

# *Los tres mundos de la contabilidad desde la postura de Laughlin*

Durán C., Luz E.

Recibido: 29-11-16 - Revisado: 02-12-16- Aceptado: 19-03-17

Durán C., Luz E.  
Contador Público  
M.Sc. Practicas Pedagógicas. Especialista en Revisoría Fiscal. Especialista en Gerencia en Servicios de Salud. Especialista en Administración y Docencia Universitaria. Estudiante Doctorado en Ciencias Contables. Universidad Libre Seccional Cúcuta, Colombia.  
luz.duran@unilibrecucuta.edu.co

Sobre la base de los planteamientos de Laughlin, la contabilidad se concibe como una disciplina conformada por tres componentes, manifestados en el mundo real a partir de la investigación, la política y la práctica. A diferencia de otras ciencias, en las que los postulados teóricos generados en la investigación fundamentan la práctica profesional, en contabilidad se presenta un comportamiento distinto de los componentes mencionados, pues primero desde el campo político se emiten las normas y regulaciones; posteriormente los fundamentos legales se aplican en la práctica; y finalmente se solicita la participación de los investigadores, para el análisis y evaluación de las normas a través del proceso de auscultación. De este modo, pareciera que en la ciencia contable se presenta un distanciamiento entre el discurso teórico formulado desde el campo de la investigación, y el discurso de la regulación presentado por los actores del componente político. Considerando los argumentos expuestos, el artículo presenta como objetivo analizar la postura de Laughlin sobre el funcionamiento de los componentes, político e investigativo de la contabilidad. Metodológicamente, el estudio se desarrolló sobre la base de un análisis hermenéutico de los trabajos realizados por Laughlin (2011) y Broadbent & Laughlin (2013), en el campo de la investigación, la política y la práctica contable. Las conclusiones de la investigación revelan la necesidad de fomentar una transformación del funcionamiento de los componentes de la profesión contable en el mundo real, de tal manera que la investigación, la política y la práctica contribuyan con la evolución de la disciplina.

**Palabras clave:** Disciplina contable; investigación; política; práctica.

RESUMEN

About the base of the Laughlin approaches, the accounting is conceived as a discipline conformed by three components, manifested in the real world starting from of the investigation, the politic and the practice. To difference from another sciences, in which the theoretical postulates generated in the investigation are based the professional practice, in accounting its presents a different behavior of the components mentioned, then first from the politic field it is issued the rules and the regulations; later the legal fundamentals are apply in the practice; and finally it requested the participation of the investigators, for the analysis and evaluation of the rules through the auscultation process. From this way, it seems that in the accounting science it presents a distancing between the theoretical speech formulated from the field of the investigation, and the regulation speech presented by the actors of the politic component. Considering the arguments exposed, the article presents as objective to analyze the Laughlin's posture about the functioning of the components, politic and investigative of the accounting. Methodologically, the research it developed about the base of the hermeneutic analysis of the works made by Laughlin (2011) and Broadbent & Laughlin (2013), in the field of the investigation, the politic and accounting practice. The conclusions of the investigation reveals the need of to foment a transformation of the functioning of the components of the accounting profession in the real world, such that way the investigation, the politic and the practice contribute with the evolution of the discipline.

**Keywords:** Accounting discipline; investigation; politic; practice.

**ABSTRACT**

## **1. Introducción**

La contabilidad es una ciencia social de carácter teórico-práctico, orientada hacia la construcción de un conocimiento científico cuyas características trascienden los aspectos de formalidad, normatividad y, objetividad precisados en el discurso de la regulación formulado por el organismo regulador internacional Internacional Accounting Standards Board (IASB), así como por los organismos de regulación intermedia con competencias para la emisión de los estándares de contabilidad y, de las regulaciones que rigen el ejercicio profesional.

Desde esta perspectiva, la contabilidad en sentido amplio está conformada por tres componentes, precisados por Laughlin (2011) en "tres mundos" manifestados en la investigación, la política y la práctica contable. Para el autor, en el mundo real estos componentes parecieran funcionar de manera desarticulada, lo cual ha generado un distanciamiento entre el discurso de la regulación y, el discurso teórico resultado de los procesos de investigación científica

desarrollados en las instituciones de educación superior.

En función de los argumentos expuestos, este artículo tiene como objetivo analizar la postura de Laughlin sobre el funcionamiento de los componentes, político e investigativo de la contabilidad. Metodológicamente, la investigación se fundamentó en un análisis hermenéutico del discurso expresado en los trabajos realizados por Laughlin (2011) y, Broadbent & Laughlin (2013), en los cuales se aborda ampliamente el objeto de reflexión que sustenta la presente investigación.

## **2. Un análisis del funcionamiento de la investigación, la política y la práctica desde la perspectiva de Laughlin**

Laughlin (2011) expone que la contabilidad como cualquier disciplina está conformada por la investigación, la política y la práctica. En el componente investigativo, se ubican las teorías científicas construidas a partir de los procesos de investigación desarrollados en las instituciones de educación superior; en el político, se contextualizan los estándares internacionales de contabilidad emitidos por el organismo de regulación internacional (IASB), así como por las instituciones de regulación intermedia creadas en los distintos países para emitir las regulaciones, expresadas en las leyes y decretos que regulan ejercicio profesional; mientras que en el práctico, se manifiesta la práctica de la profesión contable.

A juicio del autor, la política debería ser el puente integrador de los componentes investigativo y práctico en el mundo real. No obstante actualmente investigación, política y práctica expresan la existencia de “tres mundos” en contabilidad”, que parecieran funcionar de manera invertida, pues a diferencia de otros campos disciplinares en los que inicialmente se formulan los postulados teóricos expresados en el conocimiento científico (teorías), que se aplican en el ejercicio de la práctica después de un proceso de validación por parte de la comunidad científica, en la disciplina contable la investigación, la política y la práctica funcionan en el contexto de la realidad en los siguientes términos:

- A. Inicialmente en una primera fase, tanto el IASB en el cumplimiento de su función reguladora, como los organismos de regulación intermedia proceden a la

formulación de las normas y regulaciones que regulan el ejercicio de la práctica profesional. Lo normativo, refiere a los estándares de contabilidad manifestados en los Marcos Conceptuales, y específicamente en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el IASB en el cumplimiento de su competencia reguladora; mientras que las regulaciones se expresan en las leyes y decretos promulgados por los organismos de regulación intermedia de los distintos países.

- B. En una segunda fase, el IASB realiza el proceso de auscultación de la norma, el cual consiste en solicitar la participación de los investigadores para conocer su postura acerca de los estándares de contabilidad emitidos, su aplicabilidad en el ejercicio práctico, así como las lagunas o vacíos presentados que limitan el ejercicio de la profesión.
- C. En una tercera fase, las regulaciones y normativas emitidas por los organismos mencionados anteriormente, se aplican en el ejercicio de la práctica profesional, como un instrumento para orientar la revelación y presentación de la información de las organizaciones, en los estados de situación financiera emitidos por el contador público.

De lo expuesto, se deriva que en la contabilidad a diferencia de otras disciplinas como la medicina, los actores partícipes de la investigación, la política y la práctica no desarrollan acciones integradas que en conjunto pudieran contribuir con el avance y fortalecimiento de la ciencia contable, pues estos actores perciben la investigación en contabilidad como un componente independiente e irrelevante tanto para el enriquecimiento, como para el funcionamiento de los componentes político y práctico de la profesión.

En opinión de Jensen (1976), la investigación en contabilidad ha presentado un carácter normativo y de definición. En contabilidad, las pocas construcciones teóricas generadas en su mayoría tienen un fundamento positivista, lo cual ha sustentado la postura que vincula estas teorías con proposiciones normativas. Como ejemplo de esta situación, el autor expone que en los textos de teoría contable se examina la naturaleza de la contabilidad “lo que se debe hacer”, más no se enfatiza en el abordaje de los fenómenos

contables desde una perspectiva científica.

Sobre este aspecto Laughlin (2011) expone que los investigadores universitarios desarrollan sus procesos investigativos desde propuestas completamente distintas a las planteadas por el componente político y, solamente cuando seleccionan objetos de estudio vinculados con problemas concretos e inmediatos presentados en el componente práctico, la investigación en contabilidad adquiere pertinencia y resulta relevante para los actores que ejercen el ejercicio profesional en la práctica.

Por ende, frecuentemente cuando se hace referencia a la contabilidad como profesión, solo se da cuenta de la práctica profesional ejecutada considerando las leyes y regulaciones emitidas por el IASB y los organismos reguladores intermedios, los cuales constituyen las autoridades socialmente sancionadas, con legalidad, legitimidad y, competencias para regular el ejercicio de la práctica. Sin embargo, esto no significa que los profesionales en el ejercicio de la práctica contable aceptan en buen término o están de acuerdo con la postura de los reguladores (Laughlin, 2011).

Tal situación da cuenta que en el mundo real, la política y la práctica presentan bajos niveles de compatibilidad. De hecho, las organizaciones en algunos casos contratan empresas de contabilidad para evitar y reducir el cumplimiento de las normas y regulaciones. Esto ha conducido, a la generación de escándalos financieros de alto perfil, como “el caso de Enron y el de la firma de contabilidad Arthur Andersen”, los cuales han sido posiblemente las manifestaciones de escándalos internacionales de mayor magnitud encontrados en el ejercicio de la práctica profesional en contabilidad (Laughlin, 2011, p. 24).

Se evidencia entonces, cómo el discurso de los organismos reguladores de la práctica contable -aun cuando éstos tienen una función trascendente en contabilidad a través de la emisión de normas y regulaciones- en algunos casos no es compatible y adecuado para satisfacer las necesidades financieras que tienen las organizaciones en el mundo real, pues por su carácter objetivo, normativo, técnico e instrumental no se compagina con los valores, la cultura organizacional, los principios, los sistemas de comunicación y dirección característicos de estas entidades.

De hecho, el carácter objetivo y normativo del discurso

expresado por el ente regulador, se demuestra a partir de las funciones y competencias del IASB presentadas por el IFRSS (International Financial Reporting Standards, 2016) en el portal NIC-NIFF, las cuales se sintetizan para fines de este estudio en los siguientes términos:

- a) Preparar y emitir las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y, los borradores de las normas.
- b) Publicar un borrador de cada proyecto de norma, un borrador de exposición de todos los proyectos y, un documento de discusión para comentario público.
- c) Diseñar los procedimientos para examinar los comentarios formulados sobre los documentos publicados.
- d) Celebrar audiencias públicas para discutir las normas propuestas.
- e) Realizar pruebas de campo para asegurar que las normas formuladas tienen un carácter práctico y, su aplicación es viable para todos los contextos.

Al analizar las funciones del IASB, se desprende que en el componente político, se realiza un proceso de investigación muy distinto al desarrollado en el campo universitario, pues éste se centra fundamentalmente en el abordaje de problemas del mundo real y concretamente, hacia el análisis y evaluación de las normas para determinar su grado de adecuación en la práctica y, en el caso de determinar la existencia de vacíos e inconsistencias que pudieran incidir en el ejercicio profesional de la contabilidad, se procede a la eliminación o modificación de la norma.

En esta orientación, Pinto (2010) señala que el proceso investigativo desarrollado por el IASB para la emisión de la norma, debería iniciarse a partir de la definición del hecho económico, para luego proceder a su valorización, validar los atributos de la exposición y de la imagen fiel del estudio, lo cual finalmente fundamentaría la emisión de los estándares.

Desde esta orientación, la participación de los investigadores universitarios no se limitaría al proceso de auscultación y, la emisión de la norma tendría un fundamento teórico implícito, pues sería el resultado de un proceso de investigación explicitado en las siguientes etapas:

- a) Abstracción del hecho económico, a través del análisis y contrastación de los postulados teóricos desarrollados por otros investigadores.
- b) Validación de la información expuesta, para evaluar la imagen fiel de la información revelada en relación al comportamiento de los hechos económicos que conforman la realidad contable objeto de reflexión.
- c) Emisión de las normas, las cuales se fundamentarían en los resultados alcanzados en las fases precedentes. "Es decir, las NIIF deben ser reflejo del estudio del tratamiento de hechos económicos, ya sea de la investigación de hechos ya ocurridos y expuestos, o de hechos en proyecciones que son estudiados según una simulación de sus efectos" (Pinto, 2010, p.43).

A diferencia de la investigación realizada por el IASB, la investigación universitaria se orienta hacia la generación de un sistema de conocimiento científico con pertinencia social, que trasciende el abordaje de objetos de estudios del mundo real, para contribuir con la generación de teorías orientadas hacia la evolución de la disciplina contable. Este sistema de conocimiento presenta características y objetivos muy distintos al conocimiento instrumental que regula la práctica profesional.

Tal postura, como lo sustentan Tucker y Parker (2014) en el caso concreto de la contabilidad de gestión, ha inducido al fortalecimiento de algunas posiciones que enfatizan en el distanciamiento entre la teoría y la práctica, como consecuencia de la desvinculación que ha existido entre los objetos de estudios investigados y los requerimientos de la práctica; el bajo aporte de la investigación para el mejoramiento de la práctica contable; así como las limitaciones de la investigación para transformar la práctica profesional.

Estos autores, también plantean que algunos estudios realizados en el campo de la contabilidad de gestión, proponen como solución desde el componente investigativo abordar problemas relevantes para la práctica profesional, emprender convenios con la industria para desarrollar pasantías y años sabáticos, fortalecer las relaciones con las organizaciones consultoras y, realizar investigación aplicada. Sin embargo, de acuerdo con Swieringa (1998); Short,

Keefe y Stone (2009); Van Helden, et al. (2010), el distanciamiento entre la investigación académica y la práctica profesional aún persiste y continúa incrementándose (Tucker y Parker, 2014).

Retomando la postura de Laughlin (2011), los investigadores de las universidades presentan dos obstáculos para vincularse de manera más efectiva con el componente político y práctico. De un lado, los académicos que sustentan el proceso investigativo en un enfoque positivista, plantean que el objetivo fundamental de la ciencia se encuentra en la generación de teorías generales, universales y objetivas. Por ende, al abordar el distanciamiento entre la teoría y la práctica como un problema de investigación bajo este enfoque, no se consideran los valores y percepciones de cada uno de los actores que participan en los tres componentes de la profesión contable, pues en el caso de hacerlo el investigador “corre el riesgo de comprometer la ‘verdad’ de cualquier estudio” (p. 26).

Así mismo, los investigadores que asumen un enfoque rival al positivismo, con orientación cualitativa como la etnografía o la antropología, no se proponen abordar el problema del distanciamiento entre la teoría y la práctica, a partir de la articulación de los tres componentes estructurales de la profesión contable, debido al riesgo que pudiera significar “convertirse en un actor en lugar de un investigador” (Laughlin, 2011, p. 26).

De otro lado, la concepción que prevalece en la academia, así como en las revistas de alto ranking sobre los requerimientos e implicaciones de la “investigación de calidad” en el campo contable y, sobre las propuestas de investigación relevantes para el desarrollo de la disciplina, limita el abordaje de las consecuencias que tiene para la contabilidad el distanciamiento entre el discurso teórico y el propuesto por el organismo regulador, pues en líneas generales estas publicaciones científicas no están “interesadas en un artículo de investigación que valora las implicaciones políticas y prácticas del estudio” de lo contable (Laughlin, 2011, p. 26).

De lo expuesto se deduce, que la investigación en contabilidad para contribuir con el desarrollo de la sociedad, no tiene necesariamente que abarcar el estudio de hechos, objetos o fenómenos del mundo real donde se reflejen constantemente los vacíos, inconsistencias y problemas encontrados en las normas

y regulaciones, pues desde el campo investigativo los aportes generados a partir del conocimiento científico para la evolución de la ciencia contable, trascienden los aspectos relacionados con la evaluación y análisis de los Marcos Conceptuales emitidos por los organismos reguladores para regir el ejercicio de la práctica contable.

Al respecto Pinto (2010) expresa que los fundamentos científicos en contabilidad no se encuentran en las actividades vinculadas con el registro de la información; tampoco se encuentra en los fundamentos precisados en las normas contables como las NIIF, pues “La ciencia está en que esos criterios, esas abstracciones y la información que contiene una NIIF en particular, hayan sido concebidos a través de la aplicación de un método científico” (p. 47).

En consecuencia, los postulados teóricos que fundamentan la evolución de la disciplina contable sólo pueden desarrollarse desde el componente investigativo, pues los actores que emiten las normas y, los que la aplican en la práctica “son técnicos que aplican un conocimiento” (Pinto, 2010, p. 47). La diferencia entre un técnico y un investigador, se encuentra en que el primero se limita a la aplicación de un conocimiento instrumental, normativo, legalizado, legitimado y objetivo en el ejercicio de la práctica profesional; mientras que el segundo es el actor cuyas acciones se encaminan hacia la construcción de postulados teóricos, que fundamentan la solución de un problema que requiere tratamiento científico. Estos fundamentos, constituyen el resultado de un proceso de investigación sistemático, metódico, progresivo y, con una fundamentación teórica implícita.

En esta orientación Laughlin (1995) y Broadbent & Laughlin (2013), basándose en los fundamentos de la teoría crítica sustentada por Habermas proponen la aplicación de la Teoría del Middle-Range (alcance medio), en el campo contable, donde los procesos de investigación se apoyan en el uso de “teorías previas” o teorías de entrada desarrolladas por otros investigadores dentro de las líneas de investigación vinculadas con el objeto de reflexión, las cuales pueden ser utilizadas para fundamentar el desarrollo de estudios empíricos a futuro.

Esta teoría, plantea que en el caso concreto de las ciencias

sociales los postulados teóricos no tienen el alcance para abarcar toda la realidad objeto de estudio. Por ende, las teorías se asemejan a “esqueletos”, que dependen de “carne” para tener un carácter integral. Estas construcciones teóricas, proporcionan el lenguaje conceptual que fundamenta el abordaje de una situación determinada en el campo empírico.

Por tanto, así como el marco teórico o marco conceptual de una investigación, se configura como la vía para analizar, explicar e interpretar el comportamiento de los fenómenos en su contexto real; los conocimientos adquiridos en lo empírico también contribuyen con el enriquecimiento de la teoría.

Bajo esta postura, en los procesos de investigación se efectúa una retroalimentación constante entre lo teórico y lo empírico, pues la teoría “esquelética” constituye la base para informar los estudios empíricos y al mismo tiempo, se enriquece y fortalece por medio de estos estudios. En estos términos, la integración de lo teórico y lo empírico aporta una comprensión de la realidad objeto de estudio, teóricamente informada y empíricamente adecuada para el desarrollo de investigaciones con pertinencia social.

La aplicación de los postulados teóricos del Middle Range para el desarrollo de la investigación universitaria en el campo contable, podría contribuir con la reducción del distanciamiento entre el discurso de la regulación y el discurso científico, fortaleciendo de esta manera la relación entre la investigación académica, la política y la práctica, lo cual resulta altamente pertinente tanto para políticos, académicos y profesionales, pues de continuar abordándose los componentes de la contabilidad de manera desvinculada, se generarán implicaciones para la disciplina que se manifestarán en la reducción de su pertinencia social, afectándose la credibilidad y legitimidad de la contabilidad (Tucker y Parker, 2014).

La solución a largo plazo, podría encontrarse en un acuerdo institucional en el que se articulen las posturas de los distintos actores para contribuir con el objetivo de promover el desarrollo del pensamiento contable. Este acuerdo a nuestro juicio, implica una transformación en el funcionamiento de los componentes de la contabilidad, pues como lo afirma Laughlin (2011), la política debería ser el componente ubicado en un nivel intermedio entre

la investigación y la práctica. De esta manera, se promovería la evolución de la disciplina, así como la formulación de estándares con mayor pertinencia social, garantizando una toma de decisiones más eficiente por parte de los usuarios de la información.

### **3. Conclusiones**

Los estudios realizados por Laughlin (2011) y Broadbent & Laughlin (2013), constituyen un referente teórico de interés para el abordaje de la contabilidad como una ciencia social de carácter teórico-práctico. Estos autores exponen que la contabilidad está conformada por la investigación, la política y la práctica, los cuales a diferencia de otras disciplinas en el mundo real, parecen funcionar de manera invertida, pues primero se desarrolla el discurso regulatorio, posteriormente éste se aplica en el ejercicio práctico y, finalmente participan los investigadores para evaluar las regulaciones a través del proceso de auscultación.

Se evidencia entonces, un distanciamiento entre el discurso de la regulación formulado por el IASB y, los organismos de regulación intermedia como instrumento para regir la práctica profesional y, el discurso teórico construido a partir de la investigación. Como consecuencia de este distanciamiento, la práctica se ejerce sobre la base de las normas y regulaciones que conforman el discurso expresado por los actores del componente político, obviando los postulados del discurso teórico que fundamenta la investigación realizada en las universidades.

Esta situación incide en la evolución de la disciplina contable, pues el discurso de la regulación pareciera avanzar con mayor rapidez que los postulados teóricos generados desde la investigación. De hecho, el discurso regulatorio se limita a la formulación y evaluación de las normas y, cuando se presentan vacíos e inconsistencias se procede a la eliminación o modificación de los estándares; mientras que el discurso teórico implica un proceso investigativo metódico, sistematizado, progresivo que conduce a la generación de un conocimiento científico con pertinencia social.

En estos términos, el distanciamiento entre el discurso de la regulación y, el de la investigación pudiera tener como causa, que el primero orienta sus esfuerzos hacia el abordaje de problemas

del mundo real, los cuales no contribuyen con la evolución de una disciplina. En consecuencia, se requiere de un acuerdo institucional para promover una transformación en el funcionamiento de los componentes de la contabilidad, de tal manera que la investigación, la política y, la práctica se vinculen en la búsqueda de alcanzar un equilibrio sustentado en la integración de la teoría y la práctica contable.

#### 4. Referencias

- Broadbent, L & Laughlin, L (2013). *Accounting control and controlling accounting. Interdisciplinary and critical perspectives*. London: Emerald. Group Publishing limited.
- Jensen, Michael. (1976). *Reflections On The State Of Accounting Research And The Regulation Of Accounting*. En Stanford Lectures in Accounting (Graduate School of Business, Stanford University), Palo Alto, California, pp. 11-19.
- Laughlin, L. (2011). *Accounting Research, Policy and Practice: Worlds together or Worlds Apart?* En: Evans, E.; Burritt, R.; Guthrie, J. (Comp.), *Bridging the Gap between Academic Accounting Research and Professional Practice*. (pp. 21-30). Australia: The Institute of Chartered Accountants in Australia, Centre for Accounting, Governance and Sustainability, University of South Australia, *Bridging the Gap between Academic Accounting Research and Professional Practice*.
- NIC NIFF (2016). [Página Web en línea]. Disponible: <http://www.nicniif.org/home/> [Consulta: 2016, Abril 7]
- Pinto, G. (2010). *Hacia una metodología de la investigación contable*. CapicReview [Revista en línea], 8, pp. 43-56. Disponible: <http://www.capic.cl/capic/images/vol8tema4.pdf> [Consulta: 2016, Junio, 1]
- Tucker, B. & Parker, L. (2014). *In our ivory towers? The research-practice gap in management accounting: an academic perspective*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* [Revista en línea] 27 (3), pp. 394-425. Disponible: <http://ssrn.com/abstrac> [Consulta: 2016, Mayo, 20]