

Tascón, M.T. (1995). La contabilidad como disciplina científica. Contaduría Universidad de Antioquia, 26-27, 65-111.

La Contabilidad como disciplina científica

María Teresa Tascón Fernández

Profesora del área contable en la Universidad de León, España.
Integrante del Programa Intercampus entre universidades
de España y la Universidad de Antioquia

RESUMEN

El análisis de la naturaleza científica de la contabilidad implica estudiar conceptos fundamentales, casi siempre tomados de otras ciencias, necesarios en la construcción de un nuevo discurso contable. A partir de los conceptos de paradigma, y de programa de investigación con diferentes enfoques, se analiza la evolución de la disciplina contable. Para determinar su naturaleza científica y delimitar su concepto se recurre a los elementos que configuren el soporte de las modernas corrientes. Finalmente se ausculta la relación de la Contabilidad con otras disciplinas

INTRODUCCIÓN

A la evolución en el pensamiento contable y sobre la caracterización de la disciplina contable como Ciencia se destina el desarrollo que se presenta a continuación. Para ello, haremos un breve recorrido histórico considerando, en primer lugar una división por períodos, y en segundo lugar, una clasificación, dentro del período científico, atendiendo a los diferentes programas de investigación que algunos autores identifican. Los conceptos de paradigma y matriz disciplinar, serán la base del análisis no cronológico de la evolución de la disciplina. A continuación, utilizaremos los elementos estudiados para caracterizar una Ciencia -objeto material, objeto formal, objetivo y método- en el contexto de la Contabilidad, con el fin de determinar su naturaleza científica y delimitar su concepto. Y, por último, intentaremos completar ese concepto, internamente, aplicando una serie de criterios de división, para ofrecer una perspectiva, no exhaustiva pero sí indicativa, de las ramas de la disciplina; y externamente, mencionando la relación de la Contabilidad con otras disciplinas.

I. ETAPAS EN EL PENSAMIENTO CONTABLE

La Contabilidad es una disciplina cuya conceptualización se ha ido formando a través de un lento proceso de elaboración histórica. Así, el profesor Fernández Pirla (1967, pág. 3) afirma: «La Contabilidad ... ha nacido de la práctica. En su origen fue meramente empírica y respondía a la necesidad del registro. Sólo más tarde, y a medida que la necesidad elemental generadora va siendo satisfecha, se inicia el proceso de investigación de principios y causas caracterizador de la Ciencia, sometiéndose a sistematización el contenido material poseído, buscándose generalizaciones y relaciones y obteniéndose primeros principios.»

Bajo esa óptica, Tricker⁴¹ expone tres tesis acerca de la evolución de la Contabilidad, que van a quedar confirmadas en las distintas etapas que ha atravesado el pensamiento contable; y para las diferentes perspectivas empleadas. Las tesis son las siguientes:

41 Véase TRICKER (1979) *Research in accounting. Purpose, Process and Potential- Accounting and Business Research*, Winter, pág. 13

1. La Contabilidad se ha desarrollado en respuesta a necesidades cambiantes, bajo presión de estímulos externos y no sobre una base teórica sistemática.
2. Como el entorno empresarial cambia rápidamente, las presiones para que también lo haga la Contabilidad son permanentes y muy fuertes.
3. La Contabilidad depende de la ideología y de las costumbres sociales siendo, en definitiva, el resultado del entorno cultural dominante.

La mayor parte de los autores que se ocupan del tema⁴², distinguen tres períodos fundamentales en la evolución histórica de la Contabilidad: empírico, clásico y científico.

El primer período, abarca desde los orígenes hasta la publicación de la obra de Fray Luca Pacioli⁴³ *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, en 1494. Se caracteriza por utilizar sistemas contables incompletos -de representación- a través de cuentas, con el método de la partida simple.

El segundo período, se sitúa a partir de la publicación de la citada obra de Pacioli, donde se expone la teoría de la partida doble, pero no hay un criterio unánime sobre la fecha de finalización. La tendencia más acusada es hacerlo coincidir con el comienzo del período científico, a principios de nuestro siglo. Se caracteriza por la implantación de un sistema de registro completo -de representación y de coordinación- y por la aparición de distintas escuelas de pensamiento.

En el siglo XVIII, Edmon Degranges, padre, expuso su doctrina, dando lugar a la aparición de la primera escuela contable de todos los tiempos, la denominada escuela contista.

Con posterioridad, surgieron otras tendencias que, para algunos autores, representaron la denominada escuela lombarda, cuyo principal representante fue Francesco Villa.

42 Véanse a modo de ejemplo: MONTESINOS JULVE (1978): «Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la Contabilidad», *Técnica Contable*, págs. 83-84; y REQUENA RODRIGUEZ (1981): *Epistemología de la Contabilidad como teoría científica*. Málaga: Universitas Malacitana, págs. 24 y ss.

43 Una cuidada edición del Título Noveno, Tratado XI de esta obra, ha sido publicada por ALCA, en 1994, con el título *De las cuentas y las escrituras*, traducido del original *Computus et Scriptura*, por Esteban Hernández Esteve.

La segunda de las grandes escuelas contables ha sido la denominada personalista, encabezada por Giuseppe Cerboni, que fue, a su vez, el creador de la «logismografía».

En contraste con el personalismo de Cerboni, apareció una nueva escuela, denominada materialista, que debe sus orígenes a Fabio Besta, considerado universalmente como el máximo cultivador e insigne científico de la Contabilidad, verdadero origen de la moderna Ciencia contable.

La última de las grandes escuelas contables es la hacendalista, cuyo principal definidor fue Giovanni Rossi.

El tercer período, parte del primer cuarto de este siglo y perdura hasta nuestros días. En él se supera el enfoque predominantemente legalista de la concepción de las responsabilidades jurídicas de Cerboni, se consolida la evolución del pensamiento contable hacia un enfoque netamente económico, destacando, junto a la escuela neocontista de Dumarchay, las concepciones industrialistas de Taylor y Fayol, y la de Economía hacendal de Zappa. En las últimas fechas, la Contabilidad se enmarca en un enfoque de carácter eminentemente formal, por aplicación de la teoría matemática. Así mismo, se han desarrollado los enfoques conductistas y comunicacionales.

Cuadro 1 División por períodos del desarrollo contable

| | |
|---------------------------|--|
| PERÍODO EMPÍRICO | Contabilidad mental Contabilidad escrita Método de Partida simple |
| PERÍODO CLÁSICO | Método de partida doble (desde 1494) Escuela contista Escuela lombarda Escuela personalista Escuela materialista Escuela hacendalista |
| PERÍODO CIENTÍFICO | Escuela neocontista (desde 1914) Concepción industrialista Concepción de Economía hacendal Otras tendencias modernas |

Fuente: Elaboración propia

El profesor Cañibano, siguiendo el concepto de «programa de investigación» como acumulación de conocimientos, propuesto por Lakatos, distinguió ya en 1974⁴⁴ los siguientes: legalista, económico y formalizado. Un intento del propio autor de profundizar en esta clasificación, en 1995⁴⁵, ha actualizado contenidos y tendencias pero ha mantenido el esquema original.

Programa de investigación legalista, donde la principal preocupación informativa es conocer la situación patrimonial, con el fin de que se garantice el cumplimiento de las obligaciones frente a terceros. Se caracteriza por la fijación exógena de normas referidas al registro y tratamiento de la información. Su mejor representante es Cerboni, cuyo enfoque de las responsabilidades jurídicas va a dominar la doctrina contable del siglo XIX.

El autor considera la existencia de los siguientes subprogramas, atendiendo a la forma y la orientación con que las normas se han generado:

- Subprograma de aceptación generalizada, para aquellos criterios contables de general reconocimiento que han devenido, por el procedimiento inductivo en normas contables.

- Subprograma lógico, donde el proceso generador de normas sigue un camino teórico lógico-deductivo.

- Subprograma teleológico, para la elaboración de normas a partir de sus objetivos, propósitos, usuarios,... es decir desde su orientación más que su necesidad. Considerando un planteamiento general de subordinación de las normas a unos objetivos de cualquier ente interesado, pueden considerarse como subprogramas: los objetivos de la empresa, el modelo político y los objetivos de política macroeconómica o macrosocial.

Programa de investigación económico, cuyo inicio se sitúa a finales del siglo XIX, cuando Besta comienza a considerar como fundamento de la Contabilidad su significación económica, atribuyéndole como fin principal el control económico de las haciendas. Sin embargo, es un poco más tarde, con la primera guerra mundial, y el proceso inflacionista resultante, cuando se hace

44 Véase CAÑIBANO CALVO (1974): «El concepto de Contabilidad como un programa de investigación». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, enero-marzo, págs. 35-45; y (1990): *Contabilidad. Análisis contable de la realidad económica*. Madrid: Pirámide. págs. 35-40.

45 CAÑIBANO CALVO, L. y GONZALO ANGULO, I.A. (1995): «Los programas de investigación en Contabilidad». Ponencia presentada a la Iª *Jornada de Trabajo sobre Teoría de la Contabilidad*. Jerez de la Frontera. Págs. 23-60.

evidente la necesidad de una información con auténtica significación económica. Schmalenbach⁴⁶ y su Balance Dinámico delimitan, pues, el auténtico comienzo. En este período se empieza a hablar de Ciencia contable.

El profesor Cañibano, integra en este los siguientes subprogramas:

- Subprograma de búsqueda del beneficio verdadero, que emplea métodos deductivos y normativos.

- Subprograma de utilidad para el decisor, donde los temas de desarrollo se orientan a las reglas de decisión, los planteamientos conductistas, y al procesamiento humano de la información.

- Subprograma de la teoría positiva, fundamentalmente empírico.

Programa de investigación formalizado, caracterizado por los intentos para encontrar los fundamentos teóricos de la Contabilidad y formalizar sus enunciados de forma rigurosa, a través de instrumentos lógicos y matemáticos. Se sientan las bases del programa actual de investigación, siendo Mattessich⁴⁷, con sus intentos de axiomatización y de formalización a través de la teoría de conjuntos, el principal exponente del programa formal. Otros modelos se han tomado de la economía, así, la teoría de la agencia, los modelos de información económica o el análisis circulatorio, y en el campo financiero, el CAMP/HEM (valoración de los activos financieros/ hipótesis de eficiencia de mercado).

Otros autores⁴⁸ no coinciden exactamente con este esquema, ya sea planteando la falta de homogeneidad de las diversas aportaciones realizadas en algún programa, lo que origina un número mayor de programas; o bien porque no coinciden en los criterios que predominan en cada programa de investigación.

46 SCHMALENBACH (1954): *El Balance Dinámico*. Madrid: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

47 MATTESSICH (1956): «The Constellation of Accounting and Economics». *Accounting Review*, octubre, págs. 551-564. (1957): «Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy with an Introduction to the Matrix Formulation of Accounting Systems». *Accounting Research*, October, págs. 328-355.

48 Una clasificación distinta puede verse en MONTESINOS JULVE (1978), donde el autor distingue como programas unitarios: «contístico», «jurídico-personalista», «matemático o formal» y «comunicacional»; y dentro del enfoque económico: programa derivado de los planteamientos bestanos, el de la Economía de las Haciendas, el de la Contabilidad de Gestión y el Integral de la Contabilidad Económica.

Por otro lado, TUA PEREDA (1991): «La investigación empírica en Contabilidad. Los enfoques en presencia». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 66, págs. 7-82, habla de tres etapas. Las dos primeras coinciden con los dos programas de investigación planteados, mientras que para la última etapa considera como idea central la utilidad para el usuario en su toma de decisiones.

2. PARADIGMAS EN CONTABILIDAD

La doctrina contable ha partido de las ideas expuestas por Kuhn⁴⁹ en su obra: *La estructura de las revoluciones científicas*, para explicar la evolución de nuestra disciplina, originada por la investigación, ya sea ésta empírica o «a priori».

En la citada obra de Kuhn, como menciona el autor en su posdata a la segunda edición, el término paradigma se emplea en dos sentidos distintos:

- como «constelación de creencias, valores, técnicas y así sucesivamente, compartidos por los miembros de una comunidad dada»; y

- como «elemento de tal constelación, soluciones-enigmas concretos, que, empleadas como modelos o ejemplos, pueden reemplazar a reglas explícitas como base para la resolución de los enigmas restantes de la Ciencia normal».

Sintéticamente, se puede interpretar que en la primera acepción se refiere a «matriz disciplinar», y en la segunda a «paradigma», propiamente dicho.

Ambos sentidos han sido desarrollados en su aplicación a nuestra disciplina. El concepto de matriz disciplinar y de revolución científica han servido de base al análisis de Wells (1976) y Carmona Moreno (1987), en el sentido que, brevemente, comentaremos a continuación. Los conceptos de enfoque y paradigma, han servido a la American Accounting Association, en su *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance* (1977), para identificar distintos enfoques en Contabilidad, que A. Belkaoui (1981) transforma en paradigmas. Como desarrollo sobre los trabajos mencionados, apoyándose en los mismos conceptos, en nuestro país, podemos mencionar los trabajos de V. Pina Martínez (1991) y J. Tua Pereda (1991).

2.1 El paradigma como matriz disciplinar

Wells desarrolla una matriz disciplinar inicial y a partir de ella analiza el proceso de cambio revolucionario. Entendiendo por matriz disciplinar, como hemos visto más arriba, el conjunto de ideas compartidas por la comunidad científica⁵⁰.

49 Véase KUNH (1970) *The Structure of Scientific Revolutions*. University of Chicago Press.

50 *Ibidem*, pág. 182.

Los elementos propuestos por Kuhn como componentes de la matriz, son recogidos por Wells (1976, págs. 473-474) en el ámbito contable (matriz emergida, según él, en los años cuarenta) de la forma siguiente:

- Generalizaciones simbólicas, comunes a la disciplina, como la ecuación de la partida doble, la clasificación de los activos en fijos y circulantes, el cálculo del fondo de maniobra, etc.

- Acuerdos compartidos, como los principios de realización y de correlación de ingresos y gastos, la noción de empresa en marcha o la adopción del coste como base de valoración.

- Valores, como la prudencia, la consistencia, la materialidad, etc.

- Ejemplares, o soluciones propuestas para la resolución de los problemas planteados a la disciplina, cual son los manuales del período.

Es precisamente la pérdida de capacidad de la matriz disciplinar para resolver los problemas lo que da lugar a una revolución científica, es decir, a un proceso de sustitución de unas ideas por otras, que Kuhn (1970, pág. 7) estructuraba en los pasos siguientes:

- Reconocimiento de anomalías

- Período de inseguridad

- Desarrollo de ideas alternativas

- Identificación de escuelas de pensamiento

- Dominio de las prácticas o ideas nuevas.

El profesor Wells encuentra que la Contabilidad está en un período revolucionario en este sentido, e identifica algunas escuelas de pensamiento candidatas a imponerse sobre el resto: Contabilidad ajustada al nivel general de precios, Contabilidad de costes de reposición y Contabilidad continuamente actualizada.

La misma metodología ha sido aplicada por el profesor Carmona Moreno⁵¹ a la comunidad científica española.

51 Véase CARMONA MORENO (1987): «Una aproximación a la situación de la Contabilidad en España» *Cuadernos de Investigación Contable*, Vol. 1, nº 1, págs. 3-23.

Una revisión adicional de la matriz disciplinar española puede verse en MARTÍNEZ CHURIAQUE (1992): «La educación contable universitaria: presente y futuro». En GONZALO ANGULO, J.A. [Coordinador] *Contabilidad en España 1992*. Madrid: ICAC, págs. 492-493.

2.2 El paradigma como resultado de un enfoque

Belkaoui⁵² diferencia los paradigmas de los enfoques, afirmando lo siguiente:

«Cada uno de estos enfoques ha generado nuevas metodologías e intereses y ha empleado formas únicas de examinar los problemas contables. Porque los intereses y metodologías son únicos, cada enfoque ha adquirido los atributos de un paradigma distinto, siendo la causa de que la Contabilidad se haya convertido en una Ciencia multiparadigmática en un constante estado de crisis».

Más adelante afirma que:

«los enfoques para la formulación de una teoría contable ... resultan del intento de cada uno de los paradigmas por resolver los problemas contables».

A partir de la definición de paradigma dada por Ritzer, Belkaoui identifica cuatro componentes básicos que caracterizan y distinguen un paradigma de otro: (1) una o varias obras representativas que se consideran como prototipos o ejemplares, (2) una visión determinada sobre la materia estudiada, (3) las teorías y, finalmente, (4) los métodos e instrumentos de investigación.

Describimos a continuación los componentes elementales de cada uno de los paradigmas que, siguiendo a Belkaoui, diferencia el profesor Pina⁵³:

Cuadro 2

- | |
|---|
| <p>A) Paradigmas clásicos</p> <ol style="list-style-type: none">1) Antropológico-inductivo2) Del beneficio verdadero-deductivo <p>B) Paradigmas de utilidad en la decisión</p> <ol style="list-style-type: none">1) De los modelos de decisión2) De los decisores<ol style="list-style-type: none">2.1. Del comportamiento agregado de mercado2.2. Del inversor individual3) Del valor económico de la información <p>C) Paradigmas emergentes</p> <ol style="list-style-type: none">1) De la teoría de agencia2) Positivo de la Contabilidad3) De los efectos económicos en el mercado de capitales4) De la conducta: el proceso humano de la información |
|---|

52 Véase BELKAOUI (1981): *Accounting Theory*, New York: Harcourt Brace & Jovanovich, págs. 80 y 141.

53 PINA MARTÍNEZ (1991) «Investigación empírica y normalización contables» *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 66, págs. 83-126.

A) Paradigmas clásicos

Pretenden una axiomatización de la teoría contable desde dos metodologías distintas, lo cual da lugar, a su vez, a dos paradigmas distintos: el paradigma antropológico-inductivo y el paradigma del beneficio verdadero-deductivo.

A.1) El paradigma antropológico-inductivo (o inductivo positivista)

Se consideran **obras representativas** para este paradigma las siguientes: Hatfield (1909); Gilman (1939); Sanders, Hatfield y More (1939); Littleton (1953); Grady (1965); y más recientemente Ijiri (1975).

Las **materias** estudiadas por todos estos autores son las prácticas contables existentes. Una vez reunidas y comparadas, se explica la utilización de esas prácticas y se justifica, generalmente por una racionalidad del mundo de los negocios, o por la experiencia de la dirección.

De ello se siguen dos clases de teorías: las que intentan entender, explicar e incluso predecir las prácticas y actividades contables existentes; y, las que tratan de explicar el papel de la dirección al elegir esas prácticas y actividades⁵⁴.

El **método** seguido es, por tanto, observacional y empírico para la obtención de los datos, utilizando el razonamiento analítico para justificar los hechos observados.

A.2) El paradigma del beneficio verdadero-deductivo

Se consideran **obras representativas** para este paradigma las siguientes: Paton (1922); Canning (1929); Sweeney (1936); Macneal (1939); Alexander (1950); Edwards y Bell (1961); Moonitz (1961); y Sprouse y Moonitz (1962). Todos estos autores pretenden construir la Teoría contable a través del enfoque normativo-deductivo. Para todos ellos, la información elaborada con precios actuales o actualizados es más útil que la elaborada a costes históricos.

Las **materias** estudiadas por todos estos autores son: Por un lado, la construcción de una teoría contable a partir de una serie de postulados, premisas y axiomas, de la que se deducen lógicamente las reglas contables que han de seguirse en la elaboración de la información; Por otro lado, la búsqueda de un

54 Estas últimas teorías, utilizan algunas hipótesis previas, basadas en teorías conductistas y teorías de la decisión lo que, en ocasiones, hace difícil su inclusión en uno u otro paradigma.

concepto de «beneficio verdadero» útil para todos los usuarios, calculado con una base de medida distinta del coste histórico.

Las teorías construidas se basan en el concepto de verdad, más que en el de utilidad de las medidas contables, utilizan conceptos económicos como valor, renta y riqueza, y ofrecen métodos alternativos al coste histórico.

Así podemos agrupar las teorías en las siguientes:

- 1/ Contabilidad a poder adquisitivo constante
- 2/ Contabilidad a coste de reposición
- 3/ Contabilidad actualizada constantemente
- 4/ Contabilidad a valor actual neto

El método seguido es deductivo, utiliza el razonamiento analítico para obtener unas reglas y técnicas a partir de unos postulados y premisas básicos.

B) Paradigmas de utilidad en la decisión

Parten de un elemento básico para la construcción de las teorías contables, cual es la utilidad para la toma de decisiones que proporciona la información contable. A nuestro entender se refleja muy bien en la siguiente afirmación de Sterling (1972, págs. 198-208):

«La decisión entre la información disponible debe solventarse en base a su utilidad para la toma de decisiones, de manera que la información más relevante es la que contenga mayor potencial con respecto al suministro de datos necesarios a los modelos empleados por el decisor».

Los tres paradigmas que se agrupan en torno a la utilidad coinciden en sus planteamientos generales, por lo que a veces no es fácil su delimitación.

B.1) El paradigma de los modelos de decisión

Las obras más representativas para este paradigma son las de Beaver, Kennelly y Voss (1968) y Sterling (1972).

Las materias estudiadas por estos autores se centran en dos aspectos: la relevancia y utilidad de la información para los usuarios de la misma, en relación con los modelos de decisión que ellos utilizan; pero también, la capacidad predictiva de la información, ya que es precisamente esa capacidad de prever hechos futuros un factor importante en la consideración de la información como útil y relevante.

De ello se siguen dos clases de **teorías**: las que se refieren a la utilidad de los datos contables en los modelos de decisión de distintos usuarios individuales o grupos de ellos; y, las que tratan de dilucidar sobre la capacidad predictiva de esos mismos datos contables.

El **método** seguido es normativo y deductivo en cuanto a sus planteamientos teóricos, y empírico para la obtención de los datos analizados.

B.2) El paradigma de los decisores

Se fija en el comportamiento de los usuarios de la información contable, en sus reacciones ante distintas alternativas contables. El profesor Pina Martínez agrupa en este paradigma dos de los mencionados por Belkaoui o Tua, al considerar que la diferencia estriba, únicamente, en que los decisores se consideran individualmente o de forma agregada.

El paradigma del comportamiento agregado del mercado

Para el profesor Pina⁵⁵, se puede denominar también «paradigma de los efectos económicos en el mercado de capitales», y se encuentra en una fase emergente como línea de investigación empírica, en la actualidad.

Se consideran como **obras más representativas** para este paradigma las siguientes: Ball y Brown (1968), que suelen tomarse como punto de partida; Gonedes (1972), que desarrolla sus fundamentos conceptuales; Beaver (1972); y Gonedes y Dopuch (1974).

La **materia** de estudio es la incidencia de las cifras contables en el mercado de valores, materializado en las variables bursátiles: la evolución de los precios y los volúmenes de contratación.

Para ello se ha orientado la investigación más pura en tres direcciones:

- El contenido informativo de las cifras contables,
- Las preferencias del mercado ante métodos contables alternativos,
- El impacto, y la adecuación, de la regulación en el mercado.

La **teoría** se apoya en la hipótesis de la eficiencia del mercado, por la cual el valor intrínseco y las nuevas informaciones se reflejan fielmente en el precio de las acciones. El mercado se convierte, así, en un buen indicador de la utili-

55 Véase PINA MARTÍNEZ (1991). Op. cit. págs. 114-118.

dad de las cifras contables; se ha de reflejar en ellas no sólo el contenido informativo sino incluso la preferencia por uno u otro método cuando hay varios alternativos. Hay que señalar que en esta teoría se asume también la hipótesis de ausencia de costes para la información.

El **método** seguido es empírico para la obtención de los datos, utilizando instrumentos estadísticos y econométricos.

El paradigma del inversor individual

Se consideran como **obras más representativas** para este paradigma los trabajos de Birnberg y Nath (1967); Bruns (1968), quien puede considerarse precursor tanto de la vertiente conductista como de la teoría de la información; Hofstedt y Kinard (1970); y Slovic (1969).

La **materia** de estudio es la incidencia de las cifras contables sobre las decisiones de los usuarios, tomados individualmente. En palabras del profesor Tua (1991, pág. 38), se trata de descubrir «la forma en que la información incide en la conducta del individuo, en su percepción y en la manera en que la misma produce y condiciona su decisión, motivando sus acciones y llevándole a actuar en un sentido o en otro».

Dos **teorías** muy distintas se proyectan en esta hipótesis, (incluso podrían considerarse enfoques diferentes):

- La Teoría del comportamiento
- La Teoría de la información

Respecto de la primera, se pretende conocer la parte de la naturaleza humana y de las circunstancias sociales que influyen en los procesos de toma de decisiones. Para lo cual tiene que aplicar elementos de otras disciplinas, tales como la psicología o la sociología.

En cuanto a la segunda, se quiere conocer la relación existente entre la decisión adoptada y la forma en que la información ha sido elaborada y procesada. Para ello, se aplican los elementos propios de la Teoría de la información.

Los **métodos** empíricos seguidos, con una óptica descriptiva, son los propios de las ciencias sociales mencionadas (psicología, sociología, ..); metodología cualitativa, como las encuestas de opinión, a través de cuestionarios o entrevistas personales, y experimentos de laboratorio, para la toma de decisiones en situaciones simuladas.

B.3) El paradigma del valor económico de la información

Las obras pioneras más representativas de este paradigma son las de Feltham (1968), quien construye un modelo para determinar el valor de cambio de un sistema de información desde la perspectiva de quien toma las decisiones, obteniendo como resultado que ese valor de cambio de un sistema de información a otro, es igual a la diferencia entre los beneficios esperados de las dos alternativas; Crandall (1969); Feltham y Demski (1969).

La materia de estudio se puede considerar a un nivel individual y a un nivel agregado: A nivel individual se trata de estudiar la toma de decisiones de los individuos, y la medida en que sus decisiones mejoran en función de la información obtenida; A nivel agregado, se refiere al estudio de los mercados económicos como colectivo donde se oferta y demanda información. Trata de analizar cómo les afecta esa información en términos de bienestar añadido, y las consecuencias de la regulación de los mercados.

La teoría central, como indica Belkaoui (1981), es una teoría normativa de evaluación de la información para el análisis sistemático de alternativas informativas. Para su desarrollo, parte de algunas premisas: en cuanto al decisor, asume que éste se comporta de forma racional; y en cuanto a la información, no presupone que sea completa, asume que tiene un coste, y la trata como a cualquier otra mercancía, empleando dicha información sólo si ese coste es inferior al beneficio resultante.

Al aplicar a la Contabilidad logros obtenidos en ámbitos ajenos a nuestra disciplina, se apoya en teorías pertenecientes a estos ámbitos: la teoría de la elección económica, la teoría de la decisión estadística, o la teoría de la distribución óptima de los miembros de un equipo.

Los métodos de investigación se centran en el razonamiento analítico, basado en técnicas estadísticas, tales como la teoría de la probabilidad de Bayes, y de elección económica, tales como las funciones de utilidad.

C) Paradigmas emergentes

A continuación, mencionaremos y describiremos brevemente lo que se pueden considerar paradigmas emergentes o progresivos, en este momento, desde el punto de vista de Belkaoui (1987) y Pina (1988 y 1991). Todos ellos se centran en el estudio del comportamiento de los usuarios de la información contable y de los efectos de la regulación.

C.1) Paradigma de la teoría de agencia

Las obras más **representativas** de este paradigma son los trabajos de Jensen y Meckling (1976), Jensen (1983), centrados en estudiar las implicaciones de la delegación y su marco contractual; y Uecker (1985), que considera la relación principal-agente como una adaptación, al ámbito interno de la empresa, del modelo evaluador-decisor.

La **materia de estudio** es la relación existente entre la gerencia de la empresa y los accionistas o propietarios de la misma. Para ello se estudian diversos aspectos, tales como la relación contractual, los sistemas de incentivos para evitar las desviaciones, las formas de supervisión y control, y los costes que todo ello genera.

Las **teorías** centrales de este paradigma son, evidentemente, la teoría positiva de agencia, como adaptación del modelo evaluador-decisor, a la que previamente hemos hecho referencia, y la teoría de la red contractual. La teoría del comportamiento cobra, así mismo, gran importancia, cuando se pretende explicar las distintas formas de obrar de agente y principal.

Los **métodos** empíricos seguidos, con una óptica descriptiva en cuanto a la forma de los contratos y a las características de la organización, son tanto cualitativos como cuantitativos.

C.2) Paradigma Positivo de la Contabilidad (ó neopositivismo inductivo)

Los **trabajos representativos** de este paradigma, por excelencia, son los elaborados por Watts y Zimmerman (1978 y 1979), donde se defiende la necesidad de elaborar un teoría positiva de la Contabilidad, con la que puedan contrastarse los resultados de la investigación empírica.

La **materia de estudio** es la realidad contable, pero orientada en dos sentidos: (1) la evolución de las teorías científicas en Contabilidad, en relación con los entes implicados en su desarrollo; y (2) la determinación de las normas contables, así como los efectos derivados de su implantación.

Se da aquí una concurrencia de **teorías**, por la utilización de elementos de varios enfoques: teoría de la agencia, teoría de la red contractual, teoría del comportamiento, etc.

El **método empírico** utilizado tiene una orientación inductiva y positivista. En lo que se refiere al proceso regulador, éste se explica a través

del modelo político, y no dentro del marco teórico, por lo que es básicamente descriptivo.

C.3) Paradigma de los efectos económicos en el mercado de capitales

Hemos explicado ya los elementos caracterizadores y distintivos de este paradigma dentro del apartado B.2, con el título: «paradigma del comportamiento agregado del mercado», por lo que nos remitimos a lo dicho. A pesar de ello, mantenemos esta doble clasificación para dejar constancia de su ubicación entre los paradigmas emergentes.

C.4) Paradigma de la conducta: el proceso humano de la información

Se ha desarrollado desde la década de los años setenta, a partir de elementos conductistas y elementos de la teoría de la información, de ahí su profunda vinculación con el enfoque del inversor individual, previamente comentado.

Como **obras más representativas** para este paradigma se pueden señalar las de Hofstedt y Kinard (1970) y Ashton (1982)

La **materia de estudio** es «la conducta de contables o la conducta de no contables en tanto en cuanto son influenciados por funciones contables e informes», en palabras de Hofstedt y Kinard⁵⁶. Lo cual no difiere de lo comentado en el paradigma del decisor individual.

La investigación se ha llevado a cabo fundamentalmente a partir de dos tipos de modelos: los «modelos lente», y los modelos de utilidad subjetiva esperada, los cuales «tratan de formalizar matemáticamente el proceso intuitivo seguido por el ser humano en el tratamiento de la información para elaborar predicciones y tomar decisiones»⁵⁷. Se utilizan, pues, las teorías de la información y conductistas, como hemos comentado, pero también teorías matemáticas y estadísticas como la de la probabilidad.

Los **métodos** empíricos de investigación se centran en la utilización de instrumentos estadísticos y matemáticos, para la elaboración de un modelo normativo.

56 Véase HOFSTEDT y KINARD (1970): «A Strategy for Behavioral Accounting». *The Accounting Review*, enero, pág. 43.

57 Reproducimos aquí las palabras del profesor FINA MARTÍNEZ (1991): Op. cit. pág. 120.

Conclusión

En el estudio de la disciplina contable confluyen diferentes tendencias. Esto ha llevado a calificarla como una disciplina multiparadigmática, tanto a los autores (por ejemplo Wells) que parten, para su análisis, de una matriz disciplinar y pretenden detectar los procesos revolucionarios en su contra: como a los autores (por ejemplo la American Accounting Association (A.A.A.) o Belkaoui) que analizan las tendencias de la investigación en forma de paradigmas.

En todo caso, el profesor Tua considera necesario diferenciar claramente la Teoría General de la Contabilidad de sus Aplicaciones, porque si se consigue una Teoría General compartida, todos los posibles enfoques que tratan de atender a teorías abstraídas a partir de prácticas concretas, o normalizaciones para la regulación de situaciones contables concretas, no supondrían componentes de un período revolucionario, con paradigmas en competencia, como apunta Wells, sino un mayor desarrollo de las aplicaciones de la disciplina.

3. LA CIENCIA CONTABLE

Vamos a ocuparnos únicamente del objetivo, el objeto material y formal, la relación entre ellos y el procedimiento específico que aplica la Ciencia contable.

3.1 Objetivos

De acuerdo con Bunge⁵⁸, en la investigación científica se puede distinguir entre objetivo intrínseco o cognitivo y objetivo extrínseco o utilitario. El primero de ellos se refiere al incremento del propio conocimiento, mientras el segundo atañe a un incremento del bienestar y del poder. Esto conduce a una división entre Ciencia pura y Ciencia aplicada, cuando el objetivo se orienta claramente en uno u otro sentido.

El profesor Fernández Pirla (1974, pág. 7) hace una división de las ciencias en este mismo sentido, distinguiendo Ciencia formal de Ciencia empírica, según que se prescindía o no de la naturaleza de los entes sobre los que opera. (En la Ciencia formal, los conceptos son meros entes de razón; en la Ciencia empírica, los conceptos son también objetos reales).

58 BUNGE (1966) *La investigación científica*. Barcelona: Ariel, pág. 43.

Según Fernández Pirla (1974, pág. 14) la Contabilidad persigue un fin, cual es el conocimiento de la situación económica en todos sus aspectos. Este conocimiento tiene un carácter eminentemente práctico, al generar informaciones útiles, lo que le configura como una Ciencia aplicada o empírica⁵⁹.

En este sentido, de una Contabilidad puramente empírica, se decantan los defensores de la Teoría Contable Positiva, de la que hablaremos más adelante.

Opinamos que en nuestra disciplina se persiguen ambos tipos de objetivos, el cognitivo o intrínseco, en la Contabilidad General, y el utilitario o extrínseco, en la Contabilidad Aplicada, y de ambos se ocupa la investigación en Contabilidad.

Una polémica planteada, a propósito de la distinción de las ciencias en función de su objetivo, y que también ha tenido repercusión en Contabilidad, es la que debate si únicamente se puede considerar Ciencia a la Ciencia pura o si también la aplicada puede gozar de este calificativo⁶⁰.

Veamos cómo se ha ido avanzando en la consideración del objetivo de la Contabilidad, reflejado en las definiciones y consideraciones que proponen y defienden los estudiosos.

Se considera la Contabilidad como un sistema de información, y un sistema de medida⁶¹, cuyo producto ha de ser una información útil, en función de los destinatarios y de los fines perseguidos. Esto concede una extraordinaria importancia al estudio del lenguaje contable, por la influencia que la estructura de cualquier lenguaje tiene sobre la información que comunica; y al estudio de

59 Esta consideración sobre el carácter de la Contabilidad aparece, por ejemplo, en GARCÍA GARCÍA (1984): «De la vieja a la nueva Contabilidad». Comunicación presentada al *I^o Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, págs. 47-48; y en LÓPEZ DÍAZ (1978): «Orientaciones metodológicas en Contabilidad». *Revista de Economía y Empresa*, n^o 2, págs. 126-127.

60 A propósito de esta discusión, y en relación con nuestra disciplina puede verse la opinión de TUA PEREDA (1992): «La investigación en Contabilidad: una reflexión personal». *Técnica Contable*, n^o 526, págs. 585-586.

61 En la consideración de Contabilidad como sistema de información coinciden, a modo de ejemplo, los siguientes autores: GARCÍA GARCÍA (1988): «La teoría de la Contabilidad a debate». Comunicación presentada al *III^o Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, págs. 537-538; LÓPEZ DÍAZ (1978): *Op. cit.* págs. 128-129; MATTESSICH (1973): «Rocientes perfeccionamientos en la presentación axiomática de los sistemas contables». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n^o 4, pág. 477; AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (1966): *A Statement of Basic Accounting Theory*. Illinois: Evanston; RIVERO, RIVERO y SOSA (1988): «Los conceptos de señales, medidas y valores en Contabilidad». *Actualidad Financiera*, n^o 27, pág. 1320; NORVERTO y MUÑOZ (1988): «La Contabilidad como sistema de información y la norma comunitaria n^o 4». *Técnica Contable*, n^o 472, pág. 185.

los procesos de medición y valoración, una mezcla de objetividad y subjetividad inyectada en la información.

Pero en algunas definiciones se va aún más allá, Mattessich (1973), no sólo considera como objetivo la descripción cuantitativa de la circulación de la renta y los agregados de la riqueza, pasados y presentes, sino también los futuros, a través de **predicciones**. Lo mismo refleja el profesor Bueno Campos (1971, pág. 402) en la siguiente exposición de fines perseguidos por la Contabilidad:

- Captación de los fenómenos circulatorios o de los elementos y relaciones de un sistema,
- Descripción de los elementos de la estructura del sistema y sus relaciones,
- Medida de esta fenomenología: análisis del «quantum», de su estructura y naturaleza, tanto en forma monetaria como en unidades físicas.

Exposición de fines que completa con la adición de lo que él llama subfines, referidos a la labor de la Contabilidad como instrumento de gestión:

- Planificación y orientación de la estrategia del sistema, como fuente de información, no sólo en términos «ex-post» sino también «ex-ante».
- Control y coordinación de los objetivos y sub-objetivos del sistema de gestión, como base de su control interno.

Tomando la definición de la American Accounting Association (A.A.A.):

«Proceso de identificar, medir y comunicar información económica para permitir juicios y decisiones documentados a los usuarios de la información»

Vemos que coincide, prácticamente, con el objetivo que AECA (1980, pág. 22) atribuye a la información contable:

«servir de instrumento para la toma de decisiones de los diversos estamentos interesados en la actividad empresarial, debiendo responder a las necesidades de cada uno de ellos para que puedan alcanzar sus fines específicos»

En ellas se puede observar, por un lado la importancia de la **utilidad** de la información, con lo que los objetivos de la Contabilidad se han de estudiar, en

parte, en base a los **objetivos de los usuarios**⁶². Esto ha orientado la investigación contable hacia campos de confluencia con la sociología, la psicología o la Ciencia del comportamiento.

3.2 Objeto

Pero además de la finalidad que persigue, se considera que una Ciencia viene caracterizada por la forma en que se concreta su objeto, tanto material como formal.

Se entiende por objeto de una Ciencia, aquello que la misma va a considerar, pudiendo distinguir entre objeto material, como «materia», campo de actuación, o parte de la realidad que se considera; y objeto formal, como aspecto o perspectiva adoptada en la consideración de esa parte de la realidad. Es precisamente el objeto material, según el profesor Fernández Pirla, lo que da unidad y sustantividad a una Ciencia.

En Contabilidad, se considera objeto material a la realidad económica en general⁶³. Aunque algunos autores restringen el campo de aplicación al ámbito empresarial⁶⁴; y otros consideran este campo de estudio perfectamente ampliable a realidades no económicas⁶⁵.

3.3 Método contable

La Contabilidad somete a análisis la realidad económica (ó cualquier otra que constituya su objeto de estudio); para obtener una información útil a una serie de usuarios, como hemos visto hasta ahora. Para ello, utiliza un método peculiar denominado «método de la partida doble», el cual consiste, tal como lo expresa el profesor Cañibano (1990, pág. 55)⁶⁶, en:

-
- 62 Sobre el objetivo de la utilidad de la información para los usuarios se puede consultar, por ejemplo, a los autores siguientes: AECA (1980). «Principios y normas de Contabilidad en España». Principios contables. Documento nº 1; AICPA, en sus *Accounting Principles Board* (1970); CAÑIBANO CALVO (1990): Op. cit. pág.32; RIVERO, RIVERO Y SOSA (1988) Op. cit. pág. 1320.
- 63 En este sentido se orienta el establecimiento de límites al campo de investigación contable, que propone el profesor PINA MARTINEZ, V. (1995): «El marco conceptual. Una evolución». Ponencia presentada a la *I Jornada de Trabajo sobre Teoría de la Contabilidad*. Jerez de la Frontera. Págs. 17-18.
- 64 Véase FERNÁNDEZ PIRLA (1967): *Teoría económica de la Contabilidad*. Madrid: ICE. pág. 19.
- 65 Véase RODRÍGUEZ ARIZA (1988): «La captación contables». En *XX años de Contabilidad universitaria en España. Homenaje a Mario Pifarré Riera*. Madrid: Instituto de Planificación Contable. págs. 793-794. IJRI (1967) *The Foundation of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic and Behavioral Inquiry*. New Jersey: Prentice Hall. pág. 33; GARCÍA GARCÍA (1988): Op. cit. pág. 543; REQUENA RODRÍGUEZ (1981): Op. cit. págs. 83 y ss.
- 66 El subrayado no aparecía en el texto original.

«un conjunto de postulados y premisas subsidiarias que permite someter a observación la realidad económica, expresar en un lenguaje convenido los aspectos cualitativos y cuantitativos de dicha observación conforme a unas reglas que garanticen un determinado grado de objetividad, y procesar la información resultante siguiendo unos criterios que permitan obtener estados sintéticos que contengan agregados relevantes».

Enumera, así mismo, el conjunto de postulados e hipótesis de partida, que permiten pasar de los hechos de la realidad a la información contable agregada:

- a) Principio de dualidad, para la captación de los hechos,
- b) Reglas para la medición y valoración de las magnitudes que intervienen en los hechos,
- c) Formas de representación en lenguaje contable de los hechos,
- d) Normas para la agregación de los datos obtenidos.

El principio de la dualidad

Consiste en contemplar cualquier realidad, objeto de la Contabilidad, en dos aspectos simultáneamente. Aunque no se trata sólo de representar fenómenos únicos bajo una doble perspectiva, sino fenómenos duales y orientados (causales)⁶⁷. La justificación se puede encontrar en razones de tipo natural, económico o jurídico, como se ha hecho tradicionalmente⁶⁸:

- Natural: Bienes y derechos (componentes patrimoniales positivos) / Obligaciones (componentes patrimoniales negativos)
- Económica: Inversiones (aplicaciones del hecho contable) / Fuentes de financiación (orígenes del hecho contable)
- Jurídica: A todo deudor le corresponde un acreedor y viceversa.

El principio se recoge ya en la obra de Fray Luca Pacioli, *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, publicada en 1494. Siendo los actuales asientos (registros en el libro Diario) una expresión ligeramente evolucionada de la forma de expresarse los comerciantes de la época.

67 Véase GARCÍA GARCÍA (1975): «El paradigma de la partida doble en la Ciencia contable». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, abril-septiembre, pág. 355.

68 Véase FERNÁNDEZ PIRLA (1967): Op. cit. págs. 109-110.

El postulado fundamental⁶⁹ del principio de dualidad es la consideración del propietario y del gestor encargado de rendir cuentas como personas distintas, siendo por tanto los fondos propios una deuda de la entidad con su propietario.

El principio fundamental, apoyado en el postulado anterior, recoge el necesario mantenimiento de la ecuación patrimonial fundamental, después de haber reflejado contablemente cada transacción.

ACTIVO = PASIVO + NETO

Para el cumplimiento de este principio, Benedetti⁷⁰ propone cuatro reglas básicas:

- 1) Toda cuenta consta de dos partes, con términos correlativos pero antitéticos.
- 2) En todo sistema de cuentas que se considere, existen, al menos, dos series de cuentas de tipo opuesto.
- 3) En toda operación susceptible de contabilización, hay, al menos, dos cuentas de signo contrario.
- 4) La expresión monetaria de estas dos cuentas antitéticas es la misma, si en la valoración se utiliza la misma moneda de cuenta.

La formulación matemática del principio de dualidad podría explicarse de la forma siguiente⁷¹:

Para toda transacción económica T , existen dos elementos: x e y , tal que ambos están relacionados, y además, si x tiene el atributo cuantitativo N , entonces y tiene el atributo cuantitativo M . Siendo P_n el precio de x , y P_m el precio de y ; ha de darse una equivalencia tal que el valor resultante, en unidades monetarias, del conjunto de unidades físicas intercambiadas de ambos elementos ha de ser idéntico; perteneciendo x e y a un mismo conjunto C .

Expresado en términos formales:

69 Ibidem, pág. 109.

70 Ibidem, pág. 120.

71 Véase CAÑIBANO CALVO (1990): Op. cit, págs. 56-58.

$$\begin{aligned} \forall T \exists x, y / xRy \wedge Nx \supset My \\ N.Pn = M.Pm \\ X, Y \in C \end{aligned}$$

Medición y valoración

Los procesos de medición y valoración tienen, como se puede ver, una importancia básica en el método contable, puesto que forman parte del propio método.

Entendemos por **medir**, la cuantificación de los atributos físicos de los elementos en su unidad natural de cuenta. Es, por tanto, un proceso objetivo. En la simbología utilizada más arriba, la medición consiste en determinar los atributos «*N*» y «*M*» para los elementos *x* e *y*.

Valorar consiste en expresar el atributo, que previamente se ha medido, en unidades monetarias. En esta simbología, se trata de determinar las cantidades «*N.Pn*» y «*M.Pm*». Éste es un proceso subjetivo, en el que el valor resultante va a estar condicionado por la función de utilidad del sujeto que evalúa⁷².

El profesor Montesinos (1978, págs. 91-92) llega a una serie de conclusiones, a propósito de la valoración, que nos parece útil exponer, porque dan una idea de la complejidad que tiene, para la Contabilidad, poner en práctica este proceso:

- a) *El valor es siempre una magnitud subjetiva.*
- b) *La evaluación de los fenómenos económicos puede realizarse atendiendo a dos ópticas temporales diferentes: la retrospectiva o ex-post y la prospectiva o ex-ante ...*
- c) *El individuo interesado en evaluar considerará el fenómeno dentro de una cadena causal y dinámica de acontecimientos, lo que le proporcionará dos imágenes que corresponden al mismo fenómeno: sacrificio y utilidad.*
- d) *La idea de valor como magnitud subjetiva encuentra sus mayores escollos en el terreno de la medición, cuando ésta se intenta en la realidad.*
- e) *La valoración constituye un caso especial de medición.*

72 Algunos estudios sobre medición y valoración en Contabilidad, pueden verse, entre otros, en RIVERO, RIVERO y SOSA (1988); REQUENA RODRÍGUEZ (1980 Y 1981), y RODRÍGUEZ, ARIZA (1988).

Para este autor es importante la distinción entre valor y precio (importe monetario): Ante una transacción, el valor es un criterio individual para cada una de las partes, mientras que el precio es el resultado final de la negociación. Por eso mismo, el **precio** puede constituir una base objetiva de referencia, para la determinación del valor, puesto que «existe un evidencia empírica ajena al sujeto en cuyo interés quiere determinarse el valor del objeto»⁷³.

Otro problema planteado por la valoración procede de la utilización de las **unidades monetarias** como criterio homogéneo. Se trata de una unidad inestable y de magnitud variable en el tiempo. Esto origina una medidas inexactas, no tan homogéneas como se pretendía. Una forma de soslayar este problema es utilizar **información contable multidimensional**, con valores no monetarios, y valores monetarios calculados con diversas bases de referencia⁷⁴.

La opción elegida de forma generalizada, para la presentación de información contable objetiva a los usuarios, es la **normalización**, de modo que se ha desarrollado especialmente todo lo referente a principios y normas de valoración.

Formas de Presentación

La Contabilidad ha utilizado una forma de representación única durante la mayor parte de su historia: lo que llamamos representación clásica o convencional. Y es la que sigue vigente en la presentación de la información contable actual. En los últimos tiempos han aparecido formas alternativas, con ventajas estimables respecto a la representación clásica, pero todas ellas con un inconveniente difícil de superar: la sustitución de una técnica fuertemente arraigada universalmente, en la práctica de unos profesionales (y docentes) que han demostrado hasta ahora su inclinación al conservadurismo.

La representación **convencional o clásica**, ya recogida en la obra de Pacioli, consiste en un registro doble de las transacciones:

- Un registro cronológico por operaciones, normalmente llamado libro Diario; y
- Un registro sintético por conceptos, o libro Mayor.

⁷³ Véase MONTESINOS JULVE (1978): Op. cit. pág. 97.

⁷⁴ La consideración de los problemas derivados de una valoración en unidades monetarias, y su posible solución, se pueden ver, entre otros, en GARCÍA GARCÍA (1975): Op. cit. págs. 91 y ss.; y MONTESINOS JULVE (1978): Op. cit. págs. 93-96.

De modo que, primeramente, se recoge, a través de un asiento, la variación que una transacción ha originado en los diversos conceptos que en ella intervienen; posteriormente, se reflejan esas mismas variaciones, pero en unos estados, abiertos a cada elemento particular, llamados Cuentas. Cada asiento ha de cumplir el principio fundamental de la partida doble. Periódicamente se realizan comprobaciones de que este principio se ha respetado, y de que no se han producido errores en el traslado de los datos, a través de los balances de comprobación de sumas y saldos. Dada su amplia difusión, no consideramos necesario extendernos más en su explicación.

La representación **matricial**, trata de utilizar matrices cuadradas para el reflejo de las transacciones contables. Esto es posible, porque según el profesor Bueno Campos (1970, pág. 321):

«el punto clave del método de partida doble no es que cada operación se anote dos veces, sino que ella sea clasificada dos veces, una en la «actividad» y otra en su imagen o «pasividad», esto es, que se represente la aplicación o relaciones de equivalencia entre operadores activos y pasivos de dicha operación».

Es posible cumplir con ese requisito mediante la anotación en una tabla de doble entrada, en la cual, las columnas indiquen las entradas (inputs), y las filas indiquen las salidas (outputs). El conjunto de elementos que pueden intervenir en las transacciones ha de estar representado tanto en filas como en columnas, de ahí que se originen matrices cuadradas. La cantidad correspondiente al valor de transacción entre cada dos elementos se anota en el campo de intersección: columna de entrada / fila de salida.

Las ventajas de esta forma de representación son de dos tipos:

- Derivadas del propio proceso de representación
Se produce una economía de lenguaje, al no repetir las anotaciones, dentro de cada transacción, lo cual evita posibles errores. Facilita el conocimiento de las relaciones que se han producido entre los elementos y, por tanto, se puede inducir su comportamiento futuro.
- Debidas a la utilización de un potente instrumento matemático
El álgebra de matrices es una herramienta de solución de sistemas de ecuaciones lineales simultáneas, por lo que ofrece interesantes perspectivas a la Contabilidad como instrumento de cálculo, de representación, de planificación y de programación. Además, es perfectamente compatible con el procedimiento informático.

Algunas críticas a esta forma de representación, vienen de la necesidad de «orientar» la matriz, para que efectivamente represente el sentido de la circulación que se da en las transacciones.

La representación **vectorial**, refleja cada transacción mediante un vector. Dicho vector sería una función de los dos elementos que intervienen en la transacción y de la fecha en que se realiza; su módulo sería el valor de la transacción. Su representación matemática podría ser la siguiente, (siendo t , el tiempo en que se produce la transacción y V el valor de la misma):

$$F(x,y,t) = V; \text{ donde } V = N.Pn = M.Pm$$

Las ventajas se derivan de una mayor economía del lenguaje, y de su compatibilidad con otras formas de representación.

Las críticas a esta forma de representación vienen de su dudosa calificación como vectorial, al no haber una relación funcional entre los códigos de las cuentas, el tiempo y el valor de la transacción. El profesor Cañibano propone suprimir la notación de función y representar la transacción de la forma siguiente:

$$(x,y,t,V)$$

La representación **sagital** o **representación en lenguaje de grafos**, es la forma más sencilla de representar la estructura de la circulación económica, en palabras del profesor García García²⁵. Utiliza dos tipos de símbolos: arcos (flechas) y vértices (puntos, letras,...). La combinación de arcos y vértices es lo que da lugar a **grafos**. Cada elemento se representa como un vértice de grafo, y la relación entre elementos se representa con un arco, cuyo flujo será el valor de la transacción.

Las ventajas que se han apuntado de su utilización son las mismas ya mencionadas de la utilización de matrices, puesto que todo grafo lleva asociada una matriz. Y además, su plasticidad, su capacidad para transmitir la imagen circulatoria de la realidad económica, por lo que tiene una clara utilidad didác-

25 Se pueden consultar varios trabajos del profesor Moisés GARCÍA GARCÍA, sobre la teoría de grafos aplicada a la metodología contable. Como ejemplo: *Contabilidad social (Del Sistema de la Circulación Económica a los Modelos de Cuentas Anuales)*. Madrid: Instituto de Planificación contable (1980). «Últimas tendencias de la metodología de la contabilidad», *Técnica Contable*, n.º 415 (1983), págs. 256-257.

El método es analítico. Esto es, la Contabilidad realiza el Análisis de la Circulación Económica -de su estructura y comportamiento- para modelizarla. La finalidad última es el control de esa circulación en los sistemas de administración y gobierno económico; pero la finalidad inmediata como disciplina científica es el conocimiento de esa realidad objetiva que constituye el Sistema de la Circulación Económica y los fenómenos empíricos observables que en él se manifiestan (fenómenos de circulación económica). El lenguaje empleado para la formulación de sus modelos es el lenguaje matemático; ya sea el lenguaje de grafos, cuando sean relevantes los aspectos topológicos del modelo, ya sea el lenguaje algebraico. Los problemas de definición y medición de variables son los que presentan las variables económicas.»

3.4 Concepto de Contabilidad

Una vez considerados los diversos aspectos de la Contabilidad, creemos que se puede considerar a nuestra disciplina como una Ciencia. Vamos a ver, ahora, las conceptualizaciones que han aportado los autores, aunque sólo en el período científico de la Historia de la Contabilidad, hasta llegar a una definición de Contabilidad para el momento actual. Para ello, recogeremos sólo algunos ejemplos, que nos permitan comprender la evolución seguida.

Es de notar la influencia de la época, en la forma de considerar lo que es, confirmando la opinión del profesor García García (1988, pág. 502), cuando afirma que son «teorizaciones desde la práctica y no teorizaciones desde un dominio de fenómenos observables para la práctica dirigida a controlarlos o transformarlos».

Podemos identificar, siguiendo el análisis realizado por el profesor Casanovas⁸¹, dos líneas conceptuales básicas en nuestra disciplina, que no son mutuamente excluyentes. La primera, de origen básicamente italiano, considera la Contabilidad como Ciencia del Patrimonio; la segunda, de origen anglosajón, considera la Contabilidad, además de Ciencia, como un sistema de información.

1) Concepción de origen italiano

81 Véase CASANOVAS PARELLA (1976). *Representación contable de los flujos económicos y financieros*. Barcelona: Hispano Europea. págs. 19 y 20.

Como Ciencia del **Patrimonio**⁸², se pueden identificar los siguientes puntos básicos:

- 1°. -La Contabilidad es una Ciencia económica.
- 2°. -Su objeto es el patrimonio, en sus aspectos estáticos y dinámicos, cualitativos y cuantitativos.
- 3°. -Su fin hace referencia a la representación de dicho patrimonio, lo cual exige una captación y cuantificación previas.

A modo de ejemplo, el profesor Rivero Romero (1991, pág. 18), afirma que «el núcleo de la Ciencia contable está constituido por los fenómenos patrimoniales» y, por ello:

«La Contabilidad va a representar el patrimonio en su aspecto económico, cualitativa y cuantitativamente -es decir, los elementos que forman ese patrimonio debidamente descritos y valorados - al comenzar el ejercicio económico,

Después representará las variaciones que en el citado patrimonio se vayan produciendo,

para terminar informando sobre el valor del Patrimonio al acabar el ejercicio».

2) Concepciones de origen anglosajón

Se han desarrollado, fundamentalmente, en las dos últimas décadas. La Contabilidad ha discurrido, desde sus orígenes empíricos, por los cauces del Derecho, dando lugar a la formulación de doctrinas jurídico-contables. Ha adquirido una forma impuesta cuando se ha servido de teorías matemáticas y estadísticas. Otro tanto sucede cuando se empieza a considerar la Contabilidad como forma específica del lenguaje: se estudia el paralelismo entre el desarrollo histórico de la Contabilidad y la evolución del lenguaje, y se incorpora el componente social y filosófico que el estudio del lenguaje conlleva.

En esta orientación se pueden distinguir los enfoques formalizado, conductista y socio-económico, en función del peso que los distintos autores conceden, en sus definiciones, a la estructuración metodológica, el comporta-

82 En esta línea se puede encuadrar a autores como: MASI RAMOS CERVERÓ, RIVERO ROMERO, PIFARRÉ RIERA.

miento de los usuarios y la consideración amplia de todos los destinatarios de la información contable.

2.a) Enfoque formalizado

Las notas definitorias de este enfoque son la puesta en marcha de una **instrumentación lingüística** precisa y la reducción a términos generales de los enunciados propios de nuestra disciplina.

Así, el profesor Mattessich (1962, pág. 19) considera que «la Contabilidad es una disciplina que se refiere a las descripciones cuantitativas y predicciones de la circulación de la renta y los agregados de la riqueza por medio de un método basado en un conjunto de supuestos básicos (después de que éstos sean profundamente contrastados, podrán ser considerados como condiciones necesarias y suficientes)». Los términos primitivos de los que parte la Contabilidad son:

1. Valores monetarios
2. Intervalos de tiempo
3. Estructura
4. Dualidad
5. Agregación
6. Objetos económicos
7. Descompensación de las obligaciones monetarias
8. Agentes económicos
9. Unidades económicas
10. Transacciones económicas
11. Valoración
12. Realización
13. Clasificación
14. Datos de entrada
15. Duración
16. Extensión
17. Importancia cuantitativa
18. Distribución

Por su parte, el profesor Cañibano Calvo (1990, pág. 43), propone la siguiente definición:

«La Contabilidad es una Ciencia de naturaleza económica que tiene por objeto producir información para hacer posible el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, mediante la utilización de un método específico apoyado en bases suficientemente contrastadas, con el fin de facilitar la adopción de las decisiones financieras externas y las de planificación y control internas».

De las definiciones citadas, y de las aportaciones de otros autores⁸³ en la misma línea, se pueden recoger los siguientes puntos comunes:

- 1º.- La Contabilidad es una Ciencia económica.
- 2º.- Su objeto material es la realidad económica y su objeto formal los aspectos cualitativos y cuantitativos de la realidad económica.
- 3º.- Su fin es poner de manifiesto esos aspectos cualitativos y cuantitativos de la realidad económica.

2.b) Enfoque socioeconómico

Orienta la información contable hacia una diversidad de usuarios, con un nivel de formación contable heterogéneo. Esto hace que sea necesario normalizar la información ofrecida, para que satisfaga de una manera lo menos sesgada posible a todos ellos. Con este objetivo, desde distintos organismos a nivel internacional⁸⁴ se exige que la información contable cumpla una serie de requisitos: imparcialidad, verificabilidad, relevancia,... que hagan posible la objetividad. En definitiva, adquiere un carácter claramente **normativo**.

Así, los autores de *The Corporate Report*, establecen que «la información sobre la actividad económica ha de satisfacer, tanto como sea posible, las necesidades de sus usuarios, es decir, de todos aquellos que posean un derecho razonable de información frente a la responsabilidad correlativa de la entidad».

83 Entre los autores que sitúan en esta línea el concepto de Contabilidad, podemos citar también a CALAFELL CASTELLÓ y REQUENA RODRÍGUEZ.

84 Véase, sin ir más lejos, el Plan General de Contabilidad español y el documento nº 3 de A.E.C.A.; y a nivel internacional, los pronunciamientos de los siguientes organismos: American Accounting Association (A.A.A.), American Institute of Certified Public Accountants (A.I.C.P.A.), Institute of Chartered Accountants in England and Wales (I.C.A.E.W.), C.I.C.A., Financial Accounting Standards Board (F.A.S.B.).

Un estudio muy interesante sobre requisitos de la información contable, especialmente la propuesta del Financial Accounting Standards Board (FASB), puede verse en MARTÍNEZ CHURIAQUE (1988).

2.c) Enfoque conductista

Supone un paso más a partir del enfoque socioeconómico. Se centra en el efecto que la información contable puede generar sobre los usuarios de la misma. Introduce el papel determinante de la información como base para la **toma de decisiones**.

En este sentido, se orienta la definición de la American Accounting Association (A.A.A.)⁸⁵:

«La Contabilidad es el proceso de identificar, medir y comunicar información de juicios y la toma de decisiones documentadas a los usuarios de dicha información.»

Y también la definición del profesor Montesinos Julve (1978, pág. 372):

«La Contabilidad es una Ciencia primordialmente normativa ocupada de la captación, elaboración, representación y comunicación de informaciones relativas a la realidad socioeconómica, con vistas a facilitar decisiones operacionales de los distintos sujetos económicos.»

Dentro de este mismo enfoque conductista, otros autores dirigen su atención hacia el carácter instrumental en el proceso de **control**. Es el caso del profesor Mallo Rodríguez (1988, pág. 45), cuando se refiere a la Contabilidad como:

«un sistema de información económica que tiene por objeto recoger, resumir, analizar y controlar informaciones explicativas y predictivas, expresadas en términos monetarios, sobre la actividad empresarial».

Si bien no restringe el campo de aplicación a la actividad empresarial, puesto que un poco más adelante señala:

«La Contabilidad tiene un campo de aplicación general a toda actividad de carácter económico, ya sea privada o pública, con intención administrativa o especulativa.»

La conceptualización socioeconómica y la conductista parten de una misma base, los aspectos comunicacionales y la objetividad de la información; aun-

85 Véase AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (1976): Op. cit. pág. 1

que el enfoque conductual vaya un poco más allá, a la utilidad de la información. Presentamos, por ello, los rasgos más relevantes para los dos enfoques conjuntamente:

- 1º.- La Contabilidad es un sistema de información, sujeto a una serie de normas que garanticen su objetividad.
- 2º.- Su objeto es la realidad socioeconómica.
- 3º.- Su fin es facilitar información, para la toma de decisiones y el control por parte de los usuarios de la misma.

Como conclusión, compartimos las bases definitorias de la Ciencia contable que propone la profesora Fernández Cuesta (1991, págs. 184-185):

- 1º.- La Contabilidad es una Ciencia factual, social y económica, con un carácter esencialmente normativo.
- 2º.- Su objeto material es la realidad socioeconómica y su objeto formal el conocimiento cualitativo y cuantitativo de dicha realidad.
- 3º.- Su fin es ofrecer información rigurosa, comprensible, imparcial, relevante acerca de esta realidad y de acuerdo con las necesidades específicas de todos aquellos que poseen un derecho razonable a la misma.
- 4º.- Para alcanzar dicho fin, utiliza una metodología que, en el marco del método científico, analiza, capta y procesa la realidad que constituye su objeto y posteriormente la comunica a sus destinatarios.

3.5 División

Como complemento a la definición general del epígrafe anterior, vamos a referirnos a las diferentes divisiones que de la Contabilidad pueden hacerse, en función de los criterios alternativos aplicados para la operación.

Para ello, relacionamos a continuación una serie de criterios, utilizados por Montesinos (1976)⁸⁶ en su artículo «En torno al problema de la división en Contabilidad».

1. Modalidad del conocimiento
2. Extensión del universo considerado
3. Finalidad de los conocimientos

86. Una clasificación coincidente con ésta en muchos puntos puede verse en MALLO RODRÍGUEZ (1979). *Contabilidad de costes y de gestión*. Madrid: Pirámide. págs. 39-47.

4. Fases del proceso contable
5. Tipos de unidades económicas
6. Ámbitos de la circulación económica
7. Usuarios de la información contable
8. Tipos de actividades económicas
9. Módulo de medición
10. Perspectiva temporal

De todos ellos utilizaremos solamente aquellos cuyo desarrollo consideramos más relacionado con este proyecto docente.

Según la modalidad del conocimiento, se distingue entre:

- Historia de la Contabilidad
- Teorías actuales de la Contabilidad

Para la primera se considera la formación y evolución a lo largo del tiempo; mientras la segunda se coloca en la situación actual.

Según la extensión del universo considerado, se pueden hacer distintas divisiones, atendiendo a la mayor o menor generalidad de los planteamientos:

- Teoría general de la Contabilidad
- Teorías específicas

La primera sería válida para cualquier tipo de unidad, actividad, sistema contable, ya que comprende una «metateoría» referida a toda la problemática de la Ciencia contable; La segunda, comprendería las teorías orientadas al estudio de aspectos determinados.

Otra partición, a la que hemos hecho referencia en este proyecto, es la que diferencia entre:

- Contabilidad general
- Contabilidad aplicada

La primera se ocupa de los aspectos genéricos de los sistemas contables funcionales. Dentro de ella se desarrollan teorías generales y teorías específicas, aunque tanto los principios y normas que establecen unas u otras han de ser válidos para cualquier sistema. La segunda, aplica y desarrolla los principios de la Contabilidad general, para adecuarlos a los tipos concretos de actividad o de unidad, por lo que no es aplicable a todos los sistemas contables.

Según que la finalidad de los conocimientos sea mostrar el estado del arte de la Contabilidad (postura defendida, como la única posible, por los positivistas), o bien, establecer cómo es deseable que se desarrolle.

- Teorías descriptivas
- Teorías normativas

Según los tipos de unidades económicas, podemos hacer una primera división para separar las unidades que desarrollan su actividad a nivel microeconómico, de aquellas que lo hacen a nivel macroeconómico.

- Microcontabilidad
- Macrocontabilidad

Esa actividad se puede encuadrar dentro del ámbito productivo o de consumo dando lugar a:

- Contabilidad empresarial
- Contabilidad administrativa

Incluso la distinción entre el carácter público o privado, da lugar a diferenciación de las unidades económicas, desde una perspectiva contable.

- Contabilidad pública
- Contabilidad privada

Estas tres particiones son perfectamente integrables, puesto que unidades de consumo y unidades de producción hay de titularidad pública y de titularidad privada; siendo todas ellas unidades de actividad microeconómica, que se agregan, en las distintas magnitudes contables que interesan a la macrocontabilidad, ya sea a nivel nacional o supranacional (Renta nacional y regional, tablas input-output, flujos de fondos y balanza de pagos).

Según los ámbitos de la circulación económica, y según los usuarios de la información contable, se establece una división casi coincidente.

- Contabilidad interna / - Contabilidad de gestión
- Contabilidad externa / - Contabilidad financiera

El primero es un criterio de división objetivo, que contempla el lugar donde se producen los hechos contables; mientras el segundo es un criterio de división subjetivo, que discrimina los usuarios de la información con poder de decisión directo de *aquellos sin poder de decisión* o, como mucho, indirecto, y como consecuencia separa la información destinada a unos y a otros.

Según el módulo de medición que se utiliza para cuantificar la información.

- Contabilidad monetaria
- Contabilidad no monetaria

La primera es el resultado de la necesidad de homogeneización y agregación de la información contable. Cuantifica en unidades monetarias el valor de todas las magnitudes presentes en la información contable. Plantea problemas en cuanto a la elección de un criterio de valoración adecuado, y también problemas derivados de la utilización de unidades monetarias sujetas en mayor o menor medida a inestabilidad en su propio valor. La segunda evita estos problemas, aunque es mucho menos utilizada, porque también carece de las ventajas. Un medio de intentar aprovechar las ventajas de ambas es lo que se denomina Contabilidad multidimensional, donde se pretende la representación de las magnitudes contables en función de varios criterios de medición y valoración distintos.

Según la perspectiva temporal, se diferencia entre información elaborada «ex-ante» e información elaborada «ex-post»

- Contabilidad previsional
- Contabilidad de realizaciones

Ambas se complementan en los procesos de planificación y control, y resultan necesarias para la toma de decisiones.

Respecto de la Contabilidad empresarial, y utilizando como criterio de división el método predominante en el proceso de elaboración de la información, se pueden diferenciar partes de sobra conocidas de nuestra disciplina, como muestra el cuadro de la figura nº 5, en la página siguiente.

Cuadro 3 Una división de la Contabilidad empresarial

| | |
|-----------------------|------------------------|
| Subproceso INDUCTIVO | CONTABILIDAD EXTERNA |
| | CONTABILIDAD INTERNA |
| Subproceso INTERMEDIO | CONSOLIDACIÓN CONTABLE |
| | AUDITORÍA |
| Subproceso DEDUCTIVO | ANÁLISIS CONTABLE |

Fuente: Elaboración propia a partir de CALAFELL CASTELLÓ (1970, pág. 38)

El profesor Calafell Castelló (1970, pág. 38) propone diferenciar entre contabilidad subjetiva y contabilidad objetiva, según que se observe a la entidad que elabora la información contable o al producto obtenido tras el proceso de elaboración. Así, la división propuesta previamente, sería una división objetiva, mientras que si diferenciamos entre la información generada por distintos tipos de sociedades y por empresas individuales estaríamos haciendo una división subjetiva.

3.6. Relaciones con otras disciplinas

Como cualquier otra parcela del conocimiento, la Contabilidad mantiene relaciones de diversa entidad con otras disciplinas. Al hacer un breve estudio de los paradigmas que han estado vigentes, o que aún lo están, en la investigación contable, hemos podido observar como esas relaciones se han ido incrementando. Y nos referimos a un incremento en el número de disciplinas con las que se comparte campo de conocimiento, pero también a la creciente profundidad que es necesario compartir en algunas de esas parcelas de conocimiento.

El profesor Fernández Pirla (1967, págs. 23-25) distingue cuatro grupos de relaciones: esenciales, formales, instrumentales y teleológicas.

Se trata de una relación esencial, cuando coincide el objeto material, aunque varíe el objeto formal. Es el caso de la Economía de la empresa, en la consideración de un objeto material más restringido; la Economía en general, cuando se considera como objeto material el estudio de todos los fenómenos económicos en general; y será cualquier otra materia con un fenómeno circulatorio, susceptible de ser representado por la Contabilidad, en el supuesto más amplio, y que supone una tendencia de futuro en el desarrollo de la Contabilidad.

Estamos ante una relación formal, con aquellas disciplinas que comparten la forma, las manifestaciones externas. Esto ocurre, por ejemplo con la técnica industrial, cuando la Contabilidad pretende reflejar procesos industriales, y así vemos la semejanza entre los organigramas productivos y la estructura de los costes de producción; el Derecho, en cuanto que las representaciones contables están sujetas a una regulación, que, de esta manera, impone o condiciona la forma en que se van a manifestar dichas representaciones.

Existe una relación instrumental con la Matemáticas y la Estadística, en cuanto que la medición y la valoración son dos procesos implicados en el mé-

todo utilizado por la Contabilidad. Para estos procesos agregativos se hace necesario utilizar la aritmética básica, los cálculos de probabilidad, las técnicas de muestreo, etc.

Y se puede encontrar también, una relación teleológica con otras disciplinas, como la Economía o el Derecho, al servirse de la Contabilidad como instrumento para la consecución de sus fines.

Es evidente que no termina aquí el catálogo de relaciones con otras disciplinas, y así lo reconoce el profesor Fernández Pirla. A medida que se avanza en el estudio intensivo (normativo) o extensivo de la Contabilidad, y que otras disciplinas hacen lo mismo, se van creando nuevas interrelaciones. Sin ir más lejos en este proyecto hemos tratado de la relación con la Historia, y con la Filosofía de la Ciencia, cuando parecen tan alejadas de la Contabilidad.

BIBLIOGRAFÍA

- ALEXANDER, S.S. (1950): «Income Measurement in a Dynamic Economy». *Five Monographs on Business Income*. The Study Group on Business Income. A.I.C.P.A.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (A.A.A.) (1966): *A Statement of Basic Accounting Theory*. Illinois: Evanston. págs. 63-71. (Reproducido en BRUNS, W.J. y COSTER, D.T.: *La Contabilidad y el comportamiento humano*. Cap. 3: «Extensión de la teoría de la Contabilidad» págs. 47-49.)
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (A.A.A.) (1977): Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*. Florida: Sarasota.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (A.E.C.A.) (1980): «Principios y normas de Contabilidad en España». *Principios contables. Documento nº 1*. Edición revisada en 1991. Madrid.
- ASHTON, R. (1982): *Human Information Processing in Accounting*. Sarasota (Florida). A.A.A.
- BALL, R., y BROWN, P. (1968): «An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers». *Journal of Accounting Research*. otoño, págs. 159-178.
- BEAVER, W.H. (1972): «The Behavior of Security Prices and its Implications for Accounting Research». *The Accounting Review*, supl. págs. 407-436.
- BEAVER, W.H., KENNELLY, J.W. y VOSS, W.M. (1968): «Predictive Ability as a Criterion for the Evaluation of Accounting Data». *The Accounting Review*, octubre, págs. 675-683.

- BELKAOUI, A. (1981):** *Accounting Theory*. New York: Harcourt Brace & Jovanovich.
- BELKAOUI, A. (1987):** *Inquiry and Accounting: Alternate Methods and Research Perspectives*. New York: Quorum Books.
- BIRNBERG, J.G. y NATH, R. (1967):** «Implications of Behavioral Science for Managerial Accounting». *The Accounting Review*, julio.
- BRUNS, W.J. (1968):** «Accounting Information and Decision Making. Some Behavioral Hypotheses». *The Accounting Review*, julio, págs. 469-480.
- BUENO CAMPOS, E.J. (1970):** «Contabilidad matricial». *Técnica Contable*, págs. 321-337.
- BUENO CAMPOS, E.J. (1971):** «Estructuras y sistemas contables: análisis operativo y general». *Técnica Contable*, págs. 401-415 y 440.
- BUNGE, M. (1966):** *La investigación científica*. Barcelona: Ariel. Cap. 1: «El enfoque científico», págs. 19-61.
- CALAFELL CASTELLÓ, A. (1970):** *Apuntes de introducción a la Contabilidad*. Madrid: U.A.M. (Facultad de Ciencias Económicas).
- CANNING, J.B. (1929):** *The Economics of Accountancy*. The Ronald Press.
- CAÑIBANO CALVO, L. (1974):** «El concepto de Contabilidad como un programa de investigación». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, enero-marzo, págs. 35-45.
- CAÑIBANO CALVO, L. (1990):** *Contabilidad: Análisis contable de la realidad económica*. Madrid: Pirámide. 5ª Ed. (1ª Ed. 1987).
- CAÑIBANO CALVO, L. y GONZALO ANGULO, J.A. (1995):** «Los programas de investigación en Contabilidad». Ponencia presentada a la *1ª Jornada de Trabajo sobre Teoría de la Contabilidad*. Jerez de la Frontera, febrero, págs. 23-60.
- CARMONA MORENO, S. (1987):** «Una aproximación a la situación de la Contabilidad en España». *Cuadernos de Investigación Contable*, Vol. 1, nº 1, otoño, págs. 3-23.
- CARMONA MORENO, S. (1995):** «(Por) los límites de la Contabilidad». Ponencia presentada a la *1ª Jornada de Trabajo sobre Teoría de la Contabilidad*. Jerez de la Frontera, febrero, págs. 61-75.
- CARRASCO DIAZ, D. y GARCIA MARTIN, V. (1986):** «De la Partida Doble al Principio de Dualidad». *Técnica Contable*. Año XXXVIII, nº 454, octubre, págs. 411-426.
- CASANOVAS PARELLA (1976):** *Representación contable de los flujos económicos y financieros*. Barcelona: Hispano Europea.
- CEA GARCÍA, J.L. (1988):** «Algunas consideraciones sobre análisis circulatorio y Plan Contable Normalizado». Comunicación presentada al *IIIº Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Málaga, 26-28 de mayo, págs. 557-571.

(Recogido en 1989 en *Técnica Contable*, Año XLI, nº 482, febrero, págs. 65-72 y 86.)

- CRANDALL, R.H. (1969):** «Information Economics and Its Implications for the Further Development of Accounting Theory». *The Accounting Review*, julio, págs. 457-466.
- DEVINE, C.T. (1960):** «Research Methodology and Accounting Theory Formation». *The Accounting Review*, julio, págs. 387-399.
- EDWARDS, E.O. y BELL, P.W. (1961):** *The Theory and Measurement of Business Income*. Berkeley University of California Press.
- FELTHAM, G.A. (1968):** «The Value of Information». *The Accounting Review*, octubre, págs. 684-696.
- FELTHAM, G.A. y DEMSKI, J.S. (1969):** «The Use of Models in Information Evaluation». *The Accounting Review*, julio.
- FERNÁNDEZ CUESTA M.C. (1991):** *Proyecto docente*. Universidad de León.
- FERNÁNDEZ PIRLA, J.M. (1967):** *Teoría económica de la Contabilidad*. Madrid: ICE. 5ª Ed. (1ª Ed. 1957).
- GAFFIKIN, M.J.R. (1988):** «Legacy of the Golden Age: Recent Developments in the Methodology of Accounting». *Abacus*, Vol. 24, nº 1, págs. 16-36.
- GARCÍA GARCÍA, M. (1975):** «El paradigma de la partida doble en la Ciencia contable (Análisis crítico de sus versiones en los modelos de la Contabilidad matricial y multidimensional frente al modelo convencional)». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, abril-septiembre, págs. 343-364.
- GARCÍA GARCÍA, M. (1980):** *Contabilidad social (Del Sistema de la Circulación Económica a los Modelos de Cuentas Anuales)*. Madrid: Instituto de Planificación contable.
- GARCÍA GARCÍA, M. (1983):** «Últimas tendencias de la metodología de la Contabilidad». *Técnica Contable*, Año XXX, nº 415, julio, págs. 253-257, 280 y ss.
- GARCÍA GARCÍA, M. (1984):** «De la vieja a la nueva Contabilidad». Comunicación presentada al Iº Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Valencia, págs. 1-66.
- GARCÍA GARCÍA, M. (1988):** «La teoría de la Contabilidad a debate». Comunicación presentada al IIIº Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Málaga, 26-28 de mayo, págs. 493-553.
- GILMAN, S. (1939):** *Accounting Concepts of Profit*. New York: The Ronald Press.
- GONEDES, N.J. (1972):** «Efficient Capital Markets and External Accounting». *The Accounting Review*, enero, págs. 11-21.
- GONEDES, N.J. y DOPUCH, N. (1974):** «Capital Market Equilibrium, Information Production and Selecting Accounting Techniques: Theoretical Framework and Review

- of Empirical Work». *Studies of Financial Accounting Objectives*, suplemento de *Journal of Accounting Research*.
- GONZALO ANGULO, J.A. [Coordinador] (1992):** *Contabilidad en España 1992*. Madrid: ICAC. págs. 492-493.
- GRADY, P. (1965):** *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises*. A.R.S. n° 7. New York. Versión en Castellano del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- HATFIELD, H.R. (1909):** *Modern Accounting*. New York: Appleton and Co.
- HENDRIKSEN, E. (1982):** *Accounting Theory*. Illinois: R. Irwin. (4ª Ed.)
- HOFSTEDT, T. y KINARD, J. (1970):** «A Strategy for Behavioral Accounting». *The Accounting Review*, enero, págs. 38-54.
- IJIRI, Y. (1967):** *The Foundation of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic and Behavioral Inquiry*. New Jersey: Prentice Hall.
- IJIRI, Y. (1975):** *Theory of Accounting Measurement*. Sarasota: A.A.A.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE (I.A.S.C) (1990):** *Norma Internacional de Contabilidad: Marco conceptual para la elaboración y presentación de estados financieros*. Madrid: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.
- JENSEN, M. (1983):** «Organization Theory, Accounting and Methodology». *The Accounting Review*, Vol. 50, n°2, abril, págs. 319-339.
- JENSEN, M.C. y MECKLING, W.H. (1976):** «Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure». *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, n° 4, octubre, págs. 305-360.
- KIESO, D.E. y WEYGANDT, J.J. (1984):** *Contabilidad intermedia*. México: Limusa. (1ª Ed. 1984).
- KUHN, T.S. (1970):** *The Structure of Scientific Revolutions*. University of Chicago Press. (2ª Ed. ampliada.)
- LITTLETON, A.C. (1953):** *Structure of Accounting Theory*. Evanston (Illinois): A.A.A.
- LÓPEZ DÍAZ, A. (1978):** «Orientaciones metodológicas en Contabilidad». *Revista de Economía y Empresa*, n° 2, mayo-agosto, págs. 121-134.
- MACNEAL, K. (1939):** *Truth in Accounting*. Philadelphia: University of Philadelphia Press.
- MALLO RODRÍGUEZ, C. (1979):** *Contabilidad de costes y de gestión*. Madrid: Pirámide.
- MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. (1988):** «Los requisitos de la información contable: La propuesta del IASB». En *XX años de Contabilidad universitaria en España. Home-*

naje a Mario Pifarré Riera. Madrid: Instituto de Planificación Contable. págs. 593-609.

- MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. (1992):** «La educación contable universitaria: presente y futuro». En GONZALO ANGULO, J.A. [Coordinador]: *Contabilidad en España 1992*. Madrid: ICAC. págs. 477-494.
- MATTESSICH, R. (1956):** «The Constellation of Accounting and Economics». *Accounting Review*, octubre, págs. 551-564.
- MATTESSICH, R. (1957):** «Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy with an Introduction to the Matrix Formulation of Accounting Systems». *Accounting Research*, October, págs. 328-355.
- MATTESSICH, R. (1962):** *Accounting and Analytical Methods*. Homewood (Illinois): R.D. Irwin.
- MATTESSICH, R. (1973):** «Recientes perfeccionamientos en la presentación axiomática de los sistemas contables». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n° 4, enero-abril, págs. 443-465.
- MATTESSICH, R. (1992):** «On the History of Normative Accounting Theory: Paradigm Lost, Paradigm Regained?». *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 2, n° 2, págs. 181-198.
- MAUTZ, R.K. (1963):** «Accounting as a Social Science». *The Accounting Review*, April, págs. 317-325.
- MONTERREY MAYORAL, J. (1987):** «En torno a los requisitos de la información contable». *Técnica Contable*, Año XXXIX, n° 464-465, agosto-septiembre, págs. 385-392 y 398.
- MONTESINOS JULVE, V. (1976):** «En torno al problema de la división en Contabilidad». *Técnica Contable*, págs. 401-422 y ss.
- MONTESINOS JULVE, V. (1978):** «Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la Contabilidad». *Técnica Contable*, págs. 81-88, 94; 135-142; 171-178; 183-187; 219-224; 253-258; 285-294; 351-360 y 372-385.
- MONTESINOS JULVE, V. (1978):** «La Contabilidad como sistema de medición de las ciencias económicas». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n° 26, octubre-diciembre, págs. 83-108.
- MOONITZ, M. (1961):** «The Basic Postulates of Accounting». *Accounting Research Study*, n° 1. A.I.C.P.A.
- NORVERTO LABORDA, C. y MUÑOZ COLOMINA, C.I. (1988):** «La Contabilidad como sistema de información y la norma comunitaria n° 4». *Técnica Contable*, n° 472, abril, págs. 185-194 y 236.

- PACIOLI, L. (1994):** *De las cuentas y las escrituras*. Madrid: AECA. Trad. Esteban Hernández Esteve, del original *Computis et Scripturis*, Título Noveno, Tratado XI de la obra: *Summa de arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*.
- PATON, W.A. (1922):** *Accounting Theory*. New York: The Ronald Press.
- PEINÓ JANEIRO, V.G. (1993):** *La Contabilidad como programa de investigación científica*. Madrid: ICAC.
- PINA MARTÍNEZ, V. (1988):** *Efectos económicos de las normas contables*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- PINA MARTÍNEZ, V. (1991):** «Investigación empírica y normalización contable». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XX, nº 66, enero-marzo, págs. 83-126.
- PINA MARTÍNEZ, V. (1995):** «El Marco Conceptual: Una evaluación». Ponencia presentada a la *1ª Jornada de Trabajo sobre Teoría de la Contabilidad*. Jerez de la Frontera, febrero, págs. 7-22.
- REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1980):** «Fundamentación de la Contabilidad como cuerpo de teoría». págs. 661-681. En VARIOS AUTORES: *Estudios monográficos de Contabilidad y Economía de la empresa en homenaje al Profesor José María Fernández Pirla*. Madrid: ICE.
- REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1981):** *Epistemología de la Contabilidad como teoría científica*. Málaga: Universitas Malacitana. 2ª Ed.
- RIVERO MENÉNDEZ, M.R., RIVERO MENÉNDEZ, M.J. y SOSA ÁLVAREZ, E.J. (1988):** «Los conceptos de señales, medidas y valores en Contabilidad». *Actualidad Financiera*, nº 27, 4-10 julio, págs. 1320-1327.
- RIVERO ROMERO, J. (1991):** *Contabilidad financiera*. Madrid: Centrum.
- ROBLEDA CABEZAS, H. (1989):** *Proyecto docente*. Universidad de León.
- RODRÍGUEZ ARIZA, L. (1988):** «La captación contable». En *XX años de Contabilidad universitaria en España. Homenaje a Mario Pifarré Riera*. Madrid: Instituto de Planificación Contable. págs. 785-800.
- RODRÍGUEZ ARIZA, L. (1988):** «El proceso sinérgico de agregación en Contabilidad». *Técnica Contable*, Año XI, nº 470, febrero, págs. 89-100.
- SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L. (1990):** *Introducción a los conceptos de Contabilidad superior*. Barcelona: Ariel. Cap. 1.
- SANDERS, T.H., HATFIELD, H.R. y MORE, U. (1938):** *A Statement of Accounting Principles*. New York: A.I.C.P.A. Reeditado en 1985.
- SCHMALENBACH, E. (1954):** *El Balance Dinámico*. Madrid: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

- SLOVIC, P. (1969):** «Analyzing the Expert Judge: A Descriptive Study of a Stockbroker's Decision Processes». *Journal of Applied Psychology*, págs. 255-263.
- SPROUSE, R.T. y MOONITZ, M. (1962):** «A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises». *Accounting Research Study*, nº 3. A.I.C.P.A.
- STERLING, R.R. (1972):** «Decision Oriented Financial Accounting». *Accounting and Business Research*, summer, págs. 198-208.
- STERLING, R.R. (1990):** «Positive Accounting: An Assessment». *Abacus*, Vol. 26, nº 2, págs. 97-135.
- SWEENEY, H.W. (1936):** *Stabilized Accounting*. Harper & Row. Ed. de 1978.
- TASCÓN FERNÁNDEZ, M.T. (1995):** *Proyecto docente*. Universidad de León.
- TRICKER, R.I. (1979):** «Research in accounting: Purpose, Process and Potential». *Accounting and Business Research*, Winter, págs. 3-15.
- TUA PEREDA, J. (1983):** *Principios y normas de Contabilidad*. Madrid. Instituto de Planificación Contable.
- TUA PEREDA, J. (1991):** «La investigación empírica en Contabilidad. Los enfoques en presencia». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XX, nº 66, enero-marzo, págs. 7-82.
- TUA PEREDA, J. (1992):** «La investigación en Contabilidad: una reflexión personal». *Técnica Contable*, año XLIV, nº 526, octubre, págs. 585-608.
- UECKER, W., SCHEPANSKI, A. y SHIN, J. (1985):** «Toward a Positive Theory of Information Evaluation: Relevant Tests of Competing Models in a Principal Agency Setting». *The Accounting Review*, julio, págs. 430-457.
- VLAEMMINCK, J.H. (1961):** *Historias y doctrinas de la Contabilidad*. Madrid: EJES.
- WATTS, R.L. y ZIMMERMAN, J.L. (1979):** «The Demand and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses». *The Accounting Review*, enero, págs. 112-134.
- WATTS, R.L. y ZIMMERMAN, J.L. (1986):** *Positive Accounting Theory*. Englewood Cliffs (New Jersey): Prentice-Hall. Cap. 1, 14 y 15.
- WELLS, M.C. (1976):** «A Revolution in Accounting Thought?». *The Accounting Review*, julio, págs. 471-482.
- WYMAN, H.E. (1990):** «El poder y la importancia de la Contabilidad: Ayer, hoy y mañana; cómo fue, cómo es y cómo debería ser». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XIX, nº 62, enero-marzo, págs. 9-25.
- YAMEY, B.S. (1992):** «Historia de la Contabilidad: un inventario». Conferencia inaugural. Encuentro de Trabajo: *En torno a la elaboración de una historia de la Contabilidad en España*. Madrid, 24-26 septiembre. págs. 1-21.

ZEFF, S.A. (1987): «Importancia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el contexto internacional: algunas lecciones de la experiencia estadounidense». Publicado en CEA GARCÍA, J.I. [Coordinador] (1989): *Lecturas sobre Principios Contables*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.