



# Ultimas Tendencias de la Metodología de la Contabilidad.

Moisés García  
Universidad Autónoma de Madrid  
España.

MOISES GARCIA G.

Voy a referirme a una vieja y seria, muy seria disciplina: La Contabilidad. Tan vieja como la historia escrita de la humanidad.

Efectivamente, las primeras manifestaciones del lenguaje escrito son cuentas que los escribas de los templos de Summer y Akkad confeccionaron hace más de cinco mil años y no para mayor gloria de sus dioses, sino con el mismo propósito pragmático con que hoy se elabora todo tipo de información contable: el control de excedentes económicos acumulados, excedentes económicos que fueron efecto y causa, de la que Gordon Childe denomina la revolución urbana dentro de las etapas de la historia humana.

El propio Gordon Childe nos describe, en su magistral obra "Los orígenes de la Civilización". Cómo surgió esta singular técnica que todavía hoy se discute si es o no una ciencia.

"Cada templo sumerio disponía de grandes propiedades territoriales, rebaños, manadas y rentas enormes. Esta riqueza se empleaba y crecía ayudando a sus adeptos con anticipos y empréstitos. los sacerdotes que administraban estos ingresos tenían que dar cuenta a su divino señor del manejo de su propiedad, asegurando la conservación y enriquecimiento de la misma.

Ante ellos se planteaba un problema sin precedentes en la historia humana, nunca antes había habido semejante riqueza, acumulada bajo control unitario.

Para llevar registro de los tributos del dios y de sus transacciones, el sacerdote no se atrevía a confiar en su memoria. No le podía servir artificio nemotécnico alguno, como por ejemplo, el hacer nudos en un pañuelo. El sacerdote era individualmente mortal, pero la corporación a la que pertenecía era inmortal como el dios al que servía. El ministro del dios debía registrar cuantas tinajas de semilla, y de que calidad había entregado como anticipo, lo mismo que el número de ovejas y de crías entregadas a un pastor. Y la transacción tenía que registrarse de tal manera que todo el sacerdocio y no sólo el propio sacerdote pudiera interpretar el registro y asegurar al dios su cumplimiento. En suma, la escritura como sistema socialmente reconocido de registro, resultó fundamental para llevar satisfactoriamente las cuentas del templo."

"Una gran colección de tablillas desenterradas en Shurppakk ilustran el desenvolvimiento de la escritura sumeria al iniciarse la época histórica después del año 3000 antes de Cristo. estos documentos son exclusivamente cuentas de templos y relaciones de signos utilizados como textos



escolares”.

Nacida a la sombra de los templos babilónicos, la contabilidad no ha conseguido ser unguida con el carisma de las disciplinas nobles. Todavía hoy y especialmente en nuestro país de malos administradores conserva un cierto carácter menestral, de actividad al servicio de algún señor y no al servicio de la humanidad en general. Si la contabilidad como práctica es tan antigua, la Contabilidad como disciplina teórica es, por el contrario, relativamente reciente. Aparte de la obra de Paciolo, que cumplirá pronto sus quinientos años, podemos afirmar que las primeras generalizaciones y abstracciones que merezcan el calificativo de científicas, datan solamente del siglo pasado. Ello nos puede dar una idea del lentísimo proceso de gestación de la ciencia contable. A qué se debe esta dificultad de cristalización? A mi juicio, la causa directa fundamental ha sido una congénita debilidad metodológica unida a un espíritu pragmático que frecuentemente adquiere caracteres de verdadero oportunismo en la creación científica de los teóricos contables.

El admirable espectáculo de un Galileo conteniendo con el enorme poder del Papado, para defender la nueva concepción del universo que revelaban sus investigaciones, o el tremendo coraje de un Darwin o un Haeckel, luchando denodadamente para presentar sus puntos de vista científicos contrarios a las más piadosas y reconfortantes creencias sobre el origen divino del hombre, no se han

dado que yo sepa en la historia de la ciencia contable. Si acaso, alguna disputa de tono menor en escuelas rivales, pero nada más. Aún hoy, los intereses del Fisco o de las grandes empresas dictan lo que debe entenderse por principios de contabilidad generalmente aceptados. Algo así como el decálogo del profesional de la Contabilidad.

Es qué el espíritu de Prometeo no ha prendido en los contables? Posiblemente, pues si la Contabilidad sigue configurándose como disciplina al servicio de quien acumula riquezas, sean los templos, el Estado o los capitalistas, falta uno de los acicates básicos para el progreso de las grandes ciencias: el amor a la humanidad que ha impregnado el trabajo de las grandes ciencias. Por otra parte, falla aquí, en general, otro de los estímulos básicos en el progreso de las Ciencias: la penalización del error. En las ciencias de la naturaleza, ésta castiga severamente el error y la inexactitud. Un puente mal construido se cae, una enfermedad mal curada puede acarrear lo peor. En Contabilidad, el sistema económico y fiscal gratifica frecuentemente con generosidad las falsificaciones.

A propósito de falsificaciones, hay una jugosa anécdota de Picasso, que viene al hilo de nuestro argumento. Cuentan que cierto magnate, amigo personal de Picasso, compró una vez un cuadro con la firma del maestro. Le faltó tiempo para mostrárselo orgulloso al pintor. Este le echa un rápido vistazo y dice lacónicamente: “Es una falsificación”. Pero Pablo! -le contestó el otro- si yo

mismo te he visto trabajar en este cuadro hace cuatro meses. “Claro!, contestó Picasso sin inmutarse, es que yo pinto frecuentemente falsificaciones”.

Cuántas veces los contables se han dedicado a hacer falsificaciones que, por otra parte, como las de Picasso, son verdaderas obras de arte?

Será pues, un arte la Contabilidad y deberá renunciar a conseguir el rango de disciplina científica?

Hay muchos que así lo creen y lo dicen abiertamente, hay otros que lo creen y no lo dicen, hay otros que no lo creen pero se encuentran desarmados a la hora de probar la dignidad científica de la Contabilidad sin recurrir a disparatadas alianzas con la matemáticas, sin traicionar a la fiel compañera que para la Contabilidad ha sido la aritmética desde sus orígenes.

Farrington, en un delicioso libro sobre ciencia y política en el mundo antiguo, encabeza uno de sus capítulos con la siguiente sentencia de claro saber cervantino: “*En donde se demuestra que la Aritmética es democrática, la Geometría oligárquica y que Dios prefiere a esta última.*”

A mí esto me sugiere el carácter irrenunciablemente democrático de la Contabilidad que siempre ha tenido a la Aritmética, como fiel compañera en unas relaciones claras y diáfanas, mientras que resulta, por ejemplo, bastante sospechosa la alianza entre la actual teoría económica y la más encopetada Geometría, dos ciencias claramente oligárquicas, si seguimos el criterio de Farrington.



Cómo cambiar en la línea de la construcción del cuerpo científico de la Contabilidad, sin caer en la tentación de revocar viejas fachadas mediante extravagantes matematizaciones?

A mi juicio, el camino correcto es el de profundizar en la construcción de la metodología contable.

Los trabajos en este campo son muy recientes, yo diría que comienzan con los intentos de axiomatización de los profesores Mattessich e Ijiri, en la década de los sesenta -casi ayer mismo, en la historia social de la ciencia contable-. Ha habido, por supuesto, otros muchos intentos, pero yo creo que los más serios y ambiciosos siguen siendo las axiomáticas para la ciencia contable, propuestas por estos profesores. Sin embargo, ambas axiomáticas constituyen lo que Reznikov denomina formalizaciones débiles. En ambos casos, se intenta poner la casa en orden más que de construir un núcleo metodológico nuevo.

Los resultados no han sido muy brillantes y ni siquiera la Contabilidad Matricial ha conseguido deshacer esa absurda polisemia de la palabra cuenta, con la que en la teoría convencional se designan dos conceptos totalmente distintos:

- La variable de un modelo contable.

- El registro de la serie cronológica de valores que toma esa variable para un intervalo temporal dado.

La metodología en Contabilidad ha sido mi preocupación básica y el objeto de mis investigacio-

nes desde hace casi quince años, y ello por dos motivos fundamentales:

Primero. Porque creo que es urgente introducir el análisis contable para democratizar el razonamiento económico y contrarrestar así la corriente cabalística que en la ciencia económica están introduciendo los geómetras. Es decir, llevar un poco de sentido común a esas sofisticadas teorías económico-geométricas plagadas de formulaciones matemáticas que ocultan generalmente las cuestiones fundamentales.

Segundo. Porque creo que el método contable puede ser también de gran utilidad en el control de otros sistemas distintos de los económicos, como, por ejemplo, sistemas de recursos hídricos, sistemas ecológicos o cualquier otro sistema de recursos que presente la estructura formal de un sistema circulatorio.

El camino que yo he seguido en mis investigaciones me ha llevado a la construcción de un núcleo metodológico para la Contabilidad que es una construcción conceptual completamente nueva y abstracta. Ese núcleo metodológico lo denomino la Teoría Formal de las Estructuras y sistemas Circulatorios, y esta Teoría es la herramienta metodológica básica para el análisis de los sistemas circulatorios.

Si se demuestra, y hoy estoy en condiciones de hacerlo, que la Contabilidad a lo largo de su historia ha tenido siempre como objeto de estudio un especial tipo de sistema circulatorio: el sistema de la circulación eco-

nómica, podemos afirmar que el análisis circulatorio engloba y desborda ampliamente el análisis contable convencional.

El camino seguido en mis investigaciones metodológicas es, pues, completamente distinto del seguido por los profesores Mattessich e Ijiri. Se trata de un camino de ruptura total con los conceptos convencionales siguiendo la vía de una formalización fuerte. Es un camino largo e ingrato, de resultados a largo plazo, pero cada vez me afirmo más en la convicción de que es el camino correcto.

Ha sido bastante duro construir el núcleo teórico del análisis circulatorio. Es una construcción bifronte. Por una parte, es una construcción matemática abstracta sobre las propiedades formales de las estructuras circulatorias y, por la otra, es una definición precisa de los sistemas circulatorios en la que me ha ayudado enormemente la Teoría General de Sistemas.

Construida la herramienta metodológica, había que aplicarla a la realidad económica; ese fue el paso siguiente de mi investigación, que me llevó a descubrir el sistema de la circulación económica como un sistema de circulación del valor económico. La consecuencia inmediata ha sido una rigurosa unificación de todo el campo metodológico de la Contabilidad aplicada a la economía, en el que los modelos de la Contabilidad Empresarial y los de la Contabilidad nacional, se derivan formalmente de un único modelo general para el sistema de la circulación económica.



El tercer concepto básico de mi esquema metodológico es el concepto de sistema de regulación y control. Es un concepto desarrollado en la cibernética y la importancia fundamental del mismo deriva del hecho de que la praxis contable desde sus comienzos en las épocas más remotas, ha estado inserta, ha sido una pieza en este tipo de sistemas. La identificación del sistema de administración económica como un sistema de regulación y control de la circulación y acumulación de valor económico, ha sido la clave para definir y estudiar rigurosamente los sistemas de información contable: estudio que nos está acercando a una tecnología completamente nueva de diseño de sistemas de información contable, mucho más eficaz y precisa que la vieja tecnología de planificación contable, iniciada a principios de siglo por Schmalembach, en su famosa obra "Der Kontenrahmen".

Aunque el camino recorrido ha sido extremadamente duro y largo, ahora creo que ha valido la pena. Al contrario de las formalizaciones débiles, en Contabilidad, el análisis circulatorio no ha conducido al estancamiento y hoy da muestras de una solidez y fertilidad crecientes, no sólo en el campo de las investigación teórica, sino también en las aplicaciones tecnológicas para el diseño de avanzados sistemas de información contable.

Desde el análisis circulatorio se abre para la Contabilidad un campo enorme de fructíferas alianzas con otras disciplinas; voy a mencionar dos especialmente significativas:

1. La estrecha conexión entre análisis circulatorio y la Dinámica de Sistemas deriva del hecho plenamente demostrado de que esta disciplina estudia el comportamiento de sistemas de regulación y control de sistemas circulatorios. Los modelos contables, son pues, directamente transformables en modelos de simulación de dinámica de sistemas, y podemos así trasladar a la Contabilidad todo el rico material metodológico desarrollado por esa disciplina que en la Unión Soviética denominan la Cibernética de Forrester.

2. El empleo de los grafos como lenguaje formal en el análisis circulatorio, permite a la Contabilidad trabajar con los mismos medios de expresión y formulación que las modernas técnicas de programación lineal dentro de la investigación operativa y beneficiarse de la modernísima tecnología de cómputo en ordenador desarrollada en EE.UU., a partir de 1976, bajo la denominación de Teoría de los Grafos Generalizados, en base a la cual se han podido resolver ciertos problemas de programación en enteros hasta ahora insolubles y se ha reducido dramáticamente los tiempos de cómputo en ordenador para la solución de los problemas de programación lineal, reducción que en ciertos casos llega a las 300 veces el tiempo empleado por los paquetes convencionales de programación lineal.

No quiero terminar mi charla sin hacer referencia a un problema que se considera tradicionalmente como secundario dentro de la metodología científica en general. Me refiero al problema del lenguaje que para mí tiene

una gran trascendencia.

El empleo del lenguaje sagital en Contabilidad, que yo inicié en la Universidad Autónoma de Madrid, ha sido el vehículo imprescindible para la investigación teórica primera y hoy es no sólo mi herramienta pedagógica básica para la enseñanza de la Contabilidad, sino que lo es también en la tecnología del diseño y formulación de los modelos contables.

La ineptitud del lenguaje contable convencional es escandalosamente evidente. Con él resulta imposible obtener una visión estructurada del modelo contable, resulta imposible formular un modelo contable y ello es un obstáculo formidable para llegar al propio concepto de modelo contable.

La diferencia entre el lenguaje convencional y el sagital es, aproximadamente, la que existe entre el sistema de numeración romana y el sistema arábigo decimal. Parece a primera vista que es un problema de traducción de signos. el que crea que así es, se equivoca totalmente y para salir de su error no tiene más que intentar el hacer una división con números romanos.

*(Yo comprendo que los contables formados en el lenguaje convencional muestren un natural rechazo hacia el lenguaje sagital, pero les puedo asegurar que con un pequeño esfuerzo se aprende rápidamente y con él sus razonamientos contables ganarán enormemente en claridad, elegancia y precisión; y algo que para mí es decisivo, podrán comunicarlos más fácilmente a personas no formadas en Contabilidad.)*



Si es posible -como yo lo he hecho en mi obra "Contabilidad Social"- presentar sin pérdida de rigor en un sencillo modelo contable el esquema de la reproducción simple de Marx, al que el autor dedica un extenso y farragoso capítulo de su obra "El Capital".

Si, también, en un sencillo modelo contable, el casi cabalístico esquema en zigzag del "Tableau Economique", aparece iluminado para presentarnos con absoluta claridad y precisión, el sistema de circulación económica de los fisiócratas.

Esto quiere decir algo.

Quiere decir, a mi juicio, el enorme poder explicativo de la nueva metodología contable.

Poder que no sólo alcanza a los viejos problemas sino a los nuevos y no sólo es aplicable a la realidad económica, sino que puede dar excelentes resultados en ciencias tan distantes como la Ecología, la Antropología económica y hasta en la propia Biología.

Y aún añadiré más, este poder explicativo permite, en una reflexión introspectiva, hacer una profunda crítica de las teorías contables convencionales. Con base en el análisis circulatorio y con la inapreciable ayuda del simbolismo sagital, es posible analizar y desmontar esa gran obra de bricolage que es la teoría y práctica contables convencionales y ello de manera similar a como Claude Levi-Strauss desmonta las complicadas estructuras de parentesco en las tribus primitivas para poner al descubierto su orden profundo frente al aparente desorden superficial.

A mi juicio, durante miles de años, los prácticos y teóricos contables han estado acumulando materiales conceptuales hejeróclitos procedentes de la ciencia del Derecho, de la Economía y de la práctica de los negocios, articulados todos ellos en una monumental construcción que presentaba aspectos contradictorios: una abigarrada heterogeneidad en la superficie, unida a una sorprendente consistencia interna.

Esa construcción, es un paradigma de cierto tipo de constructivismo propio del pensamiento sistemático a medio camino entre el arte y la ciencia. Esto puede explicar esa permanente duda entre Contabilidad ciencia o Contabilidad Arte. Duda que adquiere, a veces, caracteres hamletianos de ser o no ser. Es decir, ser ciencia o no.

Para mí la duda está definitivamente despejada.

Por qué los teóricos y prácticos contables han elegido este tipo de constructivismo? Esta es una interesante pregunta que también los trabajos de Levi-Strauss nos ayudarían a esclarecer. Aunque, tengo para mí, que la enorme dificultad para identificar el sistema de la circulación económica como sistema circulatorio algo tiene que ver con ello. Se trata, yo diría, de un sistema circulatorio *containtuitivo* frente a la sencillez que presentan los sistemas de circulación de materia o energía, e incluso los sistemas de circulación de información.



<sup>1</sup> Extracto de la conferencia pronunciada en el homenaje al profesor Fernando Becker Gómez, que tuvo lugar en la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de León, España, el 30 de mayo de 1982.

Tomado de: Revista Técnica Contable, Madrid, España.

