

Chambers, R.J. (1991). Los mitos y la ciencia de la contabilidad. Contaduría Universidad de Antioquia, 17-18, 13-37.

Los mitos y la ciencia de la contabilidad

R. J. Chambers
Universidad de Sydney Australia.

Traducción: León González Sierra

RESUMEN

Gran parte de la materia de la doctrina y práctica contables tradicionales descansa en los mitos, problemas que son tratados como no corregibles por el recurso a la observación y el experimento. Hay mitos y cuasi mitos en abundancia, respecto de la parte esencial así como del método. La improvisación, las polaridades y las irresoluciones persisten por falta de definición y análisis crítico así como por falta de investigación empírica. Escapar del dogmatismo es demorado. Pero el escape ha sido impedido por un espíritu romántico que establece a priori el saber por encima de los procesos autocorrectivos del examen científico.

La función de esta conferencia es explorar la posición actual de la contabilidad. El estímulo para esa exploración, supongo, es la magnitud del debate entre teóricos; la frecuente incertidumbre entre los practicantes, indicada por el extendido descontento con el método dominante de contabilidad y los ejercicios experimentales para introducir un método diferente; y el fundamental, y ocasionalmente explícito desacuerdo, o falta de acuerdo, entre teóricos, investigadores y practicantes.

Hay inevitablemente, en todo campo, una brecha de tiempo entre el desarrollo de un *arte*, el desarrollo del *conocimiento* teórico y el impacto de ese conocimiento en su arte o práctica conexos. Hay también una brecha de tiempo entre la *exploración* teórica o de laboratorio y el desarrollo del *conocimiento* teórico. Estas brechas no son causa de alarma entre aquellos que aprecian el vacilante, mutable y tortuoso progreso desde lo que puede llamarse arte "llano" o precientífico, a través de la racionalización, hasta el conocimiento sistemático y por último hasta la práctica científica o basada en la ciencia. Las ideas pueden incubarse por mucho tiempo en las entrañas del tiempo antes de que salgan a la luz, así como algunos vertebrados pueden diferir el parto hasta que el ambiente ya no sea hostil a su cría. Aquellos que no tengan aprehensión de esto, comprensiblemente estarán impacientes. Aun los que aprecian la función de las entrañas del tiempo pueden no obstante estar inquietos porque el tiempo no se haya expresado aún.

Para poner las cosas en perspectiva, permítaseme recordarles algunos de los sucesos en la historia de la ciencia y la tecnología. Hago esto porque a menudo se afirma que éstos campos, siendo más sólidos que las ciencias sociales, han producido la condición presente del conocimiento con menos retraso, confusión y trauma que las ciencias sociales. Desde la época de Platón (siglo quinto A.C.) hasta la época de Kepler (siglo diecisiete A.D.), se creía que el curso de los planetas era circular—22 siglos para demoler una creencia errónea. Aunque algunos filósofos griegos del siglo cuarto A.C. creían en un universo heliocéntrico, la doctrina geocéntrica prevaleció por más de 20 siglos. Aunque algunos filósofos griegos habían creído en una tierra en movimiento, por 20 siglos persistió la doctrina de una tierra estacionaria. Examinando el crecimiento general en el conocimiento científico, Whitehead (1975, p. 16) observó: "en el año 1500 Europa sabía menos que Arquímedes que murió en el año 212 A.C. ..."

Más recientemente, *eminentes* científicos tales como Kelvin, Mach y Rutherford sostuvieron firmemente creencias que fueron descartadas, por no haber sido comprobadas, en su época. En cuanto a la tecnología, entre la concepción de la idea básica y su realización transcurrieron los siguientes periodos—fotografía, 56 años; televisión, 63 años; antibióticos, 30 años; cierres de cremallera, 30 años; café instantáneo, 22 años. A la luz de esto, es quizás comprensible que la aparición de una convenida y útil forma de

contabilidad, desde una etapa de "prueba y error", a través de la especulación, la experimentación y la confirmación, hasta la ejecución, no puede esperarse que ocurra rápidamente— especialmente si gran parte de su doctrina debe ser eliminada como "mito".

Mito y Ciencia

El mito y la ciencia tienen varias cosas en común —y algunas diferencias, a menudo no fácilmente perceptibles.

Primero, ambos intentan explicar o hacer entendible algún objeto u objetos de experiencia. Qué "sostiene" la tierra? "Atlas", dijo la mitología griega, usando una analogía de la observación terrestre. Qué determina el buen tiempo y el malo, el éxito y el fracaso, la vida y la muerte? La buena voluntad y la cólera de los dioses, dijeron las mitologías de muchos de los pueblos que describimos como primitivos. Con ese "entendimiento", los hombres pudieron hacer algo acerca de su buena o mala ventura —apaciguar a los dioses por adelantado, o hacerles sacrificios como reconocimiento después del suceso. Ellos actuaban de acuerdo con su entendimiento.

Los tanteos de los hombres hacia un más racional o sistemático entendimiento de los objetos de experiencia a menudo han sido de una clase similar. Apoyándose en las creencias de que el universo fue diseñado por alguna inteligencia "perfecta", que la esfera es la forma "perfecta" y que el movimiento circular uniforme es la forma "perfecta" de movimiento, Platón afirmó que la tierra y los cuerpos celestes son esferas perfectas que se mueven en círculos perfectos a velocidad uniforme. Copérnico, 2000 años más tarde, fue el último exponente de esas ideas. En el intervalo, ellas permitieron a los astrónomos hacer cálculos de los movimientos de los planetas con un provechoso grado de exactitud —ellos eran utilizables "para fines prácticos". Sin embargo, más tarde se halló equivocada la descripción de los cuerpos celestes y sus movimientos en todos los tres pormenores.

La creencia en una familia de dioses y la creencia en un universo de formas y movimientos perfectos son ambos ejemplos de hacer comprensible la heterogénea realidad recurriendo a menos heterogéneas ideas. Podemos estar dispuestos a rotular el contenido de algunas de tales creencias como "mitos", y el contenido de otras como "postulados". Pero en sus propios contextos y edad, una clase es ni más ni menos utilizable, para aquéllas cuya lealtad es dominada por ella, que la otra. Hablando de la opinión platónica, Koestler (1970, p. 59) observó: "Cuando la realidad se hace intolerable, la mente debe retirarse de ella y crear un mundo de perfección artificial". Pero algo muy similar a la misma idea ocurre en la generación y tolerancia de mitos y en la reducción de teorías que es uno de los más avanzados estilos de ejercitar el pensamiento científico.

El segundo punto de similitud entre el mito y la ciencia se presagia en aquellas palabras de Koestler. Ambos son "creados" por el hombre. Muchos parecen creer que el contenido de lo que se describe como ciencia (y particularmente la ciencia física) es conocimiento firme e inmutable. Eso es un error. El contenido de una ciencia es una serie de proposiciones relativas a los objetos de experiencia, proposiciones ideadas por sus proponentes y expresadas en términos de "su" elección para representar "su" comprensión. Proposiciones relativas a muchos objetos de experiencia han discrepado materialmente de tiempo en tiempo. Así como el hombre ha rechazado los mitos como explicaciones o descripciones, los científicos han rechazado lo que fue tenido por sus precursores como conocimiento científico.

La diferencia importante entre el mito y la ciencia descansa, no en su forma u origen, sino en sus efectos sobre la investigación. El conocimiento científico es juzgado, al menos por los científicos, como corregible; los procesos de la ciencia son auto correctivos. Las premisas de una teoría científica son inferencias de observaciones; el argumento saca las deducciones de las premisas; y la conclusión se puede probar en el mismo contexto de experiencia que suministró las premisas. Si la conclusión no corresponde con lo que puede ser observado, las premisas y el argumento serán puestos bajo examen más cuidadoso; la teoría puede ser modificada o rechazada, o simplemente juzgada como, hasta aquí, no demostrada. Nótese que una teoría científica puede ser reexaminada, o sometida a prueba, en todos los puntos —premisas, argumentos y conclusiones. Por el contrario, un mito es una ficción, que no tiene premisas ni argumento ni conclusión. Es aceptado "in toto", mediante un acto de fe, no se cuestiona. Se juzga como explicativo aun en ausencia de mención explícita de los medios por los cuales el agente que postula afecta los objetos de experiencia. Puede llegar a ser rechazado, "in toto", como una vez fue aceptado. Pero una mitología, mientras persista, no es auto correctiva. Si se juzga ser una "explicación" inadecuada de algún fenómeno, se inventan mitos adicionales.

En el desarrollo pre científico del arte o la tecnología hay nociones sin apoyo que imponen creencia o fidelidad, ficciones que inhiben la investigación de la misma manera que los mitos. Nosotros los llamamos "cuasi mitos". Son aceptados como explicaciones, o racionalizaciones, o justificaciones, a falta de examen o porque las acciones u otros fenómenos con los cuales se relacionan no pueden ser "explicados" en términos más exactos. Tales ficciones se han mantenido en la ruta de los adelantos, aun en las ciencias "difíciles", de tiempo en tiempo. Como "mitos verdaderos", sus insuficiencias dan origen a "cuasi mitos" adicionales. Por consiguiente no debe sorprender que ellos proliferen donde las relaciones temporales o causales entre observables no son fáciles de establecer. La contabilidad es un campo parecido. No es fácil establecer la relación entre la entrada de cierta información a los procesos

deliberativos de una persona o clase de personas y la salida en forma de una decisión o acción; porque simultáneamente hay una multitudinaria procesión de otras entradas. Es mucho más simple inventar ficciones – si bien pueden llamarse “doctrinas”.

Pero pocos de los objetos de experiencia son entregados en partidas nítidas de modo que las inferencias y conclusiones puedan fácil y directamente sacarse o probarse. De aquí el desarrollo de métodos experimentales para aislar pormenores de los complejos escenarios en que ocurren. De aquí también, el recurso al peso de la evidencia, o su preponderancia o convergencia. Sin embargo, la evidencia no será buscada por aquél o evaluada por éste mientras los mitos o cuasi mitos impongan la creencia.

Punto de vista

Con aquellas generalidades como introducción, regreso a la contabilidad. Mi resumen personal para este escrito –supongo que a todos los participantes se les dio un resumen personal– aludía al “sentido de dirección” y los “valores” que han guiado mi investigación y mis opiniones. Se me pidió dar mi apreciación del estado de los asuntos en la investigación y práctica contables en el tiempo presente. Espero que ustedes convengan con la apreciación. Pero será mejor entendida si aludo a algunas de las experiencias y observaciones de las cuales se deriva. Por lo tanto, no me disculpo de los ocasionales elementos biográficos en lo que sigue.

El territorio es extenso y los detalles que deben notarse son numerosos. La mayor parte de los particulares que mencionaré –prácticas, ideas, falacias, mitos– son suficientemente bien conocidos para excusar la documentación. Por tanto son mínimas las referencias a la literatura contable. El material pudo haber sido organizado en una variedad de modos; y podrían extenderse los grupos de ejemplos bajo cada encabezamiento. En cada sección he señalado lo que a mi me parece haber sido, o ser, impedimentos ficticiales o dogmáticos para el desarrollo de una postura científica. Y en cada sección hay algunas indicaciones de alternativas para las prácticas, procedimientos, ideas o temas de investigación acerca de lo cual el artículo es crítico.

Mi trabajo en contabilidad se ha basado en tres nociones generales, y éstas determinan mi apreciación. Primero, si bien soy un profesor de oficio nunca he visto esa labor disociada del oficio práctico de la contabilidad. Y como el ideal del profesionalismo es la persecución de la excelente técnica, el mismo ideal debe guiar la enseñanza y la investigación, porque los estudiantes de hoy son los practicantes de mañana. Segundo, la práctica de la contabilidad está encajada en una matriz social, si no alcanza el nivel de excelencia técnica, el déficit se manifestará en las respuestas de las compañías, inversionistas, financieros, analistas y otros a los resultados de sus reglas y prácticas. Por

tanto, mientras más amplia la familiaridad de uno con esas respuestas, mejor está uno equipado para entender las consecuencias generales y específicas de las prácticas cuestionables y para inventar mejoras en ellas o sustituirlas. Tercero, las prácticas técnicamente eficientes emergen del pensamiento sistemático, pensamiento disciplinado no sólo por las "reglas del pensamiento per se sino también por la lógica de los asuntos prácticos. Los temas más dignos de atención crítica, por tanto, son las prácticas que parecen rendir información inservible o engañosa y las ideas incoherentes, desarticuladas o mal articuladas que permanecen como doctrina o "teoría" corriente.

"Ars gratia artis" es excelente como filosofía personal. Pero, a menos que el "ars" de uno esté bien informado por el espíritu práctico, poco hará para promover la excelencia técnica y el servicio práctico. La objetividad de la ciencia no proviene de la agilidad, sino de la exposición del científico a la más amplia serie posible de experiencias y opiniones, en el suyo propio y en campos conexos; sólo así es posible valorar desapasionadamente los méritos de los sistemas contradictorios de opinión o práctica. La mayoría de las cosas que someteré a consideración crítica, creo que han surgido de la atención concentrada en una pequeña porción de experiencia y opinión. Las actitudes que han sido moldeadas de esa manera, es casi inevitable que las conclusiones basadas en una porción más grande serán juzgadas como "excelentes en teoría pero imposibles en la práctica". Esa es la suerte de la mayoría de las innovaciones. Sin embargo, el tiempo decidirá: la herejía de hoy tiene la costumbre de convertirse en la sabiduría de mañana

Sistemas poco sistemáticos

Yo vine a la contabilidad académica después de 10 años en los negocios y el gobierno y 7 años en la formación administrativa. Había terminado los exámenes profesionales de contabilidad poco después de la graduación y fui acondicionado para creer en la virtud de la contabilidad sistemática organizada de acuerdo con el principio de partida doble. Pero pronto empecé a dudar de las pretensiones sobre la importancia práctica de lo que parecía ser una tecnología mal estructurada. Desde el interior de grandes firmas manufactureras y comerciales vi algunas de las inexactitudes e impertinencias que surgen involuntariamente en la contabilidad (por obedecer normas convencionales, por ejemplo). Por compromiso en el análisis de resultados de muchas firmas en similares y diferentes industrias para fines de la regulación de precios (una importante variedad de toma de decisiones) vi las grandes discrepancias entre los resultados que surgen de diversas prácticas permisibles. Aquellas experiencias me dejaron con poco respeto por la pretendida naturaleza sistemática de la contabilidad.

Con alguna desilusión, regresé a la enseñanza (y por consiguiente al estudio) de algunos aspectos de la administración. La literatura administrativa

estaba en los años cuarenta llena de detalles anatómicos y fisiológicos. Las organizaciones eran descritas en términos de relaciones de línea y funcionales y el proceso de planeación, dirección, coordinación, control, etc. Pero poco había sobre la naturaleza formal de la toma de decisiones; y nada notable sobre la relación entre los detalles de la literatura y la supervivencia y el éxito económico (o financiero) de una firma de negocios en conjunto. El dogma de los libros de texto –en administración y contabilidad– eran inocentes de alguna demostración de la relación entre la información financiera y la administración. Carecían de las bases que ligarían sus preceptos a las exigencias de las firmas del mundo real. Sistemas de ideas parecían ser; pero sistemas sin un principio unificador.

La naturaleza asistemática e indisciplinada de la contabilidad se hizo más evidente cuando me pasé a la contabilidad académica. En primer lugar, los libros de texto y la literatura periódica se ocupaban de los elementos de cuentas, gradualmente de moda en gran parte; caja, cuentas por cobrar, inventarios, mercancías durables, depreciación, ingresos, gastos –cada uno en su propio bosquejo. Ciertamente la similitud de sistema fue dada por la estructura formal de los estados financieros y el proceso formal de partida doble. Pero después de eso desapareció. Un balance ha sido largo tiempo descrito como un estado de la posición financiera; y si fuera en efecto un estado de la posición financiera de una firma en su conjunto, seguramente habría algún principio que asegurara la homogeneidad de sus componentes. Pero tanto en la literatura como en la práctica, cada elemento de cuentas fue tratado aisladamente, con su propio juego de normas de valuación o cuantificación, y aun con normas variables en cada juego. Este fraccionamiento había ido tan lejos que una vez se me pidió dar un curso sobre “activos” en una universidad de U.S.A. Me consideré el Profesor de los Débitos, no un profesor de contabilidad.

Alguna sustancia se le ha podido dar a la similitud de sistemas si la “posición financiera” hubiera sido definida o descrita. Se habría realizado la naturaleza *sistemática* de la idea y la práctica si se hubieran definido en términos conexos la “posición financiera” y los “ingresos” –como su origen está relacionado en la práctica (al menos formalmente). Pero toda una generación ha pasado sin que se le haya dado alguna atención importante a la posición financiera; millones de palabras han sido vertidas sobre puro papel blanco sin la disciplina que habría sido impuesta por definición, o aun la búsqueda de una definición, de uno de los términos comunes y principales en contabilidad. Aun las más recientes aventuras alrededor del desarrollo de una estructura conceptual o una especificación de los objetivos o funciones de los estados financieros no han hecho explícita referencia a la posición financiera. Su rotunda inobservancia es quizás ejemplificada por el título de un reciente

artículo en el *Journal of Accountancy*, "Solvencia: La Mitad Olvidada del Informe Financiero" (Heath & Rosenfield, 1979).

Un segundo aspecto de la naturaleza indisciplinada de la contabilidad, me pareció hace 30 años, fue el conjunto de ideas sueltas y vagas que se tuvieron para constituir su teoría. Una teoría es una serie de proposiciones eslabonadas en tal forma que ciertas conclusiones son mostradas como sujetadas por ciertas premisas. Si las premisas corresponden con ciertos aspectos de la experiencia, la teoría es indicativa de las reglas o ejercicios que servirán en la dirección práctica de los asuntos con los cuales se relaciona. Hace una generación había un conjunto de ideas que se decía sustentaban la práctica de contabilidad —el concepto de período, el concepto de asociación, el concepto del valor del dinero, el concepto de la empresa en marcha, la doctrina del conservadurismo. Pero fueron vagamente descritas, y a menudo muy diferentemente por diferentes autores. No había indicación de que estas ideas pudieran o debieran ser tan ordenadas que puedan verse que lógicas y necesariamente vinculan ciertas prácticas; no había teoremas. No había indicación de que tal conjunto de ideas debiera ser internamente consecuente. Se puede hacer que un conjunto de ideas internamente inconsecuente produzca cualquier conclusión (o precepto o práctica) que uno escoja; tolerar tal arreglo es anti-racional, anti-científico, anti-intelectual. Que el predominante conjunto de ideas fuera atravesado de parte a parte con contradicciones e inconsecuencias había sido señalado por Paton (1922), Canning (1929) y Gilman (1939). Pero en los últimos 40 años virtualmente nada se había hecho para erradicar las inconsecuencias y reconstruir la teoría (o teorías) de contabilidad a la manera ajustada de teorías en otros campos.

Repetidas veces se han hecho intentos de volver a plantear el conjunto de ideas. Pero la mera repetición y redistribución nada hace para erradicar la inconsecuencia. Un examinador de todo ese trabajo verbal no puede menos que experimentar el mismo sentido de frustración que Omar Kayyam:

"Yo mismo, en años mozos, busqué la tribu experta
de sabios y doctores; of su voz diserta
sobre "esto" y sobre "aquello"; mas siempre, mi retorno
fue el mismo y, al regreso, crucé la misma puerta".¹

Las inconsecuencias e incompatibilidades han sido barridas debajo de la alfombra. Algunas veces descuidadamente. Pero otras muy deliberadamente. La introducción de la idea mística de los "canjes" a mediados de

1 Versión de Enrique Uribe White

los años sesenta (A.A.A., 1966) parece haber sido un intento deliberado de perpetuar la tolerancia de las inconsecuencias—y alimentar la idea de que, en contabilidad, como en ningún campo de pensamiento y práctica disciplinados, las incongruencias son inevitables a gran escala.

Una plétora de polaridades

El pensamiento y la literatura contables están llenos de polaridades que interfieren con la meditación —y con el diseño de ejercicios experimentales o exploratorios. La más penetrante en realidad está implícita en la noción de un “punto de vista contable” que es diferente de otros puntos de vista; si eso se acepta como dogma (con el mismo compromiso que un mito puede imponer), no surgirá ocasión de cuestionarlo, o de aprender de otros especialistas con “otros puntos de vista”, o de reconciliar puntos de vista mediante alguna reconstrucción de ideas. El estado de resultados ha sido exaltado, de alguna manera, como “superior” al balance; hay un punto de vista del estado de resultados y un punto de vista del balance, una polarización que se erige rotundamente en el camino de exploración de los usos, en conjunción, de la información producida por ambos estados y de la posibilidad de rectificación de ambos simultáneamente. Generalmente se afirma que un determinado juego de estados financieros no puede ser útil a todos los usuarios, y que el interés de alguna clase de usuarios debe por tanto tomarse como el interés primario que hay que servir; si eso se toma como dogma, no hay razón para explorar los puntos en un determinado juego de estados que son o pueden ser pertinentes para *todos* los usuarios. Muchos sostienen que la apreciación del futuro es más pertinente para los usuarios de la información financiera que los hechos del pasado; si se toma eso como dogma, no hay razón de explorar la conexión entre los dos en el proceso deliberativo de los usuarios. Hay una opinión del propietario y una opinión de la entidad sobre la contabilidad; si esas opiniones se sostienen en forma contradictoria o se polarizan, en vez de reconciliarse por reformulación, la discusión persistirá cuando podría resolverse sometiendo a prueba empíricamente los elementos de ambas opiniones. La discusión sobre la contabilidad de inflación ha sido maleficiada por la polarización de partidarios de la contabilidad para cambios específicos de precio y partidarios de la contabilidad para cambios en el poder general de compra del dólar; si se considera inevitable esa polarización, no despegará del piso la exploración de la posibilidad de hacer ambas cosas.

Lo que creemos determina lo que consideramos que vale la pena preguntar, acerca de la situación general de la contabilidad, o de los que responden a cuestionarios o exámenes, o de los participantes en experimentos. El que sostiene una opinión diametralmente opuesta sobre algún asunto hará preguntas polarizadas, y por consiguiente parcializadas. Las polaridades, y las

parcialidades, pueden no ser evidentes porque están encajadas muy profundamente en el predominante cuerpo de doctrina, dogma o mito —o lo que sea aceptado como incuestionable. En verdad pueden estar sepultadas tan profundamente que cierto tipo de preguntas no alcanza a hacerse en absoluto. Los estudiantes universitarios están casi inevitablemente expuestos a una u otra de las opiniones opuestas indicadas en el párrafo anterior. No puede esperarse que ellos cuestionen su validez, especialmente visto que por insinuación o vaga asociación una opinión puede ser mostrada con alguna conexión, aunque sutil, con elementos de la experiencia. Pero la función de los investigadores de investigar, de poner el dogma aceptado —todo él— bajo el nuevo escrutinio, no estará bien hecha si gran parte de ella escapa a guisa de pensamiento cliché.

Mi estrategia personal ha sido evitar la polarización yo mismo, y poner cada ejemplo de ello bajo reexaminación. Si hay algunos fundamentos para sostener diferentes puntos de vista sobre un asunto, es al menos probable que surjan de parciales aprehensiones de la totalidad de algunos fenómenos. Si el objeto de la indagación es descubrir los principios comunes bajo los cuales pormenores heterogéneos pueden ser incluidos, entendidos o explicados, la búsqueda de semejanzas en primer lugar es una estrategia más juiciosa que la búsqueda de diferencias. Las opiniones de un grupo u otro (especialmente de aquellos cuyas ideas difieren de las propias de uno) no pueden ser desechadas excepto por el arrogante o el solipsista; porque la arrogancia y el solipsismo igualmente son impedimentos para la investigación. La primera tarea, entonces, es descubrir la exposición razonada de las ideas contradictorias bajo examen; o en el caso de una idea que uno está dispuesto a rechazar, la exposición razonada de esa idea. Nuestros predecesores o contrincantes pueden estar equivocados; pero no todos ellos son tontos. Considérese un ejemplo.

La contabilidad de costo histórico es una práctica bien establecida. Pero ha sido generalmente cuestionada como práctica útil. Ahora bien, un resumen histórico de los resultados y posición de una firma es justificable con motivo de: (i) que proporcione un medio de evaluar la eficacia de las pasadas interacciones de la firma con su medio ambiente; (ii) que, siendo objetivo, sea una base confiable para tal evaluación; (iii) que, siendo objetivo, proporcione una base confiable para considerar la escala y estilo de acciones futuras. Dudo de si alguien cuestionaría la validez de estos motivos. Pero nótese, primero, que ninguno de ellos se refiere al "costo"; segundo, que lo que es descrito como contabilidad de costo histórico no se basa exclusivamente en costos históricos; y tercero, que gran parte de lo que es incorporado en los así llamados estados de costo histórico es o bien no objetivo o no histórico o ambos. Los tres motivos expuestos para un resumen histórico favorecen la "actualidad histórica" pero no el "costo". ¿Pero puede también preservarse el elemento de "costo"? El costo de un insumo es real, objetivo; es por tanto sostenible bajo

el motivo (ii). Pero así también es el precio de venta de un producto. Y por cuanto los precios de venta de los productos estarán en las cuentas en su lugar adecuado justamente como los precios de compra de los insumos entran en su lugar adecuado, es un nombre equivocado simplista para describir un sistema histórico como un "sistema de costo histórico". Esa descripción conduce al uso de costos en un lugar *impropio* —la cuantificación de los productos o resultado de las operaciones de un período.

El anterior análisis preserva tanto la "actualidad histórica" como el "costo" en su lugar apropiado. De ese proceso de buscar acomodaciones o reconciliaciones ha emergido continuamente la contabilidad contemporánea. Otras alternativas propuestas para el modo tradicional de contabilidad han procedido por pasos mucho menos discriminatorios. La contabilidad de costo de reposición o corriente, por ejemplo, efectivamente desecha la "actualidad histórica", retiene el "costo", y lo aplica a algunos costos que, a una fecha dada de balance, aún no han sido incursos! Bebé, agua y todo se van por el sumidero. Nuevas polaridades entorpecen la meditación, la instrucción y el refinamiento: y las justificaciones que hay para algunos de los elementos de la práctica tradicional son desechadas.

Omisión de los anómalos

Entre los objetos de investigación está el desarrollo de sistemas de ideas que se aplican con la mayor economía a la más amplia gama de fenómenos de una clase. Es por tanto comprensible que los observadores de datos en masa, ansiosos de formular generalizaciones, deseen eliminar de las entradas no procesadas casos que, por un motivo u otro, juzgan anómalos. Hace más fácil el manejo de los datos en masa; aumenta la probabilidad de obtener altas correlaciones; y simplifica el proceso de generalizar. Pero una población reducida no es una población entera. Lo que sucede en el promedio sólo cubre el caso promedio. Si los estudios de lo que sucede en el promedio fueran seguidos por los estudios de lo que sucede en los casos excluidos o anómalos, podría haber buena razón para revisar lo que creemos, sobre la base de muestras reducidas, son las características de una población total.

El promedio es intelectualmente falto de interés; como cultura para el desarrollo o refinamiento de ideas es casi estéril. Son las anomalías las que constituyen un reto para las creencias predominantes (Kuhn, 1962, capítulo 5). Pero qué es una anomalía? Sospecho que mientras persista la costumbre de incluir muchas clases de diferentes reglas bajo el rubro "principios contables generalmente aceptados", muy poco será mirado como anómalo, generalmente por los contadores. Pero hay anomalías que deben atraer la atención de los investigadores.

Mi propia estrategia ha sido observar lo anómalo. La revaluación de activos —hacia arriba o hacia abajo— es anómalo, incompatible con la doctrina del costo histórico y el principio de la consistencia. Mis estudios de revaluaciones ascendentes en Australia indican que ellas no son insignificantes, en ocurrencia o importe. Ellos sugieren que, no los estados financieros ocasionales, sino gran parte de los estados para la mayoría de las compañías puede divergir sustancialmente de la presentación correcta de las posiciones financieras objetivas de las compañías (Chambers, 1958; 1973). Estudios similares en otras jurisdicciones, y estudios de revaluaciones descendentes mostrarían, estoy seguro, que tales anomalías no son insignificantes. Las discrepancias entre los valores del balance y las valuaciones de mercado en nota de pie de página o entre paréntesis es otra clase de anomalía; pues si alguna ley o prescripción profesional requiere que los valores de mercado sean mostrados, eso es evidencia presuntiva de que ellos han sido hallados necesarios como correctivos de la impresión dada por otras valuaciones. Ha habido alusiones ocasionales a estas cosas en la literatura, pero escasamente algo de la naturaleza de compilación y análisis sistemáticos. Hay campo de aplicación para una importante cantidad de trabajo empírico de esta clase; pero aparentemente es desdeñado por los investigadores. Es difícil escapar a la impresión de que los contadores no desean que sus queridas creencias, sus mitos, sean refutados por algo tan prosaico como los hechos de la experiencia.

En los Estados Unidos y en el Reino Unido las academias profesionales han publicado por años inspecciones anuales de prácticas. Hasta cierto punto son impresionistas, aunque hay muchas tabulaciones de la ocurrencia de prácticas específicas frente a la totalidad de los informes examinados. Pero conozco poco trabajo independiente encaminado a suplementar ese material, o someterlo a análisis con el interés de elucidar lo que sugiere. Entre otras cosas sugiere que gran parte de mascaradas como la de “generalmente aceptadas” están lejos de ser generalmente aceptadas; y sospecho que un análisis de ello a través del tiempo mostraría que lo que un tiempo fue anómalo ha sido gradualmente absorbido, no por otra razón que la de que otros lo han hecho, dentro del cuerpo de la práctica generalmente aceptada.

Fracasos inesperados, bancarrotas, cuasi reorganizaciones y litigios son anómalos; pues, si los administradores e inversionistas son prudentes y previsores en la busca de sus intereses y si están bien informados acerca de los negocios financieros de sus compañías, tales inesperados eventos no deben ocurrir. Sospecho que ha habido una mayor cantidad en U.S.A. que en otra parte de litigios anunciados y reales relacionados con lo que se informa en los estados financieros. Todos esos casos son anómalos; porque, si los asuntos de queja fueran prácticas de acuerdo con los principios generalmente aceptados, y si los principios generalmente aceptados produjeran información prácticamente útil, no podría haber habido terreno abonado para el litigio. Algún uso

ha sido hecho en la literatura de casos particulares o pequeños grupos de ellos. Pero no he visto intento de tabular o analizar esos casos en una escala importante. Me sorprendería que no hubiera suficiente material de esta clase para sustentar media docena de disertaciones doctorales o monografías de investigación; y cada año se descubre más material. Es el material de experiencia, sugestivo directa o indirectamente de la inconveniencia real de algunas prácticas y los méritos de otras. Si los médicos hubieran supuesto que la enfermedad ocasional es la suerte normal del hombre, no habrían visto razón para la investigación médica. Aparentemente los contadores piensan de modo diferente. La culpa del litigio se atribuye a la estupidez de los demandados o a la codicia de los demandantes más bien que a las prácticas contables inapropiadas, con poca preocupación por el efecto potencialmente dañino de la práctica impropia sobre la profesión, o por las cargas potencialmente pesadas, para los clientes de la profesión, que surgen del litigio o de los ascendentes costos del seguro de indemnización.

Las anomalías no son menos numerosas en la prolija literatura de contabilidad. Sin embargo, ellas no se manifiestan a menos que un grupo de exposiciones sea puesto bajo análisis comparativo; y hay muy poco de eso en la literatura. Hay comparaciones, o quizás debiera decir contrastes, que ocurren en todo libro o artículo del tipo de estudio, libros sobre conceptos de ingresos y sobre teoría contable generalmente. Pero sus autores usualmente se contentan con catalogar diferencias, renunciando al mucho más incisivo y fructífero ejercicio de poner diferentes ideas bajo la prueba de criterios comunes. Si una idea o un fragmento de información ha de servir un uso especificado, seguramente es posible descubrir si variantes de ella sirven ese uso. Si una idea o un fragmento de información ha de servir varios usos (y ese es el caso respecto de la mayoría de ideas y la mayoría de fragmentos de información contable), es seguramente posible descubrir si variantes de ella sirven todos esos usos simultáneamente. Pero la tarea no será emprendida mientras las versiones variantes de ideas particulares —embriónicas, incompletas y bien desarrolladas— son todas miradas como permisibles y con derecho a un lugar bajo el sol. Cuando ello ocurre nada parece anómalo. La busca de una síntesis sistemática, que es característica de la ciencia, ni siquiera ha empezado.

Ejercicios de la clase comparativa, analítica, me han servido bien. Ellos son indicativos de la esencia común de una idea variamente expresada y de los elementos idiosincrásicos o anómalos en sus varias expresiones. Ellos ayudan a coordinar ideas y a entresacar ideas que no son útiles. Un ejercicio de este tipo, publicado primero en 1967 (Chambers, 1967; 1975) me parece que demuestra, por referencia a los usos prácticos, la superioridad comparativa de la contabilidad continuamente contemporánea. Pero desde entonces no ha sido evaluado por otros; ni ha sido aplicado algún análisis comparativo

similar en apoyo de otros propósitos. Aparte de eso, a menos que por análisis comparativo las ideas de diferentes escritores y las prácticas en diferentes jurisdicciones sean sometidas a minucioso examen, las anomalías no emergerán; y la síntesis y el refinamiento no suplantarán el aumento y tolerancia indiscriminados de las ideas y prácticas contradictorias e inconsecuentes que han sido características del pasado.

Mezcla de metodologías

Hay una extensa gama de estratagemas por las cuales los hechos pueden ser descubiertos, las opiniones examinadas, los experimentos conducidos y los productos directos de esos procesos analizados. Y hay una cantidad casi ilimitada de material dentro y alrededor de la contabilidad que puede ser sometida a esas estratagemas. Pero como cualquier juego de herramientas, cada estratagema es especialmente diseñada para una tarea específica, y la infructuosidad de la investigación y el análisis apunta al uso de las herramientas apropiadas. Herramientas simples sirven para tareas simples; herramientas sofisticadas son necesarias para tareas sofisticadas o complejas.

La producción investigativa de los últimos diez o veinte años se caracteriza por el creciente pero indiscriminado uso de herramientas sofisticadas. Sospecho (en jerga popular, "conjeturo") que eso se ha debido a la creciente preocupación de las escuelas de graduados con metodología *per se*. Es quizás natural que los que han pasado por ese aprendizaje desearían dar expresión a sus destrezas. Pero querer investigar problemas que requieren esas destrezas poco hacen para resolver problemas en el sustantivo campo de la contabilidad.

Los productos de la contabilidad son, o se espera que sean, de uso y resultado prácticos para los destinatarios. Los productos brutos son los estados financieros. Pero ellos son agregados de componentes. Para descubrir si los productos brutos son útiles, uno puede por tanto procurar descubrir si los componentes individualmente son útiles, justamente como el analista del interior de un taladro lo prueba sucesivamente para la calidad de sus componentes. En verdad, donde los componentes son variables, esa no es simplemente *una* manera de proceder. Todo contador sabe que todo componente de estados financieros es variable, de acuerdo con las normas seleccionadas para cuantificarlo. Así es sabido que toda colección de estados financieros es una colección heterogénea, potencial si no realmente heterogénea con respecto a cada componente individual. Es por tanto imposible inequívocamente probar la utilidad del producto de alguna norma (o las utilidades comparativas de cualesquiera dos o más reglas) concerniente a un componente mediante la observación de respuestas o reacciones a los estados brutos (heterogéneos).

Sin embargo se intenta. Ha habido numerosos ejercicios programados para probar la conveniencia, utilidad o servicialismo de una o un par de

normas particulares, correlacionando los movimientos de precios de acciones o reacciones de laboratorio (a menudo salón de clase) con los estados financieros en que se usaron las normas bajo consideración. No solamente son heterogéneas las entradas (los estados financieros); la relación entre la información entrada y los precios de acciones (para tomar ese caso) es sutil hasta el exceso, porque los precios de acciones son la resultante de interacciones que surgen de expectativas, y expectativas de expectativas, que están fuera de análisis sobre todo donde puede aislarse el efecto residual de las normas bajo prueba. No sorprende que estos ejercicios sean poco convincentes. Tales procedimientos torpes son innecesarios cuando se dispone de medios de análisis más simples y más directos.

Recuerdo una anécdota que se cuenta del finado J.B.S. Haldane, el eminente genetista. En 1957 fue a la India donde estudiantes en su campo esperaban que su reputación e influencia podría ayudarlos a adquirir alguno de los más sofisticados y costosos equipos usados en otra parte. En ese respecto él fue una decepción, en otro fue un éxito ejemplar. El puso a sus dirigidos las tareas de contar las nueces producidas por los cocoteros y los pétalos de las flores de ciertas plantas. La cuenta de nueces reveló que había dos tipos de palmas, una que producía cuatro veces las nueces de la otra, de modo que la siembra selectiva podría incrementar en un factor de hasta 3 la producción de grasas y aceites vegetales. La cuenta de pétalos rindió información científica aunque de menos valor práctico. Hay incontables anécdotas similares que demuestran que la observación cuantitativa disciplinada ha producido gran parte del valor científico y práctico sin el uso de artefactos de alto poder analítico.

A la evidencia más directa sobre algún asunto generalmente se le da más valor que a la indirecta. Si el producto de alguna regla está bajo prueba, es mucho más instructivo probarlo en aislamiento que encajado en los productos de otras reglas (variantes). "¿Cree usted que la regla L.I.F.O. da una mejor medición de ingresos que la regla F.I.F.O.?" no es una pregunta que se le pueda hacer a alguien que no haya sido ya expuesto a discusiones acerca de casi todo término de ella. Pero presumiendo (para el efecto) que las partidas de un balance fechado indican la capacidad financiera de una firma para comprar mercancías y servicios, pagar deudas, pedir prestado, etc., y dado un simple ejemplo del efecto de la regla L.I.F.O. sobre el importe mostrado para inventario, estoy seguro de que una respuesta directa puede obtenerse de la pregunta "¿Da un valor L.I.F.O. una indicación de la capacidad financiera de una firma para comprar, pagar deudas, etc.?" Considero incuestionable que una valoración de inventario al "valor más bajo entre costo y mercado", y una valoración de un bien durable con base en el método de depreciación "suma de dígitos de los años", no da indicaciones de la capacidad financiera. Y considero fuera de discusión que la suma de un importe de dinero y el costo

histórico de otro activo no da una indicación de la capacidad financiera. Pero si estos asuntos están en duda, ellos (y muchos otros como ellos) pueden ponerse a prueba mediante exámenes, encuestas o experimentos del tipo más simple y concluyente.

Por qué no hay indagaciones empíricas de esa clase? Quizás porque parece que no dan la oportunidad para el uso de hipótesis fantásticas, o la demostración de virtuosismo estadístico, o para la exhibición de la erudición adquirida y la habilidad retórica. Sin embargo, muy a menudo cuerpos colosales de dogmas son contruidos sobre migajadas de hechos. Y muy a menudo, hechos descubribles son desacreditados o van inadvertidos porque el dogma confirmado distrae la atención de ellos. El F.I.F.O., el L.I.F.O., el valor más bajo entre costo y mercado y la depreciación a base de la suma de dígitos de los años son ficciones; no existen en ninguna otra parte de la experiencia humana que en los libros de contabilidad (o libros sobre contabilidad). Pero no es probable que se alce un dedo contra ellas mientras sean tratadas con respeto, más bien que como mitos.

En el contexto de un taller sobre el papel de la contabilidad en la organización y la sociedad, parece pertinente observar que la contabilidad sólo puede tener un papel ineficaz o destructivo si sus procesos no dan productos que correspondan con los fenómenos comunes en la colectividad comercial y financiera, y que son interpretables con referencia a fenómenos similares. Les ha parecido a algunos que sea que los productos sean entendidos o no, puede deducirse de los exámenes o cuestionarios de opinión que invitan a los respondientes a clasificar elementos de cuentas o rasgos cualitativos de la información financiera. Ha habido muchos exámenes de este tipo: sus resultados han sido ataviados con la pirotecnia estadística desarrollada por los muestreadores y encuestadores. Pero no sé de ninguno que haya apuntado directamente a la aceptación o rechazo de alguna regla por mucho tiempo aceptada, y ninguno que indique claramente si cualesquiera de los singulares no acatables inventados por los contadores son entendidos dentro de las organizaciones o en sociedad extensamente. La conclusión es casi ineludible que gran parte de ese trabajo, si no todo, ha fracasado en aclarar los mismos problemas que la heterogeneidad de la práctica suscita. La metodología parece haber tomado primacía sobre la sustancia —que puede ser bueno para los metodólogos, pero nada sistemático agrega al conocimiento y práctica de la contabilidad.

Realmente, la preocupación con los modos complejos de análisis es casi ciertamente la causa del desencanto del brazo practicante de la profesión con el brazo académico; una mano no sabe lo que la otra hace. Eso también es destructivo del papel de la contabilidad en la sociedad extensamente. Si una mayor parte del esfuerzo investigativo fuera dirigido a las indagaciones que tienen obvia relación con la utilidad de la informa-

ción, ejecutado de una manera más generalmente comprensible, estoy seguro que la concordancia entre practicantes y académicos podría ser enormemente mejor. Así mismo sería la capacidad de la contabilidad para servir como una base segura de acuerdos y negociaciones comerciales y financieros.

Exceso de indeterminaciones

Entre los más serios impedimentos para la investigación y el adelanto de la práctica rigurosa es la creencia, el mito, de que las ideas de contabilidad y los resultados de los procesos contables son, y deben ser, en un grado sustancial asuntos de opinión. Sospecho que es el origen de la encuesta de opinión que ha sido ya reconocida, y que es el origen de la noción de que el desarrollo de las normas contables es esencialmente un proceso político. Los rasgos más comunes del proceso político, como puede observarse de la historia del gobierno nacional, estatal y local, son los vaivenes en el sentimiento político de tiempo en tiempo y los variantes componentes de los compromisos sobre los cuales los dirigentes políticos hallan necesario atraer apoyo popular. Si los procesos de contabilidad han de ser determinados de tiempo en tiempo por medios análogos, no hay perspectiva de estabilidad, o rigor o disciplina —porque las exigencias variables de los constituyentes, bajo la inmediata presión de clientes o compañías a los que sirven, inevitablemente influenciará lo que se cree (temporalmente) ser práctica buena o desventajosa. Es dudoso que los partidarios del modo político de resolver los asuntos contables tengan en mente la perspectiva de un cambio en los principios contables cada cinco años poco más o menos, en potencia; sin embargo eso es lo que el "modelo político" supone. Es muy probable que tengan en mente la noción de consenso de una mayoría, porque eso es lo que un partido político busca obtener. Pero esa clase de consenso político, favoreciendo sólo a una mayoría, no es lo mismo que un consenso científico. El consenso científico surge del compromiso de una comunidad científica a proposiciones que son a-personales, fundadas en razones objetivas y por tanto fuera del campo de las meras diferencias personales de opinión.

El "mito de opinión", como todos los otros mitos, ha engendrado algunos mitos subsidiarios. La noción de "principios generalmente aceptados" es uno de ellos. Si se puede decir que una regla o práctica se ajusta a los principios generalmente aceptados, *ipso facto* impone fidelidad. Ningún problema es planteado acerca de la servicialidad o utilidad del resultado de aplicar la regla. Y los que plantean dudas acerca de la existencia de algo como un cuerpo de principios generalmente aceptados son tratados —cortesmente, ignorándolos— como herejes. Cada vez que se usa la frase (y su uso ha llegado a ser obligatorio en algunas jurisdicciones) el mito se refuerza. Como todos los eslogans políticos o místicos, obliga por carisma, sin hacer caso del sentido común.

Como todos los credos, suscita un culto sacerdotal que inventa racionalizaciones en apoyo de él. La coexistencia de prácticas alternas que producen diferentes magnitudes para un determinado detalle ha sido así racionalizada por la sentencia de que cada una de las alternativas puede considerarse como "una válida representación de eventos dentro de la estructura de sus propios supuestos". Pero esa es una fórmula para la tolerancia de toda clase de disparates. Si fuera a suponer que abril tuviera 31 días y que diciembre fuera el décimo mes del año (como en el calendario romano) yo mismo podría preparar todo un programa de actividad para un año; pero si yo actuara de acuerdo con él, realmente nunca estaría donde se espera que esté. No hay perjuicio en hacer supuestos irreales y antirreales para fines exploratorios. Pero hay perjuicio real en aplicar las conclusiones sacadas de tales supuestos a la solución de problemas en asuntos prácticos. Ha habido muchos teóricos de escritorio en contabilidad, muchos a cuyas conclusiones se les ha prestado fe sin consideración por la corrección de sus supuestos. Si somos incapaces o renuentes a probar, por referencia a la observación y la experiencia, la corrección de los supuestos que hacemos u otros hacen, debemos continuar metidos por la fuerza en el mismo cenagal retórico que los escolásticos medievales; debe abandonarse cualquier pretensión de ser científico en perspectiva o acción.

El mismo mito ha alentado la noción del informe multicolumnario. Como antes, hay racionalizaciones de las propuestas —la sentencia de que "información diferente es necesaria para fines diferentes", o su forma alterna, "ningún estilo de contabilidad es superior a todos los otros para cada fin servido por la información contable". Ambas propuestas son inobjektivas como están; pero ambas son también inútiles, por falta de más investigación de qué información es necesaria para qué fin.

Un poco de reflexión (o un poco de investigación empírica) revelaría, estoy seguro, que todas las partes financieramente interesadas en una firma de negocios en marcha están interesadas simultáneamente en su solvencia, su dependencia de la deuda o leverage y su tasa de rédito. He aquí tres "diferentes fines" servidos por tres "diferentes fragmentos de información"; pero no hay motivo para suponer que los diferentes fines son o pueden ser servidos por diferentes *clases* o *calidades* de información. La solvencia es una faceta objetivamente determinable de la posición financiera; así también es el leverage; y se entiende que los ingresos generalmente corresponden a un auténtico incremento en los activos. Si las partes financieramente interesadas necesitan indicadores seguros y razonablemente sensibles de solvencia, leverage y tasa de rédito, simultáneamente, es sólo necesario especificar la información que dan tales indicadores para obtener una estructura para el diseño de estados financieros útiles; pues los componentes de los tres indica-

dores de interés abarcan cada partida en un balance y el guarismo de los ingresos netos.

También se haría patente que un costo de reposición (un precio aún no pagado por una mercancía aún no comprada) no puede producir indicación de solvencia, o leverage o activos netos realmente utilizados (cálculo del denominador de una tasa de rédito). Se haría patente que un costo histórico ajustado al nivel general de precios no puede producir tal información. Se haría patente que un valor presente neto no puede producir tal información. La literatura y los ejercicios de investigación están casi desprovistos de alguna tentativa de usar un ataque de tres (o más) puntas contra el análisis del problema de diseño. Por falta de ello persisten las prácticas multi-valorativas y las propuestas multi-columnarias.

El resultado ha sido absoluta confusión. Hay un grupo de "ingresos de costo histórico"; un grupo de "ingresos de costo de reposición"; ingresos calculados parcialmente sobre la base de valores presentes netos; ingresos calculados parcialmente sobre la base de valores realizables netos—pero en la mayoría de los casos en la práctica hay simplemente "ingresos misceláneos". La apoteosis de la contabilidad miscelánea bajo los auspicios del Comité Sandilands del Reino Unido (1975) es la consecuencia suprema del caos de la indeterminación. Encarado con sumisiones y debates conflictivos, el Comité parece haber intentado satisfacer a todos. Algunos importes de activos (y los consiguientes cargos o créditos en las cuentas de ingresos o reserva) habían de basarse en valuaciones corrientes independientes, algunos en costos de reposición basados en índices, algunos en valores realizables netos, algunos en importes de dinero descubierto o equivalentes de dinero, algunos en valores presentes descontados, algunos a costos originales y algunos al más bajo entre costo de reposición y valor realizable neto. El resultado de tal agregación y el importe de ingresos que produce están fuera de descripción y mortal comprensión.

Cuál ha sido la reacción a esto? Ha habido algunas objeciones. Pero la mayoría son de tipo vago y general, y difícilmente alguna de la naturaleza de una disección y análisis de las violaciones de concepto riguroso y sentido común que las discusiones y propuestas del Informe cometen. Ninguna de las críticas ha causado alguna importante desviación de la trayectoria fijada en el Informe. Parece que los contadores, académicos y practicantes se han vuelto tan habituados a aceptar la diversidad, tan insensibles por la persistencia de la improvisación, que ya no son sensibles al absurdo.

Que las prácticas heterovaluativas y las propuestas multicolumnarias son un carcinoma en el cuerpo intelectual de la contabilidad podría mostrarse por laboratorio o investigación empírica más general. Podría mostrarse, estoy seguro, que los precios históricos de compra y venta de vez en cuando son

útiles como indicativos de resultados pasados; que los precios de venta fechados son útiles como indicativos de posiciones financieras fechadas; que los costos de reposición y los valores presentes netos son útiles sólo en exploraciones muy específicas de posibilidades futuras, y de ningún modo útiles como indicaciones de resultados pasados o posiciones financieras fechadas. Si el escenario específico de uso de cada *clase* de información fuera identificado, se podrían resolver las discusiones que se han desencadenado sobre el contenido cualitativo de los estados financieros periódicos y considerar empresas más prometedoras.

Los experimentos o indagaciones a que aludo, sin embargo, no son de la clase que requiere respuestas a pormenores que están incorporados en un bloque de datos tales como un balance o un estado de resultados típicos. La acometida científica a la complejidad es microscópica o microcósmica. El análogo apropiado en contabilidad es idear pruebas de la clase más simple de las propuestas bajo indagación; pruebas que puedan ser respondidas (preferiblemente de modo inequívoco) por algún contador, comerciante, ejecutivo, banquero u hombre de la calle sin recurrir (hasta donde sea posible) a términos técnicos del oficio. Un ejemplo debe bastar. Para descubrir qué se entiende por "posición financiera" (un término técnico) uno puede preguntar, *inter alia*:

"Si usted estuviera pensando en gastar un importe mayor que el dinero que posee en cualquier tiempo, ¿agregaría al dinero que tiene el precio pagado por las acciones que compró hace cinco años (y que aún conserva) para hallar la suma que podría gastar?"

Parece una pregunta trivial; pero afecta la esencia misma de una práctica contable. Se necesitan dosis masivas de material empírico de la naturaleza de respuestas a tales preguntas para eliminar la idea de que los importes de dinero de cualquier clase pueden poseerse juntos en los estados financieros. Pero por cuanto nada más ha sucedido, es quizás tiempo de que se iniciara. Debe hallarse una forma de reducir la nube de ambigüedades e indeterminaciones que ahora oscurecen el campo.

El mal uso de la clasificación

La identificación de los tipos de información que se refieren al pasado, al presente y al futuro es un ejercicio de clasificación. La clasificación es el comienzo del pensamiento e indagación disciplinados. Idealmente, su propósito es enfocar la atención en los objetos similares y evitar la confusión que puede surgir al tratar objetos disímiles como si fueran similares. Pero puede ser también el origen de al menos dos clases de mal manejo.

Las clases y nombres de clase son invenciones, los constructos a diferencia de los observables. Como constructos, son ideados con particulares fines en mira. Pero una vez ideados pueden ser usados (mal usados) sin más meditación en escenarios bastante diferentes e inapropiados. La clasificación de activos en corrientes y no corrientes es útil como distintivo entre el quantum de activos disponibles o en breve disponibles en forma líquida y el quantum que puede hacerse disponible en forma líquida sólo con dificultades o bajo esfuerzo. La clasificación misma no supone reglas de valuación distintiva para las dos clases. Empero ha sido usada con ese propósito. La clasificación de activos en monetarios y no monetarios es útil para distinguir aquellos que ya están cuantificados en dinero de los que pueden ser cuantificados en dinero sólo recurriendo a precios expresados en dinero. La clasificación no supone que las dos clases son diferencialmente afectadas por un cambio en el poder general de compra de la unidad monetaria. Empero ha sido usada como si lo fueran.

Para la segunda variedad potencial de mal manejo, vuelvo a un asunto de más interés para teóricos e investigadores que para practicantes, pero no sin consecuencias sobre éstos. Ustedes estarán conscientes de la poderosa impresión respectiva, en algunos sectores, de apodarar una propuesta o sugerencia como "académica" o "teórica". La mera clasificación o denominación es suficiente para condenar, o al menos dejar a un lado, lo que es así llamado, sin más consideración acerca del mérito de la sugerencia. Pero los académicos que comúnmente son el blanco de tales menosprecios, y podría esperarse que sean sensibles a sus consecuencias, juegan el mismo juego.

De este modo, algunas clases de trabajo han sido descritas como "investigación a priori" y algunas como "investigación empírica". Ahora bien, "a priori" se refiere a propuestas que no son inferencias de la observación y la experiencia. La investigación "a priori", entonces, sería el producto o proceso de la pura excogitación; por deducción, sus conclusiones no son examinables o corregibles recurriendo a la observación y la experiencia. Aquellas conclusiones pueden por tanto caer bajo la sospecha de que son menos confiables o seguras que las conclusiones basadas en los observables. Pero una teoría relativa a asuntos prácticos nunca se puede describir como resultado de la pura excogitación. Nelson (1973) ha descrito el decenio de 1960 como "la edad de oro en la historia de la investigación a priori en contabilidad", citando el trabajo de Chambers, Edwards y Bell, Sterling e Ijiri. No pretendo conocer las razones empíricas en las cuales se basa el trabajo de otros. Yo puedo hablar por mi propio trabajo. Todos los elementos sustantivos de la teoría de la contabilidad continuamente contemporánea descansan en los observables. Gran parte del material empírico propio de contabilidad y finanzas surgió de las observaciones hechas antes de 1966, y fragmentos de él están dispersos en trabajos publicados antes de esa fecha. "Valores (de bolsa) y Obscuridades" (1973) reunió una gran variedad de material, pre y post 1966, que parecía

convergir en las conclusiones del trabajo anterior. Sea o no que la evidencia apoya las conclusiones queda, por supuesto, sometido a la indagación por otros. Pero la descripción "a priori" de la misma es probable que restrinja el tema de indagación.

Algunos han descrito la evidencia como "anecdótica" –otro ejercicio de clasificación potencialmente peyorativo. Siempre he supuesto que las anécdotas condensan lo empírico, el "material de la experiencia". Por supuesto, una anécdota individual no puede ser probatoria (aunque eventos individuales han sido bien aceptados en corporaciones bien estructuradas del conocimiento). Pero cientos de anécdotas, relativas a compañías en diferentes jurisdicciones, compañías grandes y pequeñas, prósperas o hace tiempo inactivas –convergiendo a similares conclusiones– no han de ser ignoradas. En mi opinión ellas son más instructivas que muchos experimentos inventados o análisis de datos en masa, porque ellas representan las respuestas de diferentes clases de usuarios de clases particulares de información y las respuestas de diferentes compañías a las discrepancias entre información procesada y los hechos que pretende representar.

Otro ejemplo de clasificación errónea es la distinción sacada entre lo positivo (o descriptivo) y lo normativo (o prescriptivo) (ej. Hakansson, 1973; Hendrisen, 1977). Se dice, o se sobreentiende, por algunos que una teoría positiva se refiere a un código observable de prácticas, mientras que una teoría normativa se refiere a un código propuesto o sugerido de prácticas. Tal clasificación confunde la teoría con la práctica, el conocimiento positivo con las prácticas que pueden surgir en parte de proposiciones éticas o cargadas de valor, "El agua hierve a 100 °C bajo la presión atmosférica al nivel del mar" es una proposición positiva o indicativa. No supone que alguna persona *deba* hervir agua al nivel del mar. Supone sí que alguna persona que desee hervir agua al nivel del mar *tiene* que subir su temperatura a 100°C. La manifestación indicativa encierra un imperativo práctico mas no un imperativo ético. Y, como observó Poincaré (citado en Gillespie, 1960):

“... por razones puramente gramaticales.

Si las premisas de un silogismo están ambas en el indicativo, la conclusión igualmente estará en el indicativo... Hoy los principios de la ciencia... están y sólo pueden estar en el indicativo; las verdades experimentales están también en este mismo modo, y en las fundaciones de la ciencia no hay, no puede haber, algo más. Por otra parte el más sutil dialéctico puede manipular estos principios como desee, combinarlos, apilarlos uno sobre el otro; todo lo que él pueda derivar de ellos estará en el indicativo. Nunca obtendrá una proposición que diga: haga esto, o no haga aquello...”

Sca, se colige, que una teoría supone o no un código observable de prácticas, puede describirse apropiadamente como una teoría positiva o científica si descansa en premisas, expresadas en el modo indicativo, relativas a pormenores observables. Esta opinión de la indagación científica y los productos de ella (que, observarán, no se refiere a alguna ciencia específica, natural o social) ha sido la base de mi propio trabajo; y me sorprende como algo curioso que el resultado de ello deba llamarse "normativo". Sospecho también que la apelación "normativo" ha estado en el camino de la prueba empírica de las premisas de todos los sistemas propuestos; pues ella encierra la implicación de que un sistema propuesto descansa en juicios de valor específico para su autor, y por tanto no ha de tomarse más seriamente que alguna otra opinión. Aun las fases deliberativas y exploratorias de contabilidad no tienen la probabilidad de avanzar mientras los trabajadores en esos frentes, por clasificaciones y nombres imprecisos o defectuosos, confunden sus esfuerzos.

La clasificación es un artefacto útil en manos prudentes. Pero muy a menudo puede ser tomada como el cierre de la indagación más bien que el pórtico a la indagación. Muy a menudo en contabilidad ha conducido a detalles nimios, a la multiplicación innecesaria de entes (en contra del principio de Occam), a la ofuscación del pensamiento y el mal manejo del esfuerzo.

Conclusión

Las observaciones bajo las diversas secciones de la parte principal de este artículo no agotan las ilustraciones que podrían darse o las deficiencias que veo en el estado presente del arte o ciencia de la contabilidad. Pero debajo de todos los impedimentos al progreso hay una falacia o un mito o ambos. Que un conjunto sistemático de ideas pueda desarrollarse por atención dividida a los pormenores es una falacia. Que el estado de resultados es superior al balance es un mito. Que pueda haber ningún juego de normas, para la derivación de los estados financieros, que pueda aplicarse uniformemente a empresas bastante diferentes es un mito. Que las anomalías puedan ser pasadas por alto es una falacia. Que hay en verdad un conjunto definible de principios contables generalmente aceptados es un mito. Que la metodología enérgica y sofisticada es esencial para el desarrollo del conocimiento útil es una falacia, en camino de convertirse en mito. Que el conocimiento útil indicativo de normas prácticas puede ser desarrollado por procesos políticos es una falacia. Y así sucesivamente. He usado "falacia" y "mito" indiferentemente, pues cualquier falacia que llegue a ejercer una penetrante influencia sobre el pensamiento, la indagación y la práctica tiene la calidad de un mito que impone lealtad.

Estoy tentado a caracterizar el saturado espíritu que tolera estas cosas como romántico. Los románticos en contabilidad son hechizados por la diversidad de

observables. una diversidad que debe ser apreciada por el espíritu del hombre más bien que analizada por su intelecto. Ellos perciben la amplia envergadura de los procesos más bien que los pasos en esos procesos. Ellos se concentran en el "llegar a ser" más bien que en el "ser", viendo tanto los negocios como la contabilidad en términos orgánicos más bien que en los términos analíticos, formalmente estructurados, cuasimecánicos de la ciencia. Ellos enfocan el estado de resultados como la personificación del cambio orgánico en vez de verlo como expresivo del cambio de un estado a otro. Ellos rechazan las anomalías como imperfecciones menores que a su tiempo y por procesos orgánicos desaparecerán. Ellos inventan nociones tales como la coincidencia de metas, sin hacer caso de la evidencia universal del conflicto de metas. Ellos no critican la contabilidad miscelánea o las nociones vagas e indefinidas de la "posición financiera", "negocio en marcha" y "presentación razonable", confiados en la capacidad de un principio o inteligencia apreciativos implícitamente postulados para competir con los incultos productos del entrecruzamiento de la realidad, la fantasía y la imaginación –en el pensamiento y en la práctica. Los mitos de la contabilidad no serán eliminados mientras prevalezca una postura romántica más bien que científica y analítica.

Se han hecho algunas incursiones. La superviviente confianza en las ideas y prácticas tradicionales ha sido gravemente sacudida. Hay, como hubo ni siquiera 20 años hace, algunos ejemplos de disciplinado análisis de ideas fundamentales y algunos ejemplos de discusión rigurosa y coherente desde aquellas ideas hasta las conclusiones. Pero hay aun demasiado que es indisciplinado, una demasiado grande renuencia a formular teoremas, una demasiado grande renuencia a cuestionar lo que parece obvio y una demasiado grande dependencia de ideas cliché y mitos en lugar de indagación penetrante, básica, para suponer que el camino a una ciencia de contabilidad, y a una contabilidad científica, es hasta aquí despejado.

Lo cual me cierra el círculo. Al principio dije que las innovaciones se tardan bastante. Pero con alguna resolución, algún compromiso de descubrir más bien que de debatir, el tiempo podría acortarse. Ustedes pueden haber oído del "principio del tiempo inmaduro" (Comford, 1908); el tiempo nunca es maduro, propicio, favorable, en la opinión de alguna gente. Pero si el estado presente de los problemas es como yo lo bosquejé –y las reacciones de muchos sectores de la comunidad apoyan mi diagnóstico– el tiempo está maduro. La sustitución de una ciencia de contabilidad por la presente mitología gastada puede no ser "fechable"; pocos cambios de este tipo pueden ser fechados. Pero como las crisis han precedido otras revoluciones en el pensamiento, la presente crisis en contabilidad presagia la aparición de algo más científico en estilo que el dogma y la práctica doctrinaria del pasado. Al menos, espero que así sea.