



Formación y Contrastación de las Teorías Científicas en Contabilidad*

VICENTE MONTESINOS JULVE

Formation and Contrastation of the Scientific Theories in Accounting

Abstract

The Montesinos professor article has a big importance in the context of the accounting investigation in Colombia, specially because nourishes fundamental aspects to formulate models and theories, for several reasons: One of them is related on methodological demarcation that is effected at the moment to speak about the formulation of the descriptive and normative theories in Accounting.

In the expositive level, the author, achieves to stablish the minimum conducent steps clearly, that in the point of the descriptive theories in Accounting, finally stablishes the total of the theorems, which, if don't point to modify the practical activity of accountants, they serve to demonstrate their correspondent behavior in real life.

One of the reasons that projects the importance of the article, is based on the explicit recognition that author effects of the normative approaches, spying the constitution of a defined investigation line, that we can entitle like "Pragmatic Accounting", based on the complete recognition of the objectives assigned to the accounting systems on relation with the users, in other words, with the subjects whom are directed the accounting reports and whose needs constitute the most important element of the communication process.

One following reason and that constitute the central preoccupation of the accounting investigation, make reference to the possibility to unify in one only conceptual framework the possitive and normative corps of the accounting, that stablishes a dialectical conjugation to identify the "being" of the reality with the "should be" of itself, and where finally it gives.

In general, the Montesinos proffesor article, in the compliment of pragmatic objetives. If we can refuse Montesinos valuation, about the subordination of the descriptive and normative approach, we share with him that the only description will not give the possibility to orientate and to improve the systems and account practices, a synthetic way, shows us the need to deep in methodological criterions used for the construction of theories, in special, to the construction of "rules" for formulation and contrastation of observants and empirical theories that result fundamentals in front of justification of general empirical laws. Even, it plans the need to deep in the possitive structures and normatives in accounting integration, the adequate connections and fulfillments are stablished.



Vicente MONTESINOS JULVE, destacado académico e investigador, es Profesor Agregado de Teoría de la Contabilidad en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Valencia, España.

* Tomado de la revista *Técnica Contable*, Madrid (España), en versión libre para LUMINA.



Los problemas de formación y contrastación de las teorías científicas en Contabilidad los abordaremos a continuación separando los propios del conocimiento descriptivo de los de tipo normativo. Posteriormente nos ocuparemos del enlace entre ambos tipos de teorías y concluiremos con algunas consideraciones sobre la naturaleza científica de nuestra disciplina, derivadas de los planteamientos contemplados.

Las teorías descriptivas en Contabilidad, que McDonald denomina "teorías de la Contabilidad" se ocupan de abstraer y estructurar los rasgos fundamentales de la práctica contable tal como es, según puede observarse en las actuaciones corrientes de los contadores.

En la formación de las teorías descriptivas, las actividades que interesan en el plano observacional son las desarrolladas por los contadores, con exclusión de otros tipos de fenómenos, no relacionados directamente con dicha actividad. A partir de estas observaciones se abstraen en el plano teórico sus rasgos fundamentales que sometidos a las composiciones y transformaciones sintácticas que se estimen pertinentes, darán como resultado una teoría dirigida a explicar y predecir el comportamiento de los contadores en la realidad. La expresión rigurosa de las teorías será facilitada utilizando el lenguaje matemático, aunque esto no constituye una condición *"sine qua non"* para la existencia de dichas teorías; de hecho, la mayor parte de la literatura disponible sobre la materia no ha alcanzado este nivel de formalización; muchas de las hipótesis y reglas sintácticas se aceptan implícitamente, con lo cual las teorías no alcanzan una elaboración comple-

ta, pero esto no significa que carezcan de interés en el nivel actual de nuestros conocimientos.

Por lo que respecta a su contrastación, las formulaciones de las teorías descriptivas conducen a unos outputs teóricos que, a este nivel, no son objeto de contrastación. Para que esta operación sea posible, hace falta interpretar los símbolos a través de reglas semánticas, adoptándolos a un caso concreto, y comparar los resultados con el plano observacional.

Esquemáticamente, podemos representar el proceso de formación y contrastación de las teorías contables empíricas a través de la relación entre dos planos diferentes; el teórico y el observacional²; de este modo, tendremos el flujo que muestra la figura 1.

En el plano teórico disponemos de un sistema formal, compuesto de símbolos abstractos y de un conjunto de reglas sintácticas para manipular los citados símbolos; para que el sistema formal funcione como una teoría empírica³, es necesario añadirle un conjunto de reglas semánticas, que relacionen los símbolos con los hechos, del mismo modo que las reglas sintácticas enlazan entre sí. Los inputs y los outputs son símbolos abstractos que se hacen corresponder con los referentes empíricos por medio de dichas reglas semánticas. El problema de la Contabilidad en el plano teórico consiste, en diseñar un sistema formal adecuado a las finalidades que persigue; las conexiones semánticas de dicho sistema deberán especificar el tipo de observaciones a realizar y las reglas de medición y valorización. La introducción de numerales concretos en los inputs en lugar de los símbolos abstractos y su pos-

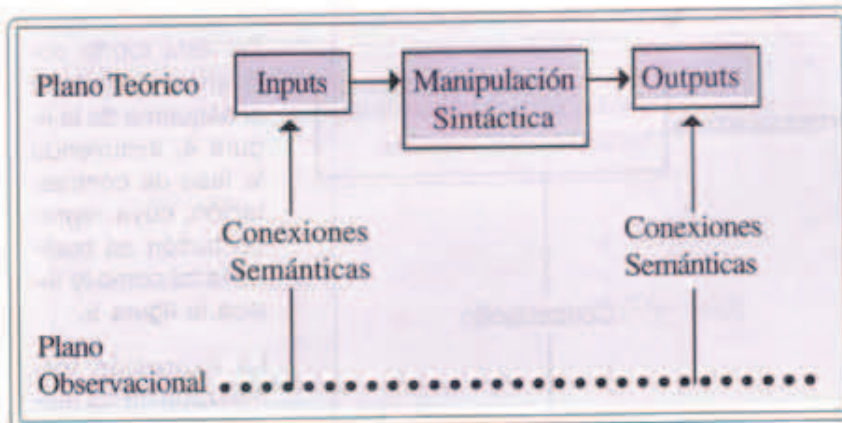


Figura 1

terior manipulación de acuerdo con las reglas sintácticas nos conducirá a unos outputs en los que los símbolos abstractos habrán sido sustituidos igualmente por numerales, correspondientes también a fenómenos observables. Llegados a este punto, nuestra atención debe centrarse en cómo se contrastan los enunciados empíricos de los outputs y si esta contrastación puede servir para la justificación de leyes empíricas de tipo general. En términos más concretos, la aplicación del proceso aludido al caso de las teorías descriptivas en Contabilidad podría ser representado⁴ en la forma que señala la figura 2

Las teorías descriptivas de la Contabilidad así construidas y contrastadas, cuando se estructuran cuidadosamente, tomando en consideración las premisas adecuadas y aplicando sobre éstas un razonamiento lógicamente correcto, pueden proporcionarnos una visión esclarecedora

sobre los rasgos fundamentales de las actividades normalmente seguidas en la profesión, poniendo de manifiesto sus posibles incoherencias. Sin embargo, de por sí no están orientadas hacia el perfeccionamiento de los sistemas contables.

Cuando estas teorías se exponen utilizando un lenguaje matemático riguroso, de acuerdo con los dictados de la lógica formal, entonces se establece un sistema axiomático (o semiaxiomático), dentro del cual se razona deductivamente, para llegar a establecer un conjunto de teoremas y

presentar las teorías expresadas de manera precisa, eliminando las imprecisiones que en ocasiones se manifiestan al formularlas utilizando el lenguaje común. El proceso de formación y contrastación de las teorías en estos casos es el mismo que hemos dejado expuesto en la figura 2, que en este caso⁵ podemos concretar en los términos de la figura 3.

La expresión formalizada y rigurosa de estas teorías no cambia, sin embargo, su naturaleza, persistiendo por tanto la limitación apuntada, en el sentido de que no ofrecen una posibilidad satisfactoria para ejercer una influencia modificadora sobre la actividad desarrollada por los contadores, que de este modo se ve privada del empuje teórico necesario para conseguir un perfeccionamiento de sus estructuras.

Para que esta influencia de la teoría sobre la práctica sea efectiva, es necesario completar los estudios anteriores con un enfoque normativo de nuestra disciplina, orientado hacia la consecución de una praxis contable satisfactoria.

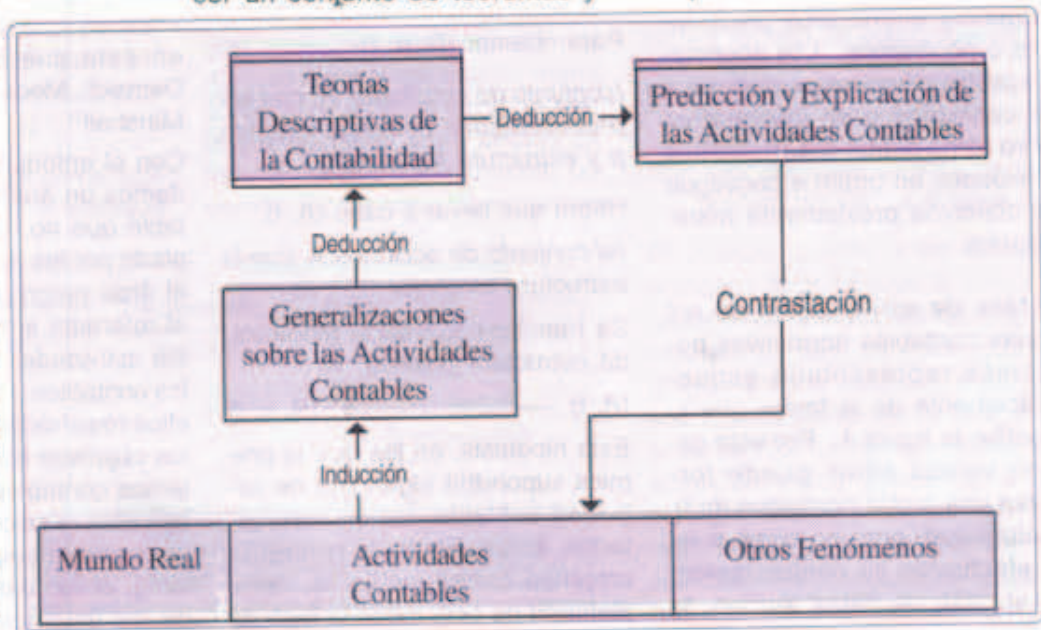


Figura 2

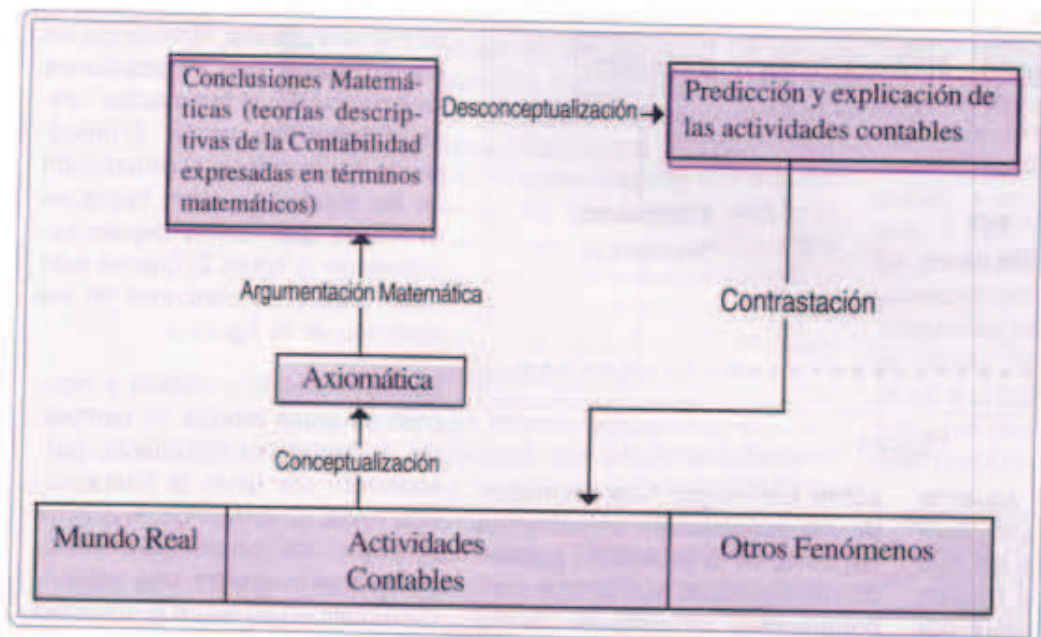


Figura 3

La estructura de las teorías normativas, denominadas por McDonauld "teorías para la Contabilidad"⁶, parte de unos enunciados valorativos que muestran los objetivos a conseguir a través del sistema contable; estos enunciados se combinan con otros de tipo explicativo o descriptivo, por medio de las reglas sintácticas adecuadas, procediendo como consecuencia enunciados prescriptivos o normativos. Los enunciados prescriptivos se comunican a los contables para informarles sobre cómo deben desarrollar sus actividades en orden a conseguir los objetivos previamente manifestados.

La fase de construcción de las teorías contables normativas podríamos representarla esquemáticamente de la forma que lo describe la figura 4. Por este camino vemos cómo puede formarse una teoría normativa de la Contabilidad, pero no cómo puede efectuarse su contrastación. En el caso de estas teorías, la contrastación no puede ser inmediata, sino que es necesario un

"lag" temporal entre su formulación y la comprobación de sus efectos prácticos. Para poder llevar a cabo esta tarea, procederemos a transformar los enunciados normativos en las correspondientes hipótesis manifestadas en términos positivos, aplicando para ello las adecuadas reglas sintácticas. Así, por ejemplo, una proposición normativa del tipo⁷.

Para obtener (R, p, t).

(conjunto de resultados R, con las probabilidades correspondientes p y estructura temporal t).

Habrán que llevar a cabo (A, t)

(el conjunto de acciones A, con la estructura temporal t).

Se transformaría en la hipótesis, de estructura positiva:

(A, t) \longrightarrow (R, p, t)

Esta hipótesis, en las que la premisa supondría algún tipo de actividad contable, serían contrastadas ahora frente al referente empírico correspondiente, completando de este modo la fase de comprobación de la teoría normativa de que se trata.

De esta forma podríamos completar el esquema de la figura 4, incluyendo la fase de contrastación, cuya representación se realizaría tal como lo indica la figura 5.

La expresión formalizada de las teorías normativas se conceptualiza de modo similar al comentado para el caso de las teorías descriptivas, pero la tarea no resulta fácil en el orden de las

realizaciones concretas, por lo que no podemos decir que hoy contamos con una teoría normativa formalizada a un nivel general y con una elaboración satisfactoria. No obstante, existen una serie de trabajos de un interés innegable, que son indicios claros de la preocupación formalizadora en este terreno, y que puede servir de referencia para el desarrollo de posteriores investigaciones; entre los autores más destacados en esta cuestión cabe citar a Demski⁸, Mock⁹ y Butterworth¹⁰ y Marshall¹¹.

Con el enfoque normativo entendemos un área del lenguaje contable que no había sido contemplado por las teorías descriptivas; el área pragmática. Al entender el referema empírico más allá de las actividades desarrolladas por los contables y los fenómenos por ellos registrados, para contemplar los objetivos asignados a los sistemas contables y los fenómenos con ellos relacionados, es posible, y resulta un punto de especial interés, el estudio de las relaciones de los usuarios, es decir, aquellos sujetos a los que van dirigidos los informes contables. La fi-

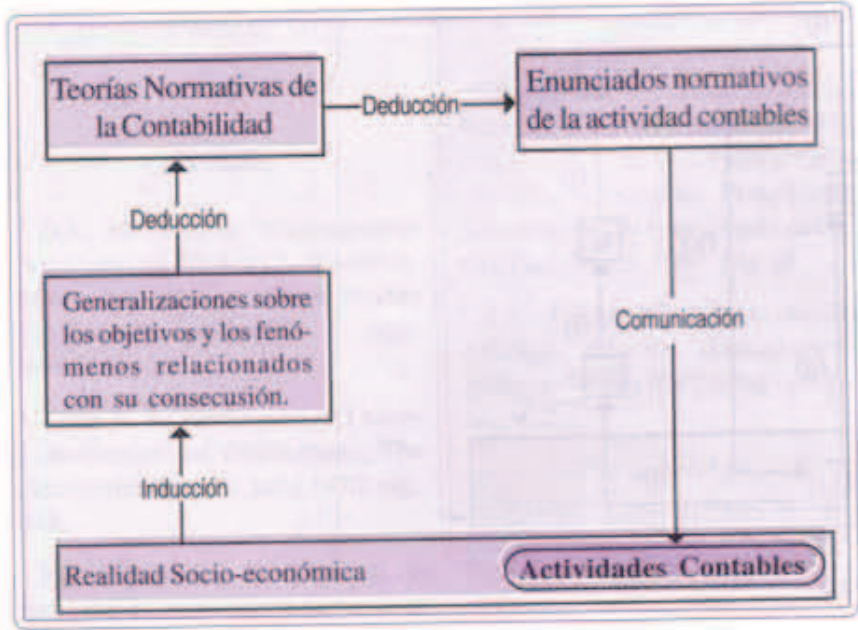


Figura 4

gura del usuario de la información ha pasado hoy a un primer plano en la tarea de reorientar las prácticas contables, por lo que se hace necesario estudiar los criterios de selección y aceptación de los mensajes, los medios más adecuados para transmitir la información y el efecto que finalmente produzcan los informes contables sobre los usuarios receptores. Para un importante sector de la doctrina, los usuarios y sus necesidades constituyen el elemento más importante del proceso contable de comunicación¹².

Podríamos considerar como suficiente y satisfactorio el enfoque

de las teorías descriptivas, donde la investigación del área pragmática del lenguaje contable se mantiene, de entrada, al margen de sus planteamientos? La respuesta, necesariamente, tiene que ser negativa.

Sin embargo, la rama descriptiva tiene su papel a realizar en la clasificación de las estructuras existentes y con vistas a su posible perfeccionamiento. Podemos integrar las teorías descriptivas y normativas dentro del mismo marco conceptual estableciendo la adecuada conexión entre ambos enfoques. Esquemáticamente, podemos representar la estructura

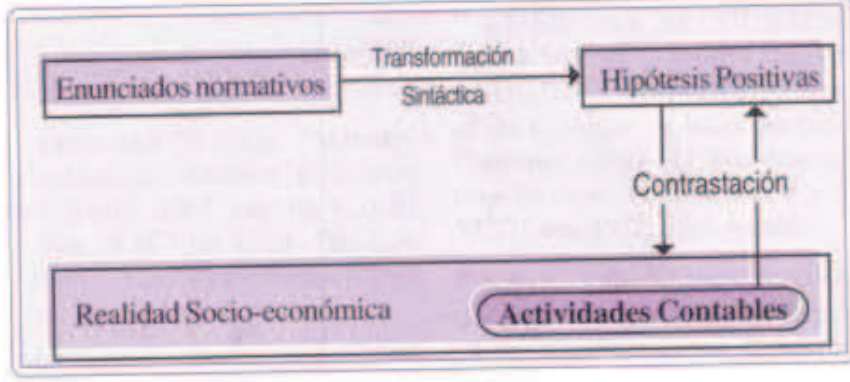


Figura 5

de la integración conceptual a través de la figura 6

Donde:

R. S.-E.= Realidad socio-económica.

A.C.= Actividades contables.

1 = Generalización sobre los objetivos y los fenómenos relacionados con su consecución

2 = Teorías normativas de la Contabilidad.

3 = Enunciados normativos de la actividad contable.

4 = Hipótesis positivas (resultado de la transformación sintáctica de los enunciados normativos).

5 = Generalizaciones sobre las actividades contables.

6 = Teorías descriptivas de la contabilidad.

7 = Predicción y explicación de las actividades contables.

(a), (h) = Procesos de inducción.

(b), (c), (i), (j) = Procesos de deducción.

(d) = Proceso de comunicación.

(f) y (g) (conjuntamente), (k) = Procesos de contrastación.

(i) = Comparación directa de los outputs de los enfoques.

El vínculo directo entre ambos enfoques lo constituye la comparación entre los outputs representada por (i); esta conexión puede resultar en una adecuación de los enunciados prescriptivos, a la vista de la información que sobre la situación actual proporciona el enfoque descriptivo. La interrelación es recíproca, puesto que la actividades contables se modifican a su vez, presumiblemente, a través del proceso (d).

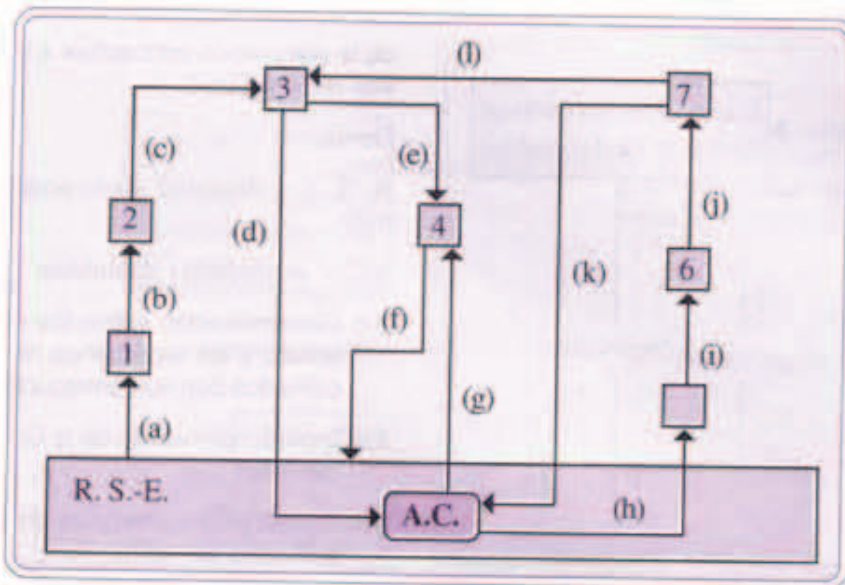


Figura 6

Si el sistema funciona correctamente se establecerá una dinámica adaptativa que sólo se interrumpirá cuando el sistema logre un estado óptimo, en cuyo caso se encontrará en situación estacionaria. En este punto el vínculo (l) no detectará desviaciones entre "lo que es" y "lo que debe ser" y en el sentido hay que entender la posición de Ijiri cuando comenta que "un modelo descriptivo puede ser normativo, y un modelo normativo puede ser descriptivo, si el sistema existente se considera óptimo"¹³.

Presentamos, pues, un marco conceptual amplio, dentro del cual coexisten los enfoques descriptivo y normativo, si bien puede apreciarse un predominio de este último. Esta insistencia nuestra sobre la importancia de la normatividad está fundamentada en el hecho de que, si bien la rama descriptiva aumenta las posibilidades teóricas de la normatividad, la primera no justificaría por sí sola la existencia de la Contabilidad como ciencia.

Nuestra disciplina no tiene sentido como una mera especulación

cognoscitiva, porque el estudio de "lo que hacen los contables", de por sí, no tiene interés intelectual; la justificación de nuestra ciencia está en los logros prácticos, en el servicio que preste dentro de una comunidad. Por esta razón nos permitimos subordinar el enfoque descriptivo al normativo, y esto nos legitima para afirmar que la Contabilidad como ciencia es, ante todo, una disciplina normativa, un sistema conceptual de naturaleza científica cuyo nacimiento, desarrollo y futuro vienen orientados, en definitiva, por el cumplimiento de finalidades de tipo eminentemente pragmático.





Notas

¹ D.L. McDonald: "Comparative Accounting Theory". Reading, Massachusetts. Addison Wesley Publishing Company, 1972, págs. 44-45.

² Véase R. R. Sterling: «On Theory Construction and Verification». The Accounting Review, julio 1970, pág. 448.

³ La característica fundamental de las ciencias empíricas o fácticas, lo que realmente constituye su rasgo diferenciador, es la existencia de enunciados sintéticos empíricos, éstos es, aquellos cuya verdad o falsedad dependa de la referencia o mención que hagan de fenómenos u objetos extralingüísticos. Las ciencias empíricas, entre ellas la Contabilidad, combinan en sus teorías enunciados analíticos y sintéticos, pero son estos últimos, precisamente, los que nos sirven para determinar si nos encontramos o no ante una ciencia empírica, puesto que los sistemas formales "per se" no pueden constituir una teoría empírica. (En torno estas cuestiones puede consultarse el trabajo de M. PIFARRE RIERA: «Naturaleza de las leyes contables». Técnico económica, 1961, págs. 317-321).

⁴ Adaptación de D.L. McDonald: "Comparative..." op.cit... pág. 27.

⁵ Véase SIXTO RIOS: "Métodos estadísticos". Madrid, Ediciones del Castillo, 1967, pág. 19; Y. LJIRI y R.K. BACKER (ed.): "Modern Theory". New Jersey Prentice-Hall Inc., 1966, pág. 540.

⁶ D.L. McDonald: "Comparative...", op. cit., págs. 67-69.

⁷ Véase M. BUNGE: "Producción y

planeamiento", incluido en "Teoría y Realidad". Barcelona; Ariel, 1972, págs. 276-276; J. TINRERGEN: "Política Económica: Principios y Formulación", Méjico. Fondo de Cultura Económica, 1961, pág.40.

⁸ J.S. DEMSKI: "Information Analysis". Reading, Massachusetts, Addison-Wesley Publishing Company, 1972.

----- "The General Impossibility of Normative Accounting Standards" The Accounting Review, octubre 1973, págs. 718-723.

⁹ Th. J. MOCK: "Comparative Values of Information Structures". Journal of Accounting Research. Selected Studies, 1969, págs. 124-159.

----- "Concepts of Information Value en Accounting". The Accounting Review, octubre 1971, págs. 765-778.

¹⁰ J.R. BUTTEEWORTH: "The Accounting System as an Information Function". Journal of Accounting Research, Spring 1972, págs. 1-27.

¹¹ R.M. MARSHALL: "Determining an Optimal Accounting Information System for an Unidentified User". Journal of Accounting Research, Autumn, 1972, págs. 286-307.

¹² AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION COMMITTEE ON AUDITING CONCEPTS: "Report of the Committee on Basic Auditing Concepts" (1969-71). The Accounting Review, suplemento al vol. XLVII, año 1972, págs. 64-68.

¹³ Y. INRI: "The Nature of Accounting Research", incluido en "Report of the Committee on Research Methodology in Accounting". The Accounting Review, suplemento al vol. XLVII, año 1972, pág. 446.



**MANIZALES - Colombia****Sede Campohermoso** ✧

Carrera 9 N° 19-03
 Conmutador 096-8841450
 Fax 096-8841443
 Apartado Aéreo 0868
 www.um.umanizales.edu.co

Sede Palogrande ✧

Carrera 23C N° 64-23
 Teléfono: 096-8812527
 Telefax: 096-8861314

Sede Santágueda ✧

Hacienda La Calabria, Km. 1 El Triángulo
 vía Arauca (Cds.) Teléfono 096-8700622

**PROGRAMAS DE
PREGRADO**

Comunicación Social y
 Periodismo

Contaduría Pública

Derecho

Economía

Educación Ambiental

Educación Especial

Educación Preescolar

Ingeniería de Sistemas
 y Telecomunicaciones

Medicina

Mercadeo Nacional
 e Internacional

Psicología

Tecnología en Sistemas

**PROGRAMAS DE
POSTGRADO****Especializaciones:****Auditoría de Sistemas****Contabilidad Pública**

Derecho Empresarial

Desarrollo Económico Sostenible

Informática y Computación

Informática Educativa

Gerencia del Talento Humano

Gerencia de Mercadeo
 y Ventas

Neuropsicopedagogía

Revisoría Fiscal

Sistemas de Información
 Geográfica

Maestría:

Pedagogías Activas
 y Desarrollo Humano*

* Convenio UdeMz-CHIDE

*Compromiso y Liderazgo
 Educativo!*