

Tua, J. (1990). Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable. Contaduría Universidad de Antioquia, 16, 17-48.

ALGUNAS IMPLICACIONES DEL PARADIGMA DE UTILIDAD EN LA DISCIPLINA CONTABLE

Jorge Tua Pereda

*Secretario General Universidad Autónoma de Madrid.
Profesor del Departamento de Teoría de la Contabilidad de la
misma Universidad.*

RESUMEN

El autor analiza los cambios que ha sufrido la contabilidad a partir de la década de los sesenta, período durante el cual comenzó a dársele una mayor importancia a la información contable, como elemento de fundamental utilidad para los usuarios en la toma de decisiones; hasta aquel momento la contabilidad dirigía todos sus esfuerzos a procurar un registro de las operaciones con la mayor precisión y veracidad posibles.

A partir de la adopción del paradigma de utilidad, ha evolucionado el concepto de usuarios, cuyo número se ha ampliado y ahora se les presta mayor interés. Así mismo ha crecido la posibilidad de establecer diferentes tipos de estados financieros, según sea el usuario, se han aumentado los requisitos de la información financiera, se han incrementado los informes, hay nuevos estados financieros y nuevos anexos a los mismos.

Todos estos cambios transforman la disciplina contable y este es el tema principal del interesante artículo del profesor Tua Pereda.

Sumario

1. *Introducción.*
 2. *Registro y medición económica del beneficio versus utilidad de las cifras contables.*
 3. *El paradigma de utilidad.*
 4. *Algunas consecuencias de la adopción del paradigma de utilidad.*
 - 4.1. *La evolución del concepto de usuarios de la información financiera.*
 - 4.2. *La posibilidad de establecer diferentes tipos de estados financieros y la discusión de los objetivos de la información financiera.*
 - 4.3. *Los requisitos de la información financiera.*
 - 4.4. *El incremento de información y los nuevos ámbitos de la regulación contable.*
 - 4.5. *La distinción entre teoría general y sus aplicaciones y el carácter normativo y científico de nuestra disciplina.*
 - 4.6. *Paradigma de utilidad e investigación empírica.*
 - Bibliografía citada.*
-

1. INTRODUCCION

Durante la década de los sesenta nuestra disciplina experimentó un drástico cambio en sus planteamientos como consecuencia del surgimiento del paradigma de utilidad, que orienta el contenido de los estados financieros a las necesidades del usuario, asumiendo que su principal requerimiento es el apoyo informativo adecuado a la toma de decisiones.

Bajo este paradigma actual no se trata ya tanto de medir en abstracto unos hechos pasados, en búsqueda de un concepto único y autosuficiente de verdad económica, como de medir e informar con una finalidad concreta: la toma de decisiones. Con ello el criterio de utilidad para el usuario constituye actualmente el punto de partida para la determinación de las reglas contables y, en consecuencia, para el establecimiento del contenido de los estados financieros.

El cambio de paradigma –y la consiguiente adopción de puntos de vista utilitaristas– ha transformado radicalmente en las últimas décadas la faz de nuestra disciplina, desde sus planteamientos epistemológicos hasta sus realizaciones prácticas, pasando por los métodos con que se abordan sus construcciones metodológicas.

Este artículo pretende esbozar los rasgos esenciales del paradigma de utilidad y, además, pasar brevemente revista a alguna de las consecuencias e implicaciones del mismo, tales como:

- La progresiva ampliación del concepto de usuario de la información financiera.
- La búsqueda y discusión, promovida por esta óptica utilitarista, de los objetivos y requisitos de la información financiera.
- Su incidencia en la cantidad de información suministrada o, al menos, requerida a la empresa.
- Su influencia en la evolución de la epistemología contable.
- Y, finalmente, su incidencia en el desarrollo de la investigación empírica en nuestra disciplina.

2. REGISTRO Y MEDICION ECONOMICA DEL BENEFICIO VERSUS UTILIDAD DE LAS CIFRAS CONTABLES

En síntesis, las últimas décadas han presenciado una clara evolución en el enfoque de los propósitos y objetivos de los estados financieros, al sustituirse o, al menos, complementarse el objetivo "medición del beneficio" por el de "suministro de información útil al usuario".

En efecto, en el desarrollo de la teoría contable pueden apreciarse, en cuanto al propósito atribuido y atribuible a nuestra disciplina, varias fases o etapas, calificadas en ocasiones, no sin razón, como programas de investigación y que, sucesivamente, consideran que tal propósito es el registro con una finalidad legalista, la medición del beneficio y de la situación patrimonial, bajo una óptica económica y, finalmente, el suministro de información al usuario, útil para la toma de decisiones².

Tras una primera etapa, en que, con finalidades eminentemente legalistas, la Contabilidad se orienta esencialmente hacia la función de registro³, con la única misión, todavía muy limitada, de dar cuenta al propietario de su situación, este propósito se sustituye paulatinamente—según Cañibano (1975) a partir, aproximadamente, de la I Guerra Mundial—por un enfoque en el que prevalece la visión económica y, con ello, la vinculación de la información contable al conocimiento de la realidad económica.

La Contabilidad en esta segunda etapa persigue la búsqueda—y registro—de una verdad única, el cálculo del beneficio y de la situación patrimonial, sin importar quien la recibe y por qué. Nuestra disciplina, en este período, buscó y tomó conceptos fundamentalmente basados en la teoría económica y en la microeconomía, suponiendo que, de este modo, se facilitaría aquel cálculo y, por ende, la eficiente distribución de recursos⁴; con ello, los autores que han militado bajo este paradigma se referían a la búsqueda de la verdad, más que a la noción de utilidad⁵.

Tres son, en esencia, los rasgos distintivos del enfoque o paradigma del cálculo del beneficio, que también puede denominarse enfoque deductivo-normativo:

- La utilización del método deductivo, con enfoques preferentemente normativos, en la formalización de nuestra disciplina o, al menos, en la obtención de reglas para la práctica.
- La búsqueda de esta verdad se apoya en conceptos eminentemente económicos de valor, renta y riqueza, construyendo por lo general importantes teorías valorativas que, con frecuencia, se apartan de los criterios tradicionales basados en el coste histórico.
- La utilización del concepto de verdad, por encima del de utilidad, con lo que se produce la búsqueda de una verdad contable única, es decir, de la mejor medición y representación posible de la situación patrimonial y del beneficio, independientemente de quien recibe la información, sin apenas considerar, por tanto, la posible incidencia en los sistemas contables de un conjunto dispar de objetivos, originados por la existencia de diferentes tipos de usuarios.

Bajo este paradigma, la investigación empírica era poco necesaria⁶, se avanzó más en la regulación que en la innovación⁷ y, en este período, especialmente en sus postrimerías, floreció la investigación *a priori*⁸, cuyas últimas consecuencias, aparte de los intentos de indagar sobre la mejor manera de medir la renta y la situación económica (Sprouse y Moonitz, 1963), desembocaron en los criterios utilitaristas típicos de la tercera –y, hasta ahora, última– etapa.

3. EL PARADIGMA DE UTILIDAD

Tras el paradigma del beneficio normativo, el paso siguiente⁹ es la sustitución de la búsqueda de una verdad única por una verdad orientada al usuario, que pretende y persigue proporcionar la mayor utilidad posible en la toma de decisiones, con lo que los criterios tradicionales de verificabilidad y objetividad, sin dejar de ser importantes, dejan paso al de relevancia en el primer puesto de la escala de prioridades.

El cambio de enfoque estuvo tácitamente implícito durante, al menos, las dos décadas anteriores a la de los sesenta. Así, esta nueva orientación comienza a gestarse, según Hendricksen (1970, pág. 67), en los últimos años de la década de los veinte y primeros de los treinta, en los que el cambio más importante en el pensamiento contable fue la modificación del objetivo de la Contabilidad de presentar información a la gerencia y a los acreedores, al de suministrar información financiera a los inversionistas y accionistas.

Fue, en consecuencia, como indicamos en Tua, 1988, pág. 920, la gran depresión, así como la consiguiente reforma y reordenación organizativa y, especialmente, legal, acometida en los mercados de valores estadounidenses con motivo de aquella conmoción económica, los factores que hicieron que se establecieran las bases previas de lo que había de ser el punto de partida de la nueva etapa: la atención hacia los usuarios de la información financiera y sus necesidades de información.

Se trata, no obstante, tan sólo de un precedente, relativamente remoto, cuyas implicaciones últimas permanecieron larvadas y tardaron en aflorar, ya que, como indica Zeff (1982, pág. 80), ningún teórico contable estudió en profundidad durante esta etapa el significado operacional de la utilidad en los estados financieros, es decir, su cualidad de ser útil a los que toman decisiones. Aunque los teóricos de la escuela de la ganancia líquida y realizada –añade este autor, citando a Staubus (1961, pág. 3)– mencionan esporádicamente las diversas clases de usuarios, otros autores estiman que tales referencias son de carácter superficial y pasan por alto que el uso de la información puede ser diferente según los distintos tipos de usuarios.

Aunque pudo estar implícito en algunas formulaciones (tales como la semiaxiomatización formal de Mattessich en 1957), son varios los autores

(Zeff, 1982, pág. 80; Mckynnon, 1984, pág. 453) que atribuyen a Staubus (1961) la condición de impulsor definitivo de esta concepción utilitarista cuando, en el indicado artículo, sienta sus bases, afirmando que "... al reconocer que los inversores constituyen el mayor grupo de usuarios del producto contable... rápidamente podemos llegar a la conclusión de que el principal objetivo de la Contabilidad es suministrar información económica, de carácter cuantitativo, que resulte útil en la toma de decisiones".

Zeff (1982) incluye, además, como aportaciones de trascendencia que reflejan la influencia del concepto de utilidad, las de Edwards y Bell (1961), Chambers (1966) y Sterling (1970).

De hecho, la evolución en el período 1961-1966 es decisiva, hasta el punto de que la formalización semántica de Mattessich (1966) recoge claramente el planteamiento utilitarista a través de la distinción entre las premisas básicas y los subrogados orientadores del sistema, que permite establecer un conjunto de hipótesis específicas adaptadas a un sistema concreto.

La edición alemana de este trabajo recoge expresamente un supuesto básico orientador que encierra, en su formulación, una clara síntesis del paradigma de utilidad: existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, que deben ser cubiertas por un sistema contable concreto; la elección de reglas contables (hipótesis específicas) depende del propósito o necesidad señalados.

La *American accounting Association* tuvo un importante papel en esta evolución hacia el paradigma de utilidad, con sus revisiones periódicas del estado de la teoría contable (AAA, 1936, 1941, 1948, 1957) y, en especial, con *A Statement of Basic Accounting Theory*, la correspondiente a 1966, en la que se define la Contabilidad como el proceso de identificar, medir y comunicar la información económica, que permite juicios y decisiones informados a sus usuarios (AAA, 1966, pág. 1).

Bajo esta óptica, los objetivos de la Contabilidad consisten para la Asociación en suministrar información para una amplia gama de propósitos, entre los que se encuentran la 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, así como la dirección y control efectivos de los recursos humanos y materiales de la organización, junto con la evaluación y control de la utilización de los recursos confiados a la entidad y facilitar las funciones y controles sociales.

De este modo, el usuario se convierte en el determinante de la información a incluir en los estados financieros, cuyo contenido se establece a partir de los posibles requerimientos de sus destinatarios: objetivos de la información

financiera y necesidades informativas de los usuarios constituyen, actualmente, el punto clave del itinerario deductivo que lleva a fijar las reglas con las que se confeccionan las cuentas anuales.

Por ello, Sterling (1972, pág. 198), en expresiva frase que resume los planteamientos implícitos en el paradigma de utilidad, afirma que la elección entre la información disponible debe solventarse con base en su utilidad para la toma de decisiones, de manera que la información más relevante es la que contiene un mayor potencial con respecto al suministro de datos necesarios para los modelos empleados por el decisor.

A la vista de esta evolución, quizá no resulte exagerado afirmar con Staubus (1986, pág. 117) que ha disminuido el interés por la medición de la riqueza y de la renta, surgiendo en su lugar la preocupación por los usuarios y objetivos de la información financiera, ni concluir con Peasnell (1981, pág. 107), que, en consecuencia, la determinación de la utilidad de los actuales y posibles elementos de los estados financieros ha sido la primera —e incluso, exclusiva— tarea de la investigación *a priori* y empírica durante los últimos años.

4. ALGUNAS CONSECUENCIAS DE LA ADOPCION DEL PARADIGMA DE UTILIDAD

De entre las numerosas consecuencias de esta transformación queremos referirnos, al menos, a las que nos parecen más importantes: la evolución del concepto de usuario de la información financiera, la discusión de sus objetivos y requisitos, los nuevos planteamientos epistemológicos con que se aborda la formalización de la Contabilidad como disciplina científica y, finalmente, el gran impulso experimentado por la investigación empírica.

4.1. La evolución del concepto de usuarios de la información financiera

El enfoque utilitarista lleva consigo el que progresivamente concurren dos hechos de interés con relación a los usuarios de la información financiera: de un lado, que se les preste una atención creciente; de otro, que el círculo de interesados se considere cada vez más amplio, ensanchando progresivamente la gama de posibles destinatarios de los estados contables.

En este sentido es claramente expresiva la evolución del concepto de usuario en las sucesivas declaraciones de la *American Accounting Association*, evolución que ya hemos recogido en Tua (1988, págs. 922 y 923) y que repetimos aquí como fiel exponente del camino por el que ha discurrido el pensamiento contable, y, con él, el paradigma de utilidad.

Así, en AAA (1936) parece subyacer el objetivo de la protección informativa de acreedores e inversores; por su parte, la declaración AAA (1941,

pág. 133) comienza recogiendo casi textualmente una frase de Patton y Littleton (1940), que supone incluir en el ámbito contable a un mayor número de usuarios con relación al texto anterior: "El comité espera que los conceptos básicos sean sometidos a continuo estudio, con la finalidad de que los interesados por los estados financieros, tales como directivos, inversores, miembros de cuerpos profesionales reguladores y público en general, puedan servirse de ellos".

El concepto es aún más extenso en la declaración AAA (1948), en la que se alude a la necesidad de facilitar el uso de los estados financieros "... a las personas que tengan interés en una empresa individual o en los problemas relativos a la economía nacional", con lo que, a partir de este documento, se asume la más amplia postura posible con relación a los usuarios de la información financiera: ésta se destina a todos cuantos tengan interés en la unidad económica.

La declaración AAA (1957)¹⁰ abunda en los mismos planteamientos, al igual que la ya citada AAA (1966), que, junto al concepto de usuarios, añade una amplia gama de propósitos de la Contabilidad, que ya hemos mencionado, y que incluyen el facilitar las funciones y controles sociales, como exponente de que también se considera, entre los usuarios de la información financiera, a la colectividad, globalmente considerada.

El *Financial Accounting Standards Board*, en su SFAC núm. 1 (1978, párr. 24), también enumera una amplia lista, posiblemente la más extensa, de usuarios: propietarios, acreedores, proveedores, inversores potenciales, empleados, gerencia, directores, clientes, analistas financieros y asesores, agentes mediadores, garantes, agentes reguladores del mercado, legisladores, economistas, autoridades fiscales, abogados, prensa financiera y agencias de información, sindicatos, asociaciones de comercio, profesores y público en general.

A pesar de este vasto enunciado, hay que recordar que la regulación norteamericana se orienta principalmente a la protección del inversor bursátil, relegando a un nivel jerárquico inferior las necesidades de los restantes usuarios, tal como ponen de manifiesto el Trueblood Report y el SFAC núm. 1, documentos a los que nos volveremos a referir brevemente en el epígrafe siguiente.

Más equilibrado, tanto en sus pronunciamientos como en la realidad de los hechos, es el planteamiento británico, donde la regulación ha tratado de encontrar el punto de intersección, el área común de las posibles necesidades de los principales usuarios de la información financiera.

Así, el Corporate Report (ICAEW, 1975)¹¹, apoyado en concepciones eminentemente sociales, relativamente frecuentes en la doctrina actual del

Reino Unido, incluye expresamente entre los usuarios a inversores en acciones, acreedores, empleados, analistas o asesores, grupos que tienen relación a la entidad por motivos comerciales (clientes, proveedores, acreedores comerciales, competencia y cualquier interesado en fusiones, absorciones o inversiones de control), las autoridades gubernamentales en cualquiera de sus manifestaciones y, por último, el público en general, que incluye consumidores, contribuyentes, grupos de interés o presión, asociaciones de defensa del consumidor, etc.¹²

El enunciado puede ser similar al de los pronunciamientos estadounidenses, pero su desarrollo, a lo largo del documento británico, evidencia el propósito de tratar equitativamente a todos estos usuarios.

4.2. La posibilidad de establecer diferentes tipos de estados financieros y la discusión de los objetivos de la información financiera

El tema de los objetivos de la Contabilidad acompaña, como es lógico, a lo largo de todo su devenir al desarrollo de la visión utilitarista de los estados financieros y ya está presente en la doctrina en los primeros años de la década de los sesenta¹³. Así, Devine (1960, pág. 64) afirma que el más urgente campo para la investigación contable no puede relacionarse con problemas referentes a la eficiente medida de las transacciones de flujos, al menos que la propia eficiencia no sea definida en términos de objetivos socialmente válidos. Buena prueba de esta presencia, además, es la mencionada asunción básica de Mattessich (1964), cuya finalidad es orientar al sistema contable en función de objetivos predefinidos.

En cualquier caso, la eclosión del paradigma de utilidad abre también la discusión sobre los posibles objetivos de la información financiera, es decir, sobre cuáles hayan de ser las necesidades de los usuarios a cubrir con carácter prioritario, ya que, como indica Gerboth (1973, pág. 479), el problema ahora no es determinar cuál es la renta o el beneficio, sino cuál de todos los posibles beneficios es el más adecuado y por qué.

Surge así, al hilo del paradigma de utilidad, una concepción para nuestra disciplina eminentemente normativa, en la que los conceptos de renta y patrimonio, así como los restantes que se manejan en Contabilidad, no son categorías absolutas, sino tan sólo conceptos que pueden interpretarse y llenarse de contenido teleológicamente en el marco de la adecuación de reglas a propósitos concretos y preestablecidos.

Con ello, el enfoque que atiende a la utilidad de los usuarios¹⁴ plantea más interrogantes que respuestas definitivas, pues abre la posibilidad de establecer tantos sistemas contables como grupos de usuarios puedan detectarse, o bien aconseja la necesaria búsqueda de un solo sistema que trate de

satisfacer en la mejor medida posible la totalidad de los intereses concurrentes. En síntesis, se trata de la alternativa puesta de manifiesto por Hendricksen (1970, pág. 118) y que también señala Montesinos (1974, pág. 274):

–Suponer que los estados financieros se preparan para usuarios indeterminados, que tienen objetivos múltiples, o

–concretar como objetivo el proporcionar información adecuada a modelos para decisiones de usuarios específicos.

Parece que la *American Accounting Association*, en su declaración de 1969, apostó por esta segunda solución, aunque la regulación contable continúa aferrada a la primera, procurando, en término de optimización, satisfacer el área de intersección de los intereses posibles, o, al menos, de los más extendidos o probables, postura que, sin duda, es la que menos dificultades puede plantear, al menos comparativamente con la alternativa de establecer diferentes tipos de estados financieros, si bien no está exenta de problemas:

- Así, de un lado, puede ocurrir que alguna de esta información, suministrada en los estados financieros, no sea relevante a ningún propósito ni usuario y, en consecuencia, no se utilice.
- Por otro lado, la información conseguida por el procedimiento de las áreas de intersección de las necesidades de los diferentes grupos de usuarios probablemente no sea total y completamente útil a ninguno de ellos.
- En tercer lugar, y en íntima relación con las anteriores, surge la dificultad de elaborar información neutra, entendido este calificativo como concordancia de los criterios que se han utilizado para su confección con los sustentados por las distintas clases de usuarios, cuestión que sólo se resuelve aumentando nuevamente la información suministrada, al objeto de explicitar en la misma, con el mayor detalle posible, aquellos criterios empleados en la elaboración de los estados financieros¹⁵.

En cualquier caso, el repaso de las grandes declaraciones de principios¹⁶ pone de manifiesto que, a medida en que se desarrolla el paradigma de utilidad, la determinación de los objetivos de la información financiera cobra creciente importancia hasta convertirse, en la última etapa de la regulación contable, que en Tua (1983b) hemos denominado teleológica, en el argumento principal para la elaboración de reglas concretas para la práctica.

Así ocurre con el *Trueblood Report* (AICPA, 1973), informe llamado a establecer los objetivos de la información financiera en la regulación nortea-

americana y cuyo resultado es una declaración que se estructura en doce puntos, estableciendo una jerarquía de objetivos, el primero de los cuales afirma que el objetivo básico de los estados financieros es suministrar información útil para la toma de decisiones económicas. Además, de acuerdo con el Informe Trueblood, los estados financieros deben:

- Estar al servicio de aquellos usuarios que tienen autoridad limitada, o que no cuentan con la capacidad o con los recursos necesarios para obtener información.
- Proveer información útil a los inversores y acreedores para la predicción, comparación y evaluación de los flujos netos potenciales de tesorería, en términos de importe, periodicidad y riesgo.
- Suministrar información útil para prever, comparar y evaluar el poder de la empresa para obtener beneficios.
- Facilitar información útil para apreciar la capacidad y responsabilidad de la gerencia en el uso eficaz de los recursos en orden a la consecución de los objetivos básicos de la empresa.
- Proveer información tanto de los hechos como con relación a su interpretación, de las transacciones y otros acontecimientos acaecidos en la empresa, necesaria para predecir, comparar y evaluar su capacidad para obtener beneficios.
- Suministrar un estado de la situación financiera, útil para predecir, comparar y evaluar la capacidad de obtener beneficios de la empresa, proporcionando información relativa a las transacciones y otros acontecimientos relacionados con ciclos incompletos de beneficio.
- Facilitar un estado de resultados útil para prever, comparar y evaluar la capacidad de la empresa de obtener beneficios, incluyendo el resultado de los ciclos completos de valor y el de las etapas encaminadas a concluir ciclos todavía incompletos.
- Presentar un estado de operaciones financieras, útil para predecir, comparar y evaluar la rentabilidad potencial de la empresa, centrado especialmente en los aspectos reales de las transacciones que hayan tenido o puedan tener consecuencias significativas con relación a la tesorería.
- Suministrar información útil para realizar predicciones, incluyendo las propias de la empresa, si ello facilita las realizadas por el usuario.

- En las organizaciones no lucrativas, suministrar información útil para evaluar su capacidad de emplear adecuadamente sus recursos en el cumplimiento de sus fines organizativos.
- Suministrar información acerca de las actividades de la empresa que afecten a la comunidad, que puedan ser determinadas, descritas o medidas, y que sean de importancia para evaluar el papel de la entidad en su entorno social.

Similar línea sigue el SFAC, núm. 1 del FASB (1978), con el que este organismo inaugura el desarrollo de su entramado conceptual, si bien, aunque hace suyos algunos de los objetivos propuestos por el *Trueblood Report*, recorta considerablemente otros y, en cualquier caso, mantiene la orientación que, como ya hemos indicado, es típica de la regulación contable norteamericana, de protección de la inversión bursátil.

Por su parte, el británico *The Corporate Report* (ICAEW, 1975) realiza una interesante construcción teórica: define las necesidades de los principales grupos de usuarios de los estados financieros, y, a partir de ellas¹⁷, busca su intersección, confeccionando la siguiente lista de funciones básicas:

- Evaluar el comportamiento de la entidad.
- Aprender la eficacia de la entidad en el cumplimiento de sus objetivos, previamente establecidos por su gerencia, socios o miembros o por la propia unidad económica, incluyendo, pero no limitándose, al cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato de agencia.
- Aprender el comportamiento, eficiencia y cumplimiento de los objetivos de la gerencia, incluidos sus planes de empleo, inversión y distribución de resultados.
- Evaluar la experiencia y capacidad de los directivos y mandos.
- Evaluar la estabilidad económica y la vulnerabilidad de la entidad.
- Estimar la liquidez de la entidad, sus requerimientos presentes y futuros de recursos fijos y circulantes, y su capacidad para obtener y amortizar financiación a corto y a largo plazo.
- Evaluar la capacidad de la entidad para llevar a cabo futuras reinversiones de sus recursos, con fines económicos, sociales o de ambos tipos.

- Estimar las perspectivas futuras de la entidad, incluida su capacidad para distribuir dividendos, remuneraciones y otros pagos, y predecir niveles futuros de inversión, producción y empleo.
- Evaluar el comportamiento, situación y perspectivas de los establecimientos individuales o de las distintas sociedades actuantes como un grupo.
- Evaluar la función económica y comportamiento de la entidad con relación a los intereses nacionales, así como los costes y beneficios sociales atribuibles a la entidad.
- Verificar el grado de cumplimiento con la normativa fiscal, regulación mercantil y otras obligaciones legales y contractuales.
- Apreciar la naturaleza de la actividad y productos de la entidad.
- Realizar comparaciones económicas, tanto en la propia entidad a través del tiempo, como entre varias entidades.
- Estimar la posición de los intereses de los propietarios o de otros usuarios presentes o futuros, así como los restantes derechos sobre la entidad.
- Evaluar la distribución de la propiedad y del control en la sociedad.

4.3. Los requisitos de la información financiera

Otra consecuencia adicional, de no menos interés que las restantes, del auge del paradigma de utilidad, es la discusión de los requisitos de la información financiera, cuya finalidad puede decirse que estriba en asegurar la utilidad de tal información.

Cabe señalar¹⁸ las siguientes características de estos requisitos:

- Constituyen la base o punto de partida para evaluar la validez o adecuación de un determinado método, de acuerdo con la información que produce.
- Suministran un mecanismo para determinar el grado de cumplimiento de estos requisitos, necesario con relación a un uso concreto de la información.
- La diferente utilidad de la información puede significar diversos niveles de cumplimiento de los mencionados requisitos.

- Por ello, su aplicación implica el ejercicio de la razón por parte de las personas calificadas para hacerlo, en una adecuada combinación de todos ellos.
- La conformidad mínima y la posible sustitución entre ellos, con relación a la intensidad con que se apliquen, estará condicionado por las circunstancias en cada caso concreto.

Sin duda, el pronunciamiento que, con mayor trascendencia e influencia posterior, aborda esta cuestión de los requisitos de la información financiera es el documento sobre Teoría Básica de la Contabilidad de la *American Accountin Association* (1966), que define los cuatro conocidos requisitos de relevancia, verificabilidad, insesgabilidad y cuantificabilidad.

La propia AAA resalta su carácter utilitarista, al afirmar que, para definir estos requisitos, concebidos como guías para la comunicación de la información contable, el criterio principal es la utilidad de dicha información, que debe ser determinada desde el punto de vista de los usuarios, pero, en ocasiones, éstos no están en condiciones de precisar la información que les es más útil o de articular sus propias necesidades, por lo que es preciso que se establezcan aquellos requisitos que sirven como medida de su utilidad.

Las siguientes frases, tomadas también del propio documento de la AAA (pág. 3), son expresivas de esta forma de proceder: estos requisitos para la información contable han sido formulados preguntando ¿qué características debe tener esa información para ser útil? Si se establecen los requisitos seleccionados como necesarios y suficientes con relación a la teoría contable, servirán no sólo como medida con la que puedan ser evaluadas y mejoradas las prácticas utilizadas, sino también como apoyo en la determinación del ámbito de la contabilidad.

Las definiciones de estos requisitos, según la AAA, son las siguientes:

- La relevancia es el principal requisito y exige que la información se refiera o pueda ser asociada con las acciones a cuyo cumplimiento se encamina, o a facilitar los resultados que se desean producir. El conocimiento o la asunción de las necesidades de los usuarios potenciales de la información es de máxima importancia en la aplicación de este requisito.
- La verificabilidad requiere que si dos o más personas calificadas examinan los mismos datos, lleguen esencialmente a conclusiones similares. Su importancia radica en que, por lo general, la información contable se utiliza por personas que tienen acceso limitado a los datos de base. Cuanto menor sea la proximidad a estos datos,

mayor es el grado deseable de verificabilidad, cuya importancia también radica en que, con frecuencia, los usuarios de la información contable tienen intereses opuestos.

- La **inseguridad** significa que los hechos deben ser determinados y presentados imparcialmente. También significa que las técnicas utilizadas en el desarrollo de los datos deben ser diseñadas sin sesgo. La información sesgada puede ser útil y tolerable internamente, pero raramente puede ser aceptable para usos externos.
- La **cuantificabilidad** se relaciona con la asignación de contenido numérico a la información. Los parámetros monetarios son los más comunes, pero no los únicos en la cuantificación usual en contabilidad. Cuando, en cumplimiento de los requisitos, sea necesaria la presentación de información no cuantitativa, ello no implica que necesariamente deba ser medida. A sensu contrario, cuando se presenta información que pueda medirse, quien establece los estados financieros debe asumir la responsabilidad de esta medición.

No obstante, estos cuatro requisitos básicos requieren, además, del cumplimiento de otros requisitos colaterales. Así, Gonzalo (1983) considera que la relevancia guarda, en primer lugar, relación con la confiabilidad y la validez del sistema de medida, características que aseguran que el sistema funciona correctamente, detectando e informando acerca de las relaciones existentes en el mundo real.

Sin embargo —continúa el mencionado autor—, las anteriores sólo son condiciones necesarias de la relevancia, ya que, para asegurarla, es también preciso que la información sea pertinente, material y oportuna:

- La **pertinencia** asegura que se dispone de la información necesaria para abordar una determinada decisión.
- La **materialidad** o principio de importancia relativa implica que no se ha de omitir ninguna información que pueda ser importante e influir en el decisor. El principio tiene también el corolario de no dedicar esfuerzos a la medida de atributos poco importantes para la decisión.
- La **oportunidad** o temporalidad de la información exige que ésta llegue al usuario cuando todavía puede ser usada para tomar decisiones. Las dilaciones frecuentes en los canales de información convierten en obsoletos buena parte de los datos ofrecidos por el sistema de medida. Además, el mecanismo retroalimentador es más eficaz desde el usuario hasta el sistema de medida cuando el control puede ser ejercido a tiempo.

De la misma manera, el autor indicado afirma que la cuantificabilidad ha de verse complementada con los requisitos de homogeneidad valorativa, consistencia y comparabilidad:

- La homogeneidad valorativa supone medir en unidades monetarias de contenido constante.
- La consistencia es un término usado para aludir al empleo de los mismos procedimientos de contabilidad por una empresa dada, de ejercicio en ejercicio. La cuantificación de objetos y sucesos ha de seguir siempre las mismas reglas, puesto que el decisor, si no está convenientemente informado, tomará decisiones distintas ante las mismas situaciones reales.
- La comparabilidad se refiere a la posibilidad de efectuar comparaciones entre cifras obtenidas por el proceso contable en diversos momentos del tiempo. Es fundamental para la medida de la evolución de una empresa a lo largo del tiempo.

En definitiva, el catálogo de requisitos de la información financiera no se limita únicamente a los cuatro básicos enunciados por la AAA, sino que puede ser mucho más amplio.

Buena muestra de ello es el enunciado que posteriormente han hecho de estos requisitos otros pronunciamientos, de modo que la lista puede ser más o menos larga, según la postura que al respecto tome el correspondiente organismo.

Así, el *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, en su documento correspondiente a 1970, bajo la denominación de objetivos cualitativos, define los de relevancia, claridad, verificabilidad, imparcialidad, oportunidad, comparabilidad e integridad.

El informe Trueblood fue llamado, en 1973, como es sabido, a establecer la filosofía conceptual en la que, en lo sucesivo, debería apoyarse el *Financial Accounting Standards Board*. El tema de los requisitos de la información contable está también presente en este documento, en el que, bajo la denominación de características cualitativas, se enumeran y comentan ocho requisitos de la información contenida en los estados financieros, cuya finalidad es, también en este caso, y como no podía ser de otro modo, la adecuada satisfacción de las necesidades de los usuarios.

Estos requisitos, en el informe Trueblood, son los de relevancia, importancia relativa, sustancia versus forma, razonabilidad, imparcialidad, comparabilidad, consistencia y claridad.

Especial importancia, por ser un pronunciamiento emitido en nuestro país, así como por el gran número de requisitos contemplados, tiene el documento "Principios y normas de contabilidad en España", de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, que define los siguientes requisitos de la información contable: identificabilidad, oportunidad, claridad, relevancia, razonabilidad, economicidad, imparcialidad, objetividad y verificabilidad.

4.4. El incremento de información y los nuevos ámbitos de la regulación contable

Según hemos indicado en los epígrafes anteriores, el paradigma de utilidad y, en especial, sus implicaciones, tales como la ampliación del concepto de usuario de la información financiera y la discusión de sus objetivos, han tenido, como consecuencia bien palpable, el incremento de la información exigida a la empresa a todos los niveles¹⁹.

Poco se sabe²⁰, forzoso es reconocerlo, con fundamento empírico debidamente contrastado, acerca de las necesidades de los usuarios y de la información que utilizan en sus modelos decisorios, pero lo cierto es que el enfoque utilitarista de la contabilidad, así como las mayores exigencias de transparencia y rigor informativo, se han traducido en un considerable aumento del caudal de datos que, de *motu proprio* o a instancias de la regulación, la empresa pone a disposición de los estamentos interesados en sus estados financieros.

Por un lado, los documentos tradicionales —balance y cuenta de resultados— ven aumentar su dimensión; surge, además, el anexo, como complemento inexcusable de aquéllos, llamado a explicarlos y ampliarlos, incluyendo información hasta el momento desconocida en las memorias empresariales. Paso a paso, se van desgajando nuevos documentos, que configuran un conjunto notablemente completo e incluso desbordante, en comparación con las prácticas de hace unos pocos años: origen y aplicación de fondos, flujos de tesorería, valor añadido, excedente de productividad, estados deflactados, estados consolidados, etc. no son sino una clara prueba del incremento de la información que suministran las empresas.

Con ello, los últimos años han presenciado el surgimiento, no sólo de nuevos estados financieros, sino también de técnicas contables no utilizadas hasta el momento, que extienden el registro y comunicación de información a nuevos ámbitos, tales como la actividad social de la unidad económica. En el cuadro de la página siguiente se enumeran los ámbitos y tendencias actuales y probables de la regulación contable con respecto a los que puede verse una descripción más detallada en Gonzalo (1981), Lee (1981) y Tua (1983, págs. 837 y ss.).

Una consecuencia nada desdeñable de esta evolución, que hemos puesto de manifiesto en Tua (1989b), es que el término "contabilidad" llega a ser insuficiente para describir esta realidad, por lo que, cada vez con mayor frecuencia, se sustituye por el de "información financiera", reconociéndose así aquella naturaleza comunicacional, implícita en el paradigma de utilidad, de nuestra disciplina.

Incluso, ante las recientes tendencias que preconizan la responsabilidad social de la unidad económica y su deber de informar de sus realizaciones en este ámbito, el apelativo "financiero" puede llegar a ser nuevamente poco expresivo, precisándose la adición de un nuevo término, que complete la doble dimensión de la función de información de la empresa: financiero y social.

4.5. La distinción entre teoría general y sus aplicaciones y el carácter normativo y científico de nuestra disciplina

Cabe afirmar²¹ que el debate de los objetivos de la información financiera, así como su consecuencia, el relativo a la posibilidad de establecer diferentes series de estados financieros, ha tenido, al menos, dos efectos sobre la epistemología de la contabilidad:

- En primer lugar, ha ayudado, sin duda alguna, a comprender y a aceptar las diferencias entre teoría general y aplicaciones en nuestra disciplina.
- En segundo, ha servido para aumentar el número de partidarios de la visión normativa de la contabilidad, cuyas reglas se valoran y validan con criterio de utilidad, es decir, según su congruencia con los objetivos previamente establecidos para cada sistema contable, objetivos que, a su vez, se determinan bajo una óptica normativa.

En efecto, es habitual distinguir en nuestra disciplina, como indicamos en Tua (1983a, pág. 391 y ss.) y como hace Mattessich (1957, 1964, 1970, 1972 y 1973), dos ámbitos claramente definidos:

- De un lado, el cognoscitivo, de carácter positivista, en el que puede situarse la generalización y formalización de los conocimientos en que se asienta y que puede asimilarse con la construcción de una teoría general contable, que trataría de poner de manifiesto los rasgos comunes de todos los sistemas contables.
- De otro lado, el teleológico, normativo, con apoyo en la lógica deóntica, que trata de derivar de la teoría general reglas concretas para la acción, como hipótesis instrumentales, verificables teleológicamente, es decir, por concordancia entre objetivos perseguidos

TENDENCIAS ACTUALES Y PROBABLES DE LA INFORMACION FINANCIERA

Complementos a la información financiera

- Estados financieros:
 - Intermedios.
 - Multicolumna.
 - Previsionales.
 - Simplificados.
- Nueva información:
 - 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.

Información no financiera

- Contabilidad social.
- Contabilidad de recursos humanos.

y resultados conseguidos. En este último ámbito se encuentra la interpretación o aplicación de la teoría general contable para construir, a partir de la misma, sistemas contables específicos, de modo que pueden existir tantos como objetivos diferentes puedan pensarse.

Esta distinción entre teoría general y sus aplicaciones, como afirmamos en Tua (1988, pág. 945 y 946), tiene importantes implicaciones, entre las que pueden mencionarse las siguientes:

- Permite identificar y trazar por separado las vertientes cognoscitiva y normativa de nuestra disciplina, en estricta y no beligerante coexistencia²², cada uno de ellos en el ámbito en el que obtienen aplicación más adecuada.
- Hace posible que no sea necesario construir una teoría independiente y diferente cada vez que se utiliza un sistema contable específico en una situación dada.
- Permite conectar entre sí los diferentes enfoques contables: comunicacional, decisonal, conductista, etc.
- Invalida el intento de búsqueda de un único conjunto correcto de reglas.
- Sitúa a los principios contables en la vertiente normativa de la contabilidad, como reglas para la interpretación finalista de la teoría general, a la luz de objetivos concretos.
- Hace que un principio, válido de acuerdo con unos objetivos dados, pueda dejar de serlo si se alteran esos objetivos.
- Permite abordar adecuadamente la validación contable, a través del debido tratamiento en uno y otro caso.
- Posibilita la identificación del núcleo de acuerdo común y de las áreas de posible desacuerdo.
- Y, finalmente, contribuye a la calificación de la contabilidad como disciplina científica.

De esta cuestión depende²³, por tanto, la respuesta a la pregunta planteada con frecuencia en medios doctrinales: ¿es una ciencia la contabilidad? Si constreñimos el concepto de ciencia a la utilización de un instrumental positivista, estrictamente cognoscitivo, relegaremos los restantes tipos de conocimientos al ámbito metacientífico, con lo que las construcciones normativas, típicas de la interpretación teleológica, no tendrían cabida en el concepto de ciencia.

De adoptar esta postura, sólo una ciencia radicalmente positiva podría calificarse de tal y, *sensu contrario*, sólo lo positivo y verificable por causalidad cognoscitiva sería científico. En este caso, la contabilidad tendría poco de ciencia –la teoría general– y mucho de técnica –la construcción de sistemas contables– en la medida en que sus principales manifestaciones aparecen como aplicaciones.

Por el contrario, si, ampliando el concepto tradicional de ciencia, se incluyen también en el ámbito científico los planteamientos normativos e instrumentales, tendrían cabida en el mismo tanto las posturas normativas como las positivas con lo que la contabilidad, al igual que otras ciencias sociales, sería una disciplina científica.

Esta última es la opinión de Mattessich (1978), quien afirma que la contabilidad es, en primer lugar, una ciencia empírica²⁴, pues sus verdades pueden refutarse por la experiencia: los rasgos comunes pueden ser contrastados y verificada su existencia con los diferentes sistemas contables y, a la vez, puede comprobarse el funcionamiento de un sistema contable, es decir, si sus consecuciones se orientan o no a la finalidad prevista.

Pero, dentro de las disciplinas empíricas, la contabilidad participa en buena medida del carácter de ciencia aplicada, pues cada sistema contable requiere un conjunto de hipótesis instrumentales, a partir de las cuales construye sus reglas, en función de los objetivos previstos para el sistema.

Todo ello implica, como fácilmente puede deducirse, una alteración sustancial en el concepto de validación de las hipótesis y reglas contables. El criterio positivista se conserva para la teoría general, es decir, para la contrastación de la misma con los rasgos genéricos existentes en todos los sistemas contables, pero, en estos últimos, la verificación, como corresponde al paradigma de utilidad, se convierte en teleológica, es decir, con relación a la utilidad que proporcionan.

Alguno de los puntos en que Mattessich (1970, págs. 52 y 53) sintetiza su postura al respecto pueden servirnos como resumen adicional de estas cuestiones relativas a la validación en contabilidad, en la medida en que muestran la manera en que esta última se impregna también del criterio utilitarista.

Así, para este autor, las diferentes proposiciones, según su grado de abstracción, requieren diferentes pruebas de aceptabilidad²⁵:

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

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

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

4.6. Paradigma de utilidad e investigación empírica

Parece evidente que, como indica Zeff (1982, pág. 82), los debates planteados por el paradigma de utilidad son poco susceptibles de ser resueltos en el ámbito normativo: al convertirse en utilitarista por naturaleza, la última y definitiva prueba de la eficacia de la información financiera es su utilidad (Lev y Ohlson, 1982, pág. 251), concepto eminentemente pragmático, para el que la más adecuada e incluso la única validación posible es la positivista por referencia a la realidad existente.

El intento de contrastar positivamente esa utilidad es, sin duda, el propósito subyacente que, con más frecuencia y asiduidad, ha movido a la investigación empírica en contabilidad. Es en este último estadio de evolución de nuestra disciplina, caracterizado por el paradigma de utilidad, donde se produce lo que se ha denominado "el reciente romance de la contabilidad con la metodología empírica y la teoría positiva" (Arrington y Francis, 1987).

Ante el paradigma de utilidad surge, por tanto, la necesidad, puesta ya de manifiesto por Mautz en 1966, de encontrar los mecanismos necesarios para convertir la investigación básica, o *a priori* en investigación aplicada, necesidad que no es tan evidente en el paradigma de la medición del beneficio.

Con ello, la investigación empírica inicia una impresionante y fecunda trayectoria -al menos en cuanto al número de trabajos a que ha dado lugar- originando lo que Lev y Ohlson (1982) denominan "una década y media del más compartido y ambicioso esfuerzo de investigación en la historia de la contabilidad", a la vez que se afirma (Wheeler, 1970) que las teorías sin investigación posiblemente no pasan de ser fabricaciones estériles, incapaces de propiciar un cuerpo útil de conocimiento para el desarrollo de nuestra disciplina.

En definitiva, es el paradigma de utilidad el que promueve el auge de la investigación empírica, tratando de dar respuesta a preguntas tales como (Zeff, 1982, pág. 83): ¿Cuál es el empleo actual de la información financiera en la toma de decisiones? ¿Qué tipo de modelo decisorio adoptan los distintos usuarios? ¿Qué efectos producen las cifras contables en los mercados de

capitales? Y la de mayor trascendencia: ¿Qué tipos de información financiera promueven o impiden la optimización de los recursos económicos?

En válida síntesis, Standish (1979, pág. 119), en un breve trabajo que lleva el expresivo título de "Investigación sobre la información financiera, ¿por qué, cómo y para quién?", pone de manifiesto las cuatro grandes direcciones o áreas en que se desenvuelve la investigación, en clara correlación con las cuestiones planteadas por el paradigma de utilidad:

- Determinación de los objetivos de la información financiera.
- Diseño de los sistemas de captación y producción de información necesarios para alcanzar tales objetivos.
- Comunicación de información a los usuarios.
- Evaluación de su utilidad.

Cuestión diferente es dilucidar si ésta todavía joven y relativamente descentrada disciplina²⁶, que constituye la investigación empírica, ha alcanzado los objetivos previstos y si ha dado adecuada respuesta a las preguntas planteadas.

Esta última afirmación nos parece, sin duda de gran interés, en un momento en que están sentándose las bases de un esperado, lógico e incluso necesario desarrollo de la investigación empírica en nuestro país. Parece conveniente, en consecuencia, debatir previamente sobre la dirección que ha de tomar la misma.

Esta cuestión abre un interesante campo de reflexión, cuyo propósito no es otro que dilucidar cuál ha de ser la dirección y el enfoque más adecuados para la investigación empírica en nuestros medios académicos y profesionales.

En especial, nos parece de capital importancia señalar lo poco conveniente que resulta extrapolar a nuestro país, sin reflexión previa, materias investigables e investigadas en otros. Cabe aducir, por el contrario, que los objetivos previstos para los estados financieros necesariamente han de responder al entorno económico en el que se desenvuelven, peculiar y característico en cada situación concreta y difícilmente repetible.

BIBLIOGRAFIA CITADA

- AGUILAR, M., et alters: "El método cualitativo de investigación aplicado a la contabilidad." *VIII Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Comodoro Rivadavia, Argentina, septiembre de 1987.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION: "A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports." *The Accounting Review*, March 1936, págs. 187 a 192.
- _____: "Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements." *The Accounting Review*, June 1941, págs. 133 a 139.
- _____: "Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements". 1948. Revision. *The Accounting Review*, October, 1948, págs. 339 a 344.
- _____: "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements." *The Accounting Review*, October, 1957, págs. 536 a 546.
- _____: *A Statement of Basic Accounting Theory*. American Accounting Association. Evanston, Illinois, First Edition. 1966.
- _____: "An Evaluation of External Reporting Practices." 1966-1968 Committee on External Reporting. *The Accounting Review*. Supl. Vol. XLIV. 1969. págs. 79 a 122.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS: *The Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*. Statement núm. 4. AICPA, New York, 1970.
- _____: *Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements*. American Institute of Certified Public Accountants, New York. 1973.
- ARRINGTON, C. E., Y FRANCIS, J. R.: "Letting the Chat out of the Bag: Deconstruction, Privilege, and Accounting Research." *Tenth Annual Congress of the European Accounting Association*. London. March, 1987.
- ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS: *Principios y Normas de Contabilidad en España*. Serie Principios, Doc. núm. 1. Madrid, 1980.
- BEDFORD, N. M., Y ZIEGLER, R. E.: "The Contribution of A. C. Littleton to Accounting Thought and Practice." *The Accounting Review*, July, 1975, págs. 435 a 443.

- CAÑIBANO CALVO, L.: *Teoría Actual de la Contabilidad*. Ed. ICE, Madrid, 1975.
- CHRISTENSON, C.: "The Methodology of Positive Accounting." *Workshop on Accounting and Methodology*. European Institute for Advanced Studies in Management. Brussels, December 1981. Publicado en *The Accounting Review*, vol. LVIII, January 1983, núm. 1, pág. 1.
- CHAMBERS, R. J.: *Accounting Evaluation and Economic Behavior*. Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1966.
- DEVINE, C. T.: "Research Methodology and Accounting Theory Formation." *The Accounting Review*, vol. XXV, núm. 2, July 1960, págs. 387 a 399.
- EDWARDS, E. O., Y BELL, P. W.: *The Theory and Measurement of Business Income*. Berkeley University of California Press, 1961.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *Objectives of Financial Reporting of Business Enterprises*. Statement of Financial Accounting Concepts, núm. 1, Financial Accounting Standards Board, 1978.
- FITZPATRICK, J.: "A comparison of Ratios of Successful Industrial Enterprise with those of Failed Firms." *Certified Public Accountant*, vol. 2., October, November y December 1932, págs. 598 a 605; 656 a 662 y 727 a 731.
- GERBOTH, D. L.: "Research, Intuition, and Politics in Accounting Inquiry." *The Accounting Review*, July 1973, págs. 475 a 482.
- GIBBINS, M., Y HUGES, P.: "Behavioral Research and Financial Accounting Standards." Incluido en Griffin, P. A. (editor): *Usefulness to Investors and Creditors of Information Provided by Financial Reporting: A Review of Empirical Accounting Research*. Financial Accounting Standards Board. Stamford, Connecticut 1982, págs. 347 a 359.
- GONZALO ANGULO, J. A.: "Tendencia de la información financiera empresarial." *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*. Diciembre 1981.
- _____: *Memoria sobre Concepto, Método, Fuentes y programa de la Teoría de la Contabilidad*. Universidad Autónoma de Madrid, 1983.
- HENDRIKSEN, E. S.: *Teoría de la Contabilidad*. UTEHA. México, 1974. Versión original en lengua inglesa de 1970.

- INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES: *The Corporate Report*. Institute of Chartered Accountants of England and Wales, Londres. 1975.
- _____: *The Corporate Report An Academic View*, ICAEW, Londres, 1979.
- JENSEN, R. E.: *Phantasmagoric Accounting Research and Analysis of Economic, Social and Environmental Impact of Corporate Business*. American Accounting Association. 1976.
- KELLEY, A. C.: "Comments on the 1957 Revision." *The Accounting Review*, núm. 2. April 1958, págs. 214 a 215.
- LAFFERTY, M. Y NEELY, G.: "The Corporate Report. The Two Views." *Accountancy*, October 1975, págs. 42 a 45.
- LEE, T. A.: "The Corporate Report, an Opportunity Lost?" *Accountancy*. October 1977, págs. 56 a 58.
- LEONARD, W. G.: "Comments on the 1957 Revision." *The Accounting Review*. July 1958, págs. 401 a 402.
- LEV, B., Y OHLSON, J. A.: "Market-Based Empirical Research in Accounting: A review, Interpretation, and Extention." *Journal of Accounting Research*. Vol. 20. Supplement 1982, págs. 249 y ss.
- LITTLETON, A. C.: *Structure of Accounting Theory*. American Accounting Association. Evanston, Illinois 1953.
- MACNEAL, K.: *Truth in Accounting*. University of Pennsylvania Press, Philadelphia, 1939.
- MARSCHAK, J.: "Towards an Economic Theory of Organizations and Information." Incluido en R. Tharall, C. Coobs, and R. Davis. *Decision Processes*. New York. Wiley and Soons. 1954. págs. 187 a 220.
- _____, y Radner, R.: *Economic Theory of Teams*. Yale University Press. New Haven. Connecticut. 1972.
- MARSHALL, R. M.: "Determining and Optimal Accounting Information System for an Unidentified User." *Journal of Accounting Research*, Autumn 1972, págs. 286 a 307.
- MATTESSICH, R.: "Towards a General and Axiomatic Foundation of Accounting Systems." Versión castellana en *Revista Técnica Económica*, abril 1958, págs. 106 a 127.

- _____: *Accounting and Analytical Methods*. R. D. Irwin. Homewood, Illinois, 1964.
- _____: *On the Truth, Acceptability and Verification of Accounting Propositions*. Working Paper, núm. 7. Faculty of Commerce and Business Administration, University of British Columbia. 1968.
- _____: *Some Thoughts on the Epistemology of Accounting*. University of British Columbia. Vancouver, Canada, 1970.
- _____: "Methodological Preconditions and Problems of a General Theory of Accounting." *The Accounting Review*. July 1972, págs. 469 a 487.
- _____: "Recientes perfeccionamientos en la presentación de los sistemas contables." *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 4, enero, abril 1973.
- _____: *Instrumental Reasoning and Systems Methodology*. Reidel Publishing Company, Dordrecht. 1978.
- _____: "On the Evolution of Theory Construction in Accounting. A Personal Account." *Accounting and Business Research*, vol. 10, 1980, págs. 158 a 173.
- MAUTZ, R. K.: "The 1957 Statement of Accounting and Reporting Standards." *The Accounting Review*. October, 1957, págs. 547 a 553.
- _____: "The Role of The American Accounting Association in Accounting Research." Incluido en Jaedicke, R. K., Ijiri, Y., y Nielsen, O. (editores): *Research in Accounting Measurement*. American Accounting Association, Menasha, Wisconsin, 1966, págs. 1 a 9.
- MCKINNON, S. M.: "A Cost-Benefit Study of Disclosure Requirements for Multinational Corporations." *Journal of Business Finance and Accounting*, Winter 1984, págs. 451 a 468.
- MONTESINOS JULVE, V.: *Contabilidad y decisión empresarial: una aproximación conceptual*. Tesis doctoral. Facultad de CC. EE. y EE. de la Universidad de Valencia. 1974.
- _____: "Neutralidad de la ciencia contable." *Técnica Contable*, abril 1976, págs. 121 a 128.
- MOST, K. S.: *Accounting Theory*. Leslie Livingstone. Georgia Institute of Technology. Columbus, Ohio, 1977.

- NELSON, C. L.: "A Priori Research in Accounting." Incluido en Dopuch, N., y Revsine, L. (Editores): *Accounting Research 1960-1970. A Critical Evaluation*. Monograph, núm. 7. Center of International Education and Research in Accounting University of Illinois, 1973.
- PATON, W. A., Y LITTLETON, A. C.: *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. Monograph núm. 3. American Accounting Association, Chicago 1940.
- PEASNELL, K. W.: "Empirical Research in Financial Accounting." Incluido en Bromwich, M., y Hopwood, A. (Editores): *Essays in British Accounting Research*. Pitman Publishing Ltd. London, 1981. págs. 104 a 133.
- SPROUSE, R. T. Y MOONITZ, M. *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises* American Institute of Certified Public Accountants. ARS núm. 3. New York. 1962.
- STAMP, E. *Corporate Reportings. Its Future Evolution* Canadian Institute of Chartered Accountants. 1980.
- STANDSH, P. E. "Financial Reporting Research: Why, How and for Whom?". *Accountancy*. August 1979. págs. 119 a 120.
- STAUBUS, G. J. "Comments on the 1957 Revision." *The Accounting Review*. January, 1958, págs. 11 a 24.
- _____: *A Theory of Accounting to Investors*. University of California Press. Berkeley. 1961.
- _____: "The Market Simulation Theory of Accounting Measurement." *Accounting and Business Research*. Spring, 1986. págs. 117 a 132.
- STERLING, R. R.: *Theory and Measurement of Enterprise Income*. University Press of Kansas. 1970.
- _____: "Decision Oriented Financial Accounting". *Accounting and Business Research*. Summer. 1972. págs. 198 a 208.
- TUA PEREDA, J. *Principios y Normas de Contabilidad, Historia, Metodología y Entorno de la Regulación Contable*. Instituto de Planificación Contable. Madrid. 1983 (a).
- _____: "Subprogramas de investigación en la emisión de principios contables." *Técnica Contable*, octubre de 1983(b).

- _____: "Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones." Includido en el libro colectivo *XXV años de Contabilidad Universitaria*. Ed. del Instituto de Planificación Contable. Madrid. 1988. Publicado también en el núm. 13, septiembre de 1988, de la *Revista Contaduría*, de la Universidad de Antioquia. Medellín, Colombia.
- _____: *La investigación empírica en Contabilidad. La hipótesis de eficiencia*. Trabajo de investigación presentado al concurso para la provisión de una plaza de Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad Universal Autónoma de Madrid. 1989a.
- _____: "Información pública y sistema informativo en las entidades de depósito." *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 58, enero-marzo de 1989b.
- _____, y Gonzalo Angulo, J. A.: "La responsabilidad social del auditor." Ponencia presentada al *III Congreso Latinoamericano de Investigación Contable*. Universidad Central. Bogotá (Colombia), noviembre de 1986. Publicada en *Técnica Contable*, octubre de 1987 y en el núm. 1 (1988) de *Teuken*, Revista Argentina de Investigación Contable.
- TWEEDIE, D. P.: "The Corporate Report. Evolution or Revolution." *The Accountant Magazine*. October 1975, págs. 343 a 346.
- VATTER, W. J.: "Another Look at the 1957 Statement." *The Accounting Review*. October 1962. págs. 660 a 669.
- WHEELER, T.: "Accounting Theory and Research in Perspective." *The Accounting Review*, vol. XLV, núm. 1. January 1970, págs. 1 a 10.
- ZEFF, S. A.: Evolución de la teoría contable. La investigación empírica *Administración de empresas*, tomo XIII. Reprint núm. 82-7. Rice University. Texas. 1982.

NOTAS

1. Que constituye un resumen de los capítulos I y II de nuestro trabajo *Tua Pereda* (1989).
2. Subyace en esta sucesión la división de *Cañibano* (1975, pág. 11) del desarrollo de la Contabilidad en tres programas de investigación, legalista, económico y formalizado. Aunque en el último no coincide la denominación con el propósito utilitarista, característico de nuestra tercera etapa, no hay duda de que tal enfoque está implícito en el programa formalizado.
3. Vid. al respecto *Tua* (1988, págs. 915 y 965).
4. En afirmación de *Zeff* (1982, pág. 77).
5. Vid. por sólo citar dos ejemplos extremos en el tiempo, *MacNeal* (1939) y *Mautz* (1966).
6. Aunque bajo esta época se produjo algún trabajo pionero de importancia, tal como el de *Fitzpatrick* (1932) sobre predicción de la quiebra.
7. Según indican *Aguilar et alters* (1987).
8. Hasta tal punto que ha sido denominada la "Edad de Oro" de la investigación a priori (*Nelson*, 1973).
9. Como hemos indicado en *Tua* (1988, pág. 919).
10. Sobre la que pueden verse los comentarios de *Kelley* (1958), *Vatter* (1962), *Leonard* (1958), *Staubus* (1958) y *Mautz* (1957).
11. Puede verse, sobre este trabajo, *ICAEW* (1979), *Lafferty y Neely* (1975); *Tweedie* (1975) y *Lee* (1977), y también nuestro comentario en *Tua* (1983a, págs. 791 y ss.).
12. El *Canadian Institute of Chartered Accountants* ha tomado una postura similar. Puede verse al respecto *Stamp* (1980).
13. En aportaciones anteriores también se mencionaron e incluso se discutieron los objetivos de la información financiera, si bien todavía el planteamiento utilitarista estaba lejos de ser aceptado plenamente en su dimensión actual. Posiblemente, de entre las obras clásicas, sea la de *Littleton* (1935) la que con mayor profundidad aborda esta cuestión, dentro, no obstante, del llamado paradigma antropológico-inductivo. Vid. con respecto a este autor, *Bedford y Ziegler* (1975) y *Most* (1977, págs. 59 y 60), quien afirma que el desarrollo por

Littleton da la idea acerca de los objetivos de los estados financieros permitió el establecimiento inicial de una estructura organizada del pensamiento contable.

14. Como indicamos en Tua (1988, pág. 923).
15. Puede verse al respecto Montesinos (1976).
16. Que puede verse en Tua (1983a, págs. 491 y ss., y en cuanto se refiere a los objetivos de la información financiera, págs. 730 y ss.).
17. Un intento similar puede verse en Tua (1989b), en donde, con un planteamiento eminentemente comunicacional y utilitarista, se intenta, partiendo de las necesidades de los usuarios de los estados financieros, a través de un itinerario lógico-deductivo, determinar el contenido óptimo de aquellos estados en las entidades de depósito.
18. Como hacemos en Tua Pereda (1983, pág. 735).
19. Existen también otras causas para explicar este aumento o quizá otras interpretaciones de un mismo hecho. Sin duda, una de ellas es el auge del concepto de responsabilidad social de la empresa, así como las consecuencias implícitas en el mismo, entre las que puede citarse, por lo que respecta a esta cuestión, la sustitución del derecho subjetivo a la información, del que son titulares los interesados, por el deber objetivo de informar, cambio que, sin duda, también explica el aludido incremento de información. Vid. al respecto Tua y Gonzalo (1986).
20. Como indicamos en Tua (1989b).
21. Como hacemos en Tua (1988, pág. 926).
22. Aunque el debate entre positivismo y normativismo vuelva a reproducirse, con obstinada frecuencia, en el ámbito científico. Vid., por ejemplo, para nuestra disciplina, la polémica entre Jensen (1976) y Christenson (1983).
23. Como indicamos en Tua (1988).
24. En la obra mencionada (pág. 8 y ss.) Mattessich clasifica las ciencias, con un criterio poco convencional, pero, sin duda, operativo, en analíticas (Metodología, que incluye la lógica deductiva e inductiva, y Epistemología), y empíricas. Dentro de estas últimas, distingue las puras (Física, Química, etc.) y las aplicadas, entre las que se encontrarían las sociales, médicas, de la ingeniería, etc., y, lógicamente, la contabilidad.

25. Vid. también, sobre este asunto, Matlessich (1968).
26. En palabras de Gibbins y Huges (1982, pág. 359) que aplican, no obstante, sólo a los estudios de comportamiento.