
La teoría de la contabilidad frena su evolución natural y evita mayor conocimiento debido a baja utilización de los métodos formales de investigación teórica.

The accounting theory stops its natural evolution and impedes all further knowledge due to the scarce utilization of formal methods of theoretical research.

La Théorie de la comptabilité freine son évolution naturelle sans atteindre a de plus vastes connaissances a cause de la maigre utilisation des méthodes formelles d'investigation théorique.

algunos de los problemas a resolver para poder establecer una adecuada teoría de la contabilidad

Octavio Gómez Haro

Si se desea construir una teoría contable sobre bases sólidas, se deberá establecer un enlace formal con la teoría de las decisiones, la teoría económica del individuo y la teoría

de la organización. De éstas únicamente la teoría de las decisiones ha sido a la fecha relativamente bien desarrollada, en un sentido formal. Puesto que existe poca esperanza de que



se logre un progreso importante en la teoría contable si no se obtienen mejores modelos sobre la teoría económica del individuo y la teoría económica de la empresa parece ser indispensable que, ante la carencia de desarrollos endógenos en las áreas de las finanzas y la economía, los contadores invadan tales áreas, a efecto de establecer cabezas de puente más seguras.

En términos generales, la contabilidad se preocupa del desarrollo y la comunicación de información financiera. En forma análoga a la práctica en otros campos, una teoría que intenta explicar cómo se desarrolla y se comunica la información financiera puede designarse como una teoría contable positiva o descriptiva. En contraste, una teoría contable que intenta contestar la pregunta ¿qué clase de información financiera debe ser desarrollada y comunicada? debe ser considerada como una teoría normativa y descriptiva. Bajo esta distinción, debemos esperar teorías descriptivas como una preocupación principal, por ejemplo, de la psicología y la física, y que las teorías normativas deberán recibir concentración primordial en campos tales como la ingeniería, la siquiatria y la contabilidad.

El método de postulación y deducción es particularmente ajustable en el desarrollo de una teoría normativa, y es de gran valor en la construcción de teorías descriptivas. Posiblemente la razón principal para lo anterior es que los vocablos "debe ser" y "debería ser" implican la presencia de una norma u objetivo, porque únicamente por referencia a un objetivo pueden ser justificadas proposiciones del tipo "debe ser" y "debería ser", en una teoría. Por ello, para que una teoría normativa cuente tan siquiera con la capacidad de un desarrollo riguroso (lógico), los fundamentos de la teoría deben incluir un objetivo, como una de sus partes, y estar ese objetivo perfectamente definido.

Teoría Normativa y Práctica Contable

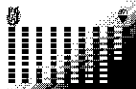
Además de ser un campo de investigación,

la contabilidad es una profesión, y como otras profesiones establece sus propias normas de ejecución, y constantemente se preocupa por la calidad de su práctica. Al investigar sobre tales normas, es natural que se recurra a las prácticas contables para encontrar la guía (prácticas o teorías normativas). Digo teorías porque el camino para elevar el conocimiento contable normativo consiste en examinar diversos sistemas deductivos, construir constantemente nuevos sistemas y, en forma continua, mejorar sistemas viejos y anticuados.

Modelos en contabilidad

Anteriormente he sugerido que, en términos generales, se puede entender la contabilidad como el proceso para desarrollar y comunicar información financiera (o económica). Generalmente, esta información es contemplada como correspondiente a un sujeto (un individuo, una empresa, un gobierno, etc.), y dirigida hacia un auditorio (accionistas, administradores, acreedores, dependencias gubernamentales). La tarea de una teoría contable normativa, de acuerdo con esto, consiste en especificar, por así decirlo, qué información debe ser comunicada a qué auditorio.

Un modelo normativo de este proceso es conceptualmente bastante sencillo. Por ejemplo, podríamos postular qué necesidades de información requiere el auditorio, cuál es el objetivo del proceso, y qué información puede ser proporcionada, y a qué costo, por el sujeto o por otros, y entonces intentar deducir, con base en estas premisas, qué información puede ser desarrollada y comunicada. Sin embargo, formular estos postulados con la necesaria precisión requerida para la manipulación en una situación formal parece ser virtualmente imposible dentro del actual conocimiento descriptivo, si al mismo tiempo requerimos que los postulados sean empíricamente significativos. La principal dificultad parece estar en poder indicar las necesidades de información que tiene el auditorio. La American Accounting Association recientemente ha reconocido con claridad esta dificultad al indicar en un pasaje



de su "A Statement of Basic Accountig Theory" lo siguiente:

"La principal necesidad contable en la actualidad y en el futuro consite en determinar la naturaleza de las necesidades de información de los usuarios de las comunicaciones contables. Nadie conoce con precisión lo que desean los individuos o cualquier organización, o lo que ellos desearán, y existe una necesidad de investigación fundamental sobre este problema".

Finalmente encontramos que la necesidad de información por parte de un miembro del auditorio no puede ser determinada sin el conocimiento del objetivo de las actividades en las que la información va a ser utilizada.

Modelos del Individuo y de la Empresa

Sería natural que en el caso de la contabilidad se fijara atención en la teoría económica del individuo y en la teoría de la empresa, para los efectos de postular las necesidades de información del auditorio. Aun cuando mucho se ha hecho en estas dos áreas, la mayoría de lo hecho es deficiente, tanto para sus propias finalidades como desde el punto de vista de poder proporcionar una base para una teoría normativa de la contabilidad, en dos aspectos fundamentales:

Los actuales modelos de los problemas de decisión económica del individuo y de la empresa no toman en consideración que las decisiones son realizadas secuencialmente, y que son tomadas bajo riesgo o incertidumbre. El problema de una decisión en secuencia es un problema que se extiende en el tiempo, en el que las consecuencias actuales de las decisiones tomadas en períodos anteriores representan condiciones iniciales para las actuales decisiones. Un problema de decisión bajo riesgo o incertidumbre es uno en el que el modelo utilizado no asume una perfecta visual hacia el futuro. La mayoría de la gente aceptaría que estas características deben estar presentes en cualquier "buen" modelo del individuo y de la empresa. Por lo tanto, no es de extrañar que

una "buena" definición y declaración de las necesidades de información han sido tan elusivas a aquellos contadores que han investigado entre modelos actuales para conocer los resultados que podrían servir como una base para postulados relativos a la necesidad de información financiera por parte del auditorio en un modelo contable normativo.

En este punto, es conveniente considerar la interrelación entre la teoría económica del individuo y la teoría de la empresa. Puesto que todos los derechos al capital de la empresa residen en individuos, parece razonable pensar que el objetivo de la empresa debe estar, por lo menos, fundamentado por los objetivos de los inversionistas individuales de ese capital. Así, uno podrá razonablemente esperar que una teoría "satisfactoria" de la empresa debería estar precedida por una teoría (económica) satisfactoria del individuo. En ausencia de ésta, no es sorprendente, por ejemplo, que exista un amplio desacuerdo sobre lo que debe ser el objetivo de la empresa; un desacuerdo que no muestra signo alguno de disminución. La razón es que si uno fuera a adoptar, por ejemplo, el clásico postulado de maximización de la utilidad, inmediatamente se entraría en dificultades conceptales: Qué significa maximizar utilidades bajo riesgo o incertidumbre? y aun en el caso de certidumbre se enfrentaría uno a la pregunta: ¿Cuándo es que ya se ha llegado a la maximización?

La contabilidad y la teoría de las decisiones

Hemos sugerido en comentarios anteriores que una teoría (económica) del individuo debe preceder al desarrollo de una "satisfactoria" teoría de la empresa, y que ambas deben preceder al desarrollo de una "buena" teoría contable. Puesto que no se dispone de "buenas" teorías del individuo y de la empresa, parece que la atención preliminar deberá enfocarse sobre el desarrollo de un modelo realístico de los problemas de decisión económica del individuo.

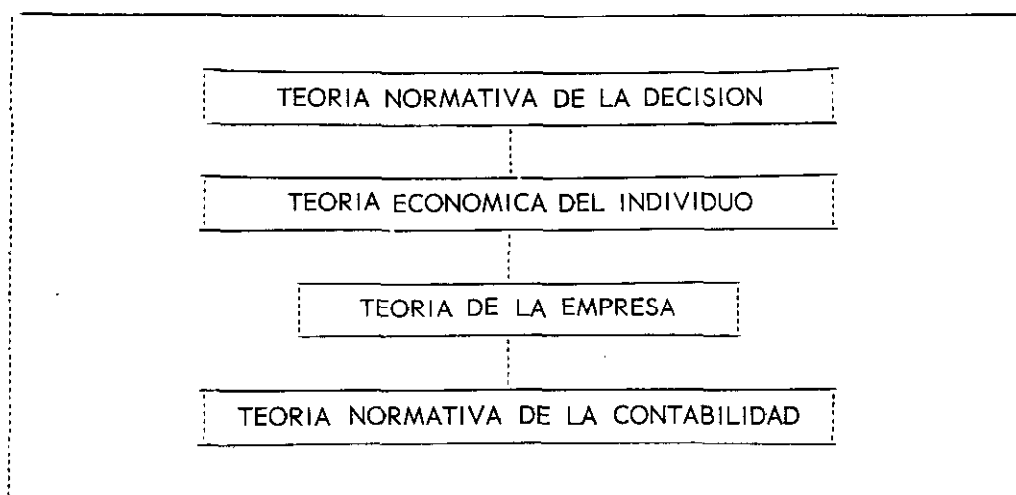


Evaluando este problema desde el punto de vista del constructor del modelo, es claro, a la luz de la anterior desiderata (la naturaleza secuencial de las decisiones y la presencia de riesgo e incertidumbre debe ser explícitamente reconocida), que una teoría secuencial de decisión bajo incertidumbre debe constituir una parte íngul de tal modelo. Esto establece la ruta del eslabón entre teoría de la decisión y

contabilidad, que intuitivamente parece ser tan deseable y necesaria.

Un enfoque hacia el desarrollo de una teoría normativa de contabilidad

El camino hacia el desarrollo de una teoría normativa de la contabilidad implícita en la precedente discusión puede presentarse gráficamente como sigue:



Ante la ausencia de desarrollos endógenos en economía y en finanzas, el investigador contable está en una posición que requiere que él avance tramos importantes tanto en economía como en finanzas, si desea contribuir en grado fundamental a su propia disciplina. Sin embargo, cierto es que la microeconomía, las finanzas y la contabilidad son esencialmente inseparables y deben ser vistas como una sola área, a un grado mucho mayor a aquel en que actualmente se contemplan.

El deseo de no cruzar "las fronteras" de otras disciplinas, desde tiempo inmemorial, es la causa, en gran parte, del presente estado de aislamiento de la teoría contable.

La necesidad de ir más allá de la "frontera contable" para un mejor conocimiento contable no es, desde luego, una idea nueva para los contadores.

La American Accounting Association antes mencionada ha reconocido la necesidad de interactuar con otras disciplinas:

"...existe necesidad de investigar sobre los objetivos organizacionales en relación con los objetivos del individuo. Es generalmente aceptado que existe una jerarquía de valores sociales e individuales, y ésto significa que no es suficiente conocer cuáles son los deseos o necesidades organizacionales. Es también necesario conocer la importancia relativa de cada deseo bajo condiciones diferentes. La investigación en esta área podría convenientemente estar dirigida hacia una determinación de las causas de las necesidades y deseos del individuo y de la empresa. Los resultados de esa clase de investigación arrojarían luz sobre las necesidades contables bajo diferentes condiciones y en la persecución de diferentes objeti-



vos. La investigación debería abarcar también las interrelaciones de los modelos de decisión de los usuarios con la naturaleza y la forma de la información requerida, y con el propio modelo contable.

Sin embargo, hasta la fecha, ningún autor ha ido tan lejos como para sugerir que las teorías económicas (rigurosas) del individuo y de la empresa deben ser desarrolladas, si es necesario por los propios contadores, como

prerrequisito para que puedan formularse con éxito teorías contables lógicas.

Desafortunadamente, en la profesión contable existe una aparente repulsión, o temor, a utilizar métodos formales en la investigación teórica de la contabilidad, lo cual está en profundo contraste, por ejemplo, con lo que sucede en la economía. Esto, en mi opinión, se debe a que en el entrenamiento contable existe muy poca penetración en metodología teórica de investigación.

