

CONTABILIDAD

LA TEORIA CONTABLE: UNA CRITICA

N.º 157

TRABAJO EFECTUADO POR:

VICTOR GABRIEL PEINO JANEIRO*Profesor Titular de E.E. Empresariales de Lugo.
Universidad de Santiago*

Sumario:

- I. Introducción.
 - II. Antecedentes históricos.
 - III. El proceso racionalizador en Contabilidad.
 - IV. Sobre la categoría científica de la Contabilidad.
 - V. La Contabilidad de Gestión.
 - VI. La justificación teórica de la Contabilidad Tradicional.
 - VII. Conclusiones.
- Bibliografía.



CONTABILIDAD

LA TEORÍA CONTABLE: UNA CRÍTICA

N.º 157

I. INTRODUCCION

En este trabajo pretendemos reconstruir el desarrollo teórico contable.

Si queremos que esta tarea sea algo más que una serie de fechas y acontecimientos inconexos, es preciso encontrar el hilo conductor que ha guiado los pasos de los profesionales que desarrollaron y desarrollan esta teoría, en este caso, los contables.

Estamos, creemos, ante lo que es una investigación seria, que pretendemos rigurosa, y que tratará de introducir racionalidad en lo que hasta ahora parece estar dominado por el caos y la casualidad. A lo más que se ha llegado en las dos últimas décadas ha sido a introducir el concepto de paradigma en nuestra disciplina con lo que se ha llegado a explicaciones cuando menos contradictorias y carentes de rigor científico.

Esta investigación ya fue iniciada en nuestra Tesis Doctoral, amparándonos, lógicamente, en la Filosofía de la Ciencia y de la Tecnología, pero desde aquel entonces hemos seguido trabajando en el tema, lo cual nos ha llevado al conocimiento de nuevos datos, que, a su vez, ha provocado que maticemos algunas de las afirmaciones allí contenidas, mientras que en otras hemos ampliado algún concepto en relación con su formulación inicial.

Por otro lado, una Tesis Doctoral no suele ser el lugar idóneo para que determinadas ideas y razonamientos aparezcan en su forma nítida, toda vez que en buena lógica, el doctorando busca con el máximo ahínco el visto bueno del Tribunal, incurriendo en ciertos excesos de cultismo como son la profusión de notas y citas que sirven en teoría para deslumbrar a los jueces, pero que pueden tapar las hipótesis que se tratan de probar.

Además, en este caso, esta continuación era casi obligada, por cuanto una de las objeciones que varios miembros del Tribunal pusieron a aquella Tesis es que se trataba de una explicación en base a «criterios internos» a la propia dinámica de la disciplina que impone, dentro de ciertos márgenes, sus criterios lógicos a los profesionales que la practican.

De esta forma los científicos y profesionales parecen meros autómatas que se someten incondicionalmente a ciertos hechos, cuando la realidad es que esos colectivos, como cualquier otro, están sometidos tanto a reglas internas no escritas, pero poderosísimas, como a presiones externas tremendamente fuertes.

Meternos a analizar esas reglas y presiones nos introduce inmediatamente en las veredas de la Sociología de la Ciencia y Tecnología.

Para nosotros andar por esos senderos no deja de ser una temeridad, sobre todo si tenemos en cuenta que la Sociología de la Ciencia tiene como disciplina diferenciada una existencia de unos cuarenta años, contados desde que R.K. MERTON iniciara sus primeros trabajos (1).

Pedimos disculpas de antemano por nuestro atrevimiento, aclarando que solamente queremos para el caso concreto de la Contabilidad abrir aquellos senderos, combinando en la explicación tanto la mecánica interna, el peso de los hechos, como los intereses y presiones que actúan sobre la Contabilidad y los contables.

A pesar de las conexiones cada día más evidentes entre la ciencia y la tecnología (2), tenemos que constatar diferencias evidentes en el tratamiento sociológico de ambas: Es sabido que en la ciencia la comunidad de científicos constituye el sujeto último de producción y certificación de la misma; pues bien, esto no puede ser así en la tecnología, ya que aquí se exige un sujeto más complejo tal como los grupos sociales, o las propias sociedades, que disfrutan o sufren la tecnología, y que participan con una función intrínseca dentro del proceso de desarrollo tecnológico, mediante, por ejemplo, el dominio de los medios de financiación, o de las decisiones últimas de aplicaciones tecnológicas (3).

De esta forma, el análisis sociológico en ciencia, en general, o si se prefiere en ciencia básica, en particular, tiene como principal protagonista a los científicos como colectivo con sus creencias, ritos, normas escritas y no escritas, influencias de la sociedad en ese colectivo, y alcance de esa dimensión sociológica dentro de las formulaciones y del propio desarrollo de la ciencia.

- (1) R.K. MERTON. *La Sociología de la ciencia*. Alianza Editorial. Madrid 1977 (2 tomos). Véase la introducción de NORMAN W. STORER.
- (2) DEREK J. DE S. PRICE. *Ciencia y Tecnología: Distinción e interrelaciones*. Artículo publicado en *Sociología de la Ciencia*. Alianza Editorial, 1980; pág. 163 y ss.
También «Interacciones de la ciencia y la técnica militar» en R. K. MERTON, *ob. cit.* Tomo I. Pág. 281 y ss.
- (3) FERNANDO BRONCANO. «Las bases pragmáticas de la racionalidad tecnológica». *Anthropos*. Núms. 94/95; pág. 99 y ss.

No es el propósito de este artículo aportar nada nuevo sobre el anterior análisis, suponiendo que tal tarea nos fuese posible.

Sí lo es constatar que al acercarnos sociológicamente a la tecnología hay que tener presente la existencia de un elemento nuevo que interactúa entre la técnica y el tecnólogo: *El usuario*.

Una primera aproximación a este tercer elemento en discordia nos permite poner de manifiesto algo de por sí evidente, pero no siempre resaltado con la suficiente claridad, como es la existencia de un consumidor de tecnología muy especial que es a la vez un gran promotor de investigación aplicada: *El empresario* (4).

Es evidente que con la extensión del capitalismo y la producción en masa de mercancías para la venta, las empresas luchan denodadamente por reducir costes y, en general, dominar la producción, y que tal deseo actúa como motor en la gran expansión que viene sufriendo desde el Renacimiento el dúo ciencia-tecnología, activado muy de cerca por la expansión de los negocios, en la cual, dicho sea de paso, tuvo un papel importante el perfeccionamiento de la Contabilidad, y, en concreto, el método de la *partida doble*.

Así, pues, en tecnología y por razones obvias en Contabilidad, nos encontramos con que a la fuerza interna de la disciplina para responder a los hechos que busca explicar y/o controlar hay que añadir el papel que juega el profesional, el contable, y la mirada atenta y supervisora del empresario.

¿Pero, quién es el contable? Si hemos de hacer caso a los datos de que disponemos hasta el momento (5) hay que concluir que este sujeto era hacia principios de siglo un profesional de escasa formación teórica. Fue entonces cuando la Contabilidad empezó a ser incluida de forma mayoritaria en los currículos universitarios, y ello por dos razones fundamentales entrelazadas entre sí:

- El crecimiento en el número y en el tamaño de las empresas, que exigía un número creciente de profesionales, y
- Porque el crecimiento incesante del tamaño de las empresas exigía, a su vez, más y más capitales. Los mercados de capitales se diversifican y se extienden, exigiendo de las empresas documentación suficiente y veraz.

(4) «No hay ningún desacuerdo acerca de que la mayor parte del gasto de I + D en nuestros días se da en las grandes empresas». J.F. TOBAR. «Tecnología y economía». *Anthropos*, núm. cit.; pág. 81 y ss.

(5) Por ejemplo, JOHNSON y KAPLAN. *La Contabilidad de Costes*. Plaza-Janés. 1988; pág. 136.

En principio la Contabilidad (Sistema) tradicional con sus Balances y Cuentas de Resultados eran capaces de proporcionar información para esos mercados, pero se necesitaba asegurarse que los datos eran veraces, es decir, había que imponer racionalidad en la medida y en la información contable.

Por lo tanto, estaba perfectamente justificada la extensión de la enseñanza de la Contabilidad, y su inclusión dentro de un currículum universitario.

Pero hubo dos efectos colaterales, cuales eran la necesidad de racionalizar el proceso informativo contable, y la verificación de que aquellos informes cumplieran los requisitos exigidos por aquella racionalización.

La primera tarea fue acometida por Instituciones cada vez más poderosas donde se agruparon los profesionales, y que pronto vieron en ellas un cauce fundamental para defender sus intereses ante la avalancha de nuevos miembros, consiguiendo que fuesen aquellos Institutos quienes estableciesen los criterios y contenidos de los exámenes para expedir los títulos de Contadores Públicos (Auditores).

De esta forma, la tarea normalizadora siempre estuvo caracterizada por el enorme peso que en las Asociaciones Profesionales tuvo el Auditor que ejercía su tarea de forma independiente, o bien en forma mancomunada, como firmas o despachos profesionales, convertidas hoy en día en auténticas multinacionales de la auditoría.

En la constitución de aquellas Asociaciones también tuvieron un papel importante los departamentos universitarios de la época, colocando a destacados profesores de aquel entonces al frente de las mismas, y contribuyendo así a darle un tono «científico» a la tarea normalizadora (6).

Ni los Auditores, ni los profesores universitarios estaban interesados en romper los esquemas de la Contabilidad tradicional.

Los primeros porque al certificar documentos contruidos con normas avaladas por toda la comunidad profesional, de la que eran parte muy significada, cumplían fielmente lo que los empresarios y los mercados de capitales esperaban de ellos.

(6) Véase la historia del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) en JORGE TUA: «Principios y normas de Contabilidad». Instituto de Planificación Contable (IPC). Madrid, 1983. Capítulos I y II.

Y los segundos porque seguramente no sabían enseñar más que la Contabilidad Tradicional, sin que, por otro lado, tuviesen mayores apremios para cambiar, pues sus productos, el Balance y la Cuenta de Resultados, cumplían con más o menos exactitud su papel de mostrar una *imagen fiel* de la empresa.

Así que hacia mediados de siglo la situación era en líneas generales la siguiente:

- Un primer bloque de profesionales contables ubicado en las Universidades, enseñantes del sistema contable tradicional, y con puestos de relieve en la mayoría de las Organizaciones Profesionales.
- Un segundo grupo de profesionales auditores y asesores bien organizado, bien remunerado, y cuyo papel iba y va mucho más allá de la simple auditoría, pues en muchos casos realizaban y realizan tareas de llevanza de contabilidades en las empresas (por la tarde certifican lo que han hecho por la mañana), y, desde luego, preparan los informes, fundamentalmente fiscales, a presentar a las autoridades.
- Un tercer grupo trabajaba y trabaja de forma asalariada en las empresas y organismos similares. Este colectivo se limita a repetir en las empresas su propio aprendizaje en la Universidad, y sus primeras andanzas, como veremos, fueron olvidar los sistemas y modelos que los técnicos de producción (no los contables) habían puesto en marcha en el siglo XIX.

En aquel olvido contribuyeron diversas causas. JONHSON y KAPLAN señalan que la tecnología de la información no estaba preparada a principios de siglo para desarrollar aquellos sistemas (7); sin embargo esa tecnología ya existe y la situación en las empresas varía muy lentamente, o no varía.

Y es que cuando se estudian estos temas se suele olvidar el papel del tercero en discordia: El empresario y su actitud ante la Contabilidad.

No es objeto de este trabajo entrar a discutir en torno a la figura del empresario: A grandes rasgos podemos aceptar la definición y teorización de SCHUMPETER (8).

Para este autor el empresario es pieza clave en el desarrollo económico, y sinónimo de innovación, en cuanto en su lucha con la competencia siempre está tratando de innovar para obtener ventajas sobre sus rivales y conseguir sus objetivos.

(7) JOHNSON y KAPLAN; *ob. cit.*; pág. 129.

(8) J.A. SCHUMPETER. *Teoría del desenvolvimiento económico*. Fondo de Cultura Económica. México, 1944.

De hecho ésta era la teoría que de forma implícita se mantenía sobre el tema en nuestra Tesis Doctoral. Pero si observamos la realidad y consultamos los datos empíricos disponibles tendremos que admitir que la posición del empresariado con respecto a la Contabilidad es dual o ambigua, cuando no francamente conservadora.

Ciertamente el colectivo empresarial es muy vario, pero refiriéndonos a un supuesto empresario estándar, dirigente de una empresa de tipo medio, su papel con respecto a la Contabilidad no puede ser calificado de otra forma.

Este empresario estándar es consciente de la necesidad de la mejora de las técnicas de gestión que, por otra parte, con inversiones no muy elevadas le pueden proporcionar importantes beneficios. Pero, por otro lado, el Departamento de Contabilidad, elemento clave en la mejora de aquella gestión, suele estar sumido dentro de un Departamento más amplio de Finanzas, donde se está más atento a solucionar las crecientes demandas de fondos de las empresas en mercados de capitales difíciles y cada vez más sofisticados, como para que quede tiempo para realizar innovaciones en la gestión.

Los Departamentos de Contabilidad de una empresa de tipo medio se limitan en la mayoría de los casos a llevar los clásicos apuntes y libros de Contabilidad Financiera, en muchos casos ni siquiera existe algo que pueda llamarse Contabilidad de Costes, y muy rara vez se utilizan técnicas de presupuestación (9).

Hay que concluir que las condiciones para la innovación contable dentro de las empresas no son las más idóneas, y que además el empresario no parece muy interesado en las mismas, quizá porque hasta ahora se ha sentido satisfecho con los datos que le proporciona la Contabilidad Tradicional y/o porque consciente o inconscientemente viene asignando a esta disciplina el papel de simple parachoques ante las autoridades fiscales y otros Agentes externos. De forma, que no es extraño que el propio Departamento de Contabilidad de la empresa actúe asesorado o bajo la supervisión de Agentes ajenos a la empresa (Auditores), y que en todo caso sean esos Agentes los que se encarguen fuera de la empresa de llevar la llamada «Contabilidad oficial» (doble Contabilidad).

(9) Véanse las conclusiones de la Monografía número 10 de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). El factor humano en los costes. Punto débil en la empresa española.

El papel de los teóricos contables independientes con respecto a este asunto debiera ser explicar a los empresarios que la Contabilidad puede proporcionarles los mismos servicios que siempre le han exigido, y además otros muchos que le pueden resultar de gran utilidad en la gestión de su empresa.

¿Pero existe ese investigador contable independiente?

La expansión de la demanda de profesionales de todo tipo para la gestión empresarial que ya se había hecho notar en la primera mitad del presente siglo, se vio acrecentada a partir de 1950 por una ampliación importantísima de esa demanda de personal cualificado de todos los perfiles.

Esto y otras causas que pueden consultarse en los libros especializados en el tema (10) permitieron el desarrollo sin precedentes de todo el sistema educativo, y de las Universidades, en especial.

Hoy en día, pues, no es utopía hablar de un colectivo importante de profesores universitarios de Contabilidad independientes, entendiéndose por tales aquellos que cumplen dos condiciones fundamentales:

- a) No realizan ni individual ni colectivamente trabajos de asesoramiento de forma permanente para las empresas.
- b) No pertenecen a los cuadros dirigentes de ningún tipo de Organización Profesional.

Este colectivo no existía con carácter diferenciado en la primera mitad de este siglo, y es el que según nuestro criterio ha impulsado los avances que se hayan dado en Contabilidad, y que, a pesar de todo, se han producido.

Estos avances no han sido palos de ciego, pero no han tenido el éxito que se merecen o merecían porque no llevaban una dirección correcta, o bien porque estos investigadores han pecado de academicismo y no han sabido llegar a las empresas, saltando por encima de los Departamentos de Gestión, y conectar directamente con los técnicos de planta para interesarse por sus problemas y necesidades reales de información.

(10) J.R. QUINTAS. *Economía y educación*. Editorial Pirámide. Madrid, 1983; pág. 111 y ss.

En cualquier caso, la explicación del desarrollo contable que sigue a continuación no puede entenderse sin los intereses de unos y otros, y a ellos haremos referencia de forma más o menos continua en las líneas que siguen.

II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

La teorización en Contabilidad es cosa relativamente reciente; quizá con el ánimo de entendernos podríamos concretar sus inicios en hace aproximadamente 100 años, cuando los grandes maestros italianos de finales del siglo XIX y principios del presente comienzan a reflexionar sobre la naturaleza y contenido de los instrumentos específicos de nuestra disciplina: *Las cuentas*.

Las cuentas son un instrumento imprescindible si queremos seguir las variaciones que van experimentando los diferentes elementos de un sistema circulatorio cualquiera, como consecuencia de la circulación propia del sistema. (Piénsese, por ejemplo, en las variaciones que sufren los niveles de los distintos depósitos de un sistema hidráulico).

Como las empresas son sistemas claramente circulatorios, afectados por una permanente, que no continua, circulación de valor, hay que deducir que estos instrumentos se convierten en elementos clave dentro de nuestra disciplina.

No es descabellado suponer que tal interés teórico encerraba la necesidad práctica de satisfacer cada vez más y mejor las necesidades crecientes de información de una empresa que como fenómeno social avanzaba tanto cualitativa como cuantitativamente.

Es mucho lo que se ha escrito sobre las llamadas «teorías de las cuentas» (11), pero, en síntesis, si este instrumento con su DEBE y HABER, sus entradas y salidas, ha de recoger el fenómeno contable, los datos con los que trabaja la Contabilidad, solamente podrá cumplir su cometido cuando los profesionales que se sirven de ellas conozcan perfectamente su funcionamiento.

Tratando de resumir podemos sintetizar nuestra postura de la siguiente forma:

(11) Un resumen puede verse en VÍCTOR PEINO. *Tesis Doctoral*. Capítulo I.

- a) La preocupación fundamental de las primeras teorías de la Contabilidad se centra en explicar el funcionamiento de las cuentas, obligados como estaban los profesionales de la época a captar el «patrimonio empresarial», obligación que hay que entender ligada indisolublemente a los orígenes de nuestra disciplina.
- b) Para explicar el funcionamiento de las cuentas, tienen que idear «teorías» que expliquen a su vez lo que tales cuentas representan, pues no se puede explicar, según nuestra hipótesis de trabajo, aquel funcionamiento sin aclarar previamente este contenido.

Solamente es posible, nueva hipótesis de trabajo, desvelar ambas cuestiones cuando se produce una total abstracción, y se llega a desligar totalmente el fenómeno representado de su contenido físico, jurídico o económico, es decir, tal abstracción viene condicionada, tercera hipótesis, por el desplazamiento de la cuenta al fenómeno que se encuentra detrás.

De hecho, la teorización contable puede ser perfectamente interpretada como un avance paulatino, lento pero seguro, hacia un grado cada vez mayor de abstracción en sus planteamientos.

- c) Las teorías de las cuentas las podemos resumir en teorías jurídico-personalistas, y teorías económico-valoristas, estas últimas presentan un mayor grado de abstracción que aquéllas, ya que se refieren a determinada cualidad que presentan todos los fenómenos que hasta aquel entonces recogía la Contabilidad, el valor, con lo cual esta disciplina no necesitaba en apariencia recurrir a ficciones de ningún tipo para adaptar los hechos a la teoría, camino inverso al que debe seguir toda ciencia que se precie de tal.

No obstante, las teorías valoristas presentaban lagunas a la hora de explicar determinados asientos contables. Esto unido al hecho de ciertas presiones jurídicas, y a supuestas necesidades pedagógicas ayudaron (¿ayudan?) a mantener las teorías personalistas.

Otra causa que ha actuado y actúa en favor de la pervivencia de al menos ciertos flecos de las teorías personalistas es la propia inercia de la comunidad científica y profesional, muy poco propensa a los giros bruscos e innovadores. Oigamos al profesor FERNANDEZ PIRLA:

«En el año 1950 oposité a la Cátedra de Contabilidad en la Escuela de Comercio de Gijón, concurriendo a la misma con mi reciente estrenado título de licenciado en Ciencias Económicas, juntamente con el de Profesor Mercantil. Hice un planteamiento de la asignatura de Contabilidad que fue considerado entonces por unos

como revolucionario, y por otros como innovador, y tuve dificultades en la Oposición en mis programas por la resistencia que a dicho planteamiento presentaban algunos colegas y profesionales de la disciplina» (12).

- d) Finalmente los trabajos en Contabilidad pegan un giro a partir de los trabajos de ZAPPA en Italia, y de la llamada Escuela Alemana, con SCHMALENBACH y SCHNEIDER a la cabeza, apremiados todos ellos por necesidades urgentes a las que trataban de dar respuesta inmediata, necesidades que alcanzaron su mayor dimensión en la ya poderosa economía de América del Norte, y a todo ello vamos a referirnos a continuación.

Paralelamente a este proceso teórico netamente europeo, en América desde comienzos del siglo XIX, incluso antes, se asistió al nacimiento de las grandes empresas industriales.

Este fenómeno tuvo sus orígenes en Inglaterra (13), pero por una serie de circunstancias fue en USA donde las grandes corporaciones adquirieron mayor dimensión, como preludio y sólido fundamento del inmenso poderío de aquel país americano: «La aparición, hace más de 150 años, de este tipo de organización creó una demanda nueva de información contable. Al convertirse los procesos de transformación en algo interno, y que antes había sido proporcionado por el mercado a un precio dado, nació la necesidad de medidas que determinaran el "precio" del producto de las operaciones internas (...). Así la Contabilidad de Gestión se desarrolló para apoyar el afán de lucro de los empresarios» (14).

En ausencia de estas grandes corporaciones industriales, con sus continuos movimientos internos de valor, a la Contabilidad le bastaba básicamente con anotar los intercambios de la empresa con el exterior, soporte de la Contabilidad Financiera, entendiéndose por tal aquella parte de la Contabilidad que se encarga de seguir y anotar los flujos financieros y sus contrapartidas si las hubiere.

Frente a la Contabilidad Financiera, rama tradicional de la Contabilidad, aparece, pues, y por causas bien claras, la Contabilidad Interna, Contabilidad de Costes, o Analítica (15).

A esta rama de la Contabilidad posteriormente, por una serie de hechos e influencias que trataremos de explicar, se le llamó Contabilidad de Gestión.

(12) J.M. FERNANDEZ PIRLA. *Teoría Económica de la Contabilidad*. ICE. Novena edición. Madrid 1977. Prólogo.

(13) Y está perfectamente descrito en el Libro I de «El Capital» de CARLOS MARX, preferentemente en sus Secciones III y IV. EDAF. Madrid, 1972.

(14) JOHNSON y KAPLAN; *ob. cit.*; pág. 24.

(15) ANTONIO LOPEZ y OTRO. «Información para usuarios internos: Contabilidad de Gestión». Dentro del libro colectivo *XXV años de Contabilidad en España*. IPC. Madrid, 1988.

La Contabilidad Interna tuvo, pues, un nacimiento causal diferente de la Contabilidad Financiera, y sus progenitores fueron también diferentes. Los primeros impulsores de la Contabilidad de Costes fueron ingenieros, desconocedores, incluso, de los soportes básicos que utilizaba la Contabilidad, cuentas, diarios, etc., e ignorantes del entramado en que se apoyaba todo aquel tejido: La partida doble.

De ahí que los artilugios por ellos diseñados fuesen modelos matemáticos más o menos complejos: «En 1925 se habían desarrollado casi todas las prácticas contables de gestión actuales: Cuentas de coste para mano de obra, material y gastos generales; presupuestos flexibles, previsiones de ventas, costes estándar, análisis de varianza, precios de transferencia y medidas de rendimiento por división. Estas prácticas habían evolucionado para servir a las necesidades de información y control directivas en empresas cada vez más complejas y diversas» (16).

Fue hacia 1920 cuando surgió la posibilidad auspiciada por ciertas causas de integrar los movimientos internos de valor dentro de los libros de Contabilidad, integración que se produjo, por así decirlo, de forma brutal (17).

Después de aquella integración, y en el período comprendido entre las dos grandes Guerras Mundiales, la teorización contable entra en una fase de silencio, solamente roto por algunas voces ilustres. Las causas de este silencio seguramente habría que buscarlas en los trágicos sucesos y convulsiones sociales de la época, por el lado externo, y en las mismas influencias que propiciaron el coste del desarrollo autónomo de la Contabilidad de Costes, y que acabaron dominando la teorización contable durante las décadas siguientes, por el lado interno.

Al menos por esta vez, nos parece que ambos hechos, externos e internos, están indisolublemente unidos, y que la Gran Depresión, como prólogo inmediato de la Segunda Guerra Mundial, trajo como consecuencia más palpable en el terreno que nos ocupa fuertes oscilaciones en los precios, que cuestionaban la fiabilidad de las cifras y documentos contables y ponían en cuestión incluso el papel de la propia Contabilidad (18).

(16) JOHNSON y KAPLAN; *ob. cit.*; pág. 28.

(17) JOHNSON y KAPLAN; *ob. cit.*; pág. 127 y ss.

(18) Con la terminación de la Primera Guerra Mundial se desató en Alemania una inflación tan galopante que varios millones de marcos no servían ni para satisfacer las necesidades más prioritarias. La rigurosa objetividad de las cifras contables servía a las empresas para conocer perfectamente sus obligaciones y derechos frente a terceros, pero evidentemente, en aquellos momentos tal información ni siquiera lograba lo que perseguía, una muestra del patrimonio como garantía, porque sus valoraciones por «objetivas» se habían quedado obsoletas. LEANDRO CAÑIBANO CALVO. «Revista Española de Financiación y Contabilidad». *REFC*. Tomo III. 1974; pág. 38.

Los informes contables dejaron de representar fielmente la situación de la empresa, y era preciso que sus cifras fuesen verificadas por expertos en la materia para seguridad de la multitud creciente de usuarios de la información contable, sin descartar al propio empresario, aunque siempre tiene la facultad de revisar por sí mismo aquellas cifras. En definitiva, las causas que llevaron a la necesidad de auditar los informes contables fueron las mismas que provocaron la integración de los costes en los libros contables para valorar con seguridad los inventarios, que hasta aquel entonces se venía haciendo por el precio externo de reposición, pero que en aquellos años estaban sujetos a grandes oscilaciones (19).

La integración de la Contabilidad de Costes en los libros de Contabilidad provocó el abandono de los programas de investigación de seguimiento de los costes (circulación interna de valor) por un simple modelo y sistema correspondiente de reparto de costes, sistema con bastantes décadas de antigüedad que se sigue aplicando machaconamente, y que fue sintetizado hace más de medio siglo por el profesor SCHNEIDER (20).

Es claro que los Auditores tenían sus razones lógicas y defendibles para pretender, al menos, una segura valoración de inventarios, pero no es menos cierto que esa valoración no tenía por qué haber tenido como consecuencia el abandono de la investigación que pretendía realizar la Contabilidad Interna.

Hubo otras causas que ayudaron en aquel abandono:

- a) La ausencia de tecnología de la información necesaria para llevar aquel proyecto adelante.
- b) La incapacidad de los propios auditores para entender la tecnología de la producción, y realizar aquel seguimiento de costes (21).

Es claro, también, que las causas que propiciaron la integración de la Contabilidad Interna fueron las mismas que motivaron durante décadas el abandono de la teorización contable a nivel de Contabilidad Financiera: El problema es ahora dictar y aprobar *normas* de obligado cumplimiento, y que sirvan para certificar la veracidad de los Estados Contables.

(19) JOHNSON y KAPLAN; *ob. cit.*; pág. 131.

(20) En SCHNEIDER. *Contabilidad Industrial*. Aguilar, 4.ª edición. Madrid, 1968.

(21) Quizás estas circunstancias se siguen dando actualmente entre los profesionales de la Contabilidad, mientras los ingenieros con un curso más o menos intensivo, más o menos corto, están en condiciones de acometer la gestión empresarial.

Podríamos decir que se pasa de problemas de fondo, mejor o peor resueltos, a meras cuestiones de forma.

Los Auditores no estaban interesados, ni probablemente capacitados, para continuar la investigación contable: «La Contabilidad era prácticamente desconocida en los currículos universitarios antes de 1900; su desarrollo posterior estuvo influido por la necesidad de entrenar estudiantes para la Contabilidad Pública. La teoría y los problemas del sistema de informes financieros han estado presentes en todos los cursos universitarios. En consecuencia, la gente entrenada en Contabilidad antes de la Segunda Guerra Mundial era entrenada invariablemente en sistemas de informes financieros modernos, no en Contabilidad de Gestión» (22).

Nos parece erróneo tratar, como parecen pretender los profesores JOHNSON y KAPLAN en algún pasaje de su obra, enfrentar los intereses de los académicos con los profesionales, cuando eran coincidentes a través de enlazamiento de cargos y puestos, y no hay más que mirar quiénes componían las Juntas Directivas y los Comités de Trabajo de las principales Organizaciones Profesionales en USA. Este esquema se ha extendido básicamente a todos los países occidentales.

Solamente cuando el número y calidad de lo que hemos denominado contables independientes se ha hecho mayoritario en las Universidades, parece que se agudizan las contradicciones.

III. EL PROCESO RACIONALIZADOR EN CONTABILIDAD

Las teorías valoristas en Contabilidad, que, como hemos visto, no fueron aceptadas sin ciertas dificultades, fueron imponiéndose después de un largo proceso del cual hay antecedentes muy lejanos, y se desarrollaron en paralelo con las discusiones en Economía en torno al concepto de *valor*, discusiones y concepto en torno al cual giran las principales escuelas de pensamiento económico.

Los contables no estaban, en general, por esa labor, y simplemente, estando necesitados de datos ciertos y comprobables que respaldasen sus anotaciones, se limitaron a identificar valor con precio, con lo cual la necesidad se adelantaba en siglos a la Teoría Económica.

Al actuar así, los contables estaban salvando un problema de enorme entidad, pues al ser el valor una propiedad inherente a las mercancías de difícil, o imposible, comprobación directa, se necesitaba para su medición la interposición de un subrogado entre aquella

(22) JOHNSON y KAPLAN; *ob. cit.*; pág. 136.

propiedad y el observador, en este caso el contable: «La mayoría de los hechos, acerca de los cuales sabemos algo, no son observables sino de modo vicario, o sea, que no pueden sino inferirse a través de la mediación de hechos perceptibles y por medio de hipótesis. Así, por ejemplo, el viento no es directamente observable, sino inferido a partir de cuerpos de control que se suponen movidos por él, o bien sintiendo su presión sobre nuestro cuerpo» (23).

Pero en toda observación, y por lo tanto en toda medición, hay que considerar los siguientes aspectos: «En el proceso de observación, antes de que sus resultados se recojan en algún informe, pueden reconocerse esencialmente cinco elementos: El objeto de la observación, el sujeto u observador (incluyendo, como es natural, sus percepciones), las circunstancias de la observación (o medio ambiente del objeto y el sujeto), los medios de observación (sentidos, instrumentos auxiliares y procedimientos), y el cuerpo de conocimiento en el cual se encuentran relacionados los anteriores elementos. Los medios de observación y el cuerpo de conocimiento relevante pueden agruparse bajo el nombre de instrumentos de observación (concretos y conceptuales), lo cual nos deja cuatro elementos» (24).

En cuanto a los medios utilizados por el contable en su recolección de datos tenemos como instrumento más importante y fundamental *el mercado*, por ser en ese espacio donde se pone en evidencia la supuesta igualdad entre valor y precio; por lo tanto, estamos suponiendo una economía de libre empresa para que aquel mercado pueda funcionar de forma normal y eficiente.

En ese mercado o mercados las transacciones tienen lugar apoyándose en toda una serie de documentación (escrituras notariales, letras de cambio, facturas, recibos, albaranes, etc.) que dan seguridad a aquellas transacciones y las respaldan jurídicamente; son lo que pudiéramos llamar instrumentos auxiliares.

Por lo que respecta al cuerpo de conocimiento hay que referirse principalmente a toda la Teoría Económica, y especialmente a la Microeconomía que nos informa del funcionamiento de los mercados, en general, y de todos y cada uno de sus Agentes, en particular.

Las circunstancias hacen referencia al estado del mercado, existencia de inflación, por ejemplo, y a las circunstancias de la unidad económica (empresa) que observamos, que, en principio, cabe suponer de actividad indefinida, pero que puede estar en fase de liquidación, en situación de crisis, etc.

(23) MARIO BUNGE. *La investigación científica*. Ariel. Barcelona, 1972; pág. 736 y ss.

(24) MARIO BUNGE; *ob. cit.*; págs. 729 y 730.

En consecuencia, de todos estos detalles sale el dato contable, y de la sistematización de todos estos extremos para la generalidad de los casos (normales) salen los famosos *principios contables*, que como decimos trataban y tratan de ser una racionalización de la medida contable de aplicación general, y que en sus primeras versiones constituyeron un conjunto bastante heterogéneo de los apartados anteriores, y que desde ya hacían referencia a esa preocupación permanente del contable empresarial por el cálculo del *resultado empresarial*.

Incluso aquellos Principios Contables desde un principio pretendieron dar un paso más, marcando pautas y diseños para los Informes Contables clásicos, *balance y cuenta de resultados*, entrando en lo que pudiéramos llamar las consecuencias de la observación.

Pero dado lo escurridizo del atributo a medir, el valor, inmediatamente aparecieron toda una serie de circunstancias particulares que hicieron preciso la introducción de normas particulares por las que pudiera regirse el práctico contable, tratando de cubrir todos los casos posibles, incluso aquellos en los que el mercado, suponiendo la identificación entre valor y precio, no ofrece una medida clara y precisa del valor que vamos a contabilizar.

Otro supuesto es aquel que se presenta cuando existen varias posibilidades (escalas), incluyendo o no el precio de mercado, para valorar determinados hechos contables: La norma contable debería indicar claramente cuál o cuáles deben prevalecer y por qué.

Por otra parte, la necesidad que tienen las empresas de retribuir periódicamente a sus socios y propietarios, como acabamos de afirmar, obliga a construir normas suplementarias para delimitar con toda precisión qué se debe entender por resultado del período, es decir, qué costes e ingresos forman parte de este período.

Hay que tener en cuenta que la empresa es un sistema circulatorio muy particular, pues, por definición, tiende a incrementar lo máximo posible la diferencia (beneficios) entre los valores (*inputs*) captados del exterior, y los valores (*outputs*) entregados al exterior, poniendo en la venta de manifiesto la creación de valor que se produce en su seno (plusvalía), y que es, como decimos, su razón de ser.

El profesor MOISES GARCIA en su «Economía de los negocios» (inédito) da una gran importancia a este apartado como motor del proceso normalizador contable.

Como síntesis de todo lo que llevamos dicho en este apartado sobre el proceso de medición en Contabilidad, podemos afirmar que:

- a) El proceso racionalizador en una primera etapa estuvo dominado por la formulación explícita de las reglas que se venían aplicando (aceptación generalizada), para pasar inmediatamente, sin solución de continuidad, a centrarse, aunque de forma confusa, en todos los aspectos que constituyen o rodean según las opiniones más autorizadas (BUNGE) el acto mismo de la medición, y en este sentido hay que entender las declaraciones de la *American Accounting Association* (AAA) de 1936, 1941, 1948 y 1957 (25); y asimismo los importantes trabajos de MOONITZ y de SPROUSE y MOONITZ (26).
- b) El proceso sistematizador alcanzó también a los documentos contables, ayudados aquí también los profesionales por razones externas preferentemente por las Autoridades Fiscales que pronto vieron en los beneficios empresariales una fuente recaudatoria importante: «Un impulso decisivo en la profesión estuvo determinado por la aprobación en 1913 del Impuesto sobre el Beneficio promulgado por el Congreso (USA) tras la decimosexta enmienda a la Constitución, medida que propició en forma extraordinaria a los Contadores Públicos (Auditores) cuyos servicios comenzaron a ser requeridos por toda clase de empresas» (27).
- c) La racionalización de toda tarea, y por supuesto de las tareas científicas, está sometida a la lógica deóntica, y, por lo tanto, incluye la introducción de normas, pero éstas no son arbitrarias, y están en función del objetivo a conseguir o de la tarea a realizar, cuestión aparte es si el objetivo es difuso o difícil de conseguir (la medición del valor), y/o los instrumentos empleados son poco precisos (mercado). En estos casos la medida obtenida es siempre poco precisa, y se hace preciso recurrir a normativa suplementaria que aclare el dato obtenido y cómo utilizarlo.

El problema de la racionalización de la medición y anotación contables tuvo en Europa unos orígenes y desarrollo diferentes. Aquí por razones históricas que arrancan seguramente del Derecho Romano, la intervención de los Estados en materias formales es muy antigua, y en ese terreno con respecto a la Contabilidad se mantuvo durante décadas, por no hablar de siglos.

Por otra parte, el menor tamaño de empresas y mercados de capitales no propició la creación de Organizaciones Profesionales fuertes como fue el caso de los Estados Unidos, así que el mundo académico vivió ajeno a presiones más o menos agobiantes.

(25) El resumen de estas declaraciones lo hemos tomado de JORGE TUA; *ob. cit.*; pág. 155 y ss.

(26) MOONITZ. «The basic postulates of accounting». AICPA. *ARS* núm. 1. New York, 1961.
SPROUSE y MOONITZ. «A tentative set of Broad accounting principles for business enterprises». AICPA. *ARS* núm. 3. New York, 1962.

(27) JORGE TUA; *ob. cit.*; pág. 57.

La tradición más bien se inclinaba aquí por seguir con el estudio de los instrumentos principales de la Contabilidad, las cuentas, acompañado en su última fase con los debates internos que se sucedían en la propia Contabilidad, como en otras disciplinas afines, sobre el valor y su circulación.

En esa tradición teórico-contable es donde hay que buscar las causas de los sucesivos intentos de clasificación, tarea primaria en ciencia, de las cuentas.

La cuestión arranca del propio DEGRANGES y su Escuela Cincocontista para continuar durante los siglos XVIII y XIX con las propuestas de varios autores que podemos clasificar de la siguiente forma:

- a) Autores y propuestas que se apoyan en clasificar las cuentas en base a su función económica en la empresa.
- b) Autores y propuestas que se apoyan en clasificar las cuentas por grupos, capítulos o clases en base a diferentes criterios.
- c) Autores y propuestas que clasifican las cuentas según su posición en la formación del valor en la empresa, es decir, según su lugar en la circulación económica de ésta (28).

A esta última tendencia pertenece el profesor SCHMALENBACH que puede ser considerado con toda justicia como el padre de los *planes de cuentas* modernos.

A partir del plan de SCHMALENBACH van apareciendo en Centroeuropa diversos planes de cuentas, impuestos por los Gobiernos respectivos, hasta llegar al Plan Francés de 1947, fecha clave en la planificación contable moderna.

Pronto los planes de cuentas fueron un camino no sólo para normalizar las cuentas, sino que también se ofreció, y se impuso, dentro de ellos unas normas de general aceptación, los famosos Principios Contables, copiados del área anglosajona. De esta forma, si allí la influencia de las Autoridades fue indirecta, y siempre tamizada a través de las Organizaciones Profesionales, aquí fue desde el primer momento decisiva y directa.

(28) E.J. BUENO CAMPOS. «Análisis conceptual de la planificación contable: Problemas técnicos y aplicaciones». *REFC* núms. 1 y 2. Madrid, 1972.

Aunque poco a poco en todo el Continente se han ido desarrollando las Asociaciones Profesionales, sin embargo siempre han sido menos importantes que en USA, donde, además, el pronunciamiento de sus Organizaciones goza del respaldo interno de su poderosa economía.

Así que desde los trabajos de los profesores SCHNEIDER y SCHMALENBACH se produce en Europa un vacío teórico tan grande que la gran mayoría de los trabajos son copias y traducciones USA, siendo el logro teórico más importante, y casi único, en cincuenta años los planes de cuentas.

El asunto se agravó, además, por la aparición y consolidación de las diferentes Escuelas de la Economía de Empresa, nueva ciencia, rápidamente fundamentada y con desarrollo muy veloz, que hizo que las mentes más preclaras se inclinasen por la nueva disciplina. Este es el caso en España del profesor FERNANDEZ PIRLA.

La racionalización del proceso de medición en Contabilidad continuó y continúa, infatigablemente, de forma que entre las primeras declaraciones de Principios Contables y las actuales hay grandes diferencias.

Por ceñirnos al caso español, la más actual es la Declaración de AECA que consta de los siguientes apartados principales:

- Entorno económico.
- Características de la información contable.
- Requisitos de la información contable.
- Principios contables.

Por lo que respecta al último apartado, los principios formulados por esta Asociación han sido incorporados al nuevo *Plan General de Contabilidad* de 1990 (29).

Los puntos contenidos en el apartado de características de la información contable o bien hacen referencia a la unidad monetaria como unidad de medida común (del valor), lo cual es obvio, o bien nos informan del objetivo de la Contabilidad o de los documentos contables que deben satisfacer aquellos objetivos, aspectos que aquí no proceden, y que serán comentados más adelante.

(29) Boletín Oficial del Estado de 27 de diciembre de 1990.

Por último, los requisitos de la información contable son una cuestión que arranca del Informe de 1966 de la AAA (30), y que han sido utilizados posteriormente en otros documentos e informes, suponemos que por mimetismo, y por el respecto que merece a casi todo el mundo ciertas siglas norteamericanas, cualquiera que sea el asunto que proclamen.

Por esta vía han debido llegar al Documento número 3 de AECA que estamos comentando, y así nos enteramos de cosas como ésta: «La información contable debe ofrecerse a los decisores económicos en tiempo oportuno, ya que los datos presentados a destiempo se convierten en inútiles...»; «la información contable debe ser mostrada en términos claros y asequibles...»; etc.

Ante cuestiones de tipo tan general válidas lo mismo para un contable, un químico, o cualquier otro profesional, nada podemos añadir, así que suponemos que el mencionado documento las introduce con carácter meramente recordatorio.

Dando por supuesto la constancia de un cierto intervalo de tiempo del fondo teórico en el que se apoya una medida o conjunto de medidas, su perfeccionamiento viene dado por los avances tecnológicos que se realicen en los instrumentos empleados.

El instrumento empleado por la Contabilidad en sus medidas es el mercado, instrumento tremendamente sutil, y que no permite, en cualquier caso, la experimentación en el laboratorio, base fundamental del avance en las ciencias empíricas y de la tecnología.

No obstante, el mercado en su caminar nos está ofreciendo continuamente nuevos aspectos de un mismo fenómeno (intercambios) que permiten mejorar la medida que realizamos; así que, en el supuesto de un fondo teórico constante, nos encontramos con que las tareas a realizar en el campo de la medición contable son varias, no siempre bien entendidas, y normalmente poco desarrolladas:

- a) En primer lugar, captación de las medidas de los distintos fenómenos a medir, internos y externos, agrupados estos últimos según la naturaleza (mercados) de las mercancías intercambiadas. Aspecto bien desarrollado.
- b) Mejora de medidas ya realizadas, en base a aspectos nuevos de un mismo fenómeno, siempre que esto no sea un continuo marear la perdiz, escribiendo cientos de folios sin aportar nada nuevo.

(30) «A statement of basic accounting theory» (ASOBAT).

- c) Elaborar un catálogo de situaciones anormales en que se puede encontrar tanto el mercado, como alguno de los sujetos (empresas) que intervienen en la operación, y explicitar para cada una de esas situaciones cómo se ven afectados los Principios Contables, y las diferentes clases de medidas que se realicen. Aspecto muy poco desarrollado (31).
- d) Medir los nuevos fenómenos que aparecen continuamente, pues si el mercado es un instrumento ciego, está, eso sí, en continuo proceso de desarrollo, sobre todo el mercado de capitales. Concebimos este apartado dentro de un capítulo de investigación más amplio que pasaría por describir la circulación de valor que se produce en todas y en cada una de las operaciones, y que debería tener, incluso, trascendencia en el terreno pedagógico.

Finalmente, hay que pensar que el fondo teórico y otras circunstancias están sufriendo continuas alteraciones, y de ahí hay que seguir necesariamente que el proceso racionalizador contable será siempre un proceso inacabado.

Pero, ¿está acabado en alguna disciplina?

Sabemos, no obstante, que éste es uno de los capítulos más importantes que está desarrollando el profesor MOISES GARCIA en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Autónoma de Madrid.

IV. SOBRE LA CATEGORÍA CIENTÍFICA DE LA CONTABILIDAD

Hacia 1960 la Contabilidad continuaba una búsqueda frenética por encontrarse a sí misma: El proceso racionalizador continuaba imparable, pero al mismo tiempo, desde mucho atrás, los profesionales y académicos contables se venían preguntando por el contenido teórico de la disciplina, se venían interrogando por el carácter científico de la misma.

La cuestión, como hemos dicho, no era nueva, y desde los primeros tiempos de la teorización contable el tema subyacía de forma más o menos subterránea, estando empeñados la mayoría de los teóricos en asignarle, lógicamente, un carácter científico, frente a los que sostenían se trataba de una mera técnica de registro.

(31) PEDRO RIVERO TORRE. «Plan General de Contabilidad y empresas sujetas a regulación económica». *REFC* núm. 63. 1990.

La confusión en aquella búsqueda, como es normal, era grande, y no hay más que repasar los docenas de trabajos sobre el tema escritos en aquellas fechas. Por su importancia hemos escogido dos de ellos: «Research methodology and accounting theory formation» de C.T. DEVINE (32), y «The present state of accounting theory» de L. GOLBERG (33).

Al repasar estos dos artículos nos damos cuenta cuán heterogéneo era por aquellas fechas el tema de la teorización contable, y cuán difícil podría parecer poner orden en aquel masma.

La persona a la que cupo ese honor fue el profesor RICHARD MATTESSICH.

En primer lugar, debemos al profesor MATTESSICH ser el primero que analiza en profundidad el fenómeno contable, cuestión que tenía pendiente la Contabilidad, y que constituye un paso importantísimo, pues permite pasar por primera vez de los datos y los instrumentos, a los propios fenómenos, con todo lo que ello significa de abstracción y avance.

En realidad, el concepto de transacción había sido propuesto por vez primera por AUKRUST (34) dentro del programa de trabajo que estaban desarrollando los macrocontables empeñados en recoger y medir la circulación de valor en los sistemas económicos nacionales.

Es evidente que MATTESSICH conocía la obra de AUKRUST, pues la cita en varias ocasiones, y figura en la bibliografía de su obra principal (35).

El fenómeno contable no es más que una de las muchas expresiones que puede tomar el fenómeno circulatorio, y que representamos mediante un grafo de la forma:



con el cual se quiere representar una relación antisimétrica entre dos elementos (fondos) cualesquiera, y en virtud de esa relación algo pasa o circula de A a B (36).

(32) The accounting Review (AR). July, 1960; pág. 387 y ss.

(33) AR. July, 1963; pág. 457 y ss. Este artículo maneja una gran bibliografía para seguir la evolución de la teoría contable hasta aquella fecha.

(34) AUKRUST ODD. And axiomatic approach to national accounting: An outline. Review of income and weal. 1966.

(35) R. MATTESSICH. Accounting and analytical methods. Schdars Co. 1977.

(36) MOISES GARCIA. Contabilidad Social. IPC Madrid, 1980; pág. 17 y ss.

Esta caracterización del fenómeno circulatorio fue propuesta por el profesor MOISES GARCIA hacia finales de los setenta, como base en la que se apoya el *análisis circulatorio*, y formando parte de una axiomatización mucho más acabada y profunda que la realizada por MATTESSICH (37).

Pero a este último hay que situarle en su época, y valorar su adaptación de los conceptos macrocontables a los fenómenos que venían estudiando y a las tareas que venían realizando los contables de empresa durante varios siglos.

En segundo lugar, es también RICHARD MATTESSICH quien identifica la Contabilidad con *un sistema informativo*, identificación que, como veremos a continuación, presenta numerosos problemas, pero que tiene extraordinaria importancia por cuanto implica caracterizar definitivamente nuestra disciplina como tecnología social.

Siguiendo un camino perfectamente coherente, el profesor MATTESSICH se aplica en el estudio del fenómeno que recoge aquel sistema informativo, para lo cual utiliza el lenguaje matemático, y posteriormente utilizando también material científico de todo tipo avanza paso a paso en el estudio de los instrumentos contables tradicionales, y es ahí donde está su tremendo error porque al final todos sus esfuerzos se dirigen exclusivamente a justificar el Sistema Contable Tradicional, fundado en el *Diario Mayor-Balance*, identificando a la Contabilidad con ese sistema informativo.

El profesor MATTESSICH sienta así las bases para acabar con la disyuntiva hasta aquel entonces muy presente en Contabilidad, técnica-ciencia, constituyéndola en una tecnología moderna con posibilidades de futuro, creando su primer programa de trabajo en el sentido de LAKATOS (38), y llevándola más allá de los datos. Ciertamente se trataba de una tecnología muy limitada por cuanto sus *outputs*, Balance y Cuenta de Resultados, eran siempre los mismos, y, desde luego, escasos.

El profesor MATTESSICH constata la existencia de múltiples sistemas contables ya en sus trabajos más tempranos (39). ¿Por qué entonces no es capaz de captar los rasgos comunes a todos ellos, la *estructura circulatoria*, que parece adivinar en algún párrafo? (40).

(37) MOISES GARCIA; *ob. cit.* Apéndice General.

(38) LAKATOS I. *La metodología de los programas de investigación científica*. A.U. Madrid, 1983.

(39) R. MATTESSICH. «Hacia una fundamentación general y axiomática de la ciencia contable». *Técnica Económica*. Abril, 1958. Madrid.

(40) R. MATTESSICH. *Accounting and analytical methods*; pág. 121. Puntos 6 y 7.

Puestos a hacer de adivinos, quizás haya que achacar esa laguna al estado embrionario en que por aquel entonces se encontraba aún la Teoría de Sistemas.

En cualquier caso, la adscripción de la Contabilidad como una tecnología social no fue algo instantáneo a partir de los trabajos de RICHARD MATTESSICH. De haberlo sido estaríamos en presencia de un caso extraño. Más bien hay que hablar de todo lo contrario.

En la nueva conceptualización de la Contabilidad ayudó sobremanera la publicación en 1966 por parte de la AAA del ASOBAT en el cual, entre otras cosas, se define esta disciplina como: «The process of identifying measuring, and communicating economic information to permit informed judgements and decisions by users of the information» (41).

Desde aquella fecha las definiciones de la Contabilidad como disciplina dedicada a la información se suceden sin parar por parte de los más importantes autores e Instituciones (42), hasta llegar al día de hoy en que para cualquier autor la Contabilidad aparece ligada al término información de una forma u otra.

¿Pero es la Contabilidad una tecnología social o bien un sistema informativo específico?, cuestiones ambas totalmente diferentes, y que por un momento vamos a dejar a un lado, para reparar que en cualquiera de los casos tendremos necesariamente que atender a los objetivos a alcanzar, cuestión clave, en cualquier tecnología, más aún en Información, siendo los sistemas informativos finalistas por definición.

El tema de los objetivos en Contabilidad salta entonces al primer plano, y tras algunas referencias anteriores que comentaremos, aparece explícito en el famoso *Statement* número 4 del APB que vio la luz en 1970 (43).

A este documento siguieron otros tanto en USA como en otros países, empezando por el *Informe Trueblood* (44) elaborado para determinar los objetivos de los estados financieros.

A través de un discurso reiterativo y grandilocuente, el mencionado informe nos propone una serie de objetivos alternativos, derivados todos ellos del objetivo esencial que buscaba y busca la Contabilidad Tradicional: La imagen fiel de la empresa (45).

(41) ASOBAT; pág. 1.

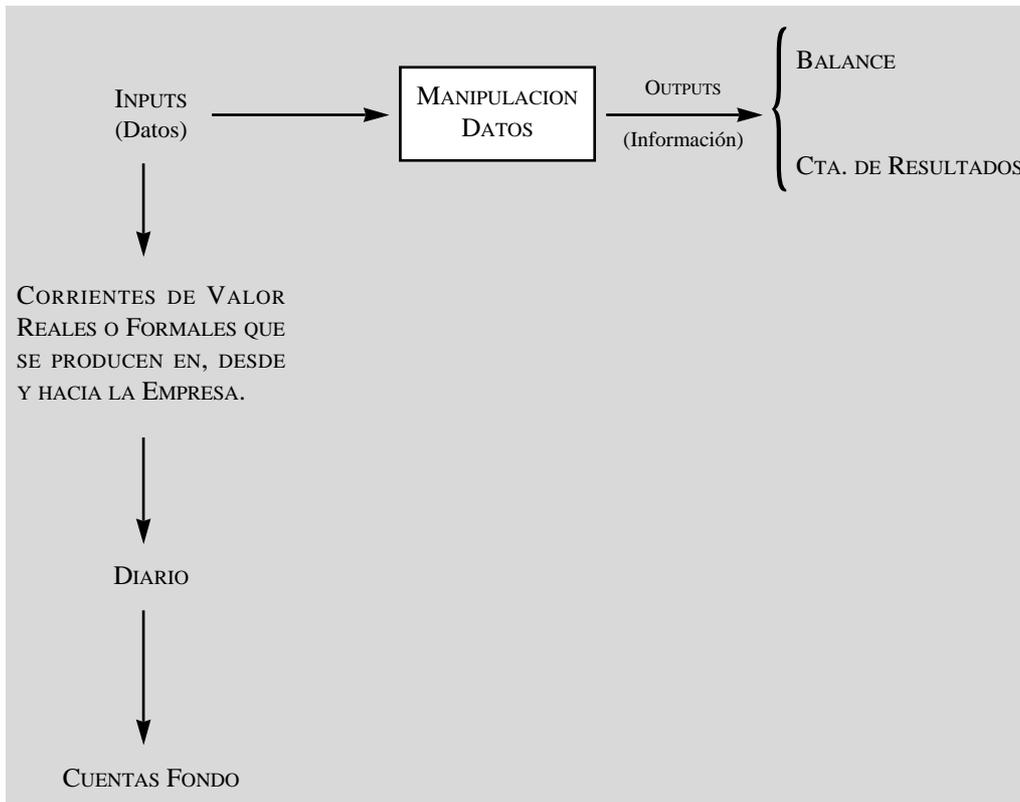
(42) Un resumen de estas definiciones puede verse en Moisés García: «La teoría de la Contabilidad a debate». Málaga. III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Mayo de 1988.

(43) JORGE TUA; *ob. cit.*; pág. 739 y ss.

(44) JORGE TUA; *ob. cit.*

(45) Sobre este concepto hay cientos de trabajos. El casi último: «Imagen fiel y principios contables» de SUSANA ANTOLINEZ. *REFC* núm. 63.

Echemos ahora un vistazo al sistema contable tradicional desde el punto de vista de los objetivos:



Con los *outputs* del sistema contable tradicional puede lograrse el valeroso objetivo de dar una imagen fiel de la empresa, y otros objetivos derivados.

Si ponemos el acento en el Balance tendremos una fotografía del patrimonio empresarial y otros subalternos; si ponemos en primer plano la Cuenta de Resultados tendremos una idea de la capacidad de la unidad económica para generar beneficios.

También pueden diseñarse objetivos específicos que deberían o podrían ser cubiertos por aquel sistema tradicional, pero si este sistema tiene necesariamente siempre los mismos *outputs*, no queda más que concluir que para alcanzar esos objetivos específicos alternativos las diferencias tienen que estar en los datos utilizados: Estamos, pues, ante un pez que se muerde la cola, hay que volver sobre nuestros pasos, reconsiderando los Principios Contables y los criterios de valoración para esos objetivos específicos; es decir, el Programa Informativo,

que identifica Contabilidad con sistema contable tradicional, no es en la práctica sino una prolongación de la etapa precientífica, racionalizadora, de la primera mitad de este siglo anterior a RICHARD MATTESSICH, y en el plano sociológico se traduce en un incremento de poder y prestigio de los Auditores.

Además, el proponer objetivos alternativos y jugar con los datos para alcanzarlos es terreno abonado para todo tipo de especulaciones.

Afortunadamente, el único objetivo alternativo de importancia que conocemos para el sistema contable tradicional, determinar la base imponible y la cuota sobre beneficios, viene dado por las Autoridades administrativas, y está perfectamente regulado en los 400 artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ahí hay tema suficiente para todo aquel que esté interesado en el asunto.

Como era de esperar, la doctrina más autorizada sobre el tema se inclina por confeccionar cuentas y Balances distintos según se trate de documentos de uso mercantil (imagen fiel) o de uso fiscal (base imponible).

Pero si estamos tratando de tecnologías y, por lo tanto, de objetivos, la cuestión no es tanto el proponer objetivos específicos o alternativos, cuanto la de proponer *objetivos progresivos*, objetivos cada vez más racionales (racionalidad teleológica): «Acéptense como objetivos racionales de la acción aquellos que puedan dar lugar al desarrollo de tecnologías que permitan aumentar nuestra capacidad de control sobre la realidad» (46).

No podemos entrar ahora en problemas éticos, muy de actualidad, que la anterior dimensión de la racionalidad teleológica puede provocar, y menos aún en el caso de la Contabilidad, donde a diferencia de las tecnologías físicas o médicas, su despliegue únicamente puede producir atribuciones en el pensamiento de mentes conservadoras y obstinadas.

El tema del control, presente en todas las tecnologías, antes o después tenía que aflorar en Contabilidad: Ya hay antecedentes en los primeros teóricos italianos del pasado siglo (47), y, desde luego, toma cuerpo definitivo en el ASOBAT de la mano de la AAA; en este importante documento se señalan como objetivos de nuestra disciplina los siguientes:

1. Toma de decisiones relativas al uso de recursos limitados, incluida la identificación de las áreas cruciales de decisión y la determinación de objetivos y fines.

(46) M.A. QUINTANILLA. «Las virtudes de la racionalidad instrumental». *Anthropos*. Núms. 94-95. Marzo-abril, 1989; pág. 95 y ss.

(47) VLAEMMINCK J.H. *Historia y doctrina de la Contabilidad*. Editorial Ejes. Madrid, 1961.

2. Dirección y control efectivos de los recursos humanos y materiales de la organización.
3. Evaluación y control de la utilización de los recursos confiados a la entidad.
4. Facilitar las funciones y controles sociales (48).

En todos ellos aparece de forma explícita o implícita el término control, y, desde aquélla, no sin altos y bajos, como vamos a ver, ese objetivo no deja de imponerse.

Pero el término control es demasiado amplio, y de hecho puede referirse a cualquier tecnología; había que concretar algo más, y comenzó haciéndose referencia a las empresas, para pasar más tarde a las unidades económicas, en general. Y a nosotros nos gustaría referirnos a los sistemas dinámicos en su conjunto: La Contabilidad tiene como objetivo proporcionar información capaz de fundamentar la acción de los Organos Dirigentes para el control de los sistemas dinámicos.

Es claro que este objetivo es más progresivo que los que tradicionalmente se venían (¿vienen?) requiriendo de la Contabilidad, y lo es por cuanto su consecución da lugar a un despliegue impensable e imposible dentro de los estrechos cauces del dúo Diario-Mayor, o Balance-Cuenta de Resultados, dentro del estrecho marco del que hemos denominado Programa Informativo.

El objetivo control no es un objetivo complementario, ni siquiera alternativo, al de la Contabilidad Tradicional: *Es un objetivo de orden superior en la escala teleológica.*

Su consecución debe implicar el logro de los tradicionales, ya que los documentos que sirven para alcanzar éstos pueden tener su importancia para aquel otro, aunque, eso sí, sean claramente insuficientes.

Pero suponiendo la capacidad e interés de los tecnólogos por desarrollar e imponer objetivos cada vez más progresivos, no hay por qué ser excesivamente confiados, ya que los intereses de los grupos sociales son, a veces, tan fuertes que impiden, al menos durante períodos más o menos largos, el avance científico y tecnológico.

No obstante, la tecnología no es sólo un producto social activo para aquellos que la desarrollan, sino también un producto social pasivo para aquellos que la usan o la sufren, y el usuario acabará por medio de la presión social, en las democracias por medio del voto fundamentalmente, imponiendo a largo plazo sus criterios de racionalidad teleológica e instrumental, por no hablar de las Instituciones de control social directo que actúan de tamiz.

(48) ASOBAT; pág. 4. La traducción la hemos tomado de JORGE TUA; *ob. cit.*; pág. 732.

Además, como hemos dicho, cuando se trata del tema del control de las tecnologías se olvida con frecuencia que éstas nacen (la mayoría), se aplican y mueren en las empresas.

Las empresas capitalistas, aun actuando en régimen de oligopolio, están sometidas a una continua innovación tanto en la presentación y distribución (marketing), como en la producción.

Para actuar sobre la función de producción y distribución el empresario tiene, en definitiva, las siguientes posibilidades:

- a) Variar la cantidad utilizada de algún factor productivo.
- b) Variar la cantidad de algún factor paramétrico.
- c) Variar la calidad de algún factor.
- d) Variar la organización del proceso productivo.

Se trata de medir el desarrollo tecnológico por medio de una magnitud cuantitativa que indique cómo los cambios en los factores y parámetros influyen en la cantidad de producto obtenido, de esta forma «hay cambios de técnicas que mejoran la función de producción y hay otros cambios que la empeoran. El cambio es favorable cuando para las mismas dosis de factores v_1, v_2, \dots, v_n , se obtiene una mayor cantidad de producto, y es desfavorable cuando para las mismas dosis de los factores se obtiene menor cantidad de producto» (49).

Es claro que los cambios en la tecnología que implican una mayor eficiencia llevan implícito, aunque de forma lejana, un incremento de control a veces de casi imposible percepción.

¿Hasta qué punto se puede considerar que el incremento de tornillos fabricados en la unidad de tiempo por cierta máquina constituye o mejora el control sobre los sistemas (artefactos) a que aquellos tornillos son destinados?

La eficiencia es una buena medida a corto plazo del desarrollo tecnológico, mientras que los cambios cualitativos en la concepción de las máquinas y de los artefactos, en general, nos miden el desarrollo a largo plazo de la tecnología.

Estos cambios cualitativos que se producen cada x tiempo en las distintas ramas tecnológicas vienen a desempeñar el mismo papel que el «centro firme» en los programas científicos, y se producen cuando las nuevas necesidades (de control) no pueden ser cubiertas con las viejas tecnologías, y los usuarios empiezan a exigir aquellos cambios.

(49) E. BALLESTERO. Principios de Economía de la Empresa.

Por otro lado, la propia necesidad racional de mejorar la eficiencia lleva a la explotación máxima de las tecnologías, hasta que llega un momento que las sucesivas técnicas que se van sucediendo en el tiempo se agotan, y apenas si producen cambios sensibles en aquella eficiencia. También en esta situación las empresas (usuarios) empiezan a exigir cambios, y ellas mismas los promueven con cantidades crecientes para investigación aplicada.

En tales circunstancias, solamente con el cambio de programa de investigación tecnológica es posible seguir avanzando en el difícil terreno del control del mundo exterior.

En la tecnología social difícilmente se puede encontrar una medida cuantitativa, equivalente a la eficiencia física, para medir su evolución en el tiempo.

El resultado inmediato de la tecnología social no es la producción de artefactos por lo que el concepto de eficiencia física está aquí ausente.

Aquí el objetivo control aparece como algo inmediato y urgente a lo que la tecnología debe contribuir para conseguir el dominio y ajuste de los sistemas. Su objetivo es fundamentar racionalmente las decisiones de los órganos de dirección de esos sistemas, y como no puede haber control de aquello que se desconoce, la tarea fundamental de la tecnología social consiste, en principio, en proporcionar todo tipo de información sobre el sistema que se trata de controlar.

Así que todo sistema de control (tecnología) implica, entre otras cosas, uno o varios sistemas de información, mientras que la inversa no es cierta, un sistema informativo puede estar diseñado sin atender a las auténticas necesidades del sistema que se trata de servir.

Naturalmente, y siempre de acuerdo con el principio de racionalidad, todo sistema de control trata de mejorar al máximo su o sus sistemas informativos; incluso cuando éstos actúan autónomamente sin responder a las necesidades de un sistema de control se promueve su afinamiento al máximo.

Sin embargo, la racionalidad práctica completa, lo mismo que la teórica, es imposible, y menos ante una realidad cambiante, de ahí la posibilidad de que todo «programa» de tecnología social llegue a agotarse, por muchos y muy variados ajustes que se produzcan en sus sistemas informativos, en sus tomas de decisión, etc.

Será la realidad objetiva (complicaciones en el sistema a controlar), o simplemente los usuarios que reclamen mayores prestaciones en su ideal de acercarse al control total los que acaben imponiendo «cambios cualitativos» en el sistema de control, y como en éstos la parte más importante es el sistema informativo, dichos cambios afectarán a ese sistema fundamentalmente.

Esto es, creemos, la forma apropiada de extender a la tecnología social, en particular, la Metodología de los Programas de Investigación Científica, tratando de explicar racionalmente los cambios tecnológicos.

Y así lo hemos aplicado a la Contabilidad, sin perder de vista el papel tan particular que sobre la misma juega el empresario, al cual ya hemos hecho abundantes referencias, y aún hemos de volver sobre el tema.

En fin, en línea con lo anterior hemos concretado actualmente dos programas de trabajo en Contabilidad: *El programa informativo y el programa circulatorio*.

El programa informativo, a pesar de los esfuerzos que se han hecho para perfeccionar sus *outputs base* (Véase Cuadro adjunto), es incapaz de cubrir las necesidades actuales del empresario moderno. En este sentido, podemos afirmar sin lugar a dudas que está agotado, y que se mantiene por la actitud ambivalente del empresario con respecto a la Contabilidad.

El programa circulatorio tomó por definición como suyo propio el objetivo control, y tomando como punto de partida los conceptos de fenómeno y estructura circulatoria, trata de reconstruir esta última para los movimientos de valor en las unidades económicas mediante modelos, aplicando, fundamentalmente, las enseñanzas de la Teoría de Sistemas, al mismo tiempo que, valiéndose de los avances de la Teoría de la Información y de la Informática en el tratamiento de los datos, procura los sistemas informativos que den satisfacción a las necesidades de control de los usuarios.

Somos conscientes de que no basta que un programa de investigación tome como referencia un objetivo progresivo para que automáticamente pueda ser calificado de progresivo: Lo será en la medida en que se anticipe a las necesidades de los usuarios.

Ciertamente la potencia de un programa de investigación no tiene que estar necesariamente confirmada, pero los científicos pueden entender que aquella es superior a la de sus rivales en virtud de su heurística positiva que marca la línea de trabajo, y a la espera de que quede confirmada por los hechos.

El programa circulatorio ya ha dado muestras en el terreno práctico de su potencia (50), y hay varios estudios en marcha que lo confirmarán plenamente como un programa progresivo y en pleno desarrollo.

(50) M. GARCIA y F. SERRANO. «La modelización del comportamiento contable de sistemas económicos». *REFC* núm. 62. Enero-marzo, 1990; pág. 45 y ss.

COMPLEMENTOS A LA INFORMACION FINANCIERA

– ESTADOS FINANCIEROS.

- Intermedios.
- Multicolumna.
- Previsionales.
- Simplificados.

– NUEVA INFORMACION.

- Pronósticos.
- Segmentos.

– NUEVOS ESTADOS.

- Origen y aplicación de fondos.
- Valor Añadido.
- Flujos de Tesorería.
- Flujos con el Gobierno.
- Variación de la Inversión.
- Objetivos de la Empresa.
- Variación en el Neto.

INFORMACION NO FINANCIERA

– CONTABILIDAD SOCIAL.

– CONTABILIDAD DE RECURSOS HUMANOS.

Fuente: TUA. *Principios y normas de Contabilidad, IPC, pág. 843.*

Por otra parte, hemos probado en otro lugar (51) que el programa circulatorio es más potente en el sentido de LAKATOS, y más profundo en el sentido de BUNGE que el programa informativo, por cuanto promueve hipótesis y trabaja con conceptos que subyacen a los hechos (corrientes) que el programa tradicional se limita a recoger en los libros de Contabilidad.

El programa circulatorio puede y debe revolucionar las enseñanzas tradicionales de Contabilidad, y englobar dentro de un mismo programa académico e investigador a toda la Contabilidad: Micro y macroeconómica.

Se trataría de trabajar conjuntamente en la búsqueda de nuevos modelos y sistemas informativos para ambas partes; meta, desde luego, mucho más ambiciosa que aquella que busca una racionalización conjunta de los datos utilizados en una y otra (52). Esta segunda tarea está perfectamente comprendida dentro de la primera.

Es claro que el programa circulatorio está en franco desarrollo, y a no dudarlo, a pesar de las dificultades, en los próximos años será el centro de importantes trabajos y estudios que solamente pueden traer beneficios para todos.

V. LA CONTABILIDAD DE GESTION

El objetivo control atribuido en el ASOBAT a toda la Contabilidad no fue de plano admitido por todos. Ha tardado en imponerse definitivamente, y de hecho aún no ha sido plenamente asumido.

El ASOBAT es, según nuestro criterio, el mejor estudio de todos los que han elaborado las importantes Organizaciones Profesionales USA, y lo es en cuanto analiza hechos y situaciones, y propone, en cierta medida, soluciones.

Visto con una perspectiva de 25 años hay que comprender sus fallos, pero sobre todo entender sus grandes virtudes en cuanto pretendió «algo más» que racionalizar el sistema tradicional, e intentaba analizar lo que por aquel entonces, y aún hoy, se entendía por Contabilidad.

(51) V. PEINO. Tesis Doctoral; pág. 388 y ss.

(52) JOSE BAREA TEIJEIRO. «El nuevo Plan General de Contabilidad de la empresa y el Plan de Contabilidad Nacional». *REFC* núm. 63. Abril-junio, 1990; pág. 363 y ss.

Es como si en un momento dado, la capacidad crítica de los Organos Dirigentes de las Organizaciones Profesionales norteamericanas, profesional-académica, se hubiese inclinado hacia el lado débil, y en ese instante el espíritu crítico hubiese levantado cabeza, alzamiento breve y confuso.

Breve por cuanto en Documentos posteriores, algunos de los cuales ya han sido comentados aquí, se habla únicamente de objetivos de los informes financieros, entre los cuales no figura explícito, ni siquiera implícito, el control. Las Organizaciones Profesionales pronto volvieron a su papel de guardianes implacables de la ortodoxia.

Confuso por cuanto en el propio ASOBAT parece que vacila, y se quiere reservar el papel controlístico para la llamada *Management Accounting* (53), que surge de una división previa de la Contabilidad entre Contabilidad para usuarios externos y Contabilidad para usuarios internos (empresario), siendo esta última la Contabilidad de Gestión (54).

Haciendo esta clasificación, que se mantiene hoy en día, los profesionales USA no hacían más que reconocer algo que ya se estaba dando en la práctica, todo un campo de información que se había escapado de sus manos.

Habíamos dejado la llamada Contabilidad de Gestión de la mano de los profesores JOHNSON y KAPLAN perfectamente integrada en los libros de Contabilidad, y convertida en un sistema de reparto de costes que seguía los costes directos hasta los productos fabricados, y repartía los indirectos en base al consumo que se suponía o calculaba de ciertos costes directos, por ejemplo, la mano de obra (55).

La solución no debió ser cuando menos completa porque ante la necesidad de elaborar información para la gestión, las innovaciones, aunque no trascendentales, no dejaron de producirse por parte de investigadores académicos, más importantes a partir de la Segunda Guerra Mundial que es cuando ese grupo se consolida definitivamente como colectivo claramente diferenciado.

Las innovaciones continuaron introduciendo algunas de las técnicas más importantes de la *investigación operativa* en Contabilidad, y con ello la noción de modelo matemático que alcanza su máxima potencia cuando se une con la idea de estructura (56).

(53) ASOBAT; pág. 39 y ss.

(54) ASOBAT; pág. 2.

(55) JOHNSON y KAPLAN; *ob. cit.*; pág. 180 y ss.

(56) R. MATTESSICH. «Mathematical models in business accounting». *AR*, July, 1958.
Del mismo autor: «Budgeting models and system simulation». *AR*, July, 1961.

Ciertamente se trata de modelos o bien muy sofisticados con gran cantidad de variables imposibles de controlar en la realidad, o bien de modelos muy sencillos alejados totalmente de aquella realidad.

Por otra parte la Contabilidad de Gestión tampoco tuvo demasiado en cuenta la racionalización del proceso de medidas que realizaban los contables tradicionales, con su cohorte de normas y principios, seguramente porque estaban influenciados o dictados por intereses ajenos a la Contabilidad, fiscales principalmente, y desvirtuaban los datos, con lo que la información obtenida estaba muy lejos de aquella imagen fiel a la que decían servir.

De todo lo dicho en este apartado y en otros anteriores no cabe afirmar que «de la evolución de la Contabilidad de Costes surge la Contabilidad de Gestión para hacer frente a las mayores demandas informativas de la empresa moderna» (57), sino más bien todo lo contrario, o, en todo caso, que del sistema de costes tradicional renace lenta pero imparablemente la Contabilidad de Gestión.

Toda la Contabilidad, incluso la Contabilidad Financiera, puede y debe ser Contabilidad de Gestión: Otra cuestión diferente es que determinados documentos que tradicionalmente ha elaborado aquélla satisfagan o no el objetivo control, y sin embargo sirvan para satisfacer ciertas necesidades de información de usuarios externos (¿Hasta cuándo?).

Es evidente que ciertos productos que tendrían que salir de la Contabilidad Financiera como, por ejemplo, un auténtico Cuadro de *Cash Flow*, y otros similares, cobran una especial importancia para la gestión en medio de unos mercados de capitales cada vez más sofisticados y selectivos: «Dado el entorno competitivo y tecnológico actual, existen probablemente indicadores del rendimiento de una empresa a corto plazo, mejores que sus beneficios trimestrales. No hay duda de que el *Cash Flow* es importante» (58).

La conclusión no puede ser otra que admitir que toda la Contabilidad, incluida la Financiera, puede y debe ser Contabilidad de Gestión, cuestión diferente es si las soluciones encontradas dentro de la Contabilidad Tradicional, el *Cash Flow*, sean engorrosas de presentar, necesiten de los famosos ajustes que obligan a un repaso general del Diario del período, y, en definitiva, provengan de diferencias entre dos Balances, de forma que su elaboración es tardía, y los esquemas que surgen, que en nada se parecen a la circulación real de medios de pago hacia, en y desde la empresa, aparezcan cuando ya el viento (y los bancos) se han llevado todo (59).

(57) AECA. «Principios de Contabilidad de Gestión. Documento número 1». Enero 1990; pág. 22.

(58) JOHNSON y KAPLAN; *ob. cit.*

(59) ALFONSO A. ROJO RAMIREZ. «Estado de flujos de tesorería. Presentación». *Técnica Contable*. Abril y mayo de 1990.

ENRIQUE FERNANDEZ PEÑA. «SFAS 95: Nueva información financiera». *Técnica Contable*. Octubre 1988.

Otra forma de salvar la contradicción existente entre necesidades y realidades es «creando» *nuevos paradigmas: La Contabilidad Directiva*.

Resulta que en 1966 la Contabilidad de Gestión era: «La aplicación de técnicas y conceptos apropiados en el procesamiento de los datos económicos, históricos y presupuestados de una entidad para ayudar a la gerencia a establecer planes para objetivos económicos razonables y para la toma de decisiones racionales con vistas a lograr estos objetivos» (60).

No sabemos por qué esa definición queda limitada a circulación interna: «La Contabilidad de Gestión es una rama de la Contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la *circulación interna*, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales» (61).

Mientras que ahora aparece la Contabilidad Directiva que resulta ser «el proceso de identificación, medida, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información económica usada por la gestión para planificar, evaluar y controlar una entidad a fin de asegurar el uso apropiado de los recursos y su contabilización» (62).

Es evidente la similitud entre esta definición y la de Contabilidad de Gestión, lo que nos lleva a la conclusión que se trata de hacer frente a las contradicciones de la Contabilidad Tradicional creando fantasmas.

Por otra parte, el intento de adoptar teorías a hechos nuevos que las contradicen mediante la introducción de hipótesis *a posteriori* es bastante frecuente, como también lo es el mero cambio de nombre de teorías y propuestas a la espera de que nuevos desarrollos resuelvan aquellas contradicciones: «Esto no implica que otorguemos tanta libertad como parece a quienes se aferran a un programa en regresión. En la mayoría de los casos sólo pueden actuar en este sentido en privado. Los editores de las revistas científicas deben negarse a publicar aquellos artículos que contengan o bien reafirmaciones solemnes de sus posturas o asimilaciones de la contraevidencia (o incluso de los programas rivales) realizadas mediante ajustes lingüísticos y *ad hoc*. También las fundaciones para la investigación deben negar sus fondos» (63).

(60) ASOBAT; pág. 39.

(61) AECA. Documento citado; pág. 23. Las cursivas son nuestras.

(62) AECA. Documento citado; pág. 28.

(63) I. LAKATOS; *ob. cit.*; pág. 153.

Las tecnologías cumplen un objetivo que les viene impuesto por los usuarios. Es a todas luces intolerable que tecnologías en desuso presenten como propios los éxitos de tecnologías progresivas; menos aún que presenten conceptos, ideas y proyectos que en su día no se supieron desarrollar con nombre nuevo, a la espera de que este «paradigma emergente» resuelva lo que antes no se supo conseguir.

Además, el término paradigma ya hace tiempo que llegó a la Contabilidad (64).

Desde que en 1962 KUHN pusiera de moda esa palabra, el concepto por ella designado ha hecho fortuna y se ha popularizado, y ya hoy nos sería difícil precisar con exactitud cuál sería su significado correcto.

En el propio KUHN parece que con paradigma se designan múltiples conceptos, y hay quien encuentra detrás de este término hasta 21 significados distintos (65).

A los efectos que aquí interesan podemos quedarnos con su significado más o menos popular de idea o concepto nuevo que abre nuevos y amplios caminos a la investigación.

Acabamos de ver que la Contabilidad Directiva no tiene nada de nuevo en cuanto a los objetivos perseguidos, y, además, ya hemos hecho anteriormente un análisis de los objetivos desde el punto de vista de la Filosofía de la Tecnología.

Lo importante, no obstante, en tecnología son las premisas instrumentales (programas de trabajo) que se desarrollan para alcanzar aquellos objetivos: No vemos nada nuevo en este campo dentro de la Contabilidad Directiva (66), salvo que se presente ahora como revolucionario el tema de los presupuestos con los que lleva trabajando la Contabilidad desde hace casi 100 años.

Precisamente los presupuestos en Contabilidad Tradicional se convierten en un galimatías de difícil aplicación práctica, porque el presupuesto para que alcance toda su dimensión necesita apoyarse en un modelo, por lo menos, a nivel lógico, concepto que está totalmente ausente de aquel campo de trabajo (67).

(64) AAA Statement on accounting theory and theory acceptance. 1977.

Este documento, bajo nuestro criterio, carece de rigor científico, pues, entre otras cosas, trata de explicar el desarrollo contable en base a la filosofía de KUHN, y llega a la conclusión de que la Contabilidad está plagada actualmente de paradigmas, lo cual está en contradicción con el propio KUHN.

(65) M. MASTERMAN. «La naturaleza de los paradigmas». Trabajo publicado dentro del libro colectivo «La crítica y el desarrollo del conocimiento científico». Grijalbo. Barcelona, 1975; pág. 162.

(66) Véase una exposición de la misma en JOSE ALVAREZ LOPEZ. «La Contabilidad de Gestión en el ámbito de un nuevo paradigma contable». *TC*, julio 1990.

(67) V. PEINO. Tesis Doctoral; pág. 275 y ss.

En la práctica los presupuestos que suelen realizar las empresas, cuando los realizan, son meras proyecciones temporales de algunas cifras de años anteriores, teniendo en cuenta la nueva situación del mercado, la competencia, la inflación prevista, etc. (68).

Concluimos: La Contabilidad Directiva no es paradigma, ni tan siquiera es algo nuevo.

El objetivo control planea sobre la Contabilidad que al asumirlo se convierte toda ella en Contabilidad de Gestión, por lo tanto es incorrecta la distinción entre ésta y Contabilidad Financiera. Nosotros proponemos como alternativa la distinción entre Contabilidad de Gestión (control) y Contabilidad Tradicional (imagen fiel).

VI. LA JUSTIFICACION TEORICA DE LA CONTABILIDAD TRADICIONAL

Pero si el sistema contable tradicional no cumple, a pesar de sus esfuerzos, su papel de proporcionar información adecuada para la gestión, si todos sus componentes han sido ya perfectamente estudiados y descritos, o bien se reconoce su fracaso actual, cosa siempre difícil, o se trata de justificar «teóricamente» la situación que es tanto como dejar las cosas como están.

Incluso, por qué no, se puede intentar el devenir de esa situación buscando una explicación racional en base a razones epistemológicas, argumentando sobre metateorías más o menos modernas, y ya hemos visto cómo en Contabilidad surgen paradigmas por doquier. Insistiremos sobre este tema y veremos cómo en esta disciplina se puede hablar, según algunos, para envidia de la Física, la Biología, la Sociología y la Economía, de paradigmas como de hongos. Lástima que tantas bacterias hagan tan mal caldo.

Parece que no está de más recordar lo que debemos entender por teoría: «Un sistema de hipótesis entre las cuales destacan las leyes, de modo que el núcleo de una teoría es un sistema de fórmulas legaliformes» (69).

De forma que en toda teoría aparece un conjunto de hipótesis que o bien son axiomas de partida, o bien se convierten en leyes.

(68) HERENIA GUTIERREZ PONCE. El factor humano en los costes, punto débil de la empresa española. Monografía 16. AECA. Conclusiones.

(69) MARIO BUNGE; *ob. cit.*; pág. 414.

Teoría hacían los grandes maestros italianos de principios de siglo, cuando formulaban hipótesis sobre los instrumentos específicos de la disciplina, las cuentas, independientemente de sus validez actual, y de los fines prácticos que los impulsaban.

Ciertamente gran parte de la teorización contable gira, directa o indirectamente, en torno a la conceptualización del fenómeno contable para poder aprenderlo y representarlo, aunque en una primera aproximación al tema se tomase el rábano por las hojas, y en vez de estudiar el asunto se comenzase a divagar sobre los instrumentos que lo captaban. Esto es comprensible.

También RICHARD MATTESSICH teorizaba cuando formulaba hipótesis, y definía lo que él llamaba transacción.

Fuera de ahí se puede hablar de teorización cuando los autores fundamentalmente europeos, y más tarde norteamericanos, andaban a conceptualizar la propia disciplina.

Aclarada a conciencia la naturaleza del fenómeno contable por el programa circulatorio, ¿qué otra salida posible quedaba para la llamada teoría contable sino justificar lo que los propios contables hacían, es decir, para justificarse a sí mismos?, ¿si no hay nada nuevo que hacer o inventar qué otra cosa se puede hacer?

Este intento de justificación teórica arranca también de MATTESSICH: «Lógicamente, el paso siguiente debe ser llevar a un denominador común todos los sistemas contables existentes e imaginables. Este proceso exigiría desarrollar una base general valedera para todos estos sistemas, de la cual se pudiese derivar los rasgos y particularidades de cualquier sistema individual mediante la introducción de axiomas y definiciones adicionales» (70).

La situación actual refinada nos la presenta perfectamente el profesor JORGE TUA cuando afirma que: «De este modo, en el establecimiento de una teoría general han de predominar necesariamente los aspectos positivos, por referencia a los sistemas contables en presencia. La teoría general pretende describir los rasgos básicos de dichos sistemas, y ello no puede alcanzarse sino cognoscitivamente. En cambio, la construcción de uno de esos sistemas no puede ser sino normativa, instrumental y teleológica, en la medida en que se trata de establecer conjuntos de reglas vinculados a objetivos alternativos» (71).

Ahora bien, la descripción de los «sistemas contables en presencia» parece suficientemente agotada.

(70) R. MATTESSICH. *Hacia una fundamentación...*; pág. 106.

(71) JORGE TUA; *ob. cit.*; pág. 391.

Por otro lado, la Contabilidad si aspira a alguna categoría científica tiene que ser algo más que descripción, salvo que quiera voluntariamente quedarse en los niveles más bajos, en los niveles de protociencia.

Había que intentar algo más si se pretende avanzar por ese camino de la caracterización de la Contabilidad como ciencia positiva, y algunos autores lo han intentado, y ateniéndose a alguna versión del positivismo inductivista-deductivista, reclaman para la Contabilidad el mismo papel que poseen las ciencias factuales: Inducción de hipótesis de los hechos o fenómenos, deducción de nuevas hipótesis derivadas de las anteriores (lógica factual), contrastación con los hechos, etc. (72).

El camino que siguen estos autores en su discurrir lógico es básicamente el siguiente:

- a) De las anotaciones contables inferimos ciertas conclusiones que de ser ciertas implicarán ciertas consecuencias para el sistema en cuestión (empresa).
- b) Comprobamos la marcha en el tiempo del sistema.
- c) Si nuestras conclusiones eran ciertas quedarán corroboradas por el desarrollo del sistema, transformándose en hipótesis corroboradas (leyes).

En el razonamiento anterior se están silenciando toda una serie de acciones que competen al órgano directivo (empresario), acciones que son el enlace lógico (lógica deóntica) entre los puntos a) y b) anteriores.

No parece fácil por este camino intentar justificar el carácter científico de la Contabilidad. Más bien nos encontramos en el punto de partida: La Contabilidad es una tecnología social que ha asumido como propio el objetivo de ayudar en el control de los sistemas dinámicos, en general, y de las unidades económicas, en particular.

Sí es posible fundamentar el trabajo de los profesionales de la Contabilidad en base a darle categoría de «ciencia normativa», pero con varias condiciones.

En primer lugar, es preciso marcar con precisión el objetivo (s) que se pretende alcanzar en cada caso, y que se trate, como bien señala el profesor TUA, de objetivos alternativos a otros ya enunciados anteriormente, y que se hagan públicos los pasos a dar (programa de trabajo) para alcanzarlos.

(72) CHRISTENSON CARLES. «The methodology of positive accounting». AR 1983.

MONTESINOS JULVE VICENTE. «Formación y contrastación de las teorías científicas en Contabilidad». TC núm. 326.

No nos sirve una lista de objetivos confusos, reiterativos, y complementarios unos de otros porque eso es simplemente, en el mejor de los casos, un juego de palabras (73).

Es preciso indicar con claridad el programa de trabajo a desarrollar porque si no, al final, nos podemos encontrar siempre entre las garras del Balance y la Cuenta de Resultados, y todo puede quedar en un juego estéril de normas y datos. Todo el mundo concluirá con nosotros que aquí hay un terreno abonado para la especulación.

Especular intelectualmente siempre es posible, y en ciencia básica quizá positivo, pero en tecnología tiene un alto coste, y normalmente se paga ya a corto plazo. El grado de aproximación al objetivo propuesto nos medirá la bondad de tal o cual programa de trabajo: La Contabilidad Tradicional cualquiera que sea el entramado de normas con el que se adorne no cumple plenamente los objetivos que los usuarios reclaman de ella. Esa es la cuestión.

VII. CONCLUSIONES

La explicación racional del desarrollo de una disciplina cualquiera, ya lo hemos dicho, no es tarea fácil, y de hecho constituye un programa de investigación como otro cualquiera.

Tal programa de trabajo tiene que dilucidar, en primer lugar, la naturaleza de la disciplina en cuestión; y, en segundo lugar, nos vemos obligados a utilizar algún tipo de metateoría que nos indique cómo se construye aquel desarrollo, esto nos mete directamente en el campo de la Filosofía de la Ciencia, y en este caso, en el campo de la Filosofía de la Tecnología.

Nos hemos apoyado expresamente en la Metodología de los Programas de Investigación Científica para intentar introducir la racionalidad científica en el desarrollo teórico en Contabilidad.

En esta Metodología el desarrollo científico se nos presenta como programas de explicación que presentan núcleos básicos, en torno a los cuales se desarrollan las diferentes teorías o instrumentos (tecnología) que han elaborado, y que combaten dialécticamente para alcanzar la supremacía frente a los rivales.

El cambio de programa se produce cuando, supuesta la existencia de un programa rival, el primero se muestra incapaz de explicar las anomalías que han surgido en su seno, o incapaz de alcanzar los objetivos propuestos (tecnología).

(73) Véase, por ejemplo, la lista de objetivos que propone el Informe Trueblood en JORGE TUA, *ob. cit.*; págs. 744 y 745.

Así, hemos descubierto dos programas fundamentales en Contabilidad: El informativo tradicional, y el circulatorio; y los hemos examinado en base a cómo cumplen el objetivo control, hoy por hoy objetivo básico de nuestra disciplina.

Ahora bien, aceptar de pleno la metodología lakatosiana nos llevaría a pregonar un desarrollo lineal con esporádicos cambios de dirección en el desarrollo de la ciencia y la tecnología.

Sin embargo las irregularidades aparecen por todas partes, y de alguna forma hay que explicarlas, siendo la Sociología de la Ciencia un arma que consideramos eficaz para tratar de poner orden en esa explicación, y afinar cada vez más en esa explicación.

Los intereses y presiones a que se ven sometidos los profesionales de cualquier disciplina son a veces enormes, y, desde luego, en tecnología esas presiones son evidentes, apareciendo en este campo un factor inmediato que nunca se debe olvidar en el análisis, cual es el usuario.

En el caso de la Contabilidad las influencias externas son evidentes y notorias, incluso para los profanos. No parecen tan claras, aunque sí son más fuertes, las internas que ejercen determinados grupos de profesionales interesados en mantener determinados programas de trabajo, del cual dependen para mantener su prestigio social, y probablemente sus niveles de renta.

El problema es aquí grave porque no está nada claro qué debemos entender por «contable». Bajo esta denominación hay toda una amalgama mucho mayor que la que puede haber tras otras como físico, biólogo o, incluso, economista.

En este terreno creemos que estamos abriendo una línea de investigación para el futuro: ¿Qué es un contable?, ¿Qué se debe entender por investigador contable?

En fin, el momento actual de la Contabilidad desde el punto de vista teórico lo juzgamos esperanzador, cuestión diferente es que tales esperanzas logren en la práctica, por las propias deficiencias y por las presiones de unos y otros, transformarse en algo real de aplicación inmediata.

En concreto, en USA el malestar en las Universidades, según lo manifiestan personas que conocen el ambiente, es grande por el estado de impotencia a que han llevado la Contabilidad los excesos normalizadores. Un buen ejemplo de ese malestar es el trabajo tantas veces citado de los profesores JONHSON y KAPLAN.

En España el análisis teórico contable ha alcanzado unas cotas muy altas de la mano del profesor MOISES GARCIA GARCIA. Opinamos que en el momento actual sus esfuerzos deberían ir encaminados preferentemente a presentar sus trabajos en Norteamérica, e intercambiar puntos de vista con los profesores críticos de aquel país.

Desde luego, cuando presentamos la bondad del programa circulatorio frente al programa informativo no pretendemos imponer nada a nadie: Simplemente presentamos una nueva línea de trabajo, y la defendemos consecuentemente.

Creemos, eso sí, que los Departamentos universitarios, aunque sólo sea por curiosidad intelectual, deberían de alguna forma potenciar nuevas líneas investigadoras y castigar de alguna forma los infinitos y reiterativos trabajos que se producen sin cesar sobre normalización contable.

Aquí han sido propuestas explícita o implícitamente varias líneas de investigación, que juzgamos, salvo que alguien demuestre lo contrario, interesantes.

En particular, consideramos muy importante que los investigadores contables se dediquen a diseñar modelos y sistemas informativos para los diferentes tipos de empresa. Para ese trabajo seguramente tendrán que pisar fábrica, y, quizá saltando sobre los servicios de contabilidad de las empresas, hoy más bien financieros, conectar con los ingenieros de producción: ¿Se precisa la misma información en una industria láctea que en una fábrica de muebles?

Debemos convencernos a nosotros mismos que es muy diferente trazar un sistema informativo que nos guíe en el control de la circulación de valor de una empresa eléctrica, por ejemplo, que realiza un estudio normativo sobre cómo contabilizar las operaciones más características de este sector: Amortizaciones, diferencias de cambio, ingresos diferidos, etc. Es fácil concluir que el primer trabajo comprende al segundo, y que por lo tanto es más potente.

Una vez convencidos a nosotros mismos, debemos ser capaces de convencer a los empresarios de la necesidad de mejorar sus métodos de gestión, mejora que puede conseguir con una inversión escasa, proporcionándole, a su vez, sustanciosos beneficios. De esta forma se conseguirá la necesaria unidad Universidad-empresa, los fondos para investigación empezarán a fluir, y los resultados serán beneficiosos para todos.

Naturalmente el proceso racionalizador debe continuar, y pedimos mayor presencia en él de los contables independientes.

Asimismo, no dudamos de la necesidad de que personas capacitadas certifiquen la validez de las cifras y documentos contables en consonancia con aquel proceso normalizador, pero, en cualquier caso, dudamos que la emisión de certificados pueda ser considerada como investigación, ni que toda la Contabilidad pueda ser confundida con una de sus áreas menos imaginativas. Al menos eso creemos.

BIBLIOGRAFIA

- AECA. Principios de Contabilidad de Gestión. Documento núm. 1. Enero 1991.
- American Accounting Association (AAA). ASOBAT. 1966.
- American Accounting Association (AAA). Statement on accounting and theory acceptance. 1977.
- ALVAREZ LOPEZ, JOSE. «La Contabilidad de Gestión en el ámbito de un nuevo paradigma contable: La Contabilidad de Dirección Estratégica». *TC*. Julio. 1990.
- ANTOLINEZ, SUSANA. «Imagen fiel y principios contables». *REFC* núm. 62. 1990.
- BALLESTERO, ENRIQUE. *Principios de Economía de la Empresa*. Alianza Universidad. Textos.
- BAREA TEIJEIRO, JOSE. «El Plan General de Contabilidad de la Empresa y el Plan de Contabilidad Nacional». *REFC* núm. 63. 1990.
- BLANCO IBARRA, FELIPE. «La Contabilidad de Gestión en el ámbito de un nuevo paradigma contable: La Contabilidad de Dirección Estratégica». *TC*. Julio. 1990.
- BRONCANO, FERNANDO. «Las bases pragmáticas de la racionalidad tecnológica». *Anthropos*. Núms. 94-95.
- BUENO CAMPOS, E.J. «Análisis conceptual de la planificación contable: problemas técnicos y aplicaciones». *REFC* núms. 1 y 2. 1972.
- CAÑIBANO CALVO, LEANDRO. «El concepto de Contabilidad como un programa de investigación». *REFC*. 1974.
- CEA GARCIA, J.L. «Principios contables y fiscalidad». Monografía núm. 10 de AECA. 1988.

- CHRISTENSON, CARLES. «The methodology of positive accounting». *Accounting Review*. 1983.
- DEREK J. DE S. PRICE. «Ciencia y tecnología: distinciones e interrelaciones». Artículo publicado en *Sociología de la Ciencia*. Alianza Universidad. 1980.
- DEVINE, C.T. «Research methodology an accounting theory formation». *Accounting Review*. July. 1960.
- FERNANDEZ PEÑA, ENRIQUE. «SFAS 95: Nueva información financiera». *TC*. Octubre. 1988.
- FERNANDEZ PIRLA, J.M. *Teoría económica de la Contabilidad*. ICE. Novena Edición. Madrid. 1977.
- GARCIA GARCIA, MOISES. *Contabilidad Social*. Instituto de Planificación Contable. 1980.
- GARCIA GARCIA, MOISES. La teoría de la Contabilidad a debate. III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Málaga. 1988.
- GARCIA GARCIA, MOISES y SERRANO MORACHO, FRANCISCO. «La modelización del comportamiento de sistemas económicos (a través de la dinámica de sistemas)». *REFC* núm. 62. 1990.
- GOLDBERG L. «The present state of accounting theory». *Accounting Review*. July. 1963.
- JONHSON, H.T. y KAPLAN, R.S. *La Contabilidad de Costes*. Plaza-Janés. 1988.
- LAKATOS, IMRE. *La metodología de los programas de investigación científica*. Alianza Universidad. 1983.
- MARX, KARL. *El Capital*. EDAF. 1972.
- MATTESSICH, RICHARD. *Accounting and analytical methods*. Scholars Book Co. 1977.
- MATTESSICH, RICHARD. «Hacia una fundamentación general y axiomática de la ciencia contable». *Técnica Económica*. 1958.
- MATTESSICH, RICHARD. «Mathematical models in business accounting». *Accounting Review*. July. 1958.
- MATTESSICH, RICHARD. «Budgeting models and system simulation». *Accounting Review*. July. 1961.

- MERTON, R.K. *La sociología de la ciencia*. Alianza Universidad. 1977. (Dos tomos).
- MONTESINOS JULVE, VICENTE. «Formación y contrastación de las teorías científicas en Contabilidad». *TC* núm. 326.
- MOONITZ. The Basic postulates of accounting. AICPA. Boletín ARS núm. 1. New York. 1961.
- PEINO JANEIRO, VICTOR. La Contabilidad como programa de investigación científica: un ensayo. FCEE. Universidad de Santiago de Compostela. 1990.
- QUINTANILLA, M.A. «Las virtudes de la racionalidad instrumental». *Anthropos*. Núms. 94-95.
- QUINTAS, J.R. *Economía y Educación*. Pirámide. 1983.
- RIVERO TORRE, PEDRO. «Plan General de Contabilidad y empresas sujetas a regulación económica». *REFC* núm. 62. 1990.
- ROJO RAMIREZ, ALFONSO. Estado de flujos de tesorería. Presentación. *TC* abril-mayo de 1990.
- SCHNEIDER, ENRIC. *Contabilidad Industrial*. Aguilar. 1968.
- SCHUMPETER, J.A. *Teoría del desenvolvimiento económica*. Fondo de Cultura Económica. México. 1944.
- SERRANO MORACHO, FRANCISCO y GARCIA GARCIA, MOISES. «La modelización del comportamiento de sistemas económicos (a través de la dinámica de sistemas)». *REFC* núm. 62. 1990.
- SPROUSE y MOONITZ. «A tentative set of broad accounting. Principles for business enterprises». AICPA. ARS núm. 3. New York. 1962.
- TOBAR, J.F. «Tecnología y economía». *Anthropos*. Núms. 94-95.
- TUA PEREDA, JORGE. Principios y normas de Contabilidad.
- Instituto de Planificación Contable. 1983.
- VLAEMMINCK, J.H. *Historia y doctrina de la Contabilidad*. Editorial Ejes. 1961.