

Programa de investigación formalizado

Édgar Gracia López

Resumen Abstract

El presente documento, en el que se analizan y discuten varios aspectos relativos al programa de investigación formalizado, tiene por objetivos: describir a grandes rasgos los desarrollos formales propuestos para la contabilidad y evaluar algunos aspectos de su metodología de construcción teórica que se apoya en las postulaciones de los programas de investigación. Es pertinente advertir que aún hoy no se conocen los marcos teóricos y metodológicos que permitan con cierta suficiencia la evaluación conjunta de los desarrollos formales en contabilidad.

Tal vez la enseñanza que se puede obtener de las reflexiones y aportes basados en los programas no sea otra que el reconocimiento de la debilidad metodológica que subyace en la contabilidad. Desde luego, lo que se ha denominado como vertiente formalizada de la contabilidad, así como ha entregado un gran acumulado de reflexiones y precisiones que sin duda la han impulsado en su accionar científico, también la han despojado de una comprensión más amplia de lo que ella tiene en relación con las ciencias sociales. De tal modo, las fuertes formalizaciones aún se encuentran alejadas de la enseñanza en las aulas.

In this paper, several aspects related to the formalized research program are discussed. The paper aims at describing, in general, the formal developments proposed for Accounting and at evaluating some aspects of its methodology of theoretical construction which are grounded in the claims of the research programs. It is pertinent to warn that, even nowadays, the theoretical and methodological frameworks that allow a good evaluation of the formal developments of Accounting are unknown.

Perhaps the lesson that we can extract from the reflections and ideas based in the programs, is the recognizance of the methodological weakness that underlies Accounting. Of course, what has been called the formalized tradition of Accounting, in the same way that has produced a series of reflections and precisions that no doubt have launched its scientific activity, has also limited the understanding of a better comprehension of what it has in relation to other social sciences. For this reason, strong formalizations are still away from the teaching experience in the classroom.

Palabras clave Key words

Programa de investigación formalizado, teoría contable, estructuras metodológicas, desarrollos formales en contabilidad

Formalized research program. Accounting theory, methodological structures, formal developments in Accounting

* Recibido el 30 de junio de 2008 y aprobado el 25 de agosto de 2008

Son muchos los aspectos que cubren la formulación, evaluación y análisis de lo que en la literatura contable se perfila como «programa de investigación formalizado» y que se evidencia como la consecuencia de desarrollos producidos por la aplicación de lo que se conoce como «metodología de los programas de investigación».

Tal vez la enseñanza que se puede obtener de las reflexiones y aportes basados en los programas, no sea otra que el reconocimiento de la debilidad metodológica que subyace en la contabilidad. Desde luego, lo que se ha denominado como vertiente formalizada de la contabilidad, así como ha entregado un gran acumulado de reflexiones y precisiones que sin duda la han impulsado en su accionar científico, también la han despojado de una comprensión más amplia de lo que ella tiene en relación con las ciencias sociales. Desde luego las fuertes formalizaciones aún se encuentran alejadas de la enseñanza en las aulas.

Este escrito tiene por objetivos: describir a grandes rasgos los desarrollos formales propuestos para la contabilidad y evaluar algunos aspectos de su metodología de construcción teórica que se apoya en las postulaciones de los programas de investigación. Es pertinente advertir que aún hoy no se conocen los marcos teóricos y metodológicos que permitan con cierta suficiencia la evaluación conjunta de los desarrollos formales en contabilidad. Podría afirmarse que sólo se encuentran algunas evaluaciones de teorías o propuestas parciales que están en estado de decantación.

Tal vez fue el uso de instrumentales matemáticos y el desarrollo de versiones formalizadas en la construcción de teoría(s) contable(s) lo que ha posibilitado un mejor entendimiento sobre lo que se comprende y significa como campo de estudio de la contabilidad. Como afirma Moisés García G., no obstante, el ensanchamiento del objeto material desde el patrimonio de la empresa a todo tipo de realidad económica provocado por la aparición de nuevos modelos contables (especialmente el de la contabilidad nacional), ha forzado a la teoría contable hacia un movimiento de unificación y reelaboración de principios en un plazo de mayor abstracción y mayor preocupación por los aspectos lógico-formales.¹

Hoy en día se reconoce que la contabilidad ha superado el neocontismo para adentrarse en el análisis del patrimonio empresarial. Las consideraciones de contabilidad formal, ciencia matemática², se han superado para entregar nuevas aportaciones que van del controlismo de Besta a

¹GARCÍA G., Moisés. «Modernas tendencias metodológicas en contabilidad». En: revista Española de Finanzas y Contabilidad, N. 1, 1992, p. 28

² Al respecto se puede consultar el texto Teoría económica de la contabilidad del autor José María Fernández Pirla.

la contabilidad patrimonial de Vincenzo Masi³. Los contenidos actuales de la contabilidad han tomado nuevas dimensiones en concepciones de la circulación de la renta y agregados de riqueza; se le define como metodología científica, tecnológica y su construcción enfrenta el concepto de «sistema» como elemento base de las disciplinas y la ciencia.

Desde luego, es pertinente observar que el proceso de avance y desarrollo de la contabilidad está ligado a las condiciones de progreso y realización de la organización material y empresarial de la sociedad, sin las cuales no tendría razón contemplar las enormes posibilidades de este cuerpo de conocimientos, que desde tiempos históricos ha elaborado argumentos y principios de contabilidad necesarios para responder a la compleja organización económica, todo ello en el marco de la incesante búsqueda por disponer de estructuras teóricas pertinentes y afines a procesos que son de naturaleza compleja y contradictoria.

Como lógica consecuencia de los desarrollos de la sociedad post-industrial y en especial por los avances científicos y tecnológicos, las disciplinas del conocimiento y entre ellas la contabilidad, se han visto influenciadas por visiones modernas que se caracterizan por miradas integrales, polisistémicas e interdisciplinarias. Sin duda la presencia de nuevas cualidades en el orden social ha permitido el desarrollo de nuevos campos de conocimientos influyentes en el desarrollo de la contabilidad⁴.

Desarrollos formales en contabilidad

Son considerables los estudios y presentaciones realizadas desde la perspectiva de la formalización y que evidencian referentes fructíferos para dotar a la contabilidad de un cuerpo de conocimientos que perfilen la postulación de lo que se conoce como teoría contable. Se destacan en esta línea de desarrollo los escritos de autores como: Mattessich, Moonitz, Sprouse, Paton, Littelton, Grady, Ijiri, Cañibano, Garcia, entre otros. De especial mención los trabajos del profesor Mattessich⁵ que corresponden a estructuras de fuerte formalización. Se considera que fueron sus trabajos los que, en 1957, iniciaron la actual línea evolutiva de la contabilidad. Se destacan también los interesantes trabajos del profesor español Moisés García que se constituyen en una verdadera innovación por algunos denominada como formulación paradigmática en contabilidad.

³ TUA PEREDA, Jorge. «Evolución de la contabilidad a través de sus definiciones». En: Revista Universidad de Antioquia N. 13, p. 11- 73

⁴ Nuevas ciencias como por ejemplo la Cibernética a la cual en el más amplio sentido pertenecen: la teoría general de sistemas, la teoría de la información, la teoría de la dirección, la teoría de los algoritmos, la teoría de los autómatas abstractos (Zeleny, p. 131), han terminado por afectar la estructura de las disciplinas, entre ellas a la contabilidad.

⁵ El iniciador de la contabilidad axiomática ha sido Richard Mattessich en su artículo «Towards a General And Axiomatic Foundation of Accountancy» (Ballester, p. 29).

Igual, los trabajos del profesor Ijiri que corresponden a análisis del campo contable a partir del uso de la estadística para medir la variabilidad o no de un fenómeno de empresa, delimitando los alcances de lo objetivo o subjetivo inmersos en los procesos de verificación. Ijiri lo que intenta hacer en la práctica es definir la objetividad y fiabilidad de una medida contable por un procedimiento estadístico, conceptos que ilustra en su obra *The Foundations of Accounting Measurement*.

En esta línea de trabajos de formalización, el profesor García se separa drásticamente de la concepción axiomática formulada por Mattessich, para adentrarse en formulaciones contables desglosadas desde el estudio de las estructuras circulatorias y metodología derivada del análisis circulatorio. Sus trabajos han servido para perfeccionar el campo de estudio conocido como *contabilidad social*. Los estudios del profesor García se postularon en preferencia desde una óptica que asume el campo objetivo atribuido a la ciencia contable, considerando que éste puede ser «una realidad concreta solamente bajo ciertos aspectos estructurales (por ejemplo: la realidad económica bajo su aspecto de circulación de valores)⁶. Al respecto el profesor, comenta:

Históricamente, sabemos que ha sido este el campo objetivo asignado a la ciencia contable (la realidad económica en su estructura de circulación de valores), tanto por la práctica como por la teoría, de ahí el carácter ecléctico en el desarrollo de esta ciencia que presenta aspectos empíricos (conceptos relativos a la realidad económica) y al mismo tiempo formales (reglas abstractas de la partida doble). En tales circunstancias no ha habido lugar a un desarrollo decidido de la contabilidad ni como ciencia empírica ni como ciencia formal.⁷

Del intento formalizador, el profesor Moisés García comenta: éste ha tenido dos aportaciones excepcionales, las axiomáticas de los profesores Mattessich e Ijiri. En su juicio la excepcionalidad de estos trabajos tienen tres características:

1. Llevar el intento formalizador a sus últimas consecuencias para darle a la contabilidad la forma de una estructura axiomática.
2. En esos trabajos lo que se intenta formalizar no es ya la economía de los negocios sino toda la disciplina contable (es decir, toda la partida doble).
3. Ambos intentos asimilan anomalías que constituye la contabilidad nacional.⁸

⁶ GARCÍA, Moisés. *Tendencias modernas...* p. 25

⁷ GARCÍA, *Ibid.* p. 25

⁸ GARCÍA, Moisés. *Ensayos sobre la teoría de la contabilidad. Origen, desarrollo y contenido actual del análisis circulatorio.* ICAC, 1996, p. 103

La descripción del siguiente contexto, presentada por el profesor Mallo, nos entrega ideas sobre la necesidad manifestada por los contables de iniciar para la contabilidad un fuerte proceso de formalización que intentara relacionar conjuntamente los múltiples sistemas contables en presencia, apoyado en un desarrollo de investigación contable que el profesor Cañibano denominó como programa de investigación formalizado.

La economía de empresa, la investigación operativa, la cibernética y otras ciencias aplicadas surgen con un empuje creciente, fundadas en sólidos principios metodológicos... al mismo tiempo que se desarrolla la tecnología del computador electrónico, poderoso medio de tratamiento de la información. Aparecen los sistemas de información y comunicación, basados en la teoría estadística de la comunicación de Shanon, se diseñan modelos experimentales aptos para la simulación de alternativas y se perfeccionan las teorías del control y de la realimentación o feedback, aplicables a la teoría de decisiones⁹.

De este contexto emerge el programa de investigación de la contabilidad, llamado formalizado, y que para nosotros lo encontramos más acertado como «integral», porque representa una superación integrante de los programas de investigación anteriores (legal y económico), así como un encuadramiento general en el sistema empresarial actual¹⁰.

La discusión de este programa ha girado especialmente en torno de la partida doble, la que sigue siendo el método formal más avanzado (y casi el único método formal) de que disponen los contables de empresa. Enrique Ballesteros recoge esta problemática afirmando:

Saltaba a la vista que la partida doble era un tremendo engorro para la contabilidad interna, ya que no se prestaba al análisis de costes como se presta el álgebra de matrices. Pero esta limitación de la partida doble no fue reconocida unánimemente por los tratadistas de la contabilidad. Los tratadistas se dividieron en varios grupos enfrentados: a) los monistas, que eran partidarios de unificar las contabilidades externa e interna, de que ambas se llevaran por partida doble y de que no hubiera ninguna frontera ni solución de continuidad entre una y otra; b) los dualistas radicales, que separaban tajantemente la contabilidad externa de la contabilidad interna y que prescindían para esta última de la partida doble; c) los dualistas moderados, que separaban también la contabilidad externa de la interna, aunque no se atrevían a abandonar la partida doble en la contabilidad industrial. Por el contrario, los dualistas

⁹ MALLO R., Carlos. Contabilidad analítica: costes, rendimientos, precios y resultados. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda. España, 1979, P. 65

¹⁰ MALLO, Ibid., p. 65

moderados inventaron una nueva complicación: la de las cuentas reflejas, que servían como puente entre las contabilidades externa e interna, ambas llevadas por partida doble¹¹ .

Con especial furor, desde 1957, la contabilidad se empezó a construir axiomáticamente y para el efecto se apoyó fuertemente en las perspectivas planteadas para la geometría, el álgebra e, incluso, la economía de la empresa que incursionaba con fortaleza en el desarrollo de programas formales. La pretensión bajo la que se asumió el asunto no fue otra que «proponer como programa, reducir todos los sistemas existentes e imaginables de contabilidad a un común denominador». Para Mattessich fue claro en concebir que frente a esta postulación cada rama de la contabilidad necesita de su axiomática propia.¹² Este reconocimiento explícito por los contables generó la presencia de múltiples esfuerzos que tuvieron como objetivo la inauguración de diversas axiomáticas para la contabilidad, que tienen como finalidad la postulación y delimitación de sus estructuras teóricas.

La denominada axiomática para la partida doble se desarrolló con diferentes alcances: axioma referido a valores particulares de una cuenta; a la transformación de un estado de la contabilidad en otro a partir del hecho contable; axioma de saldos, etc., desglosando teoremas y derivaciones que se apoyaron en el concepto de teoría. Tal vez, como nunca antes, la contabilidad se acercó al mundo de la ciencia bebiendo de los desarrollos de la matemática, tratándose especialmente de una etapa científica de la contabilidad, que estableció rupturas con periodos anteriores considerados como pragmático-legales y de simples descripciones de los fenómenos económicos y contables de la empresa. Este proceso de construcción axiomática para la contabilidad se insertó en lo que Montesinos Julve denomina como corrientes doctrinales enmarcadas en la teoría matemática y el intento formalizador¹³ .

En estos desarrollos se precisa que si bien los axiomas no son ni verdaderos ni falsos, sí se construyen de un modo positivo, entendiendo por axiomas positivos aquellos que dan lugar a teorías útiles. La axiomatización propuesta para la contabilidad desde sus primeras posturas,

¹¹ BALLESTERO, Enrique. Teoría y estructura de la nueva contabilidad. Alianza Editorial. Madrid. 1979. p. 21

¹² Al respecto se puede consultar la parte de axiomática y método contable del libro Teoría y estructura de la nueva contabilidad, de Enrique Balletero.

¹³ Montesinos Julve resalta para la contabilidad los siguientes periodos: el empírico, que comprende desde la antigüedad hasta la alta edad media, aproximadamente el inicio del siglo XIII; el de génesis y aparición de la partida doble, comprendido entre el siglo XIII y finales del siglo XV; el de desarrollo del contismo, expansión y perfeccionamiento de la partida doble, comprendido entre el siglo XVI hasta mediados del siglo XIX y el científico comprendido entre 1840 y nuestros días.

se vinculó fuertemente con la teoría de las cuentas. En este sentido, Ballesteros afirma:

En la teoría de cuentas, este propósito realista consiste en explicar unilateralmente los algoritmos de la contabilidad. Nos encontramos con distintos algoritmos para llevar las cuentas, entre ellos la partida doble y los modelos matriciales, y nos encontramos también con distintos modos de interpretarlos y aplicarlos (las antiguas teorías de la escuela tradicional). Queremos poner orden en este conjunto heterogéneo de procedimientos y llegar a un esquema del que puedan derivarse todos ellos como particularizaciones elementales. Este esquema es la teoría de cuentas, su naturaleza es puramente formal, pero se ha hecho pensando en unas necesidades prácticas, y sus símbolos representan, en último término, objetos y operaciones de uso corriente para el contable.¹⁴

Sin duda a través de los procesos y experiencias teóricas producidas por la axiomatización, la contabilidad encuentra un camino de desarrollo del que aún no se conocen plenamente sus consecuencias, pero que ha dado para verificar el accionar dentro una nueva etapa que algunos denominan como «la nueva contabilidad». Desde luego, las perspectivas normalizadoras apoyadas en causas estrictamente jurídicos y de reglas mas convencionales que científicas, unido a los fuertes embates generados por los procesos de globalización e internacionalización de las economías, han anulado o debilitado estos desarrollos de la contabilidad, postulados como científicos. Sin embargo es de pleno reconocimiento que con la inauguración axiomática de la contabilidad se produce una especie de eclosión del campo contable, conociéndose de desarrollos matriciales y de teoría de grafos, de amplias aplicaciones en el mundo empresarial, incluso formando parte integral en la formación de altos estudios contables.

Definitivamente con la contabilidad matricial y la contabilidad de grafos, su impacto hace entender las potencialidades teóricas encerradas en su sistema, que no sólo dignifican el papel de la contabilidad en la solución de problemas especialmente económicos y financieros, sino que dicen de la necesidad de profundizar en nuevas formas de abstracción en la postulación de la estructura contable.

Por supuesto las críticas a los enfoques adoptados por la axiomatización no se han dejado esperar. Se critica el hecho de que su tarea epistemológica comience con una pequeña colección inicial de verdades absolutas y ciertas de las cuales se derivan las proposiciones teóricas. El hecho de que las verdades de entrada sean falsas, puede conllevar la ineficiencia y destrucción de la confección teórica planteada. Para algunos trata-

¹⁴ BALLESTEROS, Ibid. p. 158.

distas de la contabilidad, la axiomatización no implica nuevos avances del conocimiento. Según el profesor Jorge Tua, «se trata nada más ni nada menos que de una reformulación de los conocimientos existentes que los hace más comprensibles y comunicables. La axiomatización no implica encontrar nuevas verdades, sino adelantar en la comprensión de lo que se sabe o se conoce como verdadero¹⁵. Según el profesor Moisés García, para axiomatizar una teoría científica hay que construirla antes y, tanto en Mattessich como en Ijiri, los materiales precedentes de la teoría convencional son demasiado abundantes. En este sentido, sus trabajos se asemejan más a re-estructuraciones de la vieja partida doble que a nueva teoría.¹⁶

Si bien el posible núcleo del programa formalizado gira en torno al concepto de cuenta y partida doble, es pertinente reconocer que de éste forma parte la concepción metodológica que se asuma respecto de la consideración de «sistema» y su relación con la teoría. La postura metodológica que se adopte frente a este concepto, en la práctica, resulta determinante para efectos de la potencialidad de reconstrucción y desarrollo de la contabilidad. Tal vez allí resida el principal problema que enfrenta el programa formalizado en la contabilidad, pues la formulación de un sistema resulta exigente en cuanto a los requisitos a cumplir. Al respecto es necesario comprender que los sistemas que existen en la vida real están interconectados unos con otros, donde sus diversos componentes (primarios y procesales) tienen múltiples conexiones con otros sistemas del orden social. De tal manera, el sistema contable resulta abierto al entorno y relacionado con otros sistemas que son altamente complejos. También reconocer que es necesario entender cabalmente el significado de los factores de dirección y de control que se encuentran inmersos en la problemática de todo tipo de sistemas.

Por obra de desarrollos influenciados por la cibernética, el concepto de sistema -en contabilidad- es tomado de manera exclusivamente formal, resultando despojado de su potencial teórico y metodológico. En otros términos, se le asume como una especie de dispositivo técnico que tiene como finalidad ordenar información para facilitar la interpretación que se considera de manera estandarizada. Puede afirmarse que en el caso contable, el concepto de sistema ha sido asimilado al uso de computadores para el procesamiento de información, otorgándole una connotación mecánica que despoja a la contabilidad de una de sus principales bases de construcción teórica. Respecto de este asunto resulta pertinente la observación del profesor Vasco:

La palabra sistema ha estado y debe estar vinculada con otros tópicos que no se circunscriben al estrecho concepto del sistema

¹⁵ TUA P., Jorge. Op. cit. p. 256

¹⁶ GARCÍA, Moisés. Ensayos sobre teoría de la contabilidad... p. 100.

como máquina. Uno de ellos es la convicción de que los procesos del mundo son explicables mediante teorías científicas holísticas que nos permiten tener control sobre ellos, o al menos hacer predicciones certeras de ellos.¹⁷

Como puede colegirse, el concepto de sistema tiene que ver más con las estructuras teóricas explicativas de la realidad y menos con ordenamientos mecánicos, los cuales no dejan de ser dispositivos tecnológicos que el hombre ha elaborado para facilitar los procesos de trabajo y que se traduce en ahorro de energía. Si bien la tecnología se puede concebir como el resultado de aplicaciones teóricas, ésta no deja de ser un constructo inanimado, materia muerta, que efectúa procesos controlados y predeterminados, pero que no reemplaza la capacidad humana de sentir, de pensar, de orientar y de comunicar en sociedad.

Desde la anterior perspectiva, entonces, un sistema de información contable no se puede reducir a una versión mecánica de procesamiento de datos¹⁸, al contrario, se constituye en una aplicación derivada de la teoría de la contabilidad que igual se constituye en una estructura teórica con capacidad para relacionar y explicar «la idea de un todo compuesto de partes interrelacionadas entre sí»¹⁹, emergiendo como totalidad discursiva.

Es pertinente anotar que el concepto de «sistema» es definido y asumido de acuerdo con una variedad de acepciones²⁰. Se le define como modelo matemático, como estructura donde se destaca los conceptos de «elemento», «relación», «todo». También se le define con la ayuda de conceptos de «entrada», «salida», «información», «dirección». Igual se le define como sistemas abiertos o cerrados. Desde luego estas acepciones comportan problemas cosmovisionales referidos a la forma como los hombres intentan explicar e interpretar el mundo. En tal sentido, el sistema se constituye en una especial metodología que se establece para apropiarse y explicar una realidad estructurada y como tal manifiesta una racionalidad que se hace presente en todo pensamiento sistémico.

Las reflexiones sobre la consideración de sistema y su relación con la teoría, conlleva precisiones pertinentes y aclaratorias de lo que significa el centro firme o núcleo central de un programa de investigación. El hecho de

¹⁷ VASCO U., Carlos y otros. La teoría general de procesos y sistemas. En: Misión, Ciencia, Educación y Desarrollo, p. 472.

¹⁸ Es indudable que la contabilidad se expresa a través de formas cada vez más sofisticadas, producto de diseños tecnológicos que ahorran tiempo y esfuerzo; pero estos desarrollos, sin duda, casi nada tienen que ver con los desarrollos de la contabilidad como cuerpo científico.

¹⁹ VASCO, Ibid., p. 472.

²⁰ ZELEY, Jindrich. «Dialéctica y pensamiento de sistemas». En: Dialéctica y Conocimiento. Ediciones Cátedra. 1982, p. 83

que se desarrolle la tecnología y se incremente sustancialmente la eficiencia y se disminuya la cantidad de esfuerzos realizados en los procesos de captura de datos y proceso de información del sistema contable, no está implicando de ninguna manera que se evidencien progresos teóricos o, en otras palabras, que la teoría de los programas esté avanzando en la explicación de hechos futuros (capacidad de predicción). De tal manera, resulta pertinente diferenciar cuándo estamos ante la presencia de un programa tecnológico y cuándo ante un programa de desarrollo teórico. Desde este plano, se debe separar claramente contabilidad como disciplina científica y sistema informativo contable.²¹

La versión de Jean Meyer²²

La obra de este contador francés resulta básica para precisar los desarrollos formalizados en contabilidad. La importancia de su trabajo radica en las demarcaciones que establece para el campo de la contabilidad, precisando asuntos de su naturaleza, el hecho contable, la noción de agente, los objetivos que se asignan a las contabilidades de empresa y nación, la noción de renta, patrimonio y valor.

Por su importancia en lo que se puede denominar la demarcación de la partida doble y como elemento para comprender su posible sentido en el marco del programa de investigación formalizado, a continuación se examinan las posturas que este autor utiliza para refutar las concepciones convencionales de la partida doble. Retomando definiciones de Pierre Garnier formulados en su libro «La méthode comptable» (Dunod, 1940), Meyer precisa lo siguiente:

1. Las definiciones de una cuenta en dos partes no podría estar ligada a la partida doble. Es fácil ver que en una simple contabilidad de caja será necesario prever por un lado los ingresos y por otro los gastos.
2. La existencia de un diario y un mayor. El diario encargado del registro cronológico de los hechos, y el mayor encargado del registro de cuentas. Para admitir esta definición habría que demostrar que el diario y el mayor están necesariamente ligados a la contabilidad, cosa que no ha sido hecha. La contabilidad nacional, por otra parte, no utiliza tales documentos.
3. La existencia de cuentas de terceros y la existencia de cuentas de valores. En la realidad no hay más que cuentas de valores y la dualidad propuesta no es sino un recuento histórico.
4. La utilización de dos anotaciones, un débito y un crédito para cada operación, de donde se desprende la igualdad entre ellos. Este punto

²¹ GARCÍA, Moisés. Ensayos sobre teoría de la contabilidad... p. 103.

²² MEYER Jean. Contabilidad nacional y contabilidad de empresa. Editorial Hispano Europea. Barcelona, 1974.

señala que la explicación de la partida doble no ha avanzado apenas, pues los términos debe y haber no tienen significado por sí mismos (como ocurre con derecha o izquierda). La igualdad de los débitos y los créditos no representa más que una simple formalidad.

5. La oposición entre cuentas de balance y cuentas de resultados. Definición que parece fracasar pues existe una inevitable oposición al momento de analizar el hecho contable, entre la situación jurídica y el movimiento económico.²³

Teoría de la agencia y costes de transacción

Como afirma el profesor García, la teoría de la agencia excede ampliamente el dominio de la contabilidad por caer de lleno en el dominio de la organización y el gobierno económico; sin embargo, como propuesta, sus desarrollos se relacionan con la contabilidad, en especial respecto de la información y su utilidad para los usuarios, siendo la gerencia su principal receptor. En los últimos tiempos los desarrollos de la teoría de la agencia, cada vez más, se vinculan con los denominados costes de transacción, demarcando un interesante campo en la relación principal-agente; de allí su importancia para precisar funciones y objetivos de la contabilidad.

Por las formas de explicación que asumen, estas teorías se pueden relacionar a partir de considerar que su(s) objetivo(s) centrales tienen en común establecer el mejor marco de relaciones para la realización de los beneficios económicos.

De la teoría de la agencia, la denominada «teoría de los costes de transacción» surge frente a la necesidad de establecer los límites organizacionales (en cuanto a gobierno y control) que se derivan como producto de las distintas formas de operación que se asocian con las estructuras básicas del mercado, en especial con el objetivo de potenciar los niveles de eficiencia (económica y monetaria).

Como paradigma «la teoría de los costes de transacción» adopta un enfoque microanalítico que se relaciona con las estructuras de información y decisión, buscando determinar los costos de mercado o de transacción que están presentes en la negociación y realización de los contratos que tienen lugar en el mercado para cada operación²⁴. Los postulados de este paradigma permiten identificar, desde una óptica de eficiencia, la forma de operación que mejor se adapte para la obtención de ventajas especialmente económicas. De esta identificación se derivan los métodos o formas de organizar la producción y el control de la misma.

²³ Las precisiones sobre estos aspectos se pueden precisar en el capítulo quinto del libro de Meyer, denominado «Las teorías no homogéneas de la partida doble»

²⁴ Revista Innovar N° 16, p. 107

Esta teoría de los «costes de transacción»²⁵ está estrechamente relacionada con la teoría de la internacionalización que se orienta a someter a control y propiedad común ciertas actividades, en procura de identificar el tamaño óptimo de la empresa en función de los beneficios.

Williamson sostiene que la teoría de los costes de transacción es una perspectiva interdisciplinaria (especialmente de la economía, el derecho, la administración y la contabilidad) que busca estudiar la organización económica desde un enfoque institucional comparado, con el fin de minimizar los costes de transacción que surgen en los intercambios que se producen en el sistema económico²⁶. Su objetivo es relacionar las transacciones con las mejores alternativas de gobierno. En este sentido maneja la premisa de que son las consideraciones del intercambio las que determinan el modelo de organización y gobierno a seguir. De tal manera, las transacciones en el mercado se constituyen en el referente a partir del cual se determinan las condiciones de la «forma empresa» requerida.

En general puede afirmarse que como consecuencia las valoraciones que se realice sobre una empresa o entidad, respecto de su estructura organizacional, depende de las formas como se den las transacciones del mercado. En este sentido, la estructura de la administración es flexible y se adecúa permanentemente a las condiciones que se demandan para la realización de los beneficios, es decir, a las estructuras de mercado.

Las estructuras de «gobierno» que se proyectan de acuerdo con las condiciones cambiantes se determinan incorporando, básicamente: a) La clase determinada de contrato legal. b) Los correspondientes instrumentos de control. c) La intensidad de los incentivos.²⁷ d) Los mecanismos para la resolución de conflictos.

La teoría de los costes de transacción²⁸ se relaciona con la teoría de la agencia en la medida que tienen en común la utilización de «fuerte

²⁵ La teoría de los «costes de transacción» ha sido desarrollada esencialmente por Williamson, Coase, Cammons, Barnard, Simón, Chandler, Arrow (Innovar, N. 16, P. 108).

²⁶ Innovar N. 16, p. 108.

²⁷ Estos incentivos tienen que ver con: el mercado de cierto tipo de conocimientos en la fabricación de nuevos procesos y productos; conocimientos que no se pueden patentar ni registrar; conocimiento como monopolio natural (innovar, N 16, P. 107).

²⁸ Tal vez la diferencia básica entre la «teoría de los costes de transacción» y la «teoría de la agencia», tenga que ver con lo siguiente: mientras la teoría de los costes de transacción considera la «firma» como un ordenamiento jerárquico de actividades económicas, la teoría de la agencia se centra fundamentalmente en la aplicación del contrato como forma especial de institución social.

información» para operar en marcos institucionales²⁹ que proyectan «nuevas formas de regulación y control», para la asignación y distribución de recursos y en común la utilización de la vía de «contrato» como forma especial para potenciar el cumplimiento de acuerdos.

La «teoría de la agencia-información» se refiere a la «concepción de institucionalización de relaciones contractuales, donde pueden analizarse no sólo la forma de institucionalizarse las actividades de transacción económica que define la «firma», sino también otras modalidades de utilización de «relaciones de contrato simbiótico» en que una relación de cooperación inter-empresarial es vista como una institución.³⁰

Su objetivo principal «es estudiar la configuración contractual entre principal y agente, en que el mandatario delega en su ejecutor competencias de decisión y ejecución, muchas de las cuales tienen que ver o están en relación con:

- 1) Modelos de decisión financiera con base en la estipulación de riesgos.
- 2) Condiciones de reparto de asimetría de información e incertidumbre, así como con el reparto de riesgos.
- 3) Elaboración de relaciones de contrato, de estudio de mecanismos de control, que puedan ayudar a manejar diferentes problemas.
- 4) Búsqueda de soluciones óptimas teniendo en cuenta el riesgo y la incertidumbre.
- 5) Escogencia de decisiones basadas en la «mutua confianza» y el «espíritu de colaboración»
- 6) Análisis del concepto de lo «contractual» como una «red» de contratos en distintas partes.³¹

La teoría de la agencia busca establecer con claridad las relaciones que se establecen entre el principal (mandante, propietario, inversionista) y el agente (ejecutante, administrador), con la intención de facilitar la consecución de sus diferentes intereses.

En la realidad todo el universo de relaciones puede ser reducido y analizado desde el enfoque de la teoría de la agencia. Ejemplos de estas

²⁹ Las llamadas corrientes institucionalistas encuentran expresiones en la economía institucional, en el derecho institucional, en la administración institucional, y están cobrando bastante validez y vigencia, como las teorías regulacionistas (ROJAS, Fernando. Economía pública contemporánea, p. 6)

³⁰ RODRÍGUEZ, José de Rivera. http://www2.alcala.es/estudios_de_organización/temas_organización/teo..../teoría_agencia.ht. 6/08/2001, p. 2

³¹ RODRÍGUEZ, Ibid, p. 3.

relaciones contractuales son las existentes entre: comprador y vendedor, estudiante y profesor, presidente de un club de fútbol y el entrenador, paciente y médico, directivo y colaboradores, patrono y empleado, propietario y gerente de la empresa, consejo de administración y dirección, accionistas y firma³².

La teoría de la agencia se apoya en varias ideas básicas:

1) En un concepto de organización construido desde la teoría de los contratos, es decir, todo tipo de ordenamiento de actividades económicas es comprendido bajo el prisma del «concepto de lo contractual» como una «red de contratos» entre distintas partes.

2) Un modelo de comportamiento que se centra en la maximización de la utilidad, diferencias entre las dos partes, y actitud ante el riesgo en esas partes, así como en una preconcepción de la «racionalidad económica». Aquí la teoría trabaja con el constructo teórico de que una «decisión racional» debe concebirse tal como se la formula en la métrica cuantitativa de la teoría matemática clásica de la decisión. Las partes orientan su conducta según esa racionalidad teleológica-instrumental, que les permite anticipar en principio futuras conductas.

3) Configuración óptima del contrato, incluyendo el cálculo de los costes y los modelos de control y de contabilidad a emplear. En este aspecto se precisan las medidas de control burocrático y la configuración de los incentivos como sistema de premios, participación en beneficios.

4) La especificación de los posibles riesgos y la(s) forma(s) de su tratamiento. Sobre este punto se han desarrollado modelos o teorías parciales que parten de las asimetrías de información. El concepto de «señal», por ejemplo, adquiere el significado de un atributo observable que permite al principal hacer predicciones³³.

En síntesis la «teoría de la agencia» se muestra como una muy buena propuesta para la identificación de los diversos intereses que resultan concurrentes en la organización; de su especificación y control dependen en alto grado los resultados esperados en la organización, que se obtienen, así se pretende, en un marco de absoluta transparencia.

En el marco de desarrollo de la formalización contable, la teoría de agencia se explica a partir de usos derivados de la teoría de la información, la teoría estadística y la teoría de la decisión. En este sistema, el

³² RODRÍGUEZ, Ibid. p. 1

³³ La señal posee varias características: es discrecional, implica costes, el coste se incrementa con la intensidad o volumen de la señal; en el límite el coste es negativo en relación con el factor determinante de la capacidad para crear valor que se señala; debe someterse a la experiencia la interpretación de la señal (RODRÍGUEZ, p. 9)

esquema de formulaciones se apoya en la teoría de juegos y la teoría económica de la información, con el objetivo de optimizar diseños y funcionamientos de la organización. En especial se trata de precisar y calcular los riesgos inherentes a cualquier proceso de operación económica. Los profesores Cañibano y Angulo describen el subprograma formalizado de teoría de la agencia así:

El problema más importante de la relación de agencia es diseñar el contenido del contrato óptimo entre el principal y el agente, o lo que es igual, una fórmula para compartir los riesgos, ya que estos contratos suelen contemplar la participación en los riesgos y resultados que se obtengan como resultado de la gestión del agente, conociendo que la información que este último dispone es mucho mayor que la del principal, así como su capacidad de manipularla. Las variables contables se consideran definitivas para el establecimiento de un contrato de agencia, por cuanto sirven para medir la eficacia de la gestión que depende de las acciones del agente y de sucesos externos incontrolables para él y para marcar el reparto del resultado entre los dos, según las cláusulas del contrato».³⁴

El análisis circulatorio

El examen de la propuesta presentada por Moisés García sobre lo que denomina el «análisis circulatorio» permite establecer que se trata de una poderosa herramienta para descentrar el núcleo de la contabilidad convencional que se soporta en el repertorio de problemas prácticos. En opinión de este autor, la partida doble convencional es una herramienta no científica generada como subproducto de la actividad práctica de administración de los negocios³⁵. Como tal, la partida doble pertenece a un mundo precientífico de la contabilidad que se confunde con la teneduría de libros. El esquema convencional, según García, está lleno de desorden (bricolaje), donde la palabra «cuenta» designa tanto una variable económica (economía de los negocios), un registro contable (teneduría de libros), una persona (sujeto jurídico), como un mero operador de agregación aritmética elemental³⁶, situación que inserta a la contabilidad en un mundo dominado por las técnicas prácticas de los negocios que en general reproduce condiciones ambiguas poco sustanciales para efectos de las construcciones científicas.

Parte del trabajo del profesor García, precisamente ha consistido en otorgar claridades en el campo de conocimiento contable, en especial

³⁴ ÁLVAREZ, Hérold. «Desarrollos teóricos en contabilidad». En: Revista Empresarial, Universidad del Quindío. Colombia, Volumen 1. N. 1. 2001, p. 62

³⁵ GARCÍA, Moisés. «La teoría de la contabilidad a debate. Crítica de la partida doble». Tercer encuentro de profesores de contabilidad. Torremolinos. En: Revista Partida Doble, 1996.

³⁶ GARCÍA, Moisés. Ensayos... p. 82.

desarrollando el componente verdaderamente analítico, es decir, el componente formal al que se le ha denominado «análisis circulatorio». Si bien los trabajos de Mattessich e Ijiri sirvieron para focalizar las anomalías propias de un campo que vinculaba partida doble y teneduría de libros, también sirvieron para abrir la revolución teórica que hoy supone el análisis circulatorio propuesto por Moisés García.

El «análisis circulatorio», al parecer, se constituye en una excelente herramienta que garantiza la unidad metodológica en todo el campo de la circulación económica. Esta metodología de análisis circulatorio consta de dos partes bien definidas: la teoría de las estructuras circulatorias y la teoría de los sistemas circulatorios.

La teoría de las estructuras circulatorias es el núcleo de la focalización matemática de la idea de circulación. Estudia los aspectos formales de un tipo de fenómenos muy comunes y observables en amplios dominios de la realidad objetiva. Me refiero a los fenómenos de circulación y sus correlativos los fenómenos de acumulación. Fenómenos de circulación y fenómenos de acumulación se articulan en estructuras específicas de carácter topológico denominadas estructuras circulatorias»³⁷.

La teoría de los sistemas circulatorios es derivada de la teoría general de sistemas que estudia las propiedades formales comunes a un tipo especial de sistemas: los sistemas cuya actividad se manifiesta en fenómenos de circulación y acumulación³⁸.

Los resultados teóricos y de aplicación de la metodología del análisis circulatorio propuesto por el profesor García ha permitido que se comprenda la estrecha relación que existe entre los modelos contables de empresa y de nación (contabilidad nacional), que recogen fenómenos homogéneos de circulación del valor económico. Los diferentes modelos contables presentados resultan fácilmente explicados y homogeneizados desde la perspectiva del análisis circulatorio, de tal manera que fenómenos de la renta y del beneficio resultan asimilados a propiedades comunes derivadas de los fenómenos de circulación y acumulación del valor.

A manera de conclusiones iniciales sobre el devenir del programa formalizado en contabilidad, anotamos lo siguiente:

Es evidente que las postulaciones formales han otorgado avances en lo concerniente a la constitución y explicación de los diferentes modelos que se aplican en la realidad o que sirven como arquitecturas para efecto de las interpretaciones contables y económicas. Estos avances, especialmente, se ejemplarizan desde la segunda mitad del siglo XX, cuando se empieza a hacer uso de instrumentales formales y matemá-

³⁷ GARCÍA, Moisés. Ensayos... p. 109.

³⁸ GARCÍA, Moisés. Ensayos... p. 109.

ticos para dotar a la contabilidad de una estructura teórica definida. Tal vez pueda considerarse que estos avances constituyen progresos en la contabilidad, que a manera de analogía se pueden significar como el paso de la aritmética contable a la matemática contable.

El uso de los instrumentales matemático-formales, en su relación con la contabilidad, sin duda, ha permitido avanzar en la descripción y homogeneización de este campo de conocimiento. Desde la perspectiva formalizadora, cada vez más y en mejor forma, se elaboran las estructuras que permiten perfeccionar los análisis integrales de las diversas realidades que producen los fenómenos económicos, tanto en su dimensión macro como en la micro-contable.

Desde luego las confusiones subsisten entre aquellas interpretaciones de la contabilidad que son el producto de la dinámica de las empresas y negocios y aquellas que se derivan estrictamente del mundo científico. Podría afirmarse que a pesar de los avances, éstos no son consistentes y en la misma línea de desarrollo. De hecho, la presencia de versiones desde la administración (teoría de la agencia-información) y de la economía en su versión moneda-información, tornan complejos y disímiles los desarrollos de la contabilidad. La confusión que subsiste entre partida doble y formas de representación, no dejan de darle a la contabilidad un toque de técnica numérica que la acerca más a los instrumentos de información empleados para la toma de decisiones que a los análisis de estructuras teóricas referidas a la riqueza o al patrimonio de organizaciones o entidades sociales consideradas.

Examinado los avances del programa formalizado, al menos en lo que tiene que ver con el uso de instrumentales matemáticos, se puede entrever el perfilamiento de tres campos con sus especificidades que resultan notorias a la hora de las aplicaciones: a) el campo de la contabilidad regulativa-normativa que se adhiere fuertemente al fenómeno jurídico y a la práctica de los negocios, b) el campo de la contabilidad que se presenta bajo nuevas formas de representación apoyado en lo que se denomina la débil formalización (contabilidad matricial, sagital, de grafos), y c) el campo del análisis circulatorio derivado del entendimiento de la circulación del valor económico y de formalización fuerte.

En términos de los que constituye el núcleo o centro firme del programa de investigación formalizado, al parecer, la partida doble se sigue constituyendo en la razón de las especiales diferencias entre una contabilidad que plantea sus hipótesis al servicio de las agencias del capital o una contabilidad que las plantea al servicio de la riqueza y patrimonio social de la humanidad. En este sentido y frente a la demarcación del programa de investigación, la contabilidad está expuesta a la discusión de los intereses normativos y apriorísticos que aclaren su construcción científica. Con el desarrollo de las propuestas de formalización contable, sin duda, se ha avanzado en el marco de las aclaratorias sobre lo que se concibe como ciencia o no ciencia. Tal vez, frente a la partida doble,

lo único que se ha presentado a través de estos desarrollos formales es el reconocimiento de los especiales movimientos de centro del programa integral de la contabilidad, que intenta subsumir en su interior las propuestas de los programas legal y económico.

Bibliografía

ÁLVAREZ, Hárold. «Desarrollos teóricos en contabilidad». En: Revista Empresarial, Universidad del Quindío. Colombia, Volumen 1. N. 1. 2001.

BALLESTERO, Enrique. Teoría y estructura de la nueva contabilidad. Alianza Editorial. Madrid. 1979.

GARCIA, G. Moisés. «Modernas Tendencias Metodológicas en Contabilidad». En: revista Española de Finanzas y Contabilidad, N. 1, 1992.

GARCIA, Moisés. Ensayos Sobre la teoría de la Contabilidad. Origen, desarrollo y Contenido actual del Análisis Circulatorio. ICAC, 1996.

GARCÍA, Moisés. «La teoría de la contabilidad a debate. Crítica de la partida doble». Tercer encuentro de profesores de contabilidad. Torremolinos. En: Revista Partida Doble, 1996.

MALLO R., Carlos. Contabilidad Analítica: Costes, Rendimientos, Precios y Resultados. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda. España, 1979.

MEYER, Jean. Contabilidad nacional y contabilidad de empresa. Editorial Hispano Europea. Barcelona, 1974.

RODRÍGUEZ, José de Rivera. [Http://www2.alcala.es/estudios_de_organización/temas_organización/teo.../teoría_agencia.ht](http://www2.alcala.es/estudios_de_organización/temas_organización/teo.../teoría_agencia.ht). 6/08/2001.

TUA, Pereda Jorge. «Evolución de la contabilidad a través de sus definiciones». En: Revista Contaduría, Universidad de Antioquia N° 13.

VASCO U., Carlos y otros. La teoría general de procesos y sistemas. En: Misión, Ciencia, Educación y Desarrollo, p. 472.

ZELEY, Jindrich. «Dialéctica y pensamiento de sistemas». En: Dialéctica y Conocimiento. Ediciones Cátedra. 1982, p. 83

Edgar Gracia López

Contador Público de la Universidad Nacional de Colombia. Candidato a Magister en Gerencia del Talento Humano. Ha sido docente investigador en las Universidades Central y Nacional de Colombia. Coautor de los libros *Historia de la contaduría pública en Colombia. Siglo XX; Del hacer al saber; La confianza, un valor para crecer; y La contaduría pública en el nuevo entorno global. Rutas y desviaciones*. Autor en revistas académicas especializadas en temas de educación, investigación y teoría contable. Actualmente es presidente y miembro académico del Centro Colombiano de Investigaciones Contables CCINCO.

Orientaciones para potenciales autores de Lúmina

LÚMINA es una publicación científico-tecnológica de carácter anual, orientada a promover y difundir en Colombia y América Latina los desarrollos de la investigación contable y las reflexiones académicas de disciplinas relacionadas. Los argumentos publicados no corresponden necesariamente al enfoque disciplinal de la Facultad y de la institución, y se publican bajo la estricta responsabilidad de los autores. La revista se constituye por derecho propio en un espacio abierto al debate académico y en esa medida fija los presentes criterios de publicación, que actuarán a manera de reglamento editorial.

LÚMINA recibe material original propuesto para publicación, en la perspectiva conceptual-disciplinal o de análisis práctico de la Contabilidad y las disciplinas que se consideren conexas con ella y sus desarrollos. Los artículos deberán evidenciar un proceso de reflexión académica que sustente rigurosamente el criterio del autor sobre el tema expuesto. La fecha límite para la recepción de artículos es el 30 de abril de cada año. Dado que nuestra revista está indexada en Publindex en Categoría C, y como lo ha estado realizando, continuaremos con la política editorial de evaluación doblemente anónima de las propuestas de publicación. En LÚMINA sólo se publicarán aquellos artículos que superen satisfactoriamente el proceso de evaluación anónima. La revista notificará los resultados de la decisión de los árbitros durante los tres meses siguientes a la recepción de las propuestas.

Las propuestas de artículos (incluyendo resumen, bibliografía, cuadros, gráficas o anexos) deberán tener una extensión aproximada de 6000 palabras. A manera de resumen, los autores acompañarán sus artículos con un abstract que refleje los puntos más importantes del texto y las palabras clave del documento. El resumen tendrá una extensión máxima de cien (100) palabras y deberá ser redactado en inglés y en español. De no ser posible la redacción en lengua extranjera, los potenciales autores podrán presentar el abstract en español, pero aceptarán la versión libre de la traducción que realicen los editores de LÚMINA.

Las figuras, imágenes y tablas deberán presentarse integradas al texto en un solo archivo y, además, en archivos individuales separados, previendo inconvenientes de conversión de los procesadores de texto. LÚMINA no se hará responsable por los artículos que no cumplan estos requisitos.

Se solicita a los autores referenciar la bibliografía más completa y relevante posible y bajo las normas ICONTEC vigentes para el efecto. Las referencias bibliográficas y pies de página deberán elaborarse bajo el modelo Icontec integrado: APELLIDOS, Nombre. Título, edición, Ciudad: Editorial, año. página citada. Los siguientes son ejemplos de pie de página y referencia bibliográfica respectivamente:

VATTIMO, Gianni. «Postmodernidad. Una Sociedad Transparente?» En: En Torno a la Postmodernidad, 1ª ed. esp., 1ª reimp. Barcelona: Editorial Anthropos. 1994. pág. 124

MORIN, Edgar. Introducción al Pensamiento Complejo, 1ª ed. esp., Barcelona: Ed. Gedisa, 1996.

Los autores que lo deseen, podrán acompañar sus artículos con dibujos, grabados o fotografías alusivas al tema. En estos casos, el material debe ser de buena calidad (alta resolución óptica) y debe identificarse cada pieza al respaldo. LÚMINA sólo devolverá el material gráfico a pedido de los autores y no asume responsabilidad por material que no se ciña a estas indicaciones. El Director Editorial determinará el material gráfico publicable en cada edición.

Las reseñas de autor deberán incluir nombre completo, profesión, trayectoria académica, vinculación laboral y publicaciones.

A juicio de los editores podrán publicarse reseñas de libros, publicaciones seriadas y eventos académicos.

Todo texto deberá entregarse impreso y remitirse por correo electrónico o en un DC guardado en formato Word/Windows. Tras el arbitraje por parte de expertos, las propuestas evaluadas satisfactoriamente serán sometidas a revisión de redacción, gramática y estilo y estas correcciones tendrán que ser aprobadas por los autores.

Los trabajos propuestos deben dirigirse únicamente a:

Revista LÚMINA
Universidad de Manizales
Centro de Investigaciones Contables y Desarrollos Alternativos CINDAL
Facultad de Contaduría Pública
Carrera 9 N° 19-03 Oficina 302 Sede Campohermoso
Tel. (+ 57 6) 8849682 - 8841450 ext. 277, 392 Fax 8841443
cegarcia@umanizales.edu.co
jhonhe@umanizales.edu.co
Manizales, Caldas. Colombia.

Cualquier inquietud respecto a estos criterios, será gustosamente atendida por la dirección editorial de LÚMINA.

Carlos Emilio García Duque
Director Editorial

