

Bibliografía

- Association of Certified Fraud Examiners. [Http://www.cfenac.com/home.asp](http://www.cfenac.com/home.asp)
- Bankruptcydata.com. A division of new generation research, Inc. [Http://www.bankruptcydata.com/](http://www.bankruptcydata.com/)
- Business Week. [Http://www.businessweek.com/](http://www.businessweek.com/)
- CFO Magazine. [Http://www.cfo.com](http://www.cfo.com)
- Chartered Financial Analyst Institute "CFA". [Http://www.cfainstitute.org/](http://www.cfainstitute.org/)
- Financial Executives International (FEI). [Http://www.fei.org/](http://www.fei.org/)
- Financial Times. [Http://news.ft.com/home/us](http://news.ft.com/home/us)
- Forbes. [Http://www.forbes.com/](http://www.forbes.com/)
- Fortune. [Http://www.fortune.com/fortune/](http://www.fortune.com/fortune/)
- Ley Sarbanes-Oxley. [Http://www.hannbooweb.com/articles/sa/sa/Sarbanes-Oxley_Act.html](http://www.hannbooweb.com/articles/sa/sa/Sarbanes-Oxley_Act.html)
- New York Stock Exchange (NYSE). [Http://www.nyse.com/](http://www.nyse.com/)
- National Association of Securities Dealers Automated Quotations (NASDAQ). [Http://www.nasdaq.com/](http://www.nasdaq.com/)
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). [Http://www.pcaob.us.org/](http://www.pcaob.us.org/)
- Security and Exchange Commission. [Http://www.sec.gov/](http://www.sec.gov/)
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). [Http://www.coso.org/](http://www.coso.org/)
- The Institute of Internal Auditors. [Http://www.theiia.org/](http://www.theiia.org/)

42 AUDITORÍA

Ley Sarbanes-Oxley: un nuevo enfoque de control interno

Tom 11
Teoría Contable I

CONTABILIDAD E HISTORIA

Evolución y situación actual del pensamiento contable

Jorge Tava Pereda
(España)

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad Autónoma de Madrid

Resumen

Cuando pensamos en la contabilidad olvidamos con frecuencia que nuestra disciplina se apoya en una lógica propia, originada por el entorno en el que se desenvuelve y orientada a atender las necesidades planteadas por dicho entorno.

En este artículo se analiza la evolución del pensamiento contable desde el nacimiento de la partida doble hasta nuestros días, distinguiendo las escuelas clásicas y el tránsito, a finales del siglo XIX, hacia la visión económica y científica de la contabilidad. Finalmente, se describen los rasgos actuales del pensamiento contable, con especial énfasis en su capacidad de servir a aquel entorno a través del suministro de información útil para la toma de decisiones.

Palabras clave:

Escuelas; Teorías; Investigación; Positivismo; Contabilidad; Marco conceptual; Disciplina.

Este trabajo fue presentado como ponencia al IV Encuentro de Investigación contable, celebrado en Granada (España) en agosto de 1995 y organizado por la Fundación para la Investigación y Desarrollo de la Ciencia Contable (FINEDC).

Contenido

Introducción

1. Las escuelas clásicas
 - 1.1. Características
 - 1.2. La teoría contista
 - 1.3. La teoría del propietario
 - 1.4. La Escuela Lombarda
 - 1.5. La Escuela Personalista
 - 1.6. La Escuela Controlista
2. Las escuelas económicas
 - 2.1. Características
 - 2.2. Escuelas económicas y planteamientos científicos
 - 2.3. El neocentismo económico centroeuropeo
 - 2.4. El neocentismo económico francés
 - 2.5. La Escuela Alemana de la economía de la empresa
 - 2.6. El período económico en Italia: la economía hacendal y la Escuela Patrimonialista
 - 2.7. El Neocentismo en Estados Unidos
 - 2.8. La Escuela Económico-Deductiva norteamericana
3. Los enfoques que giran en torno al paradigma de unidad
 - 3.1. Características
 - 3.2. Reformulación de la Escuela Económico-Deductiva: el marco conceptual
 - 3.3. Los enfoques presentes en la investigación empírica

- 3.4. Los intentos formalizadores
4. Visión actual de la disciplina contable
 - 4.1. El objeto material
 - 4.2. El objeto formal
 - 4.3. La distinción entre teoría general y sus aplicaciones
 - 4.4. El debate entre posturas normativas y positivas
 - 4.5. La contabilidad como disciplina científica

Conclusión: concepto y límites de la teoría contable

Bibliografía

Introducción

En este trabajo intento esbozar una breve síntesis de la historia del pensamiento contable, con el objeto de deducir del mismo algunas conclusiones sobre el concepto y límites de la teoría contable, poniendo de manifiesto su carácter evolutivo y, especialmente, la manera en que los planteamientos interdisciplinarios y el diálogo entre diferentes ramas del conocimiento, otorgan al concepto de teoría contable una visión dinámica y en constante expansión.

La moderna socioepistemología aporta criterios interesantes para agrupar las tendencias concurrentes en una disciplina y la manera en que ha evolucionado el pensamiento en torno a la misma. No es raro utilizar para estos propósitos, con mayor o menor rigor, los conceptos de paradigma (Kuhn, 1962) o de programa de investigación (Lakatos, 1970) o los más evolucionados pero, al fin y al cabo, consecuencia de los anteriores, de redes de teorías (Stegmüller, 1979), familias de áreas de investigación (Bunge, 1983) o tradiciones de investigación (Laudan, 1977-Matthesich, 1993).

Sin excesivas pretensiones metodológicas, hemos adoptado la denominación, más clásica, de escuelas, utilizada también por otros autores, como Vlaeminck (1961), Goxens (1970), Montsenos (1977), Requena (1977) y Alvarez López y López Cao (1981).

Con este planteamiento, distinguimos tres etapas o conjuntos de escuelas: las agrupadas en los períodos clásico, económico y actual. Sin embargo, al abordar la situación actual de nuestra disciplina, cambiamos la denominación de escuela por la de enfoque o tendencia. En efecto, en los planteamientos actuales de la contabilidad el concepto de escuela, en su acepción clásica⁽¹⁾, que implica una cierta división en compartimentos, estancos e, incluso, algún grado de rivalidad entre ellos, se difumina notablemente. En esta etapa, el investigador, más que escuelas, tiene ante sí diferentes enfoques, a los que puede adscribirse alternativamente, sucesiva y simultáneamente.

1. Las escuelas clásicas

1.1. Características

El período clásico se extiende desde el nacimiento de las primeras escuelas de pensamiento contable, en el siglo XVIII, hasta que surge el denominado programa de investigación económica a comienzos del siglo XX.

La principal característica de esta etapa es que su propósito esencial es explicar el funcionamiento de las cuentas. Esta es la nota básica de las primeras escuelas (la contista y teoría del propietario; la escuela lombarda, personalista y controlista). Sin embargo, hay que reconocer que en las últimas surge una decidida vinculación de la contabilidad con la administración de los negocios y, como consecuencia, con disciplinas afines, tales como la economía de la empresa.

Pero, en ninguna de ellas aparece de forma clara el concepto de valor económico, ni se pretenden formular teorías basadas en tal concepto sobre la contabilidad como cuerpo de

(1) Ya como la define el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua en alguna de sus acepciones: "Doctrina, principios y sistema de un autor, conjunto de discusiones, sermoneo o imitaciones de una persona o de sus doctrinas, etc., etc.; conjunto de caracteres comunes que en literatura y en arte distinguen de los demás los obras de una época, región, etc."

conocimientos. Tampoco aparece, al menos, de forma clara, la utilidad de nuestra disciplina para la toma de decisiones. Habría que esperar a las escuelas económicas, la primera de las cuales es la neocontista, para que el pensamiento contable tomara esta dirección.

Este es el criterio delimitador que utilizamos al distinguir un período clásico y un período científico-económico. Obviamente, tenemos que admitir que, bajo este punto de vista, las escuelas clásicas no son homogéneas entre sí, sino que, por el contrario, presentan una clara evolución hacia planteamientos cada vez más económicos. Por ello, algún autor (Goxens, 1970, T. I, pp. 20 y ss.) distingue en este conjunto de escuelas dos períodos: el de "la teneduría de libros o arte de las cuentas" y el "científico-administrativo".

1.2. La teoría contista

La primera escuela de interés en la historia del pensamiento contable, tras Pacioli, es la llamada "contista", de la que suele considerarse como precursor al francés René Delaporte, autor en 1685 del *Traité de la science des negociants et teneurs de livres*. Posteriormente, esta línea de pensamiento alcanza su punto álgido con *La tenue de livres rendue facile*, publicada en 1795 por Degrange.

La Escuela Contista no pretende sino explicar y justificar las reglas que rigen los movimientos de las cuentas. Por esto, Delaporte acuña el principio de la personalidad moral de la empresa, distinguiéndola de su propietario y, expresando un conjunto de reglas, cuya síntesis⁽²⁾ es la siguiente:

1. En todos los actos y contratos toman parte continua necesariamente dos personas: una que recibe o debe entregar un valor, y otra que entrega o debe recibir un valor equivalente.

2. En cualquier operación administrativa, el propietario figura siempre como una de las partes contratantes, y como son diversas las causas por las que el propietario puede ser deudor o acreedor, justo es que se abran al mismo tiempo

(2) De acuerdo con Goxens (1970, T. I, pp. 20 y ss.).

tantas cuentas según sean las causas principales de su débito o de su crédito.

3. Las personas que constituyen la segunda parte contratante, en cualquier operación administrativa, son las que tienen relaciones comerciales de interés con el propietario, que serán deudores o acreedores suyos como personas extrañas a la empresa.

Este conjunto de reglas, acuñadas en el período contista, constituye la esencia de la partida doble, y tiene su expresión más característica en su norma básica: quien recibe un valor es siempre deudor del mismo, y quien lo entrega es acreedor⁽⁷⁾. Además, a este período se debe la propuesta "cinquecontista", sistema de llevar los registros utilizando no más de cinco cuentas del propietario.

De la Escuela Contista se ha puesto de manifiesto su "culto a las cuentas casi con solemnidad sacerdotar"⁽⁸⁾. Sin embargo, esta preocupación tuvo como fruto una aportación importante: la primera teoría en torno al funcionamiento de las cuentas, incluso, las primeras utilizaciones de fórmulas algebraicas para demostrar relaciones existentes entre determinadas cuentas⁽⁹⁾.

1.3. La teoría del propietario

A finales del siglo XVIII destaca en Gran Bretaña la llamada teoría del propietario⁽¹⁰⁾, que gira en torno a la aportación de Huscraft Stephens quien, con el nombre de *ownership theory*, expuso las siguientes reglas de funcionamiento de los movimientos de cuentas:

1. La empresa cualquiera que sea su forma y naturaleza jurídica, ha de ser considerada como un ente con personalidad distinta a la del propietario de aquella.
2. Desde el momento en que se admite que la empresa tiene personalidad propia ha de admitirse también que posee un patrimonio, integrado por dos grupos de elementos, a saber:

(5) La postura del contista Desjardins queda sintetizada en esta amplia definición, que immaneo de Coenen (1974), I, p. 32: "La contabilidad es la ciencia de las cuentas, que representa los movimientos de los valores de cambio clasificados en sus funciones principales y accesorias, tales de las constructoras, transacciones y clasificaciones de todos los valores materiales o jurídicos, servicios, desembolsos y otros que influyen en las abstracciones de los patrimonios privados o públicos. La contabilidad lleva las funciones que le son propias por medio de las cuentas que, asistidas, responden inductivamente a sus funciones principales de clasificación y estadística, a sus funciones accesorias de tiempo, historia, numeración, evaluación, control y registro, en el sentido de un giro, a los que se refieren los datos, por sus abstracciones originales, llevan las funciones de firmas y de resultados frente a los otros organismos directivos.

(6) En expresión de Mehl (1967, p. 1), citado también por Alvarez López y López Cea (1981, p. 296).

(7) Montesano (1974, p. 350) cita a Giuseppe Pomi, autor del tratado *Trattato pratico di scrittura doppia* (1790) y del Curso di Instruzione della pratica di contabilità (1817) como el primero en utilizar firmes operativas para demostrar

a) Bienes, derechos y acciones de toda clase que son propiedad de la empresa o que resultan a favor de la misma, cuyo primer grupo se designa con el nombre de Activo.

b) Créditos y obligaciones de toda clase en contra de la empresa, designándose este segundo grupo con el nombre de Pasivo.

3. De ello resulta que el patrimonio de la empresa está formado por un activo a su favor y un pasivo en su contra, y que los diversos elementos que integran el activo y el pasivo han de ser clasificados según sea su naturaleza, en grupos llamados cuentas, teniendo el principio de que los valores incluidos en cada cuenta presenten entre sí la máxima homogeneidad contable.

La aportación de Huscraft Stephens es importante por dos motivos. Por un lado, puede apreciarse una mayor abstracción en el tratamiento conceptual de los movimientos contables. Por otro, es un claro antecedente de la denominada "teoría de la agencia", muy utilizada en planteamientos actuales de nuestra disciplina, especialmente en los relacionados con los diferentes enfoques de la investigación empírica, como más adelante veremos.

1.4. La Escuela Lombarda

El siglo XIX presenció el florecimiento del pensamiento contable en Italia, con una preeminencia intelectual que había de permanecer hasta bien entrado el siglo XX. Todas las escuelas italianas tienen un objetivo común, el propósito de elaborar teorías científicas para nuestra disciplina, normalmente basadas en la relación entre la contabilidad y la administración empresarial.

Francisco Villa⁽⁷⁾ es el principal representante de la llamada Escuela Lombarda. A él se debe una construcción teórica de la contabilidad que toma como punto de partida la conside-

(Continuación notas 5 y 6).

relaciones existentes entre ciertos cursos, a la vez que afirma que Huscraft Stephens — que por nuestra parte incluímos en la escuela de la "teoría del propietario" — puede considerarse como un verdadero iniciador de aquella tendencia, con su exposición simplificada del método italiano, en su obra *Metodo pratico di contabilità* (1807) y *Trattato pratico di contabilità* (1840 y 1850).

(7) Como apuntes de sus conferencias de esta autor para ver Villa (1940 y 1850).

ración de que su objetivo es el control de la empresa, mostrando el resultado de todas sus operaciones.

Con ello, la contabilidad es para Villa⁽⁹⁾ una doctrina de orden superior, destinada a interpretar la dinámica de las haciendas, para la cual son necesarios los conocimientos administrativos y de orden varios, combinados con los conceptos puramente contables, y una disciplina propia para la utilización de medios instrumentales adecuados para poder realizar los fines previstos para la administración económica. En resumen, la contabilidad debe ser considerada como un complejo de nociones económico-administrativas aplicadas al arte de llevar las cuentas.

La Escuela Lombarda tiene ya importantes aportes precursores de planteamientos actuales, por lo que, como ya hemos indicado, Goxens (1970) la considera como el comienzo del período científico-administrativo de la contabilidad. Especialmente se debe a esta escuela la separación entre *teoría* de libros, por un lado, y los principios económico-administrativos que rigen el arte de llevar las cuentas, por otro, además de su decidida vinculación con conceptos económicos.

1.5. La Escuela Personalista

Los principales aportes de esta escuela corresponden al italiano Cerboni (1883, 1886), a finales del siglo pasado. Sus planteamientos giran en torno a dos puntos básicos:

- Los fundamentos conceptuales de la disciplina contable se apoyan en relaciones jurídicas entre las personas intervinientes en la administración del patrimonio de la empresa.
- El carácter económico de la contabilidad, a la que sitúan prácticamente al frente de la economía de la empresa, abarcando la totalidad o, al menos, una buena parte de la actividad empresarial.

(9) Goxens (1970, I, pp. 22 y ss.).

En cuanto al primero de estos puntos, para Cerboni, la contabilidad es: "... La doctrina de las responsabilidades jurídicas que se establecen entre las personas que participan en la administración del patrimonio de las empresas"⁽¹⁰⁾.

Se ocupa, en consecuencia, de las relaciones de dirección y de obligación en que el propietario, sus agentes y correspondientes intervinieren, susceptibles de representación y de registro, con los siguientes planteamientos⁽¹⁰⁾:

- Estudiando sucesivamente el nexo jurídico que se establece entre las diferentes categorías en el desarrollo de las operaciones administrativas, Cerboni concluye que todas las personas de la empresa tienen relaciones con el propietario de la misma, e indica que la situación de este es siempre absolutamente contraria al de las otras personas; es decir, que los deberes de los extraños son derechos del propietario y los derechos de ellos, deberes de este.

- Destinando a cada una de estas clases de personas una cuenta, resulta que la cuenta del propietario es constantemente la antítesis perfecta de la cuenta de terceros, y que el administrador no es más que el regulador de las relaciones entre el propietario y las terceras personas.

- Todas las cuentas son subjetivas, es decir, abiertas a las personas que colaboran en la empresa o mantienen con ella relaciones que les interesa, y el principio fundamental de su mecánica queda establecido así: a un derecho en una cuenta se opone siempre un deber en la otra cuenta, y viceversa; o toda cesación de un derecho da lugar al deber de reconocerlo como cesado y, por consiguiente, el correlativo derecho a todo deber que antes se tenía. Por tanto, derecho o abono es sinónimo de haber, y deber o cargo es sinónimo de debe.

En principio, la Escuela Personalista parece entroncar con los planteamientos cerbonistas, en los que se considera a una persona sujeto de derechos y deberes detrás de cada cuenta. Sin embargo, esta postura clásica es superada, ya que, más que asignar personas a las diferentes cuentas, afirma que éstas

(10) Goxens (1970, I, p. 22; Cerboni es autor, además del Primi Scipio de Loggiamaglia (1870), de *Incognoscenza Loggiamaglia* (1870).

(11) Goxens (1970, I, p. 22; Cerboni es autor, además del Primi Scipio de Loggiamaglia (1870), de *Incognoscenza Loggiamaglia* (1870).

(12) Goxens (1970, I, p. 22 y ss.).

has sirven para regular las relaciones entre aquellas personas, considerando que todas ellas representan derechos y obligaciones del propietario⁽¹¹⁾.

La naturaleza económica de la contabilidad, según los puntos que caracterizan esta escuela, puede apreciarse en la siguiente definición de Cerboni, quien afirma que nuestra disciplina es:

"La ciencia de las funciones, de las responsabilidades y de las cuentas administrativas de las haciendas abarca cuatro partes distintas que tratan respectivamente:

1. *Del estudio de las funciones de la administración económica de las empresas con el fin de determinar las leyes naturales y civiles según el cual las empresas se manifiestan y se regulan;*
2. *De la organización y de la disciplina interna de las empresas;*
3. *Del cálculo, es decir, de la aplicación de las matemáticas a los hechos administrativos y de su demostración en el orden tabular; y*
4. *Del estudio del método de registro, destinado a co-ordinar y a representar los hechos administrativos de la empresa, poniendo de relieve los procesos y sus efectos específicos, jurídicos y económicos, y manteniéndolos todos reunidos en una ecuación*⁽¹²⁾.

Así mismo, Cerboni representa el antecedente de un planteamiento que, transcurrido el tiempo, tendrá un cierto predicamento: el conjunto de teorías —y de escuelas— que sitúan a la contabilidad prácticamente al frente de la economía de la empresa, abarcando la totalidad, o al menos una buena parte, de la actividad empresarial, en un claro y excesivo desbordamiento de los límites de nuestra disciplina⁽¹³⁾.

Así, Cerboni afirma que *"... el pensamiento se manifiesta en tres aspectos diferentes: económico, administrativo y de tene-*

(11) Dr. Álvaro López Y López Cañ (1981), p. 267. Véase en este mismo sentido, Montesinos (1974, pp. 178 y ss.).

(12) Gómez (1970, l. I, p. 34).

(13) Álvarez López Y López Cañ (1981), p. 286).

duria... Los tres, que dan lugar a ciencias diveresas, en el caso particular del ámbito empresarial, se encuentran reunidos en una unidad orgánica: el pensamiento logismológico que, considerado como síntesis máxima de los demás aspectos, constituye la esencia de la contabilidad, a la cual deben atribuirse finalidades teóricas (estudio de las leyes que gobiernan a las empresas, consideradas aisladamente y con relación a otras) y finalidades prácticas (estudio de las normas por las que las haciendas deben organizarse, y ser gobernadas y dirigidas para conseguir su objetivo propio)⁽¹⁴⁾.

A la escuela jurídico-personalista y, en especial, a Cerboni, debemos también importantes cuestiones de cierta actualidad, como por ejemplo:

- La naturaleza económica de nuestra disciplina.
- El papel de la contabilidad en la regulación de las relaciones entre las personas que intervienen en la empresa, o
- La vinculación entre contabilidad y otras disciplinas relacionadas con la actividad empresarial.

Al mismo tiempo, Cerboni realiza un planteamiento formalizador que puede calificarse de pionero, con seis axiomas, a cada uno de los cuales acompañan varios corolarios.

1.6. La Escuela Controlista

Fabio Besta⁽¹⁵⁾, creador de la Escuela Controlista o materialista, formula su postura como una oposición a las escuelas que personalizan las cuentas, poniendo también especial énfasis en el carácter económico de la disciplina contable, al centrarla en el estudio y control de la hacienda, a través del análisis de sus diferentes valores a los que se les abre una cuenta, y no a las personas subyacentes.

Besta distingue tres fases en la administración hacendal: gestión, dirección y control. Las funciones de la contabilidad se

(14) Gómez Duch (1970, l. I, pp. 22-23).

(15) A quien Requena (1984, p. 657) considera "origen del pensamiento actual". Puede verse de más autor Besta (1981).

refieren a esta última etapa, por ser su característica el control de la riqueza hacendal.

La contabilidad y el control económico son, por lo tanto, términos equivalentes, de manera que la contabilidad es la ciencia del control económico de las empresas de cualquier tipo, que debe extenderse al estudio y construcción de los hechos administrativos, y puede ser antecedente o consecuente a estos.

Las siguientes frases constituyen una síntesis válida, aunque quizás incompleta del pensamiento de Fabio Besta:

"La contabilidad, desde el punto de vista teórico, estudia y enuncia las leyes del control económico en las haciendas de cualquier clase, y deduce las oportunas normas a seguir para que dicho control sea verdaderamente eficaz, convincente y completo; desde el punto de vista práctico, es la aplicación ordenada de estas normas a las distintas haciendas"⁽¹⁶⁾.

Por otro lado, en la conceptualización de la disciplina contable, Besta, apoyándose en el concepto del patrimonio, establece tres teoremas fundamentales de la contabilidad, que explican las relaciones entre los elementos patrimoniales y la contabilización de sus movimientos, cuyo tenor literal, que extraemos de Goxens (1970, T. I, p. 26) es el siguiente:

"1. Si la medida de un capital dado (de una empresa) está en función constante de los valores atribuidos a sus elementos reales activos y pasivos, digo: que la variación que experimentará la medida de dicho capital después de que por un hecho o por un conjunto de hechos de gestión, o por una razón cualquiera, se hayan producido mutaciones activas o pasivas en las medidas de uno o varios de sus elementos, es constantemente igual a la suma algebraica de estas mencionadas últimas variaciones.

(16) Goxens Durá (1970, T. I, pp. 33-34).

2. Si el capital que constituye el objeto de contabilización en un determinado sistema, antes de ser considerado como una sola suma indivisa, se considera descompuesto en componentes derivados positivos o negativos, en forma tal que también el conjunto de dichos componentes numéricos deba ser constantemente igual a la medida que tendría el antes mencionado capital si este permaneciese no descompuesto, digo: que la mutación o las mutaciones producidas en uno o en varios de estos componentes derivados debe y deben tener tal medida que la mutación única o la diferencia entre la suma de las mutaciones activas y de las mutaciones pasivas que se hubieran producido en los valores reales del mencionado capital.

3. Si a cada uno de los elementos reales y cada uno de los elementos derivados que componen la medida de un determinado capital se establece y mantiene abierta una cuenta dividida en secciones; si la medida o el valor de las mutaciones asignado en tales cuentas a los componentes derivados depende de los valores atribuidos a las mutaciones producidas en los elementos reales de las cuentas dependientes; si se conviene en escribir a) las mutaciones activas de los elementos reales al Debe de su cuenta respectiva y las mutaciones pasivas al Haber; y b) las mutaciones activas de la medida del capital al Haber de las cuentas derivadas, las pasivas al Debe, digo: que en la contabilización de las partidas anotadas en todas las expresadas cuentas, consideradas en su conjunto, la suma de los cargos será constantemente igual a la de los abonos".

De la Escuela Controlista de Fabio Besta hay que subrayar su clara delimitación de la contabilidad en relación con la economía de la empresa, así como⁽¹⁷⁾ su visión económica administrativa del patrimonio, en la que destaca de manera especial la función económica de la cuenta. También es de interés el intento formalizador a partir de los teoremas indicados.

Además, puede considerarse como escuela de transición entre las anteriores, y "neoccontistas", dentro del período eco-

(17) Según afirma Viamonte (1981, p. 282).

nómico. La aportación de Fabio Besta podría haberse situado dentro de este último planteamiento, pero el hecho de poner su atención especialmente en el control económico y no en el concepto de valor, nos ha llevado a considerarla como una escuela previa al neocontinismo propiamente dicho. Sin embargo, también habría sido posible clasificarla como "neocontinismo económico italiano".

2. Las escuelas económicas

2.1. Características

El perfeccionamiento y expansión de la actividad económica a finales del siglo XIX y comienzos del XX, con el consiguiente incremento de la dimensión empresarial, así como algunos hechos, tales como la inflación inherente a la primera postguerra mundial, contribuyeron a afianzar la dimensión económica de nuestra disciplina.

Surge así lo que Caibano (1975, pp. 11 y ss.) denomina programa de investigación económico, como respuesta de la contabilidad a las circunstancias del entorno en aquel momento. Este autor explica del siguiente modo la génesis y contenido de esta forma de pensar:

"Nos encontramos, pues, con unas circunstancias que alteran totalmente el papel de la información contable: se le pide que sea capaz de ofrecer una base de cifras realista, que se adapte al medio, que los resultados calculados respondan a principios económicos, que su conocimiento verdadero evite la creciente descapitalización de las empresas; en suma, que el fin que anteriormente permanecía en un modesto segundo plano surgen con fuerza arrolladora, sobrepasando al que hasta ese momento ocupaba una total prioridad..." "Los objetivos de la información contable, sin abandonar los estrictamente legales, quedaban más bien orientados hacia los aspectos puramente económicos de la actividad empresarial".

Las escuelas de la etapa clásica ponen de manifiesto, de manera más o menos decidida, la vinculación entre contabilidad y disciplinas económicas. Sin embargo, el concepto de valor económico, como elemento consustancial a la contabilidad, no aparece sino hasta finales del siglo XIX y comienzos del XX, y lo hace en varios autores que constituyen una línea de pensamiento que podemos denominar "el período económico".

Esta etapa surge especialmente en Centroeuropa y tiene sus principales seguidores en Francia, Alemania e Italia. En sus orígenes, el período económico se manifiesta a través de las llamadas escuelas "neocontinistas", cuyas características son las siguientes:

- Abandono del personalismo de las cuentas como justificación de sus movimientos;
- Búsqueda de una concepción más sustantiva de nuestra disciplina, basada especialmente en el concepto de valor económico, de modo que la contabilidad se orienta a la determinación y análisis de tal valor, a la vez que se la vincula a la toma de decisiones económicas;
- Atención importante al movimiento de las cuentas.

No obstante, a medida que avanza el siglo XX, progresivamente cobra mayor importancia la segunda de estas características y pierde importancia la tercera, a la vez que se progresa en el avance hacia intentos formalizadores de la disciplina contable.

Paralelamente, las escuelas económicas tienen también sus manifestaciones en Estados Unidos, si bien con un talante mucho más pragmático que pronto habría de tomar una dirección muy clara: la búsqueda, basada en la teoría económica, del cálculo del beneficio empresarial. Con ello, el neocontinismo da lugar, en Estados Unidos, a la línea de pensamiento que puede englobarse con la denominación de "búsqueda del beneficio verdadero".

2.2. Escuelas económicas y planteamientos científicos

Como ya hemos indicado, algunos autores sitúan a Francisco Villa como iniciador de la etapa científica, otros⁽¹⁸⁾ opinan que este período no comienza hasta el nacimiento del neocontismo. Ello es debido a que esta escuela pone los acentos de una visión más moderna de nuestra disciplina que, de acuerdo con Matlessich (1972, pp. 469 - 470) se caracteriza por las siguientes notas:

1. Formulación y utilización de términos bien definidos y conceptos empíricamente significativos, en contraposición al empleo de expresiones vagamente descritas y conceptos no operativos.
2. Adaptación de instrumentos científicos generales y métodos de las ciencias matemáticas, filosóficas, económicas y del comportamiento a la teoría de la contabilidad, en vez de utilizar y particularizar un marco conceptual sumamente especializado.
3. Orientación hacia la contabilidad específica y hacia modelos de orientación de gestión para objetivos concretos, contra la aceptación dogmática de un fin único, global o indefinido.
4. Procedimientos de comprobación sistemáticos a través de los cuales los modelos e hipótesis alternativos para un mismo objetivo pueden ser comprobados en cuanto a su pertinencia, seguridad, exactitud, eficiencia, oportunidad o altas rendimientos total, en lugar de la simple comprobación jerárquica y cumplimiento de convencionalismos.

5. Integración de áreas contables específicas en una entidad coherente, en vez de un conjunto de convenciones defectuosamente conectadas, dogmas, reglas y modelos particularizados aislados.

Quizás el neocontismo de Golberg esté todavía lejos de estos planteamientos, aunque en el mismo puede encontrarse

(18) Véase, por ejemplo, Matlessich (1976).

el germen de esta "nueva contabilidad". Pero, sin duda, algunos de ellos aparecen con más nitidez en la Escuela Patrimonialista y, de manera más clara, en la Escuela Económico-Deductiva norteamericana. Sin embargo, a pesar de la denominación de escuelas científicas para las comprendidas en esta etapa económica, la "nueva contabilidad" no se alcanzará plenamente hasta la llegada de los planteamientos globales formalizadores del propio Richard Matlessich.

2.3. El neocontismo económico centroeuropeo

Las primeras manifestaciones de la Escuela Neocontista son centroeuropeas, como ya lo hemos indicado. Así, en este área pueden citarse, entre otros⁽¹⁹⁾, al húngaro Joseph Skarza (*Lehrbuch der komparabilitätswissenschaft*, 1822), al suizo Friedrich Hügli (*Lehrbuch der allgemeinen verrechnungswissenschaft*, 1871) y, especialmente, al ruso, nacionalizado en Suiza, Leo Gomberg (*La Science de la comptabilité*, 1897 y *Grundlegung der verrechnungswissenschaft*, 1908). El pensamiento de Leo Gomberg se resume del siguiente modo⁽²⁰⁾:

• La contabilidad forma parte de la economología, que tiene por objeto la actividad económica de la empresa, a fin de conocer las causas y las consecuencias del funcionamiento de la misma.

• La economología estudia la actividad económica antes, durante y después de la actuación de la empresa. La contabilidad actúa especialmente en las dos últimas fases, en las que las operaciones deben ser registradas de acuerdo con el plan contable preestablecido, a la vez que los razonamientos cifrados que los libros nos presentan son ordenados e interpretados, con objeto de que su estudio pueda servir de base para la futura dirección de la empresa.

• Ya en el ámbito de la contabilidad, los movimientos de los elementos patrimoniales se explican con una óptica que distingue sus causas y sus efectos. Así, el capital entregado a la empresa es la causa de la constitución de la misma y de su

(19) De acuerdo con Matlessich (1976).

(20) Puede verse Gomberg (1970, T. I, p. 28).

actividad, mientras la inversión de este capital es un efecto. En definitiva, el crédito o haber de una cuenta representará siempre la procedencia, el origen, la causa de un hecho económico, el débito o debe representa el efecto. Las cuentas que corresponden a causa siempre estarán en el pasivo; las de efecto, en el activo.

2.4. *El neocontinismo económico francés*

Como representantes del neocontinismo francés pueden citarse a Jean Boumismien (*Essai de philosophie comptable*, 1919), René Delaporte (*La comptabilité industrielle*, 1922) y especialmente Jean Dumarchey (*Theorie positive de la comptabilité*, 1919).

Al igual que otros autores de esta escuela, el concepto de valor es básico en Delaporte, de modo que:

- La contabilidad, para este autor, es la ciencia de las cuentas, representando los movimientos de los valores de cambio clasificados en sus funciones principales y accesorias.
- Nuestra disciplina trata de las concepciones, coordinaciones, transformaciones y clasificaciones de todos los valores materiales o jurídicos, servicios, desembolsos y otros que influyen en las situaciones de los patrimonios privados o públicos.

• Las funciones de la contabilidad son: histórica, estadística, económica, financiera, jurídica, de ordenación, de comparación y de control.

Finalmente, al igual que para Dumarchey el valor es la piedra angular de la contabilidad. Este autor apoya decididamente su teoría en la ecuación algebraica del balance, en la que el activo es igual al pasivo más la situación neta, y justifica los movimientos de las cuentas partiendo de dicha ecuación: la cuenta cuya variación entra en la ecuación del balance con signo positivo ha de ser adeudada; la cuenta cuya variación entra en la ecuación con signo negativo es acreditada.

Goxens (1970, T. I, p. 30) recoge las siguientes leyes, basadas en la ecuación activo igual a pasivo más situación neta, mediante las que este autor explica el movimiento de las cuentas:

"1. En un balance, toda variación de uno de los términos o cuentas, activo, pasivo o situación neta, produce necesariamente una variación de uno de los otros dos, igual y del mismo sentido si corresponden a miembros diferentes, y de sentido contrario si pertenecen al mismo miembro; o bien una variación igual y de sentido contrario de la misma cuenta; o bien, finalmente, variaciones de sentido diverso de todas las demás cuentas y de la propia cuenta, pero de tal manera que la suma algebraica de las variaciones del primer miembro sea siempre igual a la suma algebraica de las variaciones del segundo miembro.

2. Durante un determinado período de tiempo, la suma de las variaciones del primer miembro de un balance, aumentada de la suma de las variaciones en sentido contrario del segundo miembro, es siempre igual a la suma de las variaciones de igual sentido del segundo término, aumentada de la suma de las variaciones, en sentido contrario, del primer miembro.

3. Si, por otra parte, al activo inicial se añaden: los aumentos que haya experimentado durante un determinado período; las disminuciones del pasivo, la situación neta, cuando es pasiva; sus aumentos, cuando es pasiva; sus disminuciones, cuando es activa. Si, por otra parte, al pasivo inicial se añaden: los aumentos que haya tenido durante el mismo período; las disminuciones del activo; la situación neta, cuando es activa; sus aumentos, cuando es activa; sus disminuciones, cuando es pasiva. Las dos sumas serán iguales."

2.5. *La Escuela Alemana de la economía de la empresa*

Esta escuela es una derivación de los planteamientos neocontinistas europeos. En ella aparece un tratamiento mu-

cho más evolucionado del concepto del valor y de su significado en la empresa, circunstancias que aconsejan tratarla relativamente como independiente del movimiento neocostista, aunque tenga evidentes relaciones con este.

Su principal representante es Schmalenbach quien, con su *Die Dynamische Bilanz* fundó una sólida tradición alemana en la gestión de la economía de la empresa y de la contabilidad, basada en el concepto del valor y en la determinación económica y, por tanto, realista, del beneficio.

2.6. El período económico en Italia: la economía hacendal y la Escuela Patrimonialista

El período económico en Italia es tributario de los planteamientos de doctrinas anteriores en este mismo país, tales como la Escuela Personalista de Cerponi o el Controlismo de Besta.

Gino Zappa⁽²¹⁾, discípulo de Besta, artífice de la Escuela de la Economía Hacendal, vincula la contabilidad con la economía de la empresa, sus planteamientos son los siguientes:

● Considera que existe una ciencia única de la administración económica hacendal, que puede dividirse conceptualmente en disciplinas menores, tales como la doctrina administrativa, la organización científica y la revelación hacendal (contabilidad propiamente dicha).

● Si bien las tres ramas presentan una unidad lógica indisoluble, en coexistencia armónica, de modo que ninguna de ellas puede ni presentarse aisladamente, ni escindirse de las restantes.

Estos planteamientos dieron lugar en Italia a una virulenta diatriba, con posturas irreconciliables, tendiente a dilucidar si aquella trílogía integraba una única ciencia con tres partes distintas, o si, por el contrario, cada una constituía una ciencia independiente. Puede verse en E. Boscarato (1958) una muy dura crítica a la postura de Zappa y en L. Nicodemí (21) (1959 y 1962).

(1955) un trabajo que puede considerarse típico ejemplo del calor que pudo llegar a alcanzar el debate indicado.

Finalmente, el enfoque económico cobra su total dimensión en la Escuela Patrimonialista, encabezada por Vincenzo Masi⁽²²⁾, cuyo pensamiento puede destacarse⁽²³⁾ en las siguientes frases:

"... la contabilidad tiene por objeto el estudio de todos los fenómenos patrimoniales: sus manifestaciones y su comportamiento, y trata de disciplinarlos con relación a un determinado patrimonio de empresa.

Estos fenómenos no son jurídicos, ni económicos, ni económico-sociales, ni solo económicos de empresa, ni solo financieros, ni solo de rédito, pues participan directamente de unos y otros, aunque tienen una característica y fisonomía propias.

Así, pues, la contabilidad estudia este patrimonio en su aspecto estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo, valiéndose de instrumentos y medios de manifestación patrimonial, para conocer concretamente dicho patrimonio en sus elementos y en sus valores, ya porque tal conocimiento sea necesario a los fines de la gestión por los datos que pueda ofrecer, ya porque pueda permitir la recopilación de aquellos que, debidamente estudiados y comprobados, puedan servir de norma general o particular para la gestión futura.

Se manifiestan en tres ramas: estática, dinámica y manifestación contable o escrituración".

(22) De la amplia producción de este autor, es especialmente valiosa la síntesis de su pensamiento contable en Masi (1956).

(23) Gomes Duch (1974, T. I, p. 35).

(24) Dicho por Montenegro (1974, p. 255).

En síntesis, para Masi (1943, p. 121) "El objeto de la contabilidad es el patrimonio hacendal, considerado en sus aspectos estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo... y su fin es el gobierno oportuno, prudente, conveniente, de tal patrimonio en las empresas y en los entes de cualquier naturaleza, sea en situación de constitución, sea en situación de gestión, sea en situación de transformación, cesión, fusión o liquidación."⁽²⁴⁾

2.7. El Neocostismo en Estados Unidos

En la primera mitad del siglo XX, las manifestaciones del pensamiento contable en Estados Unidos tratan especialmente de justificar la práctica contable, más que de explicar las razones de los movimientos de las cuentas o de construir teorías que expliquen qué es la contabilidad con base en tales razones.

Existen aquí dos posibles direcciones, en torno a las que se agrupan los tratadistas norteamericanos de la primera mitad del siglo:

- La primera, de carácter eminentemente pragmático, implica explicar la contabilidad por referencia a la propia práctica de la misma: las reglas de nuestra disciplina son producto de la experiencia, más que de la lógica⁽²⁵⁾. Surgen así compilaciones de principios y reglas contables, normalmente de carácter eminentemente inductivo y basados en la observación de lo que hacen los expertos en la práctica.

- La segunda trata de establecer generalizaciones que justifiquen la práctica con mayor o menor grado de utilización de inferencias deductivas.

Un típico ejemplo de la primera de estas direcciones es la aportación de Sanders, Hatfield y More (1938), que realizan una recopilación de las prácticas de su tiempo, con el objetivo de deducir de las mismas los principios subyacentes. Su trabajo se basó especialmente en la observación y en la investigación de campo sobre el estado de la práctica en su momento, para lo que utilizaron la entrevista personal, complementada con correspondencia, revisión de la literatura contable y examen de los balances ordinarios de las empresas.

Como resultado, formulan cinco grupos de reglas —que, siguiendo la costumbre de aquella época denominan principios— relativas a cuestiones generales: cuenta de resultados, balance, estados consolidados y comentarios y notas marginales.

(25) La línea es de G.O. May (1963, p. 108) y es citada por Morritt (1983, p. 79).

En la misma dirección se encuentran manifestaciones notablemente posteriores que, no obstante, son herederas del pragmatismo inductivo. Es el caso de la declaración número 4 del AICPA (1970), "*The basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises*" y del "*Inventory of generally accepted accounting principles...*" de Paul Grady (1965).

En la segunda dirección, con mayor o menor grado de utilización de planteamientos deductivos, cabe mencionar a autores como Sprague (*The philosophy of accountants*, 1907) y especialmente, Paton (*Accounting theory*, 1922), tal vez el primero que obtiene un entramado definicional en el que un

El trabajo de Sanders, Hatfield y More se basó especialmente en la observación y en la investigación de campo sobre el estado de la práctica en su momento

limitado número de términos primitivos se utilizan para la generación de otros términos necesarios, sugiriendo puntos de vista que han significado un importante hito de partida para otras realizaciones, y permitiendo el desarrollo de una visión eminentemente crítica de la práctica existente. Son, así mismo, dignos de mención las aportaciones de Canning (1929) y Sweeney (1936).

No obstante, esta segunda dirección está más próxima a la Escuela Económico-Deductiva, a la que nos referiremos en el numeral siguiente.

2.8. La Escuela Económico-Deductiva norteamericana

El pragmatismo presente en un buen número de justificaciones pretendidamente teóricas de la contabilidad, durante la primera mitad de este siglo, así como el convencimiento, cada vez más extendido, de que la regulación contable estadounidense debería apoyar sus pronunciamientos en un adecuado desarrollo de la teoría contable, fueron, sin duda, las causas de un interesante desarrollo conceptual de nuestra disciplina durante las décadas de los años cincuenta y sesenta, que ha sido calificada como la "edad de oro" de la investigación *a priori* en contabilidad.

Las características de esta escuela son las siguientes:

- Se busca el sustento de la contabilidad en la teoría económica en general, y en las normas en que se basa el cálculo del beneficio en particular.
- Se intenta la elaboración de un conjunto adecuado de reglas contables, que obtengan un único beneficio, sin plantearse posibles alternativas para el mismo, en función de las diferentes necesidades de los usuarios.

• Se utilizan instrumentos lógicos, especialmente la deducción, para la generalización de los conceptos contables básicos, en un intento de aplicar la lógica postulacional a nuestra disciplina.

• Estas construcciones no abordan una generalización completa de la totalidad de los conocimientos contables sino, tan solo, de los relativos a la contabilidad de la empresa, y más concretamente, a la contabilidad financiera.

Las dos primeras de estas características son la causa de que, en ocasiones, estas construcciones se engloben bajo la denominación de "paradigma del beneficio verdadero", por apoyarse en cuestiones tales como las condiciones de eficiencia de Hicks (1967), sin plantear en ningún momento la posible existencia de distintos criterios de medida y, especialmente, de valoración, en relación con los diferentes objetivos de la información financiera.

En cuanto a la utilización de instrumentos lógicos, cabe afirmar que el intento formalizador de la Escuela Económico-Deductiva es predominantemente positivista, aunque en él se introducen en ocasiones derivaciones normativas, es decir, teleológicas. La formalización empleada es fundamentalmente semántica, de manera que se enuncian unos postulados que describen el entorno en que se mueve la contabilidad y, a partir de ellos, se infieren los principios básicos que, a su vez, por nueva inferencia deductiva, dan lugar a reglas aplicables a casos concretos.

El último de los puntos señalados es también de máximo interés: las construcciones económico-deductivas se han precisado, a veces, como generalizaciones de la teoría contable cuando, en realidad solo constituyen interpretaciones de la contabilidad referidas a su ámbito empresarial.

Los trabajos más representativos de este enfoque son los de Moonitz (1961) y Sprouse y Moonitz (1963).

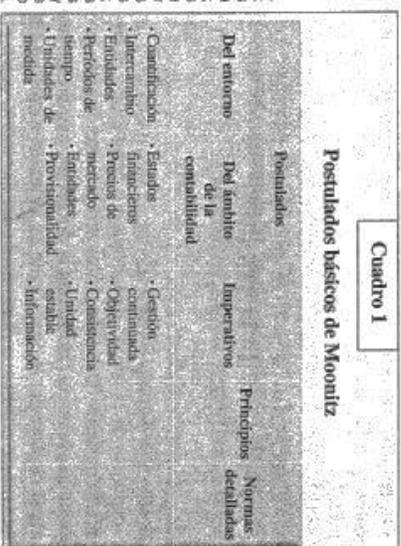
En el primero de ellos, "*The basic postulates of accounting*" Moonitz establece un conjunto de catorce postulados, agrupados en tres categorías, cuyo esquema aparece en el cuadro 1.

La primera hace referencia al entorno socioeconómico de la contabilidad empresarial, de cuyo postulado se deduce un conjunto de funciones para la misma⁽²⁶⁾.

La segunda categoría de postulados se refiere al propio ámbito de la contabilidad, de modo que cada uno de ellos se relaciona con su correspondiente postulado de los del primer grupo, relativo al entorno socioeconómico de la contabilidad.

La tercera categoría está constituida por postulados que este autor denomina imperativos, que actuarían a modo de contribuciones para la consecución de los objetivos y fines de la información contable.

(26) Que, en esencia, son las siguientes: medir los recursos pertenecientes a entidades específicas; elegir las obligaciones y el tipo adicional de estas entidades; medir los cambios en sus recursos, obligaciones y tipo patrimonial; asignar estos cambios a períodos especiales de tiempo; y expresar en términos monetarios como denominador común.



Por su parte, el trabajo de Sprouse y Moonitz (1963) trata de desarrollar un conjunto de definiciones, reflexiones y principios contables, siguiendo el itinerario lógico iniciado en la aportación de Moonitz⁽²⁷⁾. Tras el enunciado de unas reglas básicas de valoración y reconocimiento del beneficio, que Sprouse y Moonitz denominan principios fundamentales, se abordan cuestiones tales como la atribución del beneficio y el principio de realización, así como el concepto y valoración de los activos.

Además, esta "edad de oro de la investigación *a priori*" dio lugar a una importante generación de propuestas sobre la valoración contable, entre otras las de Edwards y Bell (1961), basada en valores de entrada o costos de reposición, y Chambers (1966) y Sterling (1970), apoyadas en valores de salida o valores netos de realización. Todas ellas pueden integrarse en esta escuela económico-deductiva, aunque no intentan generalizaciones de la contabilidad empresarial, sino de uso de sus aspectos más importantes, la valoración.

Partiendo de aportaciones anteriores, la Escuela Económico-Deductiva, acuñó definitivamente y puso a punto el esquema lógico deductivo postulado-principios-reglas, que tuvo una decisiva incidencia en el pensamiento contable y en la regulación de nuestra disciplina. Los planteamientos posteriores han tomado como punto de partida este esquema, a la vez que también han sido usados por los organismos reguladores para la construcción de sus declaraciones de principios⁽²⁸⁾.

3. Los enfoques que giran en torno al paradigma de la utilidad

3.1. Características

A mediados de la década de los sesenta, aún vigente la Escuela Económico-Deductiva, la doctrina contable comenzó a preocuparse por la posibilidad de formular conjuntos alternativos de normas, en función de los diferentes objetivos o propósitos de cada uno de estos conjuntos.

(27) Puede verse un resumen de la aportación de estos autores en las (1963), pp. 379 y ss.).

(28) Véase, por ejemplo, AECV (1980).

En síntesis, si es posible vincular reglas contables a propósitos alternativos, será necesario determinar dos cuestiones de interés:

- Cuáles son las necesidades de los usuarios que deben satisfacerse con carácter prioritario, y
- Cuáles son las reglas más adecuadas para la satisfacción de esas necesidades.

El planteamiento es bien simple, pero sus implicaciones revolucionaron el pensamiento contable, esto dio lugar a lo que se ha denominado "**paradigma de utilidad**" y, con ello, a una etapa eminentemente teleológica (es decir, vinculada a objetivos concretos) de las construcciones en torno a nuestra disciplina.

En síntesis, como afirma Staubus (1986, p. 117), ha disminuido el interés por la medición de la riqueza y de la renta, surgiendo en su lugar la preocupación por los usuarios y objetivos de la información financiera. De manera similar, Peasnell (1981, p. 107) indica que la determinación de la utilidad de los actuales y posibles elementos de los estados financieros ha sido la —y, tal vez, la única— tarea de la investigación *a priori* y empírica durante los últimos años.

En Tuya (1989) comentamos ampliamente las siguientes consecuencias de la adopción del paradigma de utilidad:

- La evolución del concepto de usuarios de la información financiera, que se amplia progresivamente, y que se incluye, como punto de partida, en las declaraciones conceptuales de nuestra disciplina⁽²⁹⁾.
- La discusión de los objetivos de la información financiera, punto básico de las aplicaciones contables, que determina la orientación de sus reglas⁽³⁰⁾.
- La discusión de los requisitos de la información financiera, cuya finalidad es la de asegurar la utilidad de tal información⁽³¹⁾.

(29) Puede verse, como ejemplo, ICAEW (1979), que incluye entre las usuarios, a inversiones en acciones, acciones, arrendamientos, arrendados, analistas o asesores, grupos que tienen relación con la entidad por motivos comerciales (clientes, proveedores, acreedores comerciales, competencia y cualquier interesado en los datos, abstracciones o inversiones de control), las autoridades gubernamentales en cualquiera de sus manifestaciones y, por último, el público en general, que incluye consumidores, contribuyentes, grupos de interés o presión, asociaciones de defensores del consumidor, etc.

(30) Como ejemplo clásico, puede verse el Financial Report (AICPA, 1973).

(31) Sin duda, el primer planteamiento que, con mayor trascendencia e influencia posterior, aborda esta cuestión de los requisitos de la información financiera es el documento sobre "Teoría básica de la contabilidad" de la American Accounting Association (1986), que define los cuatro criterios requisitos de relevancia, verificabilidad, imparcialidad y cuantificabilidad.

• El incremento de la información y los nuevos fines de la regulación contable, de modo que los documentos tradicionales —balance y cuenta de resultados— ven aumentar su dimensión, surgiendo, además, la memoria (notas adicionales), como complemento inexcusable de aquellos, llamado a explicarlos y ampliarlos, a la vez que aparecen nuevos documentos, antes inusuales en la información empresarial, cuya síntesis puede verse en el cuadro 2 y en Gonzalo (1981).

• Una nueva consideración sobre el carácter científico de nuestra disciplina, que se configura como aplicada y, en consecuencia, normativa, a la vez que se acuña la distinción entre teoría general y aplicaciones de la contabilidad y, por último,

• El auge de la investigación empírica, que trata de determinar, mediante verificación positivista con la realidad circundante, cual es la mejor manera de satisfacer las necesidades de los usuarios de la información.

Cuadro 2

Nuevas tendencias de la información financiera empresarial

Complementos	Información no financiera
Estados financieros	• Información social y medio ambiental
• Intermedios	• Recursos humanos
• Multicriterios	
• Previsionales	
• Simplificados	
Nueva información	
• Pronósticos	
• Seguros	
• Medio ambiente	
Nuevos estados	
• Origen y aplicación de fondos	
• Flujos de tesorería	
• Valor añadido	
• Variaciones en el neto	
• Objetivos de la empresa	

Como direcciones típicas del pensamiento contable de este enfoque trataremos las siguientes:

• Los intentos de reformular los itinerarios lógico-deductivos para la construcción de aplicaciones contables, elaborando marcos conceptuales para la regulación contable.

• Los enfoques presentes en la investigación empírica.

• Los intentos formalizadores de la disciplina contable.

3.2. Reformulación de la Escuela Económico-Deductiva: el marco conceptual

La Escuela Económico-Deductiva acuñó el esquema postulados-principios-normas a seguir en la construcción de una aplicación contable, tal como hicieron Sprouse y Moonitz en la contabilidad financiera.

Desarrollado el paradigma de utilidad y, con ello, aceptado el carácter teleológico de la disciplina contable, se construyeron itinerarios lógico-deductivos que introducían en su discurso los objetivos de la información contable y, con ello, vinculaban las reglas a propósitos concretos; estos itinerarios se utilizaron tanto por la doctrina como por los organismos reguladores.

El cuadro 3 constituye un itinerario lógico-deductivo de este tipo (AECA, 1980), cuya explicación detallada puede verse en Tua (1983, Cap. XVII).

Recientemente se han reformulado estos itinerarios lógico-deductivos, ampliando su contenido con conceptos adicionales a los tradicionales, tales como: los elementos de los estados financieros (activos, pasivos, gastos, ingresos, etc.) o sus criterios de reconocimiento.

De acuerdo con esto, un marco conceptual consistiría en una interpretación de una aplicación contable determinada, normalmente de la contabilidad financiera con propósitos gene-

rales, elaborada con planteamientos semántico-deductivos y cuyo objetivo, además del lógico contenido explicativo, es definir una orientación básica para el organismo responsable de elaborar normas contables de obligado cumplimiento.

Cuadro 3

Itinerario lógico-deductivo de AECA (1980)

Entorno económico	Características	Registros	Principios
<ul style="list-style-type: none"> • Economía de mercado • Interdisciplinarios • Supuesto económico • Necesidad de información 	<ul style="list-style-type: none"> • Objetivo • Estandarizados • Marco legal • Información en términos monetarios 	<ul style="list-style-type: none"> • Identificabilidad • Operatividad • Claridad • Relevancia • Razonabilidad • Economía • Imparcialidad • Objetividad • Verificabilidad • Integridad 	<ul style="list-style-type: none"> • Empresa en funcionamiento • Uniformidad • Importancia relativa • Atribución de la transacción • Registro • Conexión de ingresos y gastos • Devenido • Prerrogativa valorativa • Precio de adquisición

Según Gabás (1991), un marco conceptual debe dar respuesta a los siguientes puntos:

1. Definir los fines u objetivos básicos de la información contable.
2. Establecer qué cualidades debe reunir la información contable para cumplir el fin anteriormente establecido.
3. Plantear un esquema estructurado de principios básicos contables, coordinado con la identificación de los estados

contables, elementos integrantes y normas generales de reconocimiento y medición.

4. Diseñar un mecanismo de coordinación entre las normas contables y las cualidades y objetivos de la información contable, para establecer la mejor alternativa desde la perspectiva de que la información elaborada con este criterio es la más adecuada para alcanzar los objetivos preestablecidos.

Como lo indican Cañibano y Gonzalo (1995, p. 33), el marco conceptual es un producto de y para la regulación contable, que surge como una necesidad para alimentar la misma y, a la vez, como una justificación de su propio quehacer, como una especie de meta-regulación, que procede de quienes se encuentran legitimados para emitir normas contables.

Al prescribir el marco conceptual —continúan estos autores—, la naturaleza, funciones y límites de la contabilidad financiera y de los estados financieros, el proceso de emisión de normas contables será más fácil y operativo. Una vez sentadas las bases conceptuales, está delimitado el campo de juego, por lo tanto, las reglas que se derivan de ellas tendrán mayor coherencia lógica, se evitarán contradicciones, las discrepancias se resolverán por referencia a las bases comunes, etc. (32).

Otros ejemplos típicos de marcos conceptuales pueden verse en el documento *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises* (FASB, 1978), así como en el marco conceptual del IASC (1989), cuyo contenido se articula en los siguientes escalones: (Ver cuadro 4).

- Las necesidades de los usuarios de la información financiera.

(32) No quien dice que siempre se consiguen estos propósitos. Pueden verse las críticas de Dupuch y Sarrailhe (1980), autores citados por Cañibano y Gonzalo (1995).

depende de los recursos económicos que controla, lo que equivale, como ya se ha indicado, al suministro de información útil para la toma de decisiones.

- Las características cualitativas, que operan como requisitos o garantías necesarias para que la información financiera cumpla sus objetivos, y que giran en torno a dos condiciones básicas: relevancia y fiabilidad, cada una de las cuales se divide en subcaracterísticas o características asociadas, de modo que la relevancia implica el carácter completo de la información, su identificabilidad, su claridad, su comparabilidad y la preeminencia de la sustancia o fondo sobre la forma, a la vez que para que una información sea fiable, debe ser imparcial, objetiva, verificable, prudente y constituir una representación fiel de los hechos que pretenden ser puestos de manifiesto.
- Las hipótesis básicas del sistema contable, cuyo cambio daría lugar a sistemas contables distintos y que, por lo tanto, constituyen macro reglas básicas: empresa en funcionamiento y devengo.
- Las definiciones de los elementos de los estados financieros, establecidas en congruencia con los escalones anteriores y, especialmente, con los objetivos de la información financiera: activos, pasivos exigibles, fondos propios, gastos e ingresos.
- Los criterios de reconocimiento de tales elementos, que se apoyan especialmente en el desarrollo y aplicación de las características cualitativas de relevancia y fiabilidad.
- Los criterios de valoración aplicables a los elementos de los estados financieros, que contienen propuestas alternativas, más amplias y más útiles, desde el punto de vista de las necesidades de los usuarios de la información, que el tradicional principio valorativo del coste histórico, en el marco de los criterios de mantenimiento del capital, asumiendo que un único criterio valorativo no satisface íntegramente todos los objetivos posibles.

Cuadro 4

Marco Conceptual de IASC (hoy IASB)

Objetivos	
Hipótesis básicas	• Devengo
Características cualitativas	• Empresa en funcionamiento
	• Compreensibilidad
	• Relevancia
	• Fiabilidad
	• Comparabilidad
Definición de elementos	• Activos
	• Pasivos
	• Neto patrimonial
	• Gastos
	• Ingresos
Criterios de reconocimiento	• Probabilidad de beneficios económicos futuros
	• Fiabilidad de la medición
Criterios de valoración y mantenimiento de capital	• Coste histórico
	• Valor de realización
	• Valor de reposición
	• Valor actual neto
	• Mantenimiento del capital físico y financiero

3.3. Los enfoques presentes en la investigación empírica

La adopción del paradigma de utilidad relanzó la utilización de planteamientos empíricos, a la que se han dedicado con ahínco los investigadores de nuestra disciplina, de modo que en la actualidad apenas aparecen, en las revistas de solvencia internacional, aportaciones *a priori* similares a las que inundaron esas mismas revistas en la década de los sesenta y setenta.

En Tua (1991) nos hemos ocupado de describir las causas de este auge de la investigación empírica, así como de sus efectos multiplicadores, incluso, de los posibles problemas y excesos de esta manera de proceder que, por otro lado, nos parece sumamente útil para la disciplina contable. Me conformo, por tanto, en este punto, con repetir que mediante la investigación empírica pueden dilucidarse cuestiones tales como las siguientes, íntimamente vinculadas con el paradigma de utilidad:

- ¿De qué manera se utiliza la información financiera en la toma de decisiones?
- ¿Cuál es la información más útil para el usuario?
- ¿Qué tipo de modelo decisorio adoptan los distintos usuarios?
- ¿Cuál es la mejor manera de comunicar la información?
- ¿Cómo se comporta la empresa en la elaboración de la información financiera?
- ¿Qué efectos producen las cifras contables en los usuarios individuales, en los mercados de capitales y en la empresa que las confecciona?
- ¿Qué tipos de información financiera promueven o impiden la optimización de los recursos económicos?

En ese mismo trabajo nos ocupamos de una amplia clasificación de los enfoques utilizados en la investigación empírica, apoyada en la descripción que hace Belkaoui (1981) de los paradigmas actuales presentes en el pensamiento contable. Este listado, que hemos denominado simplemente “enfoques”, constituye, por lo tanto, un aceptable catálogo de los derroteros por los que discurre actualmente la formula-

ción de teorías en contabilidad y cuya contemplación ha surgido a más de un autor —el propio Belkaoui, por ejemplo— la afirmación de que la contabilidad es una disciplina multiparadigmática.

Exponemos a continuación estos enfoques⁽⁵⁾, de manera muy sucinta, remitiendo a quien quiera mayores detalles a la mencionada obra de Belkaoui o a mi trabajo Tua (1991).

3.3.1. El enfoque inductivo positivista

El enfoque inductivo positivista, en su versión pura, tiene como objetivo estudiar las prácticas contables (en sentido amplio), más comunes o habituales, sin formular hipótesis previas, compilándolas, comparándolas y, por lo general, tratando de inducir desde ellas los principios o fundamentos básicos en los que se sustentan. Entre sus líneas de investigación se encuentran las siguientes:

- Determinar el estado actual de cualquier cuestión.
- Estudiar las prácticas contables más habituales respecto de un determinado método o forma de representación.
- Recabar opiniones relativas a una cuestión concreta o método determinado.

3.3.2. Modelos de decisión. Capacidad predictiva

El objetivo de este enfoque es determinar cuál es la información más relevante en función de su potencial con respecto al suministro de datos predictivos, necesarios a los modelos empleados por el decisor. Las hipótesis de las que parte son, en síntesis, las siguientes:

- Los términos utilidad y relevancia se identifican con la capacidad de la información para predecir hechos futuros.

(5) Inscrito en el *Handbook of Accounting Research*, vol. 1, págs. 1-32, editado por J. A. Belkaoui (1992).

- Dado que la predicción es una condición inherente al proceso de decisión, el conocimiento de la relevancia de las medidas o procedimientos alternativos es un requisito previo para solventar la validez de las cifras contables.

- El criterio de la capacidad predictiva permite el establecimiento de conclusiones sobre procedimientos contables y modelos valorativos alternativos.

- La variable más útil y, en consecuencia, la que debe de predecir cualquier dato contable, es el flujo de retornos esperados por el inversor.

Las principales líneas de investigación presentes en este enfoque, tratan, en general, de averiguar la capacidad predictiva de:

- La información financiera, en su conjunto.

- Criterios valorativos específicos.

- Partes concretas de los estados financieros o de estos últimos en su conjunto.

Con ello, las investigaciones en torno a la capacidad predictiva se ocupan de:

- Estudiar la capacidad que tienen para predecir el beneficio a obtener por la empresa de partidas concretas de los estados financieros, determinado el tipo de información, como los estados intermedios y la información por segmentos.

- Comparar la capacidad predictiva de procedimientos contables concretos en relación con sus alternativos.

- Analizar la idoneidad de los datos contables para predecir problemas de liquidez y solvencia de la empresa.

- Dilucidar si los datos contables poseen capacidad para predecir el riesgo sistemático de las acciones.

3.3.3. Comportamiento agregado del mercado

Su objetivo es la evaluación de la incidencia de las cifras contables en las variables bursátiles. Parte de las siguientes hipótesis:

- El papel de la información en la determinación racional y eficiente de los precios es el establecimiento de un equilibrio que favorece la colocación de los recursos reales y las decisiones de financiación de las empresas.

- La asunción básica es la hipótesis de eficiencia, que posula que los precios de cualquier título constituyen una buena estimación de su valor intrínseco, en la medida en que incorporan la información reaccionando de forma rápida y no sesgada.

- El mercado es un buen indicador de la utilidad de las cifras contables, ya que los movimientos de sus variables pueden evidenciar el contenido informativo de las cifras contables, así como la preferencia por uno u otro método, de entre varios alternativos.

Este enfoque se ha practicado con profusión en países con mercados bursátiles más desarrollados, especialmente Estados Unidos. Ello hace que existan abundantes líneas de investigación en su seno. Entre ellas pueden citarse las siguientes:

Análisis del contenido informativo de las cifras contables

La línea clásica se ocupa de dilucidar el contenido informativo de los anuncios de beneficios. El primer intento se debe a Ball y Brown (1968), quienes comprobaron empíricamen-

te la relación entre tasas de retorno inusuales y signo de los beneficios inesperados.

Posteriormente y dentro de la línea clásica, se han tomado direcciones similares, tratando, por ejemplo, de relacionar tasas de retorno inusuales con signo y con magnitud de los beneficios inesperados; de aquilatar el procedimiento para determinar las previsiones de beneficios o sustituirlo por variables subrogadas y, en definitiva, de perfeccionar tanto la metodología como las variables utilizadas en este tipo de investigación.

Las tendencias recientes relacionadas con el contenido de los anuncios de beneficios han tratado de analizar cuestiones tales como el efecto de la existencia de fuentes alternativas de información en el anuncio de beneficios; la incidencia del tamaño de la empresa en el contenido informativo de sus cifras contables (efecto "dimensión"); el efecto en las variables bursátiles de la oportunidad en la publicación de la información financiera; la rapidez con que tales variables, precio especialmente, se ajustan a la nueva información; el contenido informativo que puede esperarse de un determinado sistema contable, o las posibles transferencias de contenido informativo entre diferentes empresas, es decir, la medida en que la información sobre una entidad puede tener contenido informativo relativo a otras empresas.

Finalmente, se ha estudiado el contenido de otro tipo de información diferente a los anuncios de beneficios, tal como los pronósticos, los anuncios de dividendos, los componentes concretos del balance o la cuenta de resultados, las notas a los estados financieros, la información de carácter social, las objeciones y reservas en el informe de auditoría o, incluso, los comentarios bursátiles de un determinado experto o analista.

Estudio de la incidencia de las alternativas contables.

En esta línea se analiza la preferencia del mercado por métodos contables alternativos, así como su reacción ante los

cambios y las cifras elaboradas según diferentes procedimientos.

Se trata de dilucidar que alternativa, de entre varias posibles, es preferible, estudiando el impacto que una y otra producen en el mercado, o de comprobar si el mercado puede interpretar las cifras contables tras un cambio, no dejándose "engañar" por una simple alteración de procedimiento contable. Finalmente, estudia si un cambio que tiene efectos en los flujos de caja produce la alteración esperada en las variables bursátiles y, consecuentemente, comprobar el posible contenido informativo de los cambios en los procedimientos contables.

Los pronunciamientos estadounidenses han sido de la regulación estadounidense han sido estudiados bajo la óptica de la hipótesis de eficiencia, no solo en su versión definitiva

Investigación del impacto de la regulación en el mercado

Puede decirse que todos los pronunciamientos de la regulación estadounidense han sido estudiados bajo la óptica de la hipótesis de eficiencia, no solo en su versión definitiva, sino también en cuanto a los diferentes proyectos previos, a medida que estos se conocían por el público en general. Entre los temas que más trabajos empíricos han generado pueden citarse los siguientes: costes de exploración de empresas extractivas (SFAS, 19 y 69); Ajustes por inflación (SFAS, 33); conversión de partidas en moneda extranjera (SFAS, 8); partidas extraordinarias y especiales (APB, 9); capitalización de arrendamientos (SFAS, 13); gastos de investigación y desarrollo (SFAS, 2) e información sobre el beneficio por acción (APB, 15).

3.3.4. Modelos de decisión

Comportamiento del inversor individual

Todos los modelos de comportamiento del inversor individual tienen por objetivo analizar conjuntamente, en relación de causa a efecto, los datos contables y la percepción y el impacto que los mismos originan en sus usuarios, individualmente considerados. También, detectar actitudes, preferencias y motivaciones de los usuarios de la información

hacia la misma, hacia sus métodos, o en relación con las alternativas posibles en cuanto a procedimientos contables.

Existen dos vertientes en estos modelos del inversor individual, no siempre claramente delimitadas entre sí: la teoría del comportamiento del usuario propiamente dicha, que suele llamarse **vertiente conductista**, y la que se apoya en la **teoría de la información**.

Como característica común a ambas vertientes puede mencionarse el apoyo en otras disciplinas y la consiguiente utilización de técnicas propias de ciencias cuyo objeto es el estudio, conocimiento y comprensión de la naturaleza humana, de su motivación, de sus procesos decisórios y de los factores que influyen en los mismos, así como del clima y circunstancias sociales en que se forman aquellas decisiones.

La primera vertiente, basada en la teoría del comportamiento del usuario y que por esa razón suele denominarse **conductista**, utiliza, entre otras, las siguientes hipótesis:

- Difícilmente puede resolverse una cuestión contable sin realizar asunciones acerca del comportamiento de sus usuarios.
- El principal propósito de la información financiera es influenciar la acción que, a su vez, depende del comportamiento de los receptores y elaboradores de la información y de sus reacciones a la misma.
- La bondad de una técnica o procedimiento debe evaluarse con relación al comportamiento y a las reacciones suscitados por dicha técnica o procedimiento.
- En general, se elaboran hipótesis "*ad hoc*" que relacionan por un lado, el uso de la información contable, su relevancia para los decisores y el proceso de decisión y, por otro, las decisiones de los usuarios.
- Desarrollando de esta forma, un modelo que identifica factores susceptibles de determinar cuándo las decisiones pueden verse afectadas por los sistemas contables y por la información por ellos suministrada.

Los métodos de investigación de este enfoque conductista se apoyan en encuestas de opinión, a través de cuestionarios o entrevistas personales, o en experimentos de laboratorio, en los que se somete a un colectivo a una determinada situación simulada, normalmente de toma de decisiones.

Entre las líneas de investigación, dentro de la conducta del usuario, pueden mencionarse las siguientes:

- Dilucidar cuál o cuáles de los datos y partidas contenidos en los estados financieros resultan más útiles para el usuario.
 - Investigar la actitud del usuario hacia una o varias prácticas o procedimientos.
 - Averiguar la preferencia del usuario por métodos alternativos.
 - Estudiar la incidencia en los procesos decisórios de los posibles métodos contables y de sus alternativas.
 - Investigar el efecto de los diferentes factores que se conjugan en el principio de importancia relativa en las decisiones de los inversores y, también, de los auditores.
- La segunda vertiente, que utiliza la teoría de la información, tiene como objetivo analizar la manera en que se emiten, reciben y procesan los estados financieros, distinguiendo el emisor, la propia comunicación y sus canales, y el receptor. Con ello, se estudia la manera en que la información se produce y produce una determinada actitud, plasmada normalmente en una decisión, en el receptor de la información.
- Bajo esta óptica, las líneas de investigación son también amplias y abundantes. Así, por ejemplo, en relación con los canales de información y sus receptores se ha intentado:
- Evaluar y, en su caso, mejorar la inteligibilidad y claridad de los estados financieros.

- Perfeccionar la eficacia de la comunicación implícita en el proceso de transmisión de la información.
- Estudiar el papel del informador y de sus decisiones en el proceso contable y en la conducta del decisor.
- Investigar la manera en que la comunicación puede ser influenciada e incluso alterada y orientada por el sistema elegido, por sus sesgos sistemáticos, por su disonancia o por su entropía, agregación e inercia.
- Explicar las diferencias en los conceptos utilizados por los usuarios y por los emisores de la información financiera, detectando su impacto en el comportamiento de aquellos (sociolingüística).
- Analizar la forma en que se recibe, entiende y utiliza el mensaje, especialmente a través de los conceptos y percepciones manejados por el receptor.
- Estudiar la medida en que la percepción del usuario puede verse influenciada por la fijación funcional (el receptor de una información tiende a interpretar la misma en función de su creencia previa y de su opinión con respecto a lo que va a recibir).

3.3.5. Conducta de la empresa

En realidad es una variante del enfoque conductista del usuario, pero aplicado a la empresa. También podría admitir elementos de la teoría de la información, considerando que la empresa es el emisor del mensaje informativo. Bajo esta óptica se han seguido, entre otras, las siguientes líneas de investigación, que tratan de:

- Estudiar los hábitos empresariales en la publicación de estados financieros, así como los motivos y variables que condicionan o retrasan su publicación.
- Analizar los niveles de información mantenidos por las empresas, normalmente a través de la confección de indi-

adores de calidad correlacionándolos con determinadas variables.

- Establecer las características o rasgos fundamentales que presentan las empresas (teoría de la personalidad contable) que prefieren determinadas técnicas de gestión o métodos contables concretos; o las características o rasgos que presentan las empresas más proclives a aceptar un cambio o a adoptar una determinada práctica contable.
- Determinar si la gerencia incide en la cifra de resultados (teoría del "beneficio equilibrado", de la "alteración del beneficio" o del "alisamiento del beneficio"), al objeto de conseguir una determinada trayectoria para el mismo.
- Estudiar las características de la norma contable, que la hacen más aceptable por las empresas (teoría sociológica de la difusión de la innovación).
- Poner de manifiesto las razones por las que la gerencia adopta una norma o presiona sobre la regulación para conseguir de la misma pronunciamientos acordes a sus objetivos.
- Y, finalmente, estudiar al emisor, apoyado en la teoría de la información, para observar las reacciones de la empresa ante una norma contable, analizando los comportamientos inducidos por esta en las políticas y acciones decisorias de la gerencia empresarial, producidas por un mecanismo homeostático conocido como inducencia.

3.3.6. Neopositivismo inductivo

Sus objetivos son el análisis de las relaciones que unen a los diversos grupos de usuarios y el papel que en ellas desempeña la información financiera para comprender su comportamiento, estudiar el impacto de las cifras contables en las diferentes variables empresariales y elaborar una teoría positiva que permita el desarrollo de una normalización contable más adecuada.

Se trata de una visión integradora que utiliza elementos de diferentes enfoques, especialmente del basado en la eficiencia.

cia del mercado y en la inducencia (teoría de la información); Surge como consecuencia de la insuficiencia del enfoque del mercado, en la medida en que éste relaciona solo dos variables: información contable y cotización o volumen de contratación bursátil.

Sus hipótesis son las propias de la "teoría de la agencia" o "teoría de la red contractual":

- Existe un equilibrio en la empresa entre los diferentes estamentos concurrentes en la misma.
- Un cambio contable puede incidir en tal equilibrio, produciendo movimientos en sus componentes y alteraciones en otras variables empresariales.

• La preferencia de un método contable sobre su alternativo puede provenir del propósito gerencial de actuar sobre aquel equilibrio.

Sus líneas de investigación tratan de:

- Encontrar los posibles vínculos entre modificaciones en las variables del mercado de valores y las alteraciones que la información contable o la elección de procedimientos alternativos produce en aquella red contractual.
- Dilucidar los motivos de la gerencia para realizar cambios contables a través de los efectos que producen en otras variables.

3.3.7. Valor económico de la información

Su objetivo es la elaboración de teorías normativas de evaluación de la información para el análisis sistemático de alternativas informativas. Sus hipótesis son las siguientes:

- La información es considerada como un bien económico escaso, que tiene un coste y que, como contrapartida, depara un beneficio a sus usuarios, consistente en su relevancia.

• La producción de información está regida por las leyes de oferta y demanda determinadas por los consumidores, que intentan maximizar sus funciones de utilidad (racionalidad del inversor).

• La información contable se evalúa en términos de su capacidad para incrementar la calidad de las elecciones óptimas, siendo necesaria para la revisión sistemática de la probabilidad bayesiana inherente a varias acciones posibles.

• El individuo selecciona entre diferentes acciones con distintos resultados posibles. Se supone preferirá el resultado con mayor utilidad. En este contexto, la información es necesaria —y deseable— al objeto de revisar las probabilidades de cada uno de los resultados esperados.

• El individuo hace frente a dos etapas: la primera, en la que el sistema informativo produce diferentes señales, y la segunda, en la que la observación de los resultados de una señal determinada conduce a la revisión bayesiana de las probabilidades y a la elección de una acción condicionalmente óptima.

• Con estas asunciones, el enfoque de la economía de la información puede plantearse bien el análisis de cada sistema de información específico, para determinar su valor, bien el sistema de información óptimo, de entre todos los posibles.

• El sistema óptimo será el que presente mayor diferencia entre el coste de la información y el beneficio producido por la misma, en términos de maximización de su utilidad esperada.

También este enfoque se apoya notablemente en otras disciplinas, característica que si bien es común a toda la investigación empírica, es mucho más acusada en alguna de sus ramas. Así, el enfoque que nos ocupa utiliza métodos centrados en el campo del razonamiento analítico, basado en técnicas estadísticas y de elección económica, con apoyo tanto en la teoría de la probabilidad bayesiana como en el análisis coste beneficio, incorporando a la contabilidad instrumentos con origen en la teoría económica, tales como funciones de

utilidad y óptimos paretos. Utiliza la teoría de la elección económica y de la decisión, junto con la teoría de los equis.

Todo ello bajo una óptica neoclásica, en cuanto que la economía de la información se apoya en el individuo, en su racionalidad económica, que trata de maximizar su utilidad esperada y en posiciones óptimas de equilibrio.

Sus líneas de investigación se ocupan tanto de procesos individuales de decisión, tratando de determinar el valor de una información específica para una decisión concreta, o bien del análisis en contextos multipersonales tratando de evaluar:

- Los incentivos del mercado para producir y consumir información.
- Los efectos en el bienestar social agregado o en la optimización de la asignación de recursos.
- Los efectos de la regulación en los mercados de información.

Como ejemplo pionero puede citarse a Feltham (1968), quien construye un modelo para la determinación del valor de cambio de un sistema de información desde

el punto de vista de quien toma las decisiones, basado en los componentes individuales necesarios para computar los beneficios esperados del sistema, componentes que constituyen un conjunto de acciones en un horizonte temporal, a los que se les asocia una función de beneficios relativa a los obtenidos en varios períodos, las relaciones de probabilidad entre hechos pasados y futuros y un conjunto de reglas de decisión en función de las señales informativas. El modelo asume que el valor de cambio de un sistema de información a otro es igual a la diferencia entre los beneficios esperados de las dos alternativas.

La economía de la información se apoya en el individuo, en su racionalidad económica, que trata de maximizar su utilidad esperada y en posiciones óptimas de equilibrio

3.3.8. La teoría positivista de la contabilidad

Este planteamiento está muy relacionado con la investigación empírica y, especialmente, con el enfoque que hemos denominado neopositivismo inductivo. Sin embargo, tiene una nota característica, que aconseja tratarlo por separado: niega la validez de las teorías normativas en nuestra disciplina, y limita la teoría contable a la observación empírica de la realidad circundante. Es decir, que ante la investigación empírica, caben dos posturas:

- Aceptarla como un instrumento útil en nuestra disciplina para la verificación de hipótesis a priori o como complemento adecuado de construcciones normativas, o descripciones, o
- Convertirla en la única metodología aplicable para construir teorías sobre la realidad contable e, incluso, para elaborar una teoría general de la contabilidad.

El primero de estos planteamientos es, normalmente, compartido por quienes practican la investigación empírica. Sin embargo, el segundo de ellos es exclusivo de la que hemos denominado teoría positivista de la contabilidad.

Como hemos indicado en otro lugar (Tua, 1991), el lanzamiento definitivo de la teoría positivista de la contabilidad se encuentra en dos artículos de Watts y Zimmerman (1978 y 1979), profesores de la *Rochester School of Accounting*³⁴ quienes, en la línea seguida por la tradición neoclásica de los empiristas de la Escuela de Chicago, mediante la observación estrictamente positiva de la realidad, tratan:

- Por un lado, de explicar el progreso de las teorías científicas en contabilidad por referencia a las actitudes de quienes confluyen en su construcción, y
- Por otro lado y en la misma línea, de deducir una teoría acerca de la determinación de las normas contables partiendo

(34) Fundadores de la revista *The Journal of Accounting and Economics*. Además de las obras citadas en el texto, puede verse de estos autores, Watts y Zimmerman (1986), revisión publicada de la investigación empírica desde su óptica positivista.

de los intereses de los gerentes de las empresas y de sus reacciones ante los proyectos de norma.

El propósito del primero de los trabajos mencionados (Watts y Zimmerman, 1979) —que, no obstante, constituye cronológicamente su segunda aportación— es, como indican sus propios autores, explicar positivamente la razón de la proliferación de las teorías contables normativas y la causa de que no exista una teoría única, universalmente aceptada. Para ello, las teorías contables se analizan como bienes económicos, producidos en respuesta a la demanda de teorías⁽³⁵⁾.

Entre sus conclusiones se encuentra la afirmación de que la diversidad de intereses y, en consecuencia, de posturas, impide que exista un acuerdo generalizado, a la vez que las teorías contables suelen ser normativas porque detrás de ellas se esconde una finalidad concreta: se utilizan como excusas en un proceso que es esencialmente político, cuyo mecanismo de presión (*lobbying*) exige que las teorías prescriban y no describan⁽³⁶⁾.

Así, el punto básico de la postura de Watts y Zimmerman y, en consecuencia, de la Escuela Positivista de la contabilidad, estriba en que explica el proceso regulador a través del modelo político, con el consiguiente abandono del marco teórico, por lo que las concepciones estrictamente científicas se relegan a un papel de mero observador del proceso de elaboración de normas, que tratan de explicar y generalizar positivamente, como la interacción de las diversas fuerzas e intereses concurrentes⁽³⁷⁾.

El segundo —aunque cronológicamente es el primero— de estos trabajos (Watts y Zimmerman, 1978) se centra más específicamente en la regulación contable, con respecto a la que pretenden elaborar una teoría positiva que ayude a entender el proceso mediante el que se elabora y se adopta una norma contable. Para ello se apoyan en la teoría de la agencia, especialmente por lo que respecta al efecto de las cifras contables en las actitudes gerenciales, asumiendo que existe una relación entre elección de los procedimientos contables

(35) Entendemos aquí positivamente el momento que la estos dos trabajos fueron en las revistas 1983, pp. 489 y ss. y 361 y ss., respectivamente).

(36) La regulación contable, como gubernamental como profesional, conlleva para estos autores un importante elemento generador de incentivos para que los individuos implicados argumenten en favor y en contra, ya que cada grupo abocado por un cambio contable demanda una hora que apoye su propio interés.

(37) Con ello y en gran medida en la línea de la Escuela Positivista de la contabilidad, se afirma que el proceso de regulación contable no es un proceso de negociación entre los intereses de los empresarios en su lucha contra otros grupos sociales incidentes en la empresa, en donde las conquistas de facto del mundo empresarial han sido justificadas, después por los hechos. Al mismo tiempo, el proceso de emisión de estándares podría entenderse de una manera un tanto simplista, posita de senda crítica por Horngren (1976). El proceso mediante el que los individuos o grupos en el poder escogen reglas gerenciales de acción, de acuerdo con sus propios intereses.

y variables tales como coeficiente de apalancamiento y tamaño de la empresa⁽³⁸⁾.

3.4. Los intentos formalizadores

3.4.1. El programa formalizado

Aunque contó con lógicos antecedentes, el movimiento denominado por Catibano (1975, pp. 14 y ss.) "programa formalizado" tuvo su definitiva aparición a mediados del siglo XX, con la finalidad de "reducir las proposiciones de la contabilidad a cálculos lógicos o matemáticos para, en virtud de las reglas inferenciales, llegar a unos resultados capaces de ser interpretados semánticamente, y cuyo contraste con la realidad irá elevando, día a día, su potencialidad explicativa y predictiva"⁽³⁹⁾.

Cabe distinguir aquí dos cuestiones de importancia, que no deben confundirse:

- Los intentos formalizadores de cuestiones parciales en nuestra disciplina, tales como el funcionamiento de las cuentas, la valoración en la contabilidad empresarial, o las explicaciones de las reglas genéricas subyacentes en una aplicación concreta de nuestra disciplina, como puede ser la contabilidad de la empresa, y,
- Las formalizaciones globales de la contabilidad, que tratan de enunciar un conjunto de proposiciones aplicables a todas sus manifestaciones: contabilidad empresarial, contabilidad nacional, contabilidad del sector público, etc.

El primero de estos intentos es antiguo y aparece de manera incipiente, en la Escuela Conlista y, posteriormente, en mayor o menor medida, en todas las escuelas de pensamiento contable posteriores.

Sin embargo, en el conjunto de escuelas "económicas", se hace uso con mayor profusión de intentos formalizadores parciales, tales como los ya comentados de Sprouse y Moonitz

(38) Tal como ponen de manifiesto estos autores en otro trabajo, en el que realizan el estudio de su aportación inicial en la literatura contable y sintetizan los logros de la investigación empírica desde entonces. Watts y Zimmerman (1990).

(39) Por su parte, Moonitz (1978, p. 373) "concibe la formalización como la puesta en marcha de una simbología lógica, mediante la cual nos sea posible ordenar y distinguir claramente las cosas de que disponemos, obteniendo el mismo tipo posible de las estructuras en que trabajamos y depurando los planteamientos...".

(formalización semántica de una aplicación concreta de nuestra disciplina, la contabilidad empresarial) y de Jiri (formalización axiomática de una propuesta valorativa).

En cambio, las formalizaciones globales son más modernas y también, más escasas. Estas recogen en sus planteamientos la evolución del pensamiento contable, sintetizado en páginas anteriores y, en especial, la aceptación de la posibilidad de construir sistemas contables diferentes en función de los objetivos a los que se encamina cada uno de ellos.

Cronológicamente, su principal manifestación, la formalización de Mattessich, es contemporánea de la escuela que hemos denominado "económico-deductiva", nacida especialmente en Estados Unidos. Sin embargo, conceptualmente, pertenece plenamente al planteamiento pasado en la utilidad de las aplicaciones contables, razón por la que hemos incluido los intentos formalizadores globales no entre aquellas escuelas económicas, sino entre las que configuran la situación actual de nuestra disciplina. Las características de las formalizaciones globales son las siguientes:

- Se trata de enfoques integrales, que intentan formular un sólo conjunto de proposiciones suficientemente explicativas de nuestra disciplina, que resulten aplicables por igual a todas sus manifestaciones, no solo la contabilidad empresarial sino, también, a otras diferentes, como la contabilidad nacional o la contabilidad del sector público.
- En consecuencia, desconociendo que el número de aplicaciones contables puede incluso tender al infinito, las modernas formalizaciones tratan de obtener los rasgos básicos de todas esas aplicaciones, mediante formulaciones hipotético-deductivas.
- Se construye así, en terminología de Mattessich, la teoría general de nuestra disciplina, de la que se deriva la construcción de aplicaciones concretas, en presencia de objetivos específicos.
- El instrumental lógico utilizado en estas formalizaciones oscila entre la utilización de generalizaciones de ca-

rácter simbólico, carencias de contenido concreto, y la formulación de hipótesis básicas de carácter semántico.

- Dado que la totalidad de las aplicaciones contables no puede englobarse en un único conjunto de proposiciones, las formalizaciones globales son siempre abiertas: contienen invariablemente alguna proposición básica que sirve para introducir las especificaciones concretas de las diferentes aplicaciones contables en presencia⁽⁴⁰⁾.

• En cualquier caso, hay que resaltar el carácter hipotético de toda construcción formalizadora, como corresponde a un concepto actual y relativista de la ciencia, en el que se conciben las formulaciones como instrumentos de explicación y comunicación, de validez relativa, basadas en su utilidad en tal sentido y condicionadas a que no aparezca un modelo o planteamiento mejor, y no como construcciones dogmáticas, inapelables, incontrovertibles y de alto valor predictivo.

Las siguientes reflexiones en torno a la formalización y axiomatización, tanto en general como de la disciplina contable, extraídas de Túa (1995), me parecen también de interés:

- Formalizar y axiomatizar no son términos sinónimos. La axiomatización es una modalidad de formalización caracterizada por un lenguaje objeto con un alto nivel de abstracción y simbolismo. Siempre es posible una formalización alternativa, semántica y no axiomática.

• En ocasiones le hemos pedido excesivos resultados a la formalización —y, por tanto, a la axiomatización— de una disciplina y, por ello, hay que situar la validez del método formalizador en sus justos términos. Estoy de acuerdo con Moisés en que se trata de un procedimiento de presentación y verificación de la abstracción lograda, más que de un esquema de razonamiento que nos sirva como patrón de descubrimiento.

- Está claro, por tanto (y pido perdón por citar ejemplos tan tópicos), que ni Newton ni Kekulé elaboraron nunca sus teorías —gravitación universal y composición del átomo de car-

(40) En el caso del diccionario se genera

basado en la formalización semántica de Mattessich.

Existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, que deben ser cubiertas por un sistema contable concreto. La elección

de reglas contables (supuestos, límites 11 al 13), depende del propósito o necesidades serías.

pono, respectivamente— como consecuencia de la utilización del método axiomático. Por el contrario, ambos hallazgos son el resultado de placenteras cabezadas a la hora de la siesta, hay que suponer que veraniega en un caso —bajo un manzano— e invernal en la otra —al amor de una buena lumbre— sin que ello haya sido obstáculo para que el paso siguiente consista en la formalización de sus planteamientos teóricos.

● La formalización no implica encontrar nuevas verdades, sino avanzar en la comprensión de lo que sabemos y en la estructuración lógica de nuestro conocimiento. Lo que intenta la mente que razona es elaborar un armazón de hipótesis acerca del comportamiento de una realidad objeto de estudio, construyendo así un modelo con el cual explicar y comunicar la realidad. La formalización intenta nada más y nada menos, una reformulación de los conocimientos existentes, para hacerlos más comprensibles y comunicables.

● La lógica moderna intenta ajustar sus planteamientos en función del objeto material al que se aplican. Está claro que los procedimientos utilizados en determinados ámbitos del conocimiento no tienen por qué ser *a priori* válidos en otros. Esta afirmación es especialmente significativa en la relación de las ciencias sociales con otras disciplinas que podíamos denominar clásicas. Pero, en cambio, creo que la contabilidad dispone, y debe disponer aún en mayor medida, de instrumentos lógicos que sean aplicables a su peculiar ámbito de actuación.

● Enjuiciada desde las afirmaciones anteriores, la axiomatización —más bien semiaxiomatización— en nuestra disciplina ha dado algunos frutos y tiene también no pocos inconvenientes. Pero creo que son especialmente útiles —por ser más adecuados a la naturaleza de la contabilidad— los intentos semánticos, no por ello exentos de un adecuado nivel de abstracción.

Como ya hemos indicado, la más importante, sin duda, de estas formalizaciones globales, es la aportación de Richard Matesich, a la que dedicamos los siguientes numerales⁽⁴¹⁾.

(41) Transcritiendo en algunas partes lo que Matesich escribió en su libro (1986). Pueden verse amplios comentarios en torno a la obra de Matesich en las (1982, pp. 505 y ss.).

3.4.2. Características de la formalización de Richard Matesich

En una lógica congruencia con este planteamiento integrador, en la abundante obra de este autor⁽⁴²⁾ concurren dos precisiones fundamentales:

● La elaboración de un marco axiomático o, propiamente, semiaxiomático, para la contabilidad, concebido como una metateoría o teoría general de la contabilidad, que proporcione unas bases comunes para los sistemas contables de cualquier clase.

● La formulación de supuestos o asunciones que, desvinculadas de finalidades particulares, concurren en aquellos sistemas contables y que, en consecuencia, constituyen las hipótesis básicas sobre las que se sustenta una teoría general contable.

Las siguientes frases, extraídas de Matesich (1972, pp. 478 y ss.), dan buena cuenta del pensamiento de este autor:

“... los expertos contables parecen comportarse como si hubiese un único objetivo general en la contabilidad. Así, la investigación se dirigió hacia la búsqueda de un único conjunto de reglas que fuera correcto...” “... Si las múltiples partes y piezas de nuestra disciplina pueden mantenerse juntas e integradas, la contabilidad como disciplina académica sobrevivirá; si no, podría disolverse y ser absorbida por otros campos próximos. Mientras no poseamos una teoría contable general, una gran parte de las ventajas de la economía elemental y del pensamiento generalizado se perderán. Al no existir una teoría general, hay que inventar teorías específicas nuevas, una y otra vez, cada vez que un sistema contable específico se emplea en una situación especial...” “... El camino más fácil para salir de este dilema sería el desarrollar varias teorías contables para diferentes situaciones, e independientes entre sí. No consideraría esto como una derrota intelectual de toda nuestra disciplina”.

(42) Véase las referencias bibliográficas que se refieren a este trabajo.

Ambos propósitos responden a una misma idea: el enunciado de dicha teoría general formalizada, si bien con instru-

mental distinto, lógico-formal, axiomático —o más bien semi-axiomático— en el primer caso, y semi-axiomático en el segundo.

La distinción entre teoría general y sus aplicaciones es, por tanto, básica en el pensamiento de Richard Mateschich y, como más adelante veremos, también en la conceptualización científica de nuestra disciplina.

3.4.3. La formalización semi-axiomática

Al primer objetivo responde un trabajo inicial (Mateschich, 1957)⁽⁴³⁾, que pretende llevar a un denominador común todos los sistemas contables existentes e imaginables. Esta construcción inicial parte de tres axiomas, de los que se obtiene deductivamente el entramado conceptual completo de una metateoría contable polivalente, a través de definiciones y subsecuentes teoremas. El sistema se completa con el enunciado de varios requisitos adicionales al mismo, que se conciben como condiciones específicas o axiomas secundarios.

En síntesis, el razonamiento de Mateschich en esta versión semi-axiomática es el siguiente:

- Los dos primeros axiomas básicos, de los tres que contiene el sistema, sirven para definir el principio de dualidad, que se configura a través del axioma de pluralidad⁽⁴⁴⁾ y del axioma de doble efecto⁽⁴⁵⁾.

- A partir de estos dos elementos primitivos se definen los conceptos de transacción, sistema de circulación o de operaciones, cuenta, entidad contable, sistema contable cerrado y abierto y operación de saldar.

- El tercer y último de los axiomas, el axioma del período⁽⁴⁶⁾, da lugar a la definición del balance y de los elementos y operaciones que origina el corte periódico.

- Los requisitos, por su parte, presuponen el establecimiento de hipótesis de trabajo, que pueden desarrollarse en una dirección o en otra. Así, el requisito de la valoración ("han

(43) Del que existe una temprana y primera versión castelana en la revista *Teoría Económica*, abril de 1958.

(44) "Siempre existen al menos dos objetos que tengan una propiedad en común. A la propiedad en común de estos objetos se atribuye una medida".

(45) "Cada un hecho que produce un aumento en la propiedad (respectivamente, en la magnitud de la propiedad) de un objeto como mínimo, y una disminución del mismo grado en la propiedad correspondiente de otro objeto".

(46) "Los sistemas de distribución y, en consecuencia, los sistemas contables, se dividen en períodos de tiempo".

de delimitarse reglas concretas relativas a la valoración de las diferentes transacciones") permite establecer diversos objetivos para los sistemas valorativos y, en consecuencia, escoger criterios alternativos, de acuerdo con dichos objetivos.

Los requisitos enumerados por Mateschich en su versión semi-axiomática son los siguientes:

- Requisito de la entidad: la entidad contable (empresa comercial, unidad gubernamental, economía nacional o similar) ha de indicarse.

- Requisito de ligazón: se ha de describir el entramado o ligazón contable, es decir, las cuentas requeridas y las relaciones entre ellas.

- Requisito de la unidad: ha de mencionarse la unidad en que se han de expresar las transacciones y sus consecuencias.

- Requisito de la fluctuación de volumen: debe determinarse la influencia de las fluctuaciones (por ejemplo, en el nivel general de precios) en el volumen de la unidad de transacción.

- Requisito de la duración: ha de fijarse el comienzo y el fin del período contable.

- Requisito de la especificación de estado: debe especificarse el número y clases de estados contables, así como sus estructuras.

Con ello, el sistema axiomático es orientado, es decir, responde más bien a una semi-axiomatización, en la cual, mediante proposiciones adicionales, puede dirigirse esta teoría general hacia finalidades específicas.

3.4.4. La formalización semi-axiomática

El segundo propósito se consigue en Mateschich (1964, 1970, 1973), con un conjunto de asunciones, hipótesis básicas o premisas, enunciadas semi-axiomáticamente, de las cuales un conjunto de ellas tiene la finalidad de orientar el sistema contable

o, lo que es lo mismo, de aplicar la metateoría a tipos de modelos individuales encaminados a propósitos concretos.

La formalización comienza⁽⁴⁷⁾ con la definición de unos términos primitivos⁽⁴⁸⁾, tras los que se enuncian diecinueve supuestos básicos.

Los nueve primeros son de naturaleza general:

- Existe un sistema numérico para expresar o medir preferencias (valores) en forma de cantidades monetarias o no monetarias.
- Existe un sistema numérico para ordenar, adicionar y medir intervalos de tiempo.
- Existe un conjunto de objetos económicos (activos y pasivos) cuyas características (valor, cantidad, número, etc.) son susceptibles de cambio.
- Existe un conjunto de sujetos económicos (personas físicas, jurídicas y grupos) que poseen, deben o controlan objetos económicos, y tienen derecho a expresar sus preferencias acerca de ellos.
- Existe al menos una unidad o entidad económica, compuesta por sujetos y objetos económicos, cuya riqueza y cambios en la misma van a ser descritos.
- Existe un conjunto de relaciones denominado "estructura de la unidad". Esta estructura es representada por un sistema jerarquizado de clases, llamado cuentas.
- Existe una serie de fenómenos, reflejados en forma de operaciones, llamados transacciones, las cuales cambian la estructura y composición de los objetos económicos.
- Cada transacción "T", que va a ser reflejada en el sistema de cuentas (transacción contable) atribuye un valor "V_{ij}" a

(47) En la versión alemana (Mullerisch, 1970) del Accounting and analysis methods ya que en las formulaciones anteriores no existían estas ideas primarias.

(48) Mismo valor, entidad monetaria, intervalo de tiempo, objetos económicos, sujetos económicos, conjunto y relaciones.

un vector tridimensional, formado por la cuenta que va a ser abonada "a_i" (valor negativo), la cuenta que va a ser cargada "a_j" (valor positivo) y un intervalo de tiempo "t".

$$T(a_i, a_j, t) = V_i^t$$

• Para cada cuenta a_i (i = 1, 2, ..., y) es posible en cualquier momento, por ejemplo, después del transcurso de un período de tiempo p^t mayor o igual que cero realizar una operación B llamada saldar. Esta operación atribuye un valor V_i a la cuenta a_i (i = 1, 2, ..., y), que es determinado por adición lineal de todos los valores positivos y negativos registrados desde el comienzo al final del período p^t.

$$B(a_i, p^t) = V_i^t = \sum_{t=1}^t \sum_{j=1}^y (V_j^t - V_j^t)$$

Además, la asunción básica número diez permite la orientación del sistema:

• Existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, que deben ser cubiertas por un sistema contable concreto. La elección de reglas contables (hipótesis específicas, puntos 11 al 19) depende del propósito o necesidad señalados.

Finalmente, las hipótesis 12 a 19 son las secundarias, que no aparecerían como tales en una interpretación o aplicación de la teoría general, sino como hipótesis instrumentales concretas, dependientes tanto del propósito con que se utilicen los datos resultantes como del grado de precisión deseable o alcanzable, del coste de actuación del sistema contable bajo un conjunto dado de hipótesis y de los beneficios derivados o esperados del mismo⁽⁴⁹⁾:

• Existe un conjunto de reglas alternativas (hipótesis específicas) que determinan qué valores deben ser adscritos a una transacción.

(49) Como indica el primer Mencionado (1964, p. 41):

• Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan si una transacción: a) Modifica los resultados (y consecuen-

tamente, el neto) de una entidad; b) Modifica el neto, pero no los resultados de la unidad económica; c) No altera el neto (y, por lo tanto, tampoco los resultados) de la entidad.

- Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan el sistema de clasificación de las cuentas.
- Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan los datos de entrada y el grado de agregación de esos datos.
- Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan la duración esperada de la unidad contable y la duración de los períodos contables.
- Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan si y cuándo un suceso económico provoca una transacción contable (por ejemplo, la operación).
- Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan la distribución de los valores entre las subentidades.
- Existe un conjunto de reglas alternativas que expresan las condiciones bajo las cuales dos o más entidades deben ser consolidadas en una superentidad.

3.4.5. El análisis circulatorio

Eminentemente formal es la construcción de Moisés García⁽⁵⁰⁾, que entiende la contabilidad como sinónimo de análisis circulatorio. Su autor y sus seguidores la aplican a la circulación económica, pero son conscientes de que podría también resultar útil para el análisis de cualquier otro fenómeno circulatorio.

En síntesis, sus características son las siguientes:

- El núcleo central de su aportación es el completar la posible relación existente entre las variables que intervienen en la actividad económica con la contemplación de la circula-

(50) Del que pueden verse las referencias bibliográficas que figuran al final de este artículo.

ción que se produce entre ellas. En consecuencia, una transacción no solo tiene en cuenta la alteración en abstracto de los fondos intervinientes, sino, además, la corriente que los une.

- Esta idea central se completa con la representación sagital, evidentemente mucho más útil para la visión circulatoria de cualquier transacción. Así, se sustituyen arcos por vértices y, en definitiva, estructuras o grafos⁽⁵¹⁾.
- La unión de la visión circulatoria de la realidad económica y de la representación sagital permite contemplar la modelización contable "... como una especie de cartografía específica para la estructura de la circulación económica", es decir, como un instrumento de análisis de los procesos económicos.

• La construcción de esta teoría sigue un itinerario deductivo que parte de la introducción de términos primitivos⁽⁵²⁾, elaborando sobre ellos modelos matemáticos y modelos contables, que constituyen la pieza básica para el análisis circulatorio de la realidad, en la medida en que permiten la visión completa de la misma, de sus flujos, sus variables y sus interrelaciones.

• Así, es posible contemplar cualquier transacción, de cualquier ámbito económico, con una óptica circulatoria. La agregación de las transacciones así contempladas nos ofrece, como importante consecuencia, un mapa circulatorio que desvela la totalidad de las variables y la relación causal entre ellas.

La metodología circulatoria, afirman Cañibano y Gonzalo (1995, p. 47), es un instrumento útil para el análisis de la circulación económica en cualquier ente, capaz de suministrar a los gestores de las entidades y a los diseñadores de los sistemas de información contable, las variables cuyo seguimiento y control pueden hacer que la gestión sea más eficaz.

De acuerdo con los autores el reto de este subprograma, cuyo principal valor reside en su capacidad analítica y en la fina disección de las variables económicas que consiguere, puede

(51) Hay que entender, por ello, esta modelización de representación sagital en su versión matemática, aunque en la teoría de grafos, y no simplemente en la utilización en sí misma en lugar de arcos como elementos constructivos. El grafos es, de este modo, ... una especie de mapa preciso de la circulación circulatoria económica".

(52) Tales como valor económico, circulación, variables circulatorias y arcos circulatorios, hechos económicos y sujetos económicos.

consistir en que sus seguidores consigan introducir las variables que obtienen de los modelos circulatorios en otros modelos de tipo estructural, predictivo o proyectivo, lo cual ha de resultar fácil al tratarse de estructuras fácilmente matematizables, de forma que las elaboraciones puedan ser útiles para el conocimiento, la previsión y el control de las variables contables en las entidades económicas.

4. Visión actual de la disciplina contable

Las páginas anteriores contienen un breve relato del devenir del pensamiento contable en los tres últimos siglos. Fácilmente, puede comprobarse que la acumulación de conocimientos y, con ello, la proliferación de teorías y de posibles enfoques es prácticamente exponencial, llegando a ser desbordante en los momentos actuales.

¿Es posible moverse con claridad por tal entramado de posturas, en torno a una disciplina que cualquier profano calificara de aparentemente simple? ¿Cuál es el hilo conductor de todas estas posturas?

De hecho, la enumeración sistematizada de las posibles posiciones en torno al pensamiento contable es, de por sí, bastante esclarecedora. Sin embargo, creo que todavía es necesario un esfuerzo adicional para encontrar un hilo conductor, una brújula que nos guíe en tal maraña.

Dicho de otro modo, ¿podemos describir de manera simple, pero rigurosa, qué y cómo es la contabilidad?

Abordar esta respuesta implica incidir en algunas cuestiones esclarecedoras y orientadoras del pensamiento contable en su vertiente epistemológica. Al menos, creo que debemos reflexionar sobre:

- El objeto material y el objeto formal de nuestra disciplina.
- Las implicaciones para el conocimiento contable de la distinción entre teoría general y sus aplicaciones.

- Las vertientes, positiva y deontica, de nuestra disciplina y, por último,

- Su posible naturaleza científica.

4.1. El objeto material

Sin prejuizar, todavía, la posible naturaleza científica de nuestra disciplina, recordemos aquella vieja distinción entre objeto material y objeto formal de la ciencia o, al menos, de las diferentes ramas del conocimiento humano.

¿Cuál es el objeto material de la contabilidad? ¿La realidad económica? La cuestión no es tan trivial como parece.

Como ya hemos visto, todas las escuelas contables del período científico y una buena parte de las clasificadas en períodos anteriores vinculan la contabilidad con la actividad económica. Tanto es así que en los intentos de configurar la contabilidad como ciencia se considera que su objeto material es la realidad económica.

Sin embargo, la formalización de nuestra disciplina, y las consecuencias que la misma aporta, tales como la distinción entre teoría general y sus aplicaciones tiene alguna implicación adicional, como la que ahora nos ocupa: la discusión sobre el carácter formal o sustantivo de la contabilidad.

Al formalizar, abstraemos y generalizamos. Y, al hacerlo, nos encontramos con una pregunta inesperada: ¿Es posible la contabilidad sin la realidad económica?

Dicho de otro modo, cabe preguntarse si el campo objetivo u objeto material atribuido a la contabilidad es⁵³⁾:

- Una realidad concreta en todos sus aspectos estructurales (por ejemplo, el patrimonio empresarial o la realidad económica), o
- Ciertos aspectos estructurales genéricos de la realidad objetiva (por ejemplo, aspecto circulatorio de cualquier tipo de realidad).

(53) Iba (1986).

Dicho de otro modo, la cuestión es si la actividad económica es inherente al concepto de contabilidad o si, por el contrario, esta última puede independizarse de aquella, sin perder su esencia, configurándose entonces como una metodología para la captación de fenómenos circulatorios de cualquier tipo; es decir, si la partida doble y, en definitiva, el método contable, tienen un significado material o solamente formal.

La primera alternativa implica adscribir definitivamente la contabilidad al ámbito económico, calificándola como disciplina de esa naturaleza; la segunda, supone negar esa adscripción y afirmar que, aun cuando históricamente su desarrollo ha tenido lugar en su aplicación a la actividad económica, bien podría haber sido, o puede serlo en un futuro, de otro modo.

Montesinos (1977) sitúa el origen de la visión formal de la contabilidad a finales del siglo pasado, con la aportación de Eugène de Fages de Larour, quien alude a la "Contabilidad pura", entendida como un método universal, independiente del campo al que se aplique, calificándola como "... *la numération des unités en mouvement*" que él aplica, como ejemplo de su universalidad, a la observación de los infusorios.

En este mismo grupo se encuentran Garnier y Francisco D'Auria para el que, según Montesinos, "... la contabilidad pura es un proceso aplicable al conocimiento de cualquier cosa que tenga existencia física o metafísica", y continúa:

"La contabilidad se aplica al conocimiento de los estados y de la evolución de los sistemas, entendidos como conjuntos armónicos, de los más simples a los más complejos. Tales sistemas pueden ser de muy variada naturaleza; así, por ejemplo, está el sistema económico administrativo, único objeto actual de la contabilidad, que pertenece al mundo social, cuyo fin es la utilidad, el sistema moral, dentro del mundo social también, y cuyo fin es el bien; el sistema biológico, dentro del mundo físico, dirigido a conseguir una función biológica eficiente, etc."

Frente a esta postura, no son raros los furibundos detractores de la llamada "Contabilidad pura". Así, Masi, con un buen grado de ironía, afirma al respecto:

"Hay también quienes creen que la contabilidad podría ocuparse de otras manifestaciones, por ejemplo, del número de productores clasificados por especialidades, del número de enfermos de un hospital, clasificados por enfermedades, del número de sopas distribuidas en una cocina económica, y así sucesivamente. Todo esto son errores..."⁽⁵⁴⁾

Sin embargo, otros autores, de importancia nada desdeñable, han apostado por posturas próximas a la contabilidad pura de Eugène de Fages. Entre ellos se cuenta Mattessich, que acepta la posibilidad de que las formalizaciones contables, en la medida en que se elevan en grado de abstracción y en ausencia de conceptos interpretados, pueden ampliar su campo de aplicación a otros objetos materiales diferentes del inicialmente previsto por este autor: la actividad económica. Este autor afirma, en su *Accounting and analytical methods*, que:

"... teóricamente, sería posible desarrollar sistemas contables para estructuras circulatorias no económicas, tales como para el trasvase de líquidos en una red de cañerías y depósitos, o para la transformación de sustancias químicas durante el metabolismo de las plantas o animales, etc. Estos sistemas de contabilidad potenciales no tratan con los aspectos de renta y riqueza en sentido ordinario, por lo que no pueden considerarse como contabilidad económica"

A pesar de todo, el objeto material puede ofrecer algún elemento delimitador de nuestra disciplina, si asumimos que no es otro que la realidad económica. Pero quede claro que, como ya hemos visto, existen posturas que no opinan lo mismo, y que conciben la contabilidad como eminentemente formal, exenta por tanto de objeto material.

Aquí, como en tantas otras cuestiones relacionadas con el conocimiento, no tenemos ningún recurso para decidir, salvo

(54) En Masi (1956). Además, haciendo mención expresa a D'Auria, reproduce un caso en el que este mismo autor ejemplifica el contenido contable de las artesales masas y, así mismo, se refiere a su concepción patrimonialista, contable "... la contabilidad sigue ocupándose de un patrimonio: el moral".

la discusión y el consiguiente acuerdo en la comunidad científica de éstas y de similares controversias.

La cuestión es tan simple, y a la vez tan compleja, como situar o no, puesto que las construcciones las hacemos nosotros, en la teoría general de la contabilidad una hipótesis básica que afirme que una característica esencial a todos los sistemas contables es su naturaleza económica.

Y, mientras llegamos al posible acuerdo, tal vez la única solución posible sea afirmar que la contabilidad se ha desarrollado históricamente teniendo como objeto material a la actividad económica, aunque sean posibles otras concepciones.

No obstante, podríamos sobrevivir sin objeto material. Seríamos, entonces, una disciplina eminentemente formal, pero seguiríamos existiendo. La cuestión no me parece preocupante. Lo importante es que sepamos identificar áreas de debate y sus posibles implicaciones.

4.2. *El objeto formal*

Nos queda el objeto formal, que normalmente se concibe como la línea demarcatoria de cada disciplina en particular, como el exclusivo aspecto o el método particular con que se aborda una determinada parcela del objeto material⁽⁵⁹⁾.

Tampoco estoy seguro de esto, es decir, no creo que vaya a ser universalmente aceptado por todos mis colegas, pero se puede afirmar que el objeto formal de nuestra disciplina está integrado por la siguiente secuencia de elementos, ya clasificados realmente, que configuran, en rasgos generales, el hacer de la contabilidad:

- Captación;
- Medida;
- Valoración;
- Representación;
- Comunicación.

(59) La expresión es de Meila (1979).

Como hemos dicho reiteradamente, toda construcción es hipotética, es decir, puede ser o no cierta. Y por lo tanto, mutable y provisional.

Sin duda ese carácter relativo, hipotético e incluso evolutivo de las construcciones en torno al conocimiento se manifiesta analizando el devenir de estos elementos básicos, considerados tanto en su conjunto como individualmente.

En cuanto a la consideración conjunta de todos ellos, no cabe duda de que el último de los elementos enumerados no aparece en las formulaciones primitivas, sino tan solo en las surgidas tras el paradigma de utilidad. Seguramente habrá quien no coincida con esta opinión, pero yo creo que en la actualidad constituye un elemento esencial en la disciplina contable, en la medida en que se ocupa de la transmisión de la información, una vez captada, medida, valorada y representada.

La consideración individual de cada uno de estos elementos ofrece similares perspectivas, en cuanto a su evolución y relatividad.

Así ocurre, por ejemplo, con la captación, elemento tras el que subyace la tradicional partida doble, que establece una relación causal entre dos o más variables. Sigue siendo la misma, desde los albores del renacimiento cultural y económico hasta nuestros días.

Lo que cambian son las interpretaciones y concretamente, las formulaciones de esa relación causal. En cada momento se han establecido de acuerdo con el papel que se le exigía a nuestra disciplina y, especialmente, de acuerdo con los instrumentos conceptuales disponibles para tal formulación.

Paciotti no interpretó apenas esta relación, limitándose a afirmar que: "Por" indica siempre el deudor, o los deudores, si hay más de uno; mientras que con "A" se designa al acreedor, o a los acreedores que sea". Creo que tampoco se refirió nunca de manera expresa a la partida doble, sino, tan solo, a "... las reglas, los modos, los medios y las vías de llevar las cuentas y las escrituras de los mercaderes..." a la manera especial de Venecia".

Fueron las escuelas posteriores, la contista y, más tarde, la jurídico-personalista las que, en el marco de lo que Cañibano denominó programa de investigación legalista, acuñaron la interpretación que prácticamente ha durado hasta nuestros días: no hay deudor sin acreedor, ni acreedor sin deudor.

Hay que esperar al programa formalizado, hacia la segunda mitad del siglo XX, para encontrar formulaciones nuevas, con un mayor nivel de abstracción, de la misma relación causal implícita en la tradicional partida doble.

Así, Mattessich, en su versión de 1957 de la teoría general de la contabilidad, plantea sus dos axiomas, ya reseñados en este trabajo, relativos a la partida doble, entendiéndola como "una propiedad común", a la que se atribuye una medida.

Dando un paso adicional, en su versión semántica, Mattessich (1964) describe la relación implícita en la partida doble como un vector tridimensional que une la variable deudora con la acreedora y con un intervalo de tiempo.⁽⁵⁶⁾

Y, finalmente, por no alargar excesivamente esta exposición, Cañibano (1991) utiliza para aquella relación causal el término "principio de dualidad", entendiendo tal relación como "... una propiedad bidimensional que permite una doble clasificación dentro de un conjunto de clases", y continúa:

"Dicha propiedad abstracta podría ser formalmente expresada por medio del cálculo lógico siguiente: para todo x existe algún y tal que hay establecida una relación entre ambos, los cuales pertenecen a un mismo conjunto 'C'. Formulación que se completa introduciendo el concepto de transacción y, posteriormente, con la equivalencia de los atributos cuantitativos de los términos que intervienen en la transacción. Entendiendo por transacción "... la corriente que se establece entre dos elementos del conjunto, podemos completar nuestra anterior expresión formal de la manera que sigue: para toda transacción T existe un x y existe un y tal que x está relacionado con y , perteneciendo x y y al conjunto 'C'. "Una transacción económica podría, pues, expresarse en términos

(56) Se usa del siguiente lema: número 8, que también ha sido remarcado en este trabajo.

formales, de la manera siguiente: para toda transacción económica T existe un x y existe un y tal que x está relacionado con y , y si x tiene el atributo cuantitativo N , entonces y tiene el atributo cuantitativo M , perteneciendo x y y al conjunto 'C'. "Entre ambos atributos cuantitativos, N y M , tiene que darse una equivalencia... Por tanto, consideramos a los atributos N y M como lógicamente equivalentes y puesto que nos movemos en una economía monetaria, en que los precios reducen al patrón común del dinero el valor de unos y otros bienes, podríamos decir que: $N \cdot P_n = M \cdot P_m$, o sea, siendo P_n y P_m los precios respectivos, la expresión dineraria de ambos atributos cuantitativos tiene que ser idéntica."

Por lo tanto, son formulaciones relativamente distintas de una misma cosa: la relación existente entre los elementos que intervienen en cualquier transacción, cuando esta se analiza desde la partida doble. Quizás la captación —la partida doble, en definitiva— es, tal vez con la representación, lo más característico de la contabilidad. No faltarán, sin duda, quienes afirmen que estos son los dos únicos elementos constitutivos al objeto formal de nuestra disciplina, pues los restantes proceden de otras ramas del conocimiento.

Pero tampoco ni uno ni otro están exentos de estas conexiones interdisciplinarias: las explicaciones, que acabamos de sintetizar, de Mattessich y Cañibano en torno a la partida doble proceden de la moderna matemática, de la misma manera que en el ámbito de la representación, junto a los típicos asientos, se han introducido otros procedimientos con similar procedencia, tales como la representación matricial o la sagital, que en su versión íntegra se apoyó en la teoría de grafos.

Y, desde luego, la interdisciplinariedad es especialmente patente en la medición y valoración y, sobre todo, en la comunicación. Y es, lógicamente, necesaria, pues de lo contrario no avanzaría el conocimiento.

En cualquier caso, esta disección del objeto formal de la contabilidad es importante para orientar no solo nuestra investigación, sino, también, nuestro pensamiento. Es interesante

saber, cuando abordemos una determinada aportación, *a priori* o empírica, a cuál de estos elementos se refiere para, de esta manera, situarla en una parcela concreta de nuestra disciplina.

Por ello, posiblemente debamos llegar al acuerdo de que es contable todo lo que haga referencia a aquellos elementos que constituyen el objeto formal: captación, medición, valoración, representación y comunicación, independientemente de la disciplina desde la que se aborden estas cuestiones.

4.3. La distinción entre teoría general y sus aplicaciones

Otra cuestión importante y muy orientadora, es la distinción entre teoría general y sus aplicaciones, como ya hemos visto, derivada de los intentos formalizadores y, especialmente, del realizado por Richard Matessich. Me he referido en numerosos escritos a este asunto, por lo que basta con decir ahora que, con este planteamiento, es posible distinguir en nuestra disciplina dos ámbitos claramente definidos:

- Por un lado, el cognoscitivo, de carácter positivista, en el que puede situarse la generalización y formalización de los conocimientos en que se fundamenta y que puede asimilarse con la construcción de una teoría general contable, que trataría de poner de manifiesto los rasgos comunes de todas las aplicaciones contables posibles.

- Por otro lado, el teológico, normativo, con apoyo en la lógica deóntica, que trata de derivar de la teoría general reglas concretas para la acción, como hipótesis instrumentales, verificables teológicamente, es decir, por concordancia entre objetivos perseguidos y resultados conseguidos. En este último ámbito se encuentra la interpretación de la teoría general contable para construir, a partir de la misma, aplicaciones contables específicas.

Las implicaciones de este planteamiento son innumerables y sumamente útiles. De ellas nos hemos ocupado en otros

trabajos⁽⁵⁷⁾, por lo que nos limitaremos a mencionar aquí las más importantes desde el punto de vista del conocimiento contable:

- No debe confundirse la formulación de teorías relativas a la totalidad de nuestra disciplina con aquellas que se refieren a las aplicaciones concretas de la misma.

- La generalización de una aplicación contable concreta —la contabilidad financiera— no coincide con la elaboración de una teoría general de la contabilidad. Los rasgos de una aplicación no tienen que estar necesariamente presentes en aquella, al menos que coexistan en todas las aplicaciones contables.

- No es adecuado construir una aplicación contable (por ejemplo, la contabilidad del sector público o la llamada contabilidad medioambiental), desde otra previamente existente, tal como la contabilidad financiera. Por el contrario, se ha de partir de la teoría general.

- La generalización o formalización de una aplicación concreta (la contabilidad financiera, por ejemplo), no puede confundirse con la construcción de una teoría general de la contabilidad.

- Los principios contables, en su versión más tradicional, no forman parte de la teoría general sino que, por el contrario, son tan solo asunciones instrumentales que hay que situar en aplicaciones específicas. Por ello, un principio, válido de acuerdo con unos objetivos dados, puede dejar de serlo si se alteran esos objetivos.

- La construcción de una aplicación contable, es decir, de un conjunto de reglas vinculado a un propósito determinado, ha de seguir un itinerario lógico-deductivo, que, secuencialmente, tenga en cuenta las características del entorno y los objetivos, requisitos y características de tal aplicación para, posteriormente, formular unas macroreglas básicas de funcionamiento y, finalmente, las reglas concretas de la misma.

(57) Ver *Ius* (1988, p. 585).

- La distinción permite delimitar los ámbitos de nuestra disciplina en los que se deben utilizar planteamientos positivistas y normativos.
- Es una distinción sumamente orientadora, porque teniendo presente la diferencia entre teoría general y sus aplicaciones, es posible dilucidar si una aportación concreta se refiere a la primera, es decir, al conjunto de todas las aplicaciones de nuestra disciplina o, por el contrario, si se refiere únicamente a una aportación completa.

● Del mismo modo, es posible identificar la parcela concreta en la que trabaja cada investigador o pensador en nuestra disciplina.

Estos dos últimos puntos también pueden suministrar algún criterio en cuanto al concepto de contabilidad:

● Basta un somero repaso de las hipótesis enunciadas en la teoría general, para identificar, formulados de forma más amplia, y adecuadamente ordenados, los elementos que delimitan el objeto formal de nuestra disciplina.

● La enumeración de las etapas del itinerario lógico-deductivo para la elaboración de una aplicación contable (características del entorno; objetivos, requisitos y características del sistema contable; macroreglas básicas y reglas detalladas) añade un ámbito importante a nuestra disciplina.

4.4. *El debate entre posturas normativas y positivas*

Como ya hemos visto, el viejo debate, aunque parecía ya superado, se reanuda en los momentos actuales, planteando algunos interrogantes sobre el tipo de instrumental lógico a aplicar a nuestra disciplina. La distinción entre teoría general y sus aplicaciones arroja también alguna luz al respecto:

● La teoría general trata de determinar los rasgos básicos comunes, existentes en todos los sistemas contables. El instrumental adecuado es, lógicamente, positivista.

● La determinación de la utilidad de las aplicaciones contables, por referencia a sus objetivos, no puede ser sino normativa. Cabe, sin embargo, la utilización de instrumental positivista—tal como hace la investigación empírica—en la formulación y contrastación de hipótesis auxiliares en relación con las etapas básicas del itinerario: entorno, objetivos, características y requisitos de la aplicación contable.

4.5. *La contabilidad como disciplina científica*

La cuestión de si la contabilidad es o no es una ciencia nos ha preocupado notablemente a los contables, posiblemente por no ser menos que nuestros colegas que militan en otras disciplinas, que han conseguido sin tantas dificultades tal consideración.

La discusión es un poco utópica, porque requiere que previamente se formule el concepto de ciencia, de modo que de tal formulación dependerá el que una disciplina concreta sea considerada o no como ciencia.

El caso es que el concepto clásico de ciencia se elabora por y para las disciplinas tradicionalmente consideradas como puras (física, química, etc.) o analíticas (como las matemáticas). La aparición de nuevos ámbitos del conocimiento y, con ello, de nuevas disciplinas (las sociales, por ejemplo) que buscaban la consideración de científicas, planteó una virulenta discusión sobre el concepto de ciencia, y sobre las posibles diferencias y analogías entre el método científico aplicado por las disciplinas clásicas y por las de reciente aparición. Si se demostraran las analogías, una disciplina social podría quedar dentro del ámbito científico, pero en caso contrario, si se demostraba la diferencia en el método, las disciplinas emergentes quedarían automáticamente excluidas de la consideración de científicas.

Desde luego que hay muchas opiniones al respecto y que todavía no se han apagado los rescoldos de esta viva y apasionada discusión. Además, la discusión es algo interesada incluso, partidista, porque en no pocas ocasiones las posiciones de cada uno de los intervinientes responden a un concepto pre-

viamente establecido de ciencia o, positivamente, a los planteamientos del ámbito del conocimiento en el que militan.

La única vía de salida, aceptada ya por un buen número de los intervinientes en este debate, consiste en asumir estas dos proposiciones:

- El núcleo central del concepto de ciencia —o, al menos, del carácter científico de una disciplina— es la etapa de la contrastación y verificación.

- La contrastación positivista —típica de las ciencias clásicas— y la normativa o releológica —propia de las disciplinas sociales— no difieren esencialmente en cuanto a su método, por lo que ambas pueden considerarse igualmente científicas.

Con este último punto de vista, el empirismo —que, en definitiva, califica como tales a las ciencias clásicas— puede referirse tanto a la contrastación positivista como a la contrastación normativa o deontica.

Desde luego que es esta última afirmación la más controvertida. Pero, si la aceptamos, está claro que las disciplinas sociales y, en general, todas las aplicadas, entrarían a formar parte de las ciencias.

Y una buena parte de las aportaciones epistemológicas al respecto afirman que no hay ningún motivo para aceptarlo así, pues hay que distinguir adecuadamente entre⁽⁵⁹⁾:

- Método científico y técnicas científicas, por un lado, y
- Contexto de descubrimiento y contexto de validación, por otro.

Dicho de otro modo⁽⁶⁰⁾, no es lo mismo, en cuanto al primero de estos puntos, el procedimiento utilizado en la construcción científica que el método empleado en la misma. Si restringimos el concepto de ciencia a la utilización de determi-

(59) Véase afirmaciones similares en Rudner (1973), pp. 18 y ss.

(60) Véase Tula (1992).

nados procedimientos, aparatos, técnicas e instrumental, parece obvio que las disciplinas sociales nunca tendrán cabida en aquel concepto.

Sin embargo, si, elevándonos por encima del procedimiento, relacionamos el término "ciencia" con el método seguido para construir hipótesis o teorías, así como para aceptar su validez o resignamos con su refutación, resultará que la investigación en las ciencias sociales no dista en absoluto de la practicada en ciencias naturales.

La diferencia, por tanto, puede estar en el instrumental, pero no en el método en sí mismo, es decir, en su lógica.

Iguals consideraciones pueden hacerse en cuanto a la diferencia entre la lógica del descubrimiento y la lógica de la formulación de hipótesis y teorías y la de su validación. Las construcciones científicas son lo segundo, mientras que lo primero no pasa de ser un mero instrumento previo.

Las siguientes afirmaciones de Rudner (1973) expresan esta última cuestión:

"De hecho, nadie ha demostrado que haya o pueda haber una lógica del descubrimiento. Por otro lado, una lógica o metodología de la validación o de la explicación o de la predicción, es precisamente a la que se hace referencia cuando se afirma o niega que, independientemente de diferencias en las técnicas de observación o experimentación, el método científico se encuentra en todas las ciencias y es aplicable tanto en la investigación de los fenómenos sociales y no sociales. En general, el contexto de validación es lo que nos preocupa cuando, independientemente de como hayamos llegado a descubrir o mantener una hipótesis o teoría científica, nos plantamos la cuestión de si aceptarla o rechazarla."

Entroncea este punto con el tema de la validación en contabilidad y, en consecuencia, con su presunto carácter científico. Recordemos que Matesich resume los criterios de validación contable en los tres puntos siguientes⁽⁶¹⁾:

(61) Conocimiento, (62) de estado reproducimos los párrafos que siguen.

● Las proposiciones de alto grado de abstracción, correspondientes a la teoría general, deben ser verificadas en relación con la gama completa de los sistemas que emplean la doble clasificación.

● Las proposiciones del más bajo grado de abstracción, las últimas hipótesis específicas de cada sistema contable, deben verificarse asegurando que su utilidad neta es positiva en relación con los objetivos específicos perseguidos y no menor que la utilidad neta de la mejor alternativa no escogida.

● Cada proposición de los niveles intermedios de abstracción debe estar en conformidad, por un lado, con la proposición superior más próxima y, por otro, con todas las proposiciones inferiores que se derivan de la misma.

En síntesis manejamos en nuestra disciplina dos criterios diferentes de validación:

● Uno positivista, cognoscitivo, para la teoría general, idéntico al que se utiliza en las ciencias naturales, y que también se aplica, a través de la investigación empírica, a la construcción de aplicaciones contables.

● Otro, normativo, teleológico, que persigue la validación por contrastación de la utilidad de una hipótesis, es decir, comprobando que una regla cumple determinados fines.

Al margen de que la validación normativa sea científica o no, creo que no debemos renunciar a nuestra forma de actuar en la investigación contable, solo porque los positivistas traten de excluirnos del ámbito científico. Sería un notable error, que nos estancaría en la utilización de unos procedimientos que en nada se adecúan a la naturaleza de nuestra disciplina. No sería la primera vez que este estancamiento se ha producido en contabilidad, por tratar de emplear un instrumental metodológico poco acorde con el objeto que se estaba tratando con ellos.

Por el contrario, e independientemente de que pueda considerarse científico o meramente técnico, los planteamientos

positivos y los normativos deben coexistir en nuestra disciplina, aplicados cada uno de ellos al ámbito en el que son más congruentes.

¿Ciencia o técnica? Evidentemente, como ya he indicado, depende del concepto previo de ciencia que se maneje y, especialmente, de si se considera científica o no a la construcción normativa.

No obstante, no me resisto a recordar la postura de Richard Matlessich (1978), que acuña una división de las ciencias que podríamos calificar de moderna, en la que, dentro de las ciencias empíricas tienen cabida tanto las puras como las aplicadas. En el cuadro 5 aparece una síntesis de esta clasificación.



(* Las disciplinas enumeradas en cada apartado no constituyen una lista exhaustiva, sino un solo ejemplo, de las que pueden incluirse en el mismo.

Por esta razón, para Matlessich la contabilidad es:

● En primer lugar, una ciencia empírica⁽⁶¹⁾, pues sus verdades pueden refutarse por la experiencia: los rasgos comunes pueden ser contrastados y verificada su existencia con los diferentes sistemas y, a la vez, puede comprobarse el funcionamiento de un sistema contable, es decir, si sus consecuencias se orientan o no a la finalidad prevista.

● Pero, dentro de las disciplinas empíricas, la contabilidad participa en buena medida del carácter de ciencia aplicada,

(61) "Sería engañoso considerar a la contabilidad como una ciencia pura o de conocimiento. La diferencia esencial entre la contabilidad y el resto de las ciencias aplicadas puede no ser tan grande como sugieren algunos colegas" (Matlessich, 1972, p. 470).

pues cada sistema contable requiere un conjunto de hipótesis instrumentales, a partir de las cuales construye sus reglas, en función de los objetivos previstos para el sistema.

Este es, sin duda, un criterio aceptable: ampliar el concepto de ciencia, para dar entrada en su seno a las ciencias aplicadas.

Existe también otro criterio, no menos aceptable, y también aceptado en la epistemología moderna: superar el concepto de ciencia y prestar atención al carácter científico de las diferentes ramas del conocimiento humano. No hablaríamos, en consecuencia, tanto de ciencias como de disciplinas científicas, calificando a estas por el carácter científico del método de validación utilizado. Claro que, para ello es necesario, también aquí, aceptar que la validación normativa es también científica.

Conclusión: Concepto y límites de la teoría contable

Según Popper (1962, p. 57) las teorías "son redes que lanzamos para apresar aquello que llamamos "el mundo", para racionalizarlo, explicarlo y dominarlo. Y tratamos de que la malla sea cada vez más fina"⁽⁶²⁾.

Las "redes" que lanzamos en torno a la contabilidad pueden tratar de "apresar":

- Lo que es la contabilidad, globalmente considerada, cuestión que se inserta en el ámbito de la construcción de una teoría general de la contabilidad.
- Aspectos concretos de muestra disciplina, de acuerdo con el catálogo suministrado por su objeto formal, por la teoría general y por el itinerario lógico-deductivo para la construcción de aplicaciones contables. Estaríamos aquí ante lo que podríamos denominar teorías parciales de la contabilidad.

Tal catálogo debería delimitar de forma bastante concisa los límites en que puede moverse una teoría sin dejar de ser contable. Sin embargo, esos límites son especialmente difusos,

(62) Entre mis amigos epistemólogos, los más rigurosos — que, absolutamente son pocos — entienden sin duda de vigilar a quien al presentar el uso de una afirmación en teoría aplicada a algo tan serio como es una teoría. En ese caso, pueden utilizar esta otra definición, esta vez del ya citado Popper (1973): "una teoría es un conjunto de enunciados sistemáticamente relacionados, que incluyen algunas generalizaciones del tipo de un 'y', que es empíricamente comprobable".

al menos por dos razones, íntimamente ligadas entre sí, por que:

- Nuestra disciplina, al igual que las restantes, se encuentra en continua evolución en cuanto a sus planteamientos.
- Las construcciones interdisciplinarias, es decir, la formulación de teorías en contabilidad con elementos procedentes de otras disciplinas, abre campos prácticamente ilimitados e, incluso, insospechados.

En cuanto al primero de estos puntos, resultan perfectamente válidas las conclusiones con las que finalizábamos nuestro trabajo, Túa (1988), entre las que cabe mencionar las siguientes:

- Existe una evidente vinculación entre la contabilidad y el entorno en que se desenvuelve, de manera que aquella se encuentra supeditada a este y, a la vez, ambos han evolucionado constantemente, en un diálogo e interrelación mutua, de manera que la contabilidad ha reflejado los cambios del entorno y es capaz de incidir en el mismo.

● Este proceso evolutivo evidentemente no ha terminado pues, en la medida en que sea necesario, seguirá produciéndose aquel diálogo y, en consecuencia, los planteamientos conceptuales de la contabilidad continuarán readaptándose para responder en cada momento a los requerimientos de la realidad circundante. Cualquier teoría podrá ser la más reciente, pero de ningún modo puede considerarse a sí misma como la última y definitiva.

- Por tanto, ni la teoría general, ni las teorías parciales, ni el método utilizado por la contabilidad, aparte del carácter hipotético de las construcciones teóricas, que compare con cualquier construcción científica, pueden considerarse producidos acabados sino que, por el contrario, son susceptibles de continuo perfeccionamiento y adaptación a planteamientos cada vez más evolucionados.

En cuanto al segundo punto, la interdisciplinariedad en la construcción de teorías contables, el planteamiento puede

ser similar. Como indica Gonzalo (1983, p. 110), la relación de la contabilidad con teorías y modelos provenientes de otros campos del conocimiento científico acaso pueden explicar mucho acerca de la evolución de la naturaleza, objeto, método y finalidad de nuestra disciplina.

Es decir, que⁽³⁾ el progreso de la contabilidad no se haría mediante una introspección y utilización exhaustiva de métodos que son propios, sino por la aplicación al proceso contable de metodologías procedentes de otras disciplinas. A la vista de la experiencia acumulada hasta el momento, diríase que son los avances en otras disciplinas las que proporcio- nan una visión nueva sobre campos de investigación que, desde la contabilidad, eran ignorados.

Desde estos puntos de vista no cabe sino admitir que el concepto y los límites de la teoría contable están en continua expansión.

Bibliografía

- Álvarez López, J. y López Cao, D.M. *Conceptualización doctrinal de la contabilidad*. En: Técnica Contable, vol. XXXIII, Nº 392, agosto 1981, p. 281. Septiembre 1981, p. 321.
- American Accounting Association. *A statement of basic accounting theory*. Ed: American Accounting Association. Evanston, Illinois, 1966.
- *Statement on accounting theory and theory acceptance*. Sarasota, Florida: American Accounting Association, 1977.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). *Report of the study group on the objectives of financial statements*. New York: American Institute of Certified Public Accountants. Robert M. Trueblood, Chairman, 1973.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). *Principios y normas de contabilidad en España*. Madrid: serie de Documentos, Nº 1, 1980.

(3) En base que adoptamos de Caminos (1995).

Ball y Brown, P. *An Empirical evaluation of accounting income numbers*. Ed: Journal of Accounting Research, Autumn 1968, pp. 159-178.

Belkaoui, A. *Accounting theory*. New York: Harcourt Brace Jovanovich Inc., 1981.

Bessa, F. *La Ragioneria*. Venecia, 1891.

Bromwich, M. y Hopwood, A. (ed.). *Essays in British accounting research*. London: Pitman Publishing Limited, 1981.

Bunge, M. *Epistemology II. Understanding the world*, vol. VI: Treatise on basic philosophy. Boston: Reydol, 1983.

Canning, J.B. *The economics of accountancy*. New York: The Ronald Press, 1929.

Cañibano Calvo, L. *Teoría actual de la contabilidad*. Madrid: Ed. ICE, 1975.

— *Contabilidad. Análisis contable de la realidad económica*. Madrid: Ed. Pirámide, 1991.

— y Gonzalo Angulo, J.A. *Los programas de investigación en contabilidad*. En: I Jornada de trabajo sobre teoría de la contabilidad. ASEPCU: Universidad de Cádiz, 1995, pp. 23 a 60.

Carnona Moreno, S. *(Por) los límites de la contabilidad*. En: I Jornada de trabajo sobre teoría de la contabilidad. AEPUC: Universidad de Cádiz, 1995.

Carboni, G. *Primi saggi di logistmografia*. Florencia, 1883.

— *La ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociale*. Roma, 1886.

Chambers, R.J. *Accounting evaluation and economic behavior*. New Jersey: Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1966.

Dopuch, N. y Sunder, S. *FASB's Statement on objectives and elements of financial accounting: A review*. Ed: Accounting Review, January 1980, pp. 1-21. Incluido En: Bloom, R. y Elgers, P.T. (ed.): *Accounting theory and policy*. New York: H.B.J. Inc., 1981.

- Edwards, E.O. y Bell, P.W. *The theory and measurement of business income*. Berkeley: University of California Press, 1961.
- Feltham, G.A. *The value of information*. En: *The accounting review*, octubre 1968, pp. 684 a 696.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). *Conceptual framework for accounting and reporting. Consideration of the reporting study group on the objectives of financial statements*. En: Discussion Memorandum. Stamford, Connecticut: FASB, 1974.
- *Objectives of financial reporting by business enterprises*. En: *Statement of financial accounting concepts*, N° 1. Stamford Connecticut, noviembre 1978.
- Gabás Trigo, F. *El marco conceptual de la contabilidad financiera*. Madrid: Ed. AECA, 1991.
- García García, M. *La contabilidad: una metodología científica*. En: *Revista de Economía*, N° 101, 1968, pp. 257 a 280.
- *Modernas tendencias metodológicas en contabilidad*. En: *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, N° 1, abril 1972, pp. 23 a 44.
- *Contabilidad general: introducción al análisis circulatorio de la realidad económica*. Madrid: Escuela Superior de las Cajas de Ahorros de la CECA, 1974.
- *El paradigma de la partida doble en la ciencia contable*. En: *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, N° 12-13, abril-septiembre 1975, pp. 342 a 364.
- *Contabilidad social*. Madrid: Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Hacienda, 1982.
- *Últimas tendencias de la metodología de la contabilidad*. En: *Revista Técnica Contable*, año XXXV, N° 415, julio 1983, p. 253.
- *De la vieja a la nueva contabilidad. Una transformación en la ciencia contable, necesaria y ya realizada en el dominio de la teoría*. En: *Comunicación presentada al I Encuentro de profesores universitarios de contabilidad*. Valencia: 29 nov.-1° dic., 1984.
- Gonzalo Angulo, J.A. *Modelos normativos para el cálculo y control de costes en la empresa*. Tesis doctoral. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, 1979. Publicada con el mismo título por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1992.
- *Tendencias de la información financiera empresarial*. En: *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, diciembre 1981.
- *Memoria sobre concepto, método, fuentes y programa de teoría de la contabilidad*. Universidad Autónoma de Madrid, 1983.
- y Túa Pereda, J. *Introducción a la contabilidad internacional*. Madrid: Instituto de Planificación Contable, 1988.
- *Normas internacionales de contabilidad de la IASC*. Madrid: Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, 1993.
- Gorens Duch, A. *Enciclopedia de Contabilidad y Administración de Empresas*. Madrid: Ed. Giner, Cinco tomos, 1970.
- Grady, P. *Memoirs and accounting thought of George O. May*. New York: The Ronald Press Co., 1962.
- Hicks, J.R. *Valor y capital*. México: Fondo de Cultura, 1967.
- Horngrun, C.T. *Will the FASB be here in the 1980's?* En: *Journal of Accountancy*, november, 1976, pp. 90 a 96.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). *The corporate report*. Londres: Institute of Chartered Accountants of England and Wales, 1975.
- International Accounting Standards Committee (IASC). *Marco conceptual para la elaboración y presentación de estados financieros*. 1993. Versión española En: Gonzalo Angulo, J.A. y Túa Pereda, J. *Normas internacionales de contabilidad de la IASC*. Madrid: Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, 1993.
- Kuhn, T.S. *The structure of scientific revolutions*. Chicago: University of Chicago Press, 1962. Versión española En: *La estructura de las revoluciones científicas*. Madrid: Fondo de Cultura Económica, 1979.

Lakatos, I. *Falsation and the methodology of scientific research programmes*. Eds: Lakatos, I. y Musgrave, R. *Criticism and the growth of knowledge*. Cambridge University Press, pp. 203 a 263. Versión española. Ed. Grijalbo, 1975.

Musgrave, R. *Criticism and the growth of knowledge*. Cambridge University Press, pp. 203 a 263. Versión española. Ed. La crítica y el desarrollo del conocimiento. Barcelona: Ed. Grijalbo, 1975.

Laudan, L. *Progress and its problems*. Berkeley: University of California Press, 1977. Versión española. Ed. *El progreso y sus problemas*. Madrid: Ed. Encuentros, 1977.

Mallo Rodríguez, C. *Contabilidad analítica. Costes, rendimientos, precios y resultados*. Madrid: Ministerio de Hacienda. Instituto de Planificación Contable, 1979.

Masi, V. *La ragioneria como scienza del patrimonio*. Padova: Ed. Cedam, 1943.

— *Filosofía de la contabilidad*. (Ensayo). Ed. Técnica Contable, Tomo III, 1956.

— *Historia de la contabilidad*. Ed. Revista Técnica Contable. Tomo IX, 1957, pp. 1, 81, 211, 259 y 337. Tomo X, pp. 27, Tomo XI, pp. 377 y 429. Tomo XII, p. 28. Tomo XIV, pp. 345, 377 y 428. Tomo XV, pp. 183 y 227. Tomo XVI, pp. 186, 227, 263 y 425, y Tomo XVII, pp. 332, 416 y 465.

— *La contabilidad más allá de las columnas de Hércules*. Ed. Revista Técnica Contable, 1967.

Matessich, R. *Towards a general and axiomatic foundation of accounting systems*. Ed. Accounting Research, 1957. Versión castellana. Ed. Revista Técnica Económica, abril, 1958, pp. 106 a 128.

— *Mathematical models in business accounting*. Ed. The Accounting Review, July 1958, pp. 472 a 480.

— *Budgeting models and system simulation*. Ed. The Accounting Review, July 1961, pp. 384 a 397.

— *Accounting and Analytical Methods*. R.D. Irwin, Homewood, Illinois, 1964. Versión alemana de 1966.

— *On the truth, acceptability and verification of accounting propositions*. Ed. Working Paper N° 7, Faculty of Commerce and Business Administration, University of British Columbia, 1968.

— *Some thoughts on the epistemology of accounting*. Vancouver, Canada: University of British Columbia, 1970.

— *Die wissenschaftlichen Grundlagen des rechnungswesens*. Dusseldorf: Bertelsmann Universitätsverlag, 1970.

— *Location of value judgements and instrumental hypothesis*. Ed. Working Paper N° 51, Vancouver, Canada: Faculty of Commerce and Business Administration of British Columbia, 1972.

— *Methodological preconditions and problems of a general theory of accounting*. Accounting, Ed. Review, July 1972, pp. 469-487.

— *Recientes perfeccionamientos en la presentación de los sistemas contables*. Ed. Revista Española de Financiación y Contabilidad, N° 4, enero-abril 1973.

— *Instrumental reasoning and systems methodology*. Reidel, Dordrecht, 1978.

— *On the evolution of theory construction in accounting: a personal account*. Ed. Accounting and Business Research, vol. 10, 1980, pp. 158 a 173.

— *Paradigms, research traditions and theory nets of accounting*. Ed. Munford, M.J. y Pearsell, K.V. *Philosophical perspectives in accounting: essays in honour of Edward Stamp*. London: Routledge, 1993.

May, G.O. *Financial Accounting*. New York: McMillan Co., 1943.

Montesinos Julve, V. *Formación histórica, corrientes doctrinales y programa de investigación de la contabilidad*. Ed. Revista Técnica Contable, vol. 30, 1978, pp. 81, 135, 171, 219, 253, 285, 351 y 373.

Moorniz, M. *The basic postulates of accounting*. New York: American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Research Studies del AICPA, N° 1, 1961.

-. *Why do we need "postulates" and "principles"*. En: *Journal of Accountancy*, December 1963, pp. 42-46.

Munford, M.J. y Peasnell, K.V. *Philosophical perspectives in accounting: Essays in honour of Edward Stamp*. London: Routledge, 1993.

Nicodemi, L. *¿Qué es la ciencia de la contabilidad?* En: *Revista Técnica Contable*, Tomo VII, 1955.

Paton, W.A. *Accounting theory*. En: *The Ronald Press Company*, 1922. Chicago: Reeditado por Accounting Studies Press Ltd, 1962.

Peasnell, K.W. *Empirical research in financial accounting*. En: Bromwich, M. y Hopwood, A. (ed.). *Essays in British Accounting Research*. London: Pitman Publishing Ltd., 1981, pp. 104 a 133.

Poppe, K. *La lógica de la investigación científica*. Madrid: Tecnos, 1962.

Requena Rodríguez, J.M. *Epistemología de la contabilidad como disciplina científica*. Universidad de Málaga, 1977.

-. *Fundamentación de la contabilidad como cuerpo de teoría*. En: *Estudios monográficos de contabilidad y de economía de la empresa*, en homenaje al profesor José María Fernández Pirla. Madrid: Ed. ICE, 1980, pp. 661-682.

Rudner, R.S. *Filosofía de la ciencia social*. Madrid: Alianza Universidad, 1973.

Sanders, T.H.; Hatfield, H.R. y More, U. *A statement of accounting principles*. New York: American Institute of Accountants, 1938. Reeditado en 1985 por la American Accounting Association.

Sprague, C.E. *The philosophy of accounts*. New York: Ronald Press, 1907.

Sprouse, R.T. y Moonitz, M. *A Tentative set of broad accounting principles for business enterprises*. En: *Accounting Research Studies*, Nº 3. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1962.

Staubus, G.J. *The market simulation theory of accounting measurement*. En: *Accounting and Business Research*, spring 1986, pp. 117 a 132.

Stegmüller, W. *The structuralist view of theories*. New York: Springer Verlag, 1979.

Sterling, R.R. *Theory and measurement of enterprise income*. Lawrence: University Press of Kansas, 1970.

Sweeney, H.W. *Stabilized accounting*. New York: Harper, 1936. New York: reimpresso por Holt, Rinehart and Winston, 1964.

Tua Pereda, I. *Los principios contables y la evolución del concepto de empresa*. Comunicación presentada al I Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Valencia, octubre de 1981. Editada por el Instituto de Planificación Contable. En: *Ponencias y Comunicaciones del I Congreso de ABCEA*. Madrid: IPC, 1983 y reproducción en el Nº 8 de la *Revista Cuadernos de Administración de la Pontificia Universidad Javeriana de Santafé de Bogotá*, Colombia.

-. *Principios y normas de contabilidad. Historia, metodología y entorno de la regulación contable*. Madrid: Ed. del Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, 1983 a.

-. *Subprogramas de investigación en la emisión de principios contables*. En: *Técnica Contable*, octubre 1983.

-. *Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones*. En: el libro colectivo *XXV años de Contabilidad Universitaria*. Madrid: Ed. del Instituto de Planificación Contable, 1988. Publicado también en el Nº 13, septiembre 1988, *Revista Contaduría*. Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.

-. *Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable*. En: *Técnica Contable*, junio 1989, pp. 261 a 280.

-. *Información pública y sistema informativo en las entidades de depósito*. En: *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Nº 58, enero-marzo 1989b.

-. *La investigación empírica en contabilidad. La hipótesis de eficiencia*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda, 1991.

— *La investigación en contabilidad. Una reflexión personal. II Encuentro de investigación contable.* Bogotá: Fundación para la Investigación y Desarrollo de la Ciencia Contable, 1992.

— *En torno a la enseñanza de la contabilidad. Una reflexión personal.* En: I Simposio internacional de contabilidad. Bogotá: Asociación de Federaciones de Contadores Públicos, marzo de 1995.

— *En torno a la obra del profesor Moisés García.* En: Seminario sobre el análisis circularatorio. Sigüenza: Universidad de Alcalá de Henares, julio 1995.

Villa, F. *La contabilità applicata alle amministrazioni private e publice.* Milano, 1840.

— *Elementi di amministrazioni e contabilità.* Pavía, 1850.

Vlaeminckh, J.H. *Historia y doctrinas de la contabilidad.* Madrid: Ed. Ejes, 1961.

Watts, R. y Zimmerman, J.L. *Towards a positive theory of the determination of accounting standards.* En: *The Accounting Review*, January 1978, pp. 112 a 134.

— *The demand for and supply of accounting theories: the market of excuses.* En: *The Accounting Review*, April 1979, pp. 273 a 305.

— *Positive accounting theory.* New Jersey: Prentice Hall International, Englewood Cliffs, 1986.

— *Positive accounting theory: a ten year perspective.* En: *The Accounting Review*, vol. 65, Nº 1, January 1990, pp. 131 a 156.

Zappa, G. *Il Reddito di impresa. scrittura doppia, conti e bilanci di aziende commerciali.* Milán: Ed. Guiffrè, 1950.

— *Nuevas tendencias en los estudios de contabilidad.* En: *Revista Técnica Económica*, 1962, pp. 88-100.

INVESTIGACIÓN CONTABLE

Aportes sobre la doctrina científica del neopatrimonialismo contable

Luiz Fernando Coelho da Rocha
(Brasil)

Abogado, miembro de la Asociación Científica Internacional Neopatrimonialista, ACIN. Miembro del 9º período de ciencias contables, del equipo de la ENM-Audidores

Resumen

El neopatrimonialismo es la mayor y más avanzada corriente científico-filosófica de la Contaduría contemporánea y en esta síntesis intentaremos reflejar las bases de la misma, incluyendo algunas referencias sobre su evolución histórica. Las construcciones lógicas, los axiomas o los teoremas serán apenas mencionados en referencias sumarias, con el único propósito de generar una visión global de esta posición doctrinal que hoy posee millares de adeptos y una literatura vigorosa.

Palabras claves:

Neopatrimonialismo; Doctrina contable; Axiomas contables; Teoremas contables; Sistemas de funciones patrimoniales.