)

	Profesional 14 (IP-14)	Es posible señalar que relaciona, principalmente, tres variables para entender la realidad de la entidad: unidad de medida, criterio de medición y capital a mantener
4. Información y realidad	Profesional 4 (IP-4)	Simulación de la realidad
	Profesional 8 (IP-8)	La información contable de una empresa que refleja la realidad económica de ella
	Profesional 9 (IP-9)	los estados financieros que muestran en determinado momento la situación financiera en que se encuentra la empresa, para tomar decisiones gerenciales
	Profesional 10 (IP-10)	Donde se refleja la situación financiera de la empresa.
	Profesional 14 (IP-14)	Un modelo contable es una apreciación de la realidad económica y financiera (contable) de una entidad. Inicialmente los modelos contables eran esencialmente numéricos, pero ahora han evolucionado y también hay apreciaciones de la realidad de la entidad según parámetros no monetarios. Pese a lo anterior, que el modelo contable ya no es tan financiero ni económico, apreciación personal

Fuente: Encuesta realizada entre marzo y junio de 2012

ANEXO 6. Guía de observación documental

DOCTORADO EN CIENCIAS CONTABLES PROYECTO DE INVESTIGACIÓN SOBRE MODELO CONTABLE

GUIA DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL

Documento:

No.:

Autor:

País:

Año:

1) Item 1: ¿Qué es un Modelo contable?

Síntesis de respuesta:

2) Item 2: ¿Qué relación encuentra entre Modelo contable y realidad?

Síntesis de respuesta:

3) Item 1: ¿Qué realidad se modela contablemente?

Síntesis de respuesta:

Responsable: C.P. Marco Antonio Machado

ANEXO 7. Cuestionario

DOCTORADO EN CIENCIAS CONTABLES PROYECTO DE INVESTIGACIÓN SOBRE MODELO CONTABLE

CUESTIONARIO DE ENCUESTA (SURVEY)

Informante:

Ciudad: _____ País: _____

Lugar de respuesta:

Hora:

1) Pregunta ¿Qué es para Ud. un Modelo contable? ¿Qué es un modelo contable?

Respuesta:

2) ¿Qué relación encuentra entre Modelo contable y realidad?

Respuesta:

Responsable: C.P. Marco Antonio Machado

ANEXO 8. Guión de entrevista A

DOCTORADO EN CIENCIAS CONTABLES PROYECTO DE INVESTIGACIÓN SOBRE MODELO CONTABLE

GUIA DE ENTREVISTA

Informante: _____ Ciudad: _____
País: _____ Lugar: _____ Hora: _____

- 1) Tópico Elementos definitorios. Pregunta ¿Qué es para Ud. un Modelo? ¿Qué es un modelo contable?

Síntesis de respuesta:

- 2) Tópico relacional. ¿Qué relación encuentra entre Modelo contable y realidad?

Síntesis de respuesta:

- 3) Tópico importancia del modelo contable. ¿Es importante la definición de modelo contable?

Síntesis de respuesta:

Responsable: C.P. Marco Antonio Machado

ANEXO 9. Guión de entrevista B

DOCTORADO EN CIENCIAS CONTABLES PROYECTO DE INVESTIGACIÓN SOBRE MODELO CONTABLE

GUIA DE ENTREVISTA

Informante: _____ Ciudad: _____
País: _____ Lugar de respuesta: _____ Hora: _____

- 1) Tópico consecuencias generales. Pregunta ¿Qué impactos tiene para lo contable la definición de modelo contable?

Síntesis de respuesta:

- 2) Tópico consecuencias de los discursos sobre modelo contable en la disciplina contable. ¿Qué consecuencias tienen las creencias sobre modelo contable en la disciplina contable? ¿Qué consecuencias tienen las creencias sobre la relación modelo contable-realidad en la disciplina contable? ¿Qué consecuencias tienen las creencias sobre la realidad modelada contablemente en la disciplina contable?

Síntesis de respuesta:

- 3) Tópico consecuencias de los discursos sobre modelo contable en la práctica contable profesional. ¿Qué consecuencias tienen las creencias sobre modelo contable en la práctica profesional? ¿Qué consecuencias tienen las creencias sobre la relación modelo contable-realidad en la práctica profesional? ¿Qué consecuencias tienen las creencias sobre la realidad modelada contablemente en la práctica profesional?

Síntesis de respuesta:

Responsable: C.P. Marco Antonio Machado

ANEXO 10. Disparadores Focus group

DOCTORADO EN CIENCIAS CONTABLES PROYECTO DE INVESTIGACIÓN SOBRE MODELO CONTABLE

Informante: _____ Ciudad: _____
País: _____ Lugar: _____ Hora: _____

- 1) Tópico conceptual-modelo contable. ¿Qué es para Ud. un Modelo contable?

Síntesis de respuesta:

Necesito saber qué consideraciones tiene Usted con respecto a la siguiente definición: "Un modelo contable es una representación organizada que se construye con base en unos supuestos teóricos, que hace referencia a una realidad acotada, situación u objeto del dominio del discurso contable y que se expresa a través de formalizaciones semánticas, analógicas y/o matemáticas. Dicha representación puede surgir a partir de la experiencia profesional o de la actividad intelectual de los sujetos contables que la construyen en un contexto de significancia determinado."

Síntesis de respuesta:

- 2) Tópico conceptual-contable. ¿Qué es para Ud. lo contable? ¿Qué hace que el modelo sea contable?

Síntesis de respuesta:

- 3) Tópico importancia del modelo contable. ¿Por qué es importante la definición de modelo contable?

Síntesis de respuesta:

Responsable: C.P. Marco Antonio Machado