

Contabilidad y Ciencia. Revisión y Propuesta Desde Una Perspectiva Académica.

Jorge I. Díaz y Fredy M. Riadi

UNIVERSIDAD AUSTRAL DE CHILE

1999

RESUMEN

El presente trabajo, intenta abordar el carácter científico de la contabilidad a través de una perspectiva histórica, identificando algunos elementos y criterios que establecen el vínculo de ésta con la ciencia. A su vez, se muestran algunas corrientes o líneas de pensamiento existentes en contabilidad en una visión evolutiva. Se exponen también algunos planos o enfoques de aproximaciones no tradicionales a este respecto. Se plantea como interrogante, la posibilidad de identificar razones válidas que justifiquen la inclusión de la teoría de la contabilidad o de una perspectiva científica de ella en los niveles de licenciatura, definiéndose además algunos aspectos a considerar como variables operacionales a nivel de objetivos a alcanzar por los estudiantes. Finalmente, se concluye que la vinculación entre contabilidad y ciencia se resume en dos cuestiones fundamentales, referidas a la esencia de la disciplina: El trabajo con fenómenos, agrupados en funciones de descripción y análisis, representados a través de modelos cuyas características resultan claves para la comprensión de la complejidad y la incertidumbre. Todo ello, como una forma de aceptar la existencia de problemas no resueltos, como una constante y, en alguna medida como una opción deseable.

I. SOBRE EL CARÁCTER CIENTÍFICO DE LA CONTABILIDAD

*Criterios para centrar el debate
en torno a una antigua controversia*

Un recurrente planteamiento a niveles académicos en el área de la contabilidad, parece centrarse en el cuestionamiento del carácter científico de la disciplina. Cada ciertos años, el tema parece agregar mayores y renovados antecedentes al problema, incorporándose nuevos enfoques y criterios para abordarlo.

Una perspectiva histórica

Podemos asumir como supuesto general, un aspecto que resulta común para toda el área de gestión de organizaciones; esto es, su carácter de “joven” dentro de la institución Universidad. En este sentido, la contabilidad aparece inserta dentro del área referida y, en gran medida, su suerte y evolución se encuentra asociada a la de

las restantes disciplinas vinculadas a la economía de la empresa. Con todo, es en los Estados Unidos, donde ella se manifiesta en las primeras décadas del siglo XX, con un reconocimiento temprano como disciplina académica a nivel de universidades. No pueden ignorarse en este análisis, algunos de los aspectos que parecen haber contribuido al desarrollo de la contabilidad en ese país; entre ellos, cabe destacar, la reglamentación y proliferación de las sociedades anónimas, la influencia de la teoría económica, las exigencias de información y regulaciones del mercado de valores, entre otros. En este sentido, la normativa influida por las corrientes de pensamiento asociadas a criterios científicos, se vio poderosamente reforzada.

Nos encontramos entonces, con el reconocimiento de al menos tres períodos bien diferenciados en términos de alta productividad en el desarrollo de normas y, en torno a los cuales concuerda la mayoría de los tratadistas sobre el tema (Storey 1964; Wolk et al. 1989): Un período denominado formativo, entre los años 1930 y 1946, un período de postguerra, abarcando desde 1946 hasta

1959 y, un período denominado moderno, desde 1959. Similar separación es también encontrada en los planteamientos de Hendriksen (1974).

En Europa, durante el siglo XIX, la principal influencia en el desarrollo del pensamiento en contabilidad, se organiza a través de las asociaciones de contadores, como es el caso del Reino Unido, con los efectos producidos por la primera de estas asociaciones, como fue la Sociedad de Contadores de Edimburgo fundada en 1854. Posteriormente, desde 1880, las dos agrupaciones más influyentes en el desarrollo del pensamiento contable en Gran Bretaña han sido el Instituto Escocés y el Instituto de Contadores Autorizados de Inglaterra y Gales. Sin embargo, el status definitivo de reconocimiento académico, se daría muchos años después. Tal es el caso del hito que marca la célebre conferencia pronunciada en Colonia por Erich Gutenberg (1957), a partir de la cual, la Economía de la Empresa fue recién reconocida como disciplina científica en las universidades alemanas (Albach 1993). El fuerte componente de apreciación contable del planteamiento de Gutenberg, permite adquirir el carácter

buscado para el caso de la contabilidad. Ello queda de manifiesto al sostenerse en la referida conferencia que la economía de la empresa debía ser considerada como ciencia, dado que se ocupaba de tres aspectos fundamentales: dar solución a los problemas que en la contabilidad reflejan las oscilaciones del valor de la moneda, problemas de causalidad en los costos y problemas de incertidumbre en decisiones sobre política de ventas.

Criterios de referencia

A modo de inicio, para situar el problema, siguiendo los planteamientos del profesor Albach (1993 op. cit.), es posible distinguir cinco criterios como exigencias a un sistema de enunciados para considerarlo como ciencia, a saber: La relación de causalidad a través de la formulación de enunciados si-entonces, no estar contaminados con juicios de valor, validez espacio temporal de los enunciados, objetividad y falsabilidad. Posiblemente estas condiciones o criterios puedan encontrar detractores, especialmente entre quienes aparezcan como adherentes a corrientes desvinculadas o simplemente contrarias al Neopositivismo, más particularmente al caso del Racionalismo Crítico; sin

embargo, reconociendo las ventajas y desventajas que tales adscripciones doctrinarias pueden implicar, la condición de pluralidad teórica y metodológica, puede conllevar un riesgo de mayor confusión y controversia sobre el particular.

Con todo, parece existir una mayoritaria opinión, en torno a que el objetivo final de toda ciencia puede ser resumido como el intento de poner orden el caos. En este sentido, cualquier intento serio de observación no sesgada de la realidad, con la intención de identificar regularidades que puedan resumirse en leyes, con capacidad descriptiva o predictiva, podría ser considerado una investigación científica (Cornella 1998). La investigación en contabilidad, desde esta perspectiva, asumiría tal status por ya varias décadas. Así entonces, intentaremos aportar ciertos criterios paralelos que pueden resultar interesantes al momento de analizar el tema, los cuales, por necesidad de convergencia, pudieran estar asociados a las corrientes mayoritariamente dominantes en el campo de la epistemología.

Una pregunta hasta ahora demasiado reiterada, pero que sin embargo vuelve a formularse con alguna periodicidad, es la que surge de la relación disciplinar entre los enfoques derivados de la teoría y la práctica; esto es, acerca de si la contabilidad es un arte o una ciencia. Una de las primeras manifestaciones en torno al carácter científico de la contabilidad se puede encontrar en el artículo de Kelley (1948), publicado por *The Accounting Review*. No obstante manifestarse abiertamente a favor de situar a la contabilidad como una disciplina científica, su debilidad fundamental, está en no fijar los criterios que permiten definir una ciencia, debilitándose así, su propio criterio en torno a sus juicios acerca de los temas de valuación, en los cuales centra su trabajo. Once años más tarde, aparecería un artículo que, recogiendo opiniones de un importante sector vinculado a la actividad profesional, intenta situar a la contabilidad definitivamente dentro de las artes liberales (Cullather 1959). La contabilidad entonces, comienza a ser vista como un “arte práctica”. Sin embargo, el autor no es capaz de presentar ningún criterio real que permita

hacer una distinción entre un arte y una ciencia.

Es posible que uno de los más significativos aportes en este sentido, hayan sido las contribuciones de Robert Sterling en relación a establecer una posición relativa a la ciencia. Esto se manifiesta en una serie de trabajos desarrollados en los años setenta (Sterling 1970a, 1975, 1979). Con todo, la realidad nos ha mostrado a través de una serie de ejemplos concretos, que la ciencia no siempre es exacta, y que los científicos no siempre están de acuerdo con los resultados de sus trabajos. Como lo señala Sterling, la contabilidad presenta el potencial de acercarse al reino científico, hecho que podría complacer a todos los involucrados. De acuerdo con Wolk et al. (op. cit.) esto debe tenerse en cuenta, toda vez que la contabilidad está fuertemente vinculada al elemento humano, el cual es menos controlable que la medición de los fenómenos físicos en las ciencias naturales. Consecuentemente, la contabilidad, al igual que la economía y otras ciencias sociales, no pueden aspirar a obtener en sus mediciones y predicciones, el nivel de precisión que

presentan las ciencias naturales (Stamp 1981).

Basado en un planteamiento expresado en el texto de Konner (1987), y haciendo una tipología asociativa, Wolk et al. (op.cit.) establecen un vínculo conceptual entre los roles profesional y científico, para los casos del investigador médico y el médico cirujano, y del investigador contable y el contador. Así como el médico cirujano, el contador puede aplicar los resultados de la investigación. Da la impresión entonces, que en algunos casos parece confundirse la disciplina con la profesión; el área de estudio, con la aplicación práctica de la misma. El concepto de “arte”, podría asociarse más bien a rol profesional, a la expertitud y destreza en el “saber hacer”; el de “ciencia” en cambio, supone un vínculo con la capacidad de “explicar y predecir” una situación determinada y, en un plano más acotado, debiera corresponder a la aplicación de los cinco criterios exigidos a un sistema de enunciados, planteados precedentemente por Albach (op. cit).

Con todo, parece existir la idea subyacente de ligar el concepto de ciencia

con el de certeza. Ello parece, a veces, complicar en el receptor, la comprensión de la idea de ciencia que se pretende transmitir. En palabras de Popper (1977), es poco realista pedirle a la ciencia que nos dé certeza. Señala que, por principio, todo nuestro conocimiento científico es falible e hipotético. Este no puede justificarse a través de la experiencia o de la intuición intelectual, dado que no existe ningún indicador infalible de la verdad. Sin embargo, aún así, nuestro conocimiento de los fenómenos empíricos puede criticarse, y más aún, falsarse por medio de la experiencia. El máximo representante de la corriente Neopositivista del Racionalismo Crítico, Karl Popper, renuncia al ideal de certeza. Señala que es cierto que no podemos justificar nuestro conocimiento, pero podemos criticarlo, y a través de ello, mejorarlo. El conocimiento no se puede probar, pero se puede dis-probar por medio de la crítica. Y continúa planteando que la esperanza de alcanzar en la ciencia la certeza, resulta una esperanza vana, sin embargo por medio de la crítica, es posible encontrar los puntos débiles de nuestras hipótesis y teorías y, en muchos casos podremos superarlas y mejorarlas a través de una

refinación o un reemplazo por otras mejores, profundizando de esta forma nuestros problemas. Así, se producirá un acercamiento gradual a la verdad, y nuestras teorías supondrán una representación crecientemente mejor de los aspectos relevantes de la realidad (Radnitzky y Anderson 1982). Debiera entonces, buscarse un refuerzo consciente para lograr la aceptación de un concepto de ciencia, que no contenga la certeza como condición necesaria.

La cuestión central de ese problema insoluto entonces, parece radicar en el planteamiento de la pregunta. En efecto, debiéramos cuestionar la forma de enunciar la interrogante, en cuanto al sentido final que pretende obtener de una hipotética respuesta. Tal parece que la opción dicotómica de la interrogante, acerca del carácter de ciencia o arte para la disciplina, no tiene sentido, ni para la prueba, ni para una validación consistente. Por el contrario, estimamos que el tema podría centrarse más bien en una pregunta que recogiera un planteamiento como el siguiente: ¿Es posible utilizar el método científico en el desarrollo de la disciplina, asumiendo sus

características particulares?. Probablemente, los primeros acercamientos tampoco serían concluyentes en forma absoluta, por cuanto parecen existir ciertos aspectos, o campos basados en supuestos que harían difícil el planteamiento de enunciados rigurosamente apegados a una corriente o escuela de pensamiento de carácter científico. Sin embargo, ello no invalidaría en absoluto los avances que, en tal sentido, se pudieran materializar en una serie de otros aspectos, para los cuales sí se cumplirían tales condiciones. Y lo que parece más importante, una respuesta afirmativa para una pregunta como la formulada, tampoco inhabilitaría el potencial de validación del concepto que parece asumirse como antagónico; esto es la consideración de la disciplina como “arte”. Dicha formulación no resulta excluyente a priori de la posición alternativa.

Por su parte, la posición que sostiene el carácter de “arte” para la contabilidad, debiera sumir también un método similar, en cuanto a establecer criterios de validación para determinar los parámetros a través de los cuales dicha afirmación se puede sustentar.

Otras perspectivas

La epistemología presenta también un importante grado de variabilidad, al momento de caracterizar una disciplina científica. Uno de los acercamientos al concepto de ciencia, está dado por una variante fenomenológica, a partir de la cual, Urrutia y Grafe (1982) la señalan como el “común denominador de las ciencias comúnmente aceptadas... analizándolo desde distintos puntos de vista”. Es decir, se trata de identificar ciertos rasgos o características comunes, para lo que en términos generales se entiende por ciencia. Así, aparecen a lo menos cuatro puntos de vista a través de los cuales establecer características de afinidad para el conocimiento científico; esto es, enfoques existencial, lingüístico, teleológico y sociológico (Urrutia y Grafe 1982; Sierra Bravo 1984; Losee 1987).

Para el enfoque existencial, lo que distingue al conocimiento científico, es su rigor lógico, mayor que en otras áreas, siendo capaz de autorregular sus contenidos. El criterio de valoración de una explicación científica es siempre de tipo racional, actuando como agente evaluador la comunidad de científicos

relevantes a la disciplina. Se fundamenta en la crítica racional como esencia del pensamiento científico.

La postura lingüística se basa en la capacidad que tiene el conocimiento científico, entre otras formas de comprensión, de poseer además, un discurso formalizado, concretado en distintos sistemas deductivos compuestos por proposiciones y términos de naturaleza diferente. Se distingue un doble nivel: los datos de la experiencia sensorial y las construcciones conceptuales (De La Fuente 1997).

El punto de vista teleológico, sustenta la búsqueda de las causas finales, intentando responder a todas las cuestiones que preocupan al hombre. Reconoce las distintas vías a través de las cuales se cumple esta finalidad; es decir, la explicación, la descripción o la predicción.

El enfoque sociológico sitúa a la ciencia como un fenómeno social. Corresponde a la comunidad de científicos el doble papel de: proponer teorías científicas y, por otra parte, decantarlas a través de la crítica. Para

estos efectos, la idea de comunidad científica, está vinculado a los planteamientos de Kuhn (1982) sobre su concepto de *paradigmas* o de *matriz disciplinaria*. El análisis entonces, se centra en los elementos comunes del grupo científico referido.

Todos estos enfoques, o puntos de vista agregan elementos de coincidencia y divergencia a la vez. En este trabajo, se pretende encontrar algunos mínimos criterios que representen esos puntos coincidentes, sin pretender efectuar una revisión exhaustiva de los mismos, sino más bien como la posibilidad de identificación de aquellos que nos permitan avanzar, en un nivel de consenso que trascienda las escuelas, enfoques o corrientes doctrinarias, logrando fijar algunos puntos de encuentro.

II. UNA VISIÓN GLOBAL EN TORNO AL DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD

La siguiente es, probablemente, la más aceptada de las clasificaciones en torno a los enfoques asumidos por el pensamiento contable del presente siglo; esto es, la separación en dos grandes

líneas o criterios para abordar el problema de la investigación en la teoría de la contabilidad (Zeff 1988). Así, nos encontramos hasta los años sesenta, con el predominio manifiesto de un carácter normativo en la literatura teórica. A partir de ese momento, y en forma paralela a la continuación de las escuelas de tipo normativa, comienza el surgimiento de una corriente de investigación empírica en contabilidad, generándose un cambio importante en la forma de abordar un problema teórico en la disciplina.

Ese denominado marco normativo distingue dos líneas de pensamiento: La denominada *True Income* y la conocida como *Decision Usefulness*. La primera de ellas, pone el énfasis en la operacionalización de los conceptos económicos de renta (utilidad en la perspectiva contable) planteados básicamente por Fisher (1906) y, posteriormente, en torno a la muy referenciada definición de Hicks (1946). Entre los exponentes fundamentales de esta denominada escuela del *True Income* debieran destacarse (Paton 1922; Canning 1929; Sweeney 1939; Alexander 1950; Moonitz 1961; Sprouse y Moonitz 1962)

La otra vertiente de este enfoque normativo, lo constituye la denominada *Decision Usefulness*, en torno a la cual se estructura la idea de generar una información eminentemente útil para la toma de decisiones de los diferentes usuarios involucrados. En los años sesenta esta línea tuvo un fuerte desarrollo a niveles académicos, e incluso normativos. Tal evolución pareció ser impulsada a través de la publicación en 1966 de la monografía: *A Statement of Basic Accounting Theory* de la American Accounting Association, en la cual se adopta este enfoque y se proponen criterios vinculados a ella. Precisamente ligada a esta posición surge la sorprendente propuesta del *Committee on external Reporting* (AAA 1969), en torno a que los estados financieros no debieran incluir balance general ni estado de resultados, sustituyéndose éstos por una serie de datos financieros, pronósticos, presupuestos y otras informaciones sobre bases *ex-post* y *ex-ante*. Esta influencia en la normativa, seguiría manifestándose en 1970 a través del “Accounting Principles Board” APB, por medio de una explicitación de características y cualidades necesarias para hacer útil la

información financiera. (APB 1970). Posteriormente la “Comisión Trueblood” del AICPA sostiene y reafirma este enfoque en su tan conocido informe: “Los objetivos de la Contabilidad Financiera” de 1973. Este último documento aparece actualmente como una base fundacional de la “Financial Accounting Standards Board” FASB, entidad que, algunos años más tarde, retoma a través de algunos de sus dictámenes esta orientación. Exponentes destacados de esta última tendencia, siguiendo con la visión de Zeff (op cit.) son: (Edwards y Bell 1961; Chambers 1966; Sterling 1970b; Staubus 1977)

La investigación empírica surge como una forma de respuesta a la necesidad aparentemente latente, de comenzar a probar la gran cantidad de supuestos e hipótesis generadas a través de los enfoques de tipo normativos. Surgen así, varias preguntas que centran el tema en torno al cual se trabaja en este enfoque. Estas preguntas se vinculan tanto con el modo en que se emplea la información financiera para la toma de decisiones y la tipificación de modelos utilizados, como así también, con los efectos generados por dicha información

en los precios de las acciones. Así, como corolario de estos recursos de indagación, se intenta determinar los tipos de información financiera que promueven o impiden la optimización de los recursos económicos. (Zeff op.cit).

En opinión de Stephen Zeff, los desacuerdos de años anteriores en la bibliografía teórica se relacionan con las alternativas existentes para seleccionar un determinado método contable. La bibliografía empírica de los años 70 y 80 en cambio, se caracteriza más bien por “debates interminables acerca de la mejor manera de emprender un estudio empírico”.

New York: American Institute of Certified Public Accountants.

A medida que comienza a expandirse esta corriente, puede apreciarse la existencia de un fuerte vínculo entre investigación empírica en contabilidad y otras disciplinas tales como el análisis económico, las matemáticas, la estadística o las finanzas. Así entonces, pueden distinguirse cuatro áreas fundamentales abordadas en esta tendencia; esto es: (1) Prácticas de Contabilidad y Auditoría, incluyendo

temas de principios de contabilidad, cambios contables, alisado de utilidades, (2) Toma de Decisiones, considerando predicción de variables clave, solvencia de la empresa, costo de la deuda, valoración del riesgo, (3) Mercado de Capitales, incorporando contenido informativo, rentabilidad y precios, valoración de activos, hipótesis de normalidad, y (4) Contabilidad Positiva, conteniendo temas de teoría de agencia, estimación de modelos, eficiencia del mercado (López 1995).

Concordando con lo planteado por Azofra y Prieto (1996), es precisamente la última de las áreas señaladas, una de las más desarrolladas en la actualidad, insertándose dentro de una visión aglutinadora y pluralista de la empresa. A ella se le ha denominado Teoría Positiva de la Contabilidad (Watts y Zimmerman 1986). Puede asociarse al llamado enfoque de Rochester o también llamado Teoría Positiva de la Agencia (Jensen y Meckling 1976), el cual junto al modelo normativo de agencia (Principal-Agente) se inserta dentro de una corriente amplia del análisis económico, la que se conoce como Nueva Economía Institucional o Contractual, contribuyendo a explicar

cómo se realiza el intercambio y la cooperación en una economía descentralizada (Brousseau 1993).

El enfoque de la Teoría Positiva de la Contabilidad, en relación a considerar a la empresa como un nexo de contratos que regulan las relaciones entre los distintos individuos, podemos asociarlo a nuevas perspectivas en teoría de la organización; así parece existir alta coincidencia con los planteamientos sostenidos por Johansen (1996), al establecer la tesis de la existencia de un “patrón sinérgico”, que corresponde a la red de contratos que se establece entre las partes que conforman, tanto a las organizaciones inertes, como a las organizaciones vivas.

Con algunas variantes, otros autores presentan ciertos matices de diferencia en la clasificación de la formulación de teorías en contabilidad (Díaz et al. 1997), aún cuando las coincidencias resultan evidentes; así:

Ijiri (1975) separa el tema en modelos descriptivos y normativos. Los primeros los separa en observaciones empíricas y en inducción, en tanto que

para los modelos normativos la división corresponde a metas-supuestos y deducción.

Para Belkaoui (1985), la separación debe hacerse entre metodologías descriptivas y normativas, reconociéndose varios enfoques contribuyentes a la generación de teorías de rango medio. Así, se identifican los llamados enfoques no teóricos, prácticos o pragmáticos y los enfoques propiamente teóricos. Estos últimos los divide en deductivos, inductivos, éticos, sociológicos, económicos y eclécticos.

Watts y Zimmerman (1986) plantean la existencia de proposiciones positivas y normativas. Así, distinguen el término “teoría positiva” como una forma de discriminarla de aquella que plantea prescripciones o argumentos normativos, desvinculándola sin embargo –aún cuando ello no parece tan claro- de la relación aparente que su denominación puede implicar, con la escuela del positivismo lógico.

Para Vernom Kam (1990), al igual que en el caso anterior, la distinción debe

hacerse entre teorías normativas y positivas.

Los planteamientos de Mathews y Perera (1991) hacen la separación entre teorías normativas y descriptivas. Coincidentes con los planteamientos de Zeff, referidos anteriormente (Zeff 1988), referencian entre los aportantes de las teorías normativas a Moonitz en 1961, Sprouse y Moonitz en 1962, la AAA en 1966, Edwards y Bell en 1961 y Chambers en 1966. En este caso, al no dividir las líneas de pensamiento normativas en *True Income* y *Decision Usefulness* como lo señala Zeff, los autores referidos se agrupan en una sola gran corriente. Para el caso de las teorías descriptivas, resaltan los aportes de Grady en 1965, Ijiri en 1967 y Watts y Zimmerman en 1986.

Quizás la mayor variante entre estas clasificaciones, o a lo menos la que plantea un enfoque de orden más diferenciador, es la aportada por Richard Matesich (1993), asociado a las perspectivas de análisis de Lakatos, en lo que dice relación a sus Programas de Investigación. Asimismo, vinculada a la visión de Kuhn, se exponen, los que a su

juicio, constituyen los más importantes paradigmas en contabilidad. Intenta también la búsqueda de aplicaciones significativas a la moderna teoría de la contabilidad y teoría de agencia, a través de la teoría de redes de Balzer y Stegmüller y de los campos de investigación de Bunge.

Aún cuando pueden parecer confusas las clasificaciones anteriores, una forma resumida –a riesgo de ser liviana- de reinterpretarlas, parece apuntar a un coincidente reconocimiento de corrientes normativas, vinculadas a criterios más bien deductivos, por una parte y, a la existencia de otras corrientes de naturaleza descriptiva o empírica, asociadas preferentemente a criterios inductivos. A su vez, para referirse a conceptos más o menos equivalentes en estas clasificaciones, los términos utilizados indistintamente son: modelos, enfoques, corrientes, metodologías, proposiciones y teorías.

Tendencias de la Investigación en Contabilidad

Existen algunos enfoques, los cuales en las últimas décadas han representado un cambio significativo sobre los criterios y tendencias asumidas

por la investigación pasada. Entre ellos, podemos destacar:

El enfoque de modelo-decisión.

Su característica es buscar respuestas en torno a qué información es necesaria para la toma de decisiones. Sin embargo, a diferencia de modelos o corrientes anteriores, no intenta dar respuesta a cuál información es requerida por los tomadores de decisiones, sino que se concentra en determinar, qué información es utilizada o adecuada al uso para determinadas decisiones. Por tanto, esta orientación es normativa y deductiva. Puede considerarse iniciada en las ideas preliminares de Sterling (1979 op. cit).

La investigación en mercado de capitales. A partir de la gran experiencia derivada de las finanzas, fundamentalmente por medio de investigaciones empíricas (deductivas), que muestran las reacciones de los precios de las acciones sobre la base de la Hipótesis de Mercados Eficientes HME, asume gran importancia en la revelación contable, la elección entre alternativas de medición. Un trabajo clave en este sentido, es el presentado a comienzos de los años 70 por William Beaver (1973).

Previamente, considerando lo establecido por la HME, en relación a que el retorno de un título está basado en su riesgo, se intentó establecer las relaciones existentes entre medidas de riesgo en base contable y medidas de riesgo en base mercados (Beaver et. al. 1970). En este mismo sentido, cinco años más tarde, Bildersee (1975) ampliaría el alcance de los trabajos de Beaver. Actualmente, este es un campo en el cual se sigue desarrollando un importante nivel de investigación.

Investigación Conductista. A diferencia del enfoque modelo-decisión, el punto central está aquí, en cómo los usuarios de la información contable toman sus decisiones, y qué información necesitan para ello. Este enfoque es de tipo descriptivo, desarrollándose gran parte de él por la vía del diseño experimental cuidadosamente controlado. Se considera como clásico un estudio realizado por McIntyre (1973), en el que se intenta demostrar la hipótesis de que la información en base a costos de reemplazo, es más útil que la información basada en costos históricos para efectuar una evaluación de una tasa de retorno actual anual. Utiliza para ello estudiantes

de pre y post grado, formando un grupo que recibe información de estados financieros sobre la base de costos de reemplazo, otro recibe información sobre la base de costos históricos y un tercero, recibe ambos tipos de información. Los resultados del estudio no muestran ninguna ventaja entre los usuarios de información de costos de reemplazo, versus costo histórico. El enfoque metodológico de este diseño sería fuertemente criticado en forma posterior por Dyckman (1975).

Teoría de Agencia. El modelo de teoría de agencia, al que habíamos hecho referencia anteriormente, resulta más conocido en el campo de la organización y la gestión. El aporte en este aspecto, vinculado a la disciplina, efectuado por Watts (1977) y por Watts y Zimmerman (1978, 1979), resultan fundamentales, y se constituyen en referencia obligada de trabajos posteriores. El vínculo contable con la teoría de agencia, se traduce entre otros, en la selección que los directivos podrían hacer, sobre alternativas contables, a objeto de maximizar la medición de los resultados, si su propio beneficio se ve con ello incrementado. En naturaleza, estos estudios pueden ser de

tipo deductivo o inductivo, pudiendo corresponder a un particular ejemplo de investigación conductual, con raíces en las finanzas y la economía, más que en la psicología y la sociología.

Otras tendencias. Algunas perspectivas aún más nuevas pueden encontrarse en los últimos diez o quince años. En esta dirección, aparecen como interesantes algunos enfoques entre los cuales puede citarse el “Deconstruccionismo”, como corriente aparecida en Francia y, comenzando a extenderse por Europa. Basado en los planteamientos del filósofo francés contemporáneo Jacques Derrida, el deconstruccionismo es una reacción contra la autoridad de la filosofía (incluyendo el empirismo), la cual se presenta como la clave del conocimiento y la comprensión. Arrington y Francis (1988), exponen en detalle algunas características de este enfoque.

Finalmente, entre las tendencias emergentes, puede mencionarse una incipiente línea de investigación que comienza a desarrollarse en el seno de algunas universidades norteamericanas, basada en la Teoría del Caos, en un

intento de predicción de variables de aparente aleatoriedad, en estimaciones contables, en base a una derivación de la geometría fractal de Mandelbrot, y de las matemáticas no lineales de Lorenz, utilizadas en la predicción del tiempo atmosférico.

Estas líneas de investigación de vanguardia, representan propuestas situadas prácticamente fuera de los límites de la “ciencia normal” o “ciencia oficial”, según la acepción *kuhniiana* del término, dada la importante controversia que parecen generar y, sumado a ello, el nivel de resistencia que toda real innovación debe ser capaz de vencer.

III. ¿DEBERÍAN INCLUIRSE LA TEORÍA DE LA CONTABILIDAD Y LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD EN LOS CURRÍCULOS DE PREGRADO?

El planteamiento de esta sección, apunta a focalizar el tema, entregando ciertos criterios o elementos, los cuales, en conjunto con los aspectos previamente señalados, pueden servir para establecer una base preliminar de análisis y discusión.

Buscando una ayuda a través de analogías surgidas por la observación del

desarrollo de otras áreas científicas, resulta interesante un intento desarrollado por Cornella (op. cit.), basado en la propuesta del famoso matemático David Hilbert, el cual, en el congreso de matemática celebrado en París en 1900, propuso una lista de 23 cuestiones de investigación, en torno a las cuales, según su parecer, deberían centrarse los matemáticos del siglo. Algunas de esas cuestiones han sido resueltas y otras aún están pendientes de solución. En torno a esa idea, Cornella propone diez preguntas sobre las cuales deberían reflexionar los investigadores en management, a fin de discernir si éste es o no una ciencia. Esas preguntas están referidas a responder: sobre el objeto de estudio del management, sobre su carácter de matematizable, si se construye sobre lo construido, sobre su capacidad de predicción, si resulta objetivo, si es útil la idealización en management, si se ha liberado de la carga metafísica, sobre el carácter de gurúes, charlatanes o investigadores del management, si existe la suficiente perspectiva histórica en management y, si permite la competencia el avance del conocimiento en esta disciplina. Las conclusiones del trabajo de Cornella (op. cit.) muestran una

similitud enorme con los planteamientos previamente expuestos. Su valor fundamental, radica en la formulación de diez cuestiones interesantes en torno a las cuales reflexionar e intentar responder, en función de los antecedentes que constantemente van agregándose y modificando el objeto del estudio.

Esta forma de abordar el análisis de una situación, o la focalización de un problema, a través de la formulación de preguntas que permitan orientar la discusión, puede resultar de utilidad al momento de intervenir en un tema en torno al cual, debe partirse aceptando la posibilidad de que tales preguntas no logren responderse dentro de un horizonte definido de tiempo. Lo mismo ha ocurrido en la matemática, la física, la biología, la medicina, la economía, las finanzas y, por tanto, la contabilidad no debiera ser la excepción. Al menos, no existen razones que permitan suponerlo.

En un intento de anticipar respuestas tentativas a una pregunta general, se formula el siguiente planteamiento: **¿Pueden identificarse algunos elementos, que se interpreten como razones válidas, para la**

incorporación de la Teoría de la Contabilidad o de una perspectiva científica de ella, en los currículos de Pregrado?.

La formulación de la pregunta anterior, debe entenderse como un intento por desarrollar un planteamiento de tipo conceptual, cuyo sustento inicial se manifieste a través de una estimación cualitativa de consenso amplio. La factibilidad de someter una hipótesis de trabajo derivada de ella, a prueba empírica, debe considerarse a su vez, como una variable dependiente del desarrollo exitoso previo, de un diseño de orden cualitativo como una primera fase del estudio.

Como supuestos fundamentales, los referentes de validación, debieran estar enmarcados en criterios de utilidad o contribución, basados en el avance de la disciplina, medidos a su vez por la observación de hechos no materializados hasta ahora, cuya ocurrencia futura tuviese un vínculo asociativo a los estímulos centrales; esto es, la incorporación de la teoría de la contabilidad o una perspectiva científica en los niveles de pregrado para las

carreras de Contador Público y/o Auditor, o equivalentes.

A su vez, una mínima explicación de la forma de operacionalizar las materias a incorporar en los currículos, es necesaria antes de derivar otras apreciaciones. A lo menos tres aspectos debieran ser considerados en este proceso: (1) Identificación de principales escuelas o corrientes de pensamiento, junto al estudio de su evolución en el tiempo, las cuales, en una perspectiva científica, permiten organizar los recursos de indagación en el área, (2) Vinculación de los procesos de investigación, con los conceptos, técnicas y métodos presentes en la normativa y reconocidos como sustento de ésta, y (3) Desarrollo de una capacidad de análisis crítico, de pensamiento creativo y de elaboración de juicios en torno a todos los aspectos concernientes a la disciplina. Estos tres puntos, transformables en objetivos a ser alcanzados por parte de los estudiantes, permitirían materializar esta idea, a lo menos en una medida importante para el logro de esta primera fase. Una vez alcanzados estos objetivos, es posible iniciar la medición de impactos de cambio conductual, o variaciones sobre

parámetros predefinidos en relación al avance de la disciplina. Estos últimos pudieran organizarse por ejemplo, a través del establecimiento de determinados estándares mínimos a ser alcanzados, traducidos en mediciones por la vía de indicadores verificables objetivamente; tal es el caso de niveles de publicaciones u otros equivalentes.

Otros criterios que permiten comprender la importancia de la teoría para los estudiantes, se refieren a la contribución de ella, como un elemento reductor de los procesos de obsolescencia en los conocimientos, cuando éstos se obtienen a través de vías fundamentalmente operativas de índole prescriptiva o normativa. Junto con ello, debe entenderse la dimensión teórica como un fuerte y necesario apoyo en los procesos de comprensión de la globalidad, tanto en los problemas de orden contable, como así también, respecto de la vinculación e interrelación de ellos, con otras áreas del conocimiento vinculadas a la economía de la empresa o las ciencias de la gestión.

La percepción de una disciplina además, dice alguna relación con el nivel

de rigurosidad científica que presenta como substrato. Por tanto, la proliferación de la idea en el medio reconociendo en el área, componentes de carácter científico, debiera ayudar a un mejoramiento de la imagen existente en ese ámbito.

Con todo lo anterior, no se pretende transformar a un estudiante de una carrera profesional en un científico; sin embargo, estimamos que alumno del área debe ser capaz de trascender al “cómo”, es decir al “hacer”, para transitar en algún grado por el “por qué”, avanzando hacia el “comprender”, al “explicar”, lo que en definitiva le entrega la posibilidad de avanzar al “conocer”.

IV. CONCLUSIONES

La evolución y desarrollo de la disciplina, nos permiten concluir al menos, en torno a dos cuestiones fundamentales: La primera de ellas dice relación con el nexo buscado entre la disciplina contable y la ciencia. A partir de ello, hemos observado dos tipos de trabajos que, en el orden científico, se han vinculado a la contabilidad. Esto corresponde al trabajo de descripción y al trabajo de análisis. En la descripción, se intenta aclarar las formas de

manifestación de un fenómeno, en cambio en el análisis, se pretende individualizar la lógica subyacente al fenómeno, a través de la aclaración y explicación de sus causas. Una característica de la complejidad a la que nos enfrentamos, se refiere a que en contabilidad se trabaja con fenómenos, los cuales en sí no son abstractos, y se manifiestan sin un orden o connotación que permita descubrir de inmediato la lógica subyacente (De La Fuente op. cit.). Así, lo que se estudia no son fenómenos típicos o recurrentes, sino fenómenos representativos, simplificaciones de la realidad que intentan develar recurrencias significativas.

Estas abstracciones o “modelos”, como representaciones de la realidad son fundamentales y forman parte de toda la estructura descriptiva, explicativa y predictiva de dicha realidad, reflejada a través de ellos en la contabilidad; sin embargo, en muchas universidades, la casuística respecto de cada materia, parece asumir un papel más importante que el nivel conceptual capaz de describirla, o bien de explicarla y predecirla. Esa casuística o conocimiento puntual, anecdótico o prescriptivo, está

sujeta a modificaciones constantes o variaciones permanentes, y su aprendizaje puede también efectuarse en la actividad laboral. Sin embargo, la conceptualización permanece, y constituye una base para predecir la casuística (Singer 1999). En general, una parte importante de las materias curriculares, debería ser entendida por los estudiantes como un medio, más que como un fin, en el desarrollo de habilidades conceptuales.

Esos modelos, tan fundamentales en el desarrollo de la disciplina, necesariamente requieren del aporte científico para su construcción y revisión. No parece posible concebir a la contabilidad como un área ajena a los modelos, sin embargo sí parece concebirse a la contabilidad como disciplina con poca vinculación con la ciencia, lo que a nuestro juicio, representaría un evidente contrasentido.

La segunda cuestión, en torno a la cual podemos concluir, se refiere a la necesidad que tiene la contabilidad, de aceptar que seguirán existiendo problemas no resueltos. Esta característica, que como hemos visto,

aparece como común a muchas –si no a todas- las disciplinas, debe internalizarse entre académicos y estudiantes. La aceptación de la falta de certeza y de la incapacidad para lograr la exactitud, resulta fundamental al momento de evaluar la propia disciplina. Ello no debiera restarle relevancia, sino que permitiría que se pudiera asumir que el acercamiento a la realidad, debe realizarse con riesgos permanentes de imperfección.

La aceptación del mundo con incertidumbre, puede llegar a constituirse en uno de los aspectos más apasionantes, en función de la infinita capacidad de adecuación y respuesta de los investigadores. Pero, por sobre todo, ello permite a éstos últimos el plantearse desafíos constantes y, en esa disposición de desafiarse a sí mismos en torno a retos intelectuales cada vez mayores, se encuentra el germen del progreso del conocimiento. No obstante, este reconocimiento del mundo con incertidumbre, no puede constituirse en un inhibidor de las decisiones que, en cualquier caso, necesitan tomarse, en base a los mismos modelos que intentan

representar una realidad que conlleva la falta de certeza.

Despertar en los estudiantes un ánimo proclive a estos conceptos, ayudará a hacerles reconocer a la investigación como un camino constante, sin horizonte definido. El día que creamos haber solucionado los problemas en una disciplina, será el momento en el cual ésta pierda su encanto, y el intelecto, al dejar de plantearse interrogantes, dejaría al hombre convertido en un ser puramente sensorial, en donde el pensamiento presente un rol subordinado.

El fin último de una universidad, no es la generación y transmisión del conocimiento, sino lograr hacer amar el conocimiento. Ese papel, privativo de la universidad, la distingue entre todas las instituciones existentes, y precisamente en esa actividad, la sustentación teórica, conceptual, analítica, crítica y de opinión, representa la esencia de su quehacer.

REFERENCIAS

- Accounting Principles Board. 1970. *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, Statement 4. American Institute of Certified Public Accountants. New York: AICPA
- Albach, H. 1993. *La Economía de la Empresa como Ciencia*. Serie: Conferencias N° 2/93 IDOE, Universidad de Alcalá de Henares.
- Alexander, S. 1950. Income Measurement in a Dynamic Economy. En *Five Monographs on Business Income*. New York: American Institute of Accountants.
- American Accounting Association. 1969. Committee on External Reporting, An Evaluation of External Reporting Practices: A Report of the 1966-1968. Suplemento de *The Accounting Review* : 78-123
- Arrington, C. E., y J.R. Francis. 1988. Letting the Chat Out of the Bag: Deconstruction, Privilege, and Accounting Research. *Accounting, Organizations and Society* (13)
- Azofra, V., y M.B. Prieto. 1996. *La Teoría Positiva de la Contabilidad en los Sistemas de Información Contable Internos*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Beaver, W. 1973. What Should Be the FASB's Objectives? *Journal of Accountancy* August: 49-56
- Beaver, W., P. Kettler, y M. Scholes. 1970. The Association Between Market Determined and Accounting Determined Risk Measures. *The Accounting Review*. October: 654-82
- Belkaoui, A. 1985. *Accounting Theory*. 2° ed. Sidney: HBJ
- Bildersee, J. 1975. The Association Between a Market-Determined Measure of Risk and Alternative Measures of Risk. *The Accounting Rdeview*. January: 81-98
- Brousseau, E. 1993. Les Théories des Contrats: Une Revue. *Revue Economie-Politique* 103 (Janvier/Febrier)
- Canning, J.B. 1929. *The economics of Accountancy*. New York: The Ronald Press Co.
- Chambers, R.J. 1966. *Accounting Evaluation and Economic Behavior*. New York: Prentice-Hall, Inc.
- Cornella, A.1998. ¿Es el Management una Ciencia?. Un Programa de Diez Preguntas para Reflexionar. Disponible en Internet: <http://www.infonomics.net/cornella/arecio.htm> (Accesado en: Junio 17, 1999)
- Cullather, J. 1959. Accounting Kin to the Humanities. *The Accounting Review*. October: 525-7
- De La Fuente, J.M. 1997. Proyecto Docente e Investigador. Documento No Publicado. Universidad de Burgos.
- Díaz, J., F. Riadi, y H. Rocha. 1997. La Investigación en Economía Financiera. Un Ensayo Descriptivo. Trabajo No Publicado. Universidad de Valladolid.
- Dyckman, T.R. 1975. The Effects of Restating Price-Level Changes: A Comment. *The Accounting Review*. October: 798-808
- Edwards, E.O., y P. W. Bell. 1961. *The Theory and Measurement of Business Income*. Berkeley, CA.: University of California Press.
- Fisher, I. 1906. *The Nature of Capital and Income*. New York: Macmillan Co.
- Gutenberg, E. 1957. Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft. *Kölner Universitätsreden*. N° 18, Krefeld.
- Hendriksen, E.S. 1974. *Teoría de la Contabilidad*. México: UTEHA.
- Hicks, J.R. 1946. *Value and Capital*. 2d. ed. London: Claredon Press.
- Ijiri, Y. 1975. Theory of Accounting Measurement. *Studies in Accounting Research N° 10* Sarasota, FL: AAA.

- Jensen, M.C., y Meckling, W.H. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* (October): 297-360
- Johansen, O. 1996. La Organización: Un Fenómeno de Acuerdo Entre Partes. *Nexos* 3 (Otoño): 17-30
- Kam, V. 1990. *Accounting Theory*. 2° ed. New York: John Wiley & Sons.
- Kelley, A. 1948. Definitive Income Determinations: The Measurement of Corporate Income on an Objective Scientific Basis. *The Accounting Review* April: 148-153
- Konner, M. 1987. *Becoming a Doctor*. Elizabeth Sifton/Viking
- Kuhn, T. 1982. *La estructura de las revoluciones científicas*. 2° ed. México: Fondo de Cultura.
- López, J. 1995. Aspectos Metodológicos de la Investigación Empírica en Contabilidad. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* 24 (abril-junio): 1.037-59
- Losee, J. 1987. *Introducción Histórica a la Filosofía de la Ciencia*. Madrid: Alianza Editorial.
- McIntyre, E. 1973. Current-Cost Financial Statements and Common-Stock Investment Decisions. *The Accounting Review*. July 575-85
- Mathews, M.R., y M.H.B. Perera. 1991. *Accounting Theory and Development*. Hong Kong: Chapman and Hall.
- Mattesich, R. 1993. Paradigms, research, traditions and theory nets of accounting. En *Philosophical Perspectives on Accounting*, editado por M.J. Mumford y K.V. Peasnell. New York, NY: Routledge.
- Moonitz, M. 1961. The basic postulates of accounting. *Accounting Research Study N° 1* New York: American Institute of Certified Public Accountants.
- Paton, W.A. 1922. *Accounting Theory with special reference to the corporate enterprise*. New York: The Ronald Press Co.
- Popper, K. 1977. *La Lógica de la Investigación Científica*. Madrid: Editorial Tecnos
- Radnitzky, G., y G. Anderson. 1982. ¿Hay Criterios Objetivos en el Progreso Científico? Inductivismo Falsacionismo y Relativismo. En *Progreso y Racionalidad en la Ciencia*. Editado por G. Radnitzky y Otros. Madrid: Alianza Editorial.
- Sierra Bravo, R. 1984. *Ciencias Sociales: Epistemología, lógica y metodología*. Madrid: Paraninfo.
- Sprouse, R.T., y M. Moonitz. 1962. A tentative set of broad accounting principles for business enterprises. *Accounting Research Study N° 3*. New York: American Institute of Certified Public Accountants.
- Stamp, E. 1981. Why Can Accounting Not Become a Science Like Physics?. *Abacus* Spring: 13-27
- Staubus, G.J. 1977. *Making Accounting Decisions*. Houston, Tex.: Scholars Book Company.
- Singer, M. 1999. Entendiendo cómo Dios no juega a los dados. *Administración y Economía UC*. Otoño: 34-7
- Sterling, R..1970a. On Theory Construction and Verification. *The Accounting Review*. June 444-57
- _____. 1970b. *Theory of the Measurement of Enterprise Income*. Lawrence, Kan.: University Press of Kansas.
- _____. 1975. Toward a Science of Accounting. *Financial Analysts Journal*. September-October: 28-36
- _____. 1979. *Toward a Science of Accounting*. Houston, Tex: Scholars Book Company.
- Storey, R. 1964. *The Search for Accounting Principles – Today's Problems in Perspective*. American Institute of Certified Public Accountants.

- Sweeney, H.W. 1939. *Stabilized Accounting*. New York: Harper Brothers Publisher.
- Urrutia, J., y Grafe, F. 1982. *Metaeconomía. Un ensayo sobre la naturaleza del conocimiento económico*. Bilbao: Desclée de Brouwer
- Watts, R.L. 1977. Corporate Financial Statements, a Product of the Market and Political Processes. *Australian Journal of Management*. April: 33-75
- Watts, R.L., y J.L. Zimmerman. 1978. Toward a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review*. January 112-34
- _____. 1979. The Demand for an Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses. *The Accounting Review*. April 273-305
- _____. 1986. *Positive Accounting Theory*. New Jersey: Prentice-Hall
- Wolk, H.I., J.R. Francis, y M.G. Tearney. 1989. *Accounting Theory. A Conceptual and Institutional Approach*. 2° ed. Boston: PWS-KENT Publishing Company.
- Zeff, S. 1988. La Investigación Empírica. *Revista de Investigación Contable Teukén* 4: 394-406