

**PANORAMA DEL PROGRAMA DE INVESTIGACIÓN CONTABLE DE ENFOQUE
COMUNICACIONAL**

SAYDA OLIVIA ZÚÑIGA GARCÍA

**UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
CONTADURÍA PÚBLICA
SANTIAGO DE CALI**

2018

**PANORAMA DEL PROGRAMA DE INVESTIGACIÓN CONTABLE DE ENFOQUE
COMUNICACIONAL**

SAYDA OLIVIA ZÚÑIGA GARCÍA

Trabajo de grado presentado como requisito para optar el título de Contadora Pública

Directora:

FLOR DE MARÍA AYALA AYALA

**UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
CONTADURÍA PÚBLICA
SANTIAGO DE CALI**

2018

Dedicatoria

A mi mami, Rosa Nieves García, quien no solo me ha brindado su amor como madre sino que ha sido un ejemplo de mujer luchadora, de paz y de infinita generosidad con todos los que la rodeamos, que me inspira a ser una mejor persona todos los días. Gracias mami por tus palabras, por tus esfuerzos, por tus horas, por tu vida. Te amo demasiado y espero recompensar aunque sea un poco todo lo que haces por mí y mis hermanos.

A mi familia, amigos y amigas quienes siempre me motivaron con sus palabras a continuar mis actividades académicas.

Agradecimientos

A la profesora Flor de María gracias por creer, apoyarme y asesorarme en este trabajo de investigación.

A los docentes de la Facultad por brindarme sus conocimientos para mi formación académica.

A todas las personas que de una u otra forma contribuyeron al desarrollo de mi trabajo.

Contenido

	Pág.
Introducción	8
1. Aproximación al problema de investigación	12
1.1 Contexto del problema.....	12
1.2 Planteamiento del problema.....	16
1.3 Formulación	19
2. Objetivos	20
2.1 Objetivo general.....	20
2.2 Objetivos específicos	20
3. Antecedentes	21
4. Marco referencial	35
4.1 Marco teórico	35
4.2 Marco conceptual.....	39
5. Metodología	50
5.1 Tipo de estudio y enfoque.....	50
5.2 Fuentes de información y técnicas de recolección.....	50
5.3 Procedimiento	52
6. Historia de la contabilidad en Programas de Investigación en Contabilidad.....	54
6.1 Montesinos Julve (1978).....	55
6.1.1 Programa de las doctrinas jurídico- personalista	55
6.1.2 Programa de la doctrina neocontista	56
6.1.3 Programa del enfoque económico.....	57

6.1.4 Programa de la teoría matemática y el empeño formalizador.....	60
6.1.5 Programa de la introducción de los aspectos conductistas y la concepción comunicacional	61
6.2 Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo (1997)	61
6.2.1 Programa de investigación legalista.....	62
6.2.2 Programa de investigación económico	63
6.2.3 Programa de investigación formalizado.....	64
7. Aproximación a la metodología de investigación del programa contable comunicacional	68
7.1 Objeto de investigación del programa de investigación contable comunicacional	72
7.2 Heurística positiva y negativa	73
7.3 Modelo teórico de la comunicación en la contabilidad	74
8. Posturas relevantes del programa de investigación Contable comunicacional.....	82
8.1 La contabilidad como proceso de comunicación	82
8.2 La contabilidad como proceso comunicacional conductual	85
9. Incidencias del programa de investigación contable comunicacional a la contabilidad.....	89
9.1 Uso de las tecnologías de la comunicación.....	91
9.2 Uso del lenguaje digital XBRL.....	93
10. Consideraciones finales	96
11. Conclusiones	100
Siglas utilizadas	102
Bibliografía	104

Lista de figuras

	Pág.
Figura 1. Modelo de regulación contable IASB	14
Figura 2. La matriz de la comunicación.....	23
Figura 3. Estructura epistémica del concepto de comunicación	46
Figura 4. Modelo del proceso de comunicación en desarrollo	77
Figura 5. Definición de la contabilidad por Sterling (1967).....	84

Introducción

Es innegable la importancia de la comunicación en el contexto actual. En la llamada “aldea global” la comunicación permea todos los niveles de la vida del ser humano; la ciencia contable no es una excepción.

Desde las diversas definiciones planteadas en la literatura sobre la contabilidad la comunicación ha estado presente; en la siguiente definición el profesor Araujo (1997) realiza una analogía entre la contabilidad y un sistema de comunicación así: "La contabilidad es un sistema de información y comunicación de hechos económicos y sociales integrados por cuatro elementos: El comunicador (contador), los medios de comunicación (libros, máquinas, etc.), el mensaje (estados o informes, etc.) y los usuarios (administración, accionistas, etc.)" (p.107).

Así, *“Panorama¹ del programa de investigación contable de enfoque comunicacional”* es un trabajo de investigación documental y descriptivo que pretende presentar una mirada hacia un tema poco resaltado en el campo contable: el comunicacional.

En este trabajo de investigación se recogen los postulados de diferentes autores que consideran la existencia de un programa de investigación contable de enfoque comunicacional, que se preocupan por el tipo y el cómo la información contable es comunicada a los diversos usuarios; entendiendo que dicha información tendrá una influencia significativa en la toma de decisiones del conglomerado de receptores.

¹ Entendiendo el término panorama como la descripción o visión en conjunto de los aspectos generales del tema.

A partir de la teoría de Lakatos (1978) de los programas de investigación científica, el trabajo de investigación tiene como fin presentar una mirada general de las características y postulados del programa de investigación contable comunicacional. Además de establecer qué incidencias ha suscitado la perspectiva comunicacional en el campo contable.

En el primer capítulo se hace una aproximación al problema de investigación, en el cual se presenta el contexto, el planteamiento y la formulación del mismo; el segundo capítulo son los objetivos, general y específicos; el tercer capítulo corresponde a los antecedentes o estado del arte donde se relacionan los estudios similares; sigue el cuarto capítulo que es el marco referencial, contiene el marco teórico y el conceptual que se constituyen en el soporte del estudio; el quinto capítulo es la metodología que trata sobre el tipo de estudio, las fuentes de información y el procedimiento, este último define el contenido de los siguientes capítulos los cuales corresponden al cumplimiento de los objetivos específicos.

En el capítulo sexto, se describen los postulados de dos autores que clasifican a la contabilidad y su historia en programas de investigación contable. El primero, Montesinos Julve (1978) divide a la contabilidad en cinco programas de investigación: 1. Programa de las doctrinas Jurídico- Personalista 2. Programa del enfoque económico 3. Programa de la doctrina neocontista 4. Programa de la teoría matemática y el empeño formalizador y 5. Programa de la introducción de los aspectos conductistas y la concepción comunicacional.

Los segundos autores son Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo (1997), quienes categorizan el trasiego de la contabilidad en tres programas y estos últimos en subgrupos: 1. Programa de investigación legalista. 2. Programa de investigación económico y subprogramas de este programa: La búsqueda del beneficio verdadero; utilidad de la información contable para la

toma de decisiones y teoría contable positivista 3. Programa de investigación formalizado y subprogramas: Axiomatización en contabilidad; análisis circulatorio, teoría de la agencia; economía de la información y el modelo CAMP/HEM.

El séptimo capítulo se titula “Aproximación a la metodología del programa de investigación contable comunicacional”, que tiene como fin identificar las características, el objeto de estudio y la metodología de investigación del llamado programa de investigación contable de enfoque comunicacional. Para ello, apelando a lo formulado por Lakatos de los programas científicos de investigación, los cuales están constituidos por los postulados básicos y los refutables (heurística positiva y negativa) se exponen los planteamientos característicos del programa de investigación contable comunicacional y se propone un modelo de la comunicación contable bajo dicho enfoque.

En el octavo capítulo “Posturas relevantes del programa de investigación contable de enfoque comunicacional” se pretende esbozar a manera de estado del arte las posturas y lineamientos de autores como: Montesinos Julve (1978), Quesada Sánchez, 2004) (2004), Rendón Arcila, Agudelo Henao, & Herrera Marchena (2007), Hendriksen (1974), Tua Pered (2004), quienes en sus obras exponen los postulados en donde la contabilidad es vista como un proceso comunicacional conductual.

El capítulo noveno, “Incidencias del programa de investigación contable comunicacional a la contabilidad”, pretende establecer que el uso de las tecnologías de la comunicación y del lenguaje XBRL son consecuencias o influencias del programa de investigación contable comunicacional a la ciencia contable en general en la actualidad.

Luego, el capítulo décimo “Consideraciones finales” es una carta abierta que se atribuyó la autora para visualizar el interés y punto de vista por la relación estrecha entre la comunicación y la contabilidad, puesto que dicho interés trasciende las arcas académicas.

Por último, las conclusiones del estudio en el capítulo once, con las cuales se demuestra el cumplimiento de los objetivos.

1. Aproximación al problema de investigación

1.1 Contexto del problema

Se puede observar desde la gran depresión de 1929, intentos de estandarizar procedimientos a nivel mundial, aún más con el auge del comercio internacional en un mundo indudablemente globalizado. Este “aire universal regulador” se sustenta según Franco Ruíz (1998) en los seis principios de la nueva arquitectura ambiental industrial: uniformización, especialización, sincronización, concentración, maximización y centralización. Siendo la uniformización el punto de partida de la regulación internacional.

La estabilidad o estandarización internacional es promovida por la corriente internacionalista representada por organismos como la Organización de las Naciones Unidas (ONU), el Banco Mundial (BM), el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OCDE), diferentes Bolsas de Valores, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), países potencias (G8, G14, G20), entre otros; los cuales han suscitado la conformación de la llamada Nueva Arquitectura Financiera Internacional (NAFI).

Herrera Marchena (2012) define a la NAFI como un “sistema de prescripciones cuyo objetivo es impedir la propagación de los riesgos financieros en el mercado y facilitar la detección de dichos riesgos oportunamente para prevenir las crisis financieras” (p. 74).

Además Herrera (2012) expone que los intereses de los organismos anteriormente mencionados ha conllevado la imposición de estándares internacionales en el sector financiero,

administrativo y contable alrededor del mundo, a través de la aprobación de la financiación de las deudas externas de los países, la participación obligatoria en el comercio internacional y la adopción de los estándares tales como: “principios de gobierno corporativo; código de buenas prácticas de transparencia en las políticas monetarias y financieras; código de buenas prácticas de transparencia fiscal; estándares especiales para la divulgación - sistema de difusión general de datos; principios básicos para una supervisión bancaria efectiva; objetivos y principios de la regulación de valores; principios básicos sobre seguros; principios para las infraestructuras del mercado financiero, normas internacionales de auditoría (N.I.A) y normas internacionales de información financiera (N.I.I.F.), entre otros” (p.70).

El profesor Herrera agrega “la justificación de que en el ámbito global existan códigos, reglas, normas, estándares, en general constreñimos o prescripciones, radica en satisfacer la necesidad de disminuir y prevenir las crisis financieras tanto en frecuencia como en intensidad” (2012, p. 74).

En el caso de la contabilidad el organismo promotor de las normas internacionales de contabilidad es el *International Accounting Standards Board* (IASB) antes *International Accounting Standards Committee* (IASC) por sus siglas en inglés. “El IASB impulsa el modelo de regulación contable como un conjunto único de normas de carácter mundial de alta calidad. La mencionada acción se realiza en favor de la comparabilidad y transparencia de la información financiera en el ámbito internacional” (Herrera Marchena, 2012, p. 85)

En el apartado siguiente se amplía el concepto de modelo de regulación:

El concepto de modelo de regulación es fácilmente comprensible, desde las elaboraciones expuestas por José Ignacio Jarne Jarne, para el autor no solo es el precepto que indica qué hacer, qué no hacer y cómo hacer, sino que incluye el instrumental cognitivo con el cual se interpretan los elementos conceptuales de las reglas que configuran el modelo de regulación IASB (Herrera Marchena, 2012, p.85).

El modelo de regulación contable promovido por el IASB es, como lo explica Herrera Marchena (2012) citando al profesor Jarne, una combinación de los modelos contables nacionales de Europa-continental, Estados Unidos y Gran Bretaña. Los cuales tienen como objeto hoy reducir notablemente los procedimientos alternativos de los principios generalmente aceptados de cada nación, para así estandarizar los métodos de valoración, medición y revelación de la información contable.

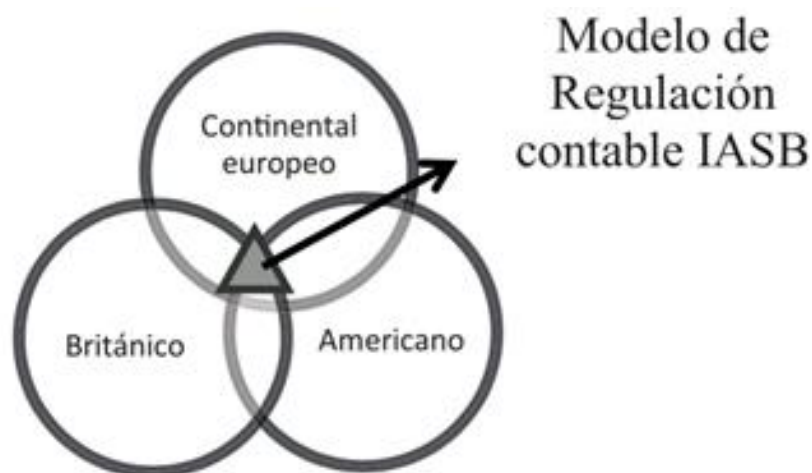


Figura 1. Modelo de regulación contable IASB

- Fuente: (Herrera Marchena, 2012, p. 80)

Así Herrera Marchena (2012) señala:

Los planteamientos expuestos por Jarne dan cuenta de que el modelo de regulación

contable IASB, imbrica características de los modelos de regulación contable británico, americano y continental-europeo. Lo que evidencia la influencia en el desarrollo de la regulación contable internacional al interior de IASB que han tenido los cuerpos profesionales contables del bloque de países que manifiestan tales modelos” (p.86).

El modelo de regulación contable internacional fue propuesto para una economía basada en los títulos valores y son las grandes conglomerados y sociedades financieros que le son adaptables. Sin embargo, hoy es promulgado como requisito obligatorio para los países que quieran participar del comercio internacional. Así, la contabilidad financiera como concluye Herrera Marchena (2012) “es piedra angular de la NAFT” (p. 84).

El modelo de regulación IASB determina como principales usuarios de la información contable a los posibles inversionistas financieros y a los acreedores financieros. Reduciendo la información contable exclusivamente al campo financiero, identificando como relevantes únicamente las decisiones financieras (Herrera Marchena, 2012).

Desde este contexto, se sitúa al programa de investigación contable de enfoque comunicacional, pues según varios de los autores encontrados tiene gran influencia en la toma de decisiones de los usuarios de la información contable; siendo la toma de decisiones uno de los aspectos más importantes en el sector financiero. Para Brozzú, Haquín, & Labath (2006) desde el punto de vista comunicacional se establecieron las leyes en Estados Unidos en los años 1933 y 1934, con el fin de regular el mercado de valores después de la gran depresión de 1929. Así, a inicios del siglo XX, los objetivos de la contabilidad no solo seguían persiguiendo los intereses de los dueños de las organizaciones, sino que se amplió considerablemente el espectro de usuarios de la información contable suscitando que la información seleccionada, analizada y

codificada por los contadores sea comunicada con el fin de ayudar a la toma de decisiones. Este cambio de objetivos asignados a la contabilidad es clasificado por el profesor Montesinos (1978) como el programa de investigación contable de enfoque conductista y comunicacional.

Al definir la contabilidad como medio de comunicación de los hechos financieros y no financieros de un colectivo: sociedad, institución, empresa, suscitan algunos interrogantes en torno al “relevante” papel de la comunicación y de la teoría de la comunicación en el proceso de consolidación de la teoría, modelos y práctica de la contabilidad tanto para los productores de la información contable como para sus diversos usuarios. Sin embargo, la historia de la ciencia contable ha sido clasificada por diversos autores como Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo (1997) en los programas de investigación: legalista, económico y formalizado, siendo estos programas los de mayor atención dentro de la literatura e investigaciones en contabilidad, configurados de acuerdo a las características y objetivos propios según su denominación.

1.2 Planteamiento del problema

El enfoque comunicacional de la contabilidad es un tema mínimamente tratado en la literatura contable de habla hispana, son muy limitadas las referencias sobre este contenido y pocos los autores interesados, pese a su constante mención en las diversas definiciones que se le atribuyen a la contabilidad.

Según Montesinos Julve (1978) la primera mención del enfoque comunicacional es de los autores Bedford & Baladouni (1962), quienes proponen estudiar la contabilidad desde la teoría de la comunicación en su artículo “*A communication theory approach to accountancy*”. Más tarde, en 1966 la Asociación Americana de Contadores (American Accounting Association) con

el texto conocido como ASOBAT “*A Statement of Basic Accounting Theory*” define a la contabilidad como un proceso de identificar, medir y comunicar la información económica que permite formular juicios basados en información y la toma de decisiones. Como se evidencia hasta aquí, el origen de la visión comunicacional de la contabilidad se gesta con autores de habla inglesa específicamente de Estados Unidos.

Entre tanto, en España en el año 1978 el ya mencionado Montesinos Julve, propone la existencia del programa “*La introducción de los aspectos conductistas y la concepción comunicacional*”, además insiste en que la contabilidad debe seguir el camino del programa “*económico y comunicacional*”, pues éste le brindará herramientas para la investigación profunda en contabilidad y la formulación de una teoría contable interdisciplinar. Seguido en el año 1986, dos autores se interesaron por el estudio de la contabilidad a través de la comunicación, los cuales fueron Carmona Moreno & Donoso Anes (1986), quienes encontraron que la calidad de la información contable con que cuentan los contadores para realizar sus informes financieros y contables y los informes que estos daban como resultados, tenían características particulares que hacían que la información contable no fuera clara, tanto para los usuarios como para los contadores. Dicha información era extensa, sin una estructura evidente y de difícil interpretación.

Ya en el año 2004, el profesor Quesada Sánchez realizó dos menciones de la relación de la comunicación con la contabilidad: La primera explica como la teoría de la comunicación está implícita en el desarrollo de la contabilidad, como se evidencia en la información contable que es comunicada y como es usada para la toma de decisiones. La segunda describe la existencia del programa de investigación contable comunicacional suscitado por el cambio de objetivos de la

contabilidad y las organizaciones económicas, puesto que volcaron su mirada a las reacciones de los diversos usuarios con la información contable arrojada.

En Colombia por ejemplo se hallaron dos textos, donde el tema principal fue el enfoque comunicacional y la influencia de la comunicación en la contabilidad. El primer texto es del año 1997 y se titula *¿Qué es y qué no es contabilidad?* del profesor Araújo Ensuncho. En dicho texto, el autor realiza una analogía entre la comunicación y la contabilidad, describe los elementos comunes entre contabilidad y comunicación y explica que la comunicación siempre ha estado ligada a la contabilidad y ambas a la vida de los seres humanos, desde la prehistoria hasta ahora.

El segundo texto, aparece en el año 2007, titulado *“Enfoque comunicacional de la contabilidad ¿Una nueva etapa de la contabilidad?”*, de los profesores Rendón Arcila, Agudelo Henao, & Herrera Marchena; este documento es el resultado de la investigación del uso del XBRL en empresas pequeñas y medianas de Antioquia. Los profesores afirman que el enfoque comunicacional en contabilidad se gestó por las demandas actuales que le exigen a la contabilidad: *la unificación internacional de la normativa contable, una sola dirección de la educación contable internacional y la responsabilidad social del contador en la era globalizada.*

El programa de investigación contable comunicacional no ha contado con la importancia que merece pese a que en la literatura contable es de cotidiana mención, tanto en las definiciones de la contabilidad como en sus objetivos para la toma de decisiones. No obstante, no se descarta la influencia del enfoque comunicacional en la contabilidad fuera del ámbito financiero, pues la función de la comunicación puede ser adaptada a cualquier contexto. La comunicación es una construcción cultural del hombre en sociedad, penetra todos los escenarios de la vida de los seres

humanos. Inclusive las demandas actuales a los profesionales, estudiantes e investigadores en contabilidad "propenden por un profesional adepto a las tecnologías, en especial a las de la información y la comunicación" (Rendón, Agudelo & Herrera, 2007, p. 135).

El trabajo de grado pretende exponer desde las bases teóricas y de investigación la configuración del programa científico de investigación cuyo enfoque apunta a los aspectos de la comunicación en la contabilidad.

Siendo así, es pertinente hablar de las relaciones y los aportes de la teoría de la comunicación en la contabilidad, pues según algunos autores esta relación ha llevado a configurar el programa de investigación contable comunicacional, que brinda oportunidades para la investigación contable profunda, sistemática y reclama por investigadores que busquen una evolución continua de la contabilidad.

1.3 Formulación

¿Cómo es el panorama del programa de investigación en contabilidad de enfoque comunicacional?

2. Objetivos

2.1 Objetivo general

- Describir el panorama del programa de investigación en contabilidad de enfoque comunicacional.

2.2 Objetivos específicos

- Reseñar la clasificación de la historia de la contabilidad en programas de investigación en contabilidad por Montesinos Julve (1978) y Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo (1997).
- Identificar la metodología de investigación del programa de investigación contable comunicacional.
- Describir las posturas relevantes del programa de investigación contable comunicacional.
- Identificar las incidencias del programa de investigación contable comunicacional en la contabilidad en general.

3. Antecedentes

Para la realización del estado del arte, diferentes textos fueron consultados luego de una ardua búsqueda sobre el llamado enfoque comunicacional de la contabilidad o nombrado por diversos autores como programa de investigación contable comunicacional. A continuación, se reseñan algunos de los documentos destacados encontrados, entre los cuales hay cuatro artículos de revistas contables, que se relacionan cronológicamente a continuación.

Bedford & Baladouni (1962) proponen estudiar la contabilidad desde la teoría de la comunicación, en su artículo "*A communication theory approach to accountancy*" publicado en la revista "*The Accounting Review*"; los autores exponen que al aplicar la teoría de la comunicación en la contabilidad se puede ver una "una imagen más clara de la naturaleza y el alcance de la función de la contabilidad en un sistema económico" (p. 650). Así el objetivo del texto, según éstos, es definir un marco conceptual general del proceso de comunicación adecuado para el estudio de la contabilidad. En la primera parte del texto, los autores describen en qué consiste la comunicación desde tres aspectos: el concepto de proceso, los elementos de la comunicación y la dimensión de la comunicación.

Para los autores, la contabilidad como la comunicación dependen del proceso de mezcla entre cada uno de sus elementos, los cuales son elegidos de acuerdo a las necesidades de análisis y discusión, no obstante, señalan a tres elementos fundamentales en el proceso de comunicación citando lo siguiente: "el modelo de comunicación de Aristóteles, por ejemplo, es la audiencia centrada y singularizada en tres elementos: (1) altavoz; (2) sujeto; (3) persona dirigida" (Bedford & Baladouni, 1962, p. 651). También destacan cinco elementos básicos utilizados para la

comunicación electrónica expuestos por Claude Shannon: “(1) fuente de información; 2) transmisor; (3) canal; (4) receptor y (5) destino” (p. 651).

En cuanto a la dimensión de la comunicación en la contabilidad, los autores señalan que al igual que en la comunicación en el proceso contable existen dos dimensiones: observación y producción.

La dimensión de observación incluye:

- Recibir información sobre los acontecimientos económicos de una empresa;
- Interpretar (descodificación) la información;
- La selección de la información que debe comunicarse;

La dimensión de producción incluye:

- Codificar la información en forma de mensajes;
- Transmitir el mensaje codificado al destino (Bedford & Baladouni, 1962, p. 655).

Además agregan que la teoría de la comunicación podría ser usada para describir el proceso contable. Así, los autores afirman que desde el punto de vista del modelo se puede analizar el proceso contable desde su situación comunicacional. Ya que, Bedford & Baladouni (1962) definen al modelo como una herramienta para el análisis y pensamiento sistemático. Por lo anterior, los autores representan en el siguiente esquema el proceso de comunicación en general de la contabilidad:

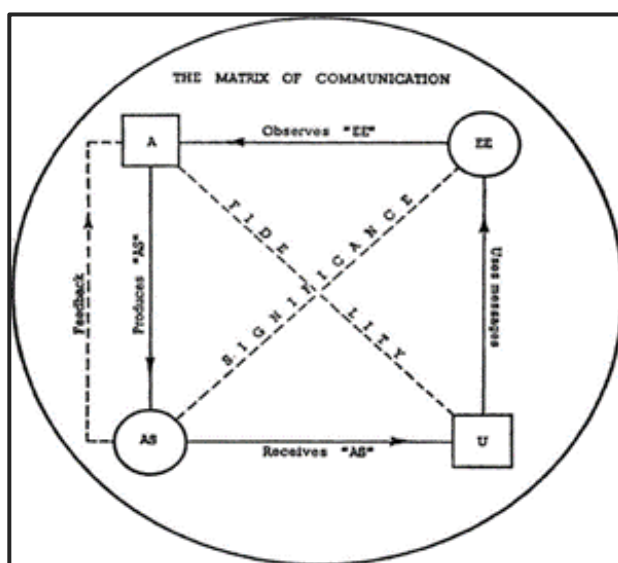


Figura 2. La matriz de la comunicación

- Fuente: (Bedford & Baladouni, 1962, p. 653)

Dentro de este esquema se identifican siete variables, que se interrelacionan en un proceso contable general:

1. La matriz de la comunicación representada por el círculo mayor, la cual abarca toda la composición y dinámica de un sistema económico.

2. Los cuatros elementos básicos de un proceso de comunicación contable representados así:

- Circulo EE: Eventos económicos.
- Cuadrado A: Contador
- Circulo AS: Estados financieros
- Cuadrado U: Usuario de los Estados financieros.

3. Las líneas horizontales y verticales indican el flujo de la información.
4. Las relaciones entre los elementos:
 - a. Observes/ Observación: Entre el contador y los eventos económicos.
 - b. Produces/ Producción: Entre el contador y los estados financieros.
 - c. Receives/ Recibimiento: Entre el usuario y los estados financieros.
 - d. Use messages/ Usos del mensaje: Entre el usuario y los eventos económicos.
5. Fidelity/ Fidelidad: Definida como la correspondencia entre lo que entiende los usuarios y lo que intenta decir los estados financieros elaborados por el contador.
6. Significance/ Importancia: Pertinencia e idoneidad de los estados financieros.
7. Feedback / Retroalimentación: Los autores ponen ejemplo a un contador que puede lograr corregir los estados codificados que no se han publicado.

Además los autores definen al contador:

...como una unidad de la comunicación humana, el contador incorpora en el propio, todas las partes del modelo de la comunicación electrónica de Shannon (fuente-emisor-canal-receptor-destino) como subsistemas. En otras palabras, las funciones del contador más o menos simultáneamente como fuente de información (selector de mensajes), transmisor (codificador de mensajes), receptor (descodificador de mensajes) y el destino (usuario de los mensajes) a través diversos mecanismos de retroalimentación (Bedford & Baladouni, 1962, p.655).

Finalmente Bedford & Baladouni (1962) concluyen que al contar con una perspectiva comunicacional en la investigación contable es indispensable tener los siguientes interrogantes:

¿Cuál es el contexto de la situación de comunicación de la contabilidad? ¿Quién lo está diciendo? ¿Cómo el contador logra su papel? ¿Qué criterios deben desarrollar los contadores para interpretar los acontecimientos económicos? ¿A quién se lo dijo? ¿Cuáles son las necesidades y usos del destino? ¿Qué dice del mensaje o el análisis de contenido? ¿Qué código lingüístico se utiliza? ¿Está el código lingüístico compartido por el destino? ¿Qué es la pérdida de información debido a la falta de conocimiento del código lingüístico? ¿Qué canales de transmisión se utilizan? ¿Cuál es la disponibilidad relativa de los canales al contador? ¿De qué sirve el destino acostumbrados a hacer de los diferentes canales? ¿Cuáles son las ventajas de los distintos canales? ¿Cómo pueden los varios canales combinarse para que puedan reforzarse mutuamente? (Bedford & Baladouni, 1962, p.657).

Otro documento relacionado con el tema fue publicado en la revista *Técnica contable* en el año 1978 titulado “*Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad*” de Montesinos Julve. El texto describe los principales desarrollos de la teoría de la contabilidad. Está compuesto por siete partes: 1. Introducción; 2. Períodos considerados en la formación histórica de la contabilidad; 3. El período empírico; 4. Período de génesis y aparición de la partida doble; 5. El desarrollo del contismo. Expansión y perfeccionamiento de la partida doble; 6. El período científico y 7. La elección del programa de investigación: influencias y justificación.

En el apartado seis punto siete titulado “*La introducción de los aspectos conductistas y la concepción comunicacional*”, Montesinos Julve (1978), describe muy brevemente a este programa de investigación como relativamente nuevo. Según el autor, con el surgimiento de una nueva concepción de la gestión administrativa organizacional hacia las consecuencias de ésta en los comportamientos y decisiones de los individuos, ha suscitado que la contabilidad se preocupe por qué tipo de información brindar en aras de la toma de decisiones de sus diversos usuarios tanto internos como externos. Montesinos (1978) agrega:

...según este enfoque, la contabilidad debe servir como medio de comunicación, y para ello el contador debe seleccionar, procesar y comunicar los datos relevantes para las diferentes decisiones, adoptando una visión integral de los fenómenos observados, contemplando sus diversos aspectos y las interacciones que puedan producirse entre las partes del sistema (p. 375).

Para Montesinos Julve (1978), el programa de investigación comunicacional se orienta en la interacción de los conceptos "proceso de comunicación - información- decisión", en donde los interesados en el enfoque comunicacional de la contabilidad “se preocupan tanto por qué datos deben seleccionarse y a qué proceso de elaboración deben someterse, como por la reacción que pueden producir en los destinatarios de la información” (p. 375).

Sin embargo, para el autor, el campo de acción del programa comunicacional ha sido orientado al plano microeconómico de la contabilidad abandonando la perspectiva macroeconómica, que serviría a los investigadores ampliar el campo científico considerando la interdisciplinariedad de la contabilidad. Dentro de los aspectos macroeconómicos el autor señala que los contables deberán estudiar “las ciencias de la conducta, métodos cuantitativos y las

filosofías básicas de esta sociedad” además de “conceptos de cibernética y teoría de la información, teoría de la decisión, teoría de la medición, etc.”(Montesinos Julve, 1978 pp. 372-375).

Montesinos Julve (1978) continúa exponiendo que este enfoque ha tenido gran atención en la literatura norteamericana. “Entre los autores preocupados por estas cuestiones destacan, Richard Mattessich, Raymond Chambers, Yuji Ijiri, Charles Bonini, Norton Bedford, Joel Demski y Robert Sterling” (Montesinos Julve, 1978, p. 376).

En el capítulo siete “*La elección del programa de investigación: Influencias y Justificación*” Montesinos Julve, (1978) defiende la elección de un programa de investigación integral titulado por él como “*económico y comunicacional*” cuyas características van dirigidas a “establecer un cuerpo de conocimientos científicos en contabilidad, concebida como ciencia primordialmente normativa, ocupada de la captación, elaboración, representación y comunicación de informaciones relativas a la realidad socioeconómica, con vistas a facilitar las decisiones operacionales de los distintos sujetos económicos” (p. 372).

Según el autor este programa de investigación tiene un largo camino por recorrer el cual promete una interacción y un diálogo más efectivo con otras disciplinas científicas, por lo cual el desarrollo de la contabilidad debe continuar bajo estos enfoques. Concluye que esta nueva orientación de la contabilidad suscita un camino complejo en torno al planteamiento de una teoría universal de la contabilidad.

El artículo "*Revisión del proceso de comunicación de la información contable*" publicado en el año 1986 en la *Revista española de financiación y contabilidad* por los autores Salvador Carmona Moreno y Rafael Donoso Anes, realiza una breve descripción de la situación encontrada por los autores de la calidad de la información contable comunicada y cómo se diagnóstica dicha información.

Para ello, los autores dividieron el texto en cinco partes incluyendo una breve introducción. En el segundo punto titulado "*La comunicación en contabilidad*", Carmona Moreno & Donoso Anes (1986) exponen que el papel de la comunicación en la contabilidad se puede encontrar, en primera instancia, en las diversas definiciones existentes en la literatura. En segundo, en el análisis de la contabilidad como un proceso de comunicación conductual, citando a Baladouni (1971), en el cual existen diversas interacciones que condicionan el comportamiento humano ejemplo "el contable y los hechos económicos del entorno que ha de identificar y medir, otra interacción es la que se produce entre el decisor y el mensaje que recibe, y en base al cual se forja una idea de la situación económica de la empresa" (Carmona Moreno & Donoso Anes, 1986, p. 660).

Carmona Moreno & Donoso Anes (1986) agregan que dicho proceso de comunicación no solo está previsto para usuarios externos sino también para usuarios internos, ejemplo el análisis interno de una área específica de la empresa dentro de la contabilidad de gestión.

Los autores identifican los elementos del proceso de comunicación citando a Fertakis (1969) como: *usuarios, preguntas y respuestas*. Para los cuales la base de la relación entre dichos elementos está muy estrechamente relacionada con la "*información relevante*"...

Podemos entender que estamos ante una información relevante cuando los atributos de la misma se encuentran contenidos en el modelo de decisión del usuario, por tanto, será el modelo de decisión del usuario el que nos señalará cuál es la pertinencia de las preguntas y la relevancia de las preguntas (Carmona Moreno & Donoso Anes, 1986, p. 661).

En el capítulo tercero “*Algunas precisiones entorno al volumen óptimo de la información comunicada*” Carmona Moreno & Donoso Anes (1986), refieren algunos estudios realizados por autores como Casey (1980) y Belkaoui (1984) sobre la cantidad de información que tienen los contables para realizar los informes financieros en determinado período. En dichos estudios, los investigadores aunque difieren en concluir en cuanto a la precisión o no de las estimaciones que realizan los contables de la situación de una empresa, comparten en que el volumen de la información que se tiene es alto, por lo cual tomarán más tiempo para la toma de decisiones.

Carmona Moreno & Donoso Anes (1986), en el siguiente capítulo titulado “*Característica de la información contable actualmente suministradas por las empresas*”, clasifican en dos grupos las investigaciones que apuntan a explicar el tipo de información en las empresas y la lectura por parte de los usuarios de los informes: En la primera categoría “*Análisis completo de los estados financieros*” los autores describen el estudio realizado por los autores Lee y Tweede (1976) en empresas medianas en Inglaterra, en el cual encontraron dos tipos de usuarios: lectores interesados y unos menos interesados. Carmona Moreno & Donoso Anes (1986) concluyen que para que haya un proceso de comunicación más efectivo los datos suministrados deberán ser menos complejos, con el fin de motivar la lectura de un número mayor de usuarios.

En la segunda categoría “*Análisis de una variable específica de los estados financieros*” los autores identifican dos estudios: El primero de Soper y Dolphin (1964), quienes a través de la técnica *Flesch*, que mide en porcentaje el nivel de legibilidad, analizaron los informes de carácter narrativos de diversas empresas durante trece años, concluyeron que estos informes presentan una lectura difícil y muy difícil; además que a través de los años no ha mejorado. El segundo trabajo, es el de los autores Smith y Smith (1971), quienes también usaron la mencionada técnica *Flesch* y añadieron la fórmula llamada *Dalechall*, la cual permite identificar el número de palabras extrañas y la extensión de las oraciones. El objeto de análisis fueron las notas a los estados financieros, los resultados de este estudio también catalogan la legibilidad como difícil.

Para finalizar en el capítulo quinto titulado “*Técnicas de diagnóstico y mejora de la información empresarial*”, los autores clasifican y reseñan algunas investigaciones en dos vertientes:

- Trabajos de investigación cuyo objeto de estudio sea el análisis cuantitativo de los estados financieros. Según los autores, las técnicas usadas en esta vertiente están encaminadas a la presentación de la información. Gracias a la ayuda de sistemas informáticos es posible realizar comparaciones cuantitativas y gráficas.

- Trabajos de investigación interesados en el análisis cualitativo o narrativo. Dentro de esta vertiente, identifican dos tipos de técnicas: las técnicas que usan un indicador de legibilidad para la comprensión de un texto y las técnicas que buscan empíricamente el nivel de comprensión de los textos.

El artículo "*Enfoque comunicacional de la contabilidad ¿Una nueva etapa de la contabilidad?*" de los profesores Rendón, Agudelo y Herrera (2007) es el resultado preliminar de la investigación de la aplicación del XBRL en las Mipymes exportadoras del departamento de Antioquía, publicado en el año 2007 en la revista *Seminario Económico* de la Universidad de Medellín. El texto pretende "reflexionar respecto a si se está o no configurando una nueva etapa de la contabilidad" (p. 126), pues parte de la premisa que las "demandas que actualmente hace la sociedad global a los contadores configuran una nueva etapa del conocimiento y de la profesión" (p.126). Además agregan que el texto propende porque el enfoque comunicacional de la contabilidad "sea aceptado, debido a que nos provee mejor entendimiento de la contabilidad como saber y actuar en el momento actual" (Rendón Arcila y otros, 2007, p125).

El texto está compuesto por cinco apartados: En el primer apartado titulado "*Punto de partida*" los autores esbozan que para lograr establecer el enfoque comunicacional en la contabilidad es necesario describir en qué consisten las demandas que hoy son exigibles a la contabilidad y a su quehacer contable: contaduría pública, pues dichas demandas están directamente relacionadas con el enfoque comunicacional. Rendón Arcila y otros (2007) citando a Richard Mattessich definen a la contabilidad como una ciencia empírica aplicada debido a que sus teorías pueden ser refutadas con la experiencia.

De acuerdo con la premisa inicial planteada por los autores mencionados, las demandas que le son exigibles a la contabilidad fueron desarrolladas por ellos en los apartados siguientes. En el segundo apartado titulado "*Unificación internacional de la normativa contable*" describen brevemente el surgimiento de las normas internacionales (tríada de trabajo: gobierno corporativo, normas internacionales de contabilidad e información financiera y normas o estándares

internacionales de auditoría), las cuáles según Rendón Arcila y otros (2007) son necesarias para la participación de cualquier empresa en lo denominado “*aldea global*”.

“*Dirección de la educación contable internacional*” es el tercer apartado, donde Rendón Arcila y otros (2007) recogen en cuatro preguntas las consideraciones de la Asociación Interamericana de Contabilidad junto con la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo UNTAD y la Federación Internacional de Contadores Públicos IFAC en los trabajos CPA Vision Proyect y los Estándares Internacionales en Educación (IES) y las Directrices Internacionales en Educación (IEG), respectivamente. Las preguntas consisten en identificar cuáles deben ser las características profesionales y personales de un contador público; qué conocimientos y habilidades deben tener un contador público internacional.

Rendón Arcila y otros (2007) concluyen que los estándares internacionales buscan que los contadores públicos actuales sean capaces de trabajar en cualquier lugar de la tierra y puedan resolver los problemas respecto a la aplicación de los estándares internacionales en contabilidad, para lo cual deben ser...

...adeptos a las tecnologías, en especial a las de la información y la comunicación, con gran conocimiento de los problemas trasnacionales propios de la globalización e internacionalización de las economías y las organizaciones, con actitudes éticas predominantes, que lo lleven a dirigir su acción profesional a favor del interés público (p. 135).

Los autores exponen que “*la responsabilidad social del contador en la era globalizada*”, como titulan el cuarto apartado, va más allá de la aplicación de los estándares de ética

generalmente aceptados, sino que los contadores deben comunicar la realidad económica y social de las entidades, que permitan la adecuada toma de decisiones en tanto a lo administrativo, social y ambiental de acuerdo a las exigencias de cada uno de los usuarios, sin embargo, aclaran que la información contable es una sola, pero el contador deberá procurar porque el mensaje sea comprendido por los diversos *stakeholders*. Los autores agregan, que los contadores deberán “velar por un comportamiento transparente de las organizaciones en salvaguarda de los intereses colectivos que se amplían a la esfera de la *“aldea global”* (Rendón Arcila y otros, 2007, p. 138).

“La comunicación de la información contable en la era de la información” es último apartado del artículo, donde Rendón Arcila y otros (2007) reconocen la importancia de la comunicación en la contabilidad, para ellos dichos conceptos han ido evolucionando de la mano.

Los autores resaltan el interés del profesor colombiano Jack Araujo, para el cual, en la actualidad la contabilidad debe voltear su mirada a los aspectos sociales y comunicacionales de la disciplina.

Rendón Arcila y otros (2007) plantean que la información es un concepto con mayor extensión y menor comprensión que la comunicación, pero que la contabilidad tiene mayor comprensión y menor extensión, mientras la contabilidad sea concebida como “una forma específica de la comunicación, es decir, transmite mensajes sociales y, entre ellos, mensajes económicos, los cuales se traducen en diferentes interpretaciones específicas según sea el objetivo del usuario” (p. 140).

En general, los textos reseñados anteriormente, realizan una referencia explícita del programa de investigación contable comunicacional, de los cuales se desprende esta

investigación. De acuerdo a los autores de dichos textos, el enfoque comunicacional de la contabilidad permitirá una mirada más amplia de la contabilidad y de la información contable que ofrece a los diferentes usuarios en pro de una adecuada toma de decisiones.

Así, se evidencia en los textos escogidos como referentes para determinar el panorama del programa de investigación de enfoque comunicacional, que coinciden en proponer que la contabilidad debe apropiarse de las herramientas que brinda la comunicación para la práctica contable, la representación de la realidad encontrada y la comunicación de los resultados a través de informes adecuados para cada tipo de usuario.

Dentro de los aspectos generales del enfoque comunicacional, la contabilidad es vista desde su poder de influenciar al ser humano a través del proceso de comunicación de información que refleja las realidades económicas, financieras y contables de un colectivo o individuo.

4. Marco referencial

4.1 Marco teórico

Imre Lakatos (1922-1974), filósofo y matemático húngaro, discípulo de Sir Karl Popper, en el año 1965 para el Coloquio Internacional de Filosofía de la Ciencia celebrado en Londres, realizó una revisión de las teorías de Popper y de Thomas Kuhn sobre la ciencia, criticando en primer lugar lo llamado por él como el *falsacionismo ingenuo* de Popper y la *estructura de las revoluciones científicas* de Kuhn; con lo que construye la metodología de los programas de investigación científica.

Así, Lakatos (1978) establece que el problema de la demarcación entre la ciencia y la no ciencia, no es la experiencia sino las sucesiones de teorías o programas de investigación científica, pues según él los científicos abandonan una teoría por otra mejor por su *potencial heurístico*. Lakatos (1978) redefine el concepto de refutación de Popper, que para el falsacionismo metodológico de Lakatos no sólo es probar que una teoría es falsa, sino tener otra mejor que la que ha sido refutada.

Lakatos (1978), como discípulo de Popper, toma los ingredientes esenciales del racionalismo crítico: a) la creencia de que el crecimiento del conocimiento científico es racional y b) la convicción de que es precisamente la crítica el vehículo de tal crecimiento (Nosnik & Elguea, 1985, p. 2).

Los autores Nosnik y Elguea (1985) dividen la crítica de Lakatos a Popper en dos aspectos el primero en la *ingenuidad y descontextualización del crecimiento científico* en los

experimentos cruciales del método popperiano puesto que para Lakatos los científicos no tienen "*racionalidad instantánea*" para evaluar todas y cada una de las posibles implicaciones que se derivan de tal experimento y decidir entre dos teorías que están compitiendo por el dominio de un área determinada. Además, un experimento que puede ser crucial hoy mañana quizás sea obsoleto. Para Lakatos (1978) el análisis crítico y la evaluación de una teoría requiere de tiempo.

El segundo aspecto de la crítica tiene que ver con el choque entre conjeturas y refutaciones, que no se da espontáneamente ni en el vacío como lo señala Popper, sino que se presenta en un contexto de discusión racional, donde dichas conjeturas hacen parte de una tradición de ideas y una concepción del mundo. En este contexto, aparece el concepto de elemento histórico en la evaluación de las teorías. El elemento histórico comprende el interno y el externo:

El interno es lo que antes consideramos como el contexto de la discusión racional en el choque entre conjeturas y refutaciones. La historia interna, pues, es la discusión y confrontación intelectual, en un área específica, de las teorías (conjeturas) que la integran. La historia externa, por su parte, se refiere a las circunstancias psicológicas y sociológicas existentes en la actividad de investigación de los científicos al llevar a cabo la historia interna de un área” (Nosnik & Elguea, 1985, p. 3).

De acuerdo con Nosnik & Elguea (1985) Lakatos (1978) toma de Kuhn principalmente la "*tenacidad*" de los que hacen ciencia y la importancia de "contextualizar" la explicación del crecimiento de la ciencia (aunque rechaza la versión relativista kuhniana acerca de cómo se da dicho crecimiento). Además, discrepa con Kuhn en que dicha "*tenacidad*" haga parte de la

historia externa de los científicos que no quieren abandonar la creencia del paradigma uno (que han trabajado durante toda su carrera) por el paradigma dos que amenaza con reemplazarlo.

Así, para Lakatos (1978) en cambio, “esa *tenacidad* se vuelve un elemento de historia interna. Este autor lo incorpora a su descripción del carácter del “*cinturón de protección*” o heurística positiva del programa científico. Para Lakatos (1978), pues, la tenacidad se vuelve la fuerza que impulsa a los científicos a defender racionalmente su programa con hipótesis y definiciones *ad hoc* y, en el mejor de los casos, con cambios progresivos en el programa, o bien, en el peor de los casos, con cambios degenerativos en el mismo. En todo caso, la tenacidad psicológica kuhniana se ha transformado en tenacidad racional *lakatosiana*” (Nosnik & Elguea, 1985, p. 4).

Las críticas que realiza Lakatos (1978) a Popper y a Kuhn suscitaron la construcción de la metodología de la ciencia en programas de investigación científica (PCI), que en palabras de Lakatos (1978) según lo cita el profesor Quesada (2004), es “un conjunto de reglas metodológicas, unas que nos dicen los senderos de investigación a evitar, heurística negativa, y otras los senderos que deberemos seguir, heurística positiva” (p. 168).

“La heurística de un programa de investigación consiste en un conjunto de técnicas para la solución de problemas científicos, que se constituyen por medio de una serie de reglas metodológicas” (Quesada, 2004 p. 169). Los programas de investigación científica poseen un conjunto de hipótesis básicas o inicial, denominadas por Lakatos (1978) como “*Núcleo firme o duro*” e hipótesis auxiliares “*Cinturón protector*”.

Los programas de investigación científica permite a los investigadores no preocuparse por todos los problemas que no se han resuelto dentro de la ciencia, sino por el conjunto de postulados que configuran cada programa “los básicos, a los que la heurística negativa impide cuestionar y un conjunto de hipótesis, cuyas verificaciones harán consolidar o poner en tela de juicio, el núcleo central del programa, heurística positiva” (Quesada, 2004, p. 169).

Lakatos (1978) clasifica a los programas de investigación científica en *progresivos*, aquellos que son capaces de predecir nuevos hechos con sus teorías y *regresivos o degenerativos*, aquellos programas donde el crecimiento empírico sobrepase sus bases teóricas. Este autor resalta la tenacidad de los investigadores por lo cual plantea que los programas *progresivos* reemplazan a los *regresivos*, es decir hay una continuidad en la ciencia. Para Lakatos (1978), habrá crecimiento del conocimiento científico en la medida en que haya cambios progresivos en un programa científico de investigación.

Para Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo (1997) en la revisión que realizan de los programas de investigación contable legalista, económico y formalizado, planteados por Cañibano en 1974, el concepto de programa de investigación hoy está integrado por las “ideas de redes de teorías y familias de áreas de investigación” (p. 15).

Citando a Stegmuller (1979) los autores anteriormente mencionados explican que “las ideas de redes de teorías constituyen estructuras matemáticas que no asignan valores verdaderos, sino solamente preferencias basadas en objetivos específicos” (Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo, 1997, p. 265) y con Bunge (1983) definen a las familias de áreas de investigación “como un marco conceptual que no contiene tan solo los aspectos generales, formales y

específicos sino también otros tales como los que presentan problemas, el conocimiento de fondo y los objetivos de investigación” (Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo, 1996, p. 266).

4.2 Marco conceptual

Para la formulación de cualquier proyecto de investigación según Rueda Delgado (2007) es necesario pensar el problema de investigación desde la relación “ontológica (conocimiento), epistemológica (forma de alcanzar el conocimiento del fenómeno) y metodológica (proceso para hacer la investigación)” (p. 127).

Rueda Delgado (2007), con base en Morgan & Smircich (1980) y en Ryan y otros (2004), describe seis supuestos ontológicos existentes: 1. La realidad como estructura concreta estudiada a partir de leyes generales. 2. Se estudia la realidad como un proceso concreto que subsiste con las leyes y relaciones generales que describen cambios en las cosas. 3. La realidad es usada como un campo de información contextual, donde el sujeto forma parte de la realidad. 4. La realidad considerada como un discurso simbólico, que incluye los significados y normas por las experiencias individuales compartidas a través de las interacciones sociales. 5. Concibe a la realidad como una construcción social y 6. Supone que la realidad es un resultado de la imaginación humana.

Para Rueda Delgado (2007) el proceso de investigación “supone identificar qué realidad se quiere estudiar y a partir de ello establecer la relación sujeto–objeto, que permitiría aclarar el supuesto de conocimiento adecuado” (p.126).

“La investigación contable persigue la conformación de un saber mediante reflexiones relacionadas con el objeto de estudio, el método, la naturaleza de la contabilidad, entre otros”. (Ordoñez, 2007, p. 3). Así, Ryan, Scapens & Theobald (2004) clasifican a la investigación contable en tres categorías de acuerdo a los trabajos de Hopper y Powell (1995):

1. Investigación contable predominante. Se caracteriza “por su visión objetiva de la sociedad y su preocupación por el funcionamiento de la contabilidad utilizando una metodología positiva, prefiriendo la recolección de datos para proporcionar una base a las generalizaciones” (Ryan y otros, 2004, p. 59). En esta corriente el pensamiento sobre la realidad concibe al sujeto y al investigador externo a la realidad. La sociedad y las organizaciones son estables y las anomalías existentes se resuelven con modelos de control.

2. Investigación contable interpretativa. Se ocupa de comprender el mundo social y la naturaleza social de las prácticas contables. En esta corriente de investigación la teoría se usa para explicar las intenciones humanas, donde la realidad se crea socialmente y se objetiva por las interacciones humanas. La teoría de la contabilidad busca explicar la acción y comprender cómo se produce y reproduce el orden social. (Ryan, et al., 2004,).

3. Investigación contable crítica. Comprende los objetos sociales a través del estudio de su desarrollo y cambio histórico, dentro de la totalidad de las relaciones. Para esta corriente la teoría debe identificar y eliminar las prácticas contables dominantes e ideológicas, donde se aceptan las intenciones humanas y la racionalidad, pero tienen que ser analizadas críticamente porque el potencial humano está alineado por falsa conciencia e ideología. (Ryan, et al., 2004).

Entre tanto la definición de comunicación que es útil a este trabajo de investigación es concebida como un proceso mediante el cual se transmiten significados de una persona a otra; es transmisión de la información, ideas, emociones, habilidades por medio del uso de símbolos, palabras u otras maneras de expresión (Flores de Gortari & Orozco Gutiérrez, 1979).

Entonces, ¿Qué clase de relación es la existente entre comunicación y contabilidad? Rendón Arcila y otros (2007) citado en Araújo Ensuncho (1997) afirman que ambas manifestaciones han marchado juntas durante siglos y no como dos disciplinas extrañas entre sí que hubieran seguido accidentalmente el mismo camino, sino trabándose en una íntima relación, donde los conceptos contabilidad y comunicación se anudan en una unidad de sentido y se compenetran mutuamente en una relación de interdependencia.

Es así como el trabajo de grado se ubica en los supuestos ontológicos tres y cuatro, dentro de la investigación contable interpretativa, esto “significa evaluar, por ejemplo, la reacción o comportamiento de los usuarios ante una determinada información, es decir, el efecto que ella produce en el entorno. Aquí existen grandes posibilidades al trabajar temas como el resultado que para la toma de decisiones tendrá la información elaborada bajo otros esquemas normativos (p. 125). Estos son los objetivos básicos del programa de investigación contable de enfoque comunicacional.

Entre tanto, el pensamiento comunicacional como lo indica Miége (1995) tiene su origen en tres corrientes fundadoras: El modelo cibernético; el enfoque empírico – funcionalista de los medios masivos y el método estructural y sus aplicaciones lingüísticas. Dichas corrientes “toman fuerza en los años cuarenta, sobre todo cincuenta y sesenta en Estados Unidos, Europa central y algunos países del sur de América” (p. 111).

El modelo cibernético aflora a finales del año cuarenta con el cual se precisa el llamado esquema canónico de la comunicación: emisor-canal-receptor, que simboliza la unión espacio-temporal y la transferencia de formas, por el uso de un universo de “repertorios” o de códigos comunes. Desde este modelo, las definiciones de la comunicación se caracterizan por los mecanismos que favorecen el desarrollo de las relaciones humanas, la simbolización, los mecanismos de transmisión de contenidos y por entender a la comunicación a la vez como un proceso y como el resultado de ese proceso (Miége, 1995).

Del modelo cibernético se destaca la aplicación de *la teoría matemática de la comunicación* desarrollada por los ingenieros Shannon y Weaver (1943), quienes a través de su teoría proponen un modelo de comunicación abierto compuesto por el esquema canónico de la comunicación, el cual fue usado para la comunicación electrónica y el desarrollo de las telecomunicaciones. Asimismo, tiene gran importancia en el modelo cibernético el matemático Wiener con su proyecto utópico el *homo communicans*, que en palabras de Breton (1992) como lo cita (Miége, 1995) “es un ser sin interioridad y sin cuerpo, que vive en una sociedad sin secretos, un ser todo entero volcado hacia lo social, que no existe más que a través de la información y el intercambio, en una sociedad vuelta transparente gracias a las nuevas “máquinas para comunicar” (p. 112).

Para Miége (1995) el enfoque empírico – funcionalista de los medios masivos es la segunda corriente fundadora del pensamiento comunicacional, dicha corriente ha construido una valiosa y estrecha relación con los gremios académicos, profesionales y los grandes medios. Son tres los grandes autores que se destacan en esta corriente:

- Paul Lazarsfeld, quien dirigió los primeros estudios sobre la audiencia de televisión y prensa con un prototipo de encuesta sobre la formación de opinión de éstas durante las campañas electorales.

- Carl Hovland, quien se interesó por los fenómenos de persuasión, tanto de las audiencias en grupos como individuales; además por el efecto de los mensajes que pueden ser débiles o fuertes a través de cierto tiempo.

- Harol Laswell a quien se le debe la frase célebre la *acción comunicación* por sus estudios de los fenómenos de propaganda y los funcionamientos de los medios masivos. Con la *acción de comunicación* se busca responder a las preguntas ¿quién, dice qué, por qué canal, a quién, con qué efecto?

La tercera corriente fundadora para Miége (1995) es el método estructural y sus aplicaciones lingüísticas, esta corriente basada en el estructuralismo ha impactado en el pensamiento comunicacional desde tres direcciones:

1. El análisis estructural de los relatos: Se resalta el aporte realizado por Barthes (1966), quien propone la integración progresiva de tres niveles de descripción en las obras narrativas: el nivel de las funciones, nivel de las acciones y por último el nivel de las narraciones ampliamente distinguido como el nivel del discurso. Estos niveles son usados en el análisis de texto, ampliando el concepto de análisis de contenido temático.

2. El análisis de los mensajes visuales: Para Miége (1995) esta dirección habría permitido salir del marco reductor de la lingüística en los estudios en comunicación, puesto que la

semiología permitía una independencia de la lingüística con su propia codificación análoga y contigua.

3. La documentación informatizada: Ha sido usada sobre todo para los análisis de la información cibernética y les ha permitido realizar análisis estructurales progresivos en la representación de los conocimientos.

Así el desarrollo del pensamiento comunicacional entre los años cuarenta al setenta se caracteriza por “la conjunción de un modelo (el modelo cibernético), de un enfoque de gran flexibilidad y orientado alrededor de una axiomática (el enfoque empírico-funcionalista) y un método (el método estructural) (Miége, 1995, p. 119); además guarda coherencia con el origen del enfoque comunicacional de la contabilidad en Estados Unidos.

En la literatura contable la Contabilidad ha sido descrita como un proceso de comunicación que tiene un fin específico y es el de producir información compresible y eficaz para la adecuada toma de decisiones. Es así, para efecto de este trabajo de investigación la definición de comunicación está ligada a la influencia de comportamiento. En consecuencia, esta definición puede sugerir a algunos teóricos de contabilidad que el propósito de la información contable financiera es influir en el comportamiento, y por lo tanto los usuarios, están condicionadas al igual que lo fue el perro de Pavlov (Salvary, 2005).

Entre tanto, afirma Aguado Terrón (2004) que la comunicación es un concepto amplio y elástico. Además en su obra describe seis principios básicos de la estructura epistémica de la comunicación:

Principio de relación: Es el principal rasgo que constituye la comunicación, puesto que en su nivel más básico la comunicación es un tipo de encuentro entre dos elementos o unidades diferenciadas.

Principio de diferencia/ semejanza: La comunicación presupone la capacidad fisiológica de percepción o sensibilidad de la diferencia por parte de un observador. Sólo se puede relacionar aquello que es distinguible. La comunicación es, en cierto sentido, simultáneamente tráfico y producción de diferencias.

Estructura/forma: Una estructura es un conjunto de partes relacionadas, en el que las partes adquieren relevancia, no por su naturaleza sino por su relación con los otros elementos. La relación en el ámbito estructural da lugar a la forma. Una forma es una estructura (conjunto de partes relacionadas) percibida como un todo diferenciado.

Interacción/función: Una función es un cambio regular en la estructura, es decir, un cambio predecible en las relaciones entre elementos que afecta al conjunto. La relación en el ámbito funcional da lugar a la interacción. Cuando dos procesos se influyen mutuamente, hay interacción.

Organización: La organización resulta de la relación entre estructura (forma) y función (interacción).

Proceso: La relación entre forma e interacción refuerza la idea de diferencia que constituye el acto básico de la observación.

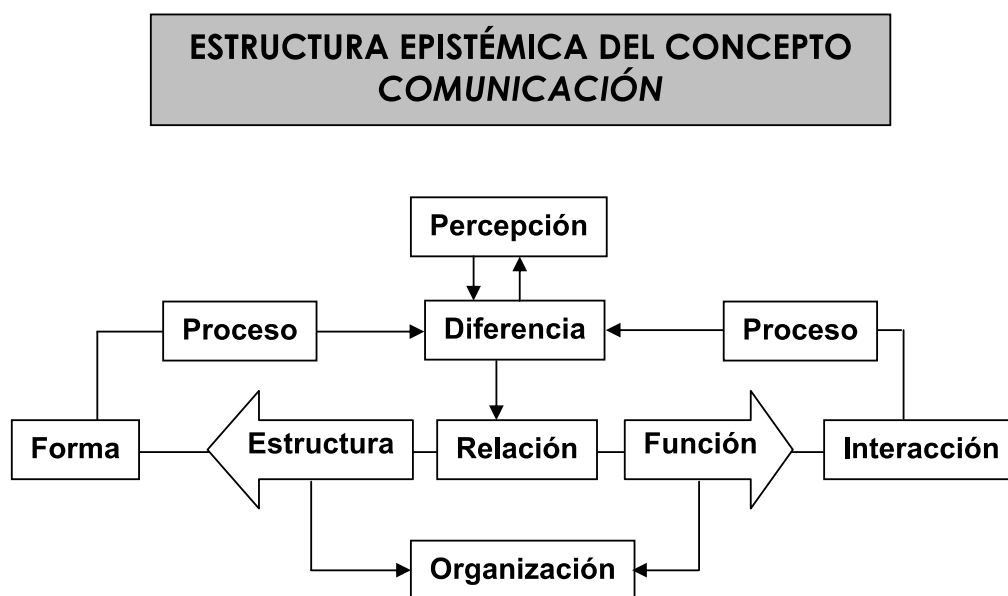


Figura 3. Estructura epistémica del concepto de comunicación

- Fuente: (Aguado Terrón, 2004, p. 14).

Dicha estructura plantea, según el autor, que en toda forma de comunicación están presentes estos principios básicos lógicos. Además, agrega que la comunicación en un sentido profundo y general, implica a toda la variedad de fenómenos que se derivan de la convergencia de estos principios.

En este sentido Gracia López (2013) expone “la contabilidad como lenguaje, tendría que ver con la comprensión en el sentido amplio de la comunicación. La contabilidad, en el sentido del entendimiento como exclusiva formalidad, debe transitar hacia uno donde se involucre al sujeto(s) con su(s) capacidades de decisión, donde el lenguaje socio-contable, como se supone, no adquiere sólo un sentido de formalidad sino, al contrario, de efectividad en términos de disponer sus contenidos no sólo para la simple información sino para la comunicación” (p. 93).

Para Habermas (1995) citado en Gracia López (2013) la comunicación es trascendental, pues es el elemento más importante para entender los fenómenos sociales; además agrega que con las competencias comunicativas “se entendería de mejor manera a la contabilidad como fenómeno social y más allá de esto, la posibilidad de referenciar los objetos y fenómenos de la realidad, en una forma estructurada e integral” (p. 95).

Salvary (2005) citando a Littlejohn (1983) destaca cuatro perspectivas de la comunicación, que le son aplicables a la contabilidad:

Conductistas: las formas en que los individuos están afectados por los mensajes.

De transmisión: la transferencia de información, medios de comunicación, tiempo, y los elementos secuenciales.

De interacción: respuestas recíprocas - retroalimentación y efectos de inversión; y

Transaccional: situación y dinámica individuales y funciones sociales.

Estas perspectivas de la comunicación develan el enfoque del programa de investigación contable comunicacional preocupado por la relación causa- efecto de la información cuantitativa y cualitativa, financiera y no financiera arrojada por la contabilidad y el comportamiento e interpretación de los diversos usuarios. Finalmente la reacción o decisión que se tome a partir de dicha información.

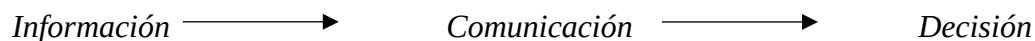
En el año 2004, el profesor Quesada asegura que el origen del enfoque comunicacional de la contabilidad se encuentra "en la orientación de la contabilidad en el suministro de información útil para la toma de decisiones, con lo que se potencia la vertiente comunicacional de la

disciplina” (p. 246). Este cambio de objetivo de la contabilidad también se ve reflejado en el tipo de información que se comunica y el usuario a quién va dirigida dicha información, pues ya no solo se piensa en la información para la gestión de la empresa sino que el espectro es el total de la empresa en función de si se invierte tanto con recursos propios (inversionistas) o con recursos a créditos (acreedores); además según el autor, la información contable puede ser dirigida a “cualquier segmento de la actividad económica desde las unidades de producción (empresas) hasta las unidades de consumo (familias, sociedades con fines benéficos, culturales, deportivos, etc.), entidades públicas, gobiernos autonómicos, Estado, nación e incluso áreas supranacionales)” (Quesada Sánchez, 2004, p 195).

El profesor Quesada Sánchez (2004) añade que existe una estrecha relación entre contabilidad, comunicación e información “la contabilidad como sistema informativo ofrece una información estructurada y relevante, sobre las cuestiones que atañen al proceso de creación, distribución de la renta y a la situación de la riqueza de la empresa” (p. 277).

Más adelante Quesada destaca que el objeto formal de la contabilidad bajo el enfoque comunicacional “es el producir información cualitativa y cuantitativa de cualquier realidad económica, con el fin de que sea utilizable para objetivos concretos en la toma de decisiones” (Quesada Sánchez, 2004, p. 267).

Es por eso, que en la evolución de la contabilidad ésta pasa por ser considerada como un sistema de información económica y comunicación, lo que implica que se debe suministrar datos precisos para hacer posible la comunicación y la decisión, con una visión integral de las interacciones estructurales y funcionales del proceso:



Para Quesada Sanchez (2004) al definir la contabilidad, actualmente, son esenciales tener los siguientes puntos: la visión comunicacional; el énfasis en la toma de decisiones y su puesta al servicio de sus usuarios; la ampliación de los datos al área de carácter social y la inclusión de un número ilimitado de usuarios (p. 269). Así, define a la contabilidad como “sistema comunicacional entre las distintas personas implicadas en el proceso económico”(p. 269).

Y agrega que “la contabilidad es un sistema de información, orientado a reducir la incertidumbre relacionada con el proceso de toma de decisiones, de una manera más completa, es una ciencia económica, cuyo objeto de estudio es la realidad económico- social de los entes económicos, configurando sistemas de información que captan, elaboran y comunican informes útiles para los usuarios internos y externos, con el fin de proporcionar un marco adecuado que permita la toma de decisiones en las mejores condiciones (Quesada Sanchez, 2004, p. 271).

5. Metodología

5.1 Tipo de estudio y enfoque

El trabajo de grado “Panorama del programa de investigación contable de enfoque comunicacional” se suscribe en la modalidad de investigación bibliográfica y/o documental aplicando el método deductivo para el desarrollo del tema y el planteamiento de las conclusiones que suscitaron de la investigación.

5.2 Fuentes de información y técnicas de recolección

Es así como las fuentes de la investigación fueron secundarias procurando realizar una revisión sistemática y analítica de fuentes bibliográficas: libros, artículos de revistas especializadas, ponencias, sitios web.

Una de las técnicas de investigación insignia de este trabajo de grado es el análisis de documentos escritos, dicha técnica desarrollada fue ubicada en el ámbito de lo descriptivo, pretendiendo descubrir los componentes básicos del programa de investigación contable de enfoque comunicacional.

Para el análisis de documentos escritos se estipula la intención del autor y se reseña extrayendo tal cual las palabras de éste o se parafrasea la idea principal de los textos a través de la comprensión textual. Para Van Dijk y Kintchs, la comprensión textual requiere construir una representación del texto leído, una especie de mapa mental durante la lectura de los textos, donde

se diferencian dos tipos de representación: la representación situacional y la representación proposicional o textual (Ulloa & Carvajal, 2003).

En la representación situacional se relacionan información y conocimientos previos del lector con los conocimientos y la información nueva aportada por el texto. Así la lectura se realiza en doble vía ascendente (del texto hacia el lector) y descendente (del lector hacia el texto).

En la representación proposicional o textual se realiza el análisis desde tres niveles: la microestructura, la macroestructura y la superestructura.

La microestructura compone una secuencia de proposiciones conectadas sintácticamente, es decir, la coherencia local de una oración o conjunto de oraciones, donde se relaciona tema y comentario dando lugar a la progresión temática, que es la manera como el texto avanza correlacionando información previa con la nueva.

La macroestructura en palabras de Van Dijk y Kintchs citados en Ulloa (2003), es una representación abstracta de la estructura global del significado de un texto, es decir, el tema o asunto tratado. Para realizar el análisis macro es necesario realizar inferencias o el uso de macrorreglas, que permitan la reorganización semántica del texto. Dichas macrorreglas son: 1. La omisión o supresión de la información poco relevante para el significado global del texto. 2. La selección en doble vía tanto de lo menos importante como de la información que se conserva para darle significado al texto o encontrar el tema o asunto tratado. 3. La generalización, que consiste en la elaboración de un enunciado que condense la información del texto de manera amplia y dispersa en nuevo texto. 4. La construcción o integración de un enunciado nuevo para reorganizar el texto (Ulloa & Carvajal, 2003).

La superestructura hace referencia a las estructuras globales que caracterizan el tipo de texto. Son modelos o esquemas que se usan convencionalmente para construir un tipo de texto. En la lectura de los textos se identifica que tipo de producción textual es y se la da un sentido de acuerdo a dicho esquema.

Una aplicación clara del uso de las macrorreglas es el resumen definido por Ulloa & Carvajal, (2003) “como una elaboración más amplia de la macroestructura; como tal, incluye referencias al texto o al autor, mediante cita textual o como paráfrasis; utiliza marcadores de distanciamiento por medios de los verbos elocutivos o construcciones preposicionales (el autor dice, según el texto); incorpora información complementaria dentro de un orden jerarquizado, alude a las superestructuras presentes en el texto o incluso puede referirse a las condiciones de producción y al contexto de la enunciación” (p. 7).

Por su parte la recolección de datos, para este trabajo de grado, se define como el ordenamiento de datos pertinentes encontrados en los textos seleccionados para el logro de los objetivos propuestos y la confirmación de las hipótesis formuladas.

5.3 Procedimiento

Para dar cumplimiento a los objetivos trazados en este trabajo de investigación, en el capítulo sexto se esboza el panorama de la contabilidad vista desde la perspectiva *Lakatosiana* de los programas de investigación científica. Se dividió este capítulo en dos fases así a través de la reseña de las características principales de la clasificación de los programas de investigación contable, que realizaron dos autores: el primero Montesinos Julve (1978) y los segundos Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo (1997). En este capítulo, se da cuenta del primer objetivo

específico planteado para este proyecto de investigación, puesto que además de exponer como fue el desarrollo de la contabilidad a través de la historia, sirve de antecedente al origen del programa de investigación contable comunicacional.

Los siguientes capítulos siete y ocho, se estructuraron desde la perspectiva de Lakatos de los PCI, dando cumplimiento a los objetivos específicos dos y tres. En estos capítulos se describen las generalidades del programa de investigación contable de enfoque comunicacional: su objeto de investigación, las heurísticas positivas y negativas y las posturas de los principales autores interesados en este programa. Además, se propone un modelo teórico de la comunicación que puede ser aplicado a la contabilidad.

En estos capítulos, se presentan a manera de estado del arte los diferentes postulados encontrados en las fuentes bibliográficas. Para ello, se realizó una búsqueda exhaustiva de fuentes bibliográficas, se optó por revisar las referencias de diferentes textos donde tuviera aunque sea una mención palabras claves como enfoque comunicacional de la contabilidad, relación entre comunicación y contabilidad, programa contable comunicacional, programa de investigación contable.

Los capítulos nueve y diez, sustentan el objetivo cuatro de este proyecto de investigación. Con estos capítulos, se pretende exponer que el uso de las tecnologías de la comunicación y el XBRL son incidencias de volcar la mirada a los aspectos comunicacionales de la contabilidad. Para estos capítulos se parte de la premisa de que la contabilidad es influenciada por la comunicación.

6. Historia de la contabilidad en Programas de Investigación en Contabilidad

Imre Lakatos (1978) define a los programas de investigación como una “serie de teorías emparentadas”. Lakatos (1978) estaba convencido de que la constatación empírica llevada a cabo en forma honesta entre programas de investigación rivales, conduce al descubrimiento de teorías crecientemente verosímiles (Brozzú et al., 2006).

En relación con las definiciones de Lakatos (1978) de los PCI se puede observar en la investigación contable que algunos de los investigadores en contabilidad en aras de promover una disciplina científica optaron por clasificar la contabilidad en programas de investigación. En este mismo sentido, Mallo Rodríguez (1991) afirma que:

...los programas de investigación contable buscan, es su esencia, encontrarle a la contabilidad una entidad propia como ciencia autónoma, en la que los datos empíricos sean explicados por medio de hipótesis y sistemas de hipótesis (leyes y teorías) (...) que permitan la interpretación del pasado y del presente y la predicción del futuro (Brozzú y otros, 2006 p. 84).

Así, desde la perspectiva de Lakatos (1978) de los programas de investigación científica dos autores son claves por sus trabajos en clasificar la evolución de las teorías en contabilidad en programas de investigación contable. Estos autores son: Montesinos Julve (1978) y Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo (1997). A continuación, se reseñará los postulados de los autores anteriormente mencionados, con el fin de identificar las características de los programas de investigación contable propuestos por estos.

6.1 Montesinos Julve (1978)

Montesinos Julve (1978) describe que a lo largo de la historia de la contabilidad se han sucedido diferentes etapas: Destaca primero la aparición de la contabilidad como una habilidad práctica; seguida de su afianzamiento técnico con el descubrimiento y expansión de la partida doble y por último, sus recientes desarrollos como disciplina científica. Esta última etapa, la clasifica en cinco programas de investigación:

6.1.1 Programa de las doctrinas jurídico- personalista

También denominado *Escuela Toscana o Contismo clásico*, el objetivo de este programa es “explicar el funcionamiento de las cuentas, considerando que todas ellas representan derechos y obligaciones del propietario” (Montesinos Julve, 1978, p. 176). De allí, su consideración no solo personalista sino jurídica. Los autores más destacados de esta corriente son Franchesco Marchi, el cual “establece tres categorías de cuentas: 1. Del propietario, 2. De los agentes consignatarios, y 3. De los corresponsales” (Mejia Soto, Montes Salazar, & Botero Echeverry, 2006, p. 80); y Giuseppe Cerboni, quien desarrolló la *Logismografía* y presentó cuatro componentes de la contabilidad:

1. Estudio de las funciones de la administración económica de las empresas para determinar leyes naturales o civiles que las regulan y permiten que se explayan,
2. Organización y disciplina interna de las empresas.

3. Cálculos, es decir, aplicación de la matemática a los hechos administrativos y su demostración.

4. Estudio de los métodos de registro destinados a coordinar y representar los hechos administrativos de las empresas, busca revelar procesos y sus hechos específicos, jurídicos y económicos, y mantenerlos reunidos en una sola ecuación (Mejía Soto, et al., 2006, p. 81).

Montesinos Julve (1978) afirma que este programa es ineficiente porque el planteamiento de este “descansa en muchas ocasiones sobre un supuesto irreal, sobre una ficción, pues las hipótesis del personalismo sólo resultan satisfactorias en el caso de las cuentas de *corresponsales*” (p. 178).

6.1.2 Programa de la doctrina neocontista

Tiene su origen en los planteamientos del autor italiano Fabio Besta, aunque para Montesinos Julve (1978) sus desarrollos y difusión se dieron en el Centro de Europa, Francia y Norteamérica. Este programa orienta su preocupación en “la noción de valor, captada y manifestada a través de las cuentas y de los balances” (p.186). Quesada Sánchez (2004) citando al profesor Jorge Tua Pereda, afirma que este enfoque considera que “la Contabilidad es la ciencia de las cuentas, cuyo objeto es elaborar las adecuadas reglas que rigen las anotaciones de las mismas” (p. 256).

“Para los neocontistas es vital conocer la realidad para gobernar económicamente la entidad a través de cuentas. Su centro de atención sigue siendo las cuentas y no el patrimonio o la realidad económica” (Mejia Soto, et al., 2006, p. 82). Montesinos Julve (1978) concluye que este enfoque cuenta con poco interés en la investigación contable, sin embargo es usado para la enseñanza de la contabilidad “como un camino para exponer con claridad el mecanismo de funcionamiento de las cuentas en una contabilidad desarrollada según el método de la doble clasificación”(p. 222).

Además, el autor agrega que este programa es un puente entre el contismo clásico y el enfoque económico de la contabilidad por la noción de valor en sus planteamientos.

6.1.3 Programa del enfoque económico

Para Montesinos Julve (1978) este programa lo constituyen diez tendencias principales:

1. El *controlismo*, también denominado como *escuela veneciana o materialista* fue encabezado por Fabio Besta, quien define a la contabilidad como la ciencia del control económico. “Su postura surge especialmente como una oposición a la postura que personaliza las cuentas, poniendo énfasis en el carácter económico de la disciplina contable, al centrarla en el estudio y control de la hacienda” (Quesada Sánchez, 2004, p. 257).

2. El *haciendalismo* concibe a la contabilidad como una herramienta para el estudio de la problemática hacendal restandole interés a ésta y pasandose a campos de estudios de la administración y organización de las haciendas; para Montesinos Julve (1978) los

planteamientos de este enfoque son confusos pero servirán para desarrollar más adelante el enfoque conductual de la contabilidad.

3. *La escuela de la economía hacendal* desarrollada por Gino Zappa plantea que la contabilidad es una disciplina menor de esta escuela, considerada por él como una única ciencia que incorpora “La organización, la técnica administrativa y la contabilidad”. Esta última encargada de la revelación de la situación de la hacienda a través de sus registros.

4. *Doctrina alemana de la economía de la empresa* con esta doctrina (Montesinos Julve, 1978) resalta el trabajo de los alemanes Gomberg, Weyermann, y Schmalenbach, este último preocupado por la eficiencia económica o economicidad de la producción de la hacienda. Así, el autor resalta que la *escuela alemana* contribuye a la consolidación de una disciplina contable fundamentada sobre principios económicos.

5. *Patrimonialismo* el fundador de este enfoque es Vincenzo Masi, quien define a la contabilidad como la ciencia del patrimonio y su objetivo el gobierno oportuno, prudente y conveniente del patrimonio de cualquier entidad. Para Montesinos Julve (1978) este enfoque se queda corto, ya que para él el fin de la contabilidad es la “medición adecuada y consiguiente representación de las variaciones patrimoniales” (p. 286).

6. *Teorías de las causas económicas* plantea que la investigación en contabilidad deberá distinguir dos aspectos esenciales de los fenómenos económicos “el origen o financiación (causa) y el fin o concreción (efecto) de los hechos contemplados” (Montesinos Julve, 1978, p. 287). El autor agrega citando a Yuji Ijiri que la partida doble “no puede contemplarse estáticamente, sino

de forma dinámica; los hechos registrados deben considerarse aislados, sino dentro de cadenas causales” (p. 290).

7. *Desarrollo de la contabilidad de costos. Contabilidad de gestión* según Montesinos Julve (1978) con el desarrollo de la industria se impulsó en la contabilidad la mirada en torno a los problemas de los costos. Por lo cual, nace la contabilidad de gestión, dentro de este enfoque el autor destaca la preocupación por identificar la situación actual de la entidad y por lo tanto describirla; el análisis crítico del porqué de dicha situación; el aspecto previsorio; cómo manejar dicha situación y el aspecto social, la repartición equitativa de los resultados.

8. *Contabilidad no monetaria*. Este enfoque busca sentar bases para que “la contabilidad incluya cantidades distintas de los valores puramente monetarios; su enfoque es muy amplio” (Mejía Soto, et al., 2006, p. 96). Montesinos Julve (1978) resalta la propuesta de Yuji Ijiri del modelo contable multidimensional.

9. *Contabilidad social* entendida por Montesinos Julve (1978) como la contabilidad macroeconómica o contabilidad nacional, el autor citando a Adolf Enthoven le asigna tres períodos:

1. Hasta 1930: surgen las ideas de la circulación de valores en las economías y aparecen estimaciones de la renta.
2. De 1930 hasta el final de la Segunda Guerra Mundial: a esta época la influyen las consecuencias de la crisis económica y el desarrollo de la teoría económica impulsada por John Maynard Keynes, se respalda decididamente el tema de la contabilidad nacional.

3. Desde el final de la Segunda Guerra hasta la actualidad: considerado el período más próspero para la contabilidad social. (Mejía Soto, et al., 2006, pp. 97-99).

10. *Enfoque integral de la contabilidad económica*. Este enfoque pretende que la contabilidad camine por los senderos de interdisciplinariedad que logre una integridad con diversas disciplinas de enfoque económico. Desde esta perspectiva, el objetivo de la contabilidad se amplía a la economía en su conjunto.

6.1.4 Programa de la teoría matemática y el empeño formalizador

Dentro de este programa se distinguen dos corrientes que vinculan a la matemática y la contabilidad. La primera “*teoría matemática*” concibe a la contabilidad como una parte de la matemática y de la lógica. Desde esta corriente, la contabilidad es un método de observación construido conforme a los principios del razonamiento matemático (Mejía Soto, et al, 2006).

La segunda corriente denominada por Montesinos Julve (1978) como *el empeño formalizador* consistente en exponer las teorías en contabilidad bajo el lenguaje formal o matemático. De acuerdo con el autor, esta corriente tiene dos direcciones: 1. El estudio del comportamiento de las magnitudes y 2. La investigación de la estructura de los sistemas contables de información.

6.1.5 Programa de la introducción de los aspectos conductistas y la concepción comunicacional

Bajo este enfoque, se concibe a la contabilidad como un proceso conductual y de comunicación, por lo cual los investigadores deberán interesarse por la relación de la contabilidad y el comportamiento de los individuos; considerar la teoría de la información, medición y decisión; además de las tecnologías de la comunicación y la cibernética. Con este programa la investigación y teoría contable se mezclan en un estudio interdisciplinario referido a todos los aspectos de la medición y comunicación de datos económicos y socio económicos.

Así, Montesinos (1978) es el primer autor en tipificar en la contabilidad un programa de investigación contable comunicacional, con esto da pie al objetivo de este trabajo de grado que será desarrollado en los siguientes capítulos. No obstante, autores como Bedford & Baladouni, (1962) se anticiparon en mencionar el enfoque comunicacional de la contabilidad.

6.2 Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo (1997)

Los autores Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo (1997) realizan el análisis metodológico de la contabilidad desde un enfoque dinámico mediante la comparación de teorías alternativas, es por esto que para Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo (1997) en la revisión que realizan de los programas de investigación contable legalista, económico y formalizado, planteados por Cañibano en 1974, el concepto de programa de investigación hoy está integrado por las “ideas de redes de teorías y familias de áreas de investigación” (p. 15).

Así, continúan clasificando la historia de la contabilidad en tres programas de investigación contable, pero a los cuales se les adhieren subprogramas bajo cada uno de los enfoques planteados.

6.2.1 Programa de investigación legalista

Según Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo (1997) desde los aspectos comunicacionales de la contabilidad se puede concebir un programa de investigación contable que apuntan a la regulación contable en el orden internacional. Dentro de este programa se distingue tres subprogramas: códigos y normas legales, emisión de principios contables y la elaboración de un marco conceptual para la regulación contable.

Dentro de los códigos y normas legales en contabilidad, se pueden distinguir que desde sus inicios la contabilidad ha estado estrechamente relacionada con el derecho y se han publicado diferentes normas de los criterios contables en torno a que la contabilidad sirva como base de prueba para efectos legales. Las normas se desarrollan desde el plano nacional pero hoy son tendientes a una homogenización a nivel global.

En la emisión de principios contables, Cañibano Calvo & Gonzalo Ángulo (1997) apoyados de la clasificación que realiza el profesor Jorge Tua de la emisión de normas contables en Estados Unidos, el cual considera a tres subprogramas: 1. *Búsqueda y aceptación generalizada*, de carácter inductivo, pues la norma contable es válida porque su práctica es de general aceptación, la cual es respaldada por una élite profesional. 2. *Lógico*, este subprograma según Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo (1997) sustituye la inducción por la deducción pues pretende que las normas contables se basen en las teoría; incluyendo un sustento conceptual y

lógico en la emisión de las normas contables. 3. *Teleológico*, bajo este enfoque claramente normativo- deductivo, se busca determinar cuáles son los objetivos de la información y quiénes los usuarios de la misma (Mejía Soto, et al, 2006, p. 112).

Por último, en la elaboración de un marco conceptual, Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo (1997) consideran que es una estructura más allá de la regulación que permitirá a partir de sus bases conceptuales una emisión más fácil de las normas contables. “El marco obedece a un perfeccionamiento de la intencionalidad de dotar a la norma contable de un armazón teórico que subyace en cada emisión y promulgación de criterios y procedimientos contables” (Mejía Soto, et al, 2006, p. 113).

6.2.2 Programa de investigación económico

Desde este programa se busca determinar las relaciones existentes entre la contabilidad y la economía. Para ello, Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo (1997) lo clasifican en tres subprogramas: 1. *La búsqueda del beneficio verdadero*, ha constituido según los autores en dejar atrás los criterios de medición de la utilidad con los costos históricos para pasar a concebir otras magnitudes contables e identificar el excedente desde el excedente de flujos de tesorería (p. 73).

2. *Utilidad de la información contable para la toma de decisiones*, bajo este enfoque la información contable cumple un papel importante para la toma de decisiones de sus diferentes usuarios. Por lo cual, implica tres vertientes: a. *Reglas de decisión*, que determinan los comportamientos ideales para la toma de decisiones en la empresa; b. *Planteamientos conductistas*, los cuales determinan las condiciones que influyen en la conducta y las decisiones de los individuos y; c. *Procesamiento humano de la información*, el cual se orienta en simular

situaciones de toma de decisiones a partir de variables que supeditan el actuar de los actores que toman decisiones (Mejía Soto, et al, 2006, p. 119).

3. *Teoría contable positivista*, propende porque haya una actividad neutral en la investigación contable, evitando los juicios de valor individuales. El quehacer contable está limitado por los juicios compartidos por todos. El objetivo de este programa es “explicar y predecir la práctica contable de las empresas” (Mejía Soto, et al, 2006, p. 119).

6.2.3 Programa de investigación formalizado

El objetivo de este programa es dotar a la contabilidad de un sustento formal, a través de una metodología de carácter hipotético- deductivo. Dentro de este programa, Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo (1997) destacan los cinco modelos o subprogramas que en su opinión son los más representativos en la búsqueda de la formalización de la contabilidad.

1. *Axiomatización en contabilidad*: constituye según los autores un camino para establecer “hipótesis básicas de la ciencia contable hasta las reglas concretas que el elaborador de la información contable debe seguir en cada momento” (Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo, 1997, p. 81). Además agregan que toda ciencia axiomática incluyen los siguientes elementos:

- a) Los términos primitivos, indefinidos, cuya relación se produce a través de los axiomas.
- b) Las definiciones, que introducen nuevos términos a partir de los primitivos.
- c) Un conjunto de premisas, que son los axiomas o postulados.

d) Unas reglas de inferencia lógico-deductivas, para realizar las derivaciones a partir de los axiomas.

e) Un conjunto de teoremas, que son los enunciados derivados utilizando las reglas anteriores. (Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo, 1997, p. 82).

2. *Análisis circulatorio*: es una herramienta de análisis gráfico o analítico de la estructura de circulación económica de cualquier organización aplicada a la contabilidad para suministrar a los sistemas de información contable variables de seguimiento y control que permitan realizar una gestión más eficaz.

3. *Teoría de la agencia*: consiste en las relaciones contractuales existentes entre el propietario de la organización y su administración. Este subprograma busca que las actuaciones del agente (administración o gerencia) logren la maximización de las utilidades que espera el principal (propietario o accionista) a través de un contrato óptimo.

4. *Economía de la información*: la conforman la teoría matemática de la decisión y la teoría de los modelos de decisión. Para este subprograma se utiliza generalmente el razonamiento analítico. La hipótesis primaria de este enfoque es la racionalidad. (Mejia Soto, et al, 2006, p. 131).

5. *El modelo CAMP/HEM*: o Modelo de precios de los activos financieros/ Hipótesis de la eficiencia del mercado de capitales. El modelo *CAMP*, se encuentra en el corazón de la teoría financiera de la empresa, el cual permite identificar los factores que afectan los mercados de valores de obligaciones, específicamente los flujos de caja esperados y su riesgo. Mientras que el

modelo *HEM* ha originado en la investigación contable el interés sobre las relaciones entre ganancias contables y precios de las acciones y los cambios en la regulación empresarial.

Los autores Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo (1997) concluyen que con el panorama expuesto de los programas de investigación contable, “que posiblemente no sea más que una taxonomía para guía de los investigadores que deseen orientarse en el complejo mundo de la investigación contable, se ha tratado de vertebrar el conjunto de tendencias observadas en la comunidad investigadora, que cada vez se acerca más a las tradiciones de investigación del resto de las disciplinas económicas, a las que la contable pertenece por razones de pleno” (p. 91)

Entre tanto, Montesinos Julve (1978) plantea que la metodología de los programas de investigación, que se preocupa de la génesis de las teorías y por la lógica de su evolución y desarrollo, juega un importante papel los estudios tanto internos como externos de la Contabilidad. Los programas de investigación contables se sitúan en el ámbito del desarrollo del conocimiento científico y supone un planteamiento diacrónico o dialéctico frente a las metodologías sincrónicas, estructurales o intemporales.

Dentro de la misma óptica de Montesinos Julve (1978) en la justificación de escoger un programa de investigación contable, luego de haber abordado y decripto cada uno de los programas de investigación contable postulados por él y Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo,(1997) el presente trabajo de grado pretende describir los aspectos generales del programa de investigación contable comunicacional.

Así, el presente proyecto de investigación se legitima en la afirmación de Brozzú et al., 2006 en que “la observación de la diversidad de programas de investigación históricos y actuales

en contabilidad, contribuye a replantear una variedad de problemas teóricos y epistemológicos, doctrinarios y formales, que deben comenzar a estar presentes en nuestras cátedras, extendiendo su concepción técnico-legalista hacia una más amplia, que reconozca indubitavelmente el carácter multi-paradigmático de la disciplina (p. 96).

7. Aproximación a la metodología de investigación del programa contable comunicacional

“La investigación como medio de comunicación requiere el diseño constante de modelos de investigación que se acoplen a las necesidades del contexto socioeconómico, en consecuencia, la investigación debe moverse en un ámbito interdisciplinario y multidisciplinario, relacionando los diversos intereses de los usuarios contables” (Cardozo, 2006, citado en Ortiz, 2009, p. 183).

Echevarría Cuervo (2016) define a la investigación como el proceso de reflexión y contrastación de los problemas del entorno, desde enfoques metodológicos y delimitados donde se pondrían a prueba las teorías contables y se buscarían procesos de explicación y comprensión para la propia realidad que puede tener como resultado la prueba de teorías o la construcción de otras nuevas, abordando las múltiples teorías contables tratadas. “Es así como la investigación contable, busca la conformación de un saber mediante reflexiones relacionadas con el objeto de estudio, el método y la naturaleza de la contabilidad, entre otros” (p. 25).

En esa misma tónica, la búsqueda de un estatus científico de la contabilidad suscitó que autores como Montesinos Julve, (1978), Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo (1997), Tua Pereda (2004) con base en los avances de la filosofía de la ciencia, optaran por clasificar las investigaciones, metodologías, métodos y desarrollos contables de acuerdo a la teoría de Imre Lakatos de los programas de investigación científica, que para el caso de la contabilidad se denominaron programas de investigación contable.

Los programas de investigación científica definidos por Imre Lakatos están constituidos por un conjunto de hipótesis fundamentales, a las que denomina “núcleo firme” más otras

hipótesis que complementan este núcleo y que tienen un carácter auxiliar: *heurísticas positivas y negativas*.

La *heurística negativa* indica qué tipos de rutas de investigación deben evitarse, puesto que impide que se le aplique el *modus tollens* al núcleo del programa, es decir, no se puede contraponer el centro firme del programa.

La *heurística positiva* indica qué caminos deben seguirse, posee un fuerte componente teórico, que impide que el investigador no se pierda entre tantas anomalías que puede existir y le brinda tareas a resolver para el desarrollo del programa. (Quesada Sánchez, 2004, p. 169).

De acuerdo al anterior esquema descrito se estructuró el siguiente capítulo, que intenta bajo la perspectiva *Lakatosiana* describir al llamado programa de investigación contable de enfoque comunicacional.

"En todas las disciplinas, las teorías y conceptos se desarrollan en continuidad histórica. Un pensamiento conduce a otro. Donde estábamos hoy, depende en buena parte de donde estábamos ayer" (Hendriksen, 1970)

La comunicación está intrínsecamente ligada a la contabilidad. Araújo (1984) afirma que ambas manifestaciones han marchado juntas durante siglos y no como dos disciplinas extrañas entre sí que hubieran seguido accidentalmente el mismo camino, sino trabándose en una íntima relación; pues ya sea con los vestigios de la contabilidad en la edad primitiva, donde el hombre primitivo deja de ser nómada y registraba a través de jeroglíficos mensajes en la piedra acerca de sus actividades de pesca, cultivo, cría y caza de animales como en el origen técnico de la contabilidad, donde el comerciante utiliza la partida doble como una herramienta para registrar y

comunicar el estado de sus cuentas y la financiación de las mismas como el de sus operaciones mercantiles.

Así, para el profesor Araújo Ensuncho (1984) la comunicación siempre ha estado presente en la contabilidad, puesto que a través de su historia se evidencia la relación existente entre sus cuatro elementos: el comunicador, el mensaje, los medios y los usuarios. Cuando estén esos cuatro elementos presentes hay un mensaje, hay una información, hay contabilidad (p. 4). Continúa exponiendo que la contabilidad adapta el mensaje usando los medios de comunicación presentes de acuerdo al contexto en que se desarrolle la realidad socio-económica y a las necesidades de información de los interesados del mensaje.

“En un principio, existió la partida simple, luego, con el surgimiento del comercio, la partida doble con un mensaje de tipo comercial y financiero; posteriormente, con la aparición de la industria tenemos el mensaje relativo a los costos de producción; con la sociedad anónima y la invención del Estado en la empresa surge el mensaje hacia el público, hacía la sociedad. De más reciente aparición tenemos los mensajes administrativos, el social, relativo al recurso humano en la empresa; el nacional, referente a la actividad macroeconómica del país, etc. Es decir, el mensaje de la Contabilidad es múltiple” (Araújo Ensuncho, 1984, p. 13).

Sin embargo, algunos autores como el profesor Quesada Sánchez (2004) sitúan el origen del enfoque comunicacional en la contabilidad y en tanto el programa de investigación contable comunicacional con el avance de las comunicaciones y la informática, gestado en Estados Unidos luego de la Gran depresión de 1929, pues a partir de la crisis se establecen cambios importantes en las empresas y estructuras organizacionales, se hace énfasis en la utilidad de la información financiera para la toma de decisiones y se amplía el número de usuarios interesados

en la información contable. Así, en la literatura norteamericana se evidencia una preocupación por la relación existente entre la comunicación y la contabilidad y sus efectos en el comportamiento de los usuarios de la información contable.

Para Hendriksen (1974) la contabilidad puede tomar prestado la teoría de la comunicación en cuanto permite establecer qué tipo de información debe recopilarse, cómo debe interpretarse y cuál es el mejor método de comunicación. No obstante, para el autor se ha realizado muy poca investigación bajo este enfoque; destaca como pionero el trabajo realizado por Bedford & Baladouni en 1962, quienes proponen estudiar la contabilidad desde la teoría de la comunicación en su artículo “*A communication theory approach to accountancy*” publicado en la revista “*The Accounting Review*” artículo descrito en los antecedentes de este trabajo.

Un año clave donde se refuerza la visión comunicacional de la contabilidad es 1966 con la publicación del texto conocido como ASOBAT “*A Statement of Basic Accounting Theory*” por la Asociación Americana de Contadores (American Accounting Association), en el cual se define a la contabilidad como “el proceso de identificar, medir y comunicar la información económica que permite formular juicios basados en información y la toma de decisiones, por aquellos que se sirven de la información” (American Accounting Association -AAA, 1966, p.1).

Bajo esta misma óptica, Quesada Sánchez (2004) citando a Norton Bedford expresa "la investigación y la teoría contable se convierten en un estudio interdisciplinario referido a todos los aspectos de la medición y comunicación de datos económicos y socioeconómicos. Esto significa que los investigadores de la contabilidad estudiarán las ciencias de la conducta, métodos cuantitativos y filosofías básicas de esta sociedad. Investigación y teoría, a este nivel, se

esforzarán en proporcionar una comprensión básica de la función, como sistema de información de la contabilidad a la sociedad" (p. 269).

Para Tua Pereda (2004) el objeto formal de la contabilidad está integrado por la siguiente secuencia de elementos, que configuran en rasgos generales, el quehacer de la contabilidad: "Captación, medida, valoración, representación y comunicación, ésta última no aparece en las formulaciones primitivas, sino tan sólo en las surgidas tras el paradigma de utilidad" (p. 106). Para el autor constituye un elemento esencial en la disciplina contable, en la medida en que se ocupa de la transmisión de la información, una vez captada, medida, valorada y representada.

La investigación contable bajo la perspectiva comunicacional promueve una relación interdisciplinar entre la contabilidad y la comunicación, en donde la primera es definida a través de los elementos de la segunda que parten del modelo general de la comunicación humana.

7.1 Objeto de investigación del programa de investigación contable comunicacional

De acuerdo con el profesor Montesinos Julve (1978) el programa de investigación contable comunicacional está ligado a la relación de causa y efecto que suscita la información contable sobre la conducta humana, entendiendo que dicha información resulta de un proceso de comunicación. En el mismo sentido, Quesada (2004) considera al programa de investigación contable comunicacional a partir del sistema de comunicación contable que tiene como objeto formal producir información cualitativa y cuantitativa de cualquier realidad económica, con el fin de que sea utilizada para objetivos concretos en la toma de decisiones (p. 266).

Entre tanto, para los profesores Rendón, Agudelo y Herrera (2007) el programa de investigación contable comunicacional es el resultado del conjunto de demandas actuales que la *aldea global* hace a la contabilidad tales como: responsabilidad social, un lenguaje estándar, unificación de normas contables y de auditoría internacionales, competencias y cualidades tecnológicas y de comunicación para el contador tanto profesional como para los estudiantes en formación.

En palabras de Montesinos Julve (1978), el programa comunicacional “viene a completar el planteamiento económico integral, pero su desarrollo en contabilidad se ha orientado de forma casi exclusiva hacia el campo microeconómico, y aún en este terreno falta una teoría satisfactoria para el caso de informes contables de tipo general, elaborados para comunicar información a usuarios con diferentes problemas de decisión” (Gómez López, 2016, p. 49)

Finalmente, el profesor Montesinos aconseja “la conveniencia de conjugar adecuadamente los estudios del enfoque económico integral y del comunicacional en un programa de investigación integral económico comunicacional, dirigido a establecer un cuerpo de conocimientos científicos en contabilidad, concebida como ciencia primordialmente normativa, ocupada de la captación, elaboración, representación, y comunicación de informaciones relativas a la realidad socioeconómica, con vistas a facilitar las decisiones operacionales de los distintos sujetos económicos” (Gómez López, 2016, p. 50).

7.2 Heurística positiva y negativa

El enfoque comunicacional presupone que la contabilidad tiene una intencionalidad teleológica específica y es la de comunicar información útil para la toma de decisiones, pues

dicha información no se elabora para estar oculta sino para ser comunicada. En este sentido, bajo dicho enfoque la contabilidad puede ser considerada como un proceso de comunicación conductual; puesto que está intrínsecamente relacionada con la conducta, en cuanto los usuarios de la información contable ajustan su comportamiento con los informes recibidos.

Así mismo, para Quesada Sánchez (2004), la contabilidad puede considerarse como un sistema integrado del proceso de comunicación. El sistema debe evaluarse mediante observación de los distintos tipos de información que necesitan los distintos usuarios de informes contables y por la determinación de la capacidad de dichos usuarios para interpretar apropiadamente la información que reciban.

Ahora bien, el campo de acción del programa comunicacional ha sido orientado al plano microeconómico de la contabilidad abandonando la perspectiva macroeconómica que serviría a los investigadores ampliar el campo científico considerando la interdisciplinariedad de la contabilidad. Dentro de los aspectos macroeconómicos Montesinos Julve (1978) señala que los contables deberán estudiar “las ciencias de la conducta, métodos cuantitativos y las filosofías básicas de esta sociedad” además de “conceptos de cibernética y teoría de la información, teoría de la decisión, teoría de la medición, etc.” (p. 372).

7.3 Modelo teórico de la comunicación en la contabilidad

La historia de la comunicación es la historia de la humanidad. La comunicación humana es privativa del hombre, es la transmisión de significados de una persona a otra; es transmisión de la información, ideas, emociones, habilidades por medio del uso de símbolos, palabras u otras maneras de expresión. Comunicación es acción y efecto de hacer a otro participe de lo que uno

tiene, descubrir, manifestar o hacer saber a uno alguna cosa, consultar, conferir con otros un asunto, tomando su parecer (Flores de Gortari & Orozco Gutiérrez, 1979).

Para Rendón Arcila y otros (2007) el término comunicación nos remite a un proceso mediante el cual los diversos objetos, fenómenos y procesos del mundo material entran en relación o ponen en común algunos elementos que le son propios o característicos.

Salvary (2005) citando a Littlejohn (1983) destaca cuatro perspectivas de la comunicación humana, que según el autor son aplicables a la contabilidad:

- (a) Conductistas: las formas en que los individuos están afectados por los mensajes;
- (b) De transmisión: la transferencia de información, medios de comunicación, tiempo, y los elementos secuenciales;
- (c) De interacción: respuestas recíprocas - retroalimentación y efectos de inversión; y
- (d) Transaccional: situación y dinámica individuales y funciones sociales (p. 5).

En el estudio de la comunicación, el modelo ha sido la herramienta para sistematizar y estructurar el proceso general de la comunicación; dentro del acervo de los modelos de comunicación que se encuentran en la literatura se evidencia preferencias en varios autores del campo administrativo por el modelo matemático de la comunicación propuesto por Claude Shannon y Warren Weaver, desarrollado para la comunicación electrónica, el cual contiene cinco elementos básicos: (1) fuente de información; (2) transmisor; (3) canal; (4) receptor y (5) destino y entendido por los autores como la transmisión de información en un mensaje entre dos instancias.

En la misma vía, Berlo (1984) propone un modelo de comunicación que describe la conducta individual de las personas que intervienen en el proceso así: La fuente de la comunicación, objetivo o razón que se desea comunicar, de la cual el encodificador es el encargado de tomar las ideas que serán transmitidas como mensajes (ideas, propósitos e intenciones) encriptadas en un código o conjunto de símbolos, que a través de un canal se conduce al decodificador, quien interpreta lo comunicado para que así termine el proceso de comunicación en la recepción del mensaje. El mensaje representa realmente el resultado material de la actividad de quien emite la comunicación (Flores de Gortari & Orozco Gutiérrez, 1979, p. 27).

En resumen, los componentes de la comunicación propuestos por el autor son: 1. La fuente de la comunicación; 2. El encodificador; 3. El mensaje; 4. El canal; 5. El decodificador y 6. El receptor de la comunicación (p.19).

Para Flores de Gortari & Orozco Gutiérrez (1979) la comunicación no se da en un plano meramente horizontal, por esto proponen un modelo enfocado en la reacción o respuesta del receptor, representado en un circuito: emisor-signo-receptor, que se basa en un código previamente aceptado por el emisor y el receptor (p.34). Dicho modelo de comunicación guarda coherencia con el propuesto por Bedford & Baladouni (1962) para la contabilidad y para efectos de este trabajo será adaptado para describir el proceso de la comunicación contable.

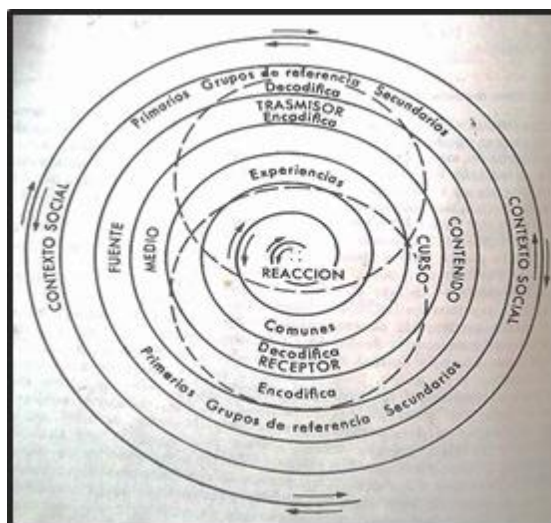


Figura 4. Modelo del proceso de comunicación en desarrollo

- Fuente: (Flores de Gortari & Orozco Gutiérrez, 1979, p. 34).

El proceso de la comunicación supone un continuo desplazamiento que interrelacionan a todos sus elementos: fuente- transmisor- contenido -medio o canal- curso- receptor -reacción. Los autores agregan que este proceso es incompleto sino se consideran los “factores ambientales” que ejerce el contexto social. “En otros términos la comunicación se dirige del emisor a un receptor, o a un grupo, pero al mismo tiempo proviene y desemboca en la cultura total, de la cual cada uno es partícipe” (p. 35).

Dentro del cual, tiene gran influencia los grupos de referencia primaria y secundaria, los primeros aluden al sentido individual de la entidad del sujeto (metas, inquietudes, familia, amigos) y los segundos a las entidades que confluyen en un escenario social (normas legales, política, publicidad, escuela, policía).

A continuación, se describirá brevemente los elementos de la comunicación en un proceso contable a partir del modelo de la comunicación propuesto por Flores de Gortari & Orozco Gutiérrez (1979):

Fuente: Es el depósito de la información, conocimientos, ideas y datos de los eventos económicos, culturales, ambientales y sociales que pueden ser susceptible de medir, captar, representar y comunicar. Está información se puede encontrar en la empresa o en el contexto social y es de carácter financiero, de costos, presupuestal, fiscal, de gestión, ambiental, cultural y social.

Transmisor: Es el individuo, grupo u organización que recibe, recolecta la información de la fuente y que le da sentido a través de un código (codifica o encodifica). En el ámbito contable, el transmisor es el contador, “quien debe conocer los principios de contabilidad, así como las normas y principios establecidos para la codificación de la información, que pueden ser de carácter general aplicables a todos los sistemas contables o tipo alternativo, dependiendo de cada sistema contable en particular” (Rendón Arcila y otros, 2007, p. 141).

Contenido: Símbolos que expresan el mensaje, que incluye la información que necesita o desea el receptor. Debe tener un significado común entre el transmisor y el receptor. En contabilidad el contenido son los estados contables generales y especiales, los informes de gestión y resultados, que contienen el mensaje codificado por el contador en un código lingüístico común entre él y los usuarios o receptores de la información contable.

Medio o canal: Es el conducto portador del mensaje o la forma de transmisión. “La información contable circula a través de medios impresos donde se representa la realidad financiera, económica o social de una organización. Con el avance tecnológico esta información circula por medios electrónicos, magnéticos, de forma digital y por redes informáticas, en ágiles e inmensas autopistas de información” (Rendón Arcila y otros, 2007, p. 142).

Curso: Son las direcciones y niveles de jerarquía de donde proviene y se orienta el mensaje. Los estados o informes contables realizados por el contador son exigidos por y van dirigidos a alguna autoridad que puede ser interna o externa (administradores, accionistas, Estado, inversionistas, trabajadores, sociedad en general). El mensaje contable puede ser perturbado por el ruido, definido como aquellos factores que interfieren con la calidad de los mensajes.

Receptor: Es el individuo, grupo u organización que recibe el mensaje, lo interpreta y asigna significado (decodifica). Bedford & Baladouni (1962) establecen dos funciones principales para el receptor o usuarios de la información contable: (a) la interpretación de los estados o mensajes contables y (b) el uso de los mensajes. El receptor justifica y simboliza el propósito de la comunicación, puesto que en él genera un estímulo del mensaje que percibe.

Reacción: Es la correspondencia al mensaje. En ella se origina la retroalimentación “*feedback*” o el proceso de decisión del receptor de la comunicación. En el caso de la contabilidad varios son los ejemplos dependiendo del tipo de usuario:

Inversionistas: Decisiones de invertir o no en una organización a partir de los estados contables.

Administradores: Asignación de recursos a costos o productos, control interno.

Estado: Puesta en marcha de políticas públicas, expedición de leyes, planeación presupuestal y fiscal.

Accionistas: Continuidad de la inversión, delegación de tareas a la administración, control de gestión administrativa.

Asociaciones gremiales: Acuerdos en prácticas contables comunes, formulación de conductas éticas, investigación contable, representación de imaginarios, etc.

Este capítulo, relata como la comunicación se encuentra ligada a la contabilidad puesto que durante siglos han marchado juntas en una íntima relación, que se manifiesta desde la edad primitiva en el uso jeroglíficos que simbolizan las actividades de pesca, cultivo, cría y caza de animales hasta nuestros días con la información socioeconómica y financiera automatizada que representan las operaciones mercantiles y sociales.

El profesor Quesada Sánchez remonta el origen del enfoque comunicacional con el avance de las comunicaciones y la informática, lo cual ha permitido avances importantes en las empresas con grandes cambios en sus estructuras organizacionales con la utilidad de la información contable financiera.

Adicional se propone un modelo de comunicación con base a lo expuesto por Flores de Gortari & Orozco Gutiérrez (1979), donde la comunicación no se da en un plano meramente horizontal, por esto el modelo propuesto se enfoca en la reacción o respuesta del receptor, representado en un circuito: emisor-signo-receptor, que se basa en un código previamente aceptado por el emisor y el receptor.

Este modelo se resume en la integración de sus componentes: la fuente, se puede encontrar en la empresa o en el contexto social y es de carácter financiero, de costos, presupuestal, fiscal, de gestión, ambiental, cultural y social; el transmisor, es el contador, quien

debe conocer los principios de contabilidad así como las normas y principios establecidos para la codificación de la información, que pueden ser de carácter general aplicables a todos los sistemas contables o tipo alternativo, dependiendo de cada sistema contable en particular; el contenido, son los estados contables generales y especiales, los informes de gestión y resultados, que contienen el mensaje codificado por el contador en un código lingüístico común entre él y los usuarios o receptores de la información contable; el medio o canal, es la información contable que circula a través de medios impresos donde se representa la realidad financiera, económica o social de una organización.

Hasta aquí, se puede resumir que el enfoque comunicacional brinda a la contabilidad la oportunidad de una conexión interdisciplinar con otras áreas del conocimiento que pueden ser afines o no; visualiza a la contabilidad como un proceso de comunicación que involucra no solo la mera comunicación de información, sino que le interesa además los efectos y reacciones que se derivan de esta información.

8. Posturas relevantes del programa de investigación Contable comunicacional

Se puede observar desde el programa de investigación contable comunicacional que la contabilidad es concebida desde dos miradas principalmente: Primero, como un proceso de comunicación y segundo a partir de dicho proceso se preocupa por la influencia en el comportamiento o conducta de los usuarios de la información. Entendiendo el término proceso como al conjunto de actividades e interacciones en el que participan unos sujetos determinados con un fin específico.

La denominación de la contabilidad como un proceso de comunicación conductual se encuentran en un sin número de definiciones que circulan en la literatura contable.

Así, en el siguiente acápite se describirá estas dos posturas que en conjunto constituyen las principales características del programa de investigación contable comunicacional.

8.1 La contabilidad como proceso de comunicación

La contabilidad es universal en el tiempo, o sea que ha servido como sistema de comunicación del hombre a través de todos los modos de producción que han existido desde el primitivo al socialista. (Araújo Ensuncho, 1984, p. 5).

Así, en la literatura contable la contabilidad ha sido descrita como un proceso de comunicación que tiene un fin específico y es el de producir información compresible y eficaz para la adecuada toma de decisiones.

Araujo Ensuncho (1997) define a la contabilidad como un sistema de información y comunicación de hechos económicos y sociales integrados por cuatro elementos: “el comunicador (contador), los medios de comunicación (libros, máquinas, etc.), el mensaje (estados o informes, etc.) y los usuarios (administración, accionistas, etc.)” (p. 103).

Asimismo, para Quesada Sánchez (2004) cualquier definición de la contabilidad en la actualidad debe contener al menos cuatro aspectos esenciales: “La visión comunicacional; el énfasis en la toma de decisiones y su puesta al servicio de sus usuarios; la ampliación del ámbito habitual de la contabilidad al área de los datos de carácter social y la inclusión de un número ilimitado de usuarios” (p. 269).

Gonzalo Angulo, citado en Tua (1995) define a la contabilidad, como:

...cuerpo de conocimientos, es una ciencia empírica, de naturaleza económica, cuyo objeto es la descripción y predicción, cualitativa y cuantitativa, del estado y la evolución económica de una entidad específica, realizada a través de métodos propios de captación, medida, valoración representación e interpretación, con el fin de poder comunicar a sus usuarios información económica y social, objetiva, relevante y válida para la toma de decisiones (p. 182).

Gráficamente Sterling (1967) define a la contabilidad bajo el siguiente esquema:

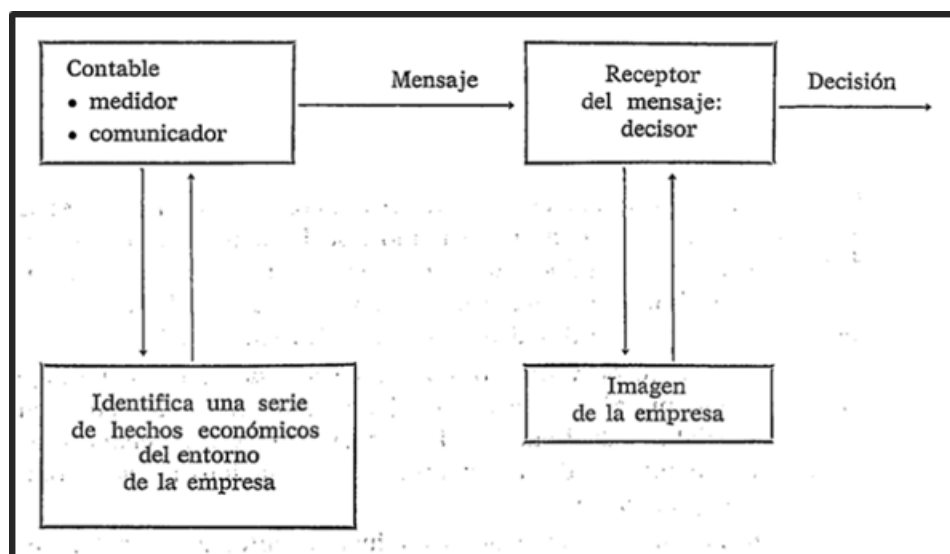


Figura 5. Definición de la contabilidad por Sterling (1967)

- Fuente: (Carmona Moreno & Donoso Anes, 1986, pág. 660)

De la gráfica Carmona Moreno & Donoso Anes (1986) muestran que la contabilidad parte de un proceso comunicacional conductual, ya que se evidencia interacciones entre los elementos del proceso y su fin último es incidir en el comportamiento humano. Además, agregan que la gráfica anterior, no solo funciona para representar el proceso contable para los usuarios externos, sino que también sirve para la contabilidad de gestión, en cuanto los hechos económicos que identifica el contable pueden ser originados dentro del curso interior de la empresa.

En la medida en que la contabilidad ofrece una información estructurada y relevante, sobre las cuestiones que atañen al proceso de creación, distribución de la renta y a la situación de la riqueza de la empresa según Quesada Sánchez (2004) se puede considerar como un proceso de comunicación que permite la representación de la información de manera objetiva, relevante y válida en aras de mejorar la comunicación de los distintos sujetos económicos que intervienen (p. 246). Dicha información puede ser de carácter cuantitativos y cualitativos, los primeros se

centran en conceptos de aspectos económicos que se pueden cuantificar, como puede ser el beneficio obtenido por la unidad económica en un ejercicio económico determinado, mientras que los cualitativos están encaminados a la obtención del bienestar social que las entidades pueden aportar al mundo externo (p. 270).

Las definiciones de contabilidad citadas por Gómez López (2016) de los profesores Álvarez Melcón y Mallo Rodríguez, se encuentran en la misma línea. Así el primero, considera que la contabilidad es “la ciencia económica que estudia la identificación, medición y comunicación, mediante métodos apropiados, de la información económica y social, al objeto de orientar las decisiones de los usuarios de esta información” (1978); mientras que el segundo estima que es la “ciencia general aplicable a todos los sujetos económicos, cuya finalidad se centra en la elaboración de información mediante una metodología propia y adecuada que facilite la predicción y, en consecuencia, la toma de decisiones tendente a la consecución de los objetivos establecidos” (1975).

8.2 La contabilidad como proceso comunicacional conductual

La definición de comunicación está ligada a la influencia de comportamiento. En consecuencia, esta definición “puede sugerir a algunos teóricos de contabilidad que el propósito de la información contable financiera es influir en el comportamiento, y por lo tanto los usuarios, están condicionadas al igual que el perro de Pavlov” (Salvary, 2005, p. 1).

Los planteamientos conductistas surgen cuando irrumpen en la contabilidad, durante la década de 1960, disciplinas como la sociología y la psicología y otras vinculadas con el

comportamiento humano, en particular del decisor. Desde este planteo, el objetivo de la investigación es comprender, explicar y predecir el comportamiento humano en un contexto relacionado con la información contable, su comprensión y comunicación, y su consecuente influencia en la decisión del usuario (Brozzú y otros, 2006)

Desde las teorías de la conducta se contempla a la contabilidad como un medio de suministrar información para la adecuada adopción de decisiones por parte de los agentes económicos. La forma en que estos individuos y grupos reaccionan ante los datos contables debe ser la principal preocupación de los investigadores y profesionales en la contabilidad suscritos en el programa comunicacional contable.

Para Tua (1983) la asunción básica del enfoque conductista estriba en que el principal propósito de la contabilidad es influenciar la acción que, a su vez, depende del comportamiento de los receptores y elaboradores de la información y de sus reacciones a la misma, motivo por el que se encuentra un importante soporte en las ciencias de la conducta. El principal cometido de esta escuela consiste, por tanto, en la identificación de las regularidades subyacentes en el comportamiento humano y en sus reacciones ante la información contable.

En consecuencia, la bondad de una técnica o procedimiento debe de evaluarse en relación con el comportamiento y reacciones que la misma suscite en sus usuarios, en afirmación de Belkaoui (1981), a la vez que, al objeto de cumplir de la manera más adecuada su cometido, la contabilidad requiere del conocimiento y comprensión de la naturaleza humana, de su motivación, de sus procesos decisorios y de los factores que influyen en los mismos, así como en el clima y circunstancias sociales en que se forman aquellas decisiones (Hopwood, 1974, p. 74).

Belkaoui (1993, pág. 154) establece que

...el enfoque del comportamiento aplicado a la formulación de una teoría contable hace énfasis en la importancia de tomar decisiones con respecto a la información que está siendo comunicada (orientación sobre la decisión de comunicación) y al comportamiento individual y grupal producido por la comunicación de la información (orientación de quien toma la decisión); se asume que la contabilidad es una acción orientada (Mora Roa, Montes Salazar, & Mejía Soto, 2005, p. 88).

Para Lang (2017) los enfoques conductual y comunicacional en la contabilidad son desarrollos alternativos en la actualidad. El enfoque conductual destaca el interés del análisis del comportamiento de los individuos frente a los asuntos económicos y derivados de él. La concepción comunicacional por su parte empieza a “humanizar la teorización contable, pero que no trasciende hasta el análisis de los comportamientos sociales y sus relaciones intrínsecas que le den fundamento a los movimientos de las masas patrimoniales vistos como fenómenos sociales” (p. 35).

En este capítulo, se ha resumido las dos principales características del enfoque comunicacional de la contabilidad: la visión comunicacional y la visión conductual. La visión comunicacional explica a la contabilidad como un proceso de comunicación en el cual interactúan los principales elementos: el comunicador, el mensaje, el receptor y la reacción. La visión conductual explica a la contabilidad como influyente en el comportamiento humano y responsable de brindar un escenario eficaz, objetivo y transparente para la toma de decisiones.

No obstante, desde una mirada más amplia podemos observar pues que la contabilidad bajo el enfoque comunicacional le interesará el comportamiento humano, no solo desde las organizaciones económicas, sino que podrá ser adaptada a la vida social, cultural y ambiental de las personas, en la medida en que los productores y usuarios de la información contable le den uso.

Las bondades del enfoque comunicacional se ven en estas dos posturas puesto que en el concepto amplio de la comunicación visualiza al ser humano en interacción con el otro y de las acciones que realiza con la información con que cuenta.

9. Incidencias del programa de investigación contable comunicacional en la contabilidad

Desde el programa de investigación legalista tipificado por Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo (1997), la contabilidad es considerada como un sistema de regulación que prescribe principios generalmente aceptados de la práctica contable y un marco conceptual que sustenta dichas prácticas. Este modelo de regulación, según Franco Ruiz (2002), se justifica en dos supuestos: las condiciones cualitativas y los aspectos cualitativos. Las condiciones cualitativas reconocen un régimen jurídico que defiende la propiedad privada y las relaciones entre los propietarios y la administración. Los aspectos cualitativos por su parte plantean que la información tiene muchos usos y diferentes usuarios, orientada a satisfacer las necesidades de propietarios o externos.

Franco Ruiz (2002) agrega que las justificaciones de este modelo contaron únicamente con las prácticas contables de occidente pensado en una sociedad capitalista donde la información imperante es la financiera. La evolución del programa legalista volcó su mirada en la toma de decisiones con base en la información que surge al aplicar estándares internacionales, lo que según el profesor Quesada Sánchez (2004) suscitó el origen del programa de investigación contable comunicacional. El desarrollo de dichos estándares internacionales se debe principalmente a las tecnologías de la comunicación y a un lenguaje común: el XBRL.

Hoy son diversos los retos que se le demandan a un contador público, entre los más relevantes son de aspectos inherentes a la comunicación, así la CPA Vision Project define a los contadores como "profesionales altamente confiables quienes habilitan a la gente y a las

organizaciones a moldear su futuro, combinando una profunda percepción de las cosas con integridad, deben generar valor a través de comunicar la idea integral con claridad y objetividad, traducir información compleja en conocimiento decisivo, anticipar y crear oportunidades, y diseñar rutas que transformen la visión de la realidad” (Rendón Arcila y otros, 2007, p. 131).

Ahora bien, desde el año 1978 autores como Montesinos Julve visionaron la relación que la tecnología de las comunicaciones tendría con la contabilidad. Para el autor los investigadores contables bajo el programa de investigación contable comunicacional deberán interesarse por la relación de la contabilidad y el comportamiento de los individuos; considerar la teoría de la información, medición y decisión; además de las tecnologías de la comunicación y la cibernética.

Desde la mirada comunicacional, la contabilidad es vista como un proceso de comunicación que permite comunicar información relevante para la toma de decisiones en un mundo globalizado e intervenido rotundamente por las tecnologías de la comunicación y la información. El mundo hoy se mueve por las redes de comunicación por eso es fácil saber casi al instante lo que sucede en un determinado lugar sin siquiera estar en él. Así, Internet es la plataforma de difusión donde se vinculan las tecnologías, taxonomías, aplicaciones de comunicación en el medio electrónico.

Bonsón Ponte, Escobar Rodríguez, & Gago Rodríguez (2012) precisan “el hecho de que las organizaciones estén comenzando a considerar Internet como un nuevo medio de comunicación corporativo, y no un mero medio transmisor, está ocasionando una incipiente redefinición en los mecanismos utilizados para difundir información contable a los usuarios externos. En este sentido, surge el concepto de *reporting* en formato digital como un mecanismo alternativo o complementario al tradicional *reporting* en formato papel” (p. 8).

9.1 Uso de las tecnologías de la comunicación

El uso de las tecnologías de la comunicación es un fenómeno vivo, actual, constante y cambiante; es un reflejo de lo que llaman la “aldea global” en la sociedad de la información o del conocimiento. Rodríguez de Ramírez (2004) entiende por tecnología de la información y de las comunicaciones al conjunto de desarrollos tecnológicos relacionados con la captación, almacenamiento, manipulación, presentación y transmisión de datos que, basados en la utilización de procesamiento electrónico y de redes de difusión, se aplica a las actividades de cálculo, procesamiento, control, producción y comunicación de información.

El uso de las tecnologías de la comunicación es promovido por el programa de investigación contable de enfoque comunicacional en la medida que la información contable es comunicada de manera amplia, específica y con gran difusión para diversos tipos de usuarios, de igual manera si la contabilidad pretende medir y comunicar información relevante sobre actividades socioeconómicas pasadas y presentes, estructurar sistemas contables concretos, construir modelos que permitan evaluar el desempeño de las organizaciones y efectuar proyecciones futuras de manera que sirvan de soporte a los decisores para la toma de decisiones, habrá de tomar en consideración aspectos técnicos y cuestiones vinculadas con la conducta de los individuos que participan en el proceso de generación, administración y comunicación de información y en las alternativas que existen para ello (Rodríguez de Ramírez, 2004).

Así, Rodríguez de Ramírez (2004) ubica a las tecnologías de la comunicación como una herramienta “facilitadora de la función contable que vincula a emisores y receptores dentro y

fuera de las organizaciones no sólo en los ámbitos micro-económicos sino a nivel macro-económico y social” (p. 76).

Dentro del mundo organizacional el uso de las tecnologías de la comunicación es descrito por Rodríguez de Ramírez (2004) citando al IFAC (2002) como un proceso en evolución desde las empresas hacia fuera de ellas. En el primer escalón ubican a la creación del sitio web, donde se incluye información de la organización (historia, productos, contacto). Seguido del *E-Communication*, donde hay más interacción entre la organización y los usuarios pues en este punto además del anterior se publica información de la demanda, de la existencia de productos y servicios. Luego, denominan el siguiente escalón como el de las transacciones o *E-Commerce*, donde hay disponibilidad de la compra en línea, la aceptación de derechos y obligaciones; etc. Por último, la autora describe la situación actual como de integración en la cual hay una coordinación entre los proveedores y clientes de la organización, integración en la compra y logística de bienes y servicios o *E-Business*.

Cabe mencionar, que el uso de las tecnologías de la comunicación implica contar con una estructura física (hardware) y una virtual (software). Dentro de este último son innumerables los desarrollos en el ámbito contable, pues en el mercado de hoy se encuentran un sin número de aplicativos contables y no contables, que son usados por las organizaciones de todo tipo (privadas y públicas) para el funcionamiento de su quehacer o razón social. Prácticamente en la actualidad se busca la automatización de todos los procesos de una organización, desde el punto de vista contable dichos aplicativos facilitan el registro, elaboración, tratamiento y comunicación de la información contable.

Aunque en el espectro literario se halle más estudios de los impactos de las tecnologías de la comunicación en la contabilidad financiera, no se descarta su uso en la contabilidad general. Un ejemplo es que las tecnologías de la información y comunicación no solo están siendo utilizadas por las organizaciones en el día a día sino hoy son de gran influencia en la enseñanza y aprendizaje de la educación contable.

9.2 Uso del lenguaje digital XBRL

El Lenguaje Extensible de Información Empresarial – eXtensible Business Reporting Language XBRL por sus siglas en inglés es “una adaptación del lenguaje XML dirigido a regular la transmisión de información contable, principalmente la contenida en los estados financieros” (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2003, p. 21). El origen del XBRL tiene lugar en Estados Unidos con el auditor Charles Hoffman, quien desarrolló los primeros prototipos que más tarde el AICPA apoyaría financieramente las investigaciones y diseño en torno al nuevo lenguaje.

Después del análisis de varias taxonomías en el año 2000 se decide a favor de la actual XBRL, “pues esta última representa un modo más fidedigno el amplio campo de aplicaciones de esta tecnología, no restringida solamente a los datos financieros sino aplicables a todo tipo de información empresarial” (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2003, p. 29). En ese mismo año se crea el consorcio *XBRL International*, con el fin de que se encargue de la difusión de este estándar alrededor del mundo.

Bonsón Ponte, et al., (2012) señalan que el XBRL es un lenguaje que “utiliza un conjunto de taxonomías con el objeto de proporcionar un marco específico para intercambiar datos entre

aplicaciones informáticas, de acuerdo con las normas de *reporting* existentes” (p. 29) como es el caso de las normas contables y los estándares internacionales de información financiera promulgados por el IASB.

Tales taxonomías son categorizadas por el AECA (2003) en: 1. *Recomendadas*, tienen el mismo grado que la especificación XBRL. 2. *Aprobadas*, que han sido sometidas a un proceso de revisión pública. 3. *Reconocidas*, son las aprobadas por el consorcio para ser promulgados en el sitio web de éste. (p. 31)

Ahora bien, la especificación XBRL es un documento normativo que contiene una serie de estructuras y de reglas generales a que han de ajustarse todo los ficheros XML que se utilicen para representar la información contable a través de XBRL. También contiene reglas para el diseño de las adaptaciones de XBRL a cada entorno/documento de información empresarial. Por tanto, se puede decir que es un marco de referencia al cual se tienen que adaptar todos los trabajos de estandarización que se realicen. (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2003, p. 23).

Desde la adopción del lenguaje XBRL se augura diversas ventajas para el intercambio de la información contable entre las organizaciones y sus distintos usuarios, la reducción de costos y la automatización de la información, pues permite el intercambio automático de la información financiera entre las diferentes aplicaciones de software.

“Para las entidades emisoras de información contable la adopción de XBRL supone en primer lugar un ahorro de costes, pues la información solamente tendrá que introducirse una vez en las aplicaciones informáticas, y cuando todos los datos estén en formato XBRL, la

preparación de los distintos documentos que la entidad tenga que elaborar (cuentas anuales, información financiera a incluir en la página web, datos requeridos por diferentes organismos reguladores, etc.) se hará de manera automática” (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2003, p. 23).

El ahorro de costos mencionado no disminuye la labor y responsabilidad de los contadores públicos como precisan (Mejía Soto, Montes Salazar, & Montilla Galvis, 2005) “muy por el contrario, constituyen un desafío, lo ubican en un escenario de interpretación, análisis y toma de decisiones de transcendencia empresarial” (p. 57)

Mejía Soto y otros (2005) citando a Valderrama (2002) advierten que con el XBRL “se lograrán acuerdos de ciertos estándares semánticos que faciliten la interpretación adecuada de los datos, en un lenguaje legible tanto por humanos como por las computadorssas, redundando en un óptimo, intercambio de datos finacieros, facilitando los procesos de globalización”(ps. 86,87).

De acuerdo con los profesores (Rendón Arcila, Agudelo Henao, & Herrera Marchena, 2007) el enfoque comunicacional se da en un ambiente globalizado y demanda por los usos, que la llamada “aldea global” exige para la conexión entre sus miembros. Así, las tecnologías de la comunicación es de obligación uso, tanto para los productores de la información contable como de sus usuarios, si pretenden pertenecer e interactuar en el mundo globalizado. Es así, como el origen del lenguaje XBRL es un hecho evidente y su uso un modelo exclusivo para los informes financieros y contables que demanda el modelo financiero actual.

10. Consideraciones finales

Hay quienes dicen que hoy se vive en el mundo de la información, otros como el profesor Araújo Ensuncho (2015), asegura que este período ya pasó y que en realidad es en el mundo del conocimiento. Ese mundo del conocimiento demanda por la construcción de nuevos conocimientos, la mirada hacia la investigación y el carácter científico de la contabilidad.

La construcción de conocimiento de la contabilidad a través de la comunicación es una de las motivaciones que dieron lugar al desarrollo de esta investigación, como lo expresa la doctora Irene Martín (2007) “La comunicación es la base para la difusión y reutilización del conocimiento”.

Dicha preocupación no se da sólo porque la imbricación disciplinar entre la contabilidad y la comunicación permite tener una mirada diferente a la perspectiva imperante sino en la medida en que el conocimiento contable aporta para el desarrollo de la sociedad en general. El concepto de desarrollo como señala Córdoba (2012) se encuentra estrechamente relacionado con cambios de pensamiento de discursos, de usos y de consumos. A un mayor número de cambios se podía intuir que habría mayor desarrollo, pero un desarrollo que no necesariamente implica un mejoramiento en la calidad de vida de los individuos (p. 26).

El contexto global y el avance de las tecnologías de la comunicación ha traído consigo numerosos cambios, entre ellos la forma de relación entre los seres humanos, el acercamiento de éstos a pesar de encontrarse geográficamente distantes, el uso expansivo de las redes virtuales tanto por personas como por organizaciones públicas y privadas, la inmediatez y la gran cantidad de información con que se cuenta con el fin de mejorar las condiciones de vida

cotidiana y laborales de los seres humanos. Sin embargo, en ese mismo contexto se percibe un aislamiento mayor entre las personas que sus distancias y una marcada desinformación, a pesar de toda la información disponible.

Estos riesgos de incomunicación pueden ocurrir en el ejercicio contable, pues los actuales usuarios demandan por información inmediata, que los contables y las empresas están empezando a suplir acortando los tradicionales informes anuales a periodos semestrales, trimestrales e incluso mensuales, pero dicha información no necesariamente serviría para todos los usuarios en la toma de decisiones. Contar con las ventajas de las tecnologías de la comunicación con sus facilidades de difusión y registro no implica que la comunicación de información contable sea de calidad. En palabras de Edgar Morín citado por Córdoba (2012) “la comunicación implica compartir, romper los muros que aíslan, aceptar estrategias ajenas, hacer conexiones, interpretaciones, lo que lleva a la creación de un mayor número de variables todas conectadas entre sí, le exige más del ser humano y crea un pensamiento complejo que denomina relacional” (p. 30).

En este sentido, los contadores públicos y en formación están llamados a voltear su mirada a los aspectos comunicacionales en cuanto a generar habilidades y competencias de análisis y tomar prestado herramientas de la comunicación (lingüística, redacción, oralidad, etc.) para la construcción no solo de información contable sino en apostar por la comunicación de conocimiento que represente cualquier realidad (social, ambiental, política y económica) en la que estén inmersos o no.

La comunicación ha sido catalogada como uno de los mayores ejercicios de poder en la sociedad de hoy, pues es usada para reproducir e incentivar los imaginarios y los pilares del sistema financiero. Aunque el modelo financiero y de regulación internacional promulgado por la NAFI y el IASB pregonan por una información contable útil, oportuna, relevante, transparente y comparable entre las organizaciones a través de estándares internacionales tanto en el tratamiento de la información como en la difusión, no es el único modelo donde se puede ver la influencia de la comunicación en el campo contable.

Siendo la contabilidad una ciencia social aplicada para el bienestar del interés público la información contable que es comunicada debe cumplir con características narrativas que sirvan para interpretar y representar la realidad social, ambiental, cultural y económica de una entidad específica como de una comunidad en general. Así lo afirma Córdoba Martínez (2010) al ser la contabilidad una “ciencia social, más que descubrir, debe crear, inventar, dar soluciones creativas, con imaginación a las múltiples problemáticas complejas y dinámicas del nuevo mundo” (p. 15).

La contabilidad desde esta perspectiva podrá analizar los costos y beneficios de la construcción de un museo o de la explotación de una mina cerca de la cuenca del río más próximo a una población. Será capaz de medir el valor de la cultura municipal, departamental y nacional. La contabilidad está llamada a romper barreras sociales, a analizar y predecir los cambios necesarios para alcanzar el desarrollo económico, social, cultural de la sociedad.

Así, con el enfoque comunicacional en la contabilidad “la información se orienta, además del usuario inversor-acreedor, a la sociedad, a los clientes, a grupos ambientalistas, partidos políticos, organizaciones sociales y público en general, que desean y deben conocer las consecuencias contables, laborales, sociales, ambientales, políticas y culturales de las actuaciones de las empresas. (Mora Roa y otros, 2005).

Mejía Soto y otros (2005) citando a Choi & Mueller (1992) señalan que la contabilidad “debe responder a las necesidades cambiantes de la sociedad y debe reflejar las condiciones culturales, económicas , legales, sociales y políticas en las cuales ella opera. Su utilidad técnica y social depende de su habilidad de proyectar estas condiciones” (p.196).

Lo anterior suscita una serie de interrogantes: ¿Cómo la contabilidad representa la realidad social, ambiental, cultural y política? ¿Qué mecanismos usa para ello? ¿La información contable más allá del ámbito financiero qué tipo de información brinda? ¿Qué características posee el conocimiento contable? ¿Qué herramientas de comunicación utiliza la contabilidad para generar conocimiento? Desde estos interrogantes, el programa de investigación contable de enfoque comunicacional, se desorienta del ámbito financiero de la contabilidad y se sitúa en un plano interdisciplinar que orienta a la contabilidad a comunicar información más allá de la cuantitativa o de cifras. Implica así que la contabilidad usará todas las herramientas que brinda la comunicación para representar imaginarios colectivos, realidades sociales, culturales, económicas y políticas.

11. Conclusiones

La historia de la contabilidad ha sido clasificada por autores como Montesinos Julve (1978) y Cañibano Calvo & Gonzalo Angulo (1997) en programas de investigación contable desde la perspectiva del filósofo Imre Lakatos y su propuesta de los programas científicos de investigación. Se destaca dentro de estos programas de investigación el enfoque comunicacional de la contabilidad; así la mirada hacia los aportes de la contabilidad para la toma de decisiones ha motivado que investigadores contables se preocupen por qué tipo de información se debe transmitir y cómo se debe transmitir para ayudar a los diversos usuarios de la contabilidad en el proceso decisional.

Investigadores como Montesinos Julve (1978) y Quesada Sánchez (2004) están enmarcados en el enfoque comunicacional de la contabilidad y por ende suscitaron la existencia del programa de investigación contable bajo este enfoque. En este sentido, los autores señalan que el enfoque comunicacional proporciona herramientas para comunicar información relevante y oportuna para la toma de decisiones en las mejores condiciones.

El programa de investigación contable de enfoque comunicacional define a la contabilidad como un proceso de comunicación que influye significativamente en el comportamiento humano. A través del modelo de comunicación se puede observar la dinámica del proceso de comunicación de la información contable y las interacciones entre los sujetos y variables de este proceso.

El enfoque comunicacional brinda herramientas para la conexión interdisciplinar de la contabilidad con otras áreas de la ciencia, permitiendo que se presten metodologías y teorías con el fin de representar de manera clara y profunda la situación socio económica tanto de un colectivo como de un individuo.

Las incidencias del programa de investigación contable comunicacional en la contabilidad en general son exigencias del mundo globalizado, pues las demandas actuales sitúan en un papel importante a la comunicación, en especial, a las nuevas tecnologías que permiten mayor distribución de la información contable, la integración e interacción de las organizaciones con sus diversos usuarios: clientes, proveedores, empleados, Estado y comunidad en general. Para ello, las tecnologías de la comunicación y específicamente el lenguaje XBRL se hace necesario su uso para la producción y comunicación de la información contable.

Aunque el programa de investigación contable comunicacional ha sido abordado desde el modelo financiero, no se descarta su influencia en la contabilidad en general, pues propende por construir información cualitativa de cualquier realidad económica, social, ambiental, cultural, macroeconómica.

Siglas utilizadas

AAA: American Accounting Association - Asociación Americana de Contabilidad

AECA: Asociación española de contabilidad y administración de empresas

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants - Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados

ASOBAT: A Statement of Basic Accounting Theory - Declaración Básica de Teoría Contable

BM: World Bank -Banco Mundial

FASB: Financial Accounting Standards Board- Consejo de Estándares de Contabilidad Financiera (EEUU)

FMI: International Monetary Fund- Fondo Monetario Internacional

IAS: International Accounting Standards- Estándares Internacionales de Contabilidad

IASB: International Accounting Standards Board- Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad

IASC: International Accounting Standards Committee - Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad

IES: International Education Standards - Estándar Internacional de Educación

IFAC: International Federation of Accountants - Federación Internacional de Contadores

IFRIC: International Financial Reporting Interpretation Committee – Comité de Interpretación de Estándares Internacionales de Reportes Financieros

IFRS: International Financial Reporting Standards - Estándares Internacionales de Reportes Financieros

IOSCO: International Organization of Securities Commissions – Organización Internacional de Comisiones de Valores y Bolsa

GAAP: Generally Accepted Accounting Principles - Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

NAFI: Nueva Arquitectura Financiera Internacional

SIC: Standing Interpretations Committee -Comité de Interpretación de Estándares

SEC: Securities and Exchange Commission- Comisión de Valores y Bolsa

OCDE: Organization for Economic Cooperation and Development - Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

UNCTAD: United Nations Conference on Trade and Development – Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo

XML: Extensible Markup Language – Lenguaje Extensible de Marcas

XBRL: Extensible Business Reporting Language- Lenguaje Etiquetado de Reportes de Negocios

Bibliografía

Aguado Terrón, J. M. (2004). *Introducción a las teorías de la comunicación y la información*. (D. d.-F. documentación, Ed.) Murcia: Universidad de Murcia.

Araújo Ensuncho, J. (2015). *Por una contabilidad científica, más allá de las normas*. Conferencia, Universidad del Valle.

Araújo Ensuncho, J. A. (1984). El método científico en el estudio de la evolución del pensamiento contable. *Órgano informativo del Celiec*(1), 14-27.

Araújo Ensuncho, J. A. (1997). Qué es y qué no es Contabilidad. *Lúmina*(2), 101-104.

Arquero Montaña, J. L. (Enero-junio de 2001). Comunicación y contabilidad: Implicaciones y propuestas para la formación en contabilidad. *Revista de Contabilidad*, 4(7), 75-99.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. (2003). *XBRL: Un estándar para el intercambio electrónico de información económica y financiera* (Vol. 1). Madrid, España: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas AECA.

Bedford, N. M., & Baladouni, V. (1962). A Communication Theory Approach to Accountancy . *The Accounting Review*, 37, 650-659.

Berlo, D. K. (1984). *El proceso de la comunicación: Introducción a la teoría y a la práctica* (Vol. XIV). Buenos Aires: El Ateneo.

- Bonsón Ponte, E., Escobar Rodriguez, T., & Gago Rodriguez, S. (2012). *Los sistemas de reporting digital. Hacia un nuevo enfoque de contabilidad financiera* (Vol. 2). Madrid, España: Instituto de Contabilidad y Auditoria de cuentas- Ministerio de Economía y Competitividad.
- Brozzú, B., Haquín, N. G., & Labath, A. (Diciembre de 2006). Teoría contable: situación actual de los principales programas de investigación existentes en la Unión Europea. *Ciencias económicas*, 4, 83-96.
- Cañibano Calvo, L., & Gonzalo Angulo, J. A. (Enero- diciembre de 1997). Los programas de investigación en contabilidad. *Revista de Contabilidad*, 57-95.
- Carmona Moreno, S., & Donoso Anes, R. (1986). Revisión del proceso de comunicación de la información contable. *Revista española de financiación y contabilidad*, XVI(51), 659-673.
- Córdoba Martínez, J. X. (Diciembre de 2010). Aproximación al desarrollo científico de la contabilidad. Un recorrido por el pensamiento contable. *Revista Unimar*(56), 7-25.
- Córdoba, J. C. (2012). La complejidad de la comunicación . En J. C. Córdoba, S. Naranjo, N. Ballestas Caro, V. Schütz, C. A. Giraldo Bareño, M. Villadiego Prins, & S. M. Lobo, *Reflexiones sobre la contabilidad* (págs. 15-34). Bogotá, Colombia: Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano. Facultad de Ciencias Sociales. Programa de Comunicación Social - Periodismo.

- Correa Molina, A. F. (2007). XBRL Una redefinición de la forma en la que se intercambia la información financiera. *Adversia*(2), 1-11.
- Echevarría Cuervo, J. (2016). *Paradigmas y programas de investigación contable*. Corporación Universitaria Remington, Facultad de ciencias contables - Contaduría Pública. Medellín: Corporación Universitaria Remington.
- Flores de Gortari, S., & Orozco Gutiérrez, E. (1979). *Hacia una comunicación administrativa integral*. (Trillas, Ed.) México, México: Edición Trillas.
- Franco Ruiz, R. (1998). *Contabilidad Integral. Teoría y normalización* (Vol. III). Pereira: Investigar Editores.
- Franco Ruiz, R. (Diciembre de 2002). De la crisis del paradigma de la utilidad a la emergencia del enfoque integral. *Cuadernos de Administración*(28), 181-221.
- Gómez López, R. (2016). *La ciencia contable: fundamentos científicos y metodológicos*. Málaga: Eumed.net Enciclopedia virtual.
- Gracia López, E. (Enero-Diciembre de 2013). Habermas y su incidencia en la contabilidad. (P. d. Pública, Ed.) *Lúmina* (14), 88-115.
- Guerrero Paz, V. R., Vargas, F. J., & Macias, I. Y. (Diciembre de 2004). La contabilidad: ¿programa de investigación o paradigma científico? una reflexión sobre el asunto. *Porik An*, 6(9), 77-97.

- Hendriksen, E. S. (1974). *Teoría de la contabilidad*. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana.
- Herrera Marchena, L. G. (Julio-diciembre de 2012). Aproximación al modelo de regulación contable IASB desde la propuesta de José Ignacio Jarne Jarne. *Contaduría*(61), 65-90.
- Lakatos, I. (1978). *La metodología de los programas de investigación científica*. (J. Worall, & G. Curie, Edits.) España: Alianza Editorial SA.
- Lang, V. M. (2017). *La contabilidad después de la Contabilidad*. Editorial Planeta SAU.
- Martín, I. (Julio- Diciembre de 2007). Retos de la comunicación corporativa en la sociedad del conocimiento: de la gestión de información a la creación de conocimiento organizacional. *Signo y pensamiento* , XXVI(51), 52-67.
- Mejía Soto, E., Montes Salazar, C. A., & Botero Echeverry, D. (2006). *Programas de investigación en Contabilidad* (Vol. 1). Cali, Colombia: 300 ejemplares.
- Mejía Soto, E., Montes Salazar, C. A., & Montilla Galvis, O. d. (2005). *Contabilidad emergente* (Vol. 1). Cali, Colombia: Universidad Libre- Seccional Cali.
- Miége, B. (1995). Las etapas del pensamiento comunicacional. *Signo y pensamiento*(26), 109-138.
- Montesinos Julve, V. (1978). Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la Contabilidad. *Técnica contable: La revista del profesional de la contabilidad*, 30, 80-385.

- Mora Roa, G., Montes Salazar, C. A., & Mejía Soto, E. (2005). *Efectos de la regulación contable internacional*. Armenia, Colombia: Universidad del Quindío.
- Nosnik, A., & Elguea, J. (1985). *La discusión sobre el crecimiento del conocimiento científico en el cuento de la filosofía de la ciencia*. Obtenido de Biblioteca ITAM: http://biblioteca.itam.mx/estudios/estudio/estudio02/sec_13.html
- Ordoñez, S. (2007). *¿Contribución de la investigación contable a la formación del contador público en Colombia?* Universidad del Valle, Facultad Ciencias de la Administración .
- Quesada Sanchez, F. J. (2004). *Aproximación a la metodología de la ciencia: Las Ciencias Sociales y la Contabilidad*. Cuenca: Ediciones de la Universidad de Castilla-Mancha.
- Quesada Sánchez, F. J. (2004). *Aproximación a la metodología de la ciencia: Las Ciencias Sociales y la Contabilidad*. Cuenca: Ediciones de la Universidad de Castilla-Mancha.
- Rendón Arcila, N. E., Agudelo Henao, L. F., & Herrera Marchena, L. G. (Enero-Junio de 2007). Enfoque comunicacional de la contabilidad ¿una nueva etapa de la contabilidad? *Seminario Contable*, 10(19), 125-144.
- Rodríguez de Ramírez, M. d. (Junio de 2004). La contabilidad y el impacto de las tecnologías de la información y las comunicaciones. *Contabilidad y Auditoría*(19), 71-92.
- Rueda Delgado, G. (enero-junio de 2007). La investigación contable: vínculos ontológicos y las posibilidades de la investigación interpretativa. *Contaduría*(50), 119-132.

- Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2004). *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*. Barcelona: Ediciones Deusto .
- Salvary, S. C. (15 de Noviembre de 2005). Accounting in Context of Communication, Language and Information Theories: A Partial Analysis. *SSRN*. Recuperado el 11 de Junio de 2015, de SSRN.com: <http://ssrn.com/abstract=849685> o <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.849685>
- Tua Pereda, J. (Octubre-Diciembre de 2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría*, 43-128.
- Ulloa, A., & Carvajal, G. (2003). *Discurso, conocimiento y comprensión textual* . Cali: Universidad del Valle.