Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"

Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento

Wirth, María Cristina

1999

Cita APA:
Wirth, M. (1999). Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento. Buenos Aires: Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.
Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

Tesis Doctoral 001501/1156

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES CONTABLES

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

ACERCA DE LA UBICACIÓN DE LA CONTABILIDAD EN EL CAMPO DEL CONOCIMIENTO

Aprobada el 1 de diciembre de 2000, calificación 8 (ocho) distinguido.

Dr. JUAN JOSE GILLI
SUB-DIRECTOR
DEPARTAMENTO DE DOCTORADO

TESIS DOCTORAL

Doctorando : MARIA CRISTINA WIRTH

Director de Tesis : DR. CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

1999

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

INDICE

INDICE 2

INTRODUCCION 4

1. La problemática 4
2. Guía de lectura 8

PRIMERA PARTE : 11

EL MARCO DE REFERENCIA 11

CAPITULO 1: EL DOMINIO DEL DISCURSO CONTABLE 12

1.1. La Contabilidad Patrimonial o Financiera 13
1.2. La Contabilidad Gerencial o de Gestión 14
1.3. La Contabilidad Pública 18
1.4. La Contabilidad Nacional 19
1.5. La Contabilidad Social y la Contabilidad Ambiental 21
1.6. La Contabilidad Positiva 25
1.7. Conclusiones 28

CAPITULO 2: LOS PROBLEMAS CENTRALES DE LA CONTABILIDAD 30

2.1. La evolución de la problemática contable 30
2.2. Los problemas centrales 37
2.3. Las tres entidades o niveles del discurso científico 42
2.4. La realidad contable como realidad física y social 45
2.5. El problema de la medición 50
2.6. Las necesidades del usuario o la finalidad de la información 54
2.7. Conclusiones 59

CAPITULO 3 : LA CONSTRUCCION DE TEORIAS 61

3.1. La estructura de las teorías 61
3.2. La construcción de teorías 73
3.3. La aplicación de las teorías 78
3.4. Las teorías en las tecnologías 83
3.5. La contrastación de las ideas científicas 91
3.6. Síntesis 97

SEGUNDA PARTE: 99

LAS TEORIAS CONTABLES 99

CAPITULO 4 : LA TEORIA CONTABLE NORMATIVA 100

4.1. Antecedentes y naturaleza 101

4.2. La metodología condicional-normativa de Richard Mattessich 104
4.3. La teoría normativa y los emisores de normas contables 121
4.4. Conclusiones 126

CAPITULO 5 : LA TEORIA POSITIVA DE LA CONTABILIDAD 129

5.1. La naturaleza de la teoría positiva 129
5.2. La evolución de la teoría contable positiva 131
5.3. Estado actual de la teoría contable positiva 134
5.4. La teoría positiva como programa de investigación científica 135
5.5. La escuela interpretativa inglesa 143
5.6. La investigación norteamericana en Contabilidad Gerencial 147
5.7. Conclusiones 150

T E R C E R A P A R T E : 153

EL CONOCIMIENTO CIENTIFICO Y LA CONTABILIDAD 153

CAPITULO 6 : LA EVOLUCION DEL CRITERIO CIENTIFICO Y LA CONTABILIDAD 154

6.1. La evolución del criterio científico 154
6.2. Interpretaciones kuhnianas de la evolución en Contabilidad 166
6.3. La investigación contable hoy 176
6.4. Conclusiones 184

CAPITULO 7 : CIENCIA O TECNOLOGIA 186

7.1. Los criterios clasificatorios 186
7.2. El modelo de Mario Bunge 188
7.3. La aplicación del modelo de Bunge a la Contabilidad 192
7.4. La Contabilidad como tecnología social 200
7.5. Conclusiones finales 206

BIBLIOGRAFÍA 214

GLOSARIO 223

INTRODUCCION

1. La problemática

La primera pregunta que surge al iniciar el estudio de la Contabilidad, o cualquier disciplina universitaria, es un interrogante acerca del objeto de la disciplina y el tipo de conocimiento que representa.

Una revisión de la bibliografía contable clásica revela que la Contabilidad puede ser un arte, una técnica, una ciencia pura, una ciencia aplicada, o un conjunto de postulados teóricos de validez práctica comprobada. Estas definiciones, tan dispares, corresponden a diferentes visiones o conceptos de la Contabilidad, tanto en lo que se refiere al nivel de entidad (conceptual versus concreto), como al objeto y alcance de la disciplina (nivel ontológico), o al tipo de conocimiento que implica (nivel epistemológico). Esta cuestión plantea las siguientes preguntas:

1) ¿A qué parte de la realidad refiere el concepto 'Contabilidad'?, y
2) ¿desde qué punto de vista evaluar dicha 'realidad' ?

El primer problema planteado es el de definir el dominio del discurso contable , que ha crecido al ritmo de las necesidades de las organizaciones, el desarrollo de la tecnología informática y el incremento en el conocimiento de otras disciplinas, como la Administración, la Economía y la Sociología.

En una primera instancia el dominio del discurso se definió, en este trabajo, en relación a las finalidades u objetivos de los usuarios de la información contable. Así surgen los distintos campos de aplicación de los conocimientos contables, como la Contabilidad Patrimonial o Financiera, la Contabilidad Gerencial, la Contabilidad Gubernamental, la Contabilidad Nacional o Macroeconómica, la Contabilidad Social y la Contabilidad Ambiental. La caracterización de cada una de ellas se realizó en base a fuentes secundarias, es decir a textos dedicados a cada uno de estos dominios.

Sin embargo, para profundizar en el objeto de estudio de la Contabilidad fue necesario analizar cuáles son los hechos y acontecimientos que están incluídos en su dominio fáctico y cómo se seleccionan, clasifican, miden, relacionan e interpretan. Esto implica determinar también cómo se obtienen conocimientos relevantes sobre ese dominio fáctico, es decir, la metodología de investigación.

Esta etapa del trabajo requirió un relevamiento de los trabajos de investigación más significativos realizados por la comunidad contable internacional en los últimos cuarenta años, analizando el objeto de estudio y la metodología seguida. El objetivo inmediato fue acotar la porción de la realidad física y social a la que los contables dedicaban y dedican sus mejores esfuerzos, y determinar cuales son los principales problemas que deben resolver. La información recogida en este relevamiento también permitió diferenciar, por su objeto de estudio y por su metodología de investigación, las distintas escuelas de pensamiento actuales en Contabilidad y las teorías que proponen. La cantidad y variedad de trabajos importantes de la literatura contable de los últimos cuarenta años requirió el establecimiento de un criterio de selección. Se eligieron aquellos trabajos citados numerosas veces como los más relevantes en dicho período, que en su mayoría corresponden a investigadores de los EEUU, Canadá, Inglaterra, Australia, y en algunos temas concretos, de Alemania. Sin embargo, es una limitación en la revisión del dominio de la investigación contable realizada hasta la fecha.

Este fue uno de los aspectos más complejos del trabajo, ya que en los últimos veinte años han surgido corrientes de investigación importantes, especialmente en EEUU e Inglaterra, con distintos enfoques acerca de la realidad (objetiva/subjetiva), distintos enfoques y validaciones (normativa/positiva) y con distintos métodos (cuantitativos/cualtitativos). Estas distintas evaluaciones de la realidad que interesa a la Contabilidad -tanto en lo ontológico como en lo epistémico- , generó la necesidad de estudiar la evolución histórica del criterio científico en la filosofía de la ciencia y analizar la influencia que ha tenido en la investigación contable.

Para ubicar a la Contabilidad en el campo del conocimiento moderno, fue necesario responder una tercera pregunta:

¿La Contabilidad es una disciplina científica o precientífica? Es decir, ¿qué tipo de conocimiento es, cómo se construye y cómo se valida?

La aplicación de la epistemología en el estudio de la Contabilidad, es decir, del análisis de las condiciones de construcción y de validación del conocimiento, implica el uso de teorías : las teorías de la filosofía de la ciencia. Esta disciplina describe las condiciones necesarias para el planteo de una idea científica (tipo de problema a resolver, hipótesis, leyes, teorías) , para los instrumentos empleados en su formulación (lenguaje científico, término, concepto, definición), para la aplicación de ideas científicas (explicación, predicción, acción) y para la contrastación de las ideas científicas (observación, medición, experimento, inferencia).

El uso de la filosofía de la ciencia es relevante porque es una reflexión crítica sobre la propia disciplina y , en consecuencia, una condición necesaria para su crecimiento, entendido como un aumento de los conocimientos –teóricos y aplicados-. Sin este trabajo, las explicaciones, predicciones o acciones contables se basarían en opiniones no adecuadamente fundamentadas, en la intuición, en el sentido común, en técnicas de 'ensayo y error', etc. Esta metodología seudocientífica no permitiría resolver problemas nuevos con soluciones contraintuitivas o que no surgen de la experiencia acumulada. Los problemas, nuevos o viejos, requieren conocimiento basado en la aplicación de teorías. Son las teorías las que iluminan el conjunto de variables, y sus interrelaciones, que generan o afectan el problema que hay que resolver. Esas teorías y sus contrastaciones empíricas exitosas, son las que pueden sugerir las soluciones nuevas, contraintuitivas, o inexploradas.

Por ejemplo, una disciplina que es objeto de estudio e investigaciones a nivel universitario cuenta con un lenguaje propio que designa conceptos específicos de la disciplina. Estos **términos** –como 'patrimonio', 'valores corrientes', 'resultado ', etc.- corresponden a otros tantos **conceptos** que se emplean para resolver los problemas que plantea el objeto de la Contabilidad. En relación a estos términos y

sus respectivos conceptos pueden distinguirse dos actividades: una es el **uso** de los mismos en el desarrollo de la tarea profesional -como cuando se valúa el 'patrimonio', se aplican 'valores corrientes' , se determina el 'resultado' del ejercicio, etc. La otra actividad es una reflexión de un orden superior sobre estos términos y sus respectivos conceptos, en la cual uno se hace las siguientes preguntas : ¿cuál es su significado preciso ?, ¿se usan en forma consistente?, ¿son ambiguos ?, ¿cuál es el valor de verdad de los enunciados en los que se usan estos términos?, ¿cómo se determina ese valor de verdad?, etc.

Estas preguntas forman parte de una filosofía de la Contabilidad. Ninguna disciplina en crecimiento puede evadirse de este requerimiento. En primer lugar, para evitar las ambigüedades, las contradicciones, la falta de precisión en el uso del lenguaje, y por ende en el uso de los respectivos conceptos. Esta no es una simple tarea de aprolijado. El hecho de pensar en el concepto de número, en lugar de tomarlo como dado, produjo cambios en la Matemática (teoría de conjuntos); la Física tomó un nuevo camino a partir de que Einstein se hizo preguntas acerca del uso del concepto de simultaneidad (Lyas, 1993). En segundo lugar, porque una evaluación de los conceptos contables lleva a la pregunta : ¿desde qué punto de vista se realiza la evaluación de la estructura conceptual contable? Las respuestas pueden ser : para determinar su verdad o falsedad (por ejemplo, ¿es verdadero o falso el resultado del ejercicio establecido en base al modelo de valores corrientes?), o para determinar su eficiencia en el logro de objetivos planteados (por ejemplo, ¿es adecuado calcular el resultado del ejercicio en base a una unidad de moneda corriente para determinar la rentabilidad ?). ¿Cuál es el tipo de respuesta que la Contabilidad puede y/o debe proveer? ¿Qué valor científico tiene?

La búsqueda de una respuesta requirió un estudio de las investigaciones contables más relevantes (teorías y métodos empleados), del objetivo de ese conocimiento (cognitivo o de aplicación inmediata) y de la posibilidad de contrastación empírica de sus enunciados. Esta aplicación de las teorías de la filosofía de la ciencia y de la filosofía de la tecnología se basó en la obra de Mario

Bunge, físico y filósofo argentino radicado en Canadá , cuya extensa y valiosa obra ha recibido el reconocimiento internacional.

El estudio de la Contabilidad desde esta perspectiva filosófica, me ha llevado a plantear la hipótesis de la clasificación de la Contabilidad como una tecnología social, una disciplina que cuenta con teorías propias construídas para la resolución de problemas específicos y fundamentadas en teorías propias y de diversas disciplinas científicas.

El tema es relevante dado el nivel que esta discusión ha alcanzado fuera de las fronteras argentinas y la incipiente importancia que la investigación contable tiene en las reuniones profesionales, académicas y educativas –congresos, jornadas, seminarios- en nuestro país.

La aplicación de la filosofía de la ciencia a la disciplina contable no sólo es importante para la articulación de los problemas nuevos, sino en la formación de los futuros profesionales y académicos de la Contabilidad. El reemplazo de los miembros de la comunidad científica contable se realiza con la incorporación de los graduados en las universidades. Si en lugar de recibir una **formación** universitaria, que implica una amplia base de conocimientos actualizados acerca del estado actual de la discusión de ideas en Contabilidad y un ejercicio de la capacidad de reflexión crítica, reciben fundamentalmente un **entrenamiento** en los procedimientos contables usuales a la fecha de sus estudios, los graduados no estarán adecuadamente capacitados para continuar las investigaciones necesarias para desarrollar nuevas soluciones para problemas contables, nuevos o viejos.

2. Guía de lectura

El trabajo consta de tres partes. En la Primera Parte, se establece el marco de referencia necesario para ubicar la disciplina en el campo del conocimiento. A lo largo de tres capítulos se analizan :

1) el dominio contable o "geografía" de la Contabilidad, en el que se describen los diversos campos de aplicación de las teorías contables (Capítulo 1),

2) los problemas centrales de la Contabilidad, sobre la base de la historia de la Contabilidad y las investigaciones contables de las distintas escuelas en los últimos treinta años, con el objetivo de delimitar el objeto de estudio y sus particulares características (Capítulo 2), y

3) el marco teórico de la filosofía de la ciencia, en base a la obra de Mario Bunge, en lo relacionado con la estructura y construcción de las teorías en las ciencias puras y en las tecnologías, y su posibilidad de contrastación. Se relacionan cada uno de estos conceptos con las teorías y metodologías contables. (Capítulo 3).

En la Segunda Parte, se clasifican las teorías contables que forman parte de la discusión doctrinaria actual en base al objetivo de las mismas (conocimiento enfocado a la resolución de problemas prácticos versus conocimiento acerca de los efectos de los sistemas contables en el contexto social y organizacional) y las metodologías empleadas para construir ese conocimiento. Sobre esta base se estudian:

1) la teoría contable normativa, fundamentalmente en base a la obra de Richard Mattessich, dada la formalización que plantea en su obra, (Capítulo 4), y

2) las teorías contables positivas, en base a las investigaciones de la escuela de Rochester –en la obra de Watts y Zimmerman-, las investigaciones menos sistematizadas de la escuela interpretativa inglesa, y las investigaciones realizadas en el ámbito de la Contabilidad Gerencial (Capítulo 5).

En la Tercera Parte se analiza el concepto de 'conocimiento científico' y el fundamento de la clasificación de las disciplinas en ciencias o tecnologías, en dos capítulos :

1) El Capítulo 6, que muestra la evolución del conocimiento científico desde las principales teorías del conocimiento, y permite ver cómo varían la interpretación del concepto de 'conocimiento' y la de su validación. Se agrega un análisis de las diversas aplicaciones de las ideas de Kuhn a la evolución del conocimiento contable, y

2) el Capítulo 7, que sustenta la ubicación de la Contabilidad en el sistema general de la ciencia, en base al análisis desarrollado en los capítulos anteriores y al modelo clasificatorio del realismo científico de Mario Bunge.

El trabajo incluye un glosario de términos importantes empleados en el desarrollo de la idea central del trabajo.

P R I M E R A P A R T E :

EL MARCO DE REFERENCIA

CAPITULO 1: EL DOMINIO DEL DISCURSO CONTABLE

> "To have a science of anything is first to have recognized a domain and a set of phenomena in that domain, and second to have devised a theory whose inputs and outputs are [descriptions of] phenomena in the domain (the first observations, the second predictions) and whose terms may describe the underlying reality in the domain" (Caws, 1972:72, citado en Christenson,1983 :132)

La Contabilidad es una disciplina cuya función histórica es la rendición de cuentas, o más bien de "dar cuenta de" en el sentido de proveer no solo una descripción sino también una explicación de los acontecimientos y del estado de las cosas en relación a la riqueza de las personas o las organizaciones, o de un conjunto de organizaciones. En la opinión de Richard Mattessich, (1995 :2) :

> "The beginning and end of accounting is *accountability* . The importance of our discipline, so often disparaged by lay persons and even by experts, lies in its function as a cibernetic mechanism (a feedback that controls and regulates) that preserves confidence in the trustees of public and private resources and financial markets no less than in the entire economic system. No dynamic system can endure without a control mechanism. Whenever this cybernetics breaks down, the entire system is in jeopardy."

Para este autor el dominio de aplicabilidad de la Contabilidad es muy amplio , ya que la medición del uso de los recursos y de los resultados generados es, en su opinión, una actividad estratégica para la supervivencia de cualquier sistema organizado : una empresa, un ente sin fines de lucro, una organización gubernamental, un país, e incluso una comunidad, entendida como conjunto de instituciones sociales relacionadas que se desarrollan en un lugar geográfico .

Con esta finalidad primordial y con una metodología pragmática, la disciplina contable se ha ocupado de estudiar un segmento de la realidad económica y social que debe definirse en relación con las actividades de las organizaciones, privadas y públicas, y el manejo de sus recursos. ¿Cuáles son esos "segmentos de la realidad económica y social" estudiados por los investigadores contables?

1.1. La Contabilidad Patrimonial o Financiera

Por diversas razones de la evolución histórica, fundamentalmente determinadas por las necesidades de las organizaciones y la tecnología disponible, las cuestiones fundamentales que acapararon la atención de los estudiosos de la Contabilidad giraron en torno a la elaboración de criterios y normas para la preparación de los informes externos o estados contables de uso general de las organizaciones privadas con fines de lucro. Estos criterios y normas surgieron primeramente de la práctica profesional y las necesidades de la administración de las empresas y se denominaron 'principios contables generalmente aceptados'. A través del tiempo se fueron perfeccionando hasta que surgió la necesidad de regular la actividad de preparación de estados contables de uso público, con la finalidad de aumentar su confiabilidad y comparabilidad. La regulación quedó a cargo de organizaciones profesionales y del Estado, lo que tuvo el efecto de una intervención en el mercado de libre competencia de los conocimientos contables, como se analizará en el Capítulo 6 dedicado a las teorías normativas.

La Contabilidad Patrimonial o Financiera emplea teorías para interpretar la situación patrimonial, económica y financiera de las entidades y brindar una medición adecuada a este objetivo. El producto más importante de este campo de aplicación son los 'estados contables de uso general' , informe contable que sirve de base para evaluar los resultados de la gestión organizacional y para determinar el valor de la organización como generadora de ganancias. Dada la influencia de esta información en la determinación del precio de las acciones en los mercados de valores, ha aumentado significativamente la investigación que relaciona dichos precios y los volúmenes de las transacciones de acciones con el contenido informativo de los estados contables y con el uso de normas contables.

El proceso de regulación de normas contables también ha sido objeto de estudio porque es una instancia obligatoria de producción o modificación de normas contables. La importancia de los mercados de capitales en el mundo ha trasladado este proceso regulatorio al foro internacional. Actualmente existe un consenso generalizado en el sentido de uniformar criterios contables a través de la emisión de normas contables internacionales.

La Contabilidad Patrimonial es el campo de aplicación más importante de las teorías contables por su repercusión nacional e internacional, cómo puede verse al analizar aplicaciones específicas en subdominios tales como la Contabilidad Pública o Gubernamental o la Contabilidad Social.

1.2. La Contabilidad Gerencial o de Gestión

La Contabilidad Gerencial o de Gestión es un campo de aplicación que ha crecido rápidamente en importancia, como consecuencia de la necesidad de las organizaciones de contar con sistemas de información histórica y proyectada que permitan una adecuada dirección y control de las actividades, o sea para la toma de decisiones estratégicas y operativas. La creciente presión competitiva en el mercado local e internacional ha aumentado la necesidad de comprender y controlar el flujo de recursos, de incrementar el control de la eficiencia de los procesos en la cadena de valor y de poder medir adecuadamente las variaciones en el desempeño global de la organización y en el desempeño de cada una de las unidades de negocios. Estos objetivos requieren un conocimiento especializado, distinto del de la Contabilidad Patrimonial o Financiera.

Entre muchas definiciones de Contabilidad Gerencial, el Institute of Management Accountants de los EEUU propuso, en 1997 la siguiente:

> "Management accounting is a value adding, continuous improvement process of planning, designing, measuring, and operating nonfinancial and financial information systems that guide management action, motivates behavior, and supports and creates the cultural values necessary to achieve an organization's strategic, tactical and operating objectives." (citado en Foster y Young, 1997: 2/14)

En base a esta definición, Foster y Young (1997: 2/14) sostienen que la investigación en Contabilidad Gerencial puede definirse como

> "...the process of using rigorous methods to explain and/or predict: (1) how changes to an existing management accounting system will affect management actions, motivation and organizational functioning, and (2)

how internal and external organizational forces will affect management accounting system design and change."

Estas definiciones presentan un amplio campo de investigación y de práctica profesional que en los últimos diez años ha crecido como consecuencia de la necesidad de sistemas de contabilidad gerencial basados en nuevas ideas, técnicas, procesos y tecnología informática; por ejemplo, el desarrollo del costeo y gerenciamiento basado en actividades (ABC o activity based costing , y ABM o activity based management), el gerenciamiento y costeo del ciclo de vida del producto, la contabilidad de la cadena de valor, el gerenciamiento estratégico de costos, y los métodos de medición, análisis e información de las actividades del negocio basados en nuevas tecnologías industriales e informáticas.

Las nuevas direcciones hacia las cuales se orientan las investigaciones y prácticas de la Contabilidad Gerencial en el mundo, se pueden agrupar en tres cuestiones importantes, según Atkinson y Balakrishnan (1997) quienes se basan en el informe de una comisión del Management Accounting Section formada por representantes de ocho países y distintas filosofías –económica/conductista- :

- el rol de la Contabilidad Gerencial en el cambio organizacional
- la interacción entre la contabilidad y la estructura organizacional
- el rol de la información contable como soporte de la toma de decisiones

Los países que iniciaron una re-estructuración de sus economías (Argentina, Alemania oriental, países de la ex Unión Soviética, Taiwan, India, etc.) privatizando empresas del Estado y eliminando barreras aduaneras, generaron cambios importantes en el escenario competitivo. Actualmente, en estos países, las organizaciones exitosas reconocen la necesidad de enfocarse en el consumidor y disminuir el tiempo de respuesta en los requerimientos del cliente. La tecnología informática y el desarrollo de la logística, han inducido nuevas relaciones e interdependencias entre la empresa, su proveedor y su cliente. El surgimiento de los equipos o grupos de trabajo autogestionados ha cambiado la dinámica de la información requerida por los empleados para llevar a cabo sus tareas. Estos y otros cambios que se están produciendo rápidamente dentro y

fuera de las organizaciones, afectan el dominio de la Contabilidad Gerencial y el rol del contador en las organizaciones.

Lukka y Shields (1997) opinan que estos cambios están propiciando un nuevo concepto acerca del rol del profesional contador en las organizaciones:

> "A new model of the practising accountant is under construction, with the emerging image being a value-adding business partner, consultant and change agent, rather than being a 'bean counter' focused on scorekeeping and external reporting" (1997:2/4)

Los roles tradicionales de la Contabilidad Gerencial han sido la presupuestación y el control. Históricamente esta función se ha desarrollado bajo el paradigma del control vertical, que consiste en la fijación de un objetivo, elección de un curso de acción, medición del resultado, comparación con el objetivo prefijado, análisis de los desvíos y asignación de responsabilidades en los mismos. En este enfoque, el rol de la Contabilidad se reduce a estudiar e implementar este tipo de procesos, en los que subyace un concepto estático de la organización y del contexto en el que opera. No aparece en este esquema una motivación para introducir los cambios que se producen en el entorno (nuevas formas de competencia, cambios en los gustos o exigencias del cliente, cambios en la oferta de productos y servicios de postventa, etc).

En cambio, el paradigma del control organizacional considera a la organización como un sistema adaptativo abierto, en el cual el sistema de contabilidad gerencial debe identificar y comunicar la información externa e interna que la gerencia necesita para reconocer y adaptarse a los cambios contextuales.

La determinación de qué es lo que se debería medir y de la posibilidad de hacerlo, cómo hacerlo o con qué tipo de indicadores –estratégicos u operativos-, quien debería controlar estas mediciones y sobre qué base establecer los objetivos, son problemas que afectan la capacidad de aprendizaje y de cambio de las organizaciones. Los sistemas contables pueden propiciar o inhibir el aprendizaje y el cambio, ya que establecen ciertas rutinas que forman parte de la memoria de la organización. El cambio implica que la organización debe 'desaprender' u olvidar ciertas rutinas y aprender otras. Aún no se ha investigado un modelo de

rutina contable que permita el aprendizaje en las organizaciones, permitiéndoles cambios más rápidos en respuesta a modificaciones del contexto.

El concepto de estructura organizacional incluye todas las formas en las que las organizaciones pueden disponer sus recursos materiales y humanos para lograr una cierta meta. En este aspecto la Contabilidad Gerencial estudia los sistemas de información más adecuados para facilitar la comunicación, motivación y evaluación del rendimiento en los distintos tipos de estructuras. En este aspecto, las técnicas de la Contabilidad Gerencial estuvieron destinadas a apoyar a la gerencia media y no al nivel operativo. Actualmente la situación ha cambiado como consecuencia de una transformación importante del lugar de trabajo: los equipos de trabajo operativos han aumentado el control sobre sus propias tareas (empowerment), y esto implica que deben realizar evaluaciones y tomar decisiones grupales (autogestión). En síntesis, nuevos desafíos para la Contabilidad Gerencial.

La efectividad del sistema de control global de una organización depende de una adecuada relación entre las mediciones de performance dentro y a través de los niveles jerárquicos. Hasta la década del setenta la mayor parte de las investigaciones que relacionaron la estructura organizacional y la información se focalizaron en la toma de decisiones y la relación costo/beneficios. Recién en años posteriores se desarrolló un enfoque que relacionó la estructura de la información con la estructura de la organización, con las estrategias y con la responsabilidad de toma de decisiones. Primeramente fue un grupo de profesionales y académicos franceses, que diseñaron el "tableau du bord", similar al panel de instrumentos de un automóvil, que permitía al gerente operar los sistemas bajo su control. Más adelante, Kaplan y Norton desarrollaron el concepto de "balanced scorecard", cuya importancia radica en que relaciona la estrategia, los procesos y la gerencia. La dirección de la empresa necesita definir las variables estratégicas a monitorear para el control del negocio, el denominado "tablero de comando", en sus diversas perspectivas: la económico-financiera, la de procesos internos, la de los clientes y la del aprendizaje e innovación organizacionales (Kaplan y Norton, 1996). Este enfoque del control de gestión

implica un desafío para la Contabilidad desde el punto de vista del diseño de sistemas integrados de información y control.

EL dominio de la Contabilidad Gerencial se superpone con otros dominios específicos que analizaremos a continuación.

1.3. La Contabilidad Pública

Otro campo de estudio y aplicación es el de la Contabilidad Pública o Contabilidad Gubernamental, que incluye el del Control de la Gestión Pública en las organizaciones nacionales, provinciales y municipales. De acuerdo a los estudios realizados por Miguel Angel Ale (1994), la Contabilidad Pública es definida por los tratadistas desde distintos enfoques:

- el contable propiamente dicho, desde el cual la Contabilidad del Estado es la ciencia del control previo, concomitante y posterior de la administración económica del Estado, y en el cual se enfatiza el sistema de información y control de la gestión pública.
- el jurídico, que la define como una rama de las ciencias jurídicas, en razón de que la administración del Estado está regida por el Derecho Público y limitada por leyes, reglamentos y circulares que se refieren a la gestión y control de estas actividades.
- el económico, que la considera "la ciencia de la economía del Estado, que estudia la naturaleza y la necesidad de los servicios públicos, por una parte, y el poder constructivo, la forma y la distribución ecuánime de la carga pública por la otra" (Ale, 1994: 9, citando a Finali).

En la Argentina, la ley de Administración Financiera N° 24.156 sancionada en 1992 indica que "el sistema de contabilidad gubernamental está integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valuar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de las entidades públicas" (artículo 85). Entre otros objetivos que asigna al sistema –como registración de transacciones, preparación de informes para la toma de decisiones de los responsables de la gestión pública y otros- la ley prevee que "la información que se procese y

produzca sobre el sector público se integre al sistema de cuentas nacionales", es decir al sistema de información económico-financiera a nivel del país, lo cual implica un esfuerzo de compatibilización importante que redundará en información relevante para la gestión macroeconómica de los funcionarios públicos.

En su artículo 32 la misma ley define el método contable, que en general es el devengado, salvo para el registro de los recursos, en los que se aplica el criterio de lo percibido. Este es un progreso de esta ley sobre el ordenamiento legal anterior. En los EEUU, recién en enero de 1997 el Governmental Accounting Standards Board (GASB) emitió un borrador de norma contable para la Contabilidad Pública, proponiendo que el Estado y los gobiernos locales empleen el criterio de lo devengado como base para la preparación de sus informes sobre la situación financiera y los resultados de las operaciones. Lo destacable en esta propuesta del GASB es la definición del objetivo de la reforma: mejorar los informes financieros para hacerlos más útiles y comprensibles, no solo para los funcionarios sino para los ciudadanos que deseen informarse sobre el uso dado a los impuestos recaudados (Copley y Cheng, 1997). Este giro en la definición de objetivos apoya la idea central de la Contabilidad Social, basada en la responsabilidad de las organizaciones públicas y privadas hacia la sociedad en general.

La Contabilidad tiene en el ámbito público un desafío con características propias que requiere, además del estudio de los temas específicos de la administración pública –en relación con el Derecho Administrativo-, el análisis de conceptos macro y microeconómicos, sociológicos, ecológicos y éticos. En síntesis , un campo de investigación propio.

1.4. La Contabilidad Nacional

Uno de los primeros intentos de desarrollo de una herramienta para el análisis económico fue el trabajo de Quesnay "Analysis of the Arithmetical Formula of the Economic Table of the Distribution of the Annual Expenditure of an Agricultural Nation", conocido como "le tableau économique", completado en 1758 y publicado en 1760 (Mattessich, 1964 : 106). Este trabajo describe el flujo de gastos y productos entre las tres clases definidas por el autor: la clase productiva, la de los

terratenientes y el Estado, y la clase estéril. Lo notable de este trabajo, desde el punto de vista de la Contabilidad, es que Quesnay, sin usar la partida doble, empleó en su descripción la doble clasificación contable. El Tableau Economique es el antecedente histórico de las tablas de insumo producto, diseñadas y promovidas por Wassily Leontief desde principios de siglo.

Las estimaciones del ingreso nacional se continuaron desarrollando en forma estadística, hasta que en el siglo veinte se reintrodujo el enfoque contable en estos cálculos. En la década del cuarenta se realizaron las primeras publicaciones sobre Contabilidad del Ingreso Nacional en Holanda, Noruega y Gran Bretaña (Mattessich, 1964 : 125).

Desde esa fecha en adelante, las Naciones Unidas han liderado los estudios dirigidos a lograr la comparabilidad internacional de las Cuentas Nacionales mediante la publicación de recomendaciones acerca de la aplicación de definiciones y métodos. Recién en 1947 publican un informe del Comité de Expertos Estadísticos de las Naciones Unidas, titulado 'Measurement of National Income and the Construction of Social Accounts' (Montesinos Julve, 1978 :354) en el que se recomienda que el cálculo de la renta nacional se realice en base a la implementación de una Contabilidad Nacional, definiendo varias formas de contabilidad para la totalidad del sistema económico y para los subsistemas del mismo. El uso del enfoque contable para la Contabilidad Nacional o de las Cuentas Nacionales fue una base importante para la comprensión de la estructura y funcionamiento de la economía nacional, fundamentalmente por la consistencia interna del sistema de cuentas basado en la doble clasificación contable. Los balances de empresas, por ejemplo, constituyen la fuente de información básica para elaborar los balances sectoriales, ya que estos últimos se obtienen por consolidación de aquellos, y los balances nacionales se preparan consolidando las cuentas de los sectores institucionales en una cuenta única que abarca el área total de una nación (Monteverde, 1994)

Una medida de la relevancia de este campo de aplicación es el hecho que la única ocasión en que se entregó un Premio Nobel en Contabilidad fue en el año 1984, y lo recibió Richard Stone, economista, por su trabajo en la Contabilidad del Ingreso Nacional.

1.5. La Contabilidad Social y la Contabilidad Ambiental

La comunidad no solo requiere mayor información sobre la gestión de los entes estatales, sino que es cada vez más conciente de los efectos de las actividades empresariales privadas y públicas sobre el medio ambiente, físico y social. Este es un campo de aplicación profesional, que se conoce como Contabilidad Social o Contabilidad Socio-económica . Según Belkaoui (1984 : 7),

> "Socio-economic accounting results from the application of accounting in the social sciences; it refers to the ordering, measuring, analysis, and disclosure of the social and economic consequences of governmental and entrepreneurial behavior. It includes these activities at the macro and micro level. At the micro level, its purpose is the measurement and reporting of the impact of the organizational behavior of firms on their environment. At the macro level, its purpose is the measurement and disclosure of the economic and social performance of the nation. At the micro level socio-economic accounting includes, therefore, financial and managerial social accounting and reporting and social auditing. At the macro level socio-economic accounting includes, therefore, social measurement, social accounting and reporting, and the role of accounting in economic development."

Este enfoque de la Contabilidad tiene por objeto el estudio sistemático de las posibles formas de medición y exposición de la responsabilidad social, en términos del costo-beneficio social de la actividad de un ente y el resultado periódico de esta relación, que será una utilidad o desutilidad social neta.

En las conferencias que sobre este tema pronunció el académico de número Dr. William Leslie Chapman en la Academia Nacional de Ciencias Económicas entre 1981 y 1984, opinó que en el futuro se tratará de asegurar que el progreso humano sea auténtico, tanto en lo material como en lo espiritual. En consecuencia, postuló la necesidad de que las empresas informaran sobre los efectos sociales de su acción económica, ya sea voluntaria u obligatoriamente, ya que ésta modifica la calidad de vida de la comunidad en muchos sentidos. (Chapman, 1984).

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Donación Dr. ALFREDO L. PALACIOS

Originalmente la 'responsabilidad social' de una empresa se reducía a las decisiones voluntarias de una organización en relación a sus obligaciones con los accionistas, incluyendo :

- la producción de bienes o servicios valiosos para la comunidad,
- el cabal cumplimiento de las leyes, y
- el empleo de miembros de la comunidad local.

Esta definición de responsabilidad social ya no se considera suficiente. Cada vez es mayor la necesidad de atender nuevos problemas que afectan a la sociedad, como por ejemplo la igualdad de oportunidades en el empleo, la reducción de la polución y la utilización eficiente de los recursos comunitarios (agua, aire, electricidad, etc) por parte de las empresas. El desarrollo de la Contabilidad Social apunta al objetivo de identificar, medir e informar el impacto social de la actividad de las organizaciones, lo que se espera que tenga un efecto sobre la responsabilidad de las empresas hacia las comunidades que las albergan.

En 1976, Epstein, Flamholtz y Mcdonough ya informaban acerca del 'estado del arte' y las perspectivas futuras de la Contabilidad Social en los EEUU (Epstein, 1976), encontrando que muchas empresas norteamericanas preparaban 'informes sociales' desde fines de la década del sesenta. Estos informes podían clasificarse según distintas características -internos, externos, descriptivos, cuantificados en unidades físicas y/o en unidades monetarias, parciales o integrales- aunque en su mayoría las empresas preparaban informes internos. La mayoría de los informes externos se limitaban al tema de las inversiones y gastos realizados en la gestión ambiental y a las donaciones efectuadas, y muchos consistían en una descripción no cuantificada de las medidas tomadas.

En Alemania se han desarrollado distintos modelos teóricos y prácticos acerca de la identificación , medición e información del valor de las actividades de una organización desde el punto de vista de la sociedad. Uno de estos modelos está basado en la teoría económica del bienestar (welfare economics) y propone un 'estado de resultados sociales' (gesellschaftsbezogene Erfolgsrechnung), similar al estado de resultados tradicional, en el que el resultado social neto es la diferencia entre los beneficios sociales y los costos sociales (Eichhorn (1974),

citado en Schreuder, 1979) . Con similar estrategia presenta el 'balance social', en el que incluye activos y pasivos humanos, así como activos y pasivos públicos.

En las décadas del ochenta y del noventa continuó el desarrollo de la Contabilidad y de la Auditoría sociales, bajo un paradigma nuevo : el desarrollo sustentable. La responsabilidad social de las empresas es uno de los componentes esenciales del desarrollo sustentable y está relacionado con tres aspectos importantes: económico, ecológico y social. Representa un nuevo desafío para la Contabilidad porque requiere un modelo holístico para la evaluación del progreso o de la contribución al desarrollo sustentable de la comunidad (Sillanpaa, 1998).

Una de las ramas de la Contabilidad Social que está en pleno desarrollo es el de la Contabilidad Ambiental. El empleo de recursos ambientales escasos, el uso de elementos contaminantes y la disposición inadecuada de desechos peligrosos, entre otros temas, han inducido la necesidad de ampliar la información contable para incorporar estos datos de la realidad, tan significativos para la comunidad. Si bien los aspectos medioambientales deben ser vistos en el contexto amplio de la responsabilidad social de la empresa, es decir, de las relaciones de esta entidad con sus empleados, otras empresas, el Estado y el público en general, la Contabilidad Ambiental tiene un campo propio que abarca el estudio y desarrollo de normas contables apropiadas a sus objetivos específicos, el asesoramiento a la gestión empresaria, la elaboración de información pertinente y el apoyo a la actividad regulatoria del Estado en la materia. (Fronti de García, 1998)

En países desarrollados el equilibrio ambiental está protegido por leyes y regulaciones de los organismos de control que tienen implicancias directas para las empresas emisoras de estados contables. Según Fronti de García (1998), en Francia el Consejo Nacional de Contabilidad ha desarrollado un modelo de 'balance ecológico' , de estructura similar a la de los balances tradicionales, pero que solo incluye aspectos ambientales. La Asociación de Contadores Colegiados de Suecia, por su parte, permite que las empresas constituyan previsiones destinadas a inversiones que mejoren el medio ambiente.

La Financial Accounting Standards Board (FASB) de los EEUU incluye en sus normas la capitalización de los costos para tratar la contaminación del entorno –si se cumplen ciertas condiciones- y la contabilización de contingencias

ambientales. La Securities and Exchange Commission norteamericana requiere información específica sobre los efectos que el cumplimiento de disposiciones legales sobre la preservación del medioambiente tiene sobre las inversiones, los resultados y la competitividad de la empresa.

La Comisión de Principios de Gestión de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) está elaborando un Borrador sobre Contabilidad de Gestión Ambiental que incluye, entre otros aspectos, el impacto que tienen los costos de preservación del medioambiente sobre las cuentas anuales de la empresa.

El Vienna Institute for Ecological Research in Economics ha desarrollado y aplicado una metodología para controlar y optimizar los efectos ambientales, llamada 'balance ecológico', en el que los recursos empleados son comparados con los productos y emisiones. Los límites del sistema pueden ser la empresa, un proceso o un producto. Varias companías alemanas lo están aplicando exitosamente y el gobierno alemán ha solicitado que la metodología sea documentada, dado que puede transformarse en una generador de información esencial en empresas que trabajen bajo normas de sistemas de gerenciamiento ambiental como la ISO 14.001 (Birkin, 1997)

Estos son solo algunos de los países que tienen o están comenzando a considerar la regulación de la información contable sobre los aspectos medioambientales. Un impulso importante en este sentido ha sido el desarrollo de las normas de calidad ISO 14.001, que especifican los requerimientos que deben cumplir las empresas para una adecuada gestión medioambiental. El éxito de estas normas, es decir, su implementación efectiva dependerá de las exigencias del mercado, a través de una concientización de la comunidad en relación al costo/beneficio social del cuidado del medioambiente. La Contabilidad Ambiental,

> "experimentará un salto cuántico en el mundo de las industrias sostenibles. ... La significación de esto es que las corporaciones no son más entidades independientes que crean riqueza sin preocuparse de las consecuencias : el futuro de las corporaciones depende de su habilidad de adaptarse a las incertidumbres e indeterminaciones del ecosistema, el que tiene una antigua, rica y más fundamental

capacidad de generación de riqueza que las compañías por sí mismas." (Birkin, 1997 : 32/33)

1.6. La Contabilidad Positiva

Estos campos de aplicación y de estudio de la Contabilidad no agotan las visiones acerca del objeto de las investigaciones y aplicaciones profesionales contables en el mundo. Desde la década del sesenta se inició en los EEUU una corriente de pensamiento, denominada la Escuela de Contabilidad de Rochester, que se propuso desarrollar una teoría contable científica basada en la Economía, en los nuevos desarrollos de la teoría financiera y en una metodología de investigación empírica basada en técnicas estadísticas (Watts and Zimmerman, 1986). El objetivo de la teoría es explicar y predecir fenómenos, en el caso particular de la Contabilidad, explicar y predecir la práctica contable. Esta línea de investigación se denominó "teoría positiva de la Contabilidad", que los norteamericanos sintetizan con la sigla PAT (positive accounting theory) , sigla que utilizaremos en adelante en este trabajo.

> "Positive accounting theory is important because it can provide those who must make decisions on accounting policy (corporate managers, public accountants, loan officers, investors, financial analysts, regulators) with predictions of, and explanations for, the consequences of their decisions" (Watts and Zimmerman, 1986:14)

Con este objetivo final, los investigadores enrolados en esta escuela comenzaron estudiando el rol de la información contable en el mercado de capitales a los efectos de la formación de precios, basándose en la hipótesis de eficiencia de los mercados y en el modelo de valuación de los activos de capital, conocido como CAPM (capital asset pricing model).

Las primeras investigaciones estudiaron las relaciones entre las variaciones en el resultado contable y las variaciones en los precios de las acciones en el mercado de valores, en el período en que se publicaba la información contable. La asociación entre estas dos variables sugirió que el resultado contable era una

información útil en la formación de precios de mercado de las acciones, ya que los precios de las acciones son estimaciones del valor actual del flujo futuro de dividendos y del riesgo relacionado, y se infería que el resultado contable podía constituir un sustituto adecuado para evaluar dicho flujo de fondos futuros.

Estas conclusiones llevaron a los investigadores a estudiar en qué medida los cambios en las normas y procedimientos contables confundían o no al mercado, y motivaron la profundización de los estudios sobre la relación resultados contables-precios de las acciones, mediante la utilización de técnicas estadísticas.

El resultado contable no es el único dato contable que publican las empresas. Todo el contenido de los estados contables de publicación provee información que puede afectar la formación del precio de mercado de las acciones y la determinación del riesgo. Numerosos estudios sugieren que los indicadores contables pueden utilizarse para predecir insolvencia o quiebra, especialmente en el caso de empresas que no cotizan en el mercado de valores (Watts and Zimmerman,1986) , y en consecuencia son útiles para estimar el riesgo empresario y modificar la evaluación de los flujos de fondos futuros que producirá la empresa en cuestión.

En el marco de la teoría positiva de la Contabilidad, los investigadores interesados en la valuación de empresas estudiaron la posibilidad de mejorar la predicción de los resultados contables futuros en base a las ganancias históricas, trimestrales y anuales. La evidencia encontrada no es decisiva y varía en función del sector industrial analizado y de la periodicidad de las ganancias que se tomaron como base. (Watts and Zimmerman,1986:155).

Hacia fines de los años setenta, surgió una nueva línea de pensamiento en PAT: en lugar de investigar el rol de la Contabilidad como proveedora de información para la valuación de empresas en el mercado de valores, se buscó la explicación de la diversidad de prácticas contables entre empresas e industrias. La motivación provino de dos fuentes: el debate acerca de la intervención del Estado en el establecimiento de normas contables y el debate acerca de las causas por las que grupos de empresas usan determinados criterios contables y/o cambian estos criterios.

El análisis de las implicancias de la hipótesis de eficiencia de los mercados en relación a los supuestos tradicionales que justifican la regulación estatal de la información contable concluyó que a priori no existe una justificación clara de la necesidad de la intervención estatal : se trata de un problema empírico de costos y beneficios relativos. Dado que el Estado no demuestra interés en evaluar los costos y beneficios de la regulación de la información contable, se cuestiona el supuesto de "interés público" que fundamenta la intervención gubernamental y se modeliza el comportamiento de los participantes del proceso político en base al interés personal, al igual que los participantes del mercado, usando investigaciones de economistas y especialistas en ciencias políticas (Watts and Zimmerman,1986:176). Estas conclusiones, sumadas al supuesto del costo de la información y de la contratación, tiene implicancias importantes para la teoría contable: si las normas contables afectan la toma de decisiones estratégicas, aún cuando el efecto impositivo sea nulo, también afectan el flujo de fondos y por ende los resultados que se exponen. De modo que aquí se presenta un potencial importante para la investigación contable: ¿Por qué eligen las empresas determinadas normas y/o procedimientos contables para determinar el resultado del período? ¿Por qué los cambian, si este cambio implica un costo? Los investigadores observaron grupos de empresas de la misma industria que cambiaban sus procedimientos contables al mismo tiempo. Esta conducta sistemática llevó a los investigadores a cuestionar la hipótesis de que los cambios de normas o procedimientos no afectaban el precio de las acciones en el mercado.

Para desarrollar teorías que explicaran el efecto de las normas y procedimientos contables sobre el flujo de fondos y el valor de la empresa, sin abandonar el supuesto de la eficiencia de los mercados, los investigadores adoptaron la teoría de la agencia. En esta teoría, la empresa o firma es un conjunto de contratos entre individuos que persiguen su propio interés, y que en ocasiones actúan en forma tal que disminuyen el valor de la empresa. Estas acciones, las que disminuyen el valor de la empresa, conforman el "costo de agencia" y consisten en transferencias de riqueza que pertenecen a otros participantes. La información contable se utiliza en los contratos a los efectos de reducir los "costos de agencia", como por ejemplo los indicadores de endeudamiento empleados en los

contratos de deuda para restringir las decisiones de la gerencia que perjudiquen a los tenedores de obligaciones. La información contable también se emplea en otros contratos, tales como los de gratificaciones anuales o los planes de premios al desempeño. En síntesis, el rol contractual de la Contabilidad permite que las normas y procedimientos contables afecten el flujo de fondos y el valor de la empresa (entendiendo como tal los precios de mercado de las acciones). Este nexo con los flujos de caja brinda una explicación potencial para las variaciones observadas en las normas contables adoptadas por ciertas empresas (aún cuando el efecto impositivo sea nulo), y en especial los cambios sistemáticos efectuados por grupos de empresas del mismo ramo (Watts and Zimmerman, 1986, cap 8).

La teoría contable positiva también se sustenta sobre la teoría económica de la regulación del Estado, que considera el proceso político como una competencia entre individuos con intereses propios para la transferencia de riqueza. El proceso político se vale de las cifras contables, en especial del resultado contable, para justificar la intervención o regulación de las empresas.

Este programa de investigación empírica, basada en teorías económicas, financieras y políticas, abre un campo de estudio diferente e interesante, cuyos límites y consecuencias aún no se vislumbran con claridad.

1.7. Conclusiones

Es interesante observar que el dominio contable cambia y se expande en la medida en que en el mundo, que es un gran sistema de sistemas, se proponen nuevos objetivos adecuados a nuevos paradigmas globales : véase la evolución que significa pasar de un paradigma del logro de la felicidad individual a través de una libertad total de mercado, hacia un paradigma de desarrollo sustentable en que la felicidad se alcanzaría solidariamente. Este necesario cambio del paradigma global aumenta la complejidad del mundo y en especial de la toma de decisiones , dada la gran cantidad de variables –económicas, ecológicas, sociales- que se miden y se informan, tanto a nivel micro como macroeconómico. Así, en el mediano y el largo plazo, la función contable se torna crítica, porque

ningún sistema dinámico complejo puede dirigirse y controlarse sin una adecuada realimentación informativa. Esta información requiere poner al descubierto las complejas interrelaciones funcionales y transfuncionales que dan vida a una organización y a una comunidad, y cuantificarlas . Las teorías contables -de la Contabilidad Patrimonial, Gerencial, Nacional, Gubernamental, Social- necesitan basarse en teorías económicas, financieras, políticas, sociales y administrativas para representar una realidad muy compleja en la que se solapan los ámbitos de varias ciencias y tecnologías sociales.

CAPITULO 2: LOS PROBLEMAS CENTRALES DE LA CONTABILIDAD

2.1. La evolución de la problemática contable

El análisis de los problemas centrales de la Contabilidad requiere una focalización histórica, ya que díchos 'problemas contables' , aunque básicamente han sido y son problemas derivados de la necesidad de controlar la realidad económica y social, pueden observarse desde enfoques valorativos diferentes, es decir enfatizando ciertos aspectos de esa realidad en lugar de otros.

La Historia de la Contabilidad es una disciplina desarrollada cuyo objetivo es encontrar los ejes que indujeron la evolución de la Contabilidad, analizando las problemáticas que se presentaron y cómo se resolvieron, y cuáles fueron las ideas rectoras o juicios de valor que orientaron tanto la concepción como la resolución de dicha problemática.
Me interesa, en este punto, destacar algunos hitos que explican el énfasis en ciertas problemáticas durante el período científico, basándome en la bien documentada obra de Montesinos Julve (1978).

El período científico comienza en la primera mitad del siglo XIX y se extiende hasta nuestros días. Las principales cuestiones que se plantean tienen relación con la separación entre la organización o empresa y el propietario, y también con la distinción entre la mera teneduría de libros o registro de las operaciones y la Contabilidad orientada hacia la problemática económico-administrativa de la empresa.

Las distintas corrientes doctrinarias de este período enfocaron la investigación contable desde distintos puntos de vista : el económico, el formalizador-matemático, el conductista – comunicacional, y el político.

El enfoque económico

El enfoque económico reúne las corrientes doctrinarias más importantes y representativas de la investigación contable hasta la actualidad. Las distintas

escuelas se desarrollaron a partir de los tratadistas italianos del siglo XIX , enfatizando a lo largo de los últimos cien años el estudio de los siguientes conceptos:

1) La teoría de las cuentas, como representativas de los derechos y obligaciones relacionados con el patrimonio objeto de la administración, inicialmente expuesta por Giuseppe Cerboni en su obra principal, "Raggioneria Scientifica" (1886). Esta teoría fue luego ampliada por los neocontistas centro-continentales y norteamericanos (entre ellos Kester y Paton), que se centraron en el concepto de cuenta como 'unidad de valores' representativa de una realidad económica. La teoría de las cuentas fue complementada con la 'ownership theory' que se basó en la teoría del negocio (Geschäftstheorie) anglosajona, ambas predecesoras del concepto de 'entidad contable', que actualmente puede representar un conjunto de empresas (consolidación), una empresa individual, una unidad de negocios, una unión transitoria de empresas, u otros entes a los cuales se desee adscribir un patrimonio y los resultados generados por la gestión de éste. Hasta mediados del siglo XX esta doctrina se desarrolla de forma predominantemente descriptiva, exponiendo las prácticas empleadas por los contables, mientras que , más recientemente, las teorías normativas intentan precisar los axiomas o supuestos básicos que las sustentan y definir criterios eficientes para la preparación de los informes externos.

2) El haciendalismo y el controlismo, concepción de origen italiano de la Contabilidad como disciplina más amplia, estrechamente relacionada con la organización y administración –y con el control económico- de las organizaciones. Los tratadistas de Contabilidad alemanes, que son tambien especialistas en Economía de la Empresa, participan de esta visión de la disciplina contable y se destacan por sus teorías del 'balance dinámico' y sus implicancias desde la concepción del patrimonio como un conjunto de bienes interrelacionados para producir un resultado, cuyo valor total no es igual a la suma de los valores de sus partes.

3) La teoría de las causas económicas, que fundamentalmente diferencia el origen o financiación (causa) y el fin o concreción (efecto) de los hechos

considerados. No pretende abarcar todas las causas de los fenómenos económicos que se registran contablemente, sino que señala que la Contabilidad mostrará las 'causas directas' directas del resultado económico, dejando para otras disciplinas las causas más profundas, como las razones de mercado, de coyuntura económica, de capacidad directiva, etc. Esta teoría es retomada por Yuji Ijiri (1967), quien enfatiza el enfoque de valuación como la representación de 'redes causales', porque cada modificación en los activos se relaciona con cambios realizados en el pasado o que se producirán en el futuro.

4) La Contabilidad de Costos y la Contabilidad Gerencial o de Gestión: Recién en el siglo XX puede hablarse de una Contabilidad de Costos como un conocimiento sistemático, incluído en las doctrinas contables italiana y alemana como el desarrollo lógico de una disciplina basada en investigaciones económico-administrativas. Quizás el autor más significativo en esta línea sea Erich Schneider, quien en 1939 publica su obra 'Introducción a las cuestiones fundamentales de la Contabilidad industrial'. El desarrollo de la Contabilidad de Costos plantea nuevas temáticas a la investigación contable y aparece la Contabilidad Gerencial o de Gestión, orientada a la toma de decisiones y al control de las actividades. En los EEUU, el movimiento del 'scientific management' constituído por Taylor, Gantt, Fayol y otros, influyó de manera importante en el desarrollo de la Contabilidad de Costos, y a partir de mediados del siglo XX se observa la tendencia hacia la utilización del concepto de 'costos relevantes para la toma de decisiones' , que se convierte en Contabilidad Gerencial o de Gestión.

5) La Contabilidad no monetaria: está representada por autores que intentaron establecer los principios de una Contabilidad basada en unidades distintas de las monetarias, en especial por Yuji Ijiri (1967: 110 a 115) con su modelo de Contabilidad Multidimensional, basado en unidades físicas múltiples.

6) La Contabilidad Macroeconómica: es la rama de la Contabilidad que se ocupa de los fenómenos macroeconómicos, es decir, el proceso de la circulación de valores en las economía. El 'tableau economique' de Quesnay (1758), el antecedente directo más importante de esta aplicación de la Contabilidad,

describe dicha circulación de valores en términos cuantitativos empleando el concepto contable de dualidad sin emplear partida doble. Su aporte consistió en usar las estadísticas del ingreso nacional estructurándolo como un todo organizado mediante el concepto de dualidad de los fenómenos que es típico del pensamiento contable (Mattessich, 1964:106 a 118

El enfoque matemático y formalizador

La teoría matemática considera que la Contabilidad es una rama de la Matemática, una especie de Contabilidad Pura, un método de observación construído de acuerdo con los principios del razonamiento matemático, e independiente del campo u objeto de observación. En términos de de Fages de Latour, en 1924, la Contabilidad es la "numération des unités en mouvement" (citado por Montesinos Julve, 1978 :358) . Pierre Garnier también adopta esta posición al definir la Contabilidad Pura como "el método científico de observación de fenómenos jurídicos y económicos" (cita al pie en Montesinos Julve, 1978 :358), método que consiste en reglas que no tienen relación con el campo observado. Para este autor, este campo de observación se relaciona con la Economía y el Derecho, de las cuales la Contabilidad constituye "el álgebra". Esta doctrina considera a la Contabilidad como una ciencia formal, despojada de contenido empírico.

La formalización de la teoría contable fue llevada a cabo parcialmente por distintos autores, básicamente representando las reglas de partida doble mediante expresiones matemáticas. La tendencia formalizadora que tomó fuerza desde hace tiempo en otras disciplinas, entre ellas la Economía, se profundizó a partir de la década del cincuenta en los EEUU y puede apreciarse en las obras de Paton, Devine , Littleton , y en especial Mattessich (1964) , quien intentó la axiomatización más rigurosa Consiste en el uso de una terminología y conceptualización de mayor precisión a los efectos de ordenar, delimitar y relacionar claramente las ideas que estructuran la disciplina.

El enfoque conductista y comunicacional

Esta corriente doctrinaria toma de las modernas teorías de la organización, en especial a partir de H. Simon (1964) , el concepto de que todas las personas que componen una organización tienen un papel activo en los resultados que se obtienen, buscan alcanzar dentro de la organización sus propios objetivos personales, y toman decisiones en función de la información que tienen a su disposición dentro de un concepto de racionalidad limitada. Este enfoque de la Contabilidad estudia

> "la importancia que tiene la información que se comunica sobre el proceso de toma de decisiones (orientación comunicación-decisión) y la conducta individual y grupal causada por la comunicación de la información (orientación decisor). Presume que la Contabilidad está orientada hacia la acción; su finalidad es la de influenciar la acción (conducta) directamente a través del contenido informativo del mensaje trasmitido e indirectamente a través de la conducta de los contadores. ... El objetivo básico de la Contabilidad conductista o del comportamiento es explicar y predecir la conducta humana en todos los contextos contables posibles." (Belkaoui, 1993 : 114, traducción mía).

Las investigaciones contables relacionadas con este enfoque se basan, entre otras, sobre la denominada 'teoría de la agencia' o 'teoría contractual' que parte del concepto de organización como "una entidad legal que sirve de nexo a un complejo conjunto de contratos (escritos y no escritos) entre distintos individuos" (Jensen,1983 :326). Estos individuos o agentes tienen objetivos diversos y conflictivos, y también tratan de maximizar sus objetivos personales. Los contratos especifican las reglas del juego dentro de la organización, incluyendo el sistema de evaluación del rendimiento, el sistema de recompensas y la distribución de los derechos a tomar decisiones. Esta teoría incide directamente sobre la investigación contable porque los sistemas contables forman parte integral de la estructura de las organizaciones y un conocimiento más profundo del comportamiento de éstas permitirá comprender mejor las razones por las que los administradores prefieren o eligen determinadas normas o métodos contables en lugar de otros

Otra corriente de investigación importante en los EEUU se basó en la teoría denominada 'economía de la información' (information economics) -desarrollada principalmente por Jacob Marschak (1974) y aplicada a la Contabilidad por Butterworth (1982), Feltham (1992), entre otros- que permite comprender el impacto económico y la demanda de información contable pública. Los estados contables externos son generalmente de uso público y la mayor parte de la literatura se ha dedicado a evaluar el efecto de la información contenida en ellos, estudiando , por ejemplo, el efecto de este tipo de información sobre el mercado en general y los agentes que en él intervienen.

Estas investigaciones analizan en especial dos roles potenciales de la información contable pública:

- el rol de información para la toma de decisiones, reduciendo la incertidumbre acerca de las consecuencias de las decisiones de inversores y acreedores, fundamentalmente, y
- el rol contractual, como base para el futuro control del cumplimiento de derechos y obligaciones que surgen de los contratos, permitiendo la concertación de acuerdos aceptables para las dos partes respecto de la distribución de los resultados que genere dicha relación contractual (Feltham, 1992 : 199) . En este enfoque la teoría de la economía de la información se amplió para incorporar el potencial analítico de la teoría de la agencia.

El enfoque político

Esta corriente de pensamiento sostiene que el establecimiento de normas contables para la preparación de estados contables de uso general es el producto de un proceso político en el cual se esgrimen argumentaciones contables que varían de acuerdo al objetivo que cada una de las partes trata de lograr. Watts y Zimmerman (1979) sostienen que esto se produce porque las normas contables son prescriptivas, o sea de la forma "dado C, si se desea lograr A haga B". El problema es que no hay acuerdo acerca del objetivo de los estados contables , o sea acerca de ese 'A' que se desea lograr. Para evitarlo, estos investigadores

conciben las normas contables como un bien económico y examinan la naturaleza de la demanda y la oferta de este bien. Comienzan desarrollando una teoría positiva de la determinación de normas contables que explora los factores que influencian a los reguladores (contadores y funcionarios públicos) en el proceso político de la determinación de estas normas. Entre estos factores se encuentran las cargas impositivas, las regulaciones del gobierno, los costos de preparación de los estados contables, los planes de compensación de los gerentes, y los costos políticos. Todos ellos se combinan en un modelo que predice que las empresas grandes favorecen el cambio de normas contables si con ello se reducen sus ganancias contables. Todas las demás empresas se oponen al cambio, si los costos adicionales de preparación de los estados contables justifican el costo del "lobby". Esta predicción fue testeada por los autores citados y los resultados empíricos fueron consistentes con la teoría (Watts y Zimmerman, 1978)

Conclusiones

De la breve síntesis realizada, puede observarse la proliferación de enfoques producida desde mediados del siglo XX. La evolución de la disciplina parecería haber acompañado el desarrollo, importancia y complejidad de las organizaciones a través del tiempo. Ello generó la necesidad de mayores conocimientos de administración y control de las actividades empresarias y gubernamentales, y una mayor confiabilidad de los informes externos al separarse la propiedad del capital por un lado y el gerenciamiento del negocio por el otro. El contexto actual, tanto económico como social, y el extraordinario desarrollo de la tecnología informática, plantean nuevas exigencias que han ampliado el campo de las investigaciones contables. Entre esos nuevos objetos de estudio se encuentran los recursos humanos, no solo como decisores-usuarios de la información contable sino también como generadores de activos intelectuales y como recursos claves en la generación de los resultados.

Desde la 'Ragionería Científica' (1886) en adelante, el estudio del fenómeno organizacional se ha dividido en distintas disciplinas: Administración, Organización, Comportamiento Organizacional, Recursos Humanos, Marketing, Finanzas, Tecnología Informática, etc. En la organización, el sistema contable

brinda un servicio que es transversal a las otras funciones que en ella se desarrollan. La Contabilidad está relacionada con cada una de las funciones operativas o directivas porque sus agentes necesitan información histórica y proyectada para planificar, controlar y tomar decisiones estratégicas y operativas relacionadas con la respectiva función pero en relación con todas las demás. Pero la Contabilidad también genera información externa, por lo que pone en juego intereses de distintos participantes en el mercado e interviene, a través del contenido informativo de los estados contables y su efecto sobre los precios de las acciones, en la asignación económica de los recursos.

En lo que sigue analizaré las cuestiones contables centrales, o sea la problemática estudiada por los investigadores que se ocuparon de desarrollar una teoría que representa la 'realidad económica' de las organizaciones, es decir , la preocupación de los neocontistas, de los autores incluídos en el enfoque económico, y los de orientación matemática y formalizadora. También analizaré el objeto de investigación contable más moderno, centrado en la información para la toma de decisiones (conductistas y comunicacionales) y en la explicación y predicción de relaciones funcionales empíricas entre contadores, administradores, usuarios y sistemas contables.

2.2. Los problemas centrales

Ijiri enfoca la Contabilidad como "un sistema diseñado para facilitar el adecuado funcionamiento de las relaciones de responsabilidad (accountability) entre las partes interesadas" (Ijiri, 1975: ix, traducción mía), que fundamentalmente comprenden al mandante (propietario), mandatario (administrador) y el contador (preparador de la información). Este autor entiende que el objetivo no es fundamentalmente el de brindar información útil a los usuarios en general, sino en particular el de rendir cuentas de las actividades realizadas y los resultados obtenidos . Sin embargo, actualmente la 'rendición de cuentas' (accountability) – función original de los sistemas contables- no solo incluye la información sobre la gestión histórica sino también la proyección de los resultados de la gestión futura.

Por otro lado, la información generada para la gestión y el control es compatible con la información destinada a la 'rendición de cuentas' periódica de los administradores, aunque tenga requerimientos especiales.

Tomando esta función fundamental de la Contabilidad, podríamos afirmar que su objeto de estudio es un segmento de la realidad física y social cuya administración y control es necesaria para el logro de determinados fines. La Contabilidad ha desarrollado a través de su historia una teoría destinada a una interpretación sistemática de esa realidad con la finalidad pragmática de rendir cuentas o de informar sobre la gestión. Está claro que hay una diferencia conceptual importante entre:

- objeto de estudio, o 'cosas' de la realidad que se interpretan a la luz de teorías, y
- finalidad, u objetivo final que se espera obtener del servicio de la Contabilidad

Esta característica de la Contabilidad de emplear teorías sobre la realidad con una finalidad específica de evaluación y control, es la que distingue esta disciplina de una ciencia básica o pura, cuyo objetivo es construir teorías para conocer, sin una finalidad pragmática de aplicación concreta. La problemática contable no es menor por el hecho de tener un objetivo pragmático, sino que es distinta y posiblemente más compleja, porque ,además de observar y medir la realidad, necesita representarla de forma tal que pueda ser interpretada y usada con distintas finalidades muy concretas.

Para analizar el objeto de estudio de la Contabilidad, lo dividiré en tres tipos de cuestiones básicas diferentes, que abarcan la mayor parte de las investigaciones en Contabilidad:

1) El primer problema es el de **reconocer, clasificar y medir el segmento de la realidad** que las organizaciones necesitan administrar, modificar, controlar, y/o proyectar, y ello implica dos cuestiones diferentes a resolver:

1. Problema ontológico de definir y clasificar los distintos tipos de realidades que interesa reconocer (físicas, sociales), y analizar sus interrelaciones, y
2. Problema metodológico de observar y medir esas realidades que interesan.

2)El segundo tema a resolver es el de **modelizar la realidad,** es decir construir una estructura teórica de pocas variables especialmente elegidas cuyas interrelaciones sirvan para proporcionar explicaciones y proyecciones. Esto requiere una interpretación de la realidad en base a ciertos supuestos que se establecen como premisas dadas. En síntesis, **requiere una teoría**. Esta cuestión se tratará en la Segunda Parte de este trabajo.

3) El tercer problema que ocupa a los investigadores contables en las últimas décadas es el rol del individuo, la organización y la sociedad o comunidad, y su relación con los sistemas contables.

El análisis de las necesidades de los usuarios de la información contable requiere el aporte de las ciencias sociales y la observación de la realidad. De esta conjunción surge la construcción de modelos que se emplean en la resolución de problemas. De modo que los investigadores contables se formulan preguntas tales como las siguientes: la información proporcionada, ¿cumple su objetivo de informar eficientemente para la gestión estratégica y operativa? ¿permite detectar nuevos problemas? ¿los sistemas contables de control, permiten el aprendizaje individual y grupal? ¿admiten la corrección oportuna de rumbos que no llevan al puerto deseado? Ante una respuesta negativa comienza una investigación empírica, se desarrollan nuevas soluciones dentro del mismo modelo o bien se construyen nuevos modelos basados en conocimientos generados en otras ciencias o en productos de tecnologías afines (como la informática), y nuevamente puede medirse la eficiencia con que se adecuan los nuevos medios a los fines planteados.

Una vez detectadas las necesidades de información -o inputs definidos por la teoría de la decisión, siguiendo a Sterling (1979)- , nuevamente se plantea la definición y clasificación de **qué** cosas o relaciones concretas interesa relevar

para satisfacer esas necesidades, determinar **cómo** medirlas, estudiar las **relaciones de causalidad** que generan alteraciones de algunas variables ante modificaciones de otras de ellas, y determinar si la teoría contable necesita el aporte de nuevas **hipótesis** o de **teorías** provenientes de otras disciplinas para poder explicar y/o predecir los nuevos aspectos considerados.
Este proceso de realimentación de la teoría contable se origina en cuestiones fácticas de cambios en el contexto y en las necesidades de los usuarios, y se nutre de los aportes de las ciencias.

Los usuarios de la información contable generalmente la requieren para tomar decisiones de diversos tipos. De acuerdo a Herbert A. Simon, la racionalidad de las decisiones -es decir, su idoneidad para el cumplimiento de las finalidades específicas- sería la preocupación central de la teoría administrativa.

> "La teoría administrativa es necesaria porque existen límites prácticos a la racionalidad humana y porque esos límites no son estáticos, sino que dependen del medio ambiente organizativo en que tiene lugar la decisión del individuo" (Simon, 1964 : 227).

Una de las limitaciones de la racionalidad humana es la extensión de los conocimientos del decisor y de la disponibilidad de información adecuada. Es aquí donde la teoría contable se interrelaciona fuertemente con la teoría administrativa : en el estudio de los tipos de información que se requieren para tomar distintos tipos de decisiones y los problemas de medición relacionados.

Otras cuestiones que relacionan al individuo con los sistemas contables son las siguientes:

- los aspectos sociales y políticos de la emisión de normas contables
- los aspectos organizacionales y de comportamiento de los individuos en relación al sistema presupuestario y de evaluación del desempeño
- el rol social de la Contabilidad y de la Auditoría
- procesos que influencian la innovación contable
- el comportamiento de los usuarios de informes contables externos, etc.

En este capítulo intentaremos abordar los problemas fundamentales para clarificarlos, demarcando sus notas inequívocas, con el fin de emplear estos conceptos posteriormente en el análisis de las teorías contables.

La definición y ordenamiento de la realidad contable

La Contabilidad es una disciplina fáctica que trata de **representar segmentos de la realidad**, o sea describir la realidad mediante representaciones.
¿Cuál es la 'realidad' que interesa describir y medir? ¿Puede ser objeto de observación? ¿ Se trata de fenómenos físicos o de otro tipo?

Esta cuestión resulta central desde distintos puntos de vista:

a. Desde la ontología, porque allí se define el concepto de 'realidad' que emplean los contables cuando construyen el conocimiento.
b. Desde la epistemología, para diferenciar el nivel de la realidad del nivel conceptual, es decir del nivel de las ideas acerca de la realidad o teorías, y determinar su validez. La generación de conocimiento en Contabilidad relaciona tres mundos: 1) el mundo físico, 2) el mundo social o de la gente y sus necesidades, y 3) el del contexto que abarca a ambos. En cada uno de estos aspectos se puede definir el nivel de las realidades que interesan a la Contabilidad . El pensamiento contable (nivel conceptual o de ideas) es influenciado por estos factores y a su vez los influencia. En consecuencia, la producción de conocimiento, en esta disciplina como en otras, está limitado por conceptos, teorías y supuestos del momento histórico, que definen los dominios del conocimiento contable, los fenómenos empíricos que interesa estudiar y las relaciones entre ambos.
c. Desde los métodos, porque el método de investigación apropiado para reunir la evidencia válida depende de los supuestos ontológicos y epistemológicos de la disciplina. La Contabilidad, como otros discursos empíricos , tiene distintas formas de construir el conocimiento, inductiva y deductiva, que requieren de distintos métodos de investigación.

d. Desde la semántica, porque el uso adecuado de los distintos niveles del discurso científico (lingüístico, conceptual y físico) es un presupuesto de cualquier disciplina que emplee el método científico.

Intentaremos primeramente diferenciar los tres niveles del discurso científico : el fenómeno empírico, el concepto o idea acerca de ese fenómeno y el término o frase con que se lo designa. Consideramos importante referirnos explícitamente y en primer lugar a este aspecto, aunque se trata de un presupuesto previo de cualquier discurso científico, para luego analizar el enfoque de los contables acerca de la realidad en sus diversas manifestaciones.

2.3. Las tres entidades o niveles del discurso científico

Consideremos la oración o sentencia 'los créditos son activos' . Cada palabra de esta sentencia es un **término**, es decir una unidad lingüística. En este caso, pero no en todos los casos, cada término designa un **concepto**. Los conceptos designados por estos tres términos son:

- 'Créditos' que designa al concepto 'derechos a recibir bienes o servicios'
- 'son' es una forma lingüística que designa 'pertenencia a clase'
- 'activos' que designa el concepto 'conjunto de los bienes y servicios controlados por el ente y con capacidad de generar beneficios futuros'.

La sentencia 'los créditos son activos' puede simbolizarse:

$$c \in A$$

donde

'c' es un **término** que designa el **concepto** 'créditos'

'ε' es un **término** que designa el **concepto** 'pertenece a clase'

'A' es un **término** que designa el **concepto** 'conjunto de los bienes y servicios controlados por el ente y con capacidad de generar beneficios futuros'

Hasta este punto se analizaron dos niveles del discurso: el **nivel lingüístico** o nivel de los términos , frases y sentencias y el **nivel conceptual**, o nivel de los

conceptos, proposiciones y teorías. La relación entre estos dos niveles se denomina 'relación de designación' (Bunge, 1972), y es una relación signo-idea.

Interesa ahora analizar la 'relación de referencia' o relación entre miembros del nivel lingüístico o del nivel conceptual y los correlativos miembros, si los hubiera, del **nivel físico** o nivel de las cosas, hechos, propiedades, conexiones, etc.

Es válido aclarar que no todos los términos y conceptos tienen referencia en el nivel físico. Las ciencias formales emplean conceptos formales, como el concepto de número (puro), que carecen de referencia en el nivel físico.

En el caso del ejemplo inicial, 'los créditos son activos', el concepto 'créditos' **refiere** a los derechos concretos que tiene una determinada empresa de exigir la cosa que es objeto de la obligación. Por ejemplo, los derechos a cobrarle a ciertos clientes concretos los productos o trabajos correspondientes a determinadas facturas, y otros derechos concretos a recibir bienes o servicios que la empresa en cuestión posea.

En cuanto a la inclusión del concepto de clase 'c' (créditos) en el concepto de clase 'A' (activo), es un concepto relacional que significa que todos los miembros de la clase de 'créditos' están incluídos en la clase 'activo'. En el nivel de la realidad concreta, 'activo' es un concepto que refiere a las cosas concretas que son controladas por una determinada empresa y que tienen un servicio o beneficio futuro, los créditos entre ellas .

La importancia de tener en cuenta estos tres niveles radica en las frecuentes confusiones que genera la falta de distinción entre el discurso que se refiere a situaciones concretas del mundo físico, como por ejemplo el sistema de información de la empresa, y el uso de conceptos o ideas acerca del mundo real, como por ejemplo el utilizado para definir a la Contabilidad como sistema de información, confundiendo ambos niveles al asignarle el mismo término (Contabilidad) a dos realidades diferentes: el mundo de los conceptos y el mundo de las cosas concretas.

La Contabilidad tradicional, así como la mayoría de las disciplinas académicas, en parte toma conceptos de otras disciplinas y en parte crea su propia estructura conceptual. Sin embargo, pocas veces hay un esfuerzo destinado a aclarar si se usan términos primitivos, términos definidos en otras disciplinas o bien términos que se derivan de aquellos por medio de definiciones, dentro de la teoría contable. Esta falta de precisión en este instrumental intelectual, la terminología, es una de las causas por las cuales la Contabilidad se describe en lugar de definirse . En su obra "Toward a Science of Accounting", publicada en 1979, Robert Sterling manifiesta que la adopción de un lenguaje científico es un prerequisito de la ciencia y opina que:

> "The danger in continuing to use a nonscientific language is that we will not even understand the questions of science, much less seek answers to those questions. If we begin to use the language of science, we may begin to ask the right kind of questions. Asking the right kind of questions is a long way from obtaining answers, but it is a prerequisite." (Sterling, 1979 : 36)

Hay otros aspectos en los cuales el problema de la confusión de los tres niveles del discurso científico es aún más importante: en la interpretación de los conceptos o sea en la relación entre el fenómeno (generamente un hecho objetivo) y el término que lo representa, o sea la relación de referencia. Por ejemplo, el concepto de 'ganancia' o el de 'capital', que generalmente se usan como si fueran conceptos con una única referencia cada uno de ellos. Aún en el caso en que se cuente con una definición de 'ganancia' (como 'excedente producido por la actividad sin afectar el capital invertido') queda un amplio margen para la interpretación. Es interesante advertir que algunos conceptos contables, como el de 'capital' por ejemplo, puede contar con reglas de interpretación distintas para usos diferentes. Tal es el caso de 'capital' en los modelos contables: tiene una regla de interpretación distinta en el modelo de mantenimiento del capital financiero que en el de capital físico. Esto no es problemático en la medida en que se haya explicitado cuál es la realidad que cada uno de ellos designa y se use en consecuencia.

2.4. La realidad contable como realidad física y social

La cuestión de cómo ve la realidad la comunidad contable es un aspecto que hace a los fundamentos de la disciplina, e involucra un conjunto de supuestos ontológicos y epistemológicos. La principal corriente de pensamiento en la investigación contable está dominada por el realismo es decir , por la creencia en que existe un mundo real y objetivo, independiente de los seres humanos, que tiene una naturaleza o esencia determinada y cognoscible (Chua, 1986a). Lo que está allí afuera (objeto) no es afectado por el conocedor (sujeto) y, en consecuencia, el sujeto no es visto como hacedor activo de su realidad, y ésta puede "descubrirse" recogiendo datos empíricos, que luego son elaborados mediante técnicas estadísticas. La investigación empírica determinará en qué medida se "confirman" las hipótesis, en función de los criterios de 'verdad' que sean aceptables para la comunidad científica, para luego establecer las generalizaciones o leyes empíricas.

La escuela interpretativa inglesa en cambio, rechaza la noción de que la Contabilidad pueda representar una realidad 'objetiva' porque supone que la realidad es creada y recreada en una constante interacción entre la teoría (y el teórico) y la realidad. Su enfoque se fundamenta en el rol que desempeñan el lenguaje, la interpretación y el consenso en la "construcción" de la realidad social. En este enfoque de lo que constituye la realidad, los métodos de investigación más indicados son el estudio de casos, las entrevistas, encuestas, etc., y las teorías resultantes intentan brindar explicaciones sobre el comportamiento individual o grupal (Chua, 1986a) .

La escuela crítico-interpretativa inglesa va más allá : considera que la realidad presenta relaciones objetivas que se ven afectadas e incluso modificadas por una determinada interpretación -siempre subjetiva- de la misma. Los individuos y las organizaciones no pueden desarrollar sus capacidades potenciales como consecuencia de los sistemas, procesos o mediciones del desempeño que en las organizaciones inducen o restringen ciertos comportamientos. Estos mecanismos

provienen de sistemas socioeconómicos de poder que se tratan de perpetuar. El conflicto social es permanente y la misión de la teoría es identificar y eliminar las ideologías y estrategias de dominación y control. Ello requiere a los investigadores contables que , además de determinar la adecuación de medios-fines, evalúen también los fines (Chua, 1986a).

Los niveles de la realidad

El concepto de 'fenómeno real' o 'realidad' no es equivalente al concepto de 'fenómeno físico', o al menos no refieren al mismo hecho o situación: la realidad física es material y en muchos casos directamente observable. Es válido recordar que no todos los fenómenos físicos son observables , como los electrones por ejemplo, pero su existencia se deduce de ciertos comportamientos. Lo que estamos planteando es la existencia de distintos tipos de realidades físicas: observables y no observables.

El tema del contenido empírico de los conceptos contables ha sido tratado por numerosos investigadores y resulta crucial para la disciplina contable: los conceptos de ingreso, de resultado, de patrimonio neto, etc., ¿representan fenómenos empíricos, hechos de la realidad? Para determinar si estos conceptos contables tienen un referente en la realidad, es necesario en primer término diferenciar la realidad física de la realidad social, y en segundo lugar considerar el problema de valuación como un tema de medición (Mattessich, 1995).

La realidad parece estar formada por 'realidades de distinto orden', lo cual puede imaginarse claramente con lo que Mattessich denomina "onion model of reality", ya que en este modelo un estrato de realidad de orden superior abarca al estrato inmediato inferior como las capas de una cebolla (Mattessich, 1995 : 44). Sabemos, por ejemplo, que los átomos de hidrógeno y de oxígenos poseen propiedades diferentes, tomados aisladamente, que si se combinan formando agua. Esta última sustancia tiene 'propiedades emergentes', propiedades nuevas y diferentes, como por ejemplo un punto de hervor distinto. Los distintos estratos

o niveles de la realidad pueden conceptualizarse como sigue (Mattessich, 1995: 44) :

1. Realidad físico-química: consiste en los electrones, quarks, átomos , moléculas, etc. Cada una de estas entidades posee propiedades emergentes.
2. Realidad biológica: caracterizada por los criterios de vida y sus propiedades emergentes, representa un nivel de realidad diferente.
3. Realidad síquica: caracterizada por los fenómenos mentales o cuasi-mentales, tales como el hecho de tener preferencias, intenciones, placer o dolor. ¿El dolor es un hecho real? En este modelo se puede afirmar que es una realidad, por cierto de un nivel diferente a la realidad físico-química o biológica, y que existe en el nivel síquico.
4. Realidad social: se encuentra dondequiera se constituyan grupos de animales o personas que por su interacción crean propiedades sociales, económicas, jurídicas, morales,etc. Las relaciones económico-legales de propiedad y de obligación de pago (endeudamiento) son empíricamente tan reales en este nivel como un átomo en el nivel físico , o el dolor o las preferencias en el nivel síquico.

En la Contabilidad Patrimonial, la realidad social juega un papel fundamental porque una parte importante de los conceptos que emplea para representar y evaluar la realidad se basa en las relaciones de propiedad y de deuda u obligación, y sus derivados. Estas relaciones sociales son fenómenos empíricos verificables, informados y controlados por los sistemas contables desde antes de la invención de la escritura. Mattessich describe el sistema contable prehistórico, descubierto como consecuencia de los estudios realizados por Schmandt-Besserat para determinar el origen de la escritura y la abstracción numérica (Mattessich,1995, cap 2). Las 'cuentas' consistían en una suerte de medallones de arcilla de diferentes formas representando jarrones de aceite, animales, o medidas de granos, que se colocaban en unas cajitas de arcilla con el sello del deudor impreso en la superficie de las mismas. Estos artefactos se encontraron dispersos por todo el Cercano Oriente –Israel, Siria, Irak, Turquía, Irán- en estratos fechados entre el 8.000 y el 3.000 antes de Cristo, y aún más tarde, lo

cual demuestra la importancia de este tipo de registro contable. Lo notable es el temprano uso de la dualidad contable, basada justamente en los fenómenos empíricos de deuda/propiedad. Pudo determinarse que las cajitas de arcilla funcionaban como 'cuentas' que representaban las cosas físicas entregadas (que se encontraban dentro de las cajas de arcilla), y que el sello impreso en la misma caja identificaba al deudor .

Este enfoque de diferenciación de los niveles de la realidad y de reconocer como reales las propiedades emergentes es válido para todas las ciencias, pero es particularmente importante en las ciencias sociales. El fin de la ciencia es el conocimiento de la realidad y de sus estructuras, y el primer paso para lograrlo es poder reconocer esas realidades con la mayor claridad posible, aunque se deba admitir que esa realidad se interpretará siempre a la luz de expectativas y teorías previas.

En síntesis, la 'realidad económico-social' que la Contabilidad debe describir es una realidad física compuesta de cosas materiales, y una realidad social constituída por los derechos –originados en leyes, contratos u otros hechos- que relacionan a las personas físicas y jurídicas entre sí (relaciones deudoras y acreedoras, o contractuales, por ejemplo) y con las cosas (derecho de propiedad, de uso, de garantía, etc) . Justamente la necesidad de describir esta doble relación, la que surge de la realidad física o existencia de cosas y la que se origina en la realidad social de las relaciones económico-jurídicas (entre personas, y entre cosas y personas) es lo que caracteriza la teoría contable patrimonial y se denomina **principio de la dualidad** (Mattessich,1995 : 62) Este principio de dualidad tiene tres manifestaciones:

- la transferencia física de bienes (principio de input-output),
- el hecho de que los bienes son 'propiedad' de una entidad o son controlados por ella: la Contabilidad reconoce la doble característica de los bienes o derechos: la existencia física de los mismos y las relaciones de 'propiedad ' o control sobre ellos.
- la relación de crédito o deuda entre dos personas o entidades

La teoría contable patrimonial, también llamada "normativa", presenta una integración sistemática de estas tres formas del principio de dualidad, que se manifiesta tanto en el flujo de operaciones internas de la organización (entre departamentos, o entre unidades de negocios, por ejemplo) como en las operaciones entre distintas entidades.

Otras teorías contables, como las desarrolladas en el ámbito de la Contabilidad Gerencial, por ejemplo, se basan en investigaciones cuyo objeto de estudio relaciona los sistemas contables (que son 'artefactos' construídos socialmente) con aspectos organizacionales o del comportamiento individual de los miembros de la organización. Por ejemplo, las teorías que explican los aspectos disfuncionales de las mediciones del desempeño que se basan exclusivamente en medidas financieras, los estudios que relacionan mediciones objetivas (horas trabajadas, unidades producidas, clientes atendidos, etc) con los comportamientos de las personas evaluadas.

¿Qué límites tiene el área de la 'realidad económico-social' que conforma el objeto de estudio de la Contabilidad? Ese conjunto de realidades físicas y sociales se definen en función de los conceptos de 'entidad' y de 'control'. La 'entidad' o 'ente' contable es una unidad de actividad definida por los recursos que controla (sobre los cuales puede tomar decisiones): una comunidad organizada (municipio, provincia, estado nacional, país), una organización con o sin fines de lucro, una unidad de negocios, un departamento o un sector dentro de una organización, una familia, una persona, etc.

El objeto de estudio de la Contabilidad son los recursos que controlan esas entidades –humanos, materiales e inmateriales-, la relación entre los recursos y la entidad que los controla o contrata con ellos, y las relaciones con otras entidades. El supuesto metateórico ontológico está fundado, para la mayoría de los investigadores y profesionales contables, en la creencia de que existe una realidad objetiva cuya naturaleza puede ser determinada empíricamente. En consecuencia, concentran sus esfuerzos en la adecuada descripción y

evaluación de la situación y de los resultados, para que los usuarios puedan tomar decisiones adecuadamente informadas.

Existe un énfasis en el desarrollo y evaluación de los medios más adecuados para el logro de los fines institucionales (usuarios, mercados, sociedad, gobierno), pero no en el desarrollo y evaluación de los fines. El sistema contable, si está 'correctamente' diseñado, se adapta a los cambios que se producen en las organizaciones. No se ve el sistema contable, en la principal corriente de investigaciones contables, como un instrumento para producir el cambio –en especial, cambios en los objetivos organizacionales o en las finalidades del usuario. Por ejemplo, los sistemas contables se diseñan teniendo en cuenta la finalidad (implícita, no discutida) de la maximización de los resultados. Los expertos contables mantienen una posición 'conservadora' o de 'neutralidad' frente a la evaluación de la realidad, aunque esto supone juicios de valor tomados respecto de la diferencia entre hecho y valor.

2.5. El problema de la medición

El problema de la medición está relacionado con el problema que se analizó en el punto anterior: la definición de las realidades físicas y sociales controladas por una entidad o relacionadas con el quehacer de la misma y que constituyen la 'materia prima' que interesa a la Contabilidad.

Para saber qué mediciones son las adecuadas, es necesario contar con una teoría acerca de la realidad que incluya los fines buscados. "Measurement without theory es aimless wandering" opina Sterling (1970 :455), y cita el claro ejemplo del 'hage' de Hempel:

> "Los conceptos con contenido empírico pueden ser rápidamente definidos con cualquier número, pero la mayoría de ellos no servirán a los efectos de una explicación. Por ejemplo, podríamos definir el 'hage' de una persona como el producto de su altura en milímetros por su edad en años. Esta definición es operativamente adecuada y el término 'hage' así construído

> tendría una precisión relativamente alta y su uso sería uniforme; pero carece de interés o contenido teórico, porque no tenemos leyes generales que relacionen el 'hage' de una persona con otras propiedades" (cita de Carl Hempel en Sterling, 1970 : 455)

Sterling opina que el interés teórico de las mediciones contables es la primera pregunta que debe plantearse. Si no hay una respuesta adecuada a esta primera pregunta, los requisitos de objetividad, significatividad, representatividad, etc. no tienen sentido. La teoría define qué es lo que debe ser medido, cómo deben obtenerse y utilizarse esas mediciones y qué explicaciones acerca de la realidad pueden proveer. Las mediciones están definidas por la teoría y también la limitan:

- por las limitaciones propias del tipo de medida que requiere la teoría (por ejemplo, la moneda, cuyo valor puede sufrir variaciones en términos reales).
- porque sucesivas mediciones pueden llevar a una falta de corroboración de la teoría.

¿Qué teoría contable determina cuáles son las propiedades de los recursos que deben ser objeto de medición? La respuesta de Mattessich a esta pregunta es que la teoría contable provee dos tipos de supuestos:

- supuestos básicos, que corresponden a una teoría general, y
- supuestos específicos, que permiten distintas interpretaciones de la teoría general.

La diferenciación entre la Contabilidad Financiera o Patrimonial y la Contabilidad de Gestión o Gerencial es un primer paso hacia sistemas contables con un propósito definido y una estructura taxonómica adecuada a este propósito (Mattessich, 1995). Los atributos a medir para una información sintética sobre los recursos de una entidad y sus variaciones (estados contables) son fundamentalmente su cantidad física y su expresión monetaria. En cambio, cuando la información es necesaria para la gestión o administración los atributos a medir son múltiples. Como ejemplo de ello se puede pensar en los

requerimientos del tablero de control desarrollado por Kaplan y Norton, denominado "balanced scorecard", que requiere mediciones de cuatro perspectivas distintas de la organización : la económico-financiera, la del cliente, la de los procesos internos y la del aprendizaje e innovación organizacionales (Kaplan y Norton, 1996).

La teoría de la medición contable

Ijiri (1975) señala que el propósito fundamental de la medición es la comunicación del estado de cosas concretas. Las cifras que se obtienen de una medición no tienen otra utilidad que la de representar el estado de esos objetos. Las cosas o los fenómenos que se emplean para brindar información sobre otras cosas se denominan 'sustitutos' (surrogates) y las cosas o fenómenos que son representados por los 'sustitutos' se denominan 'principales' (principals). Lo que interesa es conocer el 'principal', al cual nos hemos referido anteriormente como 'el nivel real o concreto'. El 'sustituto', o nivel conceptual o de representación de las cosas, interesa solo en la medida en que provee información adecuada sobre el estado real de las cosas. Ijiri se refiere aquí a la importante función de la medición como concepto que se refiere a una propiedad 'real' de las cosas o fenómenos. La relación entre el principal y el sustituto está dada por una regla de representación, y la *información* es el mensaje que el sustituto brinda acerca del estado del principal. El sustituto será eficaz sólo si el usuario de ese mensaje puede decodificarlo adecuadamente para conocer el estado del principal. Esta posibilidad de una correcta *identificación* es la propiedad más importante de un sustituto. Si el sustituto permite al usuario del mensaje identificar correctamente al principal o estado real de las cosas, la forma (anexo, cuadro, expresión matemática, descripción, etc) que tome el sustituto es un problema de importancia secundaria .

Este análisis servirá para destacar tres características de la medición que son particularmente importantes en la medición del rendimiento (performance):

1°) La medición implica una *relación* entre objetos. Un número asignado a un objeto no tiene significado si no se compara con otro número, para reconstruir la relación que existe entre los principales.

2°) La asignación de números a los objetos no representará nada si no se especifica la relación que existe entre los números empleados para representar las relaciones entre los objetos.

3°) La medición presupone el haber comprendido el estado real de las cosas, o sea entender cabalmente el estado del principal. No se puede representar con números, fenómenos cuya naturaleza no se conoce adecuadamente.

Cuando la interpretación y evaluación del principal es difícil, se tiende a tomar el sustituto, en este caso la medición contable, como una representación o evaluación auténtica o legítima del principal. En la medición del rendimiento generalmente se observa que se considera al sustituto como si fuera el principal, y no como una *evaluación* de éste.

De este análisis surge la importancia de la confiabilidad de las mediciones contables, entendida como un aspecto fundamental de las representaciones conceptuales acerca del estado real de las cosas en una organización.

Desde el punto de vista de la Contabilidad Patrimonial o Financiera, el problema se acota mediante la adopción de uno de los modelos contables de valuación posibles. El modelo contable de valuación consta de tres definiciones:

1) la unidad de medida a adoptar: corriente u homogénea
2) el criterio de valuación a adoptar: costo histórico o valores corrientes (mercado)
3) el capital a mantener: financiero o físico .

En nuestro país, se ha elegido el modelo de moneda homogénea, un criterio mixto de valuación a valores corrientes y costo histórico, y el mantenimiento del capital financiero.

Se espera que esta definición, aplicada uniformemente en los estados contables publicados, permita al usuario interpretar más adecuadamente los números asignados a las clases de objetos de la realidad que allí están representados. Lo

cierto es que cada uno de estos elementos del modelo de valuación y sus posibles valores presentan a la teoría contable problemas especiales que aún no están totalmente resueltos.

Desde el punto de vista de la Contabilidad Gerencial o de Gestión, es la dirección la que decide cuál es el indicador de gestión que mejor representará la marcha de los negocios o el logro de los particulares objetivos de la organización. Los indicadores de performance o rendimiento son esenciales para una gestión efectiva porque realimentan el proceso decisorio. Sin embargo, es necesario reconocer que el decisor está influenciado por la forma en que su gestión es medida por los indicadores contables -que a su vez se ha preparado en base a una finalidad general implícita de maximización de ganancias.

Como consecuencia, la medición contable del rendimiento económico no es una representación pasiva del mundo de los fenómenos reales, sino un agente activo que afecta el mundo real al influenciar al decisor.

Como expresa claramente Ijiri (1975:188):

> "we have a situation where two worlds, the real world and the informational world, mutually interact. One is not merely the shadow of the other. The importance of accounting in business should be analyzed within this dual framework."

De donde surge que el enfoque sobre qué es lo que constituye la realidad y su medición está fuertemente relacionado, y aún condicionado por las necesidades -reales y implícitas- de los usuarios de la información y sistemas contables.

2.6. Las necesidades del usuario o la finalidad de la información

Esta problemática relaciona el modo descriptivo de la Contabilidad con el modo prescriptivo: la finalidad perseguida mediante la descripción de la 'realidad económica' es satisfacer una necesidad de información para resolver problemas específicos e inmediatos: controlar, planificar, invertir (o desinvertir), etc. con finalidades mediatas.

Quizás ésta sea la problemática más compleja de la Contabilidad, porque se compone de cuestiones de diversa índole que conforman una relación cibernética

de equilibrio inestable entre las necesidades de los usuarios y la realidad:

- ¿cuáles son las necesidades de información de los usuarios?, pregunta que lleva a la siguiente:
- ¿cuáles usuarios?, y a la siguiente:
- ¿cuáles son las decisiones para las cuales debe proveerse la información?, y:
- ¿cuál es la información necesaria y suficiente para tomar ese tipo de decisiones? y entonces,
- ¿cuál es la realidad a describir y medir?

La teoría contable no termina entonces en la producción de información acerca de la realidad previamente definida, o definida teóricamente, sino que debería incluir a los receptores o destinatarios de la misma, que son quienes necesitan modificar o actuar sobre la realidad. El output del sistema contable está destinado a convertirse en el input de los usuarios, de modo que la información contable es uno de los medios que los usuarios emplean para el logro de fines. La 'utilidad de la información contable' ha sido el criterio usado durante mucho tiempo para justificar el establecimiento de normas contables, aunque no se hayan realizado testeos empíricos del mismo.

¿Cómo medir la utilidad de la información contable? ¿Mediante encuestas o midiendo las respuestas (decisiones) de los usuarios ante el contenido de la información? Hasta hoy no se ha logrado más que algunos avances, entre ellos el estudio del efecto de la publicación de los estados contables sobre los precios de las acciones en el mercado de valores –en el ámbito de la Contabilidad Financiera-, y estudios acerca del efecto de los sistemas de información de gestión y de medición del desempeño sobre el logro de objetivos organizacionales y/o sobre el comportamiento de los participantes (Chenhall y Langfield, 1998).

Al respecto, Sterling (1970) señala que en estos estudios las respuestas de los usuarios ante la información que contienen los estados contables pueden estar condicionadas por factores tales como:

- es la única información que se proporciona
- es la que se ha proporcionado históricamente

- contiene la terminología que se han acostumbrado a interpretar (correcta o incorrectamente)

Para Sterling (1970), si se concibiera la Contabilidad como una teoría de la medición y de la comunicación , la teoría contable sería una parte de teorías de la decisión más generales, y en ese caso las mediciones contables deberían servir de input a las teorías decisorias (no a los usuarios, lo que elimina el problema de las diferentes interpretaciones sicológicas). Esta propuesta de Sterling incluía un programa de investigación para el corto plazo que consistía en :

1) investigar la literatura sobre tipos de decisiones
2) clasificarlas en conjuntos de decisiones que tengan una estructura común
3) analizar los conjuntos para encontrar las propiedades relevantes comunes, como base para determinar las propiedades susceptibles de medición, con el objeto de servir de base racional para la toma de decisiones.

El programa de Sterling se centra en descubrir QUE se debe medir, es decir cuales son las propiedades significativas que deben cuantificarse. Recién en una segunda etapa se estudiaría el COMO medir estas propiedades. Es un programa que se inscribe en una corriente epistemológica realista y positiva (en el sentido de libre de juicios de valor).

Ijiri (1975) presenta otro enfoque sobre el tema, que se basa en que el sistema contable tiene por finalidad facilitar el adecuado funcionamiento de las relaciones de responsabilidad (accountability) entre las partes interesadas:

- el mandante (accountee) : a quien se debe rendir cuentas de las actividades realizadas o decisiones tomadas,
- el mandatario (accountor): responsable de lograr un objetivo o realizar una tarea
- el contador (accountant) : es un tercero en esta relación , cuyo rol es asistir al mandatario en el reconocimiento y seguimiento de sus actividades y las consecuencias de ellas, y mantener informado al mandante sobre esta gestión.

En este planteo la finalidad de la información contable es mantener la transparencia en las relaciones de responsabilidad entre los distintos mandantes y mandatarios que se interrelacionan en una organización (cada individuo que la integra puede desempeñar uno u ambos roles). En el enfoque de Ijiri queda en evidencia el conflicto de intereses entre mandante y mandatario, y la función de un sistema de información contable en el que no sea posible manipular la rendición de cuentas. Ijiri puede considerarse también un realista porque presume la existencia de una realidad objetiva, medible, y sobre la cual puede informarse también objetivamente.

La racionalidad de los fines

La principal corriente de investigación contable, además de considerar que la realidad es objetiva y externa al observador, presume que el comportamiento individual y grupal (organizaciones) tiene una meta única de maximización de la utilidad, y que la relación medios-fines es racional.

Herbert Simon sostiene que la racionalidad de las decisiones, es decir su idoneidad para el cumplimiento de los objetivos, tiene limitaciones prácticas que dependen del medio ambiente organizacional en el que tiene lugar la toma de decisiones. Estas limitaciones pueden verse desde el punto de vista del individuo o del grupo. En el primer caso, "el individuo puede ser racional, de acuerdo con las finalidades de la organización, únicamente en la medida en que sea *capaz* de seguir una determinada vía de acción, tenga un concepto correcto de la *finalidad* de esa acción y se encuentre correctamente *informado* acerca de las condiciones que rodean dicha acción. Sus elecciones serán racionales –orientadas por la finalidad- dentro de los límites establecidos por estos factores." (Simon, 1964 : 228).

La teoría administrativa debe ocuparse de los límites de la racionalidad y de la manera en que la organización afecta estos límites para la persona que debe tomar una decisión. Por ejemplo, la organización puede proveer mayor

capacitación –el primer condicionante-, puede definir con mayor precisión las *finalidades* -visión, misión, objetivos estratégicos, objetivos operativos- , y puede proveer *información* adecuada .

Desde el punto de vista del grupo de individuos, una decisión es racional "si resulta coherente con los valores que gobiernan al grupo y con la información que el grupo posee relativa a dicha decisión" (Simon, 1964 : 229). En consecuencia, la organización debe estar estructurada de modo que la racionalidad de las decisiones individuales siga siendo tal desde el punto del vista del grupo.

La Contabilidad está muy relacionada con este enfoque de la teoría administrativa de Simon y de su concepto de la racionalidad limitada, en la medida que debe suministrar ese servicio de información para la toma de decisiones *alineado con las finalidades u objetivos buscados por la organización.*

A este respecto, el programa de investigación crítico-interpretativo inglés considera que las acciones humanas tienen sentido y fines, pero que solo pueden conocerse retrospectivamente o con un estudio histórico, porque la realidad está socialmente construída a través de la interacción de los individuos. Se cuestiona el supuesto de racionalidad de la conducta individual y organizacional, argumentando que posiblemente la gente no se comporte en función de objetivos sino que los reconstruya retrospectivamente para dar significado a su acción. Este nuevo supuesto da lugar a explicaciones que destacan la fluidez y la multiplicidad de objetivos de la acción y de los procesos humanos. Las organizaciones se ven como conjuntos complejos de interacciones y reglas que se están negociando, produciendo y reproduciendo constantemente. De acuerdo al enfoque de esta escuela, el conocimiento científico busca la explicación de las acciones humanas, por medio de la consistencia lógica, la interpretación subjetiva y el acuerdo con las interpretaciones de sentido común de los actores. La finalidad de la teoría en la ciencia social es explicar la acción y comprender cómo se produce el orden social.

Los pensadores más radicales dentro de este programa sostienen que la Contabilidad no es un instrumento neutral, sino que está activamente involucrada en el conflicto social y el control entre clases sociales. El sistema contable tiene, en esta visión, fundamentalmente, la finalidad de controlar el comportamiento de los integrantes de la organización.

2.7. Conclusiones

La evolución de la disciplina contable señala hacia una relación muy fuerte de la Contabilidad con la Administración, la Economía, y la Sociología, en cuanto a los objetos de estudio y a las teorías que interpretan esas realidades. La problemática contable, en cambio, se diferencia netamente de las problemáticas de las disciplinas mencionadas.

Respecto de los problemas centrales de la Contabilidad, se sostuvo que:

1) El segmento de la realidad -física y social- que conforma su objeto de estudio tiene un contenido fáctico que la ubica entre las disciplinas sociales. En la descripción de ese contenido fáctico se plantea el problema de la confusión entre los tres niveles del discurso científico –lingüístico, conceptual y físico- en una parte importante de la literatura contable actual, lo cual contribuye a confundir los términos con los conceptos y sus designaciones o referencias.
2) El supuesto metateórico –ontológico y epistemológico- referido a la *Weltanschauung* o enfoque acerca de la realidad de la principal corriente de investigación contable es un realismo científico y las explicaciones científicas se basan en hipótesis empíricamente contrastables. La escuela interpretativa y crítico-interpretativa inglesas, sin embargo, ven la realidad social como una creación subjetiva que puede relevarse mediante la observación restrospectiva de las interacciones humanas. Las explicaciones científicas se basan en la consistencia lógica, la interpretación subjetiva y el acuerdo con la interpretación de sentido común de los actores (Chua, 1986a)
3) La medición, uno de los aspectos relevantes de la Contabilidad, puede entenderse como una asignación de significación –es un indicador de la importancia relativa de la cosa concreta medida- y no como una medición

propiamente dicha. En la Contabilidad Gerencial, el uso de mediciones emplea múltiples tipos de medidas del desempeño, individual y organizacional, tendientes al logro de objetivos prefijados. En la definición de los aspectos a medir tiene importancia el enfoque de la escuela interpretativa, en relación al significado y fines de la acción humana.

4) En cuanto al objetivo o finalidad de la información contable, se ha visto que ésta depende fundamentalmente de las necesidades del usuario, tomando como supuesto teórico la racionalidad económica de los mismos (conductas tendientes al objetivo de maximización de ganancias). Este axioma de racionalidad económica se ha ido relajando para permitir nuevas formas de reconocer las diversas y cambiantes finalidades -inmediatas y concretas- de los miembros de la organización y otros usuarios de la información contable, que son quienes en definitiva toman decisiones y modifican objetivos mediatos.

En el próximo Capítulo introduciremos el marco teórico de la filosofía de la ciencia para iniciar el análisis de las teorías contables, desde el punto de vista epistemológico.

CAPITULO 3 : LA CONSTRUCCION DE TEORIAS

En este capítulo se presentarán los conceptos básicos relacionados con la construcción de teorías, basados fundamentalmente en los trabajos de Mario Bunge, a los fines de analizar en qué medida son aplicables a la Contabilidad.
La aplicación de los conceptos epistemológicos al conocimiento contable se escribirán en letra cursiva .

3.1. La estructura de las teorías

"No se puede saber si un dato es relevante si no se es capaz de interpretarlo; y la interpretación de datos requiere el uso de teorías." (Bunge, 1972) Cuando decimos 'datos' nos referimos a enunciados observacionales y también a las generalizaciones empíricas derivadas de ellos.

La teoría contable patrimonial tiene una definición de 'activo' para reconocer aquellas inversiones (recursos)que están bajo el control de la organización y que se espera que produzcan beneficios en el futuro. Esta definición forma parte de la teoría patrimonial, en la cual se postula que el total de los recursos es igual al total de la financiación de los mismos. De modo que, de los numerosos datos que provienen de las actividades que realizan diariamente las organizaciones, el sistema contable toma aquellos que le permitirán interpretar la 'realidad' en base a esta teoría patrimonial, al menos en lo que se refiere a la preparación de los estados contables de uso general.

Cuando la ciencia no cuenta con teorías sino solo con clasificaciones e hipótesis sueltas, carece de unidad lógica y en consecuencia las ideas que en ella se manejan no se enriquecen ni se controlan las unas con las otras. A medida que se investiga, se descubren o inventan nuevas relaciones entre hipótesis que antes estaban aisladas, y se introducen nuevas hipótesis más abarcadoras que admiten generalizaciones que antes no eran posibles. De este modo la ciencia llega a construir sistemas de hipótesis que se caracterizan por la existencia de una

relación de deducibilidad entre algunas de sus proposiciones: son sistemas hipotético-deductivos o teorías.

La teoría contable patrimonial contiene términos teóricos amplios y por ello permite explicar porciones cada vez mayores de la realidad. La definición de 'activo' como 'recurso controlado por la empresa, de medición razonablemente objetiva y que genere beneficios futuros' (IASC, Marco Conceptual, 1997) abarca un amplio espectro de bienes tangibles e intangibles posibles, permitiendo una futura incorporación de otros recursos.. Por ejemplo, las inversiones en activos intangibles. Es el caso de las inversiones en investigación y desarrollo, recursos humanos, capacidad de gerenciamiento, construcción de marca, etc., ***a las que el mercado adjudica el carácter de activos generadores de beneficios futuros*** *, aunque, por diversas razones, no son reconocidos como tales por las normas contables actuales (Linsmeier et al., 1998b)*

Siguiendo a Mario Bunge, la teoría es un sistema de hipótesis mediante las cuales se sistematiza y se coordina el conocimiento factual, y que son necesarias para observar la realidad, para explicarla y para realizar predicciones. Una proposición fáctica tiene sentido sólo dentro de un contexto y por virtud de sus relaciones lógicas con otras proposiciones o elementos de ese contexto, mientras ue una proposición aislada difícilmente tenga significación. Al quedar absorbida n una teoría, una hipótesis recibe el apoyo (o la refutación) de un campo factual ás amplio, que es el campo cubierto por la teoría. Es decir que la teorización ce más precisa la significación de las hipótesis y refuerza su contrastabilidad.

En Contabilidad , existe un sistema de hipótesis que relacionan aspectos de la realidad , con una finalidad de conocimiento de esa realidad, pero también de administración de la realidad, o sea de control y proyección de los hechos . En cuanto a la validación, son los hechos mismos los que refuerzan o no la teoría contable, exigiendo cambios en las hipótesis instrumentales o en las reglas tecnológicas. Por ejemplo, cuando el contexto macroeconómico generó variaciones en el poder adquisitivo de la moneda los investigadores contables tuvieron que desarrollar nuevos modelos de valuación articulados en la teoría

contable para incorporar este aspecto de la realidad. De lo contrario, no se lograba el objetivo de conocimiento y control pragmático adecuado.

Bunge caracteriza la teoría científica de esta forma:

> "un conjunto de hipótesis científicas es una teoría científica si y solo si refiere a un determinado tema factual y cada miembro del conjunto es o bien un supuesto inicial (axioma, supuesto subsidiario o dato) o bien una consecuencia lógica de uno o más supuestos iniciales." (Bunge,1972:414)

Aquí se ve la importancia de la interrelación lógica de las hipótesis, característica sistémica de las teorías, para explicar datos o generalizaciones empíricas que de otro modo pueden quedar aisladas. El progreso de la ciencia supone un aumento en la sistematicidad y no meramente un aumento de datos empíricos y generalizaciones de bajo nivel.

De acuerdo a Mario Bunge (1972:416), "los desiderata básicos de la construcción de teorías científicas son los siguientes:

(i) Sistematizar el conocimiento estableciendo relaciones lógicas entre entidades antes inconexas; en particular, explicar las generalizaciones empíricas derivándolas de hipótesis de nivel superior
(ii) Explicar los hechos por medio de hipótesis que impliquen las proposiciones que expresan dichos hechos
(iii) Incrementar el conocimiento derivando nuevas proposiciones (por ejemplo, previsiones) de las premisas, en conjunción con información relevante
(iv) Reforzar la contrastabilidad de las hipótesis sometiéndolas al control de las demás hipótesis."

Estos objetivos de la teorización científica son criterios demarcatorios: ningún conjunto de conjeturas puede considerarse una teoría científica factual si no constituye un sistema hipotético-deductivo , si no suministra explicación y previsión, y si no es contrastable.

Las teorías científicas pueden también satisfacer los siguientes objetivos adicionales:
"

(v) Orientar la investigación en la disciplina, mediante el planteamiento o la reformulación de problemas científicos fecundos, mediante sugerencias sobre la recolección de nuevos datos que serían inimaginables sin la inspiración de la teoría, o bien inspirando nuevas líneas enteras de investigación.

(vi) Ofrecer un mapa de un sector de la realidad, es decir una representación o modelo de objetos reales, y no un mero sumario de datos y un procedimiento para producir datos nuevos (previsiones)" (Bunge, 1972:417)

En los Capítulos 4 y 5 se presentarán dos corrientes de investigación en Contabilidad : la que considera que la Contabilidad es una ciencia aplicada y que sus teorías son normativas, y la que sustenta que la Contabilidad es una ciencia cuyas teorías son positivas. La primera está semi-formalizada y por lo tanto ha precisado sus axiomas o supuestos básicos, sus definiciones y teoremas derivados, y su metodología condicional-normativa (Mattessich, 1995). La segunda deriva su construcción teórica de axiomas de la Economía, como el de considerar que la maximización de ganancias es el objetivo primordial de los agentes del mercado, y de teorías de otras ciencias sociales, empleando una metodología positiva (en el sentido de libre de juicios de valor).
Ambas ofrecen un "mapa de un sector de la realidad, una representación o modelo de objetos reales ", y no son un mero agregado de datos aislado de un marco teórico propio , o siquiera aislado del resto del sistema científico.

Otras características de las teorías es que son sistemas ideales que tratan de representar ciertos aspectos de los sistemas reales y jamás todos los aspectos. Toda teoría científica se limita a esquematizar la realidad a través de unas pocas variables y unas pocas relaciones entre esas variables, para mostrar la estructura y el comportamiento del correlato real.

Si bien las teorías no son modelos, sí incluyen modelos de la realidad, ya que son representaciones idealizadas de una clase de objetos reales. Es decir, todas las

teorías científicas son parciales, porque tratan sólo algunos aspectos de sus correlatos reales, y aproximadas, en el sentido de que no están libres de errores. "La teoría científica perfecta (completa y enteramente precisa) no existe ni existirá nunca." (Bunge, 1972:422), proposición que Bunge sostiene basándose en que una teoría es una idealización de sistemas o situaciones reales, basada en simplificaciones, tanto en la selección de las variables como en las hipótesis que las relacionan.

Esto no es un error a sabiendas, sino que es una regla de la construcción de teorías. Las idealizaciones presentes en los supuestos iniciales se propagarán hasta sus consecuencias contrastables, de modo que siempre se producirán discrepancias, mayores o menores, entre la teoría y la contrastación empírica.

La teoría patrimonial de la Contabilidad, en la que se representa la realidad económico-social de una organización, relaciona las tres variables fundamentales: activo, pasivo y patrimonio neto, sobre la base de un postulado de dualidad. La igualdad

Activo =- Pasivo + Patrimonio Neto

permite conocer la realidad sobre la cual se aplica, en un momento determinado en el tiempo -su aspecto estático- . Pero también admite una explicación de las variaciones de la igualdad en un período de tiempo –su aspecto dinámico-, con fines de medición del desempeño, control y proyección de las actividades futuras.. La teoría contable de la igualdad patrimonial no es una hipótesis aislada: se relaciona con otras teorías contables, como la teoría del resultado económico, la teoría de la valuación y sus modelos, la teoría del costo, la teoría de los flujos de fondos, etc., y con las teorías de otras ciencias como la Economía : la teoria de la firma, la teoría del capital y del ingreso, la teoría de la agencia, etc. La Contabilidad cuenta con un sistema de teorías interrelacionadas, que se contrastan con la realidad y con la finalidad de la información: la meta del conocimiento contable es pragmática.

Otro áspecto importante de una teoría científica es la unidad conceptual. Esta sistematicidad o unidad conceptual es formal (sintáctica) y material (semántica).

La unidad formal o sintáctica de una teoría consiste en la existencia de relaciones lógicas entre las fórmulas de la teoría , de modo que ninguna fórmula quede aislada.

Dicho de otro modo, la unidad formal consiste en la existencia de un sistema hipotético deductivo, o sea un cuerpo cuyas partes son o bien hipótesis iniciales o bien consecuencias de ellas.

La unidad material o semántica de una teoría científica requiere una referencia común de sus partes, la cual se refleja en la recurrencia importante de ciertos conceptos clave. El término 'referencia' se usa en el sentido de 'relación entre miembros del nivel lingüístico o del nivel conceptual y miembros del nivel físico que son correlatos de los primeros'.

Es decir se refiere a un solo conjunto de objetos, lo que otorga a la teoría factual su unidad conceptual o su consistencia semántica. Hace falta un común universo del discurso o conjunto de referencia para poder establecer relaciones lógicas.

Tan importante es este aspecto, que constituye un requisito de la consistencia semántica: los conceptos clave de la teoría deben estar conectados (conexión conceptual). Es decir , los conceptos primitivos(o indefinidos) de la teoría tienen que distribuirse entre los axiomas de modo que éstos puedan ensamblarse. Si no pueden ensamblarse los conceptos primitivos, no podrán ensamblarse los axiomas, y en ese caso no pueden hacerse deducciones y en consecuencia no hay sistema.

La teoría contable patrimonial fue axiomatizada por Mattessich (1964),González Bravo (1984), Ijiri (1975), y otros autores citados por Mattessich en su obra "Critique of Accounting" (1995, p.79). Los conceptos primitivos , como 'ente', 'unidad de medida', 'objetos económicos', 'clasificación de objetos económicos', 'agentes económicos', etc., están distribuídos entre los axiomas de modo que éstos pueden ensamblarse. Por ejemplo, 'Existe un conjunto de objetos económicos, cuyos valores y propiedades físicas están sujetos a cambios' , relaciona varios conceptos primitivos. El conjunto de los supuestos, además, tiene conexión conceptual : no se trata de ideas aisladas (ver Capitulos 4 y 5)

Si bien la unidad conceptual es necesaria para asegurar la unidad formal y la deducibilidad, no es una condición suficiente porque para que pueda deducirse algo de las premisas iniciales, éstas tienen que ser precisas y ricas.
Para garantizar la precisión es suficiente, aunque no estrictamente necesario, utilizar conceptos cuantitativos, como el de unidades monetarias o unidades físicas. Para garantizar la riqueza de los axiomas se tratará de maximizar los siguientes aspectos:

1. el campo de las variables, o sea el dominio de los cuantificadores lógicos (como 'todo x', 'existe al menos un x', etc)
2. la extensión de los conceptos , o sea la amplitud del conjunto de todos los objetos, reales o irreales, a los que puede aplicarse el concepto
3. el grado de abstracción de los conceptos, porque serán conceptos más abarcativos y por ende permitirán una mayor cantidad de relaciones con otros conceptos.

En general cuanto más cercano a la experiencia es un concepto, tanto menos apto para formar parte de los axiomas de una teoría. *Por ejemplo, para los axiomas contables es más rico incluir un concepto como el de 'ente' que el de 'persona', el de 'activo' que el de 'bienes materiales', por ser más abstractos y más abarcativos.*

El carácter epistemológicamente abstracto de los conceptos básicos o primitivos de las teorías científicas es una razón por la que las fórmulas de nivel bajo, como las generalizaciones empíricas, se "descubren" generalmente antes que los axiomas de los cuales pueden luego derivarse. La historia de la ciencia nos indica que los teoremas aparecen antes que los axiomas, aunque éstos son lógicamente anteriores a aquellos. La vía histórica ha sido casi siempre de la siguiente manera:

1. establecimiento de generalizaciones de bajo nivel (futuros teoremas)
2. generalización de las anteriores (generalización de teoremas particulares)
3. "descubrimiento" de relaciones lógicas entre teoremas conocidos

4. "descubrimiento" de que algunos de ellos pueden servir como axiomas, o invención de premisas de nivel más alto a partir de las cuales pueda derivarse el cuerpo del conocimiento disponible
5. sistematización del cuerpo de conocimiento en cuestión, o sea, axiomatización (plena o parcial) y formalización en su caso. (Bunge,1972:432)

Esta parece haber sido también la historia del desarrollo científico de la Contabilidad como se describió muy brevemente en el Capítulo 2 : la comunidad contable comenzó a ordenar sus saberes estableciendo generalizaciones de bajo nivel para terminar sistematizando el cuerpo de conocimientos contables (Mattessich, 1964).

Hasta aquí hemos seguido a Mario Bunge, quien como vimos sustenta la visión de que la ciencia debería construir sus teorías con una metodología hipotético-deductiva, por ser más rica en conclusiones e interrelaciones, y por la validez de las conclusiones. A pesar de ello, menciona que en la historia de la ciencia en general el conocimiento científico se produjo observando la realidad y generalizando los enunciados fácticos singulares. Esta metodología se denomina "inductivista" y se basa en un principio que podría definirse así: Si en una gran variedad de condiciones se observa una gran cantidad de A y todos los A observados , sin excepción, poseen la propiedad B, entonces todos los A tienen la propiedad B. Este principio inductivista ha sido muy cuestionado, entre otras razones porque no se puede justificar en base a la lógica y por la indeterminación que implica la exigencia de que se realicen "gran cantidad" de observaciones en una "amplia variedad de circunstancias" . La introducción del concepto de probabilidad moderó las exigencias del inductivismo ingenuo admitiendo que las generalizaciones realizadas mediante el método inductivo no sean perfectamente verdaderas, sino probablemente verdaderas. Ejemplo de ello sería la generalización "a la luz de las observaciones realizadas es muy probable que el sol salga todos los días sobre la ciudad de Buenos Aires". Sin embargo, la probabilidad de que el enunciado universal de que "el sol salga todos los días sobre la ciudad de Buenos Aires" sea cierto es, de acuerdo a la ley de probabilidades, un número finito dividido por un número infinito, lo cual es igual a

cero, por mucho que aumente el número siempre finito de enunciados observacionales que constituyan la evidencia. (Chalmers, 1988)

Otro de los problemas de los inductivistas es que la observación no se realiza desde una posición neutra, sino desde una cultura y conocimientos previos , lo cual lleva a pensar que las observaciones dependen de una teoría que el investigador tiene "in mente". La posición de Bunge (1972 : 492) al respecto es la siguiente: "El camino no va de los datos a la teoría, sino de los datos al problema, del problema a las hipótesis, y de la hipótesis a la teoría. Y luego a la inversa, de la teoría y la evidencia a una proyección que podrá someterse a contrastación con la ayuda de la evidencia y de otras teorías."

Por último, se alza la voz de Feyerabend (1989 : 14):

> "La idea de un método que contenga principios científicos inalterables y absolutamente obligatorios que rijan los asuntos científicos, entra en dificultades al ser confrontada con los resultados de la investigación histórica. ... Verdaderamente, uno de los hechos que más llaman la atención en las recientes discusiones en historia y filosofía de la ciencia es la toma de conciencia de que desarrollos tales como la revolución copernicana o el surgimiento del atomismo en la antigüedad y en el pasado reciente (teoría cinética, teoría de la dispersión, estereoquímica, teoría cuántica) o la emergencia gradual de la teoría ondulatoria de la luz, ocurrieron bien porque algunos pensadores *decidieron* no ligarse a ciertas reglas metodológicas "obvias", bien porque las *violaron involuntariamente."*

Las investigaciones en Contabilidad , tanto en relación con la construcción de una teoría contable general como en el estudio de los efectos del uso de la información contable, también emplean la inducción. Estos investigadores observaron las prácticas contables usuales y de ellas infirieron los principios contables generales, como es el caso de Ijiri (1975), quien sostiene que este razonamiento inductivo para encontrar las metas implícitas en los sistemas contables existentes sirve para resaltar los cambios necesarios y factibles. Los investigadores de la Teoría Positiva de la Contabilidad tienen una metodología inductivista.

Las teorías axiomáticas y no axiomáticas

Una teoría puede representarse como un tejido que cuelga de sus supuestos iniciales, que son un manojo de fórmulas relativamente ricas y precisas denominadas axiomas o postulados que satisfacen la condición de unidad conceptual. Debajo de los axiomas se encuentran todas las demás hipótesis de la teoría, que se llaman teoremas de la misma aunque ésta tenga contenido factual. Los axiomas o postulados son supuestos no demostrados y sirven para demostrar otros enunciados. En las ciencias factuales su introducción está justificada en la medida en que esos otros enunciados queden convalidados por la experiencia.

La teoría contable desarrollada por Mattessich consiste en un conjunto de once supuestos no demostrados referidos a fenómenos empíricos usados en la representación conceptual contable y en definiciones de términos primitivos, de los cuales deriva varios teoremas (Capítulo 4).

En toda teoría puede observarse un conjunto de axiomas o fórmulas de nivel más alto, pero no toda teoría es axiomática, autocontenida. En especial, ninguna teoría factual es plenamente axiomática, porque deben estar abiertas a la experiencia: no pueden prescindir de proposiciones singulares (datos) que no se encuentran entre los axiomas ni pueden deducirse lógicamente de ellos.

De modo que en las teorías científicas factuales solo el cuerpo general o núcleo de la teoría es axiomatizable, porque son sistemas abiertos a la experiencia nueva. Para las ciencias fácticas entonces son preferibles las teorías semiaxiomáticas, o sea aquellas con un núcleo axiomatizado, porque permiten la introducción de premisas subsidiarias.

La Contabilidad cuenta con una semiaxiomatización de su cuerpo teórico principal y con hipótesis instrumentales o específicas que permiten la transición desde la base descriptiva de la teoría (once axiomas o supuestos básicos) a una teoría normativa, que establece que un determinado sistema contable puede tener

distintas finalidades y por tanto define un conjunto de hipótesis instrumentales que serán interpretadas en función de los objetivos a alcanzar. (ver Capítulo 4)

La relación de consecuencia lógica

Desde un punto de vista puramente formal, demostrar, probar y deducir son lo mismo: si deducimos una fórmula t de un conjunto de supuestos A por medio de las reglas R, demostramos o probamos t en el sistema basado en A y R . Es importante observar la relatividad de la demostración al sistema. Pero, si A es la base de una teoría factual, la demostración de t por A y R no prueba que t sea verdadera respecto de los hechos. Sólo se demuestra que t se sigue necesariamente de A y del conjunto de reglas R. **Se establece la validez de la argumentación y no la verdad de t** . La verdad de t solo podría convalidarse empíricamente.

Consideremos a una teoría como un todo o sea como un conjunto ordenado por la relación de consecuencia lógica. Todo miembro de tal teoría científica es una función proposicional de alguna clase, consecuentemente toda teoría científica es un conjunto estructurado de fórmulas y cae bajo el dominio de la lógica llamada cálculo funcional o cálculo de predicados.

Cuando vemos la deducción desde el punto de vista lógico solamente, no parece añadir nada nuevo a los supuestos iniciales: la novedad queda excluída si el sistema está determinado solamente por A (los supuestos iniciales o axiomas). Pero cuando las consecuencias lógicas se estiman no ya sobre la base de las premisas y las reglas de inferencia sino a la luz de los datos empíricos, entonces aumenta el conocimiento. La concepción lógica de la deducción es compatible con la concepción epistemológica de la misma como método para el aumento del conocimiento.

La teoría interpretada o el sistema semántico

Los componentes de una teoría interpretada son :

1. una lista de primitivas específicas
2. Una lista de reglas de interpretación o de correspondencia que atribuyen (parcial o totalmente) significación a las primitivas
3. Una lista de axiomas (supuestos no demostrados)

O sea que tenemos:

- Estructura : sistema sintáctico o teoría abstracta
- Modelo: sistema semántico o teoría interpretada

Si hay una teoría abstracta, puede haber muchos modelos o interpretaciones no triviales de ella. Así un mismo conjunto de ecuaciones puede ser interpretado desde los más variados campos del conocimiento.

La teoría contable normativa puede verse como una teoría abstracta susceptible de diversas interpretaciones no triviales de ella. En primer lugar, porque es aplicable en distintos contextos macreconómicos (economías liberales o dirigidas, con monedas estables o inestables, con normas jurídicas distintas), en organizaciones de diversa índole y con distintas finalidades (privadas o públicas, con o sin fin de lucro, con distintas actividades), e incluso para personas físicas individuales. En segundo lugar, porque no solo se interpreta con datos históricos, sino que es aplicable a la proyección de la realidad.

La consistencia formal externa es deseable, es decir, la consistencia de toda teoría factual con toda otra teoría (no rival) del mismo campo o de campos adyacentes .

Se dice que una teoría está formalizada cuando satisface las condiciones de consistencia formal interna y externa, contiene una enumeración explícita y completa de sus primitivas y de sus reglas (sintácticas y semánticas). Véase

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

como la formalización se refiere a la organización estructural y lógica de la teoría y no al contenido de la misma.

3.2. La construcción de teorías

"Las teorías son redes que lanzamos para apresar aquello que llamamos 'el mundo' : para racionalizarlo, explicarlo y dominarlo. Y tratamos de que la malla sea cada vez más fina." (Popper, 1973 : 57)

Esta atractiva y poética definición de Popper puede llevar a concebir las teorías como "redes" individuales. Sin embargo, la construcción de teorías no se lleva a cabo en el vacío, sino en una matriz preexistente, y tampoco suele hacerse de una manera clara y lógicamente consistente. Por eso, inicialmente es una teoría natural, un borrador poco denso que más tarde puede ser organizado y clarificado, o destruído, por desarrollos, aplicaciones o discusiones posteriores.
En ese estadio de borrador, el principal requisito que se le pide a la teoría es que cubra de un modo unitario una buena porción del campo considerado, o sea, el conjunto de los datos y las generalizaciones de bajo nivel de que se dispone y que hasta el momento estaban sin conectar o solo laxamente conectadas.

En los primeros estadios de la construcción de teorías, el científico no puede ocuparse mucho de condiciones lógicas, con la excepción de la consistencia semántica (homogeneidad y conexión de los conceptos básicos) y la consistencia formal reconocida de un modo natural o intuitivo.

La teoría puede en algún momento someterse a una reconstrucción lógica, o formalización, de tal modo que sus presupuestos, primitivas, axiomas y reglas, queden formulados tan plena y claramente como resulte posible en un momento dado. Este proceso de afinación de la teoría no llega a iniciarse siquiera la mayoría de las veces, por lo que hay toda una escala de estadios entre el primitivo o natural y el de una reconstrucción lógica cuidadosa. En uno de esos extremos se encuentra la mera organización de las generalizaciones empíricas

existentes, formuladas verbalmente, con la vaguedad y la ambigüedad del lenguaje ordinario.

En el otro extremo encontramos teorías basadas en hipótesis no empíricas, fuertes y de alto nivel, formuladas matemáticamente y que benefician por ello de la limpieza y el poder deductivo caraterísticos de la matemática.

Entre las teorías verbales y los "modelos" matemáticos hay un amplio campo de grados intermedios de formalización. Algunas teorías verbales contienen conceptos cuantitativos o matemáticos , como inclusión, árbol, variable numérica, proporcionalidad, etc, pero no contienen en cambio relaciones matemáticamente formuladas entre tales conceptos. En consecuencia, sus formulaciones serán más bien laxas, difíciles de manejar, de criticar y de contrastar. Mientras no se especifique la forma precisa de una relación funcional , ésta no será más que un esquema axiomático (una función proposicional). Hablando metodológicamente, será una hipótesis programática, que invita a investigar un determinado problema: averiguar la forma precisa de la relación funcional.

> "El principal objetivo teorético de la formalización consiste en aportar o reforzar orden y claridad, eliminar redundancias, señalar vacíos y, en general, mejorar la lógica de la teoría. El objetivo metateorético de la formalización consiste en facilitar la investigación de la teoría misma, mostrando su estructura lógica, sus presupuestos, y su contenido factual y empírico". (Bunge, 1972 : 528)

González Bravo y Scarano examinaron y compararon los trabajos de axiomatización de la Contabilidad de Mattessich (1964); de Carlson y Lamb; de Deguchi y Nakano; y de Avila, González Bravo y Scarano, concluyendo que "el objetivo de formular una formalización en el ámbito contable fue conseguido". Y agregan:

> *"Esta constatación es importante pues aunque reconozcamos que la formalización no caracteriza por completo una teoría, y a lo sumo atrapa algunos componentes explícitos, con todo, las tradicionales ventajas que se*

obtienen al formalizar una teoría nos permitirán iluminar algunos problemas interesantes: 1) la normatividad de la Contabilidad; 2) ¿de qué habla la contabilidad?; 3) la relación con otras disciplinas; 4) medición y contabilidad; 5) el estatus epistemológico de la contabilidad." (G.Bravo y Scarano, 1990a : 120)

Admitiendo que una teoría plenamente significativa y contrastable no contendrá más que relaciones precisas, no elusivas, entre los conceptos, ¿qué conceptos debe contener? Es claro que debe contener conceptos teoréticos, o sea introducidos por la teoría o al menos muy afinados por ella, sujetos a una condición de vaguedad intensional y extensional mínimos. En las teorías poco desarrolladas los supuestos iniciales no son mucho más que afinaciones y extensiones de generalizaciones empíricas. En cambio, las teorías maduras se caracterizan por la presencia de hipótesis no observacionales, y las más maduras se caracterizan por hipótesis representacionales que van más allá de las relaciones factor-producto (input-output).

Una teoría es una creación original, no una disposición de elementos cuidadosamente anclados en la experiencia. Nuevamente, "el camino no va de los datos a la teoría, sino de los datos al problema, del problema a las hipótesis, y de la hipótesis a la teoría. Y luego a la inversa, de la teoría y la evidencia a una proyección que podrá someterse a contrastación con la ayuda de la evidencia y de otras teorías." (Bunge, 1972, :492)
Los datos deben encontrarse en los dos extremos del proceso: al principio y al final, como disparadores y contrastadores del teorizar, pero nunca como ladrillos de las teorías.

La profundidad de las teorías depende de la profundidad de los problemas que intentan responder, y a mayor profundidad aumenta su poder informativo. Los tres atributos que caracterizan la profundidad de las teorías son:

- la presencia de construcciones de nivel alto
- la presencia de un mecanismo hipotético subyacente a los hechos
- intensa capacidad de explicación

Las teorías menos profundas son las más próximas a los fenómenos y tratan su objeto o tema como si fuera un sistema desprovisto de estructura interna: atiende al comportamiento del sistema basándose en variables globales, como causas netas (inputs) y efectos netos (outputs): ambas quedan relacionadas por variables que carecen de referente, es decir , no ofrecen explicación del mecanismo interno de la 'caja negra' o sea de los procesos que originan el output. Este tipo de teorías se denominan 'fenomenológicas' o de 'caja negra'.

En cambio, las teorías 'representacionales' establecen las hipótesis de 'mecanismos' determinados, observables o no, y en consecuencia tienen mayor profundidad. Entre ambos tipos extremos se encuentran una serie de teorías que podrían clasificarse como semifenomenológicas o semirepresentacionales.

El planteamiento fenomenológico es generalmente más adecuado para el estadio inicial de la teorización y para la tecnología por ser menos complejo. Para estas teorías el progreso del conocimiento consistirá en practicar agujeros en sus cajas negras para tratar de explicar 'como funcionan las cosas'.

La teoría contable se basa en la existencia de determinado tipo de relaciones entre los objetos económicos y los agentes (derecho de propiedad, de uso), y de los agentes entre sí (relación deudor-acreedor, empleador-empleado, mandante-mandatario, etc), que son contempladas en la misma y que permiten realizar explicaciones acerca de los resultados de determinadas estrategias organizacionales. Las explicaciones de la teoría contable exponen las causas directas que generaron un resultado (el margen bruto de ventas aumenta como consecuencia de un ahorro de costos variables de producción o una mayor utilización de la capacidad instalada) o indirectas (la disminución de costos variables se produjo como consecuencia de una disminución en el precio de los insumos logrado por un mejor posicionamiento en la negociación). Las teorías contables parecen clasificarse más cerca del extremo representacional que el fenomenológico.

La teorización tiene tres rasgos destacados y emparentados: la simplificación, la invención y la generalización. La simplificación afecta al material empírico y tiene como resultado la selección de unas cuantas variables que se suponen

esenciales, así como la selección de unas pocas relaciones clave entre ellas. La simplificación es un medio para posibilitar el trabajo teorético.

> "Una de las razones por las que las teorías tecnológicas no pueden contener relaciones tan complejas como las de las teorías científicas subyacentes es precisamente porque tratan con modelos más realistas de las cosas y se ven obligadas a incluir un mayor número de variables" (Bunge, 1972:496)

Las variables clave y las relaciones clave entre ellas no son nunca dadas, ni nacen de la mera simplificación : tienen que introducirse como cosa nueva o como producto de un refinado, es decir que se inventan.

Un concepto como el de 'activo' es, en el sentido señalado, un invento, ya que no se corresponde sin más con un objeto concreto. Un inmueble ocupado y usado por una organización en sus actividades cotidianas puede ser un activo o no serlo, ya que el concepto de activo requiere también otros atributos.

A causa de las simplificaciones y las invenciones, una teoría factual puede ser mucho más general que cualquier conjunto de descripciones particulares y generalizaciones empíricas que haya provocado su construcción. La invención y el trabajo de conjetura culminan en un modelo del sistema en estudio. Este modelo y no el correlato real en que se piensa, es el objeto propio de la teoría.

Referencia y evidencia

Una teoría factual refiere a algún sector de la realidad y la adecuación de esta referencia se contrasta por la experiencia. Una teoría factual tiene que considerarse referencial y evidencialmente:

1) Referencialmente (semánticamente) considerada una teoría factual apunta de modo inmediato a una imagen conceptual o a un modelo teorético, que se supone a su vez referente a un sistema real; de modo mediato apunta al conjunto de los hechos observables.

Por ejemplo, un ***correlato inmediato*** *de la teoría contable patrimonial es la igualdad contable fundamental (Activo = Pasivo + Patrimonio Neto) o modelo de la relación recursos-financiamiento. Activo es un concepto teórico, una imagen conceptual de la realidad : la realidad es un inmueble, una caja de mercadería o un crédito (que pertenecen al sistema real), y de otros infinitos* ***correlatos mediatos*** *de la teoría de la igualdad patrimonial, como podrían ser otros elementos del sistema real que pertenecen al concepto teórico de 'activo' pero que aún no son considerados tales en la práctica contable –como podrían ser los recursos humanos, o el capital intelectual.*

2) Evidencialmente considerada la misma teoría alude indirectamente a un conjunto de hechos **observados** (la evidencia disponible), y no al conjunto de los hechos **observables**, que es un conjunto más amplio y que contiene al anterior .
Por ejemplo, el conjunto concreto de los activos de una empresa determinada en un período de tiempo determinado, conforman un conjunto de hechos observados. Pertenecen al conjunto (más amplio) de los activos posibles para una organización.

De modo que las fórmulas teoréticas se leen a base de reglas referenciales de interpretación y de reglas evidenciales de interpretación.

3.3. La aplicación de las teorías

Las teorías factuales se construyen principalmente para explicar, prever o actuar; es decir que pueden aplicarse a objetivos de conocimiento o a objetivos prácticos. Las aplicaciones cognoscitivas de las teorías preceden a su aplicación práctica: antes de poder hacer algo racionalmente con un objetivo práctico tenemos que entender qué es (descripción), por qué es así (explicación) y cómo puede comportarse (predicción). Según esto la acción racional –la acción contemplada por las tecnologías- es acción basada en conocimiento científico, es decir a la luz de teorías.

La explicación científica

La explicación racional de un hecho supone la subsunción del explicandum (hecho que se quiere explicar) bajo una o más generalizaciones por medio de información relativa a las circunstancias que acompañan al hecho que se quiere explicar (explicans). La relación lógica es:

	Todos los A son B	(generalización)	
	c es un A	(circunstancia)	} Explicans
entonces:	c es un B	Explicandum	

La situación es ligeramente diferente, pero sustancialmente la misma, cuando lo que se invoca para explicar algo es una regla o un precepto en vez de una ley.

En este caso, para explicar por qué la valuación de bienes de cambio a valores corrientes genera resultados por tenencia (explicandum), la relación lógica sería, por ejemplo:

Todos los activos deben valuarse a valores corrientes (Regla))
Los bienes de cambio son activos (Circunstancia)) Explicans

Los bienes de cambio deben valuarse a valores corrientes (Explicandum Medio)

Ahora nos falta una premisa más que se refiera a una generalización que permita deducir el explicandum:

La valuación de activos a valores corrientes genera resultados por tenencia (Generalización)
Los bienes de cambio deben valuarse a valores corrientes (Explicandum Medio)

La valuación de los bienes de cambio a valores corrientes genera resultados por tenencia. (Explicandum)

Cuando la explicación consiste en la subsunción bajo un conjunto de reglas, el esquema es algo más complejo, pero sigue siendo un sistema deductivo.
Estas explicaciones con la ayuda de reglas son típicas, aunque no exclusivas, de la tecnología y ciencias aplicadas, mientras que las explicaciones a base de leyes son típicas de las ciencias puras. Lo típico y exclusivo de la tecnología es la explicación a base de reglas fundamentadas, de reglas basadas en leyes.

Pero en todos los casos tenemos un explicandum (el generador de la cuestión) y buscamos un conjunto de premisas explicativas que impliquen el explicandum. Estas premisas explicativas que constituyen el explicans deben contener al menos generalizaciones (una ley o una regla, por ejemplo) y una proposición singular (un dato). Si la generalización y la información (datos) son científicos y la argumentación es correcta, se habla de explicación científica; si las generalizaciones y los datos son tecnológicos, llamamos a la explicación tecnológica y a veces nomopragmática para subrayar la función que en ella desempeñan las reglas fundamentadas que son enunciados nomopragmáticos.

Otras explicaciones importantes y que nos interesan especialmente son las explicaciones estadísticas, que consisten en la derivación de leyes colectivas a partir de las leyes individuales que "rigen" el comportamiento de los miembros de un agregado estadístico.
Una explicación estadística consiste en descubrir cómo se producen estructuras colectivas (estadísticas) por el juego de numerosos individuos de una determinada clase (células, moléculas, personas,etc). Tales estructuras surgen cuando se neutralizan unas a otras ciertas variaciones individuales para constituir promedios estables, de tal modo que (en el macronivel) pueden despreciarse las primeras y tomarse sólo los últimos. Es decir, las leyes estadísticas se originan cuando hay azar en algún respecto, como por ejemplo en la distribución de los genes en la fecundación de un huevo. En este ejemplo, hay una hipótesis de la combinación genética al azar , cuyos resultados posibles son XX (mujer) o XY(hombre), por lo que aproximadamente la mitad de los huevos fecundados producidos por una gran población es femenino y la otra mitad es masculino.

La explicación estadística es una explicación interpretativa e internivel, porque explica leyes y no hechos individuales. El silogismo estadístico :

Una fracción f de los A son B
c es un A
---
la probabilidad de que c sea un B es igual a f

no es propiamente una explicación, porque no es una argumentación deductiva válida. El supuesto explicandum no se sigue de las premisas indicadas porque es un enunciado probabilístico y las premisas pueden ser una generalización empírica y una proposición empírica singular. Los enunciados probabilísticos solo están implicados por otros de la misma naturaleza.

De modo que el silogismo presentado no es una explicación, ni una argumentación inductiva (porque no consiste en una generalización basada en casos observados) sino un esquema de inferencia estadística, no deductiva.

La explicación es científica o tecnológica no en razón del tema objeto de la explicación , sino porque cumple con las siguientes tres características peculiares:

- universalidad: la explicación se aplica a un número ilimitado de ejemplos análogos
- uso de modelo: la explicación supone la construcción de un modelo ideal de un de un sistema real
- perfectibilidad: la explicación puede perfeccionarse, por ejemplo: cuantificarse, o profundizarse agregando algunas premisas adicionales.

Según Elster,

> "Explicar es proporcionar un mecanismo, abrir la caja negra y mostrar las tuercas y tornillos, las piezas y las ruedas de la maquinaria interna. (Aquí el término 'mecanismo' debe entenderse en un sentido muy amplio, que abarque cadenas intencionales que van desde un objetivo

a una acción, lo mismo que cadenas causales desde un acontecimiento hasta su efecto." (Elster, 1990 : 26)

La Contabilidad, no cabe duda, se ocupa de describir una realidad, pero también de proporcionar una explicación sobre la misma, mediante el uso de esquemas interpretativos o teorías que interrelacionan los diversos elementos de esa realidad. A la pregunta ¿cuánto ganamos? la respuesta proporciona un número ; a la pregunta ¿por qué obtuvimos este resultado? la teoría contable puede proporcionar una explicación basada en la medición de los complejos fenómenos que lo produjeron: operaciones de intercambio, hechos que afectaron la tenencia de activos (en unidades físicas o monetarias), costo del financiamiento de los recursos empleados, efectos de la variación del poder adquisitivo de la moneda, inversiones en otras sociedades,etc. Permite una descripción de la cadena causal que llevó a un determinado efecto.

La predicción científica

"La predicción interviene por tres razones en el cuadro general de la ciencia: (i) anticipa nuevo conocimiento y, por tanto, (ii) es una contrastación de la teoría y (iii) una guía para la acción" (Bunge, 1972 : 625)

La predicción científica es la previsión o visión anticipada de los hechos, y está basada en teorías y datos científicos o tecnológicos. Es condicional, como la predicción de sentido común pero más afinada que ésta, o sea del tipo "Si C ocurre, P ocurrirá o puede ocurrir".

En la predicción científica las generalizaciones usadas son explícitas y son leyes o teorías. Sus características esenciales son las siguientes:

- Es condicional, predice lo que ocurrirá "si se cumplen determinadas leyes y ciertas circunstancias"
- es teórica, o nomológica, es decir emplea enunciados de leyes,
- se refiere a conjuntos de propiedades de cosas y acontecimientos, y
- puede ser tan exacta como lo sea el conocimiento de las leyes y circunstancias que intervienen.

La estructura lógica de la proyección es la misma que tiene la explicación, o sea la de una inferencia deductiva a partir de leyes y de datos. El proyectandum, lo que se predice, no es una proposición cualquiera, sino una proposición singular con referencia factual, y nunca un enunciado legaliforme. Por esta razón las leyes que se incluyen en el proyectans son leyes de nivel bajo.

El proyectandum o proposición proyectiva tiene potencia proyectiva cuando satisface en gran medida los requisitos de contenido informativo (determinación referencial) y de contrastabilidad (determinación evidencial), es decir cuando especifica: clase de hecho de que se trata, condición en la cual se produce, y los valores de sus variables cuantitativas, cuando ello fuera posible.

Proyección estocástica

La proyección del estado futuro en que se encontrará un sistema requiere la previsión de las varias alternativas posibles y la atribución de una probabilidad de ocurrencia para cada una, dentro de una unidad de tiempo determinada. Se trata de predicciones estocásticas porque se basan en leyes estocásticas.

3.4. Las teorías en las tecnologías

En toda ciencia, pura o aplicada, las teorías son la culminación de un ciclo de investigación y una guía para la investigación futura. En las tecnologías las teorías son, además, la base de sistemas de reglas que prescriben el curso de la acción práctica óptima. Este conocimiento tecnológico, hecho de teorías, reglas fundamentadas y datos, es el resultado de la aplicación del método de la ciencia a problemas prácticos.

La aplicación de la teoría a fines prácticos plantea problemas filosóficos considerables y descuidados en gran medida. En especial, será necesario analizar los siguientes problemas:

- La capacidad confirmadora de la acción
- La relación entre la regla y la ley

- Los efectos de la previsión tecnológica en el comportamiento humano

Las teorías aplicadas y la acción racional

El conocimiento es la base para la fijación del objetivo de una acción racional y para la determinación de los medios que ella requiere. En este caso interesa considerar una clase especial de acción racional: la guiada, al menos en parte, por la teoría científica o tecnológica. Estos actos se basan en hipótesis fundamentadas o contrastadas y en datos precisos, no en el mero conocimiento práctico o en la tradición acrítica. **Esta fundamentación no garantiza por sí misma el éxito del acto , pero suministra los medios para el perfeccionamiento gradual del mismo.**

Bunge distingue dos tipos de teorías tecnológicas:

1) Las teorías tecnológicas **sustantivas** son esencialmente aplicaciones de teorías científicas a situaciones aproximadamente reales.
2) Las teorías tecnológicas **operativas**, en cambio, se refieren desde el primer momento a las operaciones de complejos hombre-máquina en situaciones aproximadamente reales. Las teorías tecnológicas operativas no utilizan el conocimiento científico sustantivo, sino el método de la ciencia. Pueden considerarse científicas y dirigidas a la acción. Son teorías tecnológicas respecto del objetivo, que es más práctico que cognoscitivo, pero no difieren significativamente de las teorías de la ciencia.

"Toda buena teoría operativa tendrá al menos los siguientes rasgos característicos de las teorías científicas: (i) no referirse directamente a piezas de la realidad, sino a modelos más o menos idealizados de la misma (por ejemplo, contrincantes plenamente racionales y perfectamente informados, o demandas y suministros contínuos); (ii) como consecuencia de lo anterior: utilizar conceptos teoréticos (por ejemplo, "probabilidad"); (iii) poder absorber información empírica y enriquecer a su vez la experiencia suministrando predicciones o retrodicciones;

(iv) ser,por tanto, empíricamente contrastable, aunque no tan rigurosamente como las teorías científicas" (Bunge,1972 : 685).

Desde el punto de vista práctico, las teorías tecnológicas son más ricas que las teorías científicas porque se ocupan de lo que debe hacerse para lograr una finalidad determinada. Sin embargo, desde el punto de vista conceptual las teorías tecnológicas son menos profundas que las de la ciencia pura porque se interesan más en el control de las cosas que se encuentran a su alcance, que por lo que las cosas son.

El científico aplicado procura en general esquematizar su sistema como caja negra, porque de este modo logra manejar teorías menos complicadas y de gran eficiencia. La verdad profunda y precisa, que es el ideal de la ciencia pura, no es económica. El ingeniero y el contador pueden trabajar con valores aproximados y no necesariamente exactos: una gran precisión carecería de interés y hasta de sentido en la mayoría de las cuestiones prácticas que deben resolver .

Pero no es la práctica la que convalida la teoría : solo la investigación pura y aplicada puede estimar el valor veritativo de las teorías y la eficiencia de las reglas tecnológicas. Los prácticos no contrastan teorías sino que las usan; es el científico el que debe determinar sus propiedades y su eficiencia. En situaciones reales no hay tiempo de reconocer las variables importantes ni pueden controlarse adecuadamente los resultados porque el criterio que impera es la eficiencia en la acción y no la verdad de los hechos. Solo en la teorización o la experimentación, y no en el fragor de la batalla o en la fábrica, pueden identificarse las variables relevantes, medirlas y poner a prueba las hipótesis.

Este es un aspecto importante que puede pasar inadvertido si no se enfatiza: cuándo nos referimos a la disciplina contable, ¿nos estamos refiriendo a la tarea que realizan los contadores y a las reglas prácticas que usan para resolver los problemas, en general urgentes, que se les presenta en la vida real de las empresas? o bien, ¿nos referimos a la estructura teórica y fundamentos filosóficos de la Contabilidad (expuestas en las obras clásicas de Paton, Mattessich, Devine, Chambers, Sterling y otros), a los métodos que emplean sus investigadores, a los paradigmas contables, a los nuevos conocimientos que surgen de las

investigaciones empíricas sobre las relaciones entre el individuo y la información contable ?

Se plantea aquí la necesidad de diferenciar claramente el ámbito académico del profesional. El primero es el responsable de teorizar y experimentar, proponer nuevas articulaciones a la teoría, pulir conceptos y términos, adaptar herramientas y métodos de otras disciplinas a la teoría contable, poner a prueba las hipótesis, etc. En el ámbito profesional, "en el fragor de la batalla", se usan los conceptos para solucionar problemas prácticos y se "descubren" los problemas a resolver. Son dos ámbitos que se interrelacionan fuertemente pero con 'deberes' distintos que versan sobre el mismo tema general. Es el camino necesario para aumentar y mejorar el conocimiento contable y el servicio que presta a la comunidad.

La teoría contable patrimonial y sus diversos modelos contables puede considerarse una teoría tecnológica, dadas sus características sistémicas y dado que cumple con las características de:

- *modelizar la realidad o sea realizar una interpretación conceptual de ella, planteando una relación de igualdad 'Activo = Pasivo + Patrimonio Neto', para representar la riqueza mensurable de un ente,*
- *emplear conceptos teóricos, como 'activo', 'ganancia', 'costo','gasto', etc.*
- *relacionar sus conceptos teóricos con referentes empíricos, o sea que ciertos bienes pueden considerarse 'activos', mientras que otros no corresponden a tal concepto.*
- *admitir la proyección de la realidad que modeliza, permitiendo un posterior contraste entre la proyección y la realidad, medidos sobre las mismas variables.*
- *permitir la contrastación empírica, aunque no en forma tan rigurosa como las teorías científicas.*

La investigación en Contabilidad Gerencial también apoya sus hipótesis instrumentales en teorías tomadas de otras ciencias, tales como: la Administración, la Economía, la Sociología, la Sicología, y la Lógica y la

Matemática (ver Capítulo 5, punto 5.6.), y/o en teorías derivadas de aquellas, como las del comportamiento organizacional, de la administración de la producción y de las operaciones, de la administración estratégica, etc.(Shields, 1997).

La regla tecnológica

La ciencia pura dirige su atención al estudio de esquemas objetivos o leyes mientras que la investigación orientada a la acción establece normas estables de comportamiento humano exitoso: estas son las reglas fundamentadas de la ciencia aplicada, centrales en la filosofía de la tecnología.
Una regla prescribe un curso de acción: indica cómo proceder para lograr un objetivo fijado. Una regla es fundada si y solo si se basa en un conjunto de fórmulas de leyes capaz de dar razón de su efectividad (Bunge,1972).

Para evaluar que la regla es efectiva es necesario:
- mostrar que es exitosa en un alto porcentaje de casos
- comprender por qué es efectiva

La única fundamentación válida de una regla es un sistema de fórmulas legaliformes, porque solo éstas pueden dar razón correcta de la efectividad de la acción.

Si la Contabilidad cuenta con reglas o normas de este tipo, la investigación contable debería intentar, en primer lugar, de fundamentar estas reglas y en segundo lugar transformar algunas fórmulas legaliformes en reglas tecnológicas efectivas.
La relación entre una fórmula nomológica como 'A entonces B' y una regla como 'hacer A para obtener B', es una relación pragmática. Es decir, que es necesario probar en la acción si se cumple la regla. Si la regla no se cumple en la práctica, no se puede inferir la falsedad de la fórmula legaliforme: la práctica por sí sola no lleva al conocimiento. Si la regla se cumple efectivamente en la práctica, no puede tampoco inferirse la verdad de la ley subyacente. El éxito práctico, de un tratamiento médico o de una información contable adecuada, no es un criterio de

verdad para las hipótesis subyacentes. Esta es la razón por la cual las tecnologías, a diferencia de las artes y oficios precientíficos, no parten de reglas para terminar con teorías, sino al revés. "Esa es la causa de que la tecnología sea ciencia aplicada, mientras que la ciencia no es tecnología purificada" (Bunge, 1972 : 699)

Las normas contables

Las normas contables son un caso especial de reglas de acción establecidas y controladas corporativamente. El establecimiento de normas contables en el mundo, tendencia que continúa actualmente hacia una armonización de normas contables internacionales, se origina en la necesidad de confiabilidad, verificabilidad y comparabilidad en la preparación de informes de carácter público. Históricamente, la caída del mercado de valores de Nueva York en 1929 y la consiguiente ruina de grandes empresas que hasta poco tiempo antes mostraban una situación patrimonial y económica relativamente sólida, avalada por la opinión de contadores públicos independientes, fue uno de los motivos más importantes que dieron origen al relevamiento y explicitación de los llamados "principios de Contabilidad generalmente aceptados" (Fortini et al., 1980). Los organismos profesionales y gubernamentales se esforzaron en fijar los criterios básicos de clasificación y de valuación que deberían observarse para que los informes contables públicos pudieran evaluarse adecuadamente. Las fuentes a las que se recurrió para fijar tales criterios fueron: las opiniones de los organismos profesionales (publicadas por los mismos), los pronunciamientos de los organismos gubernamentales que supervisaban los mercados y bolsas de valores, las prácticas contables vigentes expuestas en publicaciones profesionales, los libros de texto contables. Esta recopilación de conocimiento disperso se organizó de acuerdo a la categoría de cada pauta, en principios fundamentales, generales y particulares.

En la Argentina, el primer intento de organización de normas obligatorias se lleva a cabo en el año 1969, en que el Instituto Técnico de Contadores Públicos

comienza a elaborar normas que son emitidas por la Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas, situación que termina en 1978. Posteriormente es el FACPCE quien evalúa la conveniencia de aprobar o no nuevas normas contables, en base a los trabajos que se realizan en su Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT). Una vez aprobadas estas normas se conocen como Resoluciones Técnicas.

Estas resoluciones contienen conceptos generales y pautas o reglas de acción explícitas aplicables en forma uniforme a todos los entes, lo cual implica la posibilidad de comparación de los patrimonios y de los resultados entre organizaciones de distinta envergadura, dedicadas a distintas actividades, sujetas a distintos riesgos y dirigidas con estrategias diferentes.

En la Argentina el FACPCE no es el único organismo que emite normas contables; también lo hacen la Secretaría de Hacienda (Res.25/95 sobre principios de contabilidad generalmente aceptados y normas generales de contabilidad para el Sector Público Nacional, por ejemplo), el Banco Central de la República Argentina, la Comisión Nacional de Valores y la Superintendencia de Seguros de la Nación.

El hecho de que los organismos profesionales y gubernamentales regulen la forma de presentar los informes contables es necesario y es un hecho de la realidad. Sin embargo, esta situación no significa que la disciplina académica contable, cuyo objetivo es buscar la verdad o bien la manera más efectiva de hacer algo, no emplee el método científico para establecer la eficiencia de las normas contables o reglas tecnológicas empleadas. El ámbito contable regulado y el ámbito contable académico son dos realidades diferentes, con finalidades también diferentes: en el punto 3.5. de contrastación de teorías analizaremos si es necesario que empleen métodos de investigación distintos y lo que significa desde la validación de las proposiciones.

La previsión tecnológica

En las tecnologías el conocimiento es un medio que se aplicará para alcanzar ciertos fines prácticos. Un sistema de información contable provee conocimiento

especializado y controlado acerca de la realidad, guiado –en cuanto al tipo de información- por el objetivo buscado por el usuario. Esta información puede ser histórica o proyectada. La información proyectada o predicción es del tipo "Si se da el conjunto de condiciones A en el momento t, entonces se darán los resultados x en el momento t' con probabilidad p". *Un ejemplo es el estado de resultados proyectado, antes de considerar alguna acción tendiente a modificar el conjunto de condiciones A, como puede ser la realización de una campaña publicitaria o un cambio en los canales de distribución.*
Pero también puede tener la forma: "Si se da el conjunto de condiciones A y hay que conseguir los resultados x en el momento t' con probabilidad p, entonces hay que hacer z en el momento t". *Un ejemplo es la proyección de la rentabilidad de una unidad de negocios, cuando se ha fijado una tasa de rentabilidad objetivo.*

La primera es una **predicción científica** en el sentido de decir lo que ocurrirá o puede ocurrir dadas determinadas circunstancias en las que el observador no interviene, sino que simplemente observa.
La segunda es una **previsión tecnológica**, en la que el observador interviene decidiendo modificar las circunstancias para producir determinados hechos.

En mi opinión, la teoría contable puede predecir el estado final que se producirá si se realizan determinadas acciones y se producen determinados fenómenos a partir de una situación inicial y de ciertas circunstancias que se espera permanecerán estables, o bien mantendrán la misma tendencia, durante el período considerado. La Administración y la Contabilidad (Gerencial) son las disciplinas sociales que propondrán las acciones destinadas a producir un cambio en los hechos futuros (un cambio de estrategias, cambios operativos, cambios en las mediciones). La Contabilidad describirá y evaluará el estado inicial (presente), considerará los acontecimientos y circunstancias futuros, y, aplicando un esquema de interpretación teórico, determinará el estado final resultante.
En base a esta capacidad de poder explicar algunas relaciones de causa-efecto, la Contabilidad Gerencial ha desarrollado el modelo del 'balanced scorecard', por ejemplo, para controlar precisamente la evolución de tales relaciones.

3.5. La contrastación de las ideas científicas

El problema científico se inicia en los hechos: ellos generan las preguntas que luego llevan a las ideas, que a su vez tienen que contrastarse con los hechos. La contrastación empírica es la concordancia de las ideas con los hechos, que se estima a través de la experiencia, por medio de la observación, la medición y el experimento.

Las operaciones empíricas que se practican en la ciencia pueden clasificarse en las siguientes clases (Bunge, 1972) :

- De orientación cognoscitiva (incrementadoras del conocimiento): la recolección de datos, la producción de hipótesis y la contrastación de hipótesis.
- De orientación práctica (incrementadoras del poder eficaz) : contrastación de reglas y contrastación de sistemas.

Los resultados de las operaciones empíricas que tienden a incrementar el conocimiento son insignificantes por sí mismos: tienen que interpretarse y estimarse, para obtener alguna conclusión. Los datos solos no producen una hipótesis, siempre se los recoge con una hipótesis previa. No puede haber generalización sin una teoría:

> "Theory is like the bucket, rather than like the water in the bucket. A person has to have a bucket before he can collect the water, and he has to have a theory –a framework for measurement, before he can collect "the facts". No matter how much water he collects, it will never accumulate to a bucket; no matter how many facts he collects, they will never accumulate to a theory." (cita de Christenson, en Kaplan, 1991 : 86)

La observación

Es el procedimiento empírico básico y se realiza sin precisión cuantitativa (o sea sin medición) y sin cambiar deliberadamente el valor de las variables (o sea, sin

experimentación). El objeto de la observación es un hecho actual y el resultado de la observación es un dato, una proposición singular o existencial.

Se tomarán algunas definiciones de Bunge (1972) para precisar algunos conceptos:

- Hecho: todo aquello de lo que se sepa o se suponga, con fundamento, que pertenece a la realidad. *Por ejemplo, una realidad física como la existencia de dinero en la caja, o una realidad social como el derecho de un acreedor a cobrar el importe de su préstamo.*

Hay distintas clases de hechos:

- **acontecimiento o suceso**: es cualquier cosa que tiene lugar en el espacio-tiempo, que por alguna razón se considera como una unidad, y que cubre un lapso breve. Epistemológicamente pueden considerarse como los elementos a base de los cuales damos razón de procesos. *Por ejemplo, la emisión de una factura, el envío de mercadería, una decisión, etc.*
- **proceso**: es una secuencia temporalmente ordenada de acontecimientos, tal que cada miembro de la secuencia toma parte en la determinación del miembro siguiente. *Por ejemplo, el proceso de venta en cuenta corriente (del cual forman parte los acontecimientos 'el envío de mercadería' y 'la emisión de una factura'), el proceso de presupuestación, el proceso de toma de decisiones, etc.*
- **fenómeno**: es un acontecimiento o un proceso tal como aparece ante algún sujeto humano; es un hecho perceptible, una ocurrencia sensible o una cadena de ellas. Se producen en el encuentro del mundo externo y un sujeto conocedor. *Por ejemplo, la interpretación de los informes contables, el efecto del presupuesto sobre las decisiones que toma un agente, el efecto de la publicación de los estados contables sobre las decisiones de los inversores, etc.*
- **sistemas concretos**: entidades o cosas físicas, en contraposición a los sistemas conceptuales como las teorías. *Por ejemplo, el hardware del sistema informático, o el sistema de objetos y agentes que componen una organización.*

Es decir, que los hechos (la realidad) son sistemas concretos (por ejemplo, objetos y personas), los acontecimientos son cambios en los sistemas concretos, los procesos son acontecimientos encadenados o secuenciados, y los fenómenos son acontecimientos o procesos perceptibles para un sujeto conocedor.

Las propiedades de los sistemas concretos y las relaciones entre sistemas concretos son parte de ellos, porque sin propiedades y sin relaciones los sistemas concretos no serían cognoscibles.

> "Los hechos o fenómenos observables no son más que documentos que sugieren o confirman la existencia tras ellos de hechos más interesantes" (Bunge, 1972 : 723).

Muchos fenómenos se originan en acontecimientos imperceptibles: sobre éstos acontecimientos inobservables se formulan hipótesis que relacionan lo observado con lo inobservado. La contrastación permitirá considerar lo observado como evidencia de lo inobservable. Es por esto que solo la teoría puede acercarnos más allá de lo que percibimos, solo que no deben ser infundadas o incontrastables.

La Contabilidad tiene una teoría patrimonial que relaciona lo observado con lo inobservable, proponiendo una explicación acerca de los resultados de diversos procesos simultáneos que se desarrollan en las organizaciones: lo observable son los hechos (dinero y bienes que ingresan y egresan, agentes que toman decisiones de inversión o desinversión, planes detallados, contratos, etc) y lo inobservable son las causas y los efectos que generaron los hechos al interrelacionarse de ciertas formas (como, por ejemplo, los resultados generados por exposición de los activos y pasivos monetarios a la inflación, la rentabilidad del activo, el leverage financiero, el leverage operativo, etc)

Para tener alguna importancia la teoría debe ser compatible con el cuerpo de la ciencia: ésta tiene un carácter sistémico. De lo contrario, al admitir que un dato

constituye una evidencia a favor de una teoría y se atribuye credibilidad a ésta porque explica o predice el dato observado en base a la misma teoría, la confirmación empírica sería circular.

Las teorías contables, tanto patrimoniales, gerenciales o positivas, son compatibles con el cuerpo general de la ciencia, ya que se sustentan en teorías de otras ciencias : Economía, Sociología, Administración, Matemática, Estadística, etc. Por ejemplo, la aplicación de la teoría de la producción (Economía) es la base de la teoría de costos contable, siendo muy similares sus descripciones de los costos de la producción salvo en la variable temporal. En Economía se sostiene la hipótesis que, en el muy largo plazo, todos los costos son variables. En Contabilidad, interesa fundamentalmente el comportamiento de los costos en el corto plazo u horizonte de planeamiento, y además, en el rango de producción física probable.

La medición

> "Para ser precisa, la observación tiene que ser cuantitativa, porque los sistemas concretos tienen propiedades cuantitativas, aunque sea sólo porque existen en determinadas cantidades y en el espacio-tiempo. La observación cuantitativa es la medición." (Bunge, 1972 : 760).

La cuantificación numérica es cualquier procedimiento por el cual ciertos conceptos se asocian con variables numéricas : es un procedimiento conceptual. En cambio la medición es una operación empírica por la cual se atribuye un valor individual a una determinada propiedad de un determinado objeto, con la ayuda de la observación. Lo medido, el *mensurandum,* es un valor particular de la variable numérica de un concepto cuantitativo (magnitud), que representa una propiedad de un sistema concreto.

En Contabilidad, los conceptos cuantitativos más usuales son ciertas magnitudes físicas –como peso, unidades, volumen,etc- y la magnitud monetaria –mediante la cual se asignan precios (de costo, de reposición, de venta). En Contabilidad

se realizan operaciones básicas de medición denominadas 'cómputos', es decir, operaciones de conteo de hechos observables, como cuando se realiza un inventario físico; también se 'mide' el error que puede contener el instrumento de medición del valor de los bienes y deudas, o sea la moneda, por la variacion de su poder adquisitivo. Los sistemas contables actuales, dadas las características técnicas de los medios informáticos, permiten el diseño de indicadores de gestión –operativa y estratégica- en base a magnitudes físicas y de precio. Por ejemplo, porcentaje de devoluciones de clientes en relación a cantidad de operaciones de venta realizadas, clasificado por causas; cantidad de veces en que debe interrumpirse un proceso por fallas en el control (en el proceso productivo, por ejemplo, o en la distribución),etc. De modo que las mediciones no se refieren solamente a magnitudes monetarias, y cada vez es mayor la necesidad de la medición no-monetaria, como por ejemplo en el diseño de 'tableros de comando'.

La experimentación

> "El experimento científico es la más rica de todas las formas de la experiencia humana: añade a la observación el control de ciertos factores en base a supuestos teoréticos y, cuando es preciso, supone medición. El experimento científico, cuando se realiza con ayuda de la medición y se orienta a contrastar ideas, resulta propiamente el método experimental. Y el método experimental se considera a su vez frecuentemente como característico de la ciencia moderna." (Bunge, 1972 : 819)

Consiste en una experiencia científica en la cual se provoca deliberadamente algún cambio y se observa e interpreta su resultado con alguna finalidad cognoscitiva. A veces no es posible realizar este tipo de experimentos a causa de limitaciones de diversos tipos (técnicas, presupuestarias, morales, etc.), como por ejemplo, probar un nuevo diseño de planta fabril. En ese caso los arquitectos e ingenieros industriales pueden preparar maquetas o modelos computarizados, o modelos conceptuales que imitan algunos rasgos del sistema real . El modelo se somete a cambios imaginarios - procedimiento denominado 'simulación'- para

observar los efectos que esos cambios producen sobre los resultados. Este par 'modelado-simulación' se llama experimento mental y es cada vez más frecuente en tecnología y en ciencia aplicada (Bunge, 1972) . Sin embargo, ninguna simulación puede sustituir la realidad, en consecuencia el experimento mental no se puede usar para contrastar teorías, pero sí para aplicarlas. Es un recurso extraordinario para la ciencia aplicada o la tecnología, pero no tienen ningún futuro en la ciencia pura.

En Contabilidad, la posibilidad de simular la dinámica de una organización para prever los resultados de distintas estrategias es una herramienta poderosa utilizada en la presupuestación, en la evaluación de proyectos y en la valuación de empresas. En esta simulación intervienen varias teorías e hipótesis instrumentales que permiten realizar la proyección de la compleja red de acontecimientos y procesos que componen el sistema concreto 'organización' y que son expresables en una misma unidad de medida -la moneda.
También se realizan algunos experimentos controlados, como en la investigación de información contable significativa para el análisis de inversiones en empresas. Por ejemplo, las investigaciones realizadas para determinar si los inversores individuales usan información contable y/o información del mercado para evaluar el riesgo y tomar decisiones de inversión. En estos estudios, se solicitó a conjuntos de personas –en ciertos casos expertas y en otros inexpertas- que seleccionaran las inversiones más atractivas teniendo a su disposición información contable y/o información de mercado (Lipe,1998), pudiendo determinarse la mayor utilidad de cierta información respecto de otra.

Un buen procedimiento de contrastación debe cumplir satisfactoriamente las siguientes condiciones:

1. Fundamentación: requiere consistencia con lo conocido, y en lo posible la teoría científica corriente tiene que explicar sus éxitos y limitaciones.
2. Objetividad: cualquier operador que lleva a cabo el experimento nuevamente llegaría a resultados que no varían significativamente del experimento original
3. Estabilidad: el procedimiento debe poder contrastar siempre la misma cosa

4. Concordancia con otros procedimientos: los procedimientos de contrastación, igual que las leyes y las normas científicas, tienen que apoyarse en, o ser refutados por, otros miembros del cuerpo de conocimientos científicos.

En este sentido, la simulación en Contabilidad , si bien es un experimento 'mental', puede contrastarse con la realidad una vez implementada una determinada estrategia, observándose los resultados producidos y comparándolos con los resultados proyectados.
En el campo de la Contabilidad Gerencial, Shields (1997) realizó un estudio sobre 152 artículos publicados por investigadores norteamericanos en seis revistas académicas líderes durante el período 1990-1997. Entre otros aspectos analizados, encontró que los métodos de investigación más frecuentemente empleados fueron: analíticos , encuestas, uso de base de datos ('archival'), experimentación de laboratorio y estudio de casos (ver Capítulo 5)

3.6. Síntesis

En este trabajo se adopta la *Weltanschauung* (forma de ver el mundo) de Mario Bunge, cuyo esquema conceptual se basa en varias tendencias filosóficas. Del realismo toma la tesis de que existe un mundo externo y de que la investigación científica aspira a refigurarlo –una tarea que se asume infinita- , ignorando alguno de sus rasgos y añadiéndole otros ficticios. Del racionalismo toma la tesis de que esas imágenes son simbólicas y por lo tanto son creaciones originales, no fotografías; que la lógica y la matemática son a priori y que los signos carecen de significación cuando no representan ideas. Del empirismo recoge la tesis de que la experiencia es la forma de contrastación de las teorías, aunque ello no asegure la certeza.

A lo largo del capítulo hemos comparado los criterios científicos de construcción y validación de teorías, en base al tratado de Mario Bunge (1972) sobre la investigación científica, con algunas teorías contables. En principio, éstas parecen alcanzar, en grado significativo, los criterios formales (en la semiformalización alcanzada), semánticos (aunque la ambigüedad terminológica

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

es aún un problema significativo), epistemológicos (en especial en el alcance y la consistencia externa o compatibilidad con las teorías de otras ciencias) y metodológicos (en cuanto a la contrastabilidad, teniendo en cuenta las especiales características de la contrastación empírica en las tecnologías sociales).

Se ha visto que las teorías factuales se construyen principalmente para explicar, prever o actuar; es decir que pueden aplicarse a objetivos de conocimiento o a objetivos prácticos. Las aplicaciones cognoscitivas de las teorías preceden a su aplicación práctica: antes de poder hacer algo racionalmente con un objetivo práctico tenemos que entender qué es (descripción), por qué es así (explicación) y cómo puede comportarse (predicción). Según esto la acción racional –la acción contemplada por las tecnologías- es acción basada en conocimiento científico, es decir a la luz de teorías.

En los próximos capítulos, emplearemos estos mismos conceptos en el análisis de las teorías contables normativas (capítulo 4) y positivas (capítulo 5).

S E G U N D A P A R T E :

LAS TEORIAS CONTABLES

CAPITULO 4 : LA TEORIA CONTABLE NORMATIVA

Durante los últimos treinta años aproximadamente, se han ido conformando tendencias distintas en la investigación contable, basadas en ideas desarrolladas principalmente en Alemania y en los Estados Unidos . Existen distintos criterios para caracterizar estos enfoques, que algunos califican como 'paradigmas'. Entre ellos se cuentan el de Murray Wells (1990), el de la American Accounting Association (1977), el de Belkaoui (1981) , el de Butterworth y Falk (1986) y el de Mattessich (1995), entre otros autores que intentaron ordenar el cúmulo de investigaciones contables de las últimas tres décadas.
A los fines de este trabajo se clasificarán los programas de investigación contable en función de su objetivo cognitivo:

1) un objetivo cognitivo pragmático o de resolución de problemas, predominantemente de tecnología social, en el que se prioriza el estudio de los medios más adecuados para alcanzar un objetivo de información determinado . Las teorías correspondientes se denominan teorías normativas o prescriptivas, en el sentido de teorías que relacionan medios y fines empleando juicios de valor.

2) un objetivo cognitivo descriptivo, explicativo y predictivo, predominantemente de ciencia social aplicada , en el que se emplean métodos de investigación de las ciencias puras para obtener mayor conocimiento acerca de los efectos de la información contable, de los sistemas contables y de los agentes que producen o emplean este tipo de información. Las teorías de este programa se han denominado teorías positivas de la Contabilidad, en el sentido de teorías libres de juicios de valor.

En esta Segunda Parte, se analizará la teoría contable normativa, en base a la obra de Richard Mattessich –Capítulo 4-, que es la teoría que fundamenta la representación contable de la realidad realizada con fines pragmáticos de

información y control. La teoría contable normativa incluye los dominios de la Contabilidad Financiera principalmente, pero también el de la Contabilidad Gerencial o de Gestión, ambas con sus aplicaciones particulares a los distintos tipos de organizaciones –con y sin fines de lucro, gubernamentales, comunidades.

En el Capítulo 5 se analiza la teoría positiva de la Contabilidad, que incluye tanto la denominada escuela de Rochester, como las escuelas interpretativa y crítica – interpretativa inglesas. Si bien ambas se basan en paradigmas diferentes y en teorías económicas y sociológicas, su propósito es cognitivo-descriptivo más que pragmático, de 'saber como es' más que de 'saber hacer'. La metodología de investigación utilizada por ambas escuelas incluye el testeo empírico de sus hipótesis, empleando tanto métodos cuantitativos como cualitativos.

4.1. Antecedentes y naturaleza

En los años anteriores a 1960 las investigaciones contables eran filosófica y metodológicamente poco sofisticadas (Mouck, 1989), si bien se produjeron trabajos que conformaron las bases de la disciplina como son los de Paton, Littleton, Canning, Edwards and Bell, y muchos otros.

Desde la década del sesenta en adelante, se produce un aumento del interés de los investigadores contables por el método científico. Comienzan a describirse y discutirse las prácticas contables "generalmente aceptadas" -en un intento de descubrir los 'principios' subyacentes-, y comienzan a aplicarse criterios científicos para la construcción de teoría, como el de aumentar la precisión de la terminología contable, la explicitación de los principios (axiomas o supuestos básicos) y normas aplicadas en la preparación de los informes contables (reglas tecnológicas), la formulación de teorías de la medición contable, las diversas formalizaciones de la teoría contable, etc.

En este período, denominado Edad de Oro de la Contabilidad (Mouck, 1989), se escribieron obras trascendentes tales como las de Mattessich (1964), Ijiri (1967), Chambers (1975), Sterling (1979), Devine (1985), etc. Estos investigadores

plantean cuestiones filosófico-contables importantes para la disciplina , como es el concepto de 'realidad' que se trata de aprehender en Contabilidad .
Tanto Chambers (1975) como Sterling (1979) afirman que la Contabilidad tiene que definirse como un proceso que trata de cosas reales en el mundo real, para lo cual proponen los precios de salida como base empírica más adecuada porque son contrastables. Consideran que la investigación contable, como la de los economistas, es enteramente neutral entre las partes, o sea libre de juicios de valor.

Devine (1985,vol.5), en cambio, opina que los hechos se interpretan en función de los objetivos. Sostiene, con criterio pragmático, que la 'verdad' es algo que la comunidad cree que es útil por razones relacionadas con la resolución de problemas. Por ello, es dudoso que la ciencia pueda hallar 'principios universales' que sean considerados tales por todas las culturas hasta el fin de los días. Devine piensa que no es posible eliminar los juicios de valor del trabajo de los contadores, e incluso de los científicos. Y sostiene:

> "everything of consequence done by accountants has ethical content in the sense that their decisions help or harm various individuals" (1985,vol III, p 40).

Respecto a la 'realidad', Devine (1985, vol III) opina que los hechos son interpretaciones que corresponden a un enfoque dado. En ese sentido, coincide con Bunge (1972), cuando se refiere a que la observación e interpretación de datos requiere el uso de teorías. No se observa el mundo sin una idea, más o menos precisa, acerca del objetivo que se persigue mediante esa observación, y sin una idea acerca de cómo son o funcionan las cosas .

La corriente doctrinaria denominada 'normativa', representada entre otros por Richard Mattessich, abarca las teorías que sostienen, desde diversos puntos de vista, que la finalidad de la Contabilidad es pragmática, y que consiste en brindar un servicio de información acerca de los recursos que controla una organización para el logro de sus objetivos. El cumplimiento de esta finalidad implica para la

teoría contable no solo el estudio de una parte de la realidad física y social (aspecto descriptivo de la teoría contable normativa), sino también la necesidad de establecer hipótesis instrumentales o reglas tecnológicas que, desde el punto de vista epistemológico, son enunciados imperativos o prescriptivos del tipo: 'Para lograr A, dadas las condiciones C, haga B' (aspecto prescriptivo de la teoría contable normativa). Son las prescripciones de las ciencias aplicadas, donde la relación entre 'A' y 'B' es la que existe entre los fines y los medios. Es un tipo de determinación teleológica, de los medios por los fines u objetivos, como por ejemplo en la siguiente afirmación: 'Para evitar la distorsión producida por el arrastre de costos fijos de producción en el inventario, emplee el método de costeo variable en la medición del resultado del ejercicio', o bien 'el empleo de valores corrientes como criterio de valuación del patrimonio brinda información adecuada para conocer el valor de la inversión total realizada por los inversores a precios de mercado'.

Ello implica tener en cuenta la diversidad de finalidades para las cuales debe prepararse la información contable. Los objetivos de la información contable y los distintos tipos de usuarios han sido estudiados. Sin embargo, no se han analizado más detenidamente las relaciones medios-fines que responden a la pregunta '¿qué información se adecua mejor a cada finalidad?', a los efectos de establecer las respectivas hipótesis instrumentales. Es decir, profundizar en la prescripción tecnológica que sintetizamos en el enunciado

"Para lograr A, dadas las condiciones C, hágase B"

donde:

A, es el objetivo de la información

B, es el medio que debe emplearse,

C, son datos relevantes del contexto en el que se plantea A.

Por ejemplo:

A: conocer la variación cualitativa y cuantitativa de la inversión inicial

B: usar el modelo contable de valuación al costo, unidad de moneda homogénea y mantenimiento del capital financiero,

C: el control se realiza en un contexto macroeconómico inflacionario.

La prescripción de B, como medio para lograr A, se basa en parte en conocimientos producidos por otras ciencias y en parte en la verificación empírica de la adecuación y eficiencia de esta prescripción. Justamente el desarrollo de nuevos modelos de valuación contable basados en una unidad de moneda homogénea, ha surgido del reconocimiento de la ineficiencia de la información contable preparada sobre moneda distorsionada por las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.

Para resolver el problema de construcción de una teoría contable que admita distintas hipótesis instrumentales sobre la base de un único conjunto de postulados básicos, Richard Mattessich ha desarrollado su metodología 'condicional-normativa', que se analizará a continuación.

4.2. La metodología condicional-normativa de Richard Mattessich

Las teorías normativas incluyen fundamentalmente conjuntos de enunciados acerca de la manera de representar y cuantificar un determinado aspecto de la realidad y de las causa de sus variaciones. Esta representación de la realidad se realiza con fines determinados, por lo cual la teoría incluye también hipótesis instrumentales.

Es decir, es un conocimiento para lograr determinados fines: de información, de control, de proyección, de evaluación de alternativas, etc. Las teorías normativas incluyen juicios de valor, por ejemplo, la exigencia de veracidad, objetividad, oportunidad, etc en la preparación de la información contable. Es importante que estos criterios sean explicitados, como lo exponen las normas contables. Sin embargo, en ocasiones se sostiene un determinado modelo contable de valuación para la preparación de estados contables, por ejemplo el de valores corrientes, porque representan mejor o más eficientemente la 'realidad económica' o porque los usuarios de la información contable están "mejor servidos" con esta información que con otra más conservadora en sus criterios de valuación.

Las bien conocidas teorías pragmáticas-normativas , desarrolladas entre 1950 y 1970 aproximadamente, corresponden a la literatura angloamericana y fueron expuestas por destacados académicos de la talla de Chambers, Edwards and Bell, Ijiri, Sterling y otros. Si bien estas teorías fueron consideradas 'normativas' por Watts and Zimmerman –de la escuela positivista- algunas de ellas podrían considerarse teorías empíricas no-estadísticas, como la propuesta de Sterling en su "Toward a Science of Accounting" (1979). Sin embargo contienen juicios de valor pragmáticos, basados en las hipótesis de valuación más relevantes:

- valores corrientes de salida (Chambers y Sterling)
- valores corrientes de entrada (Edwards y Bell, Sprouse y Moonitz)
- costo de adquisición (Ijiri)

Las teorías normativas son subjetivas por el hecho de que favorecen un conjunto de normas, basado en cierta hipótesis de valuación, que compite con otros conjuntos de normas, basados en otras tantas hipótesis.

> "Esta pérdida de objetividad ha llevado a un rechazo de las teorías normativas por parte de la comunidad científica, cuyo prestigio parece asentarse en la construcción de teorías objetivas. Para resolver este dilema, una tecnología debe definir claramente el objetivo específico que debe alcanzarse y luego buscar (con métodos analíticos y también empíricos) los medios eficientes para lograr esos fines particulares." (Mattessich, 1995:220)

Mattessich ha descripto en su "Critique of Accounting" (1995) una metodología "condicional-normativa" en la cual conjuga los aspectos normativos y positivos que presenta la investigación contable en general.

Las características fundamentales de esta propuesta se expondrán en los siguientes puntos.

La Contabilidad como una ciencia aplicada

La Contabilidad no cuenta con leyes en el sentido científico estricto, no tiene un objetivo cognitivo puro sino un objetivo pragmático : es una ciencia aplicada (Mattessich nunca utiliza el término 'tecnología' cuando se refiere a la Contabilidad, sino que la considera una 'ciencia aplicada'). La esencia de una ciencia aplicada se encuentra en el uso del conocimiento científico, provisto por las ciencias puras, con un objetivo pragmático.

La metodología condicional-normativa para la Contabilidad académica o universitaria se basa en que esta disciplina es una ciencia aplicada, dada la orientación hacia la prestación de un servicio en el que deben lograrse objetivos a través del uso de medios especializados –conceptuales y físicos. Esta necesidad de lograr objetivos -de información o de control, por ejemplo- supone que los investigadores contables se dediquen a estudiar las relaciones entre los objetivos y los medios requeridos para alcanzarlos. En otras ciencias aplicadas como la Medicina, por ejemplo, hay una clara formulación de relaciones de medios a fines. Aún hoy, la Medicina reconoce múltiples tratamientos o medicamentos efectivos para la curación o mejora de la salud, sobre la base pragmática de su efectividad –aunque no se conozcan con certeza la relaciones causa-efecto en el sentido científico. No por ello se abandona la investigación que permita explicar estas relaciones y aumentar el conocimiento: en este caso investigaciones conjuntas de ciencia pura y tecnología.

Otra similitud con la Medicina como tecnología puede encontrarse en que sus profesionales también asesoran a sus pacientes informándoles sobre distintas alternativas de tratamiento (medios) para lograr la sanación (objetivo), con sus ventajas y desventajas, de modo que el paciente pueda tomar la mejor decisión en base a sus propias necesidades y valores morales (juicios de valor).

Las hipótesis instrumentales

La metodología propuesta por Mattessich exige para la teoría contable la definición de hipótesis instrumentales que relacionen los medios eficientes con los objetivos deseados y que expliciten los juicios de valor empleados.

Una hipótesis instrumental que relaciona los medios con los objetivos de información, tiene las siguientes características:

1) Un objetivo o finalidad y una forma lógica simple que es una proposición de tipo imperativo : "Para lograr la finalidad A, en las circunstancias C, elija el medio B"
2) La relación entre los medios y los objetivos se basa en criterios de eficiencia, como por ejemplo el de costo-beneficio y el de logro del objetivo.
3) El criterio de aceptación se basa en los puntos anteriores
4) Su grado de generalidad es limitado, en comparación con los enunciados legaliformes
5) Están orientados hacia la toma de decisiones o hacia la acción.

Un ejemplo de hipótesis instrumental simplificada relacionada con el uso del concepto de capital financiero, aplicando la metodología de Mattessich, sería el siguiente:

1. Objetivo del inversor	Retirar dividendos sin que ello afecte el capital invertido.
2. Enunciado empírico, basado en teoría económica.	Dado un contexto macroeconómico inflacionario, este objetivo puede lograrse reexpresando el monto del 'capital invertido' en términos de las variaciones del poder adquisitivo de la moneda.
3. Enunciado analítico	El mantenimiento del capital financiero implica mantener su poder adquisitivo
4. Enunciado prescriptivo	mplee un modelo contable con unidad de medida homogénea para calcular el monto del capital que se desea mantener.

La naturaleza de esta inferencia normativa que termina en un enunciado prescriptivo pertenece al campo de la 'lógica imperativa', en el caso de enunciados del tipo 'hágase tal cosa', o 'lógica deóntica', en el caso de enunciados del tipo 'debe hacerse tal cosa' , en el que no existe una uniformidad de interpretaciones (Mattessich, 1978). Mattessich define como 'razonamiento instrumental' a cualquier proceso de inferencia deductiva o no deductiva que trate con argumentos que contengan premisas que relacionan medios con fines y que conduzcan a conclusiones acerca de las acciones pertinentes. La diferencia con el razonamiento cognitivo radicaría en que éste no incluye premisas que relacionan medios a fines (hipótesis instrumentales).

Algunas de las diferencias relevantes entre las hipótesis instrumentales (HI) y las hipótesis cognitivas (HC) -cuyo objetivo es contestar la pregunta: qué es? O cómo es? O por qué es?- son las siguientes:

1) Estructura del enunciado de la hipótesis:

HI : "Para lograr A, en las circunstancias C, haga B"

HC: "Siempre que se observe B se producirá A", y otras formas alternativas.

2) Orientación al logro de objetivos pragmáticos:

HI: Si

HC: No

3) Restricciones impuestas por un criterio de eficiencia:

HI: Si

HC: No

4) Criterios de validez:

HI: flexibles , basados en el supuesto del mejor logro de objetivos

HC: rigurosos, basados en el supuesto de verdad

5) Grado de generalidad:

HI : limitado

HC: alto

6) Tipo de relaciones:

HI : orientadas primordialmente a las relaciones entre la razón y la acción

HC: orientadas fundamentalmente a las relaciones entre causa y efecto

Un ejemplo de hipótesis cognitiva descriptiva, del programa de teoría positiva de la Contabilidad, sería la siguiente:

"El contenido informativo del anuncio de ganancias afecta el precio de mercado de las acciones de la empresa que realiza el anuncio"

Esta es una hipótesis empírica que puede ser refutada por la experiencia. Asumiendo que la hipótesis de eficiencia de los mercados de valores es descriptiva, Ball y Brown investigaron la relación empírica entre las ganancias contables y los precios de mercado de las acciones, iniciando una línea de investigación que se tradujo en una extensa literatura referida al contenido informativo de las ganancias contables del ejercicio (Watts and Zimmmerman, 1986). El valor de verdad de la citada hipótesis dependerá de la fuerza de las evidencias encontradas. En este ejemplo en particular, los investigadores han empleado técnicas estadísticas para la contrastación empírica de su hipótesis .

Una hipótesis instrumental como la del ejemplo que se ha analizado más arriba, o sea:

" Para poder retirar dividendos sin afectar el capital financiero invertido, utilice el modelo contable que emplea la unidad de medida homogénea", establece un medio para alcanzar un fin deseado. ¿Es verdadera ? ¿Es aceptable? ¿Es útil? ¿Es la única posible o es la mejor disponible?

El criterio de aceptación de esta hipótesis instrumental difícilmente sea el de la "verdad" del enunciado fáctico, como en un razonamiento de las ciencias puras, pero tampoco puede basarse meramente en la utilidad o el éxito que haya tenido en la práctica. Quizás pueda argumentarse que es útil porque tiene un valor de verdad (también probabilístico), dadas las circunstancias, factores y teorías de otras disciplinas en que esta hipótesis se sostiene, que la hace aceptable y preferible a otras hipótesis alternativas.

La problemática que presenta el razonamiento instrumental muestra aspectos filosóficos poco explorados que constituyen una parte importante de la epistemología de la tecnología.

Una de las propuestas de Mattessich en relación al incremento del conocimiento contable es la construcción de un catálogo de objetivos y sus correspondientes relaciones medios-fines (empíricamente determinados). Este listado serviría a los usuarios de la Contabilidad, para obtener información adecuada a sus necesidades y juicios de valor particulares, ya sea en forma 'customizada' o bien 'a medida', y podría ser testeado para medir la eficiencia en el logro del objetivo de información.

Por ejemplo, en el caso en que el costo de adquisición fuera la norma contable de valuación de bienes de cambio:

- si el objetivo es conocer el resultado bruto que generaría la venta del inventario, la información proporcionada debería relacionar los precios de realización y los costos de adquisición.
- si el objetivo del decisor fuera conocer el resultado del que podría disponer una vez vendida la existencia de mercadería, sin afectar el capital disponible para reponer la misma cantidad de bienes, debería informarse la relación entre el precio de realización y el precio de

reposición. Esta prescripción se basa en la teoría de la determinación del resultado con mantenimiento del capital operativo.

- si el decisor necesita información que le permita conocer el valor presente de su inversión en la mercadería en existencia –para compararla con una inversión alternativa, por ejemplo- lo que necesita es información sobre el valor descontado a una tasa de mercado de los futuros flujos de fondos positivos que generará la venta de esa existencia de mercadería. Esta prescripción se basa en la teoría financiera del valor actual.

La subjetividad de los juicios de valor

La teoría contable aumenta su objetividad si revela claramente los objetivos que se persiguen y los juicios de valor empleados, y emplea métodos científicos (analíticos y sobre todo empíricos) para la determinación de los medios adecuados para el logro de los objetivos. La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas ha realizado investigaciones relevantes en relación con los objetivos de la información contable (Fortini,1980; Resolución Técnica N° 10). Pero si bien se ha reconocido la importancia de los objetivos de la información contable, no es frecuente que se discutan las relaciones medios-objetivos en la literatura contable. No están explicitadas, ni suficientemente investigadas, y más bien se encuentran ocultas en las numerosas normas, reglas, procedimientos y límites que regulan la preparación de la información contable de uso general. Los juicios de valor, como el de informar con veracidad , claridad, equidad (respecto de las partes interesadas en la información), certeza, etc., forman parte de las cualidades requeridas a la información contable –y es notable la enorme cantidad de estas 'cualidades de la información contable' que requiere la Resolución Técnica N° 10 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, con la finalidad de "producir información de la mayor calidad".

Por ejemplo, si el objetivo que se ha definido fuera una rendición de cuentas de los administradores hacia los propietarios de los recursos, el medio adecuado

para informar sobre el valor final del patrimonio y sobre el resultado del período considerado podría ser el costo histórico, la unidad de moneda homogénea y el capital financiero. Si cualquier emprendimiento de servicios, de producción o simplemente comercial debiera informar además sobre los beneficios y perjuicios que generó en la comunidad en la que desarrolla su actividad, y sobre la inversión realizada para evitar o disminuir los perjuicios citados, la rendición de cuentas requeriría otros medios adicionales –nuevas hipótesis instrumentales- para lograr el objetivo de información redefinido.

Los objetivos de la información contable están influídos por juicios de valor relacionados con dichos objetivos. Este es un aspecto ético-social, que nuevamente surge en la literatura contable que forma parte de la denominada Contabilidad Social. También fue estudiado por los seguidores de la escuela de Rochester, quienes investigaron los efectos del proceso político de determinación de normas para la preparación de estados contables sobre la práctica contable. Este proceso político, si se adopta el supuesto de maximización de utilidades de cada participante, es una competencia por la transferencia de riquezas. Watts y Zimmerman, en su citado artículo de 1979, "The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses", destacaron la **diversidad de objetivos y de juicios de valor** de los afectados por la emisión de nuevas normas contables y del 'lobby' ejercido sobre los reguladores.

La propuesta teórica de Mattessich

Mattessich realiza una propuesta de formalización de la teoría contable basada en 11 supuestos básicos , que pueden constituir 'axiomas' o 'primitivos' , y diez supuestos "vacíos" o definiciones condicionales de naturaleza axiomática, para las hipótesis orientadas a los objetivos específicos. Estos objetivos dependerán de los propósitos y necesidades del decisor o usuario. Los supuestos vacíos, que varían en función de los objetivos de la información, hacen que este sistema axiomático sea flexible, deje espacio para diferentes interpretaciones y, empleando las hipótesis instrumentales pertinentes, permite la transición de una base positiva a un sistema contable condicional-normativo.

Supuestos básicos (Mattessich, 1995:84, en mi traducción):

A-1. **Atributo o propiedad**: Existen al menos un atributo o propiedad (por ejemplo, valor, cantidad, calidad, etc.) que corresponden a un objeto económico; la magnitud de ese atributo es representable en un sistema numérico;

A-2. **Medición del tiempo**: Existe una secuencia de intervalos de tiempo relativamente pequeños (por ejemplo, fechas) que pueden ser ordenados, sumados (transformándose en períodos de tiempo más largos), medidos, diferenciados, etc, por medio de un sistema numérico.

A-3. **Objetos económicos**: Existen objetos económicos (bienes, derechos, deudas, aportes de capital, etc) cuyos atributos variables (por ejemplo, valores, cantidades, etc.) son representables en un sistema contable.

A-4. **Sujetos económicos**: Existen sujetos económicos que son propietarios, o acreedores, o que controlan objetos económicos, o que tienen preferencias y establecen objetivos para el sistema contable.

A-5. **Entidad económica**: Existen entidades económicas (con atributos tales como ingresos, activos, deudas , capital propio, y otros similares) representadas por un sistema contable específico. Tales entidades se componen de sujetos económicos y objetos económicos y están en condiciones de realizar contratos.

A-6. **Estructura:** Existe una estructura empírica (por ejemplo, una jerarquía de sujetos, objetos, atributos, etc.) que reflejan factores esenciales de la entidad pertinente.

A-7. **Principio de input-output**: Cada transferencia de un bien económico concreto (activo no monetario) de una "localización" (por ejemplo, un centro de responsabilidad) a otra, mantiene alguna propiedad esencial (sustancia, cantidad,

valor, etc.) por la cual el 'output' o salida de una localización corresponde en esencia al 'input' o entrada en la otra localización.

A-8. **Principio de simetría**: Sobre cualquier activo (recurso económico escaso), existe un derecho (ya sea de propiedad o de deuda), cuyo valor es igual pero no idéntico al "valor del activo" .

A-9. **Transacciones económicas**: Existen acontecimientos o sucesos empíricos (ya sea una transferencia de bienes entre unidades de negocios o divisiones dentro de una misma entidad, o entre diversas entidades, o la creación o cancelación de una deuda o un aporte de capital, incluyendo los correspondientes cambios en los atributos) que cambian la composición o estructura de una entidad. Este tipo de acontecimientos se puede representar dentro de una entidad mediante una "transacción contable" (por ejemplo, un débito a una cuenta y un crédito a otra).

A-10. **Aditividad lineal**: Para cada cuenta , en cualquier fecha (después de haber trascurrido un período de tiempo), y con determinados valores, se realiza una operación de adición (denominada "determinación del saldo") tal que en cualquier momento puede asignarse un valor a la cuenta.

A-11: **Aditividad de atributos del mismo tipo**: Existen atributos (de un objeto económico) que son aditivos; es decir, en un agregado o conjunto de objetos económicos similares, los valores numéricos del atributo pertinente pueden ser sumados (en forma lineal) al valor numérico del atributo del mismo tipo de los otros objetos.

Hasta aquí los supuestos básicos que representan los fundamentos sobre los cuales se basa la teoría contable, a los que Mattessich agrega las definiciones de los términos que se incorporan en cada supuesto (como "saldo" , "cuenta", "objeto económico", "sujeto económico", etc.)(Mattessich, 1964) .

Los siguientes diez supuestos adicionales, en cambio, pueden tener un contenido diferente dependiendo de las hipótesis instrumentales que se empleen, y éstas se elegirán en función de:

- el propósito para el cual se prepara la información
- el grado de precisión requerido o alcanzable
- la relación entre el costo de preparación de la información y el beneficio que brindará ese conocimiento

Como no es posible establecer las características generales de las hipótesis específicas correspondientes a los distintos fines informativos, Mattessich postula la existencia de conjuntos de hipótesis cuyas características pueden variar en función del objetivo de la información. Estos "supuestos abiertos o surrogables" tienen el mismo carácter fundamental de los supuestos básicos listados más arriba.

Supuestos Abiertos o Surrogables (Mattessich, 1995:85, en mi traducción)

A-12. **Propósitos múltiples**: Un determinado sistema contable puede tener propósitos específicos y objetivos de información definidos que se desean lograr. Èste propósito es el que determina el conjunto de hipótesis específicas para las que se proveen los siguientes axiomas. De allí que una hipótesis instrumental consista en parte en la especificación de este objetivo y en parte en las especificaciones requeridas por los axiomas subsiguientes (A-13 a A-21), que entonces llevarán a determinar los medios adecuados.

A-13. **Valuación**: Existe un conjunto de hipótesis que (en correspondencia con A-3) asigna un valor a los objetos de una transacción contable. *Es interesante aclarar que Mattessich distingue entre transacción económica y transacción contable, ya que la primera corresponde a la realidad y puede representarse con distintas transacciones contables. Los distintos modelos de valuación son un ejemplo de aplicación de este supuesto.*

A-14. **Cancelación de deudas** : Existe un conjunto de hipótesis (por ejemplo, convenciones legales) que regula la cancelación de deudas (por ejemplo, el pago al valor nominal a pesar de cambios en el nivel general de precios).

A-15. **Realización**: Existe un conjunto de hipótesis que determina si una transacción:

a. cambia el ingreso corriente (y por ende el patrimonio neto) de la entidad
b. cambia el valor del patrimonio neto sin cambiar el ingreso corriente
c. no cambia el patrimonio neto durante el período corriente

A-16. **Clasificación**: Existe un conjunto de hipótesis que determina el plan de cuentas que refleja la estructura y jerarquías del sistema contable. Una clasificación adecuada debería ser informativa, exhaustiva, consistente y económica (en el sentido de que no sea sobreabundante).

A-17. **Ingreso de datos** : Existe un conjunto de hipótesis que determina la forma del ingreso de datos y el nivel de agregación que requieren las transacciones contables.

A-18. **Duración**: Existe un conjunto de hipótesis que determina la duración del período contable (que depende de la continuidad o no de la entidad)

A-19. **Significatividad**: Existe un conjunto de hipótesis que determina la necesidad de que un determinado acontecimiento económico requiera una transacción contable.

A-20. **Distribución o asignación:** Existe un conjunto de hipótesis que determina la distribución del flujo de valores hacia subunidades de la entidad.

A-21. **Consolidación**: Existe un conjunto de hipótesis que determina las condiciones bajo las cuales dos o más sistemas contables pueden fusionarse o consolidarse (es decir , unirse formando un sistema contable integrado).

Estos 21 supuestos son los criterios que definen la existencia de un sistema contable, dependen de un principio central de dualidad y son indispensables en los sistemas contables conocidos. Representan los fundamentos de la disciplina contable, teniendo en cuenta que un sistema contable no solo es el sistema de información de una empresa sino de cualquier organización privada o pública, incluídas las denominadas cuentas nacionales que miden los distintos aspectos económico financieros del ente 'país'. Los objetivos de información de un sistema contable no se agotan con la preparación de los estados contables de uso general que apuntan a informar a un decisor externo, sino que abarcan los múltiples objetivos informativos de los decisores internos de las organizaciones.

Además de la presentación informal de estos 21 postulados, Mattessich ha formalizado su propuesta empleando la teoría de conjuntos, teoría cuya validez se presume (Mattessich, 1964, Apéndice A), con la finalidad de evitar ciertas imprecisiones de algunos conceptos contables. También prueba seis teoremas entre los que se encuentran el de la doble clasificación (por el cual si existe una transacción contable habrá al menos una cuenta debitada, otra acreditada y una fecha para la misma) , y de la igualdad del balance de saldos.
Los restantes teoremas prueban la posibilidad de combinar, sustituir y de consolidar transacciones contables (Mattessich, 1995), sobre la base que estas últimas no necesitan tener una correspondencia uno-a-uno con las transacciones económicas, sino que dependen de las estructuras de las organizaciones. Por ejemplo, las transacciones internas o interdepartamentales –como transferencias de bienes- podrían registrarse como transacciones contables o no registrarse hasta que haya una transacción externa -con otra organización- que genere variaciones en el patrimonio.

El testeo de una teoría contable general

La contrastación es , como se analizó en el Capítulo 3, un aspecto esencial de cualquier enfoque científico. Las ciencias puras prueban la verdad de sus

hipótesis y sus teorías mediante la verificación, corroboración o refutación de las mismas. Las tecnologías prueban por distintos medios la eficiencia, relevancia, confiabilidad u otras propiedades de una teoría normativa o de un sistema . Por ejemplo, un software o programa de computación, que es un producto de la tecnología, es testeado en diversas formas respecto de diversas propiedades (costo, uso de memoria, confiabilidad, adaptación al objetivo de uso, etc). Estos aspectos pueden compararse con un estándar o con otros programas competidores.

Los sistemas contables –como productos de la Contabilidad- son diseños producidos por una tecnología y por ello pueden probarse en forma similar. Estas pruebas o tests tienen un alcance muy amplio que abarca desde una estimación informal de ciertas propiedades hasta mediciones más complejas. En este aspecto, cuanto más complejo sea el sistema de información o mayor sea la exigencia de los decisores, más complejos serán los procedimientos de prueba.

En general, puede afirmarse que:

- una hipótesis **científica** es refutada por pruebas o ejemplos –aceptables para los expertos- en los que queda demostrada en forma confiable la falsedad de la hipótesis (no es aceptable porque no es verdadera).
- Una hipótesis **tecnológica** es rechazada demostrando que , en el largo plazo o en promedio, dadas determinadas circunstancias y ciertos objetivos bien definidos, las acciones basadas en esta hipótesis tienen resultados menos satisfactorios que aquellos basados en hipótesis alternativas, (no es aceptable porque no alcanza adecuadamente el objetivo)

El mayor inconveniente para el rechazo de una hipótesis instrumental reside en la determinación del beneficio o resultado o satisfacción que ella genera, y en la comparación con el de una hipótesis competidora, o *presuntamente* competidora.

Por ejemplo, en la construcción del punto de equilibrio de una organización podrían aplicarse distintas técnicas matemáticas y estadísticas más o menos sofisticadas para determinar las funciones de costos variables totales, costos fijos y semifijos, y costos totales. La aplicación de una de estas técnicas tiene un costo

de cálculo y un tiempo de preparación distinto, por lo que el decisor elegirá aquella que represente una adecuada relación costo/beneficio, en función de la decisión a tomar y el riesgo a asumir. La diferencia en la decisión que se tomaría de haber contado con un cálculo más sofisticado puede ser tan pequeña que no justifique el mayor costo insumido.
Mattessich enfatiza que

> "...the "empirical" task of the normative scientist (the accountant, operations analyst, econometrician, etc) primarily lies in formulating and ranking competing action hypotheses rather than in a search for ("unrefuted") scientific hypotheses" (1964:237)

Un sistema contable específico se prueba tratando de determinar sistemáticamente si es satisfactorio en las circunstancias dadas, es decir, para lograr un propósito bien definido. La prueba de una teoría general contable debe estar relacionada con las hipótesis instrumentales específicas que se emplean en un sistema contable determinado. Mattessich sostiene que la construcción de una teoría contable tiene forma recursiva, pero no circular. Comienza con una definición operativa del concepto de sistema contable (supuestos A-1 a A-21), sobre la base de la experiencia y las necesidades de información. Luego deberían probarse todos los sistemas que cumplan las condiciones de la definición operativa. Si algunos sistemas no satisfacen los objetivos en la medida deseada, deben analizarse las causas. Estas pueden encontrarse en los supuestos específicos o en los supuestos básicos, que serán modificados o reemplazados. De este modo, cambiarán la estructura general o los supuestos específicos de la teoría general y se habrá confirmado o refutado la teoría cada vez que un sistema contable específico se someta a prueba, evitando la circularidad.

Esta metodología es independiente de los límites de la teoría general: si se emplea un conjunto más amplio de supuestos básicos podrían incluirse modelos de partida doble o triple, o sistemas de información gerencial de mayor alcance.

Los futuros contadores deberán encarar la formulación de hipótesis instrumentales específicas (ciertos medios para ciertos fines de información), mediante investigaciones empíricas, ya que actualmente no hay respuestas satisfactorias a preguntas como las siguientes:
¿Los decisores están orientados a objetivos bien definidos?, ¿conocen el tipo de información que necesitan o desean para cada tipo de problema decisorio? ¿su interpretación de la información contable, es consistente con la interpretación del que prepara la información ?, y también ¿cuál es el efecto sobre el decisor de diferentes formas de imputación, asignación a objetos de costo, diferentes clasificaciones, grados de agregación o de detalle?, y sobre todo, ¿cuál es la adecuada para cada objetivo del decisor o usuario?

Durante estas investigaciones, las reglas basadas solamente en la experiencia y las costumbres podrían convertirse en hipótesis bien probadas y claramente orientadas a objetivos específicos. Esta conversión no se basa en el concepto de que la acción es la prueba de la teoría, sino en la comprensión que, en el largo plazo, la acción puede mejorarse mediante la búsqueda e implementación de hipótesis instrumentales confiables, construídas sobre la base de teorías de otras ciencias.

La investigación contable normativa ha realizado un avance al explicitar la estructura teórica de los 'modelos contables de valuación' basados en diferentes interpretaciones de los tres elementos básicos que los sustentan: la unidad de moneda, el criterio de valuación del patrimonio y el capital a mantener. Cada uno de los modelos posibles representan hipótesis instrumentales distintas que apuntan a resolver problemas con objetivos diferentes. Para retomar el ejemplo del programa de computación, el tipo de programa que requiere el usuario depende de sus objetivos o necesidades, y la tecnología de computación buscará ofrecer distintas alternativas relacionadas con esas necesidades y adecuadas a criterios costo/beneficio también diferentes.

4.3. La teoría normativa y los emisores de normas contables

Las normas contables profesionales argentinas para la preparación de informes externos definen una sola hipótesis instrumental para satisfacer los objetivos del usuario -objetivos que se presumen tales, ya que los tipos de usuarios de estados contables son múltiples- . Dicho objetivo general es, sintéticamente, mostrar la "realidad económica", y los medios que se emplearán para ello son : el modelo contable de valuación elegido por consenso, reglas de implementación del modelo elegido, y los criterios de eficiencia necesarios (confiabilidad, verificabilidad, claridad, relevancia, etc.) y ciertos juicios de valor (true and fair value).

La necesidad de establecer normas para la preparación de los estados contables de uso general es reconocida por varias razones que no se analizarán aquí. Nos interesa, sin embargo, diferenciar el caso particular de esta compleja hipótesis instrumental, cuya 'construcción' se lleva a cabo a través de un proceso político, de la teoría normativa propiamente dicha. El lenguaje empleado y las traducciones del inglés, probablemente hayan influído para confundir la 'teoría normativa' (que quizás debería traducirse por 'teoría prescriptiva') analizada en el punto 4.2. y que conforma el marco teórico de la Contabilidad, con el conjunto de 'normas contables vigentes' en un determinado país y en un determinado período, que constituyen una de las hipótesis instrumentales posibles. De hecho, actualmente cada país puede tener una hipótesis instrumental, o normas contables vigentes, diferentes. En este trabajo se considera como 'teoría normativa' la que establece los fundamentos de la disciplina, en cuanto a descripción y valorización de los recursos y evaluación del desempeño económico-social de las entidades **orientados a satisfacer ciertos objetivos.**

El ámbito de aplicación de la teoría normativa abarca todo tipo de informe o medición contable. En cambio, se consideran 'normas contables vigentes' a un tipo particular de hipótesis instrumental cuya definición surge de un proceso de acuerdo entre distintos grupos interesados. Ambos contextos se influyen entre sí, siendo el segundo el más visible por tratarse de las normas de uso obligatorio para la preparación de un tipo particular de informes. Estas normas contables se aplican en el ámbito de la Contabilidad Patrimonial.

La regulación contable, que aquí se define como 'el proceso por el cual se establecen las normas contables profesionales para la preparación de informes externos o públicos', requiere investigaciones o estudios adecuados a su objetivo. La pregunta es:

¿qué tipo de investigación es útil para los emisión de normas?

Los responsables de la emisión de normas contables, en adelante "emisores", en última instancia deben contestar preguntas normativas, en el sentido de 'como hacer para' , como por ejemplo:

- ¿es necesario informar sobre determinado ítem?
- en caso afirmativo, ¿debe reconocerse como parte del patrimonio, o incluirse en las notas?
- en el primer caso, ¿cómo debe valuarse? y ¿en qué momento debe reconocerse?

Si éste es el tipo de problemas a resolver, la investigación que se realice para apoyar este proceso será una "investigación ex–ante", ya que se refiere a un ítem que los emisores están considerando o considerarán en el futuro. En cambio, la que emplee como material de estudio las normas ya promulgadas y empleadas en la preparación de informes contables y analice su efecto en distintos contextos, se denominará "investigación ex – post" .

El objeto de la investigación ex–ante es analizar el ítem considerado de modo de proveer conclusiones útiles para la elaboración de la norma contable respectiva.
El análisis puede mostrar:

1) cómo afectaría, la norma contable propuesta, el resultado del ejercicio o la información sobre el mismo,
2) cómo reaccionarían las empresas ante la nueva norma,
3) cuál sería el efecto sobre las decisiones de los usuarios de la información contable.

Estas investigaciones ex –ante podrían clasificarse en dos categorías :

1) las que generan alternativas posibles. Por ejemplo, la enumeración de las formas de presentación posibles para diversos instrumentos financieros, lo cual requeriría clasificar dichos instrumentos de acuerdo a sus características económico-legales.
2) las que simulan casos en los que se empleen distintas alternativas de presentación , valuación y oportunidad.

La investigación académica, ¿se adapta a este tipo de trabajos?

La respuesta de Schipper (1994), referida a la realidad norteamericana, es negativa, porque su concepto de investigación académica refiere solamente a la investigación empírica, ex-post de los hechos y de las relaciones que entre ellos se observan en la realidad. Es una búsqueda de conocimiento cognitivo y para ello establecen hipótesis científicas y no tecnológicas. Es el enfoque de un investigador de la ciencia social (cómo son las cosas) y no de la ingeniería social (cómo deberían ser las cosas), pero es interesante conocer las razones:

1) La mayor parte de la investigación empírica está dedicada a explorar cuestiones relacionadas con la descripción de una situación real (cómo son las relaciones entre las cosas) o la explicación de una situación real (por qué las cosas son como son). Este tipo de investigación, por definición, requiere datos de la realidad.
2) La perspectiva descriptiva-explicativa de la investigación empírica no necesariamente está en condiciones de contestar la pregunta normativa de los emisores de normas. La respuesta a una pregunta de este tipo requiere un criterio normativo, es decir una adecuación a fines predeterminados. La investigación empírica puede indicar si el resultado contable y el precio de las acciones están estadísticamente asociados, pero , por el mismo diseño de la investigación, no puede indicarnos si un ítem debe o no debe incluirse en los estados contables o en sus notas complementarias, o la valuación que debe tener.

La investigación ex–ante de los problemas que deben resolver los emisores de normas parece requerir ciertas cualidades:

1) Oportuno : el estudio se necesita en el momento en que los emisores están considerando el tema.
2) Integral: el estudio debería ser un análisis integral de todos los aspectos del tema en cuestión.
3) Concluyente: debería terminar con una conclusión clara y que no de lugar a otras interpretaciones
4) Centrado en la respuesta a la pregunta : no debería extenderse en la metodología seguida para llegar a las conclusiones.

Estas características generalmente no se encuentran en las investigaciones contables académicas. En las investigaciones empíricas (incluyendo tanto la documental, realizada sobre bases de datos, como la experimental), los investigadores contables pueden realizar preguntas descriptivas, ya sea para testear hipótesis como para identificar regularidades empíricas. En las investigaciones analíticas, que también denominamos 'a priori', se pueden definir las condiciones en las cuales se puede producir un determinado resultado o consecuencia. En general, las investigaciones contables pueden proveer hechos condicionados, predicciones teóricas y evidencia descriptiva que pueden ser empleados por los emisores cuando consideran las soluciones a preguntas normativas.

Aspectos del proceso de emisión de normas contables

A los efectos de este análisis podemos dividir el proceso regulatorio en tres etapas:

1) La definición de conceptos básicos: tales como definiciones de activo, pasivo, ganancia, modelo contable, etc., como los que incluye la Resolución Técnica 10 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias

Económicas o el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, y que sirven como marco de referencia conceptual. Es un nivel de definiciones teóricas consistente con los supuestos básicos de la teoría contable patrimonial.

2) El análisis de los criterios que permiten la aplicación de los conceptos citados en el punto anterior a los hechos y transacciones concretos, es decir cómo establecer las reglas de correspondencia entre el nivel conceptual y el nivel concreto –como reconocer un activo, qué precios pueden considerarse 'valores corrientes' en el caso de un determinado tipo de activo, etc-. Este análisis incluye la consideración de:

- los costos de producir la información,
- cómo sería usada esta información,
- la adecuación o aceptabilidad de distintas alternativas para los usuarios externos,
- el grado de verificabilidad de la información producida en las distintas alternativas,
- el impacto de cada alternativa en la consistencia interna del modelo contable y del sistema contable.

La síntesis de estas consideraciones probablemente se traduzca en normas de reconocimiento y normas de verificación.

3) la etapa de negociación entre los puntos de vista de los distintos participantes del proceso de emisión de normas.

Aparentemente, la investigación contable puede tener un impacto constructivo en la segunda etapa, en la que los hechos y las predicciones teóricas deben trabajarse para identificar y describir las relaciones entre teoría e implementación.

Uno de los criterios fundamentales en la emisión de normas es que éstas sean consistentes con el marco de referencia conceptual, de allí la importancia de una formulación clara y coherente de los fundamentos de la teoría patrimonial .

Según Schipper(1994), sin embargo, desde una perspectiva de investigación en ciencias sociales, la cuestión de la mayor o menor consistencia de una alternativa en relación con el marco de referencia conceptual, no es una pregunta "investigable", porque no es una cuestión empírico-descriptiva ni analítica. Se trata de un ejercicio de capacidad profesional para alcanzar un juicio subjetivo. La investigación puede evaluar algunas consecuencias de ese juicio subjetivo, y aquí coincide con Mattessich en cuanto a la forma de probar las hipótesis instrumentales, pero dado que no existe una medida que sirva para la comparación cuantitativa, la investigación no puede proveer evidencia objetiva acerca de la mayor o menor consistencia de una norma en relación al marco de referencia conceptual.

En síntesis, la contribución de los investigadores académicos puede ser significativa en el estudio empírico de la adecuación de la información producida mediante las nuevas normas a los objetivos de los estados contables, o sea una investigación ex-post. Además, en virtud de no ser partícipes del proceso de emisión de normas, los investigadores académicos pueden trabajar desde una posición desinteresada en la evaluación de la medida en que se logra el objetivo de información.

4.4. Conclusiones

La Contabilidad se ocupa del diseño, operación y control de sistemas contables con fines diversos. El estudio de tales sistemas podría realizarse desde dos puntos de vista distintos pero complementarios:

1) El 'positivo', en el que los sistemas contables (sus componentes materiales y humanos, sus procesos, sus productos) se pueden describir y/o explicar con la metodología empírica y positiva -libre de juicios de valor-, con métodos cuantitativos que permitan formular y verificar la existencia de regularidades empíricas (relacionando el producto del sistema contable -la información contable- con los precios de las acciones en el mercado, por ejemplo, o con las decisiones de la gerencia en relación con la adopción de una nueva norma

contable, o el efecto de ciertos sistemas contables sobre la creatividad o productividad del personal, etc) o bien con métodos cualitativos a través del estudio de casos (por ejemplo, el estudio del efecto de los sistemas presupuestarios sobre la innovación y el aprendizaje en contextos de incertidumbre).

2) El 'normativo' o de preferencias o fines, que tendrá en cuenta las finalidades particulares del sistema , la adecuación de los medios a los fines deseados y por lo tanto la investigación tendrá un **contenido empírico** (porque se referirá a una realidad muy cercana) pero una **metodología normativa**, que empleará criterios de costo/beneficio u otros criterios de eficiencia, e **incluirá juicios de valor**, como el de verdad y equidad (true and fair value), y que se basará en teorías e hipótesis propias y de otras ciencias . Como ejemplo, podemos pensar en el estudio de las propiedades que **debería** tener un sistema contable determinado -como el sistema presupuestario, el sistema de la contabilidad para la preparación de informes externos, el sistema de costos, el sistema de control interno, etc.- para lograr los fines deseados. Como realimentación a este tipo de investigación, se emplean estudios empíricos acerca de los resultados obtenidos mediante el uso de determinadas reglas tecnológicas, lo cual nos vuelve al tipo de investigación del punto 1)

En este último tipo de investigación –el 'normativo'- se emplea el tipo peculiar de razonamiento que Mattessich denomina 'razonamiento instrumental'. Si una persona en su sano juicio acepta o recomienda, de buena fe, un sistema contable específico para el logro de una finalidad determinada, generalmente tiene 'razones' para ello. Estas 'razones' son el resultado de un proceso de 'razonamiento instrumental', que incluye tanto la lógica deductiva e inductiva como ciertos criterios de preferencia, y ,en consecuencia, incluye la explicación y reducción de juicios de valor, la búsqueda 'racional' de metas y la adaptación de modelos o sistemas encaminados al logro de objetivos, dentro de las restricciones del contexto (Mattessich, 1978 : 317).

El aspecto normativo en Contabilidad requiere ese 'razonamiento instrumental', mediante el cual no solo debe determinar como 'es' la realidad que le interesa, sino también controlar 'en qué se va a transformar' esa misma realidad, en la evolución hacia metas predeterminadas.

Es por esto que el objetivo de este tipo de investigaciones en Contabilidad sería el estudio de los procesos que llevan a la aceptación de sistemas conceptuales o fácticos con fines predeterminados, mediante metodologías empíricas y analíticas. En Contabilidad, y posiblemente en otras disciplinas sociales, la representación de la realidad solo tiene sentido si se incluyen estos juicios de valor o criterios de eficiencia. En síntesis, la investigación en Contabilidad posiblemente requiera una integración equilibrada de los dos enfoques: el normativo y el positivo.

CAPITULO 5 : LA TEORIA POSITIVA DE LA CONTABILIDAD

La década del sesenta se desarrolló en un contexto social, político y económico favorable para el desarrollo de las investigaciones contables en los EEUU. El Estado norteamericano e importantes fundaciones subsidiaron estos proyectos de investigación, con el convencimiento que la metodología 'científica' se podría aplicar a problemas de negocios en general y de gerenciamiento en particular (Whitley, 1988). También se contaba con el soporte tecnológico adecuado: en los sesenta se aceleró el desarrollo de la computación permitiendo su uso para trabajos estadísticos. La formulación de la teoría de los mercados eficientes en economía y del modelo de precios de acciones y bonos (Capital Assets Pricing Model o CAPM), influenciaron y promovieron la investigación empírica en Contabilidad, con una epistemología popperiana.

Esta nueva corriente de investigación define como objetivo de la teoría contable a la explicación y predicción de la práctica contable (Watts and Zimmerman, 1986), por lo que convierte en objeto económico a las mismas normas contables y a quienes las emplean, estudiando sus efectos sobre diversos ámbitos. Desde el punto de vista epistemológico, estas teorías presentan enunciados positivos, que toman la forma :'Si A, dadas las condiciones C, entonces B'. Es una explicación acerca de una relación o determinación causal, por lo cual cada vez que se produzca o se observe 'A' entonces también se producirá o se observará 'B', siempre que estén dadas las condiciones 'C'. De modo que 'A' sería la causa de 'B'. Este tipo de explicaciones son las que se encuentran en las ciencias naturales o ciencias 'puras', como producto de la búsqueda de conocimiento 'puro'.

5.1. La naturaleza de la teoría positiva

La teoría positiva de la Contabilidad, Positive Accounting Theory o PAT, es una teoría que pretende explicar 'el mundo como es'. En su obra "Positive Accounting Theory" (1986), Watts y Zimmermann definen el objetivo de la teoría contable

como el de explicar y predecir la práctica contable, incluída la práctica de la auditoría. Se diferencian de la Contabilidad normativa, la cual, según estos autores, sería la disciplina que prescribe el contenido y la valuación de los estados contables.

Una teoría positiva de la Contabilidad es una teoría que "explica por qué la Contabilidad es lo que es, por qué los contadores hacen lo que hacen, y qué efectos tienen estos fenómenos sobre la gente y la utilización de los recursos" (cita de Jensen en Christenson ,1983 : 131).

La denominación 'teoría positiva' es tomada de la Economía donde es usada para designar al concepto de teoría aceptado por la ciencia, es decir, aquella que puede explicar y predecir una parte de la realidad y que es empíricamente contrastable. Este concepto se introdujo en la literatura contable en la década de los sesenta cuando los investigadores contables "descubrieron" el método científico, irónicamente en la misma década en que los filósofos de la ciencia comenzaron a discrepar acerca de la naturaleza de la investigación 'científica' y la validez de los criterios de verdad (Mouck, 1989).

Una teoría, en el concepto de Watts and Zimmerman (1986 : 9), consiste básicamente en dos partes:

- un conjunto de supuestos, definiciones y la lógica , que se emplean para organizar, analizar y comprender los fenómenos que interesan, y
- el conjunto de hipótesis sustantivas, que son las predicciones generadas en el análisis.

No es posible encontrar una teoría que explique y prediga todos los fenómenos contables, porque las teorías, como se ha analizado en el encuadre teórico, son simplificaciones de una realidad compleja y cambiante. Por esta misma razón no existen teorías perfectas y sus predicciones tampoco lo son . Los errores en las predicciones son importantes aunque no causen el inmediato abandono de la teoría. Estas anomalías requieren estudios adicionales que mejoren la teoría existente o bien sugieran caminos hacia teorías nuevas y más potentes.

Watts y Zimmerman, en adelante citados en este capítulo como 'W & Z", se preguntan acerca del criterio para elegir entre teorías rivales, o bien para determinar el éxito o supervivencia de una teoría. La respuesta implica un criterio bien pragmático :

> "One important determinant is the value of the theory to users. As we have seen, users want to predict the effects of decisions. The value of a theory for this purpose depends on the cost of prediction errors to the user and the cost of using the model. ... The value of a theory's predictions explains why we do not abandon a theory even if it has a lot of prediction errors. If there is only one theory available, it will be used if the cost of its errors and implementation is less than the cost of naïve guesses." (1986 : 11)

Las variables que afectan la supervivencia de una teoría son la utilidad que tiene para los usuarios, la atracción intuitiva de las explicaciones que brinda, y su alcance o el rango de fenómenos que puede explicar. (W & Z, 1986:14)

Las teorías tienden a evolucionar a través del tiempo, ya que se analizan las anomalías y se modifican las teorías, y por esta razón es importante comprender la evolución de las investigaciones contables en este programa. A continuación analizaremos la evolución de la teoría contable positiva desde la óptica de sus principales exponentes, Ross L Watts y Jerold L Zimmerman.

5.2. La evolución de la teoría contable positiva

Con los trabajos de Ball y Brown "An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers", de Beaver "The Information Content of Annual Earnings Announcements", ambos publicados en 1968, y otros, se introdujeron en la investigación contable los métodos empíricos de la investigación en Finanzas.

Estos estudios se basaron en la noción de que las cifras contables brindaban información para la toma de decisiones de inversión en el mercado de valores, y usaron esta 'perspectiva informativa' para investigar la relación entre las cifras contables (generalmente ganancias, dividendos y flujos de fondos) y los precios de las acciones.

Si bien esta 'perspectiva informativa' sirvió para aprender acerca del uso de las cifras contables por parte del mercado de valores, no posibilitó la formulación de hipótesis para predecir y explicar la preferencia por ciertas normas o técnicas contables, salvo la elección de los métodos de valuación de inventarios (FIFO,LIFO). Por ejemplo, no pudo explicar las razones por las que industrias enteras cambiaron sus métodos de amortización, de 'acelerada' a 'línea recta', sin que hayan cambiado sus métodos de amortización a los fines impositivos.

Uno de los problemas que se le presentó a los investigadores contables fue que la teoría financiera empleada consideraba que la información es gratuita y que no había costos de transacción, con lo cual si un cambio de métodos contables no afecta los impuestos tampoco afecta el valor de la empresa. En ese caso, no hay bases para explicar y predecir la elección de métodos contables, y las normas contables vigentes serían irrelevantes (W & Z, 1990 : 132)

En la década del setenta los investigadores en Finanzas introdujeron la relación entre el aumento del costo del endeudamiento y un aumento de la proporción pasivo/patrimonio neto, para explicar (teniendo en cuenta los impuestos diferenciales) la variación de la estructura financiera óptima entre industrias. Los investigadores contables reconocieron las implicancias de estos estudios para la elección de métodos contables, porque las cifras contables son la base de la mayoría de los contratos que la empresa celebra con contrapartes externas o internas a la empresa. Por ejemplo, los contratos de compensación de gerentes –gratificaciones o bonos que dependen de los resultados logrados- se basan en los resultados contables y por ello la elección de un determinado método de contabilización afecta los intereses del gerente y de la empresa. Esta relación fue utilizada por los investigadores para tratar de explicar el uso de algunos métodos o normas contables.

En los contratos de obligaciones negociables –contratos realizados para evitar comportamientos disfuncionales- algunas cláusulas se basan también en cifras contables y éstas afectan entonces los intereses de las partes, como por ejemplo las restricciones al pago de dividendos si los índices de liquidez, endeudamiento o monto de ganancias netas no alcanzan ciertos valores. Este hecho podría también explicar el uso preferencial de algunas normas contables, cuando hay

posibilidad de elección de una u otra norma. En síntesis, la información contable es esencial porque torna los contratos más eficientes y confiables en relación al reparto de riesgos e incentivos entre las partes, y en consecuencia las normas y métodos contables empleados para preparar esta información –teniendo en cuenta que en los EEUU existe un margen para la elección de estos criterios- afectan los intereses de las partes contratantes.

Por otra parte, la preparación de esta información tiene un costo, o sea está sujeta a una relación costo/beneficio, lo cual también afecta la explicación acerca de la elección o preferencia en la aplicación de ciertas normas y/o métodos contables. Tanto el uso del concepto de costo de la información como el de costo del "lobbying" son tomados de la literatura económica sobre organización industrial (W & Z, 1990 :133) y aplicados por los investigadores contables como una función de las ganancias contables. De este modo se crean incentivos para el "manejo" o "administración" de los resultados contables. El costo de la información y el costo de la negociación en sí, son parte de los costos de 'contratar' en el proceso político. El volumen y la forma de las transferencias de riqueza que pueden lograrse a través del proceso político están relacionadas con estos costos contractuales, que puede verse como una relación costo/beneficio.

Los primeros trabajos en esta línea de investigación se concentraron en el uso de los contratos de obligaciones negociables, los contratos de compensación a directivos y gerentes y los costos del proceso político (negociación y renegociación de contratos de diversos tipos). La teoría en la que se fundamenta este trabajo empírico es más general y se basa en la teoría de la firma desarrollada por los economistas. La teoría de la firma, a su vez, se sostiene sobre la noción de que la competencia entre diferentes formas (estructuras) organizacionales lleva a la supervivencia de las formas más efectivas –relación costo/beneficio, incluídos los costos contractuales- para proveer bienes y servicios. En consecuencia, como las normas y métodos contables afectan los costos de la organización, las normas y métodos contables que sobreviven son el resultado de un equilibrio económico similar al descripto para las organizaciones en la teoría económica de la firma.

Este enfoque más general permitió relacionar los costos contractuales con otros contratos que también afectan la elección de normas y métodos contables, y concluir que el concepto de costos contractuales y la noción de normas y métodos contables, como parte de una tecnología organizacional eficiente, juegan un papel clave en la teoría contable positiva contemporánea. (W & Z, 1990, 134)

5.3. Estado actual de la teoría contable positiva

Los costos contractuales a los que se refieren W&Z (1990), son los que se generan en:

1. transacciones con terceros en el mercado (por ej. el costo de la emisión de acciones o de obligaciones negociables)
2. transacciones internas a la organización (por ej. el sistema de precios internos de transferencia es costoso y puede generar decisiones erróneas)
3. transacciones en el proceso político (por ej. asegurarse contratos con el gobierno o evitar regulaciones estatales requiere costos de "lobby")

La amplia variedad de costos contractuales analizados incluye los siguientes:

- costos de operación (por ejemplo, comisiones sobre operaciones)
- costos organizacionales o 'agency costs' (por ejemplo, costos de control, pérdidas por decisiones erróneas, costos de emisión de obligaciones)
- costos de información (por ejemplo, los costos de reunir la información)
- costos de renegociación (por ejemplo, en contratos que vencen por razones imprevistas)
- costos de la quiebra (costos legales de la quiebra y costos de decisiones erróneas relacionadas)

Las "partes contratantes" incluyen tanto a los terceros , como proveedores, acreedores, accionistas y clientes, como a empleados y directivos.

La existencia de estos costos de contratación es crucial en los modelos de organización de la empresa y en los de elección de normas contables, hasta el punto de que Meckling y Jensen (citados en W&Z 1990 : 135) sugieren que "la falta de un precio de mercado dentro de la firma es reemplazado por sistemas de asignación de decisiones entre los gerentes, y de medición, recompensas y castigos del desempeño gerencial". En este enfoque, la Contabilidad cumple una función importante como parte de una tecnología empresaria de contratación eficiente, con el objetivo de maximizar el valor de la empresa.
El desarrollo de una teoría positiva que explique las causas por las que los directivos o gerentes eligen determinadas normas contables en lugar de otras, requiere entender las magnitudes relativas de los costos de contratación.

W&Z manifiestan que la contribución más importante de esta corriente de investigación consiste en el descubrimiento de esquemas sistemáticos de elección de normas contables basados en el papel fundamental que juegan los costos contractuales en la teoría contable, como se ha descripto más arriba. Además, opinan que esta investigación ha provisto un marco intuitivo para entender la Contabilidad explicando por qué se usa, y ha producido un marco teórico para predecir la elección de normas contables. Esta elección de normas no se realiza en términos de una "mejor medición" de un concepto contable como el de ganancias, sino en términos de objetivos individuales y del efecto de los métodos contables en el logro de esos objetivos. La teoría contable positiva adopta como supuesto que el conjunto de normas contables elegidas maximiza la riqueza de las partes contratantes, y luego intenta comprender la forma en que ciertos métodos contables afectan la riqueza.

5.4. La teoría positiva como programa de investigación científica

La teoría positiva de la Contabilidad desarrollada por Watts y Zimmerman fue analizada por Mouck (1990) en base a la metodología de los 'programas de investigación científica' de Imre Lakatos.

Dado que una teoría empírica no puede ser 'confirmada', la metodología de los programas de investigación científica trata de 'reconstruir racionalmente' la historia de los desarrollos científicos y proveer pautas para la evaluación de los programas en marcha. En la evolución de la serie de teorías relacionadas que constituyen un 'programa de investigación' se producen ajustes, mediante hipótesis adicionales, para acomodar anomalías que se van presentando. Estos ajustes pueden representar un progreso científico o una degeneración. Una serie de teorías son teóricamente progresivas si pueden explicar y/o predecir hechos nuevos. Si ello no ocurre, el programa es degenerativo y 'pseudocientífico'.

Esta metodología se diferencia de la popperiana en que una evidencia empírica negativa se caracterizaría como una anomalía que debe ser explicada más adelante. En lugar de abandonar teorías porque han sido contrastadas y 'falsificadas', la metodología de Lakatos las acepta hasta que se disponga de una teoría superior. En ese caso, se dice que la vieja teoría ha sido superada por una teoría nueva, más progresiva.

El programa científico de la teoría contable positiva

Watts y Zimmerman (1986) desarrollan en su obra "Positive Accounting Theory" los supuestos básicos de la teoría positiva de la Contabilidad (en adelante PAT, por las siglas de Positive Accounting Theory), lo cual permite analizar esta teoría como un programa de investigación lakatosiano.

El corazón del programa o heurística negativa está constituído por los supuestos o teorías fundamentales que no pueden ser 'atacadas', y que en el caso de este programa están conformadas por las siguientes proposiciones relacionadas con la teoría económica neoclásica , de acuerdo a la interpretación de la escuela de Chicago a la cual adhieren los autores (Mouck, citando a Latsis, 1976 : 22) :

1) Los decisores tienen un conocimiento adecuado de su situación económica.
2) Los decisores prefieren la mejor alternativa disponible, dados su conocimiento de la situación y los medios a su disposición.
3) Dados 1) y 2), las situaciones generan su 'lógica interna' y los decisores actúan adecuándose a la lógica de su situación.

4) Las unidades económicas y las estructuras tienen un comportamiento estable y coordinado.

Sin embargo, la escuela de Chicago trata de demostrar que el mercado logra la asignación de recursos más eficiente posible, y 'eficiente' se refiere a la obtención del grado de satisfacción más alto posible de los deseos de los individuos dado un conjunto de recursos escasos. Si el sistema de mercado puede manipular las preferencias de los consumidores, el concepto de eficiencia no tiene un significado concreto. En consecuencia hay que agregar otra proposición a las propuestas por Latsis:

5) Los deseos y preferencias de los individuos son independientes del sistema de mercado.

El corazón del programa de PAT debe completarse con una diferenciación entre el interés público y el interés privado:

6) Todos los decisores están motivados por su interés privado y no por el interés público.

Además, Watts and Zimmerman asumen que:

> "Positive accounting researchers attempting to develop theories to explain accounting have adopted the "property rights" theory of the firm. In that theory the firm is a nexus of contracts between self-interested individuals. Each individual recognizes that his or her own welfare depends on the firm's survival but at the same time has incentives to take actions that reduce the firm's value and chance of survival" (1986 : 198)

Por lo tanto el corazón del programa de PAT debe incluir la siguiente proposición:

7) La empresa es considerada un nexo (explícito o implícito) de contratos entre partes interesadas en su propio beneficio.

Estas siete proposiciones constituyen el "hard core" o "corazón" del programa de PAT, ya que los investigadores de esta corriente de pensamiento aceptan

estos supuestos sin discusión : no se llevarán a cabo investigaciones que analicen su validez. Este "core" está protegido por una red de hipótesis auxiliares, el "cinturón protector", que deberán soportar el embate de las contrastaciones empíricas y que serán corregidos una y otra vez, o incluso pueden ser reemplazados, para defender el "hard core" o corazón del programa.

El 'cinturón protector' (hipótesis auxiliares) del programa PAT incluye, entre otras, las siguientes hipótesis más relevantes:

- Hipótesis de los mercados eficientes: consiste fundamentalmente en que nadie puede consistentemente ganar en el mercado de capitales un retorno mayor al promedio, porque supone que todos los participantes tienen la misma información. En su versión semi-fuerte, establece que nadie puede ganar más que el promedio, teniendo acceso a la información pública disponible (lo cual incluye los estados contables de publicación)
- El modelo de determinación del precio de títulos y valores, o CAPM (capital asset pricing model): establece que, tomando múltiples períodos, el valor de mercado de una empresa es una función de los flujos de fondos futuros esperados y la tasa de retorno esperada. Es una teoría necesaria ya que la teoría positiva de la Contabilidad trata de mostrar que la regulación de las normas contables interfiere con una eficiente asignación de recursos (realizada a través del mercado de capitales). Este modelo supone que la información está disponible para todos los inversores y no implica costos adicionales. Sin embargo, si no se agregan supuestos adicionales, un cambio en las normas contables no tiene consecuencias sobre el precio de las acciones ya que el modelo toma flujos de fondos y no resultados devengados.
- Teoría de las expectativas racionales: esta hipótesis permite a los investigadores de teoría contable positiva relajar el supuesto irreal de información gratuita. Los inversores necesitan información para formarse una opinión respecto del futuro flujo de fondos, pero solo lo harán hasta el punto en que el costo de información adicional sea igual al beneficio que produce, o sea al aumento de precisión en las expectativas futuras. Esta teoría forma parte de la hipótesis de mercados eficientes, pero W&Z extienden la teoría al mercado de gerentes, el mercado de auditores y aún a los actores en el proceso político.

- Teoría de la agencia y de la contratación: en base al concepto de la firma como 'nexo de contratos' (contratos entre gerentes y empleados, gerentes y propietarios, gerentes y tenedores de bonos, propietarios y auditores, etc), los investigadores en esta corriente de pensamiento sostienen que la información contable tiene un rol importante en el proceso de contratación, en especial en la distribución del flujo de fondos entre las distintas partes contratantes.
- Teoría del proceso político: sostiene que cuanto mayores sean las ganancias de una empresa hay mayores probabilidades de que sea analizada políticamente, y ello puede resultar en nuevos impuestos o nuevas normas contables que tengan un efecto negativo sobre el flujo de fondos de las operaciones.
- Varias hipótesis testeables: Sobre la base de estas teorías los investigadores de teoría positiva de la Contabilidad han deducido las siguientes hipótesis que han sido la base de numerosos estudios:

  1)Hipótesis del plan de compensaciones: Ceteris paribus, los directivos de empresas que cuentan con planes de compensaciones probablemente elegirán procedimientos contables que adelanten ganancias de períodos futuros al ejercicio presente (W&Z, 1986:208).

  2) Hipótesis de la relación Pasivo/Patrimonio Neto: Ceteris paribus, cuanto mayor sea el indicador Pasivo/Patrimonio Neto, mayor es la probabilidad que el directivo de la empresa seleccione procedimientos contables que adelanten ganancias de períodos futuros al período presente. (W&Z, 1986 :216)

  3) Hipótesis del tamaño : Ceteris Paribus, cuanto más grande sea la empresa, mayor es la probabilidad que el directivo de la misma elija procedimientos contables que difieran las ganancias del período presente a períodos futuros. (W&Z, 1986 : 235). Esta hipótesis se basa en que las grandes empresas son políticamente más sensibles y expuestas a transferencias de riquezas hacia otras entidades (impuestos, por ejemplo) que empresas pequeñas.

La validación empírica de estas hipótesis requiere numerosos supuestos adicionales que son parte del 'cinturón protector', en términos lakatosianos.

Evaluación del programa de Teoría Contable Positiva

De acuerdo a la metodología de los programas de investigación científica de Lakatos, un programa es considerado 'degenerativo' o 'seudocientífico' solo si los ajustes que los investigadores hacen a sus teorías no son progresivos, al menos teóricamente. Los ajustes a las teorías son 'teóricamente progresivos' si el conjunto de teorías ajustadas predice hechos nuevos o inesperados (Lakatos, 1970).

En el caso de la evolución de la teoría positiva de la Contabilidad, uno de los ajustes importantes fue el de desechar el supuesto de información gratuita y costos de contratación cero. En una etapa de las investigaciones basadas en la hipótesis de mercados eficientes, combinada con el modelo CAPM de formación del precio de las acciones y los supuestos de costos cero de transacción, contratación e impuestos, surgieron dos hipótesis rivales:

- la hipótesis 'sin efecto', que predice que ciertos cambios en los procedimientos contables empleados por las empresas para la preparación de sus estados contables no tiene efectos o no afectan los precios de las acciones de estas empresas, y
- la hipótesis 'mecanicista', que compite con la anterior estableciendo que los cambios en los precios de las acciones están asociados a cambios específicos en los procedimientos contables (por ejemplo, cambiar los sistemas de costeo de FIFO a LIFO).

Los estudios que intentaron discriminar entre estas dos hipótesis produjeron resultados no concluyentes: algunos apoyaban la primera mientras que otros sostenían la segunda hipótesis. Ambos tenían problemas metodológicos que ponían en duda la validez de estos resultados. (W&Z, 1986:108-109)

Sin embargo, los esfuerzos para discriminar entre ambas hipótesis condujeron a los investigadores al reconocimiento de una anomalía importante: industrias

enteras habían cambiado sus procedimientos contables aunque, según la teoría de los mercados eficientes y la teoría del precio de las acciones, no se producirían cambios en los precios . Como la validez de las teorías no estaba en discusión, este hecho representaba una anomalía. En consecuencia los investigadores realizaron un importante ajuste en la teoría: eliminaron el supuesto de cero costos de contratación e información, y supusieron que estos costos explicaban los cambios en los procedimientos contables.

Para ser 'progresivo', de acuerdo a la metodología de Imre Lakatos, el cambio o ajuste del programa de investigación debe aumentar el poder explicativo de las teorías. En el caso del programa de la teoría positiva de la Contabilidad el citado cambio en los supuestos generó nuevas hipótesis, por ejemplo la hipótesis de los planes de compensación, la del tamaño de la empresa, la del indicador de endeudamiento, que a su vez abrieron nuevas perspectivas acerca del fenómeno contable.

Mouck (1990:237) considera que este cambio o ajuste es progresivo ya que se predicen hechos nuevos que hasta el presente no se conocían, por lo que considera a la teoría positiva de la Contabilidad como un programa científico en base a la metodología de Lakatos, aunque reconoce que si se emplearan los criterios de Popper (falsificacionismo) para evaluarlo, este programa no podría considerarse 'científico'.

Christenson (1992) realiza una crítica importante a la metodología de la Teoría Contable Positiva, basada en que, entre otros aspectos,

- la definición del dominio no es adecuada porque pretende explicar y predecir el comportamiento de contadores y gerentes, en lugar de entidades contables, y que
- los métodos que emplea para la construcción de teorías explicativas no son correctos, tomando como parámetro la metodología popperiana que la propia escuela de Rochester proclama.

Sin embargo, Mouck coincide con Hines (1988) en que no es adecuado sostener la existencia de una única metodología ideal con la cual juzgar las teorías. Ruth Hines agrega:

> "If the dangers of scientism can be appreciated by researchers early in the methodological debate within accounting and finance literature, then research may perhaps be saved from the dogmatism and many diversions of resources that have resulted in other fields of inquiry and from an unwarranted reverence for science and "the scientific method..." (1988:660)

En "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective" , W&Z (1990:150) sostienen que las investigaciones realizadas explican las razones por las cuales contadores y gerentes eligen determinadas normas contables. Estas razones no se basan en una 'mejor medición' de algún concepto contable, como las ganancias por ejemplo, sino que se hacen en base a objetivos individuales y a los efectos del uso de esas normas contables para el logro de tales objetivos. Se contestaría la pregunta : "¿Por qué la aplicación de valores corrientes es 'mejor' que el uso de costos históricos?" y luego la otra pregunta :"Si es mejor, ¿por qué no es aplicado en los países más desarrollados del mundo?" No hay una explicación basada exclusivamente en teoría contable normativa. La teoría positiva acepta el supuesto que el conjunto de normas contables aceptadas maximiza la riqueza de las partes contratantes y luego intenta comprender la forma en que las normas contables afectan la riqueza, y su relación con los costos de contratación.

Sin embargo, W&Z reconocen que las investigaciones empíricas acerca de las elecciones de normas contables carecen de una base teórica coherente, que la evidencia empleada ha sido inadecuada en algunos aspectos, y que han tenido algunos problemas de análisis estadístico (1986, mayormente en el Capítulo 15)

En síntesis, W&Z han propuesto un programa de investigación contable nuevo, un dominio de conocimientos inexplorado cuyo potencial futuro es aún difícil de evaluar, con variados problemas ontológicos, epistemológicos y metodológicos a resolver, como puede esperarse de un programa que se encuentra en su fase inicial.

La principal crítica que se le hace, y casi todos los que han comentado este programa lo señalan, es el de denigrar el trabajo de investigadores contables que han adoptado otros enfoques acerca del dominio contable (teoría prescriptiva) o

bien otras metodologías (a priori, en la 'década de oro' de la Contabilidad, o cualitativa en orientaciones conductistas del estudio de sistemas contables). Comenta Whittington al respecto:

> "This is unfortunate because it is unnecessary and tends to divert attention from the central issue, that *all* approaches to accounting theory are, at the present time, in a fairly rudimentary stage of evolution and desperately need further constructive development." (1987:335)

5.5. La escuela interpretativa inglesa

Hace casi dos décadas que un nuevo objetivo de investigación contable se ha estado desarrollando bajo la denominación de Contabilidad Organizacional (Organizational Accounting) , una de cuyas ramas ha dado en llamarse 'behavioral accounting' o Contabilidad Conductista o Comportacional.

Para presentar un enfoque adecuado de los desarrollos en este área, emplearé la clasificación en subáreas que realiza Mattessich (1995:176, también en 1991: 10):

1. Contabilidad Conductista , también denominada investigación conductista o investigación experimental.
2. Contabilidad Organizacional (perspectiva interpretativa)
3. Radicalismo crítico (perspectiva crítica o Marxismo)

La primera se lleva a cabo en distintos países y emplea la metodología científica tradicional, en tanto que las dos siguientes se han originado en Inglaterra, en la escuela inglesa crítico-interpretativa y tiene fundamentos filosóficos diferentes.

La investigación conductista

Según Mattessich (1995), el surgimiento de esta línea de investigación es una de las principales características de la fase adolescente de la disciplina contable. Es notable que un psicólogo como Chris Argyris haya estudiado un sistema contable como el presupuestario desde su efecto sobre la conducta de los individuos, en su

trabajo "The impact of budgets on people", ya en 1952 (citado en Mattessich, 1995). Los trabajos posteriores han profundizado en los fundamentos sociológicos, sicológicos y aún económicos de la Contabilidad (Richardson y Gibbins, 1988) en relación a los comportamientos de:

- los productores de la información contable (gerentes senior en las organizaciones), y las necesidades y oportunidades de exposición de información contable que deben afrontar, los procesos políticos y sociales a los que se ven sometidos en el cumplimiento de este rol, y las consecuencias de este proceso para el gerente y para la organización,
- los analistas (intérpretes) de la información contable, y sus preferencias en relación a la información recibida, los efectos de distintos tipos de información sobre el proceso de evaluación, la estructura del procesamiento humano de la información, y variaciones individuales en el análisis de información,
- los usuarios de la información contable, y el rol que tiene la información contable en las organizaciones y en la sociedad, dada la estrecha relación entre los proveedores -reales y potenciales- del capital y los demandantes, los empleados -en especial los gremios-, el Estado –en el aspecto impositivo, de regulación de la actividad de ciertos servicios públicos, de administración de quiebras y de mercados de valores, y en el planeamiento económico en general.

Es un área de características interdisciplinarias, cuyo principal objetivo es mejorar los procesos de toma de decisiones en Contabilidad –tanto Patrimonial como Gerencial- y particularmente en Auditoría, por medio del estudio del comportamiento de los agentes económicos en los procesos de preparación, análisis y uso de la información contable. Durante tales procesos los individuos resultan afectados por cuestiones institucionales, grupos de presión, intereses personales, que influencian la toma de decisiones relacionadas con la información contable.

El plano observacional o de la realidad diaria de los sistemas de información contable involucran a un complejo conjunto de actores y de canales de información que están cambiando constantemente : cambian los individuos que

ocupan los roles, cambian las instituciones organizacionales, y cambia la tecnología. Sobre este plano cambiante, se construyen: 1) un plano superior compuesto de las teorías, 2) los modelos y 3) los hallazgos empíricos, que tratan de capturar una parte de esta realidad de preparación y uso de información contable.

Este plano teórico también sufre variaciones a medida que se "descubren" nuevos aspectos de la realidad o se incorporan teorías o modelos de otras disciplinas, que redireccionan o reinterpretan la investigación generada. Es una de las razones por las que el criterio de aceptación o de validez de una teoría se basa más en su utilidad o en el incremento de la eficiencia que puede aportar, que en una estricta correspondencia con la realidad.

La investigación en ciencia social se diferencia en este sentido de las ciencias naturales, porque en éstas el plano de la realidad tiene mayor estabilidad y permite la construcción de teorías más abarcativas.

A pesar de algunas contribuciones importantes, las aplicaciones de estos nuevos conocimientos han sido pobres. En relación con estas investigaciones y la utilidad de sus aplicaciones, Richardson y Gibbins opinan que :

> "Overall academic research has yet to attain the degree of utility which may be expected of a professional discipline. Much of the research being undertaken, however, must be considered "basic" or exploratory and as the field develops this evaluation may change." (1991 :115)

En general, los supuestos dominantes de estas investigaciones siguen los lineamientos de la investigación contable principal, o sea, el realismo científico, las explicaciones hipotético-deductivas, los métodos cuantitativos de recolección y análisis de datos, la presunción de racionalidad de medios a fines.

La escuela crítico-interpretativa inglesa

La investigación académica inglesa se desarrolló a partir de la terminación de la Segunda Guerra Mundial (Mattessich, 1995), y la escuela crítico-interpretativa tuvo un rol particular en esta evolución, enfatizando los aspectos éticos y

normativos desde la década del setenta, bajo el liderazgo de Anthony Hopwood y la revista que él fundó: Accounting, Organizations and Society.

Esta revista publica trabajos de investigación enfocados a:

"- el rol social de la contabilidad, contabilidad social, auditoría social y contabilidad para recursos escasos,

- la provisión de información contable para empleados y gremios organizados, y el desarrollo de sistemas de información participativos,

- los procesos que influencian las innovaciones contables y los aspectos sociales y políticos de la determinación de normas contables,

- estudios del comportamiento de los usuarios de información contable,

- enfoques de la organización como procesadora de información, y la relación entre la contabilidad y otros sistemas de información y estructuras organizacionales y procesos,

- los aspectos organizativos y de comportamiento relacionados con la evaluación del presupuesto, el planeamiento y la inversión." (según la declaración de Propósitos y Alcances de los editores de la revista Accounting, Organizations and Society, publicados en cada edición)

Según Mattessich (1995), no parecería que estas investigaciones tuvieran un objetivo de construcción de teoría, sino más bien constituyen una crítica de la Contabilidad tradicional y de su forma de teorizar.

Chua (1986) ha caracterizado dos corrientes o perspectivas dentro de esta escuela inglesa:

1. La perspectiva interpretativa o Contabilidad Organizacional

Esta corriente rechaza la noción de que la Contabilidad representa una realidad concreta, y considera que antes bien crea una realidad y que tiene un fuerte significado ritual. En este enfoque, la Contabilidad no puede ser neutral y debe considerarse responsable de las consecuencias sociales que ayuda a generar. Los estudios se orientan más bien a la Contabilidad Gerencial, e intentan encontrar explicaciones científicas acerca de las intenciones humanas. Estas

explicaciones son validadas con criterios de consistencia lógica, interpretación subjetiva y el acuerdo con las interpretaciones de sentido común de los actores. La metodología se basa en el estudio de casos y la observación de los participantes. Las teorías buscan explicar la acción y comprender cómo se produce y se reproduce el orden social, que es asumido.

2. La perspectiva crítica-radical

Su base filosófica se encuentra en Habermas, Marcuse y otros escritores marxistas. Este grupo enfatiza que la Contabilidad no es un instrumento neutral, sino que está activamente involucrado en el conflicto social y el control de clases. Por eso la investigación contable debe ser una crítica social y debe destacar la interrelación de los intereses sociales, económicos y políticos.

Chua (1986: 626) admite que en este campo es difícil sostener que exista una teoría o explicación aceptable. Los supuestos básicos de esta perspectiva establecen que los criterios para evaluar una teoría son temporales y dependientes del contexto. La metodología de las investigaciones es de casos y estudios históricos. Además se sostiene que la potencialidad de los seres humanos está reprimida por mecanismos restrictivos, y que los objetos de estudio solo pueden comprenderse analizando su desarrollo histórico y su proceso de cambio dentro del conjunto de relaciones. Para esta perspectiva la realidad se caracteriza por relaciones objetivas y reales que se transforman y reproducen a través de la interpretación subjetiva. La intención humana y la racionalidad son aceptadas pero críticamente analizadas por la influencia de ideologías. El conflicto es un mal endémico de la sociedad, y surge como consecuencia de la injusticia y la ideología en el dominio social, económico y político. La teoría tiene un imperativo crítico: identificar y eliminar las prácticas de dominación ideológica.

5.6. La investigación norteamericana en Contabilidad Gerencial

La investigación realizada sobre la forma en que se produce y se usa la información en las organizaciones, y de las formas en que el sistema contable se

relaciona con las redes de comunicación formales e informales, es extremadamente limitada (Kaplan, 1991), para sorpresa de los científicos sociales de otras disciplinas. Llama la atención esta falta de investigación empírica en Contabilidad Gerencial, fundamentalmente porque los resultados de las decisiones y acciones llevadas a cabo en las empresas quedan registrados en el sistema contable y en numerosos informes internos. Es decir que, en general, se cuenta con datos que permiten el uso de métodos cuantitativos para la investigación, además de otros métodos cualitativos que puedan emplearse, tales como la observación directa de la actividad de los participantes, encuestas, entrevistas, etc. Kaplan (1991) cita un trabajo realizado por Klemstine y Maher en 1983 en el que se clasificaron 642 artículos sobre temas de Contabilidad Gerencial publicados en las revistas académicas de Contabilidad más relevantes (The Accounting Review, Journal of Accounting Research, Abacus, Accounting Organizations and Society, y estudios del American Accounting Association). En particular se analiza la clasificación por el método de investigación empleado en cada artículo. Los resultados son los siguientes:

Metodo de investigación	Cantidad	Porcentaje
A priori	325	51,5
Modelos /Simulación	176	27,8
Estudios experimentales	51	7,6
Encuestas	17	2,6
Observaciones personales directas	32	5,1
Empíricos	10	0,8
Estudios de campo	31	4,5
Total	642	100,0

Fuente: Kaplan, 1991:78

Estas observaciones realizadas por Kaplan, son retomadas por Jönson (Jönson, 1998) doce años más tarde de la primera edición del artículo de Kaplan,

señalando que la investigación en Contabilidad Gerencial no se ha enfocado adecuadamente en los últimos años. Una de las razones aducidas es la falta de estudios empíricos que apoyen la teorización y otra es la falta de relación de la investigación en Contabilidad Gerencial con el trabajo concreto de los gerentes y directores.

Teniendo en cuenta que los gerentes trabajan usando la palabra, es interesante observar que la comunicación no es solamente una cuestión de tecnología informática sino también un factor esencial en la construcción social de las prácticas organizacionales. Los gerentes y directores organizan y mantienen comunicaciones de alto contenido informativo para el rediseño de estrategias, productos y procesos, en cooperación con especialistas internos y externos a la organización. Estos aspectos del trabajo gerencial afectan la selección y uso de la información contable de gestión, por lo que la significatividad de esta información depende de su adaptación al tipo de trabajo que realizan los gerentes en la realidad. No significa disminuir la utilidad de las aplicaciones de la Contabilidad Gerencial, sino analizar la forma en que la información gerencial es empleada en el discurso de gerentes y directivos, es decir estudiar la forma en que esta información puede direccionar la atención de los gerentes y su toma de decisiones. Este tipo de investigación puede clasificarse como 'conductista'.

De acuerdo a una investigación realizada por Shields (1997) sobre 152 trabajos publicados por norteamericanos desde 1990 a 1997 en las seis revistas académicas líderes en Contabilidad, la mayoría de las investigaciones en Contabilidad Gerencial se basaron en teorías de algunas de las tres ciencias sociales mayores –economía, sicología o sociología-, o teorías derivadas de ellas –como las de comportamiento organizacional, producción, administración de operaciones y administración estratégica-, y 18 trabajos no parecían basarse en teoría alguna. Los métodos de investigación más frecuentes empleados en estos trabajos fueron los siguientes :

- analíticos (modelización teórica, articulación de problemas en el contexto más general del diseño organizacional), en 49 casos,

- uso de bases de datos (de empresas, del gobierno, financieras) en estudios econométricos con el fin de identificar regularidades y testear hipótesis, 22 casos,
- encuestas y entrevistas, 22 casos,
- experimental o de laboratorio, en el que se somete un grupo de personas a la realización de determinadas actividades para estudiar; por ejemplo, el tipo de información que prefieren para la toma de ciertas decisiones de riesgo (Lipe, 1998)

El estudio de casos, en cambio, casi no fue usado en los artículos analizados.

En cuanto a la ubicación contextual de estas investigaciones, la mayoría se realizaron en un sector industrial (57 trabajos), 8 estudios se realizaron sobre sectores múltiples (por ejemplo, sobre bases de datos como el S&P 500) , 45 trabajos tenían un contexto genérico (una empresa ficticia) usado como base para el desarrollo de un modelo analítico o para experimentos teóricos, 11 estudios no tenían un contexto empresario específico (por ejemplo, trabajos sobre métodos de investigación o sobre contadores gerenciales), y solo 5 trabajos tenían un contexto internacional.

La Contabilidad Gerencial es un ámbito que se está extendiendo más allá de los límites de una organización o de una nación. La Contabilidad Gerencial interorganizacional está creciendo en importancia, en la medida en que las empresas se concentran en la administración de sus cadenas de valor - incluyendo las cadenas de aprovisionamiento-, las uniones transitorias de empresas, contratos de "franchising" o licencias de explotación o de comercialización, sistemas de atención al consumidor, construcción de redes, tercerización, análisis de costos de la competencia y "benchmarking".

Sin embargo, no hay suficiente investigación en este ámbito de la Contabilidad.

5.7. Conclusiones

Los distintos enfoques de la investigación contable analizados en este capítulo pueden sintetizarse en dos grupos:

- un programa de investigación basado en teorías económicas, enfocado a temas bien definidos y con el objetivo de explicar y predecir ciertas relaciones entre las normas contables y ciertas variables del contexto, empleando metodologías exclusivamente cuantitativas -en especial estadísticas-, y utilizando importantes bases de datos.
- investigaciones basadas fundamentalmente en teorías sociológicas, sicológicas y económicas, enfocadas hacia temas muy variados que relacionan el diseño de sistemas contables con las estructuras organizativas y las estrategias de la dirección, empleando metodologías cuantitativas diversas, y en menor medida, metodología cualitativa.

La investigación contable de estos dos grupos se basa en teorías de otras ciencias sociales, y ha producido nuevas hipótesis contrastables, en base a generalizaciones empíricas, que permiten establecer ciertas relaciones entre las variables estudiadas, relaciones funcionales que eran desconocidas antes de estas investigaciones.

La teoría positiva ha provisto un marco para interpretar la Contabilidad y la Auditoría que puede ser útil para sus usuarios, por ejemplo inversores o analistas financieros. A la luz de esta teoría no debería interpretarse que las cifras de los estados contables son estimaciones no sesgadas del valor de la empresa, sino reconocer el efecto de los procesos contractuales y políticos que afectan dichas cifras, como por ejemplo, los planes de compensaciones y los contratos que rigen el endeudamiento, que funcionan como incentivos para que la gerencia elija normas contables que adelanten o posterguen resultados devengados.

Las limitaciones de la teoría positiva son consecuencia de la falta de desarrollo de la misma y de los problemas metodológicos que sus sostenedores le reconocen (W&Z, 1986, cap.14). La falta de desarrollo de la teoría positiva se relaciona con la falta de teorías económicas más profundas sobre la organización y los procesos contractuales y políticos, que posibilitarían una mejor definición de las variables empleadas en las investigaciones contables.

Las investigaciones de la escuela inglesa, interpretativa y crítico-interpretativa, aún se encuentran en una primera fase de su desarrollo y no han producido

contribuciones que puedan trasladarse en forma general al campo tecnológico o de la aplicación efectiva.

T E R C E R A P A R T E :

EL CONOCIMIENTO CIENTIFICO Y LA CONTABILIDAD

CAPITULO 6 : LA EVOLUCION DEL CRITERIO CIENTIFICO Y LA CONTABILIDAD

> "Ninguna teoría del conocimiento puede pretender explicar por qué tienen éxito nuestros intentos de explicar las cosas" (Popper, 1972 :34)

6.1. La evolución del criterio científico

La idea de que el conocimiento 'científico' es conocimiento 'probado', ya sea por el poder del intelecto o por la evidencia de los sentidos, tiene varios siglos de antigüedad. La posibilidad de 'probar' el conocimiento fue cuestionada por los escépticos hace más de dos mil años; pero fueron derrotados por la física de Newton. Más tarde, Einstein convulsionó nuevamente el mundo de la ciencia con una teoría más poderosa, que abarcó y superó las explicaciones de Newton, sumiendo a los filósofos de la ciencia nuevamente en la perplejidad. La pregunta que se plantea es: ¿cómo reconocer una teoría 'verdadera' de una que no lo es, diferenciar una teoría científica de una teoría metafísica o meramente especulativa? Hoy en día solo unos pocos filósofos o científicos creen que el conocimiento 'científico' es, o puede ser, conocimiento 'probado' o 'verdadero'.

Esto afectó profundamente a la ciencia: no es sencillo reemplazar el ideal de 'verdad probada' por un ideal de 'verdad probable' (por aplicación del concepto de probabilidad) o por el de 'verdad por consenso' (como en la teoría kuhniana), o la 'verdad por interpretación'. Hubo que buscar un nuevo criterio demarcatorio que marcara la frontera entre la ciencia y la pseudociencia.

La lógica de la investigación científica

Popper advirtió claramente el problema que se planteaba y propuso un criterio de demarcación nuevo. En relación a esta contribución popperiana, Lakatos opinó:

> "Popper's distinction lies primarily in his having grasped the full implication of the collapse of the best-corroborated scientific theory of all times: Newtonian mechanics and the Newtonian theory of gravitation. In his view virtue lies not in caution in avoiding errors, but in ruthlessness in eliminating them. Boldness in conjectures on the one hand and austerity in refutations on the other: this is Popper's recipe. "(Lakatos, 1970 : 92)

Popper propuso el criterio de contrastabilidad de las teorías como criterio demarcatorio de lo científico:

> "... yo mantengo que las teorías científicas no son nunca enteramente justificables o verificables, pero que son, no obstante, contrastables. Diré, por tanto, que la *objetividad* de los enunciados científicos descansa en el hecho de que pueden contrastarse intersubjetivamente" (Popper, 1973 :43)

Esta doctrina se basa en una teoría del conocimiento cuya base filosófica supone que no es posible leer el libro de la vida –física, química, biológica, social- sin una interpretación realizada a la luz de teorías o expectativas. Esta noción subraya el carácter hipotético de toda observación y de todo enunciado observacional.

El falsificacionismo metodológico de Popper, como lo denomina Lakatos (1970), propone un criterio objetivo y decisivo para eliminar las teorías 'no científicas'. La decisión metodológica que debe tomar el científico es la de señalar los enunciados singulares de su teoría que se someten a contrastación empírica. La objetividad de esta contrastación se basa en la intersubjetividad de la misma, es decir, que el enunciado pueda ser evaluado por distintos individuos repetidas veces. Como afirma Popper:

> "Ni siquiera tomamos muy en serio nuestras observaciones, ni las aceptamos como científicas, hasta que las hemos repetido y contrastado. Sólo merced a tales repeticiones podemos convencernos de que no nos encontramos con una mera 'coincidencia' aislada, sino con acontecimientos que , debido a su regularidad y reproductibilidad, son, en principio, contrastables intersubjetivamente" (Popper, 1973 : 44)

No exige, sin embargo, que se contrasten *todos* los enunciados científicos antes de aceptarlos. Solo es necesario que sean *susceptibles* de contrastación.

> " ... dicho de otro modo : me niego a admitir la tesis de que en la ciencia existan enunciados cuya verdad hayamos de aceptar resignadamente, por la simple razón de no parecer posible –por razones lógicas- someterlos a contraste." (Popper, 1973 : 47)

Es importante subrayar que Popper no intenta reemplazar el criterio de verificabilidad de las teorías por el criterio de falsabilidad , aclaración que realiza en una carta al editor de Erkenntnis, en 1933 (Popper, 1973 : 289). No es un cambio en el problema de *sentido* (verificacionismo versus falsabilidad), sino el de la *demarcación* o sea el problema kantiano de los límites del conocimiento científico, que podrían reducirse a la respuesta de la pregunta, empleando la terminología de Popper: ¿qué es ciencia y qué es metafísica (o pseudociencia)?

> "Solo tras solucionar el problema de la inducción consideré que el problema de la demarcación era objetivamente importante, ya que antes sospechaba que se reducía a suministrar una definición de la ciencia, lo cual me parecía de significación dudosa (tal vez por mi actitud negativa hacia las definiciones), aunque lo encontraba muy útil para clarificar mi posición frente a la ciencia y la pseudociencia. Vi que lo que había que eliminar era la busca de justificaciones, en el sentido de justificar la pretención de verdad de una teoría. Todas las teorías son hipótesis, todas pueden ser rechazadas." (Popper, 1972 : 39)

Ello no significa para Popper que hubiese que eliminar la búsqueda de la verdad: la discusión crítica de las teorías está presidida por la idea de encontrar una teoría explicativa 'verdadera'.

La estructura de las revoluciones científicas

A partir de la idea de que la 'verdad' solo puede surgir por la aplicación del método científico, tanto los verificacionistas (que intentan 'probar' las teorías) como los falsificacionistas o popperianos (que intentan 'refutarlas') son prescriptivos: perpetúan el concepto de la superioridad epistemológica de la ciencia por apoyarse en la racionalidad y el empiricismo. En este enfoque de la ciencia, el aumento del conocimiento es un proceso racional basado en un concepto de ciencia nomológica.

En 1965 se reunió en Londres un coloquio internacional sobre filosofía de la ciencia para analizar el desafío que representó "La estructura de las revoluciones científicas" de Thomas Kuhn, originalmente publicado en 1962, en relación al enfoque prescriptivo-racional. En dicha obra, Kuhn opina que, en los aspectos esenciales, el avance científico –el aumento del conocimiento- está determinado por factores no racionales.

Según Kuhn, la mayor parte de las investigaciones científicas se lleva a cabo en base al marco de referencia aceptado por la comunidad científica, el cual refleja sus enfoques acerca de la realidad y sirve de base para articular los problemas que deben resolverse. Acuña el término 'paradigma' para designar el conjunto de creencias, valores, técnicas, etc. que comparten los miembros de una comunidad científica durante el período de 'ciencia normal'. Las 'revoluciones' o cambios de paradigma se producen cuando el paradigma vigente no logra resolver adecuadamente los problemas que deben resolverse, y de esta forma aumenta el conocimiento: el nuevo paradigma es aceptado porque logra explicar (mejor) una porción mayor de la realidad.

Para Kuhn el aumento de la ciencia no se produce por acumulación de verdades eternas sino a través de períodos de crisis y revoluciones científicas. Para Popper , en cambio, la ciencia es una revolución permanente en la que se busca la teoría mejor corroborada y más poderosa comparando teorías rivales, y en ese enfoque el corazón de la ciencia es la crítica.

El concepto de paradigma de Kuhn

El concepto de paradigma es central en el concepto de ciencia de Kuhn. La noción de paradigma evoca para algunos el concepto de 'teoría básica' y para otros el de 'punto de vista metafísico general'. Masterman (1995) demostró que Kuhn utiliza el término 'paradigma' en al menos veintiún sentidos diferentes, y los clasifica en tres grupos :

- **paradigmas metafísicos o metaparadigmas**: cuando se refiere a paradigmas como conjunto de creencias, un mito, una especulación metafísica exitosa, etc.

- **paradigmas sociológicos**: cuando se refiere a paradigmas como logros científicos concretos, como un conjunto de instituciones políticas, como parecidos a una decisión judicial aceptada, etc.

- **paradigmas de construcción o artefacto-paradigma**: cuando se refiere a un concepto más concreto, como el de trabajo de investigación clásico o libros de texto, paradigma como proveedor de los instrumentos necesarios, ilustrativamente como una analogía, desde lo lingüístico como un paradigma gramatical, como una figura gestáltica.

Desde una visión sociológica, y no filosófica, el paradigma kuhniano es un conjunto de hábitos de los científicos, ya sean intelectuales, verbales, tecnológicos, de comportamiento, etc. Al respecto, Masterman (1995 : 66) sostiene que :

> "The only explicit definition of a paradigm, in fact, which Kuhn ever gives is in terms of these habits, though he lumps them all under the name of a concrete scientific achievement."

El mismo concepto aparece en la definición de 'ciencia normal' de Kuhn:

> "...ciencia normal significa investigación basada firmemente en una o más realizaciones científicas pasadas, realizaciones que alguna comunidad científica particular reconoce, durante cierto tiempo, como fundamento para su práctica posterior." (Kuhn, 1971 : 33).

Estas 'realizaciones' comprenden el cuerpo de la teoría aceptada, sus aplicaciones, los experimentos y observaciones ejemplares de la investigación científica real –ejemplos que involucran leyes, teorías, métodos-. Las realizaciones científicas pasadas proveen modelos de los que surgen tradiciones coherentes de investigación, y se encuentran expuestas en los libros científicos y/o libros de texto de la comunidad científica que servirán durante cierto tiempo para definir los problemas y métodos legítimos del campo de investigación para generaciones sucesivas de científicos. Estas realizaciones o logros científicos pasados comparten dos características (Kuhn,1971):

1. ser suficientemente originales como para atraer a un grupo de adherentes desde otros campos de investigación competitivos
2. ser suficientemente abiertos como para dejar todo tipo de problemas para ser resueltos por el redefinido grupo de profesionales.

"Voy a llamar, de ahora en adelante, a las realizaciones que comparten esas dos características, 'paradigma', término que se relaciona estrechamente con 'ciencia normal'" (Kuhn, 1971 : 34)

Es interesante destacar que Kuhn, según Masterman,

> "never in fact equates 'paradigm', in any of its many senses, with 'scientific theory'. For his metaparadigm is something wider than that, and ideologically prior to, theory: i.e. a whole *Weltanschauung"* (Masterman, 1995 : 67).

Su paradigma sociológico es previo a la teoría y distinto de ella, es algo concreto y observable, es decir un conjunto de hábitos. Su paradigma de construcción es

menos que una teoría, es algo que puede emplearse para resolver rompecabezas.

En su "Postdata: 1969", Kuhn (1971: 279) reconoce que el término "..'teoría', tal como se aplica usualmente en la filosofía de la ciencia, connota una estructura mucho más limitada en naturaleza y alcance que la requerida aquí" , es decir la requerida por su concepto de paradigma. Para evitar confusiones acuña el término 'matriz disciplinal' que designa un conjunto de elementos que es posesión común de los practicantes de una disciplina particular.

El conjunto está compuesto de :

- las generalizaciones simbólicas (componentes formales o fácilmente formalizables que pueden ser leyes o definiciones),
- las creencias en modelos particulares (desde los modelos heurísticos hasta los ontológicos, que proporcionan al grupo las analogías y metáforas permisibles)
- los valores (como, por ejemplo, preferir métodos cuantitativos, permitir un determinado margen de error, o los referentes al valor de las teorías, etc), y
- 'ejemplares' o los problemas-soluciones concretos, que los estudiantes encuentran desde el inicio de su educación científica, en los libros de texto o en los exámenes, y que corresponde al concepto de 'paradigma' como ejemplares compartidos.

Para Kuhn,

"El éxito de un paradigma -...- es al principio, en gran parte, una promesa de éxito discernible en ejemplos seleccionados y todavía incompletos. La ciencia normal consiste en la realización de esa promesa, una realización lograda mediante la ampliación del conocimiento de aquellos hechos que el paradigma muestra como particularmente reveladores, aumentando la extensión del acoplamiento entre esos hechos y las predicciones del paradigma y por medio de la articulación ulterior del paradigma mismo" (Kuhn,1971 :52)

La metodología de los programas de investigación científica

Imre Lakatos presenta, en el citado coloquio internacional de filosofía de la ciencia de 1965, su propia visión del aumento del conocimiento con una reformulación de las ideas de Popper y de Kuhn: los programas de investigación científica. Para Lakatos (1970) el aumento del conocimiento científico se produce con la continuidad en el desarrollo de estos programas de investigación, que cuentan con las siguientes reglas metodológicas:

- una heurística negativa: muestra los caminos que deben evitarse en la investigación, porque llevan al 'corazón' (hard core) del programa, que es irrefutable por decisión metodológica de sus protagonistas
- una heurística positiva: muestra los caminos por los que deben realizarse las investigaciones , y está compuesto por un 'cinturón protector' (protective belt) de hipótesis y variantes refutables. Este 'cinturón protector' es el que debe soportar las críticas, mejoras, modificaciones, etc. , necesarias para articular las anomalías.

Lakatos se diferencia de Popper en que una refutación o la demostración de una inconsistencia no elimina un programa. En sus palabras:

> "Criticism of a programme is a long and often frustrating process and one must treat budding programmes leniently" (Lakatos, 1970 : 179)

Lakatos ve la continuidad y el crecimiento de la ciencia como una competencia entre programas rivales que pueden estar desarrollándose simultáneamente. Su enfoque es también prescriptivo y popperiano, ya que define condiciones objetivas para diferenciar los programas teorética y empíricamente progresivos (aumento del conocimiento) de los programas degenerativos.

En el Capítulo 5 se analizó una aplicación de la teoría de Lakatos al programa de investigación de la escuela de Rochester.

La filosofía hermenéutica o interpretativa

La filosofía interpretativa o hermenéutica se desarrolló a partir del estudio de textos humanísticos, y de los procedimientos de interpretación teológicos y legales, y de traducción de idiomas. Considera a la ciencia en general como un proceso interpretativo, y a las ciencias sociales como doblemente interpretativas porque los científicos sociales interpretan una realidad 'externa' , en la cual ellos mismos participan y hasta la construyen desde sus propias interpretaciones personales. (Lavoie, 1987).

> "The methodological approach that is proper for the study of any language – including, I will argue, that of scientists- is not a positivistic search for falsifiable statements, but an interpretive search for intelligible meanings." (Lavoie, 1987 : 579)

En ciencia, cuando se debe elegir la teoría 'correcta', 'preferible' o 'científica' entre varias teorías rivales, se presenta el problema metodológico de definir el criterio por el que se seleccionará la mejor interpretación de la manera en que funciona el mundo.

Popper resuelve esta cuestión sobre la base de que una teoría científica debe poder definir proposiciones empíricamente falsables; la teoría más resistente a esta contrastación será la teoría que, por el momento, mejor explica la realidad. Esta solución , que puede ser aceptable para las ciencias naturales o físicas, no lo es tanto para las ciencias sociales .

Las propuestas de Kuhn y de Lakatos, en cambio, apuntaron a una respuesta intermedia entre los extremos del 'objetivismo' -que trató de ofrecer una solución rigurosa- y el 'relativismo', que propuso una suerte de anarquía en la ciencia. Bernstein define estos extremos de la siguiente manera:

> "By 'objectivism' I mean the basic conviction that there is or must be some permanent, ahistorical matrix or framework to which we can ultimately

> appeal in determining the nature of rationality, knowledge, truth, reality, goodness or rightness... The objectivist maintains that unless we can ground philosophy, knowledge or language in a rigorous manner we cannot avoid radical skepticism... In its strongest form, relativism is the basic conviction that when we turn to the examination of those concepts that philosophers have taken to be the most fundamental ... all such concepts must be understood as relative to a specific conceptual scheme, theoretical framework, paradigm, form of life, society or culture. Since the relativist believes that there is (or can be) a nonreducible plurality of such conceptual schemes, he or she challenges the claim that these concepts can have a determinate and univocal significance. " (Bernstein,1983 : 8)

La filosofía de la ciencia cuenta con una nueva posición respecto a este debate: el problema de la elección de la teoría 'correcta' puede resolverse, en forma no algorítmica, mediante un tipo de proceso social que se produce en la comunidad científica. Si bien la medición y relación entre variables cuantitativas es un logro metodológico importante en la ciencia, solo es significativo dentro de una marco conceptual teórico que brinde una interpretación de la realidad. Y esta interpretación siempre estará abierta al desafío que impliquen otras interpretaciones rivales. De este modo, la observación científica es una 'lectura' de la realidad percibida con los sentidos o con instrumentos, en términos de una perspectiva teórica.

Bernstein (1983) sostiene que el enfoque interpretativo del conocimiento científico no basa su racionalidad en reglas explícitas aplicadas por un solo individuo, sino en la opinión y en los procesos de interacción discursiva entre los miembros de la comunidad científica. Un miembro individual de esta comunidad no podría articular un juego completo de criterios para evaluar las ventajas de una teoría respecto de otra; más bien puede observarse que se genera un proceso de competencia entre teorías o programas de investigación rivales para atraer la atención y el apoyo de la mayor parte de los miembros de la comunidad científica , y de las entidades que financian tales investigaciones. El desenlace de estos procesos competitivos no es predictible, sino que surge de la interacción

comunicativa, es decir de los intentos individuales y grupales de interpretación y de crítica mutua. Este aspecto comunicativo de la ciencia es el que Bernstein denomina su 'dimensión hermenéutica'.

El 'círculo hermenéutico' de Wilhelm Dilthey (1976) ayuda a trascender el ideal del 'objetivismo' sin caer en el 'relativismo'. El principio en que se basa es que no existen puntos de partida absolutos, ni certidumbres evidentes sobre las cuales construir el conocimiento. La búsqueda de respuestas a preguntas o problemas complejos se inicia estableciendo supuestos provisorios, que más adelante son revisados y eventualmente reemplazados una y otra vez, en una aproximación en espiral hacia una mayor precisión y un conocimiento más profundo.

Este 'círculo' , o más bien 'espiral', es un proceso de interpretación dialéctico cuyo marco referencial es el concepto global, la Gestalt, formado por sus partes constituyentes, y por otro lado cada una de las partes y su relación estructural con el todo. Ese concepto global o Gestalt está formado por los pre-supuestos del investigador, que son el producto de una larga evolución del diálogo científico. Conforman algo así como los lentes a través de los cuales el investigador obligatoriamente observa el mundo que a él le interesa observar. En consecuencia, lo que a veces se toma por conocimiento 'objetivo' es más bien un conocimiento adquirido a través del uso de los mismos 'lentes' o pre-supuestos . Esto no es un hecho negativo, sino un hecho que posibilita la interpretación intersubjetiva. Si no hubiera pre-supuestos compartidos durante un período suficientemente largo por una comunidad científica, sería más complejo o quizás imposible la comunicación interpersonal en materia científica. A esto también se refirió Kuhn cuando introdujo el concepto de 'matriz disciplinal' (Kuhn, 1971 : 280). Comprendemos nuestro mundo solo porque nos comprendemos mutuamente, y éste es el ámbito que hace posible el conocimiento científico y su crecimiento.

Es muy importante, entonces, conocer estos pre-supuestos de la disciplina, para plantear las preguntas correctas y encontrar las respuestas correctas. La pertinencia de la pregunta solo puede evaluarse cualitativamente. Gadamer

señala la necesidad de la dimensión interpretativa aún en las investigaciones cuantitativas:

> "Statistics provides us with a useful example of how the hermeneutical dimension encompasses the entire procedure of science... (W)hat is established by statistics seems to be a language of facts, but which questions these facts answer and which facts would begin to speak if other questions were asked are hermeneutical questions." (Gadamer, 1976 :11)

Gadamer sostiene que no hay proposición acerca de la realidad que no pueda ser interpretada como la respuesta a una pregunta, y que ésta solo puede evaluarse cualitativativamente. En consecuencia, el lenguaje de los hechos, los datos estadísticos, no pueden considerarse como la palabra final acerca de la validez de una interpretación, porque la validez de los datos recogidos depende de la validez de la pregunta.

La interpretación subyace todas las etapas de la investigación científica, incluídas las de testeo y validación de hipótesis, por lo que el problema metodológico de elegir la teoría correcta es una cuestión que se dirime en el seno de la comunidad científica, mediante el juicio crítico de sus miembros. Lavoie sostiene que,

> "Science works, whenever it does, because it has consisted in "good" conversations, because its contributors were skilful in the art of persuasion –and of being persuaded- by "good" reasons. And the meaning of "good" in this context is itself the product of conversations. Thus there is a close affinity between hermeneutical philosophy and the ancient art of rhetoric." (Lavoie, 1987 : 586)

Kuhn (1971) demostró la importancia que tiene para el progreso de la ciencia el adecuado funcionamiento de la comunidad científica, sus valores y estándares, y la habilidad e imaginación de sus miembros. Lakatos (1970) describió el progreso de la ciencia como una competencia entre programas de investigación rivales, adhiriendo a una pluralidad teórica, en la que el programa exitoso debería

mostrar un poder explicativo mayor que no surge de una 'racionalidad instantánea'. Feyerabend (1989) demostró que en la historia de la ciencia, el progreso no dependió del uso del método científico. Antes bien sostiene que:

> "La idea de que la ciencia puede y debe regirse según unas reglas fijas y de que su racionalidad consiste en un acuerdo con tales reglas, no es realista y está viciada. No es *realista* , puesto que tiene una visión demasiado simple del talento de los hombres y de las circunstancias que animan, o causan , su desarrollo. Y está *viciada*, puesto que el intento de fortalecer las reglas levantará indudablemente barreras a lo que los hombres podrían haber sido, y reducirá nuestra humanidad incrementando nuestras calificaciones profesionales." (Feyerabend, 1989 :122)

En Contabilidad, esta visión de la ciencia influyó a los investigadores contables ingleses, desarrollándose una corriente de pensamiento en la que la construcción conceptual de la Contabilidad para representar la realidad, se ve como una de las representaciones posibles ya que depende de los supuestos metateóricos previos de los académicos contables –mayormente no explicitados, como por ejemplo las relaciones de poder- (Chua, 1986b). La escuela inglesa sostiene que tales supuestos y la teoría que en ellos se basa "construyen" la realidad en lugar de "descubrirla". Es decir que las teorías que tienen propósitos distintos se basan en supuestos ontológicos diferentes acerca de la realidad social : ésta puede verse como una realidad objetiva "a descubrir", o una realidad subjetiva a interpretar. En el Capítulo 5 se ha presentado la escuela interpretativa inglesa y su perspectiva en la investigación contable.

6.2. Interpretaciones kuhnianas de la evolución en Contabilidad

Varios investigadores contables interpretaron la evolución histórica de la Contabilidad a la luz de la teoría de Kuhn: Wells (1990), una Comisión de la American Accounting Association (1977) , Hakansson (1978), Cushing (1989) y Mouck (1993), entre otros.

Wells es el primero que intenta esta interpretación, identificando los siguientes elementos de la teoría de Kuhn en la historia de la Contabilidad desde principios del siglo XX hasta 1976 (año en que publica su trabajo) :

- la existencia de una comunidad profesional, representada por las asociaciones de Contabilidad más importantes de los EEUU, del Reino Unido, de Australia y de Nueva Zelanda.
- La existencia de una matriz disciplinal contable que se consolida hacia mediados del siglo XX, basada en el costo histórico: describe las generalizaciones simbólicas comunes a la disciplina, y los acuerdos, valores y ejemplares compartidos en base a las prácticas contables convencionales sistematizadas en las obras de investigadores contables fundamentalmente en las décadas del treinta y del cuarenta.
- Las anomalías e inseguridad profesional, que se iniciaron en la década del treinta pero que no surgieron como tales en la literatura contable hasta la década del sesenta: desde ese momento en adelante se criticaron duramente las falencias fundamentales del modelo de costo histórico, que no puede articular las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda y en los precios de los bienes. En este período se multiplican las publicaciones sobre áreas problemáticas y aumenta el interés en la construcción de la teoría en general.
- Propuestas alternativas y su evaluación: destaca la importancia de la investigación a priori en la preparación de modelos de valuación alternativos, como paso fundamental en el camino a una nueva matriz disciplinal.
- Identificación de varias escuelas de pensamiento: las caracteriza en base a criterios de valuación alternativos y señala que en los debates acerca de los paradigmas cada grupo argumenta en base a su propio paradigma, tiene fe en que su posición es mejor.

Wells creyó ver que la Contabilidad emergía de un estado de crisis, en el que los investigadores aún no se definían mayoritariamente hacia alguna de las corrientes de pensamiento contemporáneas. Siguiendo a Kuhn, el siguiente paso sería "un cambio cada vez mayor en la distribución de la fidelidad profesional" a favor de una de las 'escuelas', y una posterior reconstrucción de una teoría anterior .

La American Accounting Association publicó en 1977 su "Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance" (SATTA) que fue el resultado de un proyecto de evaluación del pensamiento contable contemporáneo sobre teoría contable. Establece varias conclusiones importantes:

- Existe una falta de aceptación general de una teoría contable
- Es posible clasificar las teorías en : 1) enfoques clásicos de determinación del resultado 'verdadero' (true income), 2) enfoque de la utilidad para la toma de decisiones y 3) enfoque de la economía de la información; cada enfoque con diferentes problemáticas, supuestos y metodología; **cada enfoque es considerado un paradigma .**
- Ninguno de los paradigmas está suficientemente desarrollado como para servir de base a la elaboración de normas contables.
- Uno de los pocos enfoques compartidos es la insatisfacción con el criterio de compatibilización de ingresos y costos y la distribución del costo de ciertos activos entre varios ejercicios (amortización)
- La aceptación de un paradigma diferente es un cambio en la forma en que se ve el mundo, es una cuestión preponderantemente sicológica y no intelectual (SATTA, 1977 : 48)
- Los 'hechos' observados por cada teoría dependen del paradigma adoptado, de modo que la investigación empírica no resuelve las brechas.

En síntesis, SATTA intenta explicar la diversidad de teorías contables y la falta de consenso acerca de la problemática de la Contabilidad, sus supuesto básicos y sus métodos. No realiza una interpretación de la evolución histórica desde la óptica de Kuhn, sino que describe el estado del debate entre lo que define como paradigmas, y lo hace desde el enfoque de la Contabilidad Financiera.

Hakansson (1978) no comparte la visión de SATTA en relación al tratamiento de los distintos enfoques teóricos como 'paradigmas'. En su opinión el paradigma contable está relacionado con los conceptos contables básicos, como los de

activos y de derechos sobre los activos y los valores asignados a los mismos. Este paradigma aún está vigente "y puede ser reparado" (1978 : 722).

Cushing (1989) parte de considerar que el esquema de interpretación de Kuhn es aplicable a la Contabilidad por tratarse de una disciplina científica y que la importancia de su aplicación radica en una comprensión más profunda de su evolución. Cushing identifica los cuatro componentes de la matriz disciplinal de Kuhn en un primer paradigma contable :

- la comunidad contable está constituída por todos los contadores
- el objeto (subject matter) de la Contabilidad es el conjunto de fenómenos asociados con el desempeño económico de los individuos o grupos responsables de la utilización de los recursos económicos.
- Los ejemplares compartidos son los asociados con el modelo de partida doble (débitos y créditos) y con los problemas contables que todos los estudiantes encuentran en sus libros de texto.
- Las generalizaciones simbólicas compartidas son las derivadas de la igualdad patrimonial: Activo = Pasivo + Patrimonio Neto
- Los valores compartidos también se encuentran en toda la literatura contable e incluyen conceptos tales como 'significatividad' y 'objetividad'.

Cushing sostiene que el consenso acerca de este paradigma tiene su origen en el tratado de Luca Pacioli. Desde entonces se amplió el conjunto de los hechos que son explicados y proyectados en este paradigma, se mejoraron algunas soluciones, se resolvieron problemas que se fueron presentando: es decir, un período de 'ciencia normal' que se prolongó durante los últimos cuatrocientos años.

Reflexionando sobre la notable fortaleza de este paradigma, Cushing escribe:

> "Over a period of four centuries, as the very nature of business enterprises changed and the complexity of business transactions increased, accountants were able to incorporate all of these developments within the framework of the double entry paradigm. Every new development

provided a puzzle requiring further articulation of the paradigm, and the paradigm provided the means to solve every such puzzle." (1989 : 18)

La educación de los estudiantes que se preparan para la profesión de contador se basa en las respuestas esenciales de este paradigma a las siguientes preguntas:

-¿Cuál es el segmento de la realidad que constituye el objeto de estudio?
-¿Cuáles son los conceptos teóricos que constituyen el esquema de interpretación o teoría sobre ese 'segmento de la realidad'?
-¿Cuáles son los métodos para resolver los problemas de conocimiento y de aplicación que presenta la teoría?
-¿Cuáles son las técnicas que se emplean para la aplicación de la teoría?

Las respuestas a estas preguntas están incluídas en la definición de la matriz disciplinal, y en ellas se basa la educación actual de los estudiantes.

Un paradigma establece las fronteras de una disciplina. Kuhn explica que:

"...una de las cosas que adquiere una comunidad científica con un paradigma, es un criterio para seleccionar problemas que, mientras se dé por sentado el paradigma, puede suponerse que tienen soluciones. Hasta un punto muy elevado, esos son los únicos problemas que la comunidad admitirá como científicos o que animará a sus miembros a tratar de resolver. Otros problemas, incluyendo muchos que han sido corrientes con anterioridad, se rechazan como metafísicos, como correspondientes a la competencia de otra disciplina o, a veces, como demasiado problemáticos para justificar el tiempo empleado en ellos." (Kuhn,1970: 71)

Es notable verificar el cumplimiento de esta limitación que genera el paradigma vigente analizando las opiniones de investigadores que pertenecen a programas de investigación contable distintos –aunque, en mi opinión, no rivales. Mattessich, por ejemplo, sostiene que la Contabilidad es una ciencia aplicada, basada en leyes de otras disciplinas, que contiene un conjunto de normas ,

depende de criterios de costo-beneficio, y cuya investigación se realiza en universidades profesionales. (Mattessich, 1995 : 209). Este investigador se pregunta acerca de la significatividad de la investigación realizada en el programa de PAT (Positive Accounting Theory), ya que

> "PAT has , so far, covered only a very narrow segment of accounting. It can hardly be regarded as the core of accounting as some experts seem to make us believe. These limitations should incite academics to extend this theory toward inclusion of normative premises." (Mattessich, 1995 : 165)

Watts and Zimmerman se diferencian del paradigma normativo, y por lo tanto de su metodología, explicando:

> "The objective of accounting theory is to explain and to predict accounting practice. ... The preceding view of theory, explicitly or implicitly, underlies most empirical studies in economics. It is also the view of theory in science" (Watts and Zimmerman,1995 : 2)

y aclaran:

> "The theory concept we describe has an accompanying research methodology. That methodology is the result of the accumulated years of experience of empirical researchers in producing useful theories ..."(Watts and Zimmerman, 1995 :1)

Ambos programas se presentan como paradigmas distintos, aunque no rivales en el sentido de que al encarar un objeto (subject matter) de estudio distinto, las explicaciones del paradigma nuevo no abarcan las del paradigma anterior.

Cabe preguntarse la causa 'revolucionaria' del nuevo paradigma (Positive Accounting Theory), ya que , siguiendo a Kuhn, las revoluciones científicas comienzan con el reconocimiento de una anomalía, una violación de las expectativas inducidas por el paradigma vigente. Para contestar esta pregunta, Cushing ha analizado la forma en que los contadores resolvían los problemas contables en las primeras décadas del siglo XX . En aquella época los contadores, y quienes los empleaban, experimentaban con distintos métodos en función de sus necesidades de información. Quienes escribían sobre

Contabilidad explicaban los métodos más usados, legitimizándolos y convirtiéndolos en 'generalmente aceptados'.

> "..the flexibility of the double-entry accounting paradigm was one of its greatest strengths –it offered accountants and business managers numerous choices, and provided a framework within which most such choices could be reasonably explained and justified." (Cushing,1989 : 21)

La anomalía que indujo el advenimiento de un nuevo paradigma

Este esquema libre de resolución de problemas empezó a colapsar a partir de la prescripción de normas contables uniformes que , en los EEUU, se inició con la regulación de los métodos contables para las companías ferroviarias en 1907, luego con los requerimientos de las leyes impositivas a los fines de la determinación de la ganancia imponible en 1913 , y en 1934 con la creación del organismo de control de las sociedades que cotizan en el mercado de valores, autorizado a prescribir procedimientos contables.

> "The idea that accounting standards should be established by society, should be imposed upon business organizations, and should be relatively uniform, represented a violation of the paradigm-induced expectations that had previously governed accounting's evolution; that is, it was an anomaly." (Cushing,1989 : 22)

Este hecho tuvo un efecto profundo sobre la Contabilidad, que ya no se desarrollaría con las pautas de los cuatrocientos años anteriores. Se habían cambiado las reglas del juego y las personas responsables del mismo. La intervención estatal y el objetivo de uniformidad llevaron a una acumulación de problemas contables no resueltos que se parecen a las 'anomalías' -en la teoría de Kuhn-, y que llevaron a la Contabilidad , según Cushing, a un estado de crisis.

Watts y Zimmerman (1979) analizaron la respuesta de la disciplina contable ante la regulación contable, y descubrieron que ésta había creado un mercado de demanda y oferta de 'teorías' contables que justificaban la aplicación de métodos

contables alternativos. Por ejemplo, la justificación del uso de LIFO en épocas de aumento de precios.
Este 'mercado de excusas', como lo denominaron en su polémico artículo (1979), se generaba en la necesidad de las partes interesadas (gobierno, gerentes, directivos, sectores de la economía) de defender sus posiciones en demandas judiciales, en problemas impositivos, en contratos privados, etc, para lo cual les convenía la adopción de ciertas normas contables y no otras.

La Contabilidad se transformó en la Contabilidad Financiera : el objetivo principal era la preparación de los estados contables anuales para la información de accionistas e inversores, relegando la información para la gestión a un segundo plano.

En esta etapa de la historia contable, Cushing identifica varias características de la etapa de crisis de una disciplina científica según Kuhn:

1) La profundización de la crisis por presiones sociales externas: en el caso de la Contabilidad, la sociedad demanda mediciones del ingreso y del patrimonio que puedan servir de base objetiva para la evaluación del desempeño, la determinación de la carga impositiva, los diversos tipos de contratos, y otras actividades esenciales para la economía de un país. La comunidad contable respondió con una búsqueda de principios contables.

2) Los ajustes y correcciones cada vez más complejos del paradigma vigente: en Contabilidad resulta visible el incremento de normas contables cada vez más detalladas y complejas.

3) Los ajustes al paradigma se tornan 'anticientíficos': el proceso de determinación de las normas contables se transforma en un proceso más influenciado por acuerdos políticos que por la teoría científica o la investigación empírica.

4) Cuando una anomalía es altamente resistente a las tentativas de solución, atrae cada vez más la atención de los hombres más prestigiosos de la comunidad profesional, por lo que la solución de esta anomalía llega a verse como *el objeto* (subject matter) de la disciplina: en Contabilidad la búsqueda y sistematización de los principios contables se transformó en *el objeto de estudio* (subject matter) hasta casi identificar la disciplina con la Contabilidad Financiera.

5) La proliferación de versiones de una teoría es otro síntoma usual de crisis: en Contabilidad se multiplicaron las versiones de la teoría contable; el análisis de Wells (1990) identifica cuatro escuelas de pensamiento que pueden considerarse cuatro versiones diferentes de la teoría contable, cada una con distinto criterio de valuación del patrimonio y los resultados.

6) Durante las revoluciones científicas se producen debates profundos y frecuentes sobre métodos, problemas y soluciones estándar : este tipo de debates fue documentado en SATTA (1977), como ya se ha analizado anteriormente, aunque lo que allí se define como 'paradigmas' no sean más que distintos enfoques del desarrollo de la teoría contable. El debate pone en juego la legimidad de cada uno de estos enfoques.

Las consecuencias de la regulación

Las consecuencias de esta verdadera 'revolución' del pensamiento contable fueron, las siguientes:

a) Un compromiso de la comunidad académica de encarar la investigación contable con un enfoque científico, que se reveló en los años sesenta y culminó en los últimos veinte años con una explosión de la investigación empírica, tratando de emular los métodos de las ciencias más maduras.

b) El fracaso de la búsqueda de principios contables: aunque pudiera derivarse de la teoría o ciencia contable un conjunto ideal de principios

o normas, sería muy improbable que pudiera implementarse: el establecimiento de principios y normas contables se encuentra en el ámbito de los procesos políticos (Watts and Zimmerman, 1979)

c) El fracaso de las expectativas de desarrollar una ciencia de la Contabilidad a imagen y semejanza de las ciencias duras, dada la existencia de ciertos procedimientos arbitrarios (como la amortización de los activos fijos en el trascurso de su vida útil) que son centrales en la determinación del resultado y que no pueden contrastarse con la realidad (Sterling, 1979)

Estas condiciones representaron anomalías muy importantes para los académicos contables de mediados del setenta. Dice Cushing:

> "They gradually led accounting scholars to realize that the development of accounting concepts and techniques within a regulatory context dominated by political considerations was incompatible with the application of scientific methodology to accounting" (1989 : 27)

Esta situación acentuó la crisis, y en la década del ochenta se habían desdibujado las pautas de lo que se consideraba investigación 'normal' en Contabilidad. Las investigaciones ahora comprendían experimentos que relacionaban la Contabilidad con aspectos del comportamiento individual, de la organización y aspectos sociales –publicados en la revista inglesa Accounting, Organizations and Society ; nuevos desarrollos en economía de la información y estudios empíricos del mercado de valores.

Otro efecto de la crisis, según Kuhn , es que algunos estudiosos dejan la investigación científica porque no toleran la falta de un paradigma científico que determine los problemas y datos relevantes . Según Cushing, los académicos contables no han abandonado la investigación pero en cierto sentido han abandonado la Contabilidad, para investigar al abrigo de los paradigmas de otras disciplinas relacionadas con la Contabilidad. Esta apreciación se apoya en una

comparación de los artículos publicados en las revistas Accounting Review de la American Accounting Association en los años 1960 y 1988: mientras que en el primero se publicaron 34 artículos asociados con un paradigma de investigación contable, sobre un total de 40, en el año 1988 ninguno de los artículos allí publicados se basaba en un paradigma contable, 12 aplicaban un paradigma económico y 3 aplicaban un paradigma sicológico.

Watts y Zimmerman (1986) por ejemplo, emplearon un paradigma de la economía neoclásica para el desarrollo de su teoría positiva de la Contabilidad, cuyo objeto de estudio es 'la práctica contable'. Sterling criticó este enfoque calificándolo de 'antropología' de la Contabilidad , aclarando que:

> "The theory of accounting ought to be concerned with accounting phenomena, not practising accountants, in the same way that theories of physics are concerned with physical phenomena, not practising physicists" (Sterling, 1970 : 450).

En síntesis, el marco de referencia que ofrece el trabajo de Kuhn para analizar la evolución de una disciplina ha puesto de relevancia una serie de anomalías que justifican la proliferación de teorías contables. Además permite comprender la historia de la Contabilidad mostrando cómo se fueron gestando sus teorías y los cambios en las mismas, y cómo fue afectada por procesos que no tienen una relación directa con la actividad de los investigadores contables, descubriendo las razones más profundas que llevan a la situación actual de la disciplina.

6.3. La investigación contable hoy

El trabajo de Cushing fue publicado en 1989. Han trascurrido diez años desde las preguntas que este autor deja planteadas respecto del dominio del discurso contable y de los paradigmas que guían la investigación. La década del noventa ha ampliado enormemente el objeto de estudio de las investigaciones contables, guiadas por el objetivo fundamental de la Contabilidad de suministrar sistemas de información de gestión satisfactorios para necesidades específicas. La finalidad

es muy amplia y abarca problemas que se solapan con aquellos estudiados por otras disciplinas, por ejemplo con:

- La Administración, dado el rol que tiene la información contable en las funciones de planeamiento estratégico y de control de la gestión directiva y operativa,
- La Economía, dado el rol de la información contable y de las normas contables en el funcionamiento de los mercados de capitales, en el proceso contractual, en la regulación estatal de las actividades empresarias, etc.,
- La Sicología y la Ciencia de la Educación, dado el efecto de los sistemas contables en el comportamiento de los individuos, (por ejemplo, los sistemas presupuestarios vistos como inhibidores de la innovación y el aprendizaje, la medición del desempeño de los miembros de la organización como motivación de conductas no deseadas, etc.),
- La Sociología, dado el rol de la información contable en el control de los perjuicios y beneficios que producen las organizaciones en las comunidades en las que se insertan (el denominado balance social), tanto desde el punto de vista ambiental como social,
- La Ciencia Política, dado el rol de la información contable en la gestión de los organismos gubernamentales, tanto en la rendición de cuentas como en la evaluación del desempeño de los funcionarios públicos.

La década del noventa inicia la denominada 'era de la sociedad del conocimiento', en la que la administración y control de las organizaciones requiere sistemas de información cada vez más complejos, soportados por tecnologías más sofisticadas y con mayor capacidad de respuesta –tanto en cantidad como en calidad y rapidez de la información . En este contexto, la investigación interdisciplinaria es uno de los caminos obligados para aumentar el conocimiento y prestar un servicio más adecuado a las nuevas realidades, tanto para las ciencias y como para las tecnologías sociales. Esto implica para los investigadores trabajar con teorías de la propia disciplina y con teorías de disciplinas relacionadas.

Al respecto, Mario Bunge opina que

> "Bridge building, rather than reduction, is the ticket in the social studies. The reason is that the borders between disciplines in this field are largely artificial: they derive from sectoral vision, division of labour, or turf protection. Indeed, consider the classical findings that in the capitalist societies the marriage rate, emigration, morbidity, drunkenness, suicide, and crime rise and fall with the employment rate, which in turn rises and falls with the GDP, the volume of foreign trade, and the bank rate..." (Bunge, 1998 : 90)

En Contabilidad, el incremento del conocimiento se apoya en las teorías de las diversas disciplinas mencionadas ut supra, por una doble razón:

1) porque se trata de una disciplina social y se encuentra en la cadena de explicaciones que ejemplifica Bunge en el párrafo citado,
2) porque , tratándose de una tecnología o ciencia aplicada, una parte de sus fundamentos se encuentra en las teorías de otras disciplinas.

Estas son las razones por las que la investigación contable desarrolla sus hipótesis fundamentalmente sobre la base de teorías económicas, sociológicas, y sicológicas, como se analizó en el Capítulo 5.

Las tradiciones de investigación en Contabilidad

El cúmulo de investigaciones contables de los últimos treinta años , es decir a partir de la crisis descripta por Cushing (1989), motivó a diversos investigadores a realizar un esfuerzo de ordenamiento. Las principales propuestas fueron las siguientes :

- La de Cañibano en 1974, revisado en 1975 (Cañibano, 1995), basada en el concepto de 'programas de investigación',
- La de Belkaoui en 1981 (Belkaoui,1993), basada en el concepto de 'paradigma', e inspirado en un pronunciamiento de la American Accounting Association (1977),
- La de Mattessich en 1987, revisada en 1993 (Mattessich, 1993), basada en el concepto de 'tradiciones de investigación' y en el trabajo previo de Butterworth

y Falk (1986).

El ordenamiento de Mattessich está basado en las investigaciones metodológicas y de filosofía de la ciencia más recientes y consiste en el reconocimiento de que, más allá de teorías y de paradigmas, existe un marco de referencia más general y unificador que revela una red de elementos teóricos permanentes y fundamentales de una determinada 'tradición de investigación' (Mattessich, 1993) Respecto de este concepto, Mattessich aclara que,

> "Indeed, Laudan (1977) calls it a research tradition while Lakatos (1983) refers in this context to a research programme, Stegmüller (1979, 1983, 1986) speaks of a theory net or theory complex, and Bunge (1983b, 1985b) of a family of research fields." (Mattessich, 1993 :179)

Analizaremos las tres tradiciones de investigación contable y sus distintas fases o 'elementos teóricos' que define Mattessich en su trabajo de 1993.

Tradición de investigación N° 1 (Programa de monitoreo de la gestión)

La función tradicional de la Contabilidad es la de controlar la gestión de la dirección (responsable de los resultados del negocio), que en inglés corresponde al concepto de "stewardship function of Accounting". Como función secundaria, pero no menos importante, se encuentra la de controlar la operación de todos los demás niveles organizacionales. En una primera etapa, esta tradición de investigación se basó en que la mejor manera de controlar a la dirección es asignando ingresos y costos a un período determinado. El problema de la valuación no era percibido como una función contable sino del mercado –por esta razón se emplearon costos históricos-. No pareció posible , en esta primera etapa, encontrar una base empírico-científica para la Contabilidad.

En una segunda etapa, se inician los desarrollos teóricos basados en la 'teoría de la agencia' . La cuestión central de la misma radica en los costos que generan los conflictos de intereses potenciales entre el 'principal' y el 'agente' (los dueños del capital y quienes lo administran) y de cómo estos intereses contrapuestos afectan la información contable. Los investigadores buscan un contrato entre el principal

y el agente que optimice la distribución del riesgo entre ambos. Por ello la información contable juega un rol importante en la motivación y el seguimiento de estos contratos, reduciendo los "costos de agencia" al mínimo al surgir de un sistema de control.

La teoría de la agencia también se emplea en Economía y en Finanzas, y especialmente en la teoría positiva de la Contabilidad (ver Capítulo 5).

La tercera etapa, que Mattessich denomina 'enfoque de agencia-información', surge de la combinación de la teoría descriptiva de la agencia y de la economía de la información (information economics). El concepto de 'economía de la información' o 'information economics' se refiere a un tipo de investigación que analiza el impacto económico de sistemas de información alternativos y la demanda de los usuarios. Es una investigación de tipo analítico, en la que se examina el impacto de sistemas de información alternativos sobre hipotéticos decisores racionales en hipotéticos contextos decisorios (Feltham, 1970;1992).

Hay dos problemas importantes que se estudian en este enfoque:

1. el riesgo moral (moral hazard)
2. la selección adversa (adverse selection)

El primer problema se produce porque no es posible llevar a cabo un control total de las actividades del agente y, dado que se presume que cada una de las partes busca su propio beneficio, las acciones que optimizan los objetivos del agente no siempre optimizan las del principal. Por ejemplo, adelantar ganancias futuras.

El segundo problema, el de selección adversa de la información expuesta, se produce como consecuencia de la asimetría de la información disponible para cada una de las partes interesadas. Generalmente es el agente el que tiene una ventaja informativa sobre el principal, por su formación, su experiencia o su acceso privilegiado a la información disponible. Por ejemplo, en un contrato de seguro de vida, el asegurador (principal) tiene menos información sobre las perspectivas de vida del asegurado que el propio interesado (agente), a pesar de los requerimientos de chequeos médicos. Esta asimetría informativa impide optimizar la solución en términos de una distribución equitativa del riesgo.

Uno de los objetivos más importantes de la investigación de "agencia-información" es encontrar las condiciones óptimas o cuasi óptimas de contratación, en términos

de Pareto, que eviten los problemas mencionados. Es decir, un esquema de incentivos y distribución del riesgo que sea satisfactorio para ambas partes contratantes. Esta contratación eficiente debe llevar a un compromiso entre dos tendencias opuestas: es necesario motivar adecuadamente a la gerencia para que defienda los intereses del principal y al mismo tiempo se produzca una distribución eficiente del riesgo.

La función objetivo del modelo básico de "agencia-información" consiste en la maximización de la utilidad esperada del principal *P*, mediante la elección de un contrato óptimo con un agente *A* –dados un sistema de información óptimo y una recompensa óptima para el agente *A*- de modo que el agente *A* elija el curso de acción óptimo *a*.

De este modo, el programa de monitoreo de la gestión (o stewardship programme), que había sido desplazado en la década del setenta por el programa de valuación-inversión, vuelve a renacer como consecuencia de la aplicación de las teorías de la agencia y de economía de la información.

En términos lakatosianos, este programa no es un programa degenerativo sino que puede generar nuevos aportes a una de las funciones más importantes de los sistemas contables : brindar información para establecer bases contractuales eficientes, de modo de reducir al mínimo los costos de agencia y posibilitar una situación satisfactoria para las partes involucradas (Butterworth, 1982; Baiman,1992)

Tradición de investigación N° 2 (Programa de valuación-inversión)

Esta tradición considera que el propósito fundamental de la Contabilidad es la evaluación económica "correcta"o "aproximadamente correcta" de los activos y pasivos, lo cual implica una determinación correcta del resultado y del capital empleado. Es una búsqueda de la "verdad" o lo más cercano a ella.

Canning (1978) puede considerarse como uno de los primeros investigadores en esta tradición. En su importante trabajo de 1929 comparó la teoría económica del capital y el ingreso de Fisher con las teorías empleadas por los expertos

contables, llegando a la conclusión que las diferencias fundamentales se debían a tres factores: 1) el alcance del objeto de estudio, 2) el método de análisis y 3) el punto de vista (Canning, 1978 : 159). En lo esencial, este investigador analiza el significado y la naturaleza estadística del resultado contable desde el enfoque de la valuación correcta.

Esta tradición de investigación de valuación-inversión, también presenta tres fases o etapas. En la primera etapa surgen nuevas posturas teóricas -en base a la teoría del capital y el valor presente- y nuevas propuestas prácticas basadas en la valuación a valores corrientes de entrada y valores corrientes de salida. Entre los investigadores que sustentaron estas hipótesis se encuentran Chambers (1966) y Sterling (1970).

En la segunda etapa se enfatiza la apreciación que realiza el mercado sobre el valor de la empresa. Se basa también en la teoría económica en general, pero en particular en la moderna teoría del portafolio y la teoría del precio de las acciones (capital asset pricing theory o CAPM). Basándose en estas teorías económicas y financieras, la escuela de Rochester desarrolló la denominada 'teoría positiva de la Contabilidad', que se inscribe en esta tradición (ver Capítulo 5).

La tercera etapa está muy relacionada con la anterior, ya que se basa en las mismas premisas más el agregado de nuevas hipótesis empíricas de la teoría financiera que surgen como consecuencia de aplicaciones del CAPM bajo el supuesto de eficiencia de los mercados. Se prueba el valor del contenido informativo de los estados contables, analizando el efecto de su publicación sobre los precios de las acciones en los días previos y posteriores al anuncio. Entre los investigadores contables notables de esta tradición deben citarse a Beaver (1989) y a Watts and Zimmermann (1986).

Mattessich (1993 :202) opina que ninguna etapa de esta tradición de investigación contable, denominada de valuación-inversión, ofrece relaciones o funciones bien formuladas para permitir la elección de un sistema contable óptimo.

Tradición de investigación N° 3 (Programa de información estratégica)

El propio Mattessich reconoce que esta última tradición o programa de investigación, podría considerarse más bien un "programa para un programa o tradición de investigación contable" . Si bien en la literatura contable se encuentra una búsqueda de modelos contables diferentes para atender necesidades distintas, no existe consenso acerca de un desarrollo sistemático de modelos contables monopropósito u orientados a objetivos bien definidos, ni de la forma de compatibilizar la estructura de los sistemas contables con los objetivos específicos de la información. Y , sin embargo, la finalidad de la información es un aspecto ineludible de los sistemas contables. Dice Mattessich :

> "Furthermore, the justification for the use of any instrument lies in the fulfillment of its purpose. And the construction and evaluation of this instrument must begin and end with the purpose and the degree of its fulfillment within a long-range cost-benefit context. And we do not require an instrumental philosophy to recognize that both accounting as well as science in general are instruments in this sense." (1993:202)

Un aspecto fundamental para la construcción y evaluación del conocimiento contable es la definición de los supuestos básicos aceptados por los expertos contables cuando trabajan con sistemas de información contable de doble clasificación. Esto supondría que estos supuestos son satisfactorios, y tal vez no lo sean para distintos usuarios. Mattessich opina que la insatisfacción de los usuarios se debe a la ineficiencia de algunos sistemas, modelos o hipótesis contables específicos y no es consecuencia de los supuestos básicos de la disciplina, ya que funcionan adecuadamente como soporte de sistemas de estadísticas sociales (como las cuentas nacionales, por ejemplo) en todo el mundo. Por estas razones, Mattessich (1964;1993;1995) sostiene que la solución del problema contable requiere las siguientes tareas:

1) Formulación de los supuestos básicos

2) Formulación de hipótesis auxiliares o específicas para una serie de aplicaciones diferentes, adecuadas a distintas necesidades de información.

Hasta cierto grado ya existen aplicaciones contables orientadas a propósitos específicos, como la distinción entre sistemas contables patrimoniales y sistemas contables de información gerencial. Sin embargo, este programa de investigación persigue no solo una mayor diversificación sino también, y principalmente, una mejor justificación teórica de sus diversas categorías y articulaciones, empleando métodos analíticos rigurosos (sobre el programa de Mattessich, ver Capítulo 4).

Esta tradición también se compone de distintos elementos teóricos, y se extiende a la Contabilidad Gerencial, la presupuestación, la Contabilidad Nacional o de las Cuentas Nacionales, etc. Las distintas aplicaciones contables posibles pueden también analizarse desde los diversos ámbitos del dominio contable (ver Capítulo 1)

6.4. Conclusiones

El criterio de cientificidad fue modificándose a través del tiempo. Desde el desideratum de 'verdad probada', pasando por el de 'verdad probable' (por la aplicación de métodos estadísticos), luego el concepto de 'refutabilidad' de la teoría popperiana, la 'verdad por consenso' de la teoría de las revoluciones científicas de Kuhn, el criterio de los programas de investigación rivales (progresivos o degenerativos) de Lákatos, hasta el de 'verdad por interpretación intersubjetiva' de Gadamer. Esto nos induce a considerar con mayor prudencia las reivindicaciones de las distintas corrientes de pensamiento y de investigación en Contabilidad en relación a las características de 'lo científico'.

Encontramos aplicaciones de las teorías de Kuhn y de Lakatos (esta última se describió en el Capítulo 5). Las aplicaciones de Kuhn a la evolución del pensamiento contable, 'descubre' las razones para el estado de crisis que produjo la regulación estatal y profesional sobre el progreso de la disciplina contable, y

que parece haber generado nuevos campos de investigación contable (teorías positivas).

Finalmente se describió un ordenamiento de la investigación contable actual, desde la perspectiva de las finalidades buscadas a través de las investigaciones, y en base al trabajo de Mattessich (1993) . Se encuentran fundamentalmente dos tradiciones de investigación: la que tiene como meta el control de la gestión directiva (stewardship function of accounting) y la que busca establecer el verdadero valor de la inversión y de los resultados (true and fair value). La tercera tradición de investigación coincide con la propuesta de Mattessich para la investigación contable : la formulación explícita de hipótesis auxiliares para aplicaciones específicas de los sistemas contables.

Este ordenamiento de la investigación contable difiere del empleado en este trabajo, en el que se enfocó el análisis desde la metodología de la investigación contable -positiva (libre de juicios de valor) y normativa (prescriptiva)- que juzgamos más adecuada al objetivo del mismo.

En el próximo capítulo abordaremos el problema de establecer los criterios científicos necesarios para la ubicación de la Contabilidad en el campo del conocimiento.

CAPITULO 7 : CIENCIA O TECNOLOGIA

7.1. Los criterios clasificatorios

En los capítulos anteriores hemos caracterizado la Contabilidad mediante el análisis de los ámbitos de aplicación (Patrimonial, Gerencial, Gubernamental, Social, etc), los problemas centrales de la disciplina y su evolución, la construcción y criterios de validación de sus teorías, dos interpretaciones epistemológicas –Kuhn y Lákatos- realizadas sobre distintos programas de investigación contable y el estado de la investigación contable desde el enfoque de las tradiciones de investigación.

Nos encontramos ahora con el problema de establecer los criterios adecuados para caracterizar la ciencia y la tecnología, para poder aplicarlos luego a la Contabilidad, tal como la hemos descripto a lo largo del trabajo.

La clasificación de una disciplina como ciencia o tecnología requiere mucho más que una definición adecuada de estos dos conceptos, ya que son múltiples los aspectos de una disciplina que podrían considerarse para determinar su ubicación en el campo del conocimiento.

La mayor parte de los filósofos de la ciencia creen que ésta se caracteriza por algún aspecto específico (Bunge, 1983), como los siguientes:

a) el *consenso* de opiniones racionales sobre un determinado campo define una ciencia (lo cual supone que en la ciencia no habría controversia, y en la seudociencia sí la habría).
b) el *contenido empírico* caracteriza una ciencia, ya que ésta acepta sólo datos empíricos y síntesis inductivas sobre estos datos (lo cual supone que no habría teoría sobre elementos o propiedades no observables, como los de la física teórica, química teórica, etc).

c) el *éxito* indica la existencia de una ciencia, porque la verdad es lo más útil o conveniente para el ser humano (lo cual puede ser adecuado para la tecnología pero no para la ciencia, que busca la verdad, la profundidad del conocimiento y la sistematicidad).
d) la *formalización matemática* de la disciplina es lo que la define como ciencia, lo cual es un criterio demasiado amplio (porque incluye muchas formulaciones matemáticas que no tienen contrastación empírica) y simultáneamente un criterio demasiado estrecho, porque descalifica la ciencia experimental o joven (generalmente pre-matemática).
e) la *refutabilidad* de sus hipótesis es lo que caracteriza una ciencia –criterio popperiano-, lo cual implicaría rechazar las teorías científicas de mayor nivel, que no pueden ser refutadas sin hipótesis auxiliares.
f) el uso del *método científico* es el único requisito para calificar como ciencia, lo cual implicaría aceptar ciertas investigaciones como científicas por el hecho de observar ciertos procedimientos.
g) El *sociologismo* sostiene que ciencia es lo que hacen los científicos, lo cual no es muy adecuado ya que actividades tales como las especulaciones no contrastables, o la recolección de una variedad de datos mal planificados serían considerados científicos porque son realizados por miembros de una comunidad de investigadores.

Estos criterios, usuales en la literatura para caracterizar a la ciencia, no son totalmente satisfactorios porque contemplan un solo aspecto de un campo de conocimiento. Como criterio de reconocimiento de una disciplina científica hemos tomado el modelo de Bunge (1983, 1996) para caracterizar un campo de conocimientos, porque su trabajo incluye una concepción acerca de la filosofía de la tecnología, concepción ésta que constituye una de las primeras epistemologías de la tecnología contemporáneas intrínsecamente valiosas.

7.2. El modelo de Mario Bunge

Bunge propone el concepto de 'familia de campos de investigación', para caracterizar un 'campo de conocimientos', y lo define como un 'conjunto de campos de investigación en el que cada uno de sus miembros puede representarse por diez componentes', más dos requisitos adicionales.
A continuación describiremos este concepto de Bunge, que es prácticamente un modelo para la clasificación de un campo de conocimientos, y luego lo aplicaremos a la disciplina contable.

Ciencia básica

Para caracterizar la ciencia básica, en particular, el modelo requiere los siguientes componentes y requisitos para cada campo de investigación (Bunge, 1983, Capítulo 14):

1) una comunidad de investigadores, compuesta de personas que han recibido un entrenamiento especializado, tienen una fuerte vinculación entre ellos, e inician o continúan una tradición de investigación,
2) una sociedad que acepta o promueve a los investigadores del punto anterior,
3) un dominio o universo del discurso, compuesto exclusivamente por entidades reales (no imaginarias o ideales, por ejemplo) presentes, pasadas o futuras, que caracterizan el campo de investigación, determinan su problemática e influirán en sus métodos de investigación,
4) un enfoque filosófico general, compuesto por tesis ontológicas, una epistemología realista, y una ética de libre búsqueda de la verdad, y de la sistematicidad,
5) antecedentes formales del campo de estudio (colección de teorías lógicas y matemáticas actualizadas) empleados por los miembros de 1),
6) antecedentes específicos del campo de estudio (colección de conocimientos actualizados y razonablemente confirmados obtenidos en otros campos de conocimiento y utilizables por los investigadores para estudiar el universo del discurso definido en 3))

7) la problemática del objeto de estudio (colección de problemas actuales o potenciales que pueden ser investigados), compuesta exclusivamente de problemas cognitivos concernientes a la naturaleza (en particular las leyes) de los objetos de estudio,
8) conjunto de conocimientos acumulados y utilizados por los miembros de 1), consistentes en una colección de datos, hipótesis, teorías y métodos, actualizados y testeables, compatibles con los conocimientos de otros campos (ver punto 6 de este conjunto de requisitos) que muestran el estado del campo de conocimiento en un determinado momento,
9) conjunto de objetivos o metas de los miembros de 1) en su estudio de 3), que incluyen el descubrimiento o uso de las leyes que rigen el dominio de estudio, la sistematización de hipótesis (para conformar teorías) y el perfeccionamiento de los métodos de investigación,
10) conjunto de métodos utilizados por los miembros de 1) en su estudio de 3), que deben consistir exclusivamente de procedimientos verificables y justificables, y,ante todo, el método científico.

Además de estos diez componentes, requiere el cumplimiento de dos condiciones:

1) que exista al menos otro campo de investigación *contiguo* en la misma familia de campos de investigación, de modo que los campos contiguos compartan algunos de los ítems 1 a 10, o que el dominio de uno quede incluído en el dominio del otro, y
2) que los últimos 8 componentes del campo de investigación se modifiquen en el curso del tiempo, aunque sea lentamente, *como consecuencia de las investigaciones* en el mismo campo o en campos relacionados.

Es interesante advertir que, de los diez componentes de un campo de investigación o de conocimientos, los dos primeros (la comunidad de investigadores y la sociedad que los sustenta y apoya) son sistemas concretos compuestos por individuos. La importancia de estos dos aspectos radica en el hecho que el conocimiento científico es producido por personas reales, y que éstas trabajan en un contexto social concreto. Tal es así, que modificaciones importantes en alguno o ambos conjuntos a través del tiempo (como el

surgimiento de un genio o políticas económicas desfavorables para la investigación) pueden alterar sustancialmente el campo de conocimientos.

Los componentes o características 3 a 10 son conjuntos de cosas o de conceptos que varían a lo largo del tiempo. Desde el punto de vista metodológico el criterio N° 6 -antecedentes específicos del campo de estudio- es muy importante porque demuestra la adecuada integración de este campo con otros campos de la misma familia, ya que basa algunas de sus teorías en principios o teorías de campos contiguos. La seudociencia, en cambio, está aislada, no se sostiene sobre las teorías de otros campos del conocimiento, y por ello no pertenece al sistema de la ciencia.
En cuanto al criterio N°7, la problemática del campo de conocimiento es una característica esencial porque la diferencia de otros campos con los cuales puede compartir otras características, como por ejemplo su objeto de estudio.

Para Bunge, un campo de investigación que no satisfaga siquiera aproximadamente todas las doce condiciones señaladas anteriormente no es científico. Si las satisface aproximadamente podría tratarse de una semiciencia o protociencia, y si está evolucionando hacia el cumplimiento total de dichas condiciones podría caracterizarse como ciencia emergente o en desarrollo

Si bien cualquier conjunto de criterios de cientificidad puede cambiar a lo largo del tiempo, ello no implica que no existan criterios adecuados o que no sean útiles. Antes bien, es necesario contar con un conjunto de criterios que permitan diferenciar la ciencia de la seudociencia, aunque se modifiquen en el tiempo.

Ciencia aplicada y tecnología

No existe un consenso acerca de la expresión '*ciencia aplicada*', ya que es empleada tanto para referirse a :

- la aplicación de una ciencia para la resolución de problemas de otra ciencia (por ejemplo, aplicación de la Economía en la Sociología), o bien

- el uso del conocimiento científico para investigar problemas cuyas soluciones podrían tener importancia práctica en la industria, en la educación, la gestión medioambiental, etc.

En esta segunda acepción, la más usual, quienes hacen ciencia aplicada son investigadores cuyo objetivo es la búsqueda de nuevo conocimiento que no se deriva automáticamente de la ciencia básica sino del estudio de problemas propios de ese campo de conocimiento aplicado.

La diferencia entre ciencia básica y ciencia aplicada se encuentra fundamentalmente en la deuda intelectual del campo de conocimiento en cuestión con la ciencia básica, tanto en el alcance como en el objetivo. Si bien tiene un objeto de estudio propio, la tarea del científico aplicado es la de enriquecer y explotar un conjunto de conocimientos producidos por la ciencia básica. Realizará algunos descubrimientos pero no serán leyes generales o propiedades fundamentales, porque no es su objetivo.

El alcance o dominio de la ciencia aplicada es menor que el de la ciencia básica, porque en lugar de investigar un fenómeno en general (como el de la socialización de los niños) el científico aplicado estudiará el mismo fenómeno acotado (la socialización de los niños del noroeste argentino, en comunidades rurales muy alejadas en las que se habla un lenguaje regional, por ejemplo) . Además, las ciencias aplicadas tienen una meta práctica, si bien algunas pueden serlo en el largo plazo. Por ejemplo, el sociólogo aplicado del ejemplo anterior podría estar estudiando posibles cambios en la organización del aprendizaje en tales comunidades rurales alejadas, que permitan una socialización integradora más eficaz.

La ciencia aplicada ocupa una lugar intermedio entre la ciencia básica y la tecnología, y los límites entre los tres campos es difícil de establecer en forma general ya que cada uno influencia al otro. El conocimiento generado por la ciencia básica puede sugerir un proyecto de investigación para la ciencia aplicada que a su vez puede derivar en un proyecto tecnológico.

El científico, tanto en la ciencia básica como en la ciencia aplicada, es esencialmente un descubridor, en tanto que el tecnólogo es fundamentalmente un inventor y desarrollador de cosas o procesos artificiales.

En cuanto a la *tecnología,* Bunge la concibe como

> "the design of things or processes of possible practical value to some individuals or groups with the help of knowledge gained in basic or applied research" (Bunge, 1983 : 214)

Las cosas o procesos en cuestión no son necesariamente físicas o químicas, sino también biológicas o sociales. La diferencia entre la tecnología y la técnica (o la artesanía tradicional) reside en que la primera emplea conocimiento científico.
Esta definición de 'tecnología' comprende todos los campos del conocimiento orientados a la acción, siempre que empleen algún tipo de conocimiento científico.

En síntesis, Bunge considera que la ciencia básica, la ciencia aplicada y la tecnología comparten la misma visión del mundo, la matemática y el método científico, y difieren en sus objetivos:

- la ciencia básica trata de entender el mundo en términos de teorías,
- la ciencia aplicada usa este conocimiento para seguir investigando,
- la tecnología busca controlar y cambiar la realidad mediante el diseño de sistemas artificiales y planes de acción basados en conocimiento científico.

7.3. La aplicación del modelo de Bunge a la Contabilidad

Más allá de las diferencias específicas y el grado de madurez o evolución de cada disciplina, todos los campos de investigación modernos relacionados con el mundo real constituyen un sistema : **el sistema de las ciencias fácticas**, en el que cada miembro tiene ciertas características comunes que lo distinguen de las seudociencias.

En la sección anterior hemos analizado los **diez componentes** de un campo de conocimientos que sea miembro del sistema de ciencias fácticas ya sea como ciencia pura o como ciencia básica. Este criterio permite superar los problemas de emplear una pauta única –tales como el uso del método científico, la manipulación empírica, o la refutabilidad de sus enunciados, la matematización de sus hipótesis, etc. (Bunge, 1983).

Bunge emplea el mismo modelo -el mismo conjunto de diez elementos que definen un campo de conocimiento como ciencia básica o aplicada- más un componente específico, para establecer si un campo de conocimientos puede considerarse una tecnología (Bunge, 1996, capítulo 7). El componente específico adicional es el conjunto de *los valores, o colección de juicios de valor sobre cosas y procesos naturales o artificiales, tales como materias primas y productos terminados, recursos humanos, procesos y operaciones organizacionales, normas, etc.*. Estos **once componentes** son **básicamente los mismos que caracterizan una ciencia**, excepto en lo que se relaciona con los objetivos de la disciplina, más el requisito específico de las tecnologías que se refiere a los juicios de valor.

Emplearemos el modelo de Bunge, comparando los empleados para calificar como ciencia pura con los requeridos para calificar como tecnología , y el análisis que ya hemos realizado de las actividades que llevan a cabo los expertos contables, para aplicarlos a la clasificación de la Contabilidad.

1. La comunidad de investigadores

La comunidad de contadores o expertos contables, enfocada como comunidad internacional, es un sistema social que no solo abarca una comunidad profesional propiamente dicha, sino también una comunidad de investigadores contables. Ambos tienen un entrenamiento especializado, intercambian información, comparten valores, y continúan una tradición de :

- investigación, destinada al diseño, planeamiento y evaluación de creaciones destinadas a servir una finalidad práctica, e
- investigación, destinada a aumentar el conocimiento acerca de los hechos.

Los dos tipos de actividades mencionadas anteriormente, se llevan a cabo en las tres tradiciones o programas de investigación sintetizados en el Capítulo 6 .
Por ejemplo, la comunidad académica de la universidad de Chicago cuenta con un doctorado en Contabilidad que requiere un entrenamiento intenso en investigación empírica. La escuela de Rochester ha realizado investigaciones empíricas basadas en generalizaciones y leyes de la Economía, de las Ciencias Políticas, de la Estadística y de las Matemáticas (ver Capítulo 5) que pueden clasificarse como conocimientos nuevos con posible aplicación concreta. Lo mismo puede afirmarse de las investigaciones empíricas que se realizan en base a conocimientos tomados de la Sociología, como las que exploran la incidencia de la coordinación contable de actividades en organizaciones con distintos grados de incertidumbre, basado en el análisis de redes sociales (Chapman, 1998).
Las comunidades científicas son una de las características de las ciencias y de las tecnologías. Bunge aclara que,

> "Whereas the original scientist, whether basic or applied, is essentially an explorer, the creative technologist is basically an inventor: he designs systems or processes. In particular, the sociotechnologist designs or redesigns social systems or methods for managing them." (Bunge, 1996 : 197)

La existencia de una comunidad profesional que crea nuevos sistemas y métodos, y los testea en la práctica, es una de las características de las tecnologías. Los expertos contables pueden considerarse sociotecnólogos porque diseñan o rediseñan sistemas de información contable –desde la captación del dato original hasta la preparación del informe final-, basándose en teorías contables, administrativas, sociológicas, políticas, en la búsqueda de una

síntesis que permita interpretar en forma pragmática el complejo cúmulo de datos operativos que necesitan los agentes desde sus respectivos puestos de trabajo, y con el objetivo adicional de alinear los objetivos de los agentes con los objetivos estratégicos de la organización (ver Capítulo 2). Por ejemplo, la Contabilidad Gerencial, como se analizó en el Capítulo 1, tiene como objetivo el diseño y rediseño de sistemas y procesos de planificación, medición y control de las operaciones de la organización para adaptarlos a nuevas estructuras (flexibles, horizontales), que contemplen nuevas necesidades (incluyendo indicadores de cambios en el contexto), que eviten disfunciones provenientes de la falta de comunicación y participación del personal (incorporando procesos participativos en la preparación de presupuestos, por ejemplo), etc.

En síntesis, la comunidad contable es una comunidad de científicos aplicados y de tecnólogos, cuyos respectivos trabajos –de exploración y de invención- se influyen recíprocamente.

2. La sociedad

Las comunidades científicas se insertan en una sociedad que , en su conjunto, alienta o simplemente acepta las actividades de los miembros de estas comunidades. Hoy en día la comunidad de investigadores contables está firmemente insertada en la sociedad, al menos a nivel internacional. En lo tecnológico prosperan organismos que nuclean a los representantes de los organismos profesionales nacionales con la finalidad de perfeccionar los productos contables, como por ejemplo la armonización de normas contables a los efectos de la comparabilidad de los estados contables a nivel mundial.

En las universidades más importantes, como la universidad de Chicago y la de Cornell en los Estados Unidos o las universidades de Oxford y la London School of Business en Gran Bretaña, se llevan a cabo investigaciones contables que han generado campos nuevos en los últimos treinta años.

En la Argentina, además de los institutos de investigación contable de las universidades y los centros de investigaciones científicas y técnicas dependientes de los organismos profesionales -estos últimos dedicados fundamentalmente a la revisión y perfeccionamiento de las normas contables-, también invierten fondos

en la investigación contable organismos científicos nacionales como el Conicet (García Casella, 1997), en estudios de mayor alcance tanto por su naturaleza como por su proyección temporal.

En síntesis, la sociedad internacional considera valiosa la inversión de recursos en la investigación contable, tanto en la exploración de nuevas problemáticas (o sea como ciencia aplicada) como en el desarrollo tecnológico.

3. El dominio o universo del discurso

El universo del discurso está formado exclusivamente por entes reales o posibles, pasados, presentes o futuros, naturales o artificiales (diseños, métodos, procesos) –y no solamente por ideas que no tienen relación alguna con el mundo concreto. En el Capítulo 2 se hizo un análisis profundo de la cuestión de la realidad física y social que conforma el objeto de estudio de la Contabilidad.

Los dominios de las ciencias y de las tecnologías básicamente coinciden, salvo en el aspecto de la creación de entes 'artificiales', es decir, de diseño de sistemas, métodos, normas o procesos nuevos, que es específico de las tecnologías.

4. El enfoque general o fundamento filosófico

Tanto para las ciencias como para las tecnologías, Bunge requiere la existencia de un fundamento filosófico que consiste en :

- *un principio ontológico* que ve el mundo como compuesto de cosas concretas que cumplen con leyes, y que existen independientemente del investigador (y no por entidades fantasmales o inventadas o milagrosas, por ejemplo). Los expertos contables tienen una tradición de ver el mundo compuesto de cosas reales que no son afectadas por el observador (Chua, 1986). Un enfoque diferente podría verse en las investigaciones de la escuela interpretativa, que considera que siendo la Contabilidad una disciplina social, su forma de describir y explicar el mundo afecta a la sociedad y también es afectada por ella. Este aspecto fue desarrollado en el Capítulo 5.

- *un principio epistemológico* que sostenga que el mundo puede conocerse objetivamente, al menos parcialmente y gradualmente (en el caso de las tecnologías, la aplicación de este principio tiene mayor pragmatismo). Este principio fue analizado en el Capítulo 3 (de construcción de teorías) y en los Capítulos 4 (teoría normativa) y 5 (teoría positiva), de donde surge que la Contabilidad busca este tipo de conocimiento objetivo y su contrastación.
- *una ética* de la libre búsqueda de la verdad, de la comprensión y de la sistematicidad (para la ciencia básica o aplicada) y una ética de la utilización de recursos naturales y humanos –en especial, cognitivos- (para las tecnologías). En el caso de la disciplina contable, encontramos campos de investigación cuyo objetivo es el diseñar sistemas que brinden información adecuada acerca de la utilización de recursos naturales y humanos por parte de las organizaciones sociales (Capítulo 4), y también se encuentran otros campos de investigación, guiados por una ética del tipo de las ciencias aplicadas en los que el objetivo es conocer, con vistas a una eventual aplicación en el campo tecnológico (Capítulo 5).

5. Antecedentes formales

Se requiere la existencia de un conjunto de teorías lógicas y matemáticas actualizadas (en contraposición a no tener teorías o contar con teorías obsoletas), tanto para la caracterización de las ciencias puras como de las tecnologías. La Contabilidad , como surge de los Capítulos 4 y 5 principalmente, cuenta con teorías que emplean la Lógica y la Matemática.

6. Antecedentes específicos

Los antecedentes específicos son conjuntos de datos, hipótesis y teorías actualizados y bien confirmados (aunque puedan ser corregidos), y métodos de investigación razonablemente efectivos (para las ciencias puras y para las tecnologías) de otras disciplinas relacionadas o contiguas, que se emplean en el campo de investigación analizado como base o referencia de sus propios

desarrollos. Para las tecnologías, también debe existir un antecedente o conjunto de diseños, planes y/o procesos, producidos por otras tecnologías relacionadas, como la Tecnología Informática en el caso de la Contabilidad. En los Capítulos 4 y 5 se han indicado las teorías e hipótesis de otras disciplinas en las cuales se sustentan los conocimientos contables, demostrando la integración de la Contabilidad en el sistema de la ciencia fáctica. También se ha enfatizado (Capítulo 6) la influencia decisiva que ha tenido la evolución de las teorías económicas y financieras -como la hipótesis de los mercados eficientes, la teoría de los precios de las acciones (CAPM), la teoría de la agencia, etc- como base de las investigaciones contables más recientes.

7. La problemática de la disciplina

Consiste exclusivamente en los problemas cognitivos referidos a la naturaleza y las regularidades de las entidades que forman parte del dominio -en el caso de las ciencias básicas o aplicadas-, y los problemas cognitivos y prácticos referidos a las entidades que conforman el dominio de las tecnologías. En los Capítulos 1 y 2 se han analizado los principales aspectos de la problemática contable, que es distinta a la de cualquier otra disciplina, aunque las entidades reales estudiadas también son objeto de estudio de otros campos de investigación. Por ejemplo, las organizaciones son estudiadas por la Sociología, la Administración, la Economía, etc, pero las preguntas que se plantean sobre ellas en cada disciplina (la problemática) son distintas.

8. Un conjunto de conocimientos

Consiste en la existencia de un conjunto de teorías, hipótesis y datos actualizados y testeables (aunque raramente definitivos) compatibles con los antecedentes específicos (punto 6) o conjunto de teorías de otras disciplinas que sustentan o prueban los conocimientos desarrollados por ésta. Para las tecnologías se agrega también el conjunto de métodos, diseños y planes compatibles con los producidos por otras tecnologías vinculadas. En el caso de la Contabilidad, en cuanto tecnología, el conocimiento contable debe ser compatible con los metodos,

diseños y planes de otras tecnologías tales como la Administración, la Informática, la Investigación Operativa, etc.

9. El propósito o meta

Las metas de la comunidad de científicos de las ciencias básicas o aplicadas incluyen : 1) el descubrimiento o el uso de las regularidades (en particular las leyes) y circunstancias de la entidades investigadas, sistematizando las hipótesis hasta armar teorías y 2) el perfeccionamiento de la metodología.
Las metas de la comunidad de tecnólogos incluyen: 1) la creación de nuevos 'artefactos' –en el sentido indicado en el Glosario, de métodos, diseños y planes o sea objetos artificiales- , 2) nuevas maneras de emplear los 'artefactos', 3) los planes para llevarlos a cabo y para evaluarlos. Para el caso de la Contabilidad, el concepto de 'artefacto' designa, por ejemplo, los sistemas contables y los informes contables, creación artificial que sirve a una finalidad pragmática, y que requiere de reglas tecnológicas para su preparación.

10. Los métodos

Los métodos de la ciencia básica o aplicada consisten exclusivamente en procedimientos verificables (controlables, analizables, criticables) y justificables (explicables), en especial el método científico general (problema cognitivo-hipótesis- control- eventual corrección de la hipótesis o reformulación del problema)
Las tecnologías utilizan el método de la ciencia y el método tecnológico (problema práctico-diseño-prototipo-testeo-corrección del diseño o reformulación del problema). En la aplicación de este último método en Contabilidad, cabe mencionar el diseño de la reexpresión de estados contables por el efecto de la variación del poder adquisitivo de la moneda y su implementación.

11. Los juicios de valor

Este aspecto es característico de las tecnologías y consiste en la existencia de un conjunto de juicios de valor acerca de las cosas y los procesos, naturales o artificiales. En particular, para la Contabilidad, los aspectos éticos -como el de equidad en el tratamiento de información que puede beneficiar a algunos grupos y perjudicar a otros- y ciertas cualidades que debería tener la información contable para lograr los objetivos –como la objetividad, la confiabilidad, la utilidad, la prudencia, la suficiencia, la comparabilidad, etc.- forman parte del conjunto de juicios de valor con el que cuenta la disciplina. También deben incluirse en este concepto los criterios de eficiencia, como el de costo/beneficio, para los problemas contables de adecuación de medios a fines. Este punto fue analizado en el Capítulo 4, que trató de las teorías normativas.

7.4. La Contabilidad como tecnología social

Bunge resaltaba hace ya 14 años que la tecnología, como campo de conocimiento diferenciado, recién empezaba a ser considerado por los filósofos científicos :

> "Most philosophers have ignored technology, that major component and powerful motor of modern culture..... the clear realization that technology raises interesting problems of its own is rather recent. This young field is quickly growing as the conceptual richness of technology and the moral problems it raises are being recognized" (Bunge, 1985: 219)

La *filosofía de la tecnología* se ocupa de los problemas específicos de este área del conocimiento, temas que han sido tratados por los investigadores contables en relación con la Contabilidad, como Mattessich (1964,1978, 1993,1995), Archer (1993), Sterling (1970,1979, 1993), Devine (1985, 5 volúmenes), etc.

Los problemas filosóficos de la tecnología, en especial, se refieren a las dimensiones:

- ontológica, acerca de la naturaleza de lo artificial, lo ideado o diseñado por el hombre, tanto física como conceptualmente,
- epistemológica, de las especiales características del conocimiento tecnológico, de su validación, y de sus relaciones con las ciencias puras,
- pragmática, de definición de la acción guiada por objetivos o planes,
- axiológica, de identificación y análisis de los criterios tecnológicos de valor, como el de eficiencia o confiabilidad,
- ética, de las normas morales que deberían guiar los distintos tipos de tecnologías, etc.

Esta última problemática, la ética, es especialmente importante porque la tecnología es objetiva, como la ciencia, pero no es imparcial. Es objetiva porque comienza descubriendo como son las cosas realmente : no se interesa por la metafísica. Pero al prescribir como debieran hacerse las cosas, beneficiará a algunos y perjudicará a otros. De modo que la tecnología está atada a los juicios de valor, y por ende también a problemas políticos y éticos.

Cada una de las dimensiones de la filosofía de la tecnología representa todo un sistema de problemas cuyos componentes están o pueden estar interrelacionados. Si nos preguntamos acerca de los enfoques más importantes en filosofía de la tecnología, y en especial de la sociotecnología, Bunge sostiene que los irracionalistas de todas las extracciones encaran este tipo de problemas aplicando sentido común, intuición, tradición ,etc. y que ninguno de estos enfoques puede encarar lo nuevo, lo contraintuitivo, lo que no es familiar. Los hiperracionalistas tampoco, porque creen que pueden resolverlos con teorías apriorísticas, como las de decisiones o de juegos, y no incluyen parámetros que puedan determinarse empíricamente.

Propone, en cambio, el enfoque del realismo científico. El proceso tecnológico, para un científico realista implicaría llevar a cabo la siguiente secuencia de operaciones:

> "Realizar un estudio científico del problema, diseñar políticas y planes consultando las partes interesadas, probar el plan elegido en una planta piloto de tamaño pequeño a mediano, evaluar los resultados consultando nuevamente las partes interesadas, realizar las correcciones necesarias, implementar el plan corregido a escala grande, realizar el seguimiento del plan, revisarlo periódicamente, y modificarlo o abandonarlo en caso de fracasar." (Bunge, 1998: 298)

Esta secuencia de operaciones, se asemeja a la forma de trabajar de los expertos contables cuando investigan problemas relacionados con el diseño de sistemas de información contable con distintas finalidades. Por ejemplo, el desarrollo realizado por Kaplan y Norton (1996) para sistemas de información estratégicos y operativos que, midiendo apropiadamente ciertos desempeños organizacionales, ayudan a alinear la acción con las estrategias. Otro ejemplo, en el campo de la Contabilidad Patrimonial, en relación al problema de la preparación de los estados contables de publicación, son las investigaciones que realiza el Intangibles Research Center en el Vincent C. Ross Institute of Accounting Research en la Universidad de Nueva York. El centro fue creado para facilitar la investigación sobre problemas de valuación y exposición relacionados con inversiones intangibles, tales como las de investigación y desarrollo, franquicias y desarrollo de marca, y capital humano (Lev, 1997), y en él participan académicos y profesionales.

Otro aspecto de los fundamentos filosóficos de las sociotecnologías es el relativo al trilema: individualismo-holismo-sistemicismo. Una filosofía sistémica considera que las soluciones deben contemplar que tanto el individuo, con sus decisiones y problemas particulares, como la sociedad , con sus características e influencias de grupo organizado, son generadores de los problemas sociales. En consecuencia, esas cuestiones no se resuelven atendiendo solamente a las situaciones individuales, ni solamente a las situaciones generales, sino con una estrategia mixta. Este aspecto es muy relevante para la Contabilidad Financiera, por ejemplo, ya que los informes contables de uso general –que están destinados a todos los miembros de la comunidad nacional e internacional- influyen sobre la forma de pensar acerca de la realidad económica de las organizaciones y sobre

los resultados de sus gestiones, generando ciertos comportamientos individuales y grupales que afectan la distribución de los recursos de una comunidad. Por ejemplo, la información sobre excelentes resultados positivos de las organizaciones que desarrollan sus actividades en un determinado sector industrial o de servicios, puede atraer hacia ese sector una parte de los recursos de que dispone una comunidad. De modo que los sociotecnólogos contables deben considerar los efectos del cambio de normas contables, tanto desde las decisiones de los inversores individuales como desde los efectos sobre la comunidad en su conjunto. Este problema se relaciona con el objeto de estudio de la Contabilidad Social, como se analizó en el Capítulo 1.

Concepto de tecnología social

Según Mario Bunge, la sociotecnología o tecnología social,

> "... estudia las formas de mantener, reparar, mejorar o reemplazar sistemas sociales existentes (por ejemplo, fábricas, hospitales y escuelas) y procesos (por ejemplo, industriales, cuidado de la salud, y educación); y diseña o rediseña sistemas sociales y procesos para tratar problemas sociales (por ejemplo, el desempleo masivo, epidemias, y el crimen). Por ello, la medicina social, el trabajo social, la ciencia administrativa, la macroeconomía normativa, y el derecho, son sociotecnologías; también lo son las disciplinas que estudian la protección ambiental, el bienestar general, la educación, el trabajo, el control social, el planeamiento urbano, las finanzas, y las políticas públicas en general. Estas sociotecnologías están a la par de la ingeniería eléctrica, la biotecnología, y la ingeniería del conocimiento." (Bunge, 1998:297)

Los sistemas y procesos contables son artificiales y no espontáneos: han sido diseñados, implementados y controlados de acuerdo a un plan. Para ello se ha empleado el uso intensivo de conocimiento, que en el caso de los sistemas contables implican teorías contables, teorías de la organización, teorías de

sistemas informáticos, teoría del control interno, teoría de la decisión, teorías económicas del capital y de la ganancia, teoría de la agencia, teorías financieras, etc. Los sistemas contables involucran a las personas (sin las cuales no tienen sentido), tanto en calidad de recurso operativo de estos sistemas como en calidad de destinatario intermedio o usuario final. Y justamente esta característica es la que estudia en especial la escuela "behaviorista" o conductista de la Contabilidad: el efecto de los sistemas contables sobre la conducta de las personas en la organización.

Las tecnologías sociales manejan todos los sistemas sociales , en particular los sistemas sociotécnicos, como industrias modernas, bancos, ejércitos, y hospitales. *Un sistema sociotécnico puede caracterizarse como un sistema social donde el trabajo se realiza con la ayuda de artefactos diseñados por tecnólogos.* Todos los sistemas sociotécnicos son productos del diseño y de la acción racional y deliberada, es decir de la acción llevada a cabo en concordancia con políticas deliberadas y planes diseñados a la luz de conocimiento experto. La diferencia fundamental entre un sistema social espontáneo y uno diseñado radica en el modo de control social: mientras que en los primeros el control social se encuentra solo en normas sociales y morales, en los segundos el control consiste fundamentalmente en normas legales, incentivos y sanciones impuestas por agentes designados, normas impuestas por los sistemas de control, etc.

Creo que aquí nos encontramos con la razón de ser de la problemática contable. **Los sistemas contables son los diseños producidos por la Contabilidad con fines específicos de monitoreo y control de las actividades del sistema sociotécnico**. Los sistemas contables son diseños particulares para cada tipo de sistema sociotécnico porque cada uno tiene metas y medios diferentes, y necesita controlar con mayor o menor intensidad determinados nodos, agentes o procesos del sistema.

La Contabilidad, como tecnología social, se sustenta en conocimiento científico producido por la Economía, la Administración, la Sociología, la Ciencia Política, las Finanzas, y emplea los instrumentos conceptuales de las ciencias formales,

como la Matemática, la Estadística y la Lógica, como se ha analizado en los capítulos anteriores. Los aportes de estas ciencias son el fundamento sobre el cual se formulan las reglas tecnológicas de la Contabilidad, que se emplean en la práctica profesional para el diseño de sistemas contables.

Sin un sistema contable, el sistema sociotécnico no contaría con un sistema cibernético de control cuantitativo, realimentado constantemente por nuevas proyecciones y nuevas correcciones, basadas en el análisis de los resultados obtenidos.

Se han estudiado nuevas aplicaciones de la teoría contable, que sirven para el control de aspectos que interesan muy especialmente a una comunidad: la responsabilidad de los sistemas sociotécnicos en la cuestión ambiental o sea los efectos del comportamiento de las organizaciones sobre el medio ambiente.

La Contabilidad como ciencia aplicada

Sin embargo, la tecnología contable no abarca el total de los conocimientos que los expertos contables han generado en las últimas dos o tres décadas.
Existen comunidades de investigadores contables que reciben un apoyo financiero importante, que han producido conocimientos acerca del uso de los sistemas y normas contables, y de sus efectos sobre distintos aspectos del entorno, como se analizó en el Capítulo 5 (Teorías positivas). En Contabilidad hay un campo de investigación en el que se estudian problemas científicos de posible importancia práctica, sobre la base de descubrimientos de otras ciencias básicas. Es una investigación con objetivos determinados, basada en regularidades empíricas, que generan hipótesis explicativas y predictivas, y que se espera puedan aplicarse como input de la tecnología contable.

Este nuevo conocimiento que genera la Contabilidad, basado en una teoría positiva que se encuentra en sus inicios y tiene ciertas limitaciones, coloca la disciplina en la frontera de una ciencia aplicada, empleando esta expresión en el sentido en que la usa Bunge.

Mario Bunge admite que, si bien no hay consenso acerca de la expresión "ciencia aplicada", puede proponerse el siguiente concepto:

> "Applied science is the research field in which scientific problems of possible practical import are investigated on the basis of findings in basic (pure) science. It is targeted, or "mandated", rather than free research : from some of it one expects eventually some findings of practical interest, such as the effects of chemical pollution or social inequality upon health". (Bunge, 1996 : 196)

En este sentido, pese a la falta de límites muy precisos entre ciencia básica y ciencia aplicada, y en base al análisis realizado en la Sección 7.3. sobre el modelo de Bunge para la caracterización de un campo de conocimiento, puede admitirse que la escuela de Rochester y la escuela interpretativa inglesa llevan a cabo investigaciones en Contabilidad que podrían calificarse como 'de ciencia aplicada emergente', admitiendo que aún se encuentra en sus inicios .

7.5. Conclusiones finales

De acuerdo a la revisión realizada en este trabajo, no parece razonable sostener que la Contabilidad sea una disciplina exclusivamente técnica, una artesanía precientífica, en la que la cuestión metodológica se reduzca a establecer una serie de procedimientos para el logro de un objetivo operativo concreto. En consecuencia, tomando en consideración el análisis realizado en este trabajo sobre los siguientes aspectos:

- la existencia de una comunidad contable internacional conformada por comunidades profesionales y académicas o de investigación,
- la existencia y la evolución histórica de teorías contables normativas y positivas, y el uso del método científico en las investigaciones contables,
- que el conocimiento contable producido se sustenta también en teorías e hipótesis de otras ciencias y/o tecnologías, integrándose de este modo al sistema de las ciencias fácticas,

- la formalización lograda en el ámbito contable por varios investigadores,
- la existencia y evolución de diversas tradiciones o escuelas de investigación , tanto en el aspecto normativo como positivo,
- el marco teórico de la filosofía de la ciencia y de la tecnología, y
- la aplicación del concepto de campo de conocimiento y de campos de investigación en el modelo de Bunge (1983, 1996), a la Contabilidad,

es posible confirmar la hipótesis formulada inicialmente respecto de la ubicación de la Contabilidad como un campo de conocimientos que puede clasificarse como una tecnología social.

De los tres campos de actividad posibles : ciencia, tecnología y praxis, la Contabilidad se desarrolla fundamentalmente en los dos últimos, que interactúan entre sí con el método típico de las tecnologías :

- Los académicos contables, que componen comunidades de investigación se dedican a incrementar el conocimiento en base a teorías o hipótesis de otras disciplinas y teorías o hipótesis de la propia disciplina, diseñando nuevos modelos, sistemas, planes, etc., en función de los nuevos problemas que surgen en la práctica profesional o en el reclamo de los usuarios de la información contable.
- Las comunidades profesionales interactúan con los investigadores en la formulación de los problemas que se presentan en la práctica profesional, implementan los nuevos modelos, diseños o planes, y posteriormente participan en la evaluación de los resultados.

De acuerdo al análisis realizado en la Primera y Segunda Parte, la Contabilidad cuenta con:

1. teorías que describen, clasifican y cuantifican cierto aspecto de la realidad, parcialmente formalizadas, que incluyen reglas tecnológicas, y que tienen objetivos pragmáticos de resolución de problemas, y
2. teorías acerca de las relaciones entre los sistemas contables y la información que producen, y el comportamiento de los agentes –en sentido amplio-, teorías cuyo objetivo es explicar y predecir los efectos de la información contable.

El primer tipo de teorías, son interpretaciones de la realidad con un objetivo pragmático : establecer un medio eficiente para el logro de la finalidad de la información, en términos de ciertos criterios –como el de costo/beneficio- y de ciertos juicios de valor –como el de equidad, objetividad, claridad, etc -. Estas teorías se apoyan en conocimiento científico en el sentido que se sustentan en teorías e hipótesis de otras ciencias. Para validar la adecuación medios-fines se requiere una investigación que emplee el método científico, es decir, tomar como premisa conocimientos científicos -como teorías, hipótesis probadas, regularidades, etc-, explicitar los objetivos de información que se desean satisfacer –entre los múltiples objetivos posibles-, explicitar y en lo posible operacionalizar los juicios de valor a aplicar, diseñar el sistema, modelo o plan más eficiente para el logro del objetivo, implementarlo, observar los resultados, estudiar las causas de eventuales ineficiencias en el logro del objetivo, introducir modificaciones en la implementación y/o en la teoría, etc. El logro de una teoría, o un modelo de ella, que sea eficiente en forma consistente, da lugar a normas o reglas tecnológicas generalmente aceptadas. La validación descripta corresponde a la metodología de las tecnologías.

Las teorías del tipo 2, en cambio, producen conocimiento acerca de lo que 'es' y se basan en teorías y modelos de otras ciencias –como la Economía, la Sociología, la Administración, la Estadística, la Matemática y la Lógica, etc. . Un ejemplo de este tipo de conocimiento, en Contabilidad, debería contestar la pregunta ¿qué probabilidad de quiebra existe para una organización, si en los estados contables de los últimos ejercicios se informan determinados valores de endeudamiento y/ o de rentabilidad (o falta de ella)? . La respuesta a esta pregunta debería sustentarse en una investigación acerca de los hechos, de una serie histórica que relaciona las variables en juego, y basarse en una teoría o hipótesis más amplia con la cual se articula. Es una investigación contable ex-post, es decir a posteriori del empleo de la tecnología contable (ver Capítulo 4 punto 4.3.). En el ejemplo mencionado, la investigación indaga acerca de la eficiencia de los estados contables en relación a su capacidad de predicción de quiebras. La validación de estas hipótesis se basa en la metodología de las

ciencias empíricas en general. Los resultados de la investigación representarán un conocimiento nuevo que sostendrá la hipótesis planteada, y que podrá emplearse en la tecnología contable. De este modo las teorías del tipo 2, acerca de lo que 'es', aportan nuevo conocimiento para el desarrollo de la tecnología contable (diseño de sistemas y modelos contables con fines específicos).

En Contabilidad, como en otras disciplinas, se realizan investigaciones acerca de lo que 'es' y también investigaciones acerca de lo que 'debería ser' . Este hecho parece haber dividido el *campo de conocimientos* de la Contabilidad en dos *campos de investigación* diferenciados:

- el de teoría normativa, de carácter tecnológico, compuesto por una comunidad académica y profesional, en el que se ha desarrollado extraordinariamente la Contabilidad Patrimonial y no tanto la Gerencial, y
- el de teoría positiva, de carácter científico aplicado o al menos supuestamente libre de juicios de valor, con una comunidad académica importante, aparentemente con mayores recursos económicos (subsidios y apoyos financieros), y más prestigiosa (en razón de las universidades que las albergan y las revistas académicas que controlan), principalmente ubicada en los EEUU y Gran Bretaña.

Esta conclusión se desprende de la lectura de las investigaciones que se citan en este trabajo, en las cuales se alude, directa o indirectamente a un distanciamiento entre los investigadores de ambos campos (Mattessich, 1995; Watts and Zimmerman, 1979) . También hay controversia entre los participantes del campo 'positivista', quienes se diferencian según su enfoque filosófico general y sus métodos de investigación en dos subgrupos.

En cuanto a la *Weltanschauung* o enfoque filosófico general, uno de estos subgrupos sostiene que la ciencia puede ser 'neutra' -en cuanto a juicios de valor- y en consecuencia su método de investigación es casi exclusivamente cuantitativo, con el objetivo de hallar generalizaciones que ofrezcan la posibilidad de predecir y de controlar un espacio-tiempo más amplio (ver Capítulo 5, el programa de la teoría contable positiva). El otro subgrupo es más heterogéneo, y sostiene que las teorías dependen del contexto cultural e histórico, y que no

están libres de valoraciones (ver Capítulo 5, el programa de la escuela interpretativa inglesa, y la investigación norteamericana en Contabilidad Gerencial).

El distinto enfoque filosófico acerca de la ciencia y la tecnología implica una valoración distinta de los métodos de investigación a emplear. Especialmente destacable es el énfasis del subgrupo de PAT (positive accounting theory) en el uso de métodos estadísticos y de grandes bases de datos, tratando problemas descontextualizados, como si fueran absolutamente neutros, sin tener en cuenta que:

> "What is established by statistics seems to be a language of facts, but which questions these facts answer and which facts would begin to speak if other questions were asked, are hermeneutical questions." (Gadamer,1976 : 11)

Esta parece ser solo una discusión epistemológica, o sea acerca de la construcción y validación del conocimiento en Contabilidad. Sin embargo, un análisis histórico y sociológico más profundo del surgimiento de las corrientes de investigación más importantes de las últimas tres décadas, demuestra que no es solamente una visión diferente de la forma de hacer ciencia o tecnología (Chua,1996). Entre otras razones, las diferencias se fundan en:

1. la expansión de los programas doctorales en los EEUU en los años sesenta: el doctorado se transformó en el requisito para postularse como investigador académico,
2. los programas doctorales modificaron sus contenidos : pasaron de cuestiones profesionales o normativas a investigaciones empíricas con métodos cuantitativos, sobre temas alejados de la problemática tecnológica de la Contabilidad,
3. la Fundación Ford y la Fundación Carnegie invirtieron montos significativos para que las escuelas de negocios produjeran investigaciones más 'científicas', aplicando métodos cuantitativos,
4. una pequeña elite de universidades norteamericanas mantiene el acceso a la dirección editorial de las revistas académicas más importantes, que en la práctica solamente aceptan trabajos realizados con métodos cuantitativos.

Esta red de interacciones (subsidios-universidades-programas doctorales-revistas académicas) se ha extendido más allá de las fronteras de los EEUU, en la medida en que los graduados de sus universidades, entrenados en estos métodos, continúan esta tradición de investigación en sus países de origen, como Australia y Nueva Zelanda, Hong Kong, China, etc.

La existencia de investigaciones de tipo tecnológico e investigaciones de tipo científico aplicado, y los consiguientes debates que generan, es enriquecedor para la disciplina en la medida en que no se transformen en dos campos poco o nada comunicados. Postulamos en párrafos anteriores que el desarrollo de teorías positivas puede contribuir al aumento de conocimientos aplicables a los problemas tecnológicos de la Contabilidad. A su vez, los problemas contables tecnológicos –relacionados con aspectos sociales, administrativos, de finanzas, de percepción del mercado de valores, etc- constituyen materia investigable desde el punto de vista de las teorías positivas. Esta contribución entre ambos campos no ha sido investigada en profundidad, salvo el esquema teórico de interrelación de estos dos campos de investigación que postula Mattessich (1995) o el modelo planteado por Butterworth et altri (1992). Hacerlo supondría profundizar en las características y aportes de cada tipo de investigación, su relación con la problemática contable y con las 'tradiciones de investigación' (ver Capítulo 6, punto 6.3), y representaría un aporte significativo en este debate.

Consecuencias de la ubicación de la Contabilidad como tecnología social

Desde el punto de vista académico, las primeras preguntas que nos planteamos cuando iniciamos el estudio de una disciplina están enfocadas a determinar el tipo de conocimiento de qué se trata, porque de las respuestas dependen las posibilidades de incrementar el conocimiento actual.

Si la disciplina es precientífica, artesanal o una técnica, las explicaciones o soluciones que propone son opiniones inadecuadamente fundamentadas, basadas en la intuición, en el sentido común o en técnicas de ensayo y error.

Esta metodología seudocientífica no permitiría resolver problemas nuevos con soluciones contraintuitivas o que no surjan de experiencia acumulada.

Los problemas nuevos que la realidad presenta a una disciplina científica o tecnológica requieren conocimiento basado en la aplicación de teorías, propias y/o de otras disciplinas científicas o tecnológicas. Son las teorías y sus contrastaciones empíricas exitosas las que iluminan el conjunto de variables y sus interrelaciones, proporcionando las explicaciones que pueden sugerir soluciones nuevas, contraintuitivas o inexploradas.

De modo que, si bien el hecho en sí mismo de ubicar a la Contabilidad como una tecnología social no modifica la realidad inmediata, yo confío en que la descripción del recorrido realizado para sostener esta hipótesis sirva de base para reconocer a la disciplina contable el potencial de aumento de conocimientos que tiene y , en consecuencia, su capacidad para responder con nuevas soluciones a las crecientes y diversas demandas de la comunidad.

La descripción de la investigación contable internacional, de los diversos enfoques filosóficos, los debates, etc, parece evidenciar, por comparación, la ausencia de un campo de investigación contable actualmente en la Argentina. Recordemos que en el modelo de Bunge analizado (puntos 7.2 y 7.3) la existencia de un 'campo de investigación' implica un conjunto de 10 u 11 componentes, según se trate de una ciencia o una tecnología. El primer requisito es la presencia de una comunidad de investigadores : una cierta cantidad de investigadores aislados o poco comunicados no representan una comunidad de investigadores.

En relación a la existencia de comunidades de investigación y a la evolución del pensamiento contable en la Argentina, hay múltiples temas de investigación futura que representarían un punto de partida para reflexionar acerca de nuestra propia ubicación en el contexto contable internacional. Pensamos en temas tales como : la historia del pensamiento contable en la Argentina, la comparación histórica del pensamiento contable argentino (que ha sido relevante en el contexto de la América del Sur) con el de otros países o con las corrientes doctrinarias

internacionales más importantes de cada década, el nacimiento y evolución de comunidades de investigadores contables en la Argentina en el siglo XX, la historia de los centros de estudios científicos y técnicos profesionales y su influencia en la emisión de normas contables en la Argentina, la influencia de los grandes estudios contables en el desarrollo del conocimiento contable en la Argentina, los institutos de investigaciones contables universitarios y su papel en la historia del pensamiento contable argentino, historia de las publicaciones contables en la Argentina y de las ideas que las impulsaron, etc.

En relación a la perspectiva filosófica sobre la Contabilidad, a aquellas preguntas fundamentales que deben plantearse en cualquier campo del conocimiento, una futura investigación sobre el enfoque filosófico de la comunidad profesional y de la comunidad académica responsable de la enseñanza de la Contabilidad en la Argentina -que pueden estar compuestas por los mismos individuos-, podría proporcionar algunas evidencias acerca de las causas de la ausencia de investigación contable y de programas actualizados en los doctorados en Contabilidad de nuestras universidades.

La investigación contable, realizada en los institutos de investigación de las universidades o en los centros de estudios científicos y técnicos de las comunidades profesionales, es necesaria para que sea posible hablar de una disciplina contable que pueda calificarse de tecnología social en la Argentina.

BIBLIOGRAFÍA

Ale, Miguel Angel, *Manual de Contabilidad Gubernamental,* Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1994

American Accounting Association, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance,* Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, 1977, reprinted 1991, USA

Atkinson, Anthony y Balakrishnan, Ramji, "New Directions in Management Accounting Research", *Management Accounting Research,* septiembre 1997, Vol 9.

Beaver, William, *Financial Reporting: An Accounting Revolution,* Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1989.

Beer, Stafford, *Cibernética y Administración,* Compañía Editorial Continental, México, 1965.

Belkaoui, Ahmed Riahi, *Socio-economic Accounting*, Quorum Books, Westport, Connecticut, 1984.

Belkaoui, Ahmed Riahi, *Accounting Theory*, The Dryden Press, 3rd.edition, 1993

Benavidez, Esteban A., "Contabilidad y verdad", en Chapman, W.L et altri, *La exposición veraz y razonable en los estados contables,* Ediciones Macchi, 1984.

Bernstein,Richard J., *Beyond Objectivism and Relativism: Science, Hermeneutics and Praxis*, University of Pensilvania Press, Philadelphia, 1983.

Birkin,Frank , *Contabilidad de Gestión Ambiental, Costos y Gestión,* año 7, N° 25, setiembre 1997.

Bunge, Mario, *La causalidad. El principio de causalidad en la ciencia moderna*, Sudamericana, 1997

Bunge, Mario, *La investigación científica*, Ariel, 2ª.edición, Barcelona, 1972

Bunge, Mario, *Treatise on Basic Philosophy. Epistemology & Methodology II : Understanding the World*, Vol.6, D.Reidel, Dordrecht, 1983.

Bunge, Mario, *Treatise on Basic Philosophy. Philosophy of Science and Technology, Part 2: Life Science: Social Science and Technology*, Vol 7, Dordrecht y Boston, Reidel, 1985.

Bunge, Mario, *Finding Philosophy in Social Science*, Yale University Press, New Haven and London, 1996

Bunge, Mario, *Social Science under Debate: A Philosophical Perspective*, University of Toronto Press, Canada, 1998.

Butterworth, John, et al., "The Structure of Accounting Theory: Some Basic Conceptual and Methodological Issues", 1982, en *"Modern Accounting Research: History, Survey and Guide*, ed. Richard Mattessich, The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, 2nd edition, 1992.

Butterworth, J.E. y Falk, H., "The Methodological Implications of a Contractual Theory of Accounting", en Butterworth,J.E. y Falk,H., (comp.) *Financial Reporting – Theory and Application to the Oil and Gas Industry in Canada,* Society of Management Accountants of Canada, Hamilton, Ontario, 1986.

Canning, John B., *The Economics of Accountancy*, Arno Press, Nueva York, 1978.

Cañibano, L y Gonzalo, J.A., *Los Programas de Investigación en Contabilidad*, Primera Jornada sobre Teoría de la Contabilidad, Jerez de la Frontera, Universidad de Cádiz, 1995.

Chambers, R.J., *Accounting, Evaluation and Economic Behavior,* Englewood Cliffs, Prentice Hall, New Jersey, 1966.

Chambers, R.J., *Foundations of Accounting,* Deakin University Press, Geelong, 1991.

Chalmers, Alan F., *¿Qué es esa cosa llamada ciencia?,* Siglo Veintiuno Editores, 6ª.edición en español, Buenos Aires, 1988.

Chapman, William L., "Anales de la Academia de Ciencias Económicas", 1984.

Chapman, Christopher, "Accountants in Organisational Networks", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 23, N° 8, pp. 737-766, 1998.

Chavez, Osvaldo, et altri, "*Los Paradigmas y la Contabilidad*", Tercer Encuentro Universitario de Investigadores del Area Contable, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora, septiembre 1997.

Chenhall, R.H y Langfield-Smith, K., "The Relationship Between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using Systems Approach", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 23, N° 3, abril 1998.

Christenson, Charles, "The Methodology of Positive Accounting", en Mattessich, R (ed.) *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*, The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, 1992

Chua, Wai Fong, "Radical Developments in Accounting Thought", *The Accounting Review*, october 1986.

Chua, Wai Fong, "Theoretical Constructions of and by the Real", *Accounting, Organizations and Society,* Vol 11, No. 6, 1986b.

Chua, Wai Fong, "Teaching and Learning only the Language of Numbers. Monolingualism in a Multilingual World", *Critical Perspectives on Accounting*, 7, 129-156, 1996.

Copley, Paul y Cheng, Rita, "The New Governmental Reporting Model: Is It A Field Of Dreams?", *Accounting Horizons,* Vol.11 Issue 3, septiembre de 1997.

Cushing, Barry E., "A Kuhnian Interpretation of the Historical Evolution of Accounting", *The Accounting Historians Journal*, Vol.16, No.2, diciembre 1989.

Cyert, R.M. y Grunberg, E., "Los supuestos, la predicción y la explicación en la Economía", en Cyert, R.M.y March, J.G., *La teoría de las decisiones económicas en la empresa*, Herrero Hnos. Sucesores S.A. Editores, México, 1965.

Devine, C.T., *Studies in Accounting Theory*, 5 volúmenes, American Accounting Association, USA,1985.

Dilthey, W.W., *Dilthey, Selected Writings*, ed.and translated by Rickman, H.P., Cambridge University Press, New York, 1976.

Epstein, M., Flamholtz, E. and Mcdonough, J.J., "Corporate Social Accounting in the USA: State of the Art and Future Prospects", *Accounting, Organizations and Society,* Vol 1 N° 1, , 1976, pp.23-42

Feltham, Gerald y Demsky, Joel, "The use of models in information evaluation", *The Accounting Review*, vol XLV N°4, octubre 1970.

Feltham, Gerald A., "Financial Accounting Research: Contributions of Information Economics and Agency Theory", en Mattessich, Richard (ed.), *Modern Accounting Research: History, Survey and Guide*, 2ª. Edición, The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, 1992

Feyerabend, Paul K., *Contra el método*, Editorial Ariel, 2ª.edición, Barcelona, 1989, 1ª edición en 1970.

Fortini, Hernando et. Al., *Replanteo de la Técnica Contable*, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1980

Foster, George y Young, S. Mark, "Frontiers of Management Accounting Research", *Journal of Management Accounting Research,* septiembre de 1997,

Vol9,enhttp://gw10.epnet.com/fulltext.asp?result...accounting%20research&fuzzyTerm=#FullText, acceso del 25.06.1999

Fowler Newton, Enrique, *Cuestiones Contables Fundamentales*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1991.

Fronti de García, Luisa, et al., *Estrategias Seguidas en la Investigación Contable: Análisis y Perspectivas,* Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Primer Encuentro de Investigadores en el Area Contable, Buenos Aires, agosto de 1995.

Fronti de García, Luisa, "La Doctrina Contable y su Influencia en la Normativa de la Contabilidad Ambiental", *Contabilidad y Auditoría,* Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, número extraordinario V – año 4, junio 1998.

Gadamer, Hans-Georg, *Philosophical Hermeneutics*, trans. and ed. by Linge, D.E., University of California Press, Berkeley, 1976

García, Norberto, "La Contabilidad de Gestión Estratégica", Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos, *Revista Costos y Gestión* N° 23, Buenos Aires, marzo de 1997.

García Casella, Carlos L., *La Contabilidad como tecnología social o ciencia aplicada*, Anales de las Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1995

García Casella, Carlos L., *Enfoque Multiparadigmático de la Contabilidad,* Informe Final de Proyecto de Investigación y Desarrollo N° 3415/92 del CONICET, 1997.

García Casella, Carlos L., "Aportes a la Solución del Problema Conceptual de la Contabilidad", *Contabilidad y Auditoría,* Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, N° 8, diciembre 1998.

González Bravo, Lucio , *Conceptos Epistemológicos en Contabilidad*, tesis doctoral no publicada, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, 1984.

González Bravo , Lucio.E. y Scarano, Eduardo.R., "Axiomatizaciones Contables", V Conferencia de Facultades y Escuelas de Contaduría de América Latina y IV Congreso Latinoamericano de Investigación Contable, 1988, en Gonzalez Bravo L.E. y Scarano, E.R.(comp.), *Aspectos Metodológicos de la Contabilidad*, Editorial Impresos Centro, Buenos Aires, 1990a.

González Bravo , Lucio.E. y Scarano, Eduardo.R., "La Contabilidad desde el punto de vista normativo", Xas. Jornadas Universitarias de Contabilidad, Tucumán, agosto 1989, en Gonzalez Bravo L.E. y Scarano, E.R.(comp.), *Aspectos Metodológicos de la Contabilidad*, Editorial Impresos Centro, Buenos Aires, 1990b

González Bravo, Lucio E. Y Marques, Gustavo, *Metodología de la Investigación*, Fundación Editorial de Belgrano, Buenos Aires, 1996.

Hakansson, Nils H., "Where We Are in Accounting: A Review of "Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance" ", *The Accounting Review* 53, julio de 1978.

Hines, Ruth D., "Popper's Methodology of Falsificationism and Accounting Research", *The Accounting Review,* Vol. LXIII, No. 4, Octubre 1988.

IASC, *Normas Internacionales de Contabilidad 1997*, Instituto Mejicano de Contadores Públicos, Mendoza, 1997.

Ijiri, Yuji, *The Foundations of Accounting Measurement*, Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1967

Ijiri, Yuji, *Theory of Accounting Measurement*, Studies in Accounting Research N° 10, American Accounting Association, Florida,1975.

Jensen, Michael C., "Organization Theory and Methodology", *The Accounting Review,* Vol LVIII, No.2, abril 1983.

Jönson, S, "Relate Management Accounting Research to Managerial Work!", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 23, N° 4, Mayo 1998, Pergamon.

Kaplan, Robert, "The Role for Empirical Research in Management Accounting", en *Accounting Research In The 1980s And Its Future Relevance*, editado por Richard Mattessich, The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, Canadá, 1991

Kaplan, Robert y Norton, David, *The Balanced Scorecard: translating strategy into action*, Harvard Business School, Boston, MA, 1996.

Klimovsky, Gregorio, *Las desventuras del conocimiento científico*, A-Z Editores, Buenos Aires, 1994.

Kuhn, Thomas S., *La estructura de las revoluciones científicas*, Fondo de Cultura Económica, Méjico, 1ª.edición en español, 1971

Lakatos, Imre, "Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes", en *Criticism and the Growth of Knowledge*, Lakatos, I. and Musgrave A. (ed.), Cambridge University Press, Cambridge, 1970.

Lavoie, Don, "The Accounting of Interpretations and The Interpretation of Accounts: The Communicative Function of "The Language of Business" , *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, N° 6, 1987.

Lev, Baruch, "Announcing the Foundation of the Intangibles Research Center at the Vincent C. Ross Institute of Accounting Research", *Accounting Horizons*, marzo 1997, pag. 136

Lipe, M.G., "Individual Investor's Risk Judgements and Investment Decisions: The Impact of Accounting and Market Data", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 23 N° 7, 1998

Lukka, Kari y Shields, Michael, "Innovations in Management Accounting Focus", *Management Accounting, Magazine for Chartered Management Accountants*, marzo 1999, Vol 77, Issue 3.

Lyas, Colin, "Accounting and language", en *Philosophical Perspectives on Accounting*, Mumford,M.J. y Peasnell,K.V.,(eds.), Routledge, USA, 1993.

Lisdero , Arturo E., *El concepto de balance en la doctrina contable*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1973.

Lorino, Philippe, *El control de gestión estratégico*, Marcombo, Barcelona, 1993.

López Santiso, Horacio, *Ensayos sobre técnica contable*, Ediciones Macchi, 1974.

López Santiso, Horacio, *Un modelo contable globalizador: el modelo de valores económico-contables*, XXI Conferencia Interamericana de Contabilidad, Cancún,México, 1995.

Marshak, Jacob, *Economic Information, Decision and Prediction,* D. Reidel Publishing Company, Dordrecht, Holland, 1974.

Martinet, Alain C. , *Epistémologies et Sciences de Gestion*, Economica, París, 1990.

Masterman, Margaret, "The nature of a paradigm", en Lakatos,I. y Musgrave, A. (eds.) *Criticism and the Growth of Knowledge*, Cambridge University Press, USA, 1995 .

Mattessich, Richard, *Accounting and analytical methods*, Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois, 1964.

Mattessich, Richard, "Methodological Preconditions and Problems of a General Theory of Accounting", *The Accounting Review*, July, 1972

Mattessich, Richard, *Instrumental Reasoning and Systems Methodology*, D. Reidel Publishing Company, Holland, 1978.

Mattessich, Richard, *Accounting Research in the 1980s and its Future Relevance*, The Canadian Certified General Accountants´Research Foundation, Vancouver, 1991.

Mattessich, Richard, *Modern Accounting Research: History, Survey and Guide*, The Canadian Certified General Accountants´Research Foundation", 2nd edition, Vancouver,1992

Mattessich, Richard, "Paradigms, Research Traditions and Theory Nets of Accounting", en Mumford and Peasnell (comp.), *Philosophical Perspectives on Accounting,* Routledge, London, 1993

Mattessich, Richard, *Critique of Accounting*, Quorum Books, Westport, Connecticut, 1995a

Mattessich, Richard, "Conditional-normative accounting methodology: Incorporating value judgements and means-end relations of an applied science", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.20, N° 4, 1995b, pp.259-284.

Mattessich, Richard, *Foundational Research in Accounting*, Chuo University Press, Tokyo, 1995c.

Montesinos Julve, Vicente, "Formación Histórica, Corrientes Doctrinales y Programas de Investigación de la Contabilidad" , *Revista Técnica Contable* , 1978.

Monteverde, Ernesto, *Conceptos e Interpretación de las Cuentas Nacionales,* Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1994.

Mouck, Tom, "The Irony of "The Goden Age" of Accounting Methodology", *The Accounting Historians Journal*, Vol 16.N° 2, diciembre 1989.

Mouck, Tom, "Positive Accounting Theory as a Lakatossian Research Programme", *Accounting and Business Research*, Vol.20 N° 79, p. 231, 1990.

Papandreou, Andreas G., *La Economía como Ciencia*, Ediciones Ariel, Barcelona, 1961.

Prakash, Prem and Rappaport, Alfred, "Informational Interdependencies: System Structure Induced by Accounting Information", *Accounting Review*, october 1975,p.723

Popper, Karl R., *La lógica de la investigación científica*, Editorial Tecnos, Madrid, 1973, 3ª.edición

Popper, Karl R., *Conocimiento objetivo*, Editorial Tecnos, Madrid, 1972.

Richardson, A.J. y Gibbins, M, "Behavioral Research on the Production and Use of Financial Information", en Mattessich, R. (comp.) *Accounting Research in the 1980s and its Future Relevance,* Canadian Certified General Accountants Research Foundation, Vancouver,1991

Schipper, Katherine, "Academic Accounting Research and the Standard Setting Process", *Accounting Horizons*, Vol 8 N° 4, diciembre 1994

Sillanpaa, María, "A New Deal for Sustainable Development in Business : Taking the Social Dimension Seriously", *Greener Management International,* Otoño 1998, Nro. 28.

Simon, Herbert A., *El comportamiento administrativo*, 2ª.ed., Aguilar, Valencia, 1964.

Schreuder, Hein, "Corporate Social Reporting in the Federal Republic of Germany: An overview", *Accounting, organizations and society*,Vol.4, N° 1/ 2 , 1979, p. 111.

Shields, Michael D., "Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s", *Management Accounting Research,* septiembre 1997, Vol. 9.

Sterling, Robert R., "On Theory Construction and Verification", *The Accounting Review*, julio 1970.

Sterling, Robert R., *Toward a Science of Accounting*, Scholars Book Co., Houston, 1979.

Sterling, Robert R., "The Subject Matters of Accounting", in ed. M.J.Mumford and K:V: Peasnell, *Philosophical Perspectives on Accounting. Essays in Honour of Edward Stamp*, Routledge, London, 1993.

Tua Pereda, Jorge, *La investigación empírica en Contabilidad*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1991

Watts, Ross L. and Zimmerman, Jerold L., "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards", *The Accounting Review*, enero 1978.

Watts, Ross L. and Zimmerman, Jerold L., "The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses", *The Accounting Review*, abril 1979.

Watts, Ross L.and Zimmerman, Jerold L., *Positive Accounting Theory*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1986.

Watts, Ross L. and Zimmerman, Jerold L., "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective", *The Accounting Review*, Vol.65, N° 1, enero 1990.

Wells, M. C., "¿Una Revolución en el Pensamiento Contable?", en Gonzalez Bravo L.E. y Scarano, E.R. (eds.), *Aspectos Metodológicos de la Contabilidad*, Editorial Impresos Centro, Buenos Aires, 1990.

Whitley, R.D., "The Possibility and Utility of Positive Accounting Theory", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13 N° 6, pp 631-645, 1988.

Whittington, G., "Positive Accounting: A Review Article", *Accounting and Business Research,* Vol.17, No.68, 1987.

GLOSARIO

Artefacto: es cualquier objeto (cosa, estado o proceso) opcional (no un nido de abejas, que éstas están genéticamente programadas para hacer) hecho con la ayuda de conocimiento científico y que otros puedan utilizar (Bunge, 1985)

Campo de conocimientos: familia de campos de investigación científicos fácticos

Campo de investigación: es un miembro del campo de conocimientos, que cumple con 10 condiciones (ciencia) u once condiciones (tecnología) (Bunge,1996:187 (ciencia) y 200 (tecnología).

Ciencia aplicada: "la investigación de problemas cognitivos con posible importancia práctica." (Bunge, 1983 : 207)

Deontología: ciencia o tratado de los deberes (Real Academia Española, 1984)

Diseño tecnológico (o proyecto) : representación de una cosa o un proceso artificial realizado con la ayuda de conocimiento científico (Bunge, 1985 : 225)

Epistemología: estudio de las condiciones de producción y validación del conocimiento científico y los criterios por los cuales se lo justifica o invalida.

Extensión de un concepto: es el conjunto de todos los objetos, reales o irreales, a los que puede aplicarse el concepto.

Hipótesis científica: es una conjetura formulada para dar razón de los hechos, experienciales o no, cuya formulación debe cumplir con tres requisitos: i) tiene que estar formulada formalmente y ser significativa (no vacía semánticamente);ii) fundada en conocimiento previo o compatible con el cuerpo del conocimiento científico y iii) ser empíricamente contrastable. (Bunge, 1972)

Hipótesis instrumental : hipótesis formalizadas que conectan medios eficientes con metas deseadas (Mattessich, 1995)

Ley, en sentido general:"es sinónimo de generalización o regularidad." (Klimovsky, 1995)

Ley científica: "es una hipótesis científica confirmada que afirma una relación constante entre dos o más variables, cada una de las cuales representa (al menos parcial e indirectamente) una propiedad de sistemas concretos." (Bunge, 1972)

Método hipotético-deductivo: "procedimiento que consiste en desarrollar una teoría empezando por formular sus puntos de partida o hipótesis básicas y deduciendo luego sus consecuencias con ayuda de las subyacentes teorías formales" (Bunge,1972:253)

Método científico: Consiste en "formular cuestiones sobre la realidad del mundo y la humana, basándose en las observaciones de la realidad y en las teorías ya existentes, en anticipar soluciones a estos problemas y en contrastarlas con la misma realidad, mediante la observación de los hechos, su clasificación y su análisis" (Sierra Bravo, 1995:19)

Ontología: "la teoría de los aspectos más generales de la realidad, que incluye tanto el estudio de las categorías (por ejemplo, la de espacio) como el análisis de las leyes genéricas (por ejemplo, el principio causal)", (Bunge, 1997 :21).

Técnica: Cuerpo de conocimientos precientíficos (Bunge, 1985 : 220)

Tecnología: Estudio científico de lo artificial; cuerpo de conocimientos relacionados con el diseño de artefactos y planeamiento de su realización, operación, ajuste, mantenimiento y control, en base a conocimiento científico. (Bunge, 1985 : 231)

Teoría: designa un sistema de hipótesis entre las cuales se destacan las leyes

Teoría científica: "Un conjunto de hipótesis científicas es una teoría científica si y sólo si refiere a un determinado tema factual y cada miembro del conjunto es o bien un supuesto inicial (axioma, supuesto subsidiario o dato) o bien una consecuencia lógica de uno o más supuestos iniciales." (Bunge,1972:414)

Teoría normativa (o prescriptiva) : conjunto de hipótesis instrumentales que relacionan medios con fines, empleando juicios de valor

Teoría positiva : conjunto de hipótesis cuya finalidad es describir, explicar y/o predecir , que pretenden no incluir juicios de valor