



ARTÍCULOS

El Grado de Desarrollo de la Teoría y la Investigación Contable en la Argentina

Norberto García

Revista de Economía y Estadística, Cuarta Época, Vol. 31, No. 1-2 (1990): 1º y 2º Semestre, pp. 17-36.

<http://revistas.unc.edu.ar/index.php/REyE/article/view/4655/4446>



La Revista de Economía y Estadística, se edita desde el año 1939. Es una publicación semestral del Instituto de Economía y Finanzas (IEF), Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, Av. Valparaíso s/n, Ciudad Universitaria. X5000HRV, Córdoba, Argentina.

Teléfono: 00 - 54 - 351 - 4437300 interno 253.

Contacto: rev_eco_estad@eco.unc.edu.ar

Dirección web <http://revistas.unc.edu.ar/index.php/REyE/index>

Cómo citar este documento:

García, N. (1990). El Grado de Desarrollo de la Teoría y la Investigación Contable en la Argentina. *Revista de Economía y Estadística*, Cuarta Época, Vol. 31, No. 1-2: 1º y 2º Semestre, pp. 17-36.

Disponible en: <http://revistas.unc.edu.ar/index.php/REyE/article/view/4655/4446>

El Portal de Revistas de la Universidad Nacional de Córdoba es un espacio destinado a la difusión de las investigaciones realizadas por los miembros de la Universidad y a los contenidos académicos y culturales desarrollados en las revistas electrónicas de la Universidad Nacional de Córdoba. Considerando que la Ciencia es un recurso público, es que la Universidad ofrece a toda la comunidad, el acceso libre de su producción científica, académica y cultural.

<http://revistas.unc.edu.ar/index.php/index>

EL GRADO DE DESARROLLO DE LA TEORIA Y LA INVESTIGACION CONTABLE EN LA ARGENTINA

*Dr. Norberto García con la colaboración de la Cra. Claudia H. Wehbe
y Juan C. Ceschini

1. INTRODUCCION

El objetivo de este trabajo es determinar en qué etapa del desarrollo de la teoría e investigación contable se encuentra nuestro país en relación con aquellos que están en los primeros peldaños del conocimiento de dicha disciplina, tales como EE.UU, Inglaterra y Australia, entre otros. Para lograr dicho propósito utilizaremos como marco de referencia la ciencia de los signos o semiótica. Observando y analizando la evolución del pensamiento contable en la Argentina y en dichos países, descubriremos en qué medida se ha hecho uso de los distintos niveles o dimensiones de esta ciencia. De la correspondiente compa-

* Profesor de Teoría Contable Avanzada, Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional de Córdoba y de Contabilidad Gerencial de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Río Cuarto.

ración surgirá con bastante claridad la brecha existente en el conocimiento contable, sirviendo por ello para iluminar el camino que deberemos recorrer para estrecharla.

2. LA PRACTICA, LA TEORIA E INVESTIGACION CONTABLE

Es esencial distinguir entre los aspectos profesionales de la contabilidad, que son el lado práctico, y los puntos de vista académicos. Con excepciones relativamente raras, los eruditos en ciencias sociales en otras esferas de acción, son personas académicas. Realizan trabajos de esta naturaleza por una razón primordial: les proporcionan las mayores oportunidades para investigar, para indagar, para realizar estudios profundos, para someter a prueba los resultados de sus investigaciones, poniéndolas frente a los alumnos en sus clases, así como de discutir las con sus colegas; también les permiten mantenerse alejados de las presiones y problemas típicos del ejercicio profesional y conservar la independencia necesaria en la investigación objetiva. Son, sobre todas las cosas, investigadores que buscan la verdad disponiendo de un medio ambiente en el que pueden trabajar sin preocuparse para nada que no sea su propia objetividad, y que espíritus afines aprueben su trabajo. (Mautz, 1970, pags. 9 - 10)

Un medio ambiental así, rara vez se encuentra en el mundo de la actividad profesional, donde las necesidades del momento revisten primordial importancia. El profesional, forzosamente, tiende a adoptar un enfoque práctico. Si sus métodos y procedimientos funcionan satisfactoriamente en el medio que los aplica, queda totalmente satisfecho. Es probable que disponga de poco tiempo para realizar investigaciones científicas fundamentales, de grandes alcances, que no influyan directamente en sus problemas inmediatos. Esto no significa que no les interese la teoría. Al contrario, muchos profesionales tendrían interés en ella, pero solamente aquellas teorías que justifican racionalmente las prácticas ya aceptadas. (Mautz, 1970, pag. 10)

¿Cómo se desenvuelve la disciplina contable en nuestro país? Se observa inmediatamente la gran influencia que ejerce la profesión contable en la enseñanza a nivel universitario, puesto que la mayoría de los profesores son profesionales que dedican un mínimo de tiempo a la función docente. No existe, como algo generalizado, la figura del profesor académico, como en otros países, cuya función fundamental es enseñar e investigar con exclusividad. Podría decirse que tal situación está motivada porque la tarea profesional está retribuida mejor que la docente. Esto podría explicar parte del problema pero no todo; hay una cuestión vinculada con la formación del graduado en la

EL GRADO DE DESARROLLO

carrera de Contador Público. Los conocimientos contables, que la Universidad proporciona por intermedio de los profesores - profesionales, están excesivamente vinculados con su aplicación; son eminentemente normativistas. Se enseña la práctica contable, pero no se reflexiona acerca de ella. No se dicta en las Universidades Nacionales una asignatura de teoría contable que además de ser el umbral de la investigación, servirá para proporcionar un marco general de referencia a través del cual pueda evaluarse la práctica contable y servir de guía para el desarrollo de nuevas prácticas y procedimientos. Tal como se desenvuelve, la enseñanza de la contabilidad en la actualidad nos encierra en un círculo vicioso: la profesión engendra la profesión.

¿Quiénes son los responsables de la investigación contable si es que la Universidad no asume esta responsabilidad? Extrañamente, son las Organizaciones Profesionales de Ciencias Económicas quienes tiene a su cargo esta delicada función. Tanto el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT) dependiente de la Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y el Instituto Técnico de Contadores Públicos vinculado a la Federación de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas, están comprometidos en proyectos de investigación que comprenden no sólo la solución de los problemas prácticos de la profesión, por medio de la sanción de normas y procedimientos, sino también al desarrollo de trabajos de carácter conceptual, como es el estudio denominado "Replanteo de la Técnica Contable", elaborado por un grupo de profesionales pertenecientes al CECYT. Tal es el panorama con el cual nos enfrentamos en el país. En lugar de encontrar académicos y profesionales que cooperen entre sí, esto es, la Universidad en el desarrollo de teorías e investigación contable y los organismos profesionales emitiendo las normas de política contable en base a dichas teorías y los resultados de las investigaciones, encontramos solamente el área profesional como responsable de toda la tarea.

Por otra parte, salvo raras excepciones, la labor de investigación de los organismos profesionales citados carecen de recursos humanos con suficiente grado de dedicación a esta ocupación. También existen dudas, por su naturaleza, de que realmente sean investigaciones en el estricto sentido de la palabra. A su vez, el desarrollo de cualquier investigación exige el esfuerzo de varios investigadores con dedicación total, el intercambio de ideas, refinamiento del instrumental y el conocimiento de las relaciones con otras disciplinas, dada la creciente complejidad de las necesidades de los usuarios de la información contable. Esto no significa un desmercimiento de la labor que llevan a cabo los mencionados entes, ni que su tarea sea superflua. Por el contrario, lo que deseamos expresar es que la universidad no cumple con el rol de desa-

rollar la investigación contable académica que, por su índole, el corresponde.

3. EL PROCESO SEMIOTICO Y LA CONTABILIDAD

Una observación del universo contable revela que la contabilidad puede ser considerada como un sistema integrado de comunicación ya que resulta isomórfica a un sistema de comunicación humana. La comunicación humana es esencialmente un proceso social, un sistema en el cual personas separadas tienen roles - distintos pero complementarios dando lugar a dicha comunicación. La actividad contable constituye, en ese sentido, un proceso social. Al menos dos partes se encuentran involucrados: el contador, o sea quien produce ciertos estados contables, y el usuario de los mismos, hacia quien va dirigido.

Por otra parte, la comunicación humana debe incluir el empleo de cierto lenguaje; debe considerarse como un simbolismo verbal sistemático empleado como medio de establecer y sostener relaciones entre dos o más seres humanos, en virtud de que sus signos y señales tienen un núcleo común de significado para los miembros de una colectividad lingüística dada. Desde hace largo tiempo se ha reconocido que la contabilidad emplea un simbolismo verbal sistemático el cual, a pesar de sus defectos, se ha caracterizado, de hecho, como el lenguaje de los negocios. Distintos fenómenos empresariales son expresados en registros contables expuestos, y comunicados a otros, por un lenguaje ordinario similar al idioma castellano. La contabilidad tiene sus propias reglas de codificación del fenómeno tal como un lenguaje ordinario.

Los signos o símbolos comúnmente usados en la comunicación de persona a persona son palabras y números. En contabilidad se usan ambos, para designar el momento que ocurre el evento, para designar y denotar su carácter y la magnitud de sus propiedades monetarias. Todos estos elementos ocurren en la concatenación de signos que son los estados singulares o agregativos que produce el proceso contable. (Chambers, 1966, pág. 169)

De lo analizado hasta aquí, observamos que la contabilidad opera con signos en forma similar al lenguaje que es un sistema de signos. Esta particularidad nos permite introducirnos en la "semiotica" que según Charles W. Morris es la ciencia de los signos. (1958, pag. 32) La tarea de comprender y usar con eficacia los signos es un tema que se ha desarrollado a través del tiempo. Existen obras que han discutido acerca de la naturaleza del lenguaje, de la diferencia de los signos en los animales y en los hombres y de las consecuencias del

uso adecuado o no de los signos en las relaciones personales o sociales. Estas discusiones se han llevado a cabo partiendo de distintos puntos de vista y con propósitos distintos. Hay lingüistas, psicólogos y sociólogos interesados en el estudio de aquellas clases particulares de signos que aparecen en las materias a las cuales se dedican; filósofos ansiosos de defender la superioridad de un sistema filosófico sobre otro; lógicos y matemáticos ocupados en la elaboración de un simbolismo adecuado para sus disciplinas particulares; educadores afanosos de mejorar el empleo del lenguaje en el proceso educativo cuya responsabilidad asumen; hombres de estado que tratan de mantener o perfeccionar los símbolos básicos que sostienen la estructura social. (Charles W. Morris, 1962, pags. 7 - 8)

Todos los planteos y propósitos señalados son legítimos. Su elevado número es un testimonio del destacado lugar que ocupan los signos en la vida humana. ¿Pero cómo nos serviremos de esta disciplina para demostrar nuestro objetivo, indicado al comenzar este trabajo? Antes de contestar esta pregunta es conveniente referirnos, aunque sea brevemente, al proceso semiótico.

El proceso semiótico en el cual alguna cosa funciona como un signo puede llamarse semiosis. En ésta, se distinguen los siguientes factores: aquello que actúa como signo, aquello a lo cual el signo se refiere y la conducta o reacción de un intérprete en virtud del cual la cosa es un signo para ese intérprete. Estos tres componentes de la semiosis pueden ser, respectivamente, el vehículo señal, el designatum y el interpretante, pudiendo el intérprete incluirse como un cuarto factor.

Charles W. Morris (1958, pag. 33) caracteriza al signo del siguiente modo: "S es un signo de D para I, en la medida en que I tiene en cuenta a D, en virtud de la presencia de S". Por ejemplo: una luz roja (S), es un signo de detener el vehículo (D) para un conductor (I) en la medida que el conductor tiene en cuenta la instrucción de detener el vehículo en presencia de la luz roja. Así la semiosis, es por lo tanto, un tener en cuenta inmediato, es decir, tener en cuenta una cosa por medio de una tercera. El mediador es el vehículo señal; el tener en cuenta, el interpretante; el agente del proceso, el intérprete; aquello que se tiene en cuenta, el "designatum" (Charles W. Morris, 1958, pags. 34 - 35). Estos términos-signos, designatum e intérprete son signos semióticos interdependientes, porque representan fases de un mismo proceso donde se implican unos a otros. "Los objetos no necesitan ser señalados por signos, pero no hay "designata" sin haber tal referencia; algo es un signo por que es interpretado como un signo de alguna cosa por algún intérprete; un tener en cuenta algo es un interpretante sola-

mente en tanto es evocado por alguna cosa que funciona como un signo; un objeto es un intérprete sólo mientras tiene en cuenta algo mediato. Las propiedades de ser signo, un "designatum", un intérprete o un interpretante son propiedades relacionadas que las cosas asumen al participar en el proceso funcionar de la semiosis. (Charles W. Morris, 1958, pag. 34)

Resumiendo, un signo es un objeto físico, en nuestro caso una luz roja. La primera característica que tienen los signos es que hacen referencia a otra cosa: la luz roja hace referencia a que el vehículo debe detenerse; la segunda característica que tienen los signos es que hacen referencia a algo para un cierto sujeto. A este sujeto se lo denomina intérprete.

Algunos signos tienen un único intérprete, por ejemplo, un profesor puede inventar una serie de signos a fin de calificar al alumno, para su uso exclusivo. Habitualmente los signos tienen muchos intérpretes: un semáforo, por ejemplo, es un signo del que somos intérpretes todos lo que conocemos su funcionamiento y sabemos lo que significa cada color. Lo mismo ocurre con la contabilidad, es también un conjunto de signos del que son intérpretes todos aquellos que están relacionados con dichos signos: contadores, empresarios, usuarios de la información contable etc.

Hemos explorado hasta aquí brevemente en qué consiste esta disciplina denominada semiótica, pero falta todavía enfocar más claramente el objetivo de ésta e indicar su importancia teórica y práctica para nuestro propósito. En términos de los tres elementos, vehículo señal, designatum e intérprete del proceso semiótico, se pueden extraer, tomando de dos en dos, otras relacionadas que comprende el estudio de las dimensiones de la semiosis. Estos planos son la dimensión sintáctica, la dimensión semántica y la dimensión pragmática del proceso citado.

La "sintáctica" es el estudio de las relaciones de los signos entre sí. Comprende el campo de la lógica, la sintaxis, y la matemática. Por ello, está interesada en las reglas convencionales para la manipulación de signos y se abstrae completamente de la relación de los signos con los objetos o de los usuarios de los signos; no nos dice absolutamente nada con respecto al mundo real. Así la sintáctica está compuesta de sentencias sin contenido material o empírico y estas sentencias se caracterizan por ser lógicamente verdaderas como opuestas a ser empíricamente verdaderas. Por ejemplo: "si todos los electrones tienen momentos magnéticos y la partícula no tiene momentos magnéticos, entonces

EL GRADO DE DESARROLLO

la partícula x no es un electrón". Esta es una proposición analítica en la cual no se necesita conocer el significado de electrón o momento magnético para determinar que esta proposición es verdadera. Es verdadera en virtud de la forma de la sentencia y en el modo acordado en las cuales las constantes lógicas (si-entonces) (Sterling, 1970, pag. 445).

La "semántica" puede ser definida como la relación de los signos a un fenómeno correspondiente en el mundo de los datos sensoriales, es decir, la relación de los signos con los objetos y eventos. Si los signos tienen referentes en el mundo real, es necesario poseer reglas para comprender la unión entre un signo particular y un objeto o evento particular. Estas reglas son llamadas "reglas semánticas" y son las que dan significado empírico a los signos.

Dadas las reglas semánticas para conectar signos a objetos o eventos y las reglas sintácticas para ligar signos con signos, pueden ser formas proporcionales con contenido empírico. En contraste con las proposiciones analíticas discutidas más arriba, "proposiciones empíricas" están intentando decir algo acerca del mundo real y por ello su valor es eventual o dependiente de la observación. Por ejemplo, la proposición "Juan es soltero" está intentando decir de una cosa del mundo real y Juan es el signo para esa cosa.

Así, el valor real de las proposiciones analíticas o empíricas es descubierta por diferentes procedimientos. Las proposiciones analíticas son demostradas por el uso de las reglas sintácticas. Ellas son verdaderas o contradictorias. Las proposiciones empíricas son "verificadas" por operaciones de la observación. Ellas son verdaderas o falsas. (Sterling, 1970., pags. 445 - 446).

La "pragmática" es la relación de un signo o sistemas de signos y sus intérpretes. Ateniéndonos a la definición aceptada del término, una afirmación sobre el lenguaje será pragmática en la medida que se mencione esencialmente al usuario o usuarios del lenguaje. Diferentes signos provocan diferentes respuestas de un usuario en particular, aunque estos signos intenten tener el mismo referente. Diferentes usuarios pueden interpretar el mismo signo de diferentes modos.

Hasta aquí hemos analizado el proceso semiótico como así también las distintas dimensiones o características del fenómeno del funcionamiento de los signos empleando las abstracciones involucradas al distinguir la sintáctica, la semántica y la pragmática, así como en cualquier disciplina se estudian las partes componentes. Hemos visto que en cada dimensión semiótica, los términos analizados modifican las condi-

ciones de su aplicabilidad por ser determinables según la relación que desempeñan en el proceso semiótico.

Señalamos anteriormente que la contabilidad tiene relación con la comunicación y se considera usualmente como una prolongación especializada de los símbolos que constituyen un lenguaje. Dada esta cualidad es posible recurrir a la semiótica en busca de conceptos o principios generales pertinentes a sus propios problemas de análisis de signos. Tal como expresa Charles W. Morris, la semiótica no es meramente una ciencia entre las ciencias, sino un "organon" o instrumento de las ciencias u otras disciplinas que pretenden serlo. La forma de usar este instrumento en nuestro caso particular es a través de su aparato lingüístico expresado en sus tres dimensiones. Nuestro interés será determinar, en función del desarrollo de la teoría y la investigación contable respectiva en nuestro país, qué parte del proceso semiótico ha sido tomado en consideración y comprar qué etapas de dicho proceso ha sido utilizado por países como E.E.UU., Australia y Nueva Zelanda por ejemplo. Esta comparación nos permitirá determinar el grado de atraso de nuestra teoría e investigación con respecto a dichos países.

4. LA SEMIOTICA Y LA TEORIA E INVESTIGACION CONTABLE EN LOS PAISES ANGLOSAJONES.

La exposición más clara sobre este tema, fue la de Hendriksen (1982), pero también han tratado las relaciones entre la semiótica y la contabilidad autores como Sterling y Chambers, ya citados, y Devine (1985, pags. 83 - 89, Vol I) una referencia útil es hacerlo en función de los distintos niveles de predicción. (Hendriksen, 1982, pag. 2). Los tres niveles principales de la teoría son:

- 1) Teorías que intentan explicar las prácticas contables actuales y predecir cómo los contadores podrían reaccionar ante ciertas situaciones o cómo podrían informar eventos específicos. Estas teorías se relacionan con la estructura del proceso de recolección de datos y los informes contables (Teorías sintácticas).
- 2) Teorías que se concentran en las relaciones entre un fenómeno (objeto o evento) y el término o símbolo que lo representa. Estas pueden ser consideradas teorías interpretativas. (Teorías semánticas).
- 3) Teorías que subrayan el comportamiento o los efectos de la utilidad de la información contable para la toma de decisiones de los usuarios de los informes y estados contables. (Teorías pragmáticas)

Tal como puede observarse, la clasificación que hace de las teorías contables Hendriksen lo son en función de las dimensiones de la semió-

tica, agrupando dentro de cada uno los distintos enfoques teóricos esbozados por los autores en materia contable. Ninguna teoría vigente escapa de los tres niveles de predicción o dimensiones de la semiótica y resulta de interés ubicar dentro de cada clasificación los trabajos más importantes de los autores anglo-sajones para luego utilizarlos como referencia en relación con los escritos difundidos en nuestro país. De esta forma podremos advertir con relativa facilidad, en qué medida se ha desarrollado el pensamiento contable Argentino.

Desde el punto de vista de la estructura contable, las obras más significativas de la literatura contable americana son las de Ijiri, "The Foundations of Accounting Measurement", (1967) y el artículo de Sterling "Elements of Pure Accounting Theory" (1971). El primero intenta explicar la práctica contable tradicional sobre la base del marco formal de los costos históricos. Por otra parte, Sterling se refiere a qué hacen los contadores cuando ellos registran transacciones y eventos. Ambos enfoques teóricos centran su atención sobre la relación de la práctica y la estructura contable al efecto de constroirlas solamente a través de su consistencia lógica interna, sin ninguna comprobación empírica. Pueden determinar, por ejemplo, si los contadores se ajustan a las reglas y convenciones oportunamente fijadas, incluyendo las reglas y procedimientos y las interrelaciones de éstas con el estado contable formal.

En segundo lugar están las teorías que se concentran en las relaciones entre objetos y eventos y el término o símbolo que lo representa, esto es, la interpretación de estos signos en función de los acontecimientos que se generan en el mundo real. Pidiendo prestado a la teoría económica, los contadores por largo tiempo han intentado encontrar alguna correspondencia entre las mediciones contables y los conceptos económicos surgidos de la realidad. Esta búsqueda ha sido necesaria al efecto de dar algún significado a la teoría y la práctica contable. Una estructura contable, aunque esté formulada lógicamente no ofrece interpretaciones adecuadas a menos que los símbolos y palabras representen descripciones o mediciones que se relacionen empíricamente con fenómenos del mundo real. Sin relaciones interpretativas la estructura contable llega a ser un ejercicio de circularidad sin un significado de carácter empírico, debiendo además, existir particular cuidado para asegurar que la interpretación realizada por parte de los contadores sea la misma que la de los usuarios de la información contable. (Hendriksen, 1982, pág. 4). Dentro de este marco se pueden agrupar teorías que han tratado de establecer los conceptos contables en términos económicos, por ejemplo, las obras de Canning, (1929) y de Edward y Bell (1961).

La última clasificación comprende a las teorías del comportamiento o pragmáticas, es decir, aquellas que relacionan las acciones y reacciones de las personas bajo circunstancias específicas ante la presencia de signos o símbolos. Las teorías incluidas dentro de este enfoque se han generado en los últimos tiempos en base a la aceptación de la orientación denominada "La utilidad de la información contable para la toma de decisiones" (decision usefulness). Toma en consideración la pertinencia de la información para ser comunicada a los tomadores de decisiones y el comportamiento de los diferentes individuos o grupos como resultado de la presentación de la información contable. Además, se distinguen claramente los usuarios internos de los externos de la mencionada información, señalando a estos últimos como aquéllos que no tienen otra posibilidad de obtenerla que no sea a través de los estados contables, como por ejemplo, los accionistas que no participan en la conducción de la administración, proveedores, prestamistas, autoridades gubernamentales, etc. (Hendriksen, pág. 6).

Este enfoque del comportamiento o pragmático (como una dimensión de la semiótica), si bien tiene antecedentes remotos (Canning, 1929), es recientemente a partir del estudio de la American Accounting Association "Teoría Contable Básica" (1968), cuando conceptualmente es tratada como se la conoce hoy. Es importante advertir que todavía está en la etapa inicial de su desarrollo, pero parece proporcionar una de las mejores promesas que guiarán a la teoría contable hacia fines más útiles. Debemos tomar en cuenta que prácticamente el 85% de la investigación contable en los países anglo-sajones se lleva a cabo dentro de este enfoque. El mismo ha estimulado a académicos y profesionales contables a la búsqueda de los objetivos básicos de la contabilidad y con la finalidad de contestar las siguientes preguntas: ¿Quiénes son los usuarios de los estados contables publicados?, ¿Cuál es la naturaleza de la información específica requerida por los distintos grupos de usuarios?, ¿Pueden ser encontradas necesidades comunes para la presentación de estados contables con propósitos generales o necesidades específicas?. ¿Cómo reaccionan los inversores, acreedores y administradores ante los diferentes procedimientos contables? (Hendriksen, 1982, pág. 6).

5. LA SEMIOTICA Y LA TEORIA E INVESTIGACION CONTABLE EN LA ARGENTINA.

Para un tratamiento sistemático de nuestra realidad acudiremos a un trabajo de Zeff presentado en la XIV Conferencia Interamericana de Contabilidad llevada a cabo en Chile entre los días 23 y 26 de Noviembre de 1981 (Zeff, 1982, pags. 77 - 96). Este expresa en el primer

EL GRADO DE DESARROLLO

párrafo que “el enfoque para la formulación de la teoría contable ha cambiado profundamente durante los últimos veinte años. Antes de la década del sesenta, la literatura teórica era principalmente normativa, dependiendo fuertemente de las disciplinas de economía y derecho. Dentro del marco normativo, se han encontrado dos líneas de pensamiento: una basada fundamentalmente en la noción de ganancia líquida y realizada (“true income”) y la otra en la que se pone más énfasis en proveer información útil a los distintos usuarios de los estados contables. La segunda de estas dos escuelas se denomina de la utilidad para la toma de decisiones (“decision usefulness”).

Sigue diciendo Zeff que “Desde la década del 60, la investigación contable ha adoptado un matiz empírico (aunque los estudios normativos continúan como parte integral de la literatura). Esta nueva corriente, la investigación empírica, depende todavía de la disciplina económica, además de la psicología, la sociología, la investigación operativa, la estadística y la ciencia política”.

Claro está que el autor mencionado se refiere a los acontecimientos que estaban sucediendo en los países anglo-sajones y no, a lo que había estado ocurriendo en la Argentina. Pero la importancia del trabajo para nuestro análisis está motivado en que Zeff incorpora a su bibliografía a los más importantes escritores de temas contables del país.

Tomando la clasificación realizada por Zeff y analizando su contenido podemos asociarla a dos dimensiones de la semiótica; la escuela de la ganancia líquida y realizada, y su contenido, es consistente con las reglas semánticas o interpretativas; la escuela de la utilidad para la toma de decisiones se inserta dentro de la dimensión pragmática. Ninguna parte de la clasificación ofrecida por el citado autor comprende aportes bibliográficos que podrían encuadrarse dentro de la dimensión sintáctica porque seguramente no era su objetivo señalar trabajo de otra naturaleza que no sea de carácter normativo.

Ahora bien, todos los trabajos de los distinguidos escritores argentinos se encuentran citados dentro de la clasificación de la escuela de la ganancia líquida y realizada, y todos están vinculados con el tema del ajuste por inflación de los estados contables. Esto es, ningún autor de nuestro país figura dentro de los expositores de la escuela de la utilidad para la toma de decisiones. ¿Será una omisión de Zeff en esta oportunidad o realmente no había preocupación por este tipo de enfoque? A partir de la publicación del escrito de Zeff y hasta la fecha, ¿alguien se ha ocupado de proporcionar algún estudio donde esté implícita la escuela de la utilidad para la toma de decisiones?

De acuerdo con nuestro conocimiento, ni una cosa ni la otra ha sucedido. Es una visión que no ha provocado motivación entre quienes escriben sobre cuestiones contables. Más aún, ninguno de los artículos de autores argentinos citados por Zeff tiene la particularidad de poder ser aprobado empíricamente, es decir, no se expresan hipótesis que se puedan contrastar.

Deducimos por lo expresado hasta aquí, que tal como estaba desarrollada la teoría contable a nivel profesional, (la única existente), la misma estaba circunscripta a las cuestiones interpretativas, esto es, se movía dentro de la dimensión semántica de la semiótica. Para corroborar que todavía en la actualidad se sigue limitando la teoría y la investigación contable a este tipo de enfoque comentaremos algunos pasajes de dos obras que consideramos son los aportes más significativos de la bibliografía contable argentina. La primera es un estudio, ya citado, en donde participaron prestigiosos profesionales nacionales y que apareció bajo el nombre de "Replanteo de la Técnica Contable" (1980) que podría considerarse, por su naturaleza, como una investigación "a priori" tal como concibe Nelson (1973, págs. 3 - 18) a este tipo de trabajos. Si bien "Replanteo" surgió a la luz en 1980 las ideas básicas fueron generadas anteriormente, más precisamente a través de un trabajo presentado en el Primer Congreso Nacional de Profesionales de Ciencias Económicas, llevado a cabo en Noviembre de 1974.

El Dr. Slosse en el prefacio de "Replanteo" señala: "...el propósito perseguido es formular un verdadero y serio replanteo del funcionamiento de la técnica contable, para encontrarle una estructura básica lógica que permita dar respuesta a problemas particulares sin necesidad de recurrir, como sucede actualmente, a procedimientos o criterios contables de emergencia. En esa búsqueda de un cauce bien definido, el camino transitado llevó a la conclusión de que la luz que estaba faltando puede encontrarse a través de una acercamiento de la contabilidad a la economía". De esta cita se detecta que el objetivo de la investigación era: 1) proporcionar un marco o estructura lógica de la contabilidad que sirva de base para la elaboración de normas que reglen la profesión; y 2) encontrar correspondencia entre las mediciones contables y conceptos económicos que expresan los fenómenos del mundo real, correspondencia ésta que era indispensable al efecto de dar algún significado a la teoría y práctica contable.

De la lectura de "Replanteo" la conclusión que se obtiene es que en lo relativo a brindar un marco lógico para la elaboración de las normas contables no ha sido muy feliz por ser insuficientes los aspectos conceptuales necesarios para tal fin. En cambio se han tratado con

EL GRADO DE DESARROLLO

bastante profundidad los aspectos relativos a la interpretación económica de las mediciones contables.

La insuficiencia señalada en las cuestiones conceptuales surgen fundamentalmente del tratamiento de los objetivos de los estados contables, donde se confunde la información contable con la información proporcionada por los estados contables, que lleva a los autores a discutir un tema que ya parece un mito en la literatura contable nacional, esto es, la distinción entre información para usuarios internos y para usuarios externos. Se reconoce, por lo general, que los estados contables son útiles exclusivamente para los usuarios externos, porque éstos no tienen otra posibilidad de conocer la situación de la empresa, que no sea por este medio. En cambio los usuarios internos utilizan la información contable, no los estados contables, dado que dichos usuarios cuentan con los datos que se generan dentro de la empresa en forma amplia y a su vez, en última instancia, éstos usuarios son los que definen las pautas para la confección de los estados contables.

Además de la cuestión señalada en el párrafo anterior, otros aspectos conceptuales no tratados adecuadamente son el papel de los usuarios de la información en el proceso de la comunicación y expresar los objetivos de los estados contables en función de los datos que proporciona y no en función de dichos usuarios. Más adelante nos extenderemos en este tema.

La segunda obra que comentaremos es la de Fowler Newton "Cuestiones fundamentales de Contabilidad" (1982), que si bien no tiene la jerarquía de un trabajo de investigación como "Replanteo", trata en forma adecuada las cuestiones más importantes por donde transita la profesión. Este autor al referirse a los objetivos de la contabilidad expresa que proporciona información útil para la toma de decisiones y el control, referida fundamentalmente a: a) el patrimonio del ente y su evolución; b) los bienes de terceros en poder del ente; c) ciertas contingencias. (1982, pag. 4). En este aspecto sigue la misma idea de los autores de "Replanteo" pero aquí se refiere a los objetivos de la contabilidad y no a los objetivos de los estados contables, y también es más cuidadoso al hacer la distinción entre información y estados contables.

Fowler Newton más adelante señala que "...la idea de que el objetivo de la contabilidad es suministrar información útil para la toma de decisiones, ha ganado considerable terreno en la bibliografía contable contemporánea, desplazando el viejo concepto de que la contabilidad es un elemento mantenido simplemente porque hay disposiciones legales que así lo exigen". Luego en un párrafo posterior agrega: "Sin embargo,

el mismo concepto de que la contabilidad debería proporcionar información útil para la toma de decisiones no ha logrado todavía una gran influencia sobre las normas contables vigentes en la mayoría de las partes del mundo..” Aunque este autor acepte el profundo cambio que se está produciendo en materia de objetivos de la contabilidad y la información contable, esto, es centrar la atención en los usuarios y no en los estados contables en sí mismos, no es consecuente con esta posición de acuerdo con el análisis que haremos a continuación.

El pensamiento central de los autores de las publicaciones citadas y que es seguido por casi la totalidad de la doctrina contable nacional se caracteriza en general por dos aspectos fundamentales. En primer lugar, que los objetivos de la contabilidad giran alrededor de la información sobre el patrimonio y su evolución, que es transmitida a través de los estados contables. En segundo lugar, que al hacer referencia a la utilidad de la información para la toma de decisiones se parte del supuesto de que existe un conjunto indeterminado de usuarios cuyas preferencias en materia de información son desconocidas.

Con respecto a estas ideas es interesante observar el énfasis sobre la información contable vinculada a “la composición y evolución del patrimonio” como así también una débil atención a las necesidades concretas de los usuarios fue una característica del pensamiento contable norteamericano hasta la década de los 60. Para fundamentar nuestra apreciación citaremos los siguientes párrafos de Hendriksen (1982, pags. 67 - 68): “..Aquellos que enfocan los objetivos desde el punto de vista del segundo nivel (semántica) de la teoría contable, subrayan la necesidad de medir e informar la riqueza y sus cambios, como así también los derechos específicos contra la empresa. Estas relaciones dejarán abierta la posibilidad de diversas interpretaciones, pero no dependen de los procedimientos contables (nivel estructural) para que la interpretación se haga en función de los términos beneficio, activo y patrimonio. Implícitamente en estos objetivos se supone que los estados contables son preparados para un conjunto desconocido de usuarios. Pero el énfasis en este caso es sobre la medición de los objetos y eventos que tienen un referente en el mundo real. Moonitz, por ejemplo, en el Accounting Research Study N 1 (1961, pag. 23) restringe la descripción contable de la empresa y sus actividades a la información que considera la riqueza (patrimonio) los cambios en la riqueza y los derechos sobre la riqueza. En su definición de contabilidad establece:

“La función de la contabilidad es: 1) medir los recursos poseídos por las entidades específicas, 2) reflejar los requerimientos contra la

EL GRADO DE DESARROLLO

empresa y los intereses en aquellas entidades: 3) medir los cambios en los recursos, derechos e intereses: 4) asignar los cambios a períodos específicos de tiempo: y 5) expresar lo anterior en términos de dinero como común denominador”.

Esta definición sirve de apoyo fundamental para subrayar en el Accounting Research Study N° 3 (1962, pag. 53) al estado patrimonial y al estado de resultados como mediciones en la riqueza y sus cambios”.

No cabe duda con respecto a la similitud de las definiciones y objetivos de la disciplina contable de nuestros autores con respecto a la definición de contabilidad de los Accounting Research Study N° 1 y 3. Los principios y postulados que habían diseñado Moonitz y Sprouse tenían como objetivo descubrir el “beneficio verdadero” (“true income”) para usarlo como un único concepto que podría mostrar su superioridad en los aspectos interpretativos del mundo real. Pero salvo el Postulado A - 1, que establece que los “datos cuantitativos son para ayudar en la toma de decisiones económicas racionales”, virtualmente nada se dice en ambos estudios acerca de quiénes son los usuarios de los datos contables externos y cuáles podrían ser sus necesidades y aptitudes particulares. (Wolk, Francis y Tearney, 1984, pag. 113).

Por todo lo expresado hasta aquí, podemos decir con casi total certeza que las ideas que maneja la profesión contable en la actualidad están circunscriptas a teorías que estaban en boga en los primeros años de la década del 60 en los países anglo-sajones, especialmente en los EE.UU., salvo en lo relativo a la introducción de la expresión “servir para la toma de decisiones”. ¿Es suficiente esto último, como así también en encuadramiento de la contabilidad como un sistema de información, para decir que la doctrina contable en el país reconoció el enfoque de la “utilidad para la toma de decisiones” (“decision usefulness”).? Pensamos que no, hecho que se puede advertir en la lectura del trabajo de Zeff (1982) y la obra de Hendriksen (1982) en las partes respectivas.

Tal como se advierte, la introducción de la utilidad para la toma de decisiones en nuestra literatura contable no ha sido tomada en consideración. El usuario no es juzgado como el centro de atención de los objetivos de la contabilidad, solamente se han descripto los mismos (Fowler Newton, 1982, pag. 5 - 9) y se ha señalado el tipo de información que presuntamente debiera proporcionárseles, sin hacer mención a los efectos de la información sobre dichos usuarios y las de éstos sobre la información. Sin entrar a discutir cuál hubiera sido el aporte del enfoque mencionado en la profesión contable, podemos

decir con bastante precisión que estamos con un atraso de un cuarto de siglo en el desarrollo de la teoría contable en comparación con los países anglosajones en general.

Cualesquiera que sean los justificativos que podrían formularse, ninguno explicaría tan gran desfasaje como no sea la carencia absoluta de profesores académicos de contabilidad, tema al que ya nos hemos referido. El hecho concreto es que no hemos incorporado el enfoque brindado por la dimensión pragmática de la semiótica que justamente trata las relaciones de los usuarios con los signos: en nuestro caso particular, los signos del lenguaje contable. Es en estas relaciones donde se observa el mayor potencial de la investigación contable, especialmente investigación empírica. Dentro de esta última se inscribe la investigación del comportamiento humano que, según un trabajo de Dickman, Gibbins y Swieringan citado por Zeff (1982, pags. 83 - 85) dicen "la investigación contable acerca de la utilidad o provecho de la información contable, puede dividirse en cuatro grupos:

- 1) Divulgación adecuada de los estados contables.
- 2) Utilidad de los datos contenidos en los estados contables.
- 3) Actitudes en relación con las prácticas que se exponen en los informes contables.
- 4) Decisiones de usuarios influenciados por la importancia de las cifras de los estados contables.

Se puede observar a través de la lectura del temario expuesto que la investigación contable con orientación pragmática o del comportamiento ofrece infinitas posibilidades de producir mejores sustancias en la práctica contable y jerarquizar de esta forma la profesión. El conocimiento del pensamiento de los usuarios de la información contable guiará la confección de normas profesionales que permitan elaborar estados contables más comprensibles para aquellos, redundando en mejor entendimiento por parte de la comunidad, de la tarea que realiza el contador.

Este tipo de investigación requiere el conocimiento no solamente de contabilidad sino también de otras disciplinas vinculadas con las ciencias sociales, como ciencia del comportamiento, economía, sociología, psicología, etc....

No cabe ninguna duda de que las personas más adecuadas para llevarla a cabo son las que prestan la totalidad de su tiempo a la docencia e investigación. Esto no significa menoscabar la capacidad de los profesionales y sus organismos de investigación para elaborar propuestas

EL GRADO DE DESARROLLO

normativas en base a las opiniones que les proporcionan sus experiencias, pero que estarían enriquecidas por los aportes que brinda el mundo académico.

Nosotros en la oportunidad de presentar un proyecto de desarrollo de la investigación contable en las Universidades de Córdoba y Río Cuarto dijimos: "...lo expresado hasta aquí es suficiente para saber cuál es el camino que debe seguir la Facultad de Ciencias Económicas en el futuro. Es su responsabilidad ante la comunidad formar recursos humanos para la investigación contable e ir posibilitando el desarrollo del perfil del profesor académico de contabilidad. Hay grandes oportunidades en la investigación en función del material ya elaborado que necesita del proceso de reflexión adecuado. Es muy factible que en un futuro más o menos cercano pudiera necesitarse información contable más sofisticada que la actual, en función del desarrollo del país en condiciones más estables y competitivas. La tarea para poner a la Universidad a la altura de las circunstancias no es una empresa fácil y demandará mucho tiempo y esfuerzo, por ello hay que comenzar cuanto antes y esta propuesta es una oportunidad."

BIBLIOGRAFIA

- American Accounting Association. Teoría Contable Básica. México, UTHEA, 1968.
- Canning, J. B. The Economic of Accountancy. New York, Ronald Press, 1929.
- Chambers, R. J. Accounting, Evaluation and Economic Behavior. Englewood Cliffs, Prentice - Hall, 1966.
- Devine, C. T. Ensays in Accounting Theory. American Accounting Association, 1985.
- Edward, E. O. and Bell, P. W. The Theory and Measurement of Business Income. Berkeley and los Angeles, University of California Press, 1961.
- Fortinill y otros, Replanteo de la Técnica Contable, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1980.
- Fowler Newton, E. Cuestiones Contables Fundamentales, Buenos Aires. Edic. Contabilidad Moderna: 1982.
- Hendriksen, E. S. Accounting Theory. Homewood, Irwin, 1982.
- Ijiri, Y. The Foundations of Accounting Measurement, Englewood Cliffs, Prentice - Hall, 1967.
- Mautz, R. K. La Contabilidad como Ciencia Social. Publicado en Buckley, J. W. La Contabilidad Contemporánea y su Medio Ambiente, México, ECASA, 1971.
- Moonitz, M. The Basic Postulates of Accounting, Accounting Research Study N° 1, New York, American Institute of CPAs, 1961.
- Morris, Ch. W. Fundamento de la Teoría de los Signos, México, Universidad Nacional de México, 1958.
- Morris, Ch. W. Signos, Lenguaje y Conducta. Buenos Aires Ed. Losada, 1962.

EL GRADO DE DESARROLLO

- Nelson, C. L. A Priori Resarch in Accounting. Publicado en Dopuch, N. And Revsine, L. Accounting Research 1960 - 1970. A Critical Evaluation, Illinois, Center for International Education and Research in Accounting, 1973.
- Sprouse, R. T. and Moonitz, M. A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises, Accounting Research Study N° 3, New York, American Institute of CPAs.
- Sterling, R. R. On Theory Construction and Verification. Accounting Review, July 1970 pp. 474 - 457.
- Sterling, R. R. Elements of Pure Accounting Theory, Accounting Review, January 1967, pp. 62 - 73.
- Wolk, H. I, Francis, J. R. and Tearney, M. G. Accounting Theory, Boston, Kent, 1984.
- Zeff, S. A. Evolución de la Teoría Contable. La Investigación Empírica. Administración de Empresas, Abril 1982, N° 145, pags. 77 - 96.