

Teoría Contable: situación actual de los principales programas de investigación existentes en la Unión Europea

Beatriz Brozzú

*Docente Adjunto
Facultad de Ciencias Económicas,
Universidad Nacional del Litoral
E-mail: bbrozzu@fce.unl.edu.ar*

Néstor Gabriel Haquín

*Jefe de Trabajos Prácticos
Facultad de Ciencias Económicas,
Universidad Nacional del Litoral
E-mail: ghaquin@fce.unl.edu.ar*

Andrés Labath

*Ayudante Alumno
Facultad de Ciencias Económicas,
Universidad Nacional del Litoral
E-mail: alabath@hotmail.com*

Resumen

Al considerar el llamado período científico de la contabilidad, se percibe una diversidad de corrientes doctrinales que evidencian la existencia de diferentes programas de investigación. Desde esta concepción, este artículo resume un proyecto de los autores que investiga la naturaleza y fundamento de estos diferentes programas de investigación entendidos como representativos de las corrientes teóricas de la actualidad. Se detectan y precisan sus definiciones y límites y los aspectos en que coinciden o se diferencian. Para el logro del objetivo perseguido, metodológicamente se desarrolla un relevamiento bibliográfico de autores de la disciplina y tareas de campo, a través de encuestas y entrevistas a un universo de docentes y autores de la doctrina, locales, nacionales e internacionales que, con diversos grados de colaboración, permiten aclarar el tema investigado.

Como corolario, se desprende que:

1. La observación de la diversidad de programas de investigación históricos y actuales en contabilidad, contribuye a replantear una variedad de problemas teóricos y epistemológicos, doctrinarios y formales, que deben comenzar a estar presentes en nuestras cátedras, extendiendo su concepción técnico-legalista hacia una más amplia, que reconozca indubitablemente el carácter multiparadigmático de la disciplina.

2. La abundancia de líneas de trabajo que necesitan ser profundizadas, sistematizadas y verificadas, resulta reveladora de oportunidades y a la vez claro reclamo por una actividad intensa y sistemática de investigación e investigadores que, así dedicados, fortalezcan su protagonismo como mediadores de una disciplina con fundamentos teóricos tan sólidos como para justificar su evolución continua.

Palabras clave

- *Teoría Contable*
- *corrientes doctrinarias*
- *programas de investigación*
 - *coexistencia*
 - *rivalidad*

Abstract

Setting our minds in the so called "Scientific Accounting period", we can see a lot of different conceptual currents which are the proper evidence of the existence of rivalry among researching programmes. Due to this, we are engaged in a work that researches the existence and rivalry of these different "researching programmes" which are considered representatives of the actual theoretical currents. The problem consists not only on finding out and clarifying the accurate definition of each theory, but also on searching the reasons why they are rivals among each other.

The achievement of the previous goal means a scientific work we have made, consisting on the searching of information written by the best Accounting authors as well as to make empiric tastes, such as interviews to national and international Accounting teachers and authors who have allowed us to begin to have a clearer idea of the subject we are dealing with.

Key words

- *Accounting Theory*
- *conceptual currents*
- *research programmes*
- *rivalry*

Introducción

Concebimos a la Contabilidad como un sistema dinámico, en movimiento, que lejos de conformar un cuerpo acabado y estático de conocimientos va demostrando a lo largo de su historia cambios y mutaciones, más o menos radicales, que afectan la práctica de sus profesionales.

Mallo Rodríguez (1991)⁽¹⁾, al referirse a los más avanzados trabajos en materia de investigación contable, afirma que los programas de investigación contable buscan, es su esencia, "...encontrarle a la contabilidad una entidad propia como ciencia autónoma, en la que los datos empíricos sean explicados por medio de hipótesis y sistemas de hipótesis (leyes y teorías) (...) que permitan la interpretación del pasado y del presente y la predicción del futuro."

Esta manera de entender la contabilidad, sin dudas no es la que habitualmente encontramos en

nuestras universidades. Por el contrario, fundamentados en la pragmática de los negocios, Verón (2002) sostiene que "el buen profesor es aquel que tiene experiencia profesional que le permite hablar con autoridad sobre la forma por medio de la cual los contadores resuelven sus problemas. Se pone énfasis en la emulación, no en la innovación. Se utiliza mucho tiempo para enseñar a los estudiantes qué hace la contabilidad y no tanto en enseñar por qué fue hecho de una manera particular o si otras soluciones pudiesen haber generado soluciones preferibles"⁽²⁾.

A manera de ejemplo, puede observarse en la bibliografía básica con que se inicia la formación universitaria de los alumnos en Contabilidad, la doctrina de los principales autores recomendados:

- Enrique Fowler Newton⁽³⁾, define a la contabilidad como una herramienta técnica que proporciona

(1) Mallo Rodríguez, C. (1991) *Contabilidad Analítica*; Ed. Ministerio de Economía y Hacienda de España; Madrid.

(2) Verón, C. y otros (2002) "Teoría y Normativa contable: un vínculo aislado", *Anales de las 8vas. Jornadas de Investigadores Universitarios del Área Contable*, Santa Fe, Agosto 2002.

(3) Fowler Newton, E. (2001) *Cuestiones Contables Fundamentales*, Machi Grupo Editor S.A., Buenos Aires.

información sobre el patrimonio, su evolución, los bienes de propiedad de terceros y ciertas contingencias. Recalca que esa información debe ser útil para la toma de decisiones, el control patrimonial y de gestión y el cumplimiento de ciertas obligaciones legales.

- En su obra *Contabilidad, Presente y Futuro*⁽⁴⁾, los autores inician refiriéndose a los objetivos de la contabilidad, a la que conceptúan sosteniendo que “su función básica es brindar información que permita la planificación y el control de la gestión de la empresa”. Y seguidamente, en una conceptualización más definida, la ajustan a “un sistema de información que debe garantizar el control de las acciones que realizan aquellos que tienen la responsabilidad de conducir la entidad”. Inmediatamente, y con esta concepción de la disciplina, abordan el tema “Cualidades, características y alcances del sistema contable”, que finaliza conceptuando a los informes y estados contables.

Este evidente perfilamiento técnico no obstante, es puesto en duda más adelante al plantear una exposición de opiniones alrededor del tema “Contabilidad, ciencia o técnica” que finaliza sin concluir, optando por dejar planteado que “...los trabajos de investigación que se promuevan deben adoptar los métodos y procedimientos que son aplicables a cualquier disciplina científica”.

Resulta interesante observar la evolución del pensamiento de estos autores cuando, al concluir sobre el mismo tema en su obra “Teoría Contable”⁽⁵⁾, se suman a los que definen a la contabilidad como una “disciplina técnica”, pero.. “sin descartar que con el avance de la investigación en estos temas, pueda concluirse en una caracterización como tecnología, en virtud de que la misma está definida como la uti-

lización de la ciencia aplicada para resolver problemas de carácter social

En conclusión, en opinión de los autores relevados hasta aquí, se observa una coincidencia en cuanto a conceptuar la contabilidad exclusivamente como un sistema de información útil para la toma de decisiones, con un fuerte perfil de disciplina técnico-normativa. Desde esta visión, cuando a la contabilidad solo se la considera un sistema de información, pareciera que resultan acotadas las posibilidades de investigar en la disciplina.

Distinta es la situación cuando, desde la mirada de autores no tan difundidos en los programas del área contable, se plantean horizontes disciplinares más ambiciosos:

- Tal es el caso de Lisdero⁽⁶⁾ cuando sostiene que “...La contabilidad es una ciencia empírica, y por lo tanto sus conclusiones deben comprobarse necesariamente con la experimentación y la observación de la realidad. Para alcanzar los objetivos propuestos, la investigación contable deberá aplicar el método inductivo que elabora, partiendo de la observación de la realidad para descubrir las leyes fundamentales que rigen la vida de las empresas, haciendo abstracción de las características particulares de estas.

- En línea similar, Carlos L. García Casella⁽⁷⁾, define la contabilidad como “...una ciencia aplicada que se ocupa de la descripción cuantitativa y de la proyección de la existencia y circulación de objetos diversos en cada ente u organización social, en vista al conjunto de sus metas a través de un método basado en un conjunto de supuestos básicos.”

Detrás de estas opciones, sin ninguna duda enfrentadas en el alcance científico asignado a la disciplina, se evidencian posiciones epistemológicas dife-

(4) Viegas, J.C.; Pahlen, R.J.M.; Fronti de García, L.; Chavez, O.A. (1996) *Contabilidad Presente y Futuro*, Machi Grupo Editor S.A., Buenos Aires.

(5) Chavez, O.A.; Chyrikins, H.; Dealeesandris, R.P.; Pahlen, R.J.M.; Viegas, J.C. (1998) *Teoría Contable*, Machi Grupo Editor S.A., Buenos Aires.

(6) Lisdero, A. (1975) *El concepto de Balance en la Doctrina Contable*, Ediciones Macchi, Buenos Aires.

(7) García Casella, C. (1995) *Primer Encuentro Universitario de Investigadores Contables*, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires.

rentes que como lógico correlato asignan importancias diferentes al método de investigación a seguir cuando se trata de incrementar su patrimonio de conocimientos (Biondi definirá precisamente a la epistemología como “la ciencia del método de investigación”).

Método científico y programas de investigación en contabilidad

Para Pérez Moncunill⁽⁸⁾, la generación actual de conocimientos respaldados por investigación, atraviesa una superposición de etapas caracterizada, por un lado, por “... una concepción de la metodología centrada en los procesos técnicos de recolección y análisis de datos”; y por otro centrada en la construcción de “marcos teóricos” justificados epistemológicamente pero no siempre contrastados en la realidad con la rigurosidad empírica necesaria.

Esta opinión, generada por la observación sectorial sobre América Latina desde 1950 hasta la actualidad, concluye en la generación de problemas de investigación y enseñanza teórica —entendiendo la teoría como “...grandes sistemas conceptuales que introducen a través de las categorías que los constituyen un cierto orden en lo que podríamos llamar el universo de las prácticas sociales”⁽⁹⁾.

Estos problemas se resumen en un abanico de variantes caracterizado por:

a) en un extremo, la renuncia a la construcción de teorías, agotando el campo de la metodología en diseños más o menos estrictos de las técnicas de relevamiento de datos; y,

b) en el otro, la construcción de marcos teóricos que rechazan por anticipado la constatación empírica, en orden a mantener purezas epistemológicas.

Siguiendo a Montesinos Julve⁽¹⁰⁾, a lo largo de la historia de la Contabilidad, se han sucedido diferentes etapas entre las que destacamos la de su nacimiento como una habilidad práctica, su posterior afianzamiento técnico a partir del descubrimiento y desarrollo de la partida doble, y llegando hasta sus recientes desarrollos como disciplina científica.

Limitándonos a este último período científico, hemos visto surgir, expandirse y desaparecer diversas concepciones de nuestra ciencia, que podemos identificar como *corrientes doctrinales*.

Es difícil establecer una clara ordenación temporal de las distintas corrientes doctrinales en contabilidad. Con frecuencia, y esto resulta más patente a medida que nos situamos en épocas más cercanas a la actual, es posible detectar la existencia de *Programas de investigación rivales*.

Desde esta concepción, nuestro proyecto de investigación se plantea investigar la existencia y rivalidad de estos diferentes *programas de investigación* a los que se entiende representativos de las corrientes teóricas en la actualidad. Interesa con ello detectar la concepción de la contabilidad implícita en cada una de ellas y la forma en que entre ellas se oponen, superponen, se acercan y se alejan en un ejercicio de actividad científica orientado al enriquecimiento teórico de la contabilidad, persiguiendo su jerarquización como disciplina científica.

Detrás de nuestro interés por detectar y exponer estos *programas*, evidenciamos como fondo, nuestro interés por descubrir la progresiva conformación de una *Teoría general de la contabilidad* que se va conformando, paradigmáticamente, “...como resultado de un proceso de construcción y verificación de teorías, capaces de predecir y explicar los hechos contables: si una teoría dada es incapaz de producir los resultados esperados, esta teoría se reemplaza por una “mejor”...”⁽¹¹⁾

(8) Pérez Moncunill, E. (1999) *Desarrollo y gestión de la investigación en la Facultad de Ciencias Económicas 1998/1999*, Centro de Publicaciones de la Universidad Nacional del Litoral, Santa Fe.

(9) Op. Cit. 9.

(10) Montesinos Julve, V. (2003) *Formación Histórica, Corrientes Doctrinales y Programas de Investigación de la Contabilidad*, Material de Estudio Doctorado en Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Rosario. Rosario.

(11) Kuhn, Th. (1962) *Estructura de las Revoluciones Científicas*, Universidad de Chicago, Chicago.

Contabilidad, programas de investiga- ción y paradigmas

En el año 1960, en plena crisis del conocimiento científico, Tomas Kuhn formula una nueva teoría de la ciencia basada no en la lógica sino en la historia de la ciencia. Es decir que además de redefinir la estructura del conocimiento científico y su relación con la realidad, incorpora la forma en que ese conocimiento científico evoluciona en el tiempo. Posteriormente, este camino es transitado por epistemólogos e historiadores de la ciencia que complementan sus estudios rectificándolos en parte y dándole mayor rigor formal.

Kuhn introduce el concepto de paradigma que para él es la estructura a la que considera dinámica porque la historia demuestra que la misma evoluciona en el tiempo. Adicionalmente, intenta diferenciar ese paradigma de la simple teoría, a la que considera formada solo por enunciados, dogmáticos y estáticos. Por el contrario, incluye en esta estructura científica —junto a los enunciados, leyes, etc.—, otros elementos como los experimentos, aplicaciones a la realidad, etc., los que son para él algo así como los hechos de la teoría y que son, desde su punto de vista, inseparables de la teoría. Y como las confrontaciones entre teoría y realidad implican e incluyen la dinámica de la evolución histórica de la realidad, el paradigma será la estructura científica teórica que logre superar con éxito las continuas confrontaciones con la cambiante realidad a la que pretende explicar o fundamentar.

Es decir que el paradigma (o matriz disciplinar como más tarde también lo llama), será esa entidad compleja que supera, conteniéndola, a la noción de teoría, y que lo que pretende es resolver problemas de la realidad. Kuhn considera que el paradigma es un conjunto de creencias o acuerdos de cómo deben entenderse los problemas para intentar resolverlos.

Un tema fundamental de su teoría es que la ciencia evoluciona y madura violentamente a través de una revolución (a la que denomina “científica”) que es la transición sucesiva de un paradigma a otro.

En tal situación, la vigencia de un paradigma es un periodo de ciencia que denomina “normal”, y el surgimiento de una anomalía en el ajuste entre la teoría existente y la realidad provoca la crisis: si la ciencia normal (basada en el paradigma vigente) es capaz de manejar el problema que originó la crisis, el paradigma continúa. De lo contrario, si los contraejemplos son tantos y tales que el viejo paradigma no los resiste, entonces surgirá uno nuevo, que intentará reemplazar al anterior por ser incompatible con él, por lo que no se puede construir sobre el precedente sino que solamente puede suplantarlo.

Por lo tanto, ¿si un nuevo paradigma no representa un desarrollo acumulativo de uno anterior, y resulta incompatible e inconmensurable con el anterior, entonces cómo y por qué progresa la ciencia y cuál es la naturaleza de su progreso? Para Kuhn, la ciencia normal progresa porque los miembros de una comunidad científica madura trabajan dentro de un solo paradigma y porque como unidades científicas distintas raramente investigan el mismo problema, el progreso es el resultado del trabajo que resuelve con éxito los problemas planteados por el paradigma.

Además, Kuhn considera que el desarrollo de la ciencia no es lógico, sino fundamentalmente fruto de la evolución, porque desde una etapa de comprensión primitiva transita hacia otra más detallada y refinada de la realidad, y considera que esa evolución simplemente ocurre (como en el caso de la evolución de las especies de Darwin), sin ser buscada o provocada por objetivos que predeterminan un camino. Como vemos, esta posición abandona la lógica de las verdades reveladas o existentes a las que la realidad debía adaptarse, y acepta que el desarrollo científico es una evolución histórica práctica, no acumulativa de conocimientos, representada por periodos normales o pacíficos (vigencia de un paradigma), interrumpido por revoluciones científicas violentas que producen el reemplazo de un paradigma por otro, sin que el nuevo se construya sobre el antiguo o precedente.

Posteriormente, esta concepción será criticada y complementada por Imre Lakatos, al decir que el

desarrollo de las ciencias no consiste en la acumulación de verdades eternas (abandono de la lógica), sino que surge de un proceso de conjeturas, seguido de tentativas de probar la conjetura, seguido de intentos de producir contraejemplos tanto de la conjetura como de los pasos de la prueba.

Lakatos habla de *Programas de Investigación*, a los que define como “una serie de teorías emparentadas”, constituidas por un conjunto de hipótesis fundamentales, a las que denomina “núcleo firme” más otras hipótesis que complementan este núcleo y que tienen un carácter auxiliar. La conservación de la hipótesis del núcleo es lo que mantiene la identidad de un programa de investigación en el curso de su vigencia y las hipótesis auxiliares forman un “cinturón protector”, destinado a sufrir los cambios necesarios para poner la hipótesis del núcleo a salvo de las refutaciones a las que se verían de otro modo expuestas al llevar a cabo contrastaciones empíricas. El programa de investigación científico, entonces, da lugar a una serie de propuestas o conjeturas sucesivas, cada una de las cuales difiere de la anterior solo en la composición del cinturón protector. Desde esta concepción, Lakatos se muestra partidario de la “proliferación de teorías”.

En la línea del paradigma de Kuhn pero diferenciándose con sus propias creencias, Lakatos rechaza la idea de que una ciencia normal excluya la posibilidad de que la comunidad científica desarrolle dos paradigmas rivales simultáneamente, sosteniendo que resulta perfectamente posible que un mismo científico investigue las características de un programa de investigación del que prefiere, basándose en su rechazo de la inconmensurabilidad de los paradigmas entre sí.

Lakatos estaba convencido de que la constatación empírica llevada a cabo en forma honesta entre programas de investigación rivales, conduce al descubrimiento de teorías crecientemente verosímiles. En este sentido, sostiene que es razonable suponer que tanto las sucesivas modificaciones del “cinturón protector” de cada programa de investigación, como la decisión de reemplazar unos programas por

otros, conforme a su capacidad de predecir nuevos hechos y a la corroboración correspondiente, produce una acercamiento continuo a la verdad. Porque aun cuando nunca estemos en condiciones de asegurar que se ha llegado a una formulación definitiva de las leyes que rigen el funcionamiento de los distintos aspectos de la realidad estudiados por las ciencias, la investigación carecería de sentido si no se creyera que permite al menos desechar teorías falsas a favor de otras cuya verosimilitud es mayor.

A partir de la comprensión de esta terminología (paradigmas/programas de investigación), se impone analizar cuál es el efecto o consecuencia de la aplicación de estas ideas en el campo de la investigación contable.

En este orden, durante los años siguientes a los planteos mencionados, los autores del área contable comienzan a conceptualizar la contabilidad como una *disciplina o ciencia multiparadigmática*, donde coexisten o conviven diferentes paradigmas o programas de investigación.

Relevamiento. Programas de investigación actuales en contabilidad

Partiendo de la concepción multiparadigmática de la contabilidad antes enunciada, y ajustándola a Lakatos en términos de *programas de investigación*, interesa saber si existen actualmente diversos programas de investigación en contabilidad y, de existir, definir cuáles son.

En la búsqueda de esos diversos programas de investigación, se diseñó una estrategia de relevamiento bibliográfico, en primer lugar, y de campo posteriormente.

En relación a esta última actividad, se desarrollaron encuestas y entrevistas, orientadas a diferentes universos de interés. Deliberadamente, se descartó relevamiento a contadores que realizan estrictamente actividad profesional, por entender apriorísticamente que brindarían un escaso aporte sobre el tema investigado.

Consecuentemente, se orientaron las encuestas y entrevistas hacia quienes desarrollan actividad académica, de docencia y/o investigación universitaria en contabilidad.

Así, se consultaron:

- Docentes locales de la disciplina.
- Docentes investigadores de nivel nacional, habituales concurrentes a las Jornadas Anuales de Investigadores Universitarios de Contabilidad.
- Docentes internacionales de la disciplina.

En relación con estos últimos, se entrevistó a docentes extranjeros que visitan la Facultad en el marco de actividades de postgrado, se accedió a la opinión de autores particularmente vigentes en España, con trabajos difundidos y discutidos a nivel mundial.

Concretamente, y gracias a la gestión del Departamento de Contabilidad y de Postgrado de Contabilidad Internacional de la Facultad de Ciencias Económicas, se conectó con la Dra. María Antonia García Benau, por intermedio de la cual pudo obtenerse la opinión del Dr. Montesinos. Más tarde, en oportunidad de su visita a la ciudad de Santa Fe, se entrevistó personalmente al contador J.A. Gonzalo Angulo, de la Universidad de Alcalá; por último, se obtuvo la opinión del contador Leandro Cañibano Calvo, de la Universidad Autónoma de Madrid, a través de su trabajo "Los programas de investigación en contabilidad", del cual es autor junto con el ya mencionado Gonzalo Angulo⁽¹²⁾.

Las opiniones obtenidas fueron contrastadas y armonizadas con las obtenidas a nivel nacional de las respuestas recibidas de quienes habitualmente concurren a las Jornadas Nacionales de Investigadores Universitarios de Contabilidad, evento que, por el prestigio académico alcanzado, se transforma en referente de la investigación contable en Argentina.

Resultado del relevamiento descripto, y tomando como base el trabajo de Cañibano-Angulo ya men-

cionado, se ha logrado preparar, en torno al tema investigado, el esquema descriptivo que se expone seguidamente enfatizando que se propone como actividad de divulgación científica a nivel local de la producción científica de estos autores sobre la materia investigada, en otros lugares del mundo.

Programas de investigación actuales en contabilidad, según el pensamiento de Cañibano y Angulo

Investigación contable	
Programa	Subprograma
Legalista	Códigos y Normas Legales
	Determinación de los principios contables
	Marco Conceptual para la Registración Contable
Económico	Búsqueda del beneficio verdadero
	Utilidad para el decisor
	Teoría contable positiva
Formalizado	Axiomatización
	Análisis circulatorio
	Teoría de la agencia
	Modelo CAMP / HME
	Economía de la información

Programas de investigación legalistas

El progresivo desarrollo mercantil que caracteriza el desarrollo de la humanidad de los últimos siglos exigía mercados de capitales donde la transparencia de los intervinientes se evidenciara concretamente en información de índole contable sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de las operaciones de las empresas. Esta información, para ser útil, debía cumplir requisitos de objetividad y confianza.

Es así que la regulación contable deja de circunscribirse a la normativa para la registración de ope-

(12) Cañibano Calvo, L. (1997) Ponencia presentada a la "1ª Jornada sobre Teoría de la Contabilidad", en Jerez, 3 de febrero de 1995 y publicada como anexo del libro *Teoría Actual de la Contabilidad (Técnicas analíticas y problemas metodológicos)*, Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.

raciones para, y progresivamente, teorizar sobre sí misma hasta llegar a una meta-regulación que da cuerpo y justifica todo el entramado normativo.

Códigos y normas legales

Las leyes de Estados Unidos de los años 1933 y 1934 para ordenar el mercado de valores (después de la crisis del año 1929) fue el punto de partida del vasto proceso que hoy es la regulación contable desde un punto de vista comunicacional.

La ingerencia del poder del Estado en el proceso de emisión de información contable de las empresas, ha sido una constante desde el final de la Segunda Guerra Mundial porque se consideraba que dicha información es un bien público al afectar directamente a los mercados y consecuentemente a toda la sociedad.

Se ha avanzado en la regulación desde, sólo alusiones en Códigos y Leyes, hasta establecer planes de cuentas nacionales (Ej. España) y no solamente a nivel nacional sino que, actualmente, existen directivas supranacionales como las de la Unión Europea o las Normas internacionales de contabilidad.

Determinación de los principios contables

Si la investigación se plantea cuál es la guía del proceso regulador, nos introducimos en el segundo subprograma legalista denominado de la Determinación de los principios contables.

Al estudiar el proceso de emisión de normas en Estados Unidos, Tua Pereda encuentra 3 (Tres) subprogramas de investigación, a saber:

a) Búsqueda o aceptación generalizada: este programa es inductivo porque el respaldo al criterio que se transforma en norma está basado no en su propia validez o verdad lógica, sino en su aceptación y práctica generalizada, por lo que siempre se requiere del filtro de la práctica y por lo tanto todo lo que sea innovación o investigación queda fuera de los límites de este sistema.

La explicación o justificación para este proceso inductivo está determinada por el contexto histórico

(desde 1933 a 1960), donde surgen los Accounting Research Bulletins que pretendían después de grandes crisis apagar los incendios más que prevenirlos.

b) Etapa de la lógica: con posterioridad, sobreviene la etapa en que se pretende basar las normas contables en “buena teoría”, sustituyendo la inducción por la deducción; o sea que se pretendía realizar investigación contable para crear las normas que den fundamento teórico a la práctica. Esto fue difícil de coordinar en el tiempo por todo el proceso que implican las normas en su creación (difusión, discusión y aceptación) pero fue muy positivo porque se creó la conciencia de que las normas no podían seguir surgiendo de la práctica sino que debía haber una investigación contable como fuente de alimentación del proceso normativo.

c) El proceso teleológico: en el año 1973 con el surgimiento de la FASB en Estados Unidos, una nueva crisis se salda con el surgimiento de un subprograma que pretende que la norma se acomode a los *objetivos* de la información contable, por lo que deben clarificarse dichos objetivos para conocer el espíritu que debe inspirar a las normas. Surgen de este proceso nuevos problemas, a saber: pensar los objetivos, concretar los usuarios de la información, dilucidar si una sola información contable puede tener múltiples propósitos, analizar las contradicciones de objetivos entre usuarios y emisores, etc.

A pesar de las dificultades que aún existen, no cabe duda del avance metodológico que implicó hace más de medio siglo el proceso dirigido a elevar a la categoría de normas a los criterios contables

Marco conceptual para la regulación contable

Como hemos visto, la necesidad de regulación teórica de las normas contables del subprograma teleológico desemboca en un proyecto ambicioso de elaborar un marco conceptual para la contabilidad financiera y son los mismos entes reguladores (el F.A.S.B. o el I.A.S.C. con sus publicaciones) los que lo concretan.

Es decir que el marco conceptual es como una meta-regulación que pretende legitimar la creación de normas contables. ¿Qué es por lo tanto un marco conceptual? Desde el punto de vista teórico, sería las bases para permitir mayor coherencia lógica a las normas, para evitar contradicciones y discrepancias al prescribir la naturaleza, funciones y límites de la contabilidad financiera e intentar ser un link equilibrante entre normas, prácticas e intuiciones sobre la contabilidad.

Programa de investigación económico

La investigación contable, concebida bajo el marco legalista, parecía dar respuesta a las necesidades de información empresarial hasta inicios del siglo XX. No obstante, la gran crisis económica alemana que derivó en hiperinflación posterior a la Primera Guerra Mundial, puso en crisis el paradigma contable existente, puesto que el objetivo de rendición de cuentas basado en el costo histórico se evidencia obsoleto como criterio para la determinación de los resultados transformando en absolutamente inútil la información generada.

La aparición de autores como Smalenbach (1919) o más tarde Schneider (1962), replantean el objetivo de la información contable conectándolo con la realidad económica y las necesidades gerenciales, independientemente del cumplimiento de normas reguladoras.

Lo fundamental de este programa es el avance que representa, al considerar por primera vez al plan de cuentas como un sistema informativo contable de utilidad para cada ente particular, en lugar de un instrumento de la actividad reguladora de muchos estados europeos, concepción en ese entonces vigente.

De esta evolución del pensamiento en la investigación contable, surgen tres subprogramas:

- *Búsqueda del beneficio verdadero,*
- *Utilidad para el decidir, y*
- *Teoría Contable positiva.*

Estos tres con sus especificidades y variantes comparten el hecho de afirmar la estrecha relación entre economía y contabilidad lo que significa jerarquizar esta última marcando e iniciando el camino o tendencia de su concepción como un sistema de información.

Búsqueda del beneficio verdadero

Este programa reconoce como pionero a Smalenbach⁽¹³⁾ (1919) quien publica por primera vez en su obra “Balance Dinámico” con nuevos criterios para el cálculo de beneficios en entornos inflacionarios. Más tarde, tanto en Estados Unidos —Patton (1922), Canning (1929) y Sweny (1936)— como en Europa —F.Pirla (1956)—⁽¹⁴⁾ se preocuparon por lograr con métodos deductivos la formulación de ideas para intentar reemplazar las prácticas contables de valuación basadas en el costo histórico, porque las mismas resultaban imposibles de aplicar al no poder, con ellas, representar la realidad del momento, que consecuentemente se exponía absolutamente distorsionada impidiendo la determinación de resultados verdaderos es decir representativo de la realidad.

En su desarrollo, intenta reemplazar la valuación a costo histórico, por el valor corriente o de mercado al momento de medición, reconociendo las dos vertientes para su formación en los valores de entrada (costo reposición) o de salida (valor neto de realización). En cuanto al tratamiento que se otorgaría al excedente generado de comparar la valuación histórica y la realizada con criterio de valor corriente, se distinguen dos concepciones (vigentes a la fecha): considerarlo un resultado o (con criterio más conservador) una reserva que intenta mantener intacto el capital económico o financiero.

Estavisión estática económica de valuación contable, se complementa conceptualmente con la incorporación de hechos dinámicos futuros, mediante la consideración de un *estado de flujo* esperado de tesorería.

Recientemente (1988), esta corriente ha obtenido el reconocimiento del Instituto de Contadores de

(13) Smalenbach (1919) “*Balance Dinámico*”.

(14) Sin datos editoriales.

Escocia que, con un documento establece que los estados contables persiguen objetivos y que ellos sólo pueden cumplirse valuando los bienes a valor de mercado, porque ésa es la única forma para exponer beneficio verdadero.

Utilidad para el decisor

A diferencia de quienes se encuentran dentro de los programas de tipo legalista e incluso los que, dentro del enfoque económico, sostienen la búsqueda del beneficio verdadero, con base normativa y objetiva, sin atender las necesidades subjetivas del destinatario de esa información, se genera una alternativa que prioriza la óptica del decisor o usuario individual, de manera que lo importante resulta indagar en la relación que existe entre la realidad y el comportamiento del sujeto, que se determinan mutua e incesantemente.

Este subprograma, de naturaleza económica, parte de la década de 1960 y considera que la eficiencia de la contabilidad es función de la utilidad que presta al decisor para conseguir objetivos explícitos. De allí que la utilidad, relevancia y carácter predictivo para el decisor son requisitos ineludibles que debe cumplir la información contable.

Desde esta corriente, la información contable no constituye un valor en sí mismo sino que se subordina a los objetivos del usuario, o sea que la información más útil no es la mejor elaborada o la más coherente con la teoría de respaldo sino aquella que proporciona mejores resultados por permitir tomar decisiones más eficientes al usuario.

Son corrientes de desarrollo de este subprograma:

- *El enfoque de las reglas de decisión:* comprende todas las investigaciones que tratan de determinar, en base a razonamientos hipotético-deductivos las reglas de conducta óptimas para diferentes situaciones de decisión en la empresa, es decir que este enfoque es altamente normativo. Son ejemplo de aplicación de este subprograma todas las técnicas que se aplican al campo de las decisiones (ej. gestión de almacenes, presupuestos de capital, predicción de beneficios o de insolvencia, etc.).

- *Los planteamientos conductistas:* este subprograma surge cuando irrumpen en la contabilidad, durante la década de 1960, disciplinas como la sociología y la psicología y otras vinculadas con el comportamiento humano, en particular del decisor. Desde este planteo, el objetivo de la investigación es comprender, explicar y predecir el comportamiento humano en un contexto relacionado con la información contable, su comprensión y comunicación, y su consecuente influencia en la decisión del usuario.

Como autores se destacan Belkoui, Tua Pereda, Caplan y la misma *American Accounting Association* que, en 1971 apoyó decididamente este punto de vista propugnando la introducción de las ciencias del comportamiento en el currículum académico de la formación contable.

- *El procesamiento humano de la información:* es una extensión del enfoque conductista pero con un grado de formalización mayor porque en este caso el esfuerzo de los investigadores se ha dirigido a simular, con la mayor exactitud posible, los procesos de toma de decisiones a partir de información suministrada a los decisores. Se recurre a modelos muy formalizados (ej. Modelo de Lente, de Brunswick) donde se intenta, mediante enfoques interdisciplinarios, representar para comprender la respuesta neuronal del decisor ante distintas alternativas de información.

Teoría Contable positiva

Este enfoque es de tipo positivista y por lo tanto contrasta con el velado normativismo de los dos enfoques anteriores. Estos investigadores son positivistas porque consideran que la ciencia no trata respecto de lo que debe ser sino de lo que es, y deja para los políticos o sucedáneos los planteamientos normativos sobre cuál debe ser el comportamiento requerido.

Lo que estos autores siempre han querido aclarar es que todo problema científico puede ser positivo o normativo, dependiendo del prisma que se adopte frente al mismo. Consecuentemente, para los positivistas de la información contable, el objetivo de

la Teoría Contable es explicar y predecir la práctica contable de las empresas: la diferencia sustancial con los subprogramas anteriores es que no afirman que exista una determinada práctica o criterio mejor que los otros, ni un tipo de información que permita tomar decisiones mejor que las demás.

Esto significa que tampoco existe una única teoría, sino que, por lo general, para ellos varias teorías compiten en la explicación y predicción de los fenómenos, hasta que se impone una de ellas sobre las demás por razones tales como la utilidad de la teoría para los usuarios, el atractivo con que justifica y el espectro de fenómenos que es capaz de explicar.

Entre los principales exponentes de esta teoría pueden citarse a Cañibano (1980), R.L. Watts y J.L. Zimmermann (1986) —de la Escuela de Rochester— y Gonzalo Angulo (1992). A pesar de las críticas que ha recibido este Programa, mantiene vigentes proyectos de investigación, contando actualmente entre sus contribuciones más destacadas las siguientes:

- La búsqueda intensiva de teorías provenientes del mundo de las Finanzas (tales como el *CAMP* —*Capital Asset Pricing Model*— o la *Hipótesis de eficiencia del mercado*) cuyo mérito reside en estrechar los vínculos entre ambas disciplinas (contabilidad y finanzas), intentando encontrar metodologías que formalicen ese acercamiento.

- Los intentos de elaboración de estudios empíricos con datos del mercado de capitales que indaguen la trascendencia de las cifras contables en el comportamiento del precio de las acciones en bolsa e incluso el contenido informativo de los beneficios de las empresas para explicar las cotizaciones de sus títulos. Se destaca como ejemplo el trabajo de Ball y Brown (1968) sobre estos temas.

- El énfasis de construcción teórica que fundamenta el contenido de las normas contables en base al juego de intereses de partes implicadas. Se destacan Watts y Zimmerman (1978 y 1979).

Si bien en opinión de alguno de sus seguidores, (Cañibano, Angulo) es el programa más seguido en la actualidad, al menos en contabilidad financie-

ra, hasta la fecha son pobres sus resultados. Esto quizás se debe al abuso que en ella se hace de herramientas de medición como la estadística y la econometría, intentando encontrar regularidades en cualquier situación y en cualquier sentido.

No obstante, debe reconocerse como mérito significativo alinear a la contabilidad con la teoría económica y financiera en el estudio del papel que juega la información contable en los mercados financieros y de bienes. Prieto y Pérez (1992), sostienen que en el futuro, los avances más importantes de este subprograma se respaldarán en la consideración de la contabilidad como una variable endógena de la empresa, junto a su estructura financiera, contractual y organizativa.

Programa de investigación formalizador

Esta programa surge de la preocupación de los investigadores por respaldarse en metodologías de carácter hipotético-deductivos. Los teóricos contables justifican de modo lógico-matemático a la disciplina e intentan axiomatizarla, es decir buscar proposiciones claras y evidentes que no necesiten demostración para construir la contabilidad sobre una base científica.

Como antecedente debe reconocerse la obra de Mattessich, quien en 1964 obtiene el más logrado intento de fundamentar los teoremas de la contabilidad. A partir de allí, este ambicioso programa evoluciona lenta pero constantemente.

Axiomatización

Desde el punto de vista lógico, este subprograma es el intento más sólido de descubrir el camino que lleva desde las hipótesis básicas de la ciencia contable hasta las reglas concretas para seguir en cada momento.

Desde Patton en 1922, la Teoría Contable aboga por construir el esqueleto de una ciencia axiomatizada que, según Cañibano (1975) debería incluir los siguientes elementos:

- los términos primitivos;

- las definiciones;
- el conjunto inicial de premisas (axiomas o postulados);
- las reglas de inferencia lógico-deductivas utilizadas para derivar a partir de los axiomas; y,
- el conjunto de teoremas surgidos de la aplicación de las reglas anteriores.

Es opinión de los autores que los avances de esta línea de programas no han podido ser significativos. El problema radica en la dificultad de establecer premisas básicas que otorguen al investigador la suficiente altura para construir teorías de una magnitud que exceda la simple explicación instrumental de las prácticas corrientes.

Análisis circulatorio

Este subprograma se inscribe en el intento de desarrollar una herramienta de tipo matemático que permita reconstruir la estructura económica que liga las formas básicas de valor (corrientes y fondos), representándolas gráficamente. Así, el análisis minucioso de los procesos de circulación y acumulación, facilitado por esta metodología, pone de manifiesto valores de variables que la contabilidad tradicional no considera por la limitación que impone el método de la partida doble.

Como metodología formal ha sido aplicada a la contabilidad financiera, de costos y a la macroeconomía, destacando los trabajos realizados por García García⁽¹⁵⁾. Se genera así un instrumento útil para el análisis de cualquier ente capaz de suministrar a gerentes, analistas, diseñadores y/o controladores de sistemas, una visión de la información contable que haga más eficaz sus tareas.

Teoría de la agencia

Este método tiene sus antecedentes en el trabajo que desde la economía expandieron Jensen y Meckling⁽¹⁶⁾, quienes plantearon la existencia de relaciones contractuales entre el propietario que encarga la administración de sus intereses y el agente que asume esa gestión a cambio de una remuneración vinculada a los resultados que obtenga.

En esta marco, la investigación y construcción de modelos sobre variables contables son, por tanto, relevantes para establecer el *Contrato de agencia*, teniendo en cuenta que miden la eficacia de la gestión, que depende de las acciones del agente y de sucesos externos incontrolables para él, y sirven para marcar el reparto del resultado entre los dos, sea cual sea la forma en que se comparta el riesgo y los beneficios.

De ahí que los investigadores contables se hayan servido de este modelo formal para estudiar la interrelación entre principal y su agente, las condiciones del contrato de agencia que los vincula y las características de las medidas económicas utilizadas en el mismo.

Desde esta problemática, por ejemplo, interesa investigar:

- Las elecciones contables del agente para maximizar su remuneración, en función de la variable que se utilice para medir el resultado del período.
- La presión que ejercen principales y agentes ante los órganos que fijan normas contables o los cambios que se introducen en los métodos contables que se utilicen para medir resultado del período (beneficios, flujos de tesorería, etc.).
- Las decisiones de endeudamiento del agente, tratando de optimizar la relación entre riesgo asumido y remuneración esperada.

(15) García García, M. (1994) "La nueva Contabilidad basada en el análisis de la circulación económica", comunicación presentada a las *1as. Jornadas Iberoamericanas de Costos y Contabilidad de Gestión*, celebradas en Trelew (Argentina), del 5 al 7 de octubre 1994.

(16) Jensen, M.; Meckling, W. (1976) "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics*, October, pp. 305-360.

- El diseño de sistemas de control interno, por ejemplo a través de los procesos de asignación de costes.

Como resultado de la investigación en este programa formalizado, Pina⁽¹⁷⁾ argumenta a favor de considerar la fijación de normas contables como un problema de elección colectiva, que presupone la existencia de intereses contrapuestos que se enfrentan en un contexto distinto del mercado mismo, y donde luchan para defender las posiciones que maximizan su utilidad. Por este camino, más allá de las consideraciones de “verdad” o “bondad” abstractas de las normas y las prácticas contables de cada momento, pueden encontrarse como factor explicativo de su existencia las consecuencias económicas que genera al principal y su agente.

Economía de la información

Se trata de un modelo formal de investigación que busca apoyarse en la teoría matemática de la decisión y en la teoría microeconómica de la empresa, particularmente en los modelos de decisión de producción o consumo que se basan en las funciones de utilidad de los sujetos decisores.

Así, según Belkaoui⁽¹⁸⁾ un sistema de información contable se representa mediante los siguientes componentes:

En esta formalización, el informador contable aparece como un intermediario entre los hechos que se describen o se proyectan y el decisor, de manera que, cuanto más consciente sea su percepción del estado del sistema sobre el que se va a decidir, se tomen las mejores decisiones.

Este modelo ha tendido a complementarse con el *Modelo de la agencia*, por lo cual Mattessich denomina análisis de agencia-información a este prometedor enfoque mixto. Este ejemplo de sincrismo científico, por utilización de modelos o teorías

que pueden ser complementarias, no es un hecho aislado, sino más bien una importante tendencia que puede llevar a resucitar viejos programas de investigación, generados o en franca degeneración, y potenciarlos mediante su asociación a otros progresivos, si la acción conjunta conseguida por el conjunto de ambos tiene un mayor potencial explicativo o predictivo, o incluso si se sabe presentar con elegancia a la comunidad científica.

Modelo CAMP/HME

El modelo de *Precios de los activos financieros* (*Capital Asset Pricing Model, CAMP*) está en el corazón de la teoría financiera de la empresa desde donde afirma que el valor actual de cualquier activo financiero depende de la corriente de flujos líquidos que suministre en el futuro, corregido por su riesgo asociado.

Relacionada con esta forma de valorar, la denominada *Hipótesis de eficiencia del mercado de capitales (HEM)*, afirma que los precios presentes incorporan información de precios y volúmenes pasados (eficiencia débil) más la información pública disponible (eficiencia semifuerte) más la información, incluso confidencial, disponible para cualquier miembro operante en el mercado (eficiencia fuerte). Corolario de este juego de hipótesis, se sigue que, cuanto más eficiente sea el mercado, menores serán las posibilidades de predecir los cambios futuros, que posiblemente sigan un recorrido aleatorio a partir de sus valores actuales.

Los investigadores contables han utilizado de varias formas el modelo CAMP/HEM:

- probar si los indicadores contables tradicionales (p.ej. los ratios, los beneficios o los flujos de tesorería), están relacionados con el riesgo sistemático, lo cual les otorgaría mayor validez empírica
- calificar el contenido informativo de las cifras contables, según si su anuncio tiene o no efecto en los precios de las acciones

(17) Pina Martínez, V. (1991) “Investigación empírica y normalización contable”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 20 N° 66, enero-marzo 1991, pp. 83-126.

(18) Belkaoui, A.R. (1992) *Accounting theory*; Academic Press. New York.

- estudiar los efectos de los cambios contables, de los informes de auditoría, de los ajustes por inflación, de abundancia o escasez de información, etc., para ver si el comportamiento actual y el esperado en función de la tendencia difieren significativamente;

- relacionar cifras contables con flujos de caja esperados y riesgo de empresa,

- verificar el comportamiento estadístico de las series contables de beneficios de las empresas y su predictibilidad frente a los cambios de precios de las acciones.

Tua⁽¹⁹⁾ sostiene que el modelo CAMP/HEM y la investigación empírica están indisolublemente unidos por el tratamiento continuo de datos empíricos. El problema metodológico más importante que plantea este modelo es la inexistencia, en el límite de la hipótesis fuerte, de información que pueda batir al precio de las acciones en un determinado momento, y el hecho de que estos precios sean los estimadores no sesgados del valor de los activos financieros en función de los flujos de caja esperados y su riesgo.

En efecto, las implicaciones para el investigador del cumplimiento de la hipótesis de eficiencia fuerte, llegan hasta la negación de la validez de la información contable, y de las normas en las que se sustenta, para hacer más eficiente un mercado que ya es perfecto de por sí. No obstante, si la perspectiva que se acepta es la proporcionada por la hipótesis semi-fuerte, el panorama es muy diferente, ya que el modelo predice que todo incremento, en cantidad o cualidad, de la información publicada

por las empresas puede mejorar la eficiencia con que opera el mercado, aportando nuevos datos para la fijación de los precios de los títulos, lo que hará que los recursos se asignen de forma que esté más próxima al óptimo.

Corolario

El tema aquí abordado, en nuestra opinión, nos coloca frente a un camino que recién comienza en nuestra Facultad. El interés de esta temática es evidenciarlo como un portal de entrada que, como fruto inmediato, revela oportunidades para la actividad de investigación en el Departamento Contable.

La observación de la diversidad de programas de investigación históricos y actuales en contabilidad, contribuye a replantear una variedad de problemas teóricos y epistemológicos, doctrinarios y formales, que deben comenzar a estar presentes en nuestras cátedras, extendiendo su concepción técnico-legalista hacia una más amplia, que reconozca indubitadamente el carácter multiparadigmático de la disciplina.

Asimismo, la abundancia de líneas de trabajo que necesitan ser profundizadas, sistematizadas y verificadas, resulta reveladora de oportunidades, y a la vez, claro reclamo por una actividad intensa y sistemática de investigación e investigadores que, así dedicados, fortalezcan su protagonismo como mediadores de una disciplina con fundamentos teóricos tan sólidos como para justificar su evolución continua.

(19) Tua Pereda, J. (1991) *La investigación empírica en contabilidad. La hipótesis de eficiencia del mercado*, ICAC, Madrid.