

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”

EL PROFESOR ACADÉMICO DE CONTABILIDAD Y LA INVESTIGACIÓN CONTABLE

Norberto García

Dr. NORBERTO GARCÍA
• Profesor Consulto Titular de la
Universidad Nacional de Córdoba

Publicación “Contabilidad y Auditoría”
Año 8 - Número 15 - junio 2002

EL PROFESOR ACADÉMICO DE CONTABILIDAD Y LA INVESTIGACIÓN CONTABLE

SUMARIO

1. Resumen - Palabras clave
 - 1.1 Resumen
 - 1.2 Traducción Resumen (abstract)
 - 1.3 Palabras Clave
2. El ejercicio profesional y la investigación científica en el campo contable
3. La investigación contable
4. Clasificación de la investigación contable
5. La investigación contable en la contabilidad financiera o externa
 - 5.1 El enfoque de la investigación a priori
 - 5.2 El enfoque de investigación sobre la base de la utilidad para la toma de decisiones
 - 5.3 La Investigación sobre la base de la teoría positiva
 - 5.4 Resumen
6. La investigación contable en la contabilidad de gestión
 - 6.1 Desarrollo de la contabilidad de gestión
7. La formación de profesores académicos de contabilidad en nuestro país

Bibliografía

1. RESUMEN

El objetivo de este artículo es precisar el significado de profesor académico de contabilidad, tal como se entiende internacionalmente, al efecto de distinguirlo del perfil actual del profesor de dicha asignatura en el país. Se hace hincapié en indicar qué se entiende por investigación contable y cómo contribuye ésta al desarrollo de la disciplina. Por último se subraya la necesidad de formar urgentemente profesores investigadores con el objeto de mejorar sustancialmente la práctica contable, cerrando así la brecha existente en la materia si hacemos comparaciones de carácter internacional.

1.2 Abstract

The aim of this article is to define the academic teacher of accountancy, as this is understood internationally; in order to distinguish this from the current profile of teachers of this subject in Argentina. It stresses what should be understood by the term accountancy research, and how this contributes to the development of the discipline. Finally it underlines the urgent need to form researcher-teachers, thus closing the gap that is evident if we make such international comparisons.

1.3 Palabras Clave: Profesor académico de contabilidad - Investigación contable

El artículo publicado por el Dr. López Santiso, titulado "El Estado Actual de la Investigación Contable en la Argentina" (Temas, N° 13), ha motivado el desarrollo del presente trabajo, fundamentalmente el párrafo que expresa textualmente- *"Lo cierto es que tanto en nuestro país*

como en el exterior, han 'sido profesionales más o menos destacados los que se han ocupado de la investigación contable, con alguna excepción confirmatoria de la regla".

Si bien el prestigioso profesional tiene razón con respecto a nuestro país, su afirmación no es correcta en lo relativo a quién o quiénes desarrollan la actividad de investigación contable en el exterior, en especial en los países que están más adelantados en el campo contable.

Del mismo modo, el Dr. López Santiso afirma que el método científico predominante en materia contable en el ámbito mundial, y particularmente en los países anglosajones, ha sido el enfoque inductivo. Además, expresa que el método deductivo utilizado en la Argentina ha tenido una aplicación exitosa, dando como ejemplo el Informe N° 6 "Replanteo de la técnica contable", del CECYT (1980), dejando la sensación de que el desarrollo de la investigación contable en nuestro país es superior a la vigente en el resto del mundo, aspecto sobre el cual, de igual manera, discrepamos.

2. EL EJERCICIO PROFESIONAL Y LA INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA EN EL CAMPO CONTABLE

Los párrafos que se expondrán a continuación son el producto de una transcripción literal, con algunas pequeñas modificaciones que no cambian su esencia, de una conferencia que dictó R. K. Mautz en la convención de la American Accounting Association en el año 1962 y que fue reproducido en Accounting Review - Abril 1 963, págs. 317 a 325. Me he remitido a la misma, tanto por la investidura del autor que ha tenido la particularidad de haber desarrollado su actividad como profesional y en calidad de académico, por supuesto no simultáneamente, y por el panorama que describe acerca de las actividades académicas y profesionales de la década de los 60 en los EE.UU., que nos parece se acerca a la realidad, si observamos nuestra Argentina de hoy. El citado conferenciante expresa:

"Es esencial distinguir entre los aspectos profesionales de la contabilidad, que es lado práctico, y los puntos de vista académicos. Con excepciones relativamente raras, los eruditos en ciencias sociales en otras esferas de acción son personas académicas. Realizan trabajos académicos por una razón principal,- les proporcionan las mayores oportunidades de investigar, de indagar, de realizar estudios eruditos, de someter a prueba los resultados de sus investigaciones, poniéndolas frente a los jóvenes inteligentes en sus clases, así como de discutirlos con sus colegas,- les permiten mantenerse alejados de las presiones y problemas del ejercicio de la profesión y conservar la independencia necesaria a la investigación objetiva. Son sobre todas las cosas investigadores, que buscan la verdad disponiendo de un medio ambiente en el que pueden trabajar sin preocuparse por nada que no sea su propia objetividad, y que espíritus afines aprueben su trabajo ""Un medio ambiente así rara vez se encuentra en el mundo de trabajo profesional, donde las necesidades del momento revisten primordial importancia. El profesional forzosamente tiende a adoptar un enfoque pragmático. Si sus métodos prácticos y sus procedimientos parecen funcionar satisfactoriamente en el medio profesional en que los aplica, queda satisfecho. Es probable que disponga de poco tiempo para realizar investigaciones científicas fundamentales, de grandes alcances, que influyan directamente en sus problemas inmediatos. Esto no significa que no le interese la teoría. Al contrario, los contadores profesionales han mostrado interés profundo y constante. Pero su interés por la teoría probablemente es lo que Littleton y Zimmerman (Accounting Theory.- Continuity and Change, Prentice Hall) describen en forma tan clara como la búsqueda de justificaciones racionales para las prácticas ya aceptadas, más bien que la indagación libre de uno u otro de los muchos aspectos de los conocimientos contables".

"Existe compatibilidad entre la instrucción y la investigación científica; como también hay incompatibilidad entre la práctica profesional y la investigación. No tan sólo lo esencial de un ambiente de investigación se halla con gran frecuencia en la comunidad universitaria, sino que es proverbial que la carga académica de las clases, el horario de consulta para los estudiantes, y los servicios que exigen las reuniones departamentales o de otra naturaleza, se aligeren intencionalmente para proporcionar oportunidades para estudios eruditos, de los que la investigación debe ser parte importante".

"Y bien, ¿cuál es la situación de la rama contable? Primeramente veamos las relaciones entre la contabilidad académica y la profesional, porque si hemos de hallar científicos sociales en relación con la disciplina contable, ha de ser seguramente en las filas de los profesores. Un extraño que contemple la contabilidad hoy en día, encontrará una situación totalmente opuesta a la descrita arriba. Se hallará con que la organización de educadores, los hombres de ciencias sociales en perspectiva, no se ocupan de grandes proyectos de investigación científica, ni en la calidad de organización ni en la calidad individual de sus miembros. Y, por el contrario, encontrará que la organización profesional sí se ha comprometido a realizar un extenso programa de investigación científica que comprende no sólo la solución de los problemas cotidianos de la práctica, sino el desarrollo de una estructura teórica de toda la contabilidad,- así como a realizar un estudio de los alcances de un conjunto común de los conocimientos contables... En lugar de encontrar dos ramas, la de investigación y la del ejercicio profesional, que cooperen entre sí, aunque sea independientemente y que hagan aportaciones relativamente por igual, vemos que la una excede en importancia a la otra, dominándola en un grado lamentable".

Este panorama descrito por Mautz es más grave desde la perspectiva de nuestro país. Si bien este autor se refiere a la falta de investigación en el campo académico de la contabilidad, aprecia que se han elaborado excelentes textos en la materia y considera que es una labor apropiada por parte de los educadores. Pero ésta no es la situación aquí, aun reconociendo que existen algunos textos que satisfacen los requerimientos de la enseñanza de la contabilidad, tal como está desarrollada en la actualidad.

Por años nuestra definición de una buena enseñanza estaba directamente orientada a un conocimiento de la práctica contable. El buen profesor en nuestro país es el que tiene una experiencia práctica que le permite hablar con autoridad sobre la forma práctica, por medio de la cual, los contadores resuelven sus problemas. El énfasis está puesto en la emulación, no en la innovación, Se utiliza mucho tiempo para enseñar a los estudiantes qué hace la contabilidad, más que enseñar por qué fue hecho en una forma particular o si otras soluciones pudiesen haber sido preferibles.

Por ello, la gran mayoría de los autores nacionales de textos son profesores universitarios que se dedican fundamentalmente a ejercer la profesión independiente, señalando que la experiencia obtenida en dicho ejercicio ayuda a tales objetivos aunque, en realidad, como dice Mautz, "les gusta ganar dinero" (1970, pág. 14). Prosigue diciendo Mautz:

"esto es doblemente lamentable,- no solamente no se dispone para la investigación el tiempo gastado en la práctica de la contabilidad, sino que el hecho de verse en vueltos en asuntos profesionales, preocupados por los intereses de los clientes, tiende a incapacitar a los profesores profesionales para el trabajo de investigación. No trato de condenar al que lo hace,- como yo mismo nunca he tenido suficientes ingresos, siento cierta simpatía por el profesor que hace doble trabajo. Sin embargo, esta misma dedicación a dos trabajos, sirve para explicar la pobreza de nuestra investigación contable".

Sigue diciendo el autor:

'A este respecto es interesante notar que muchos colegas de otras ramas de las ciencias sociales, que dedican su tiempo a la investigación, no reciben una remuneración mayor que nosotros por su trabajo de educadores. Quizá se conforman más aceptando ingresos psíquicos como premio de sus esfuerzos, que algunos de nosotros con los derivados de la profesión contable".

Lo expresado por Mautz es el espejo en que nos estamos mirando nosotros en la actualidad. Pero debemos agregar que el autor supone una dedicación académica que por lo menos permita redactar textos o trabajos de similar naturaleza. Pero no es lo corriente en nuestro medio. La gran mayoría, podríamos decir casi todos, sin riesgo a equivocarnos, a la actividad académica le prestan solamente un tiempo residual, aceptado por nuestras universidades por

medio de lo que se denomina "dedicación simple", que es lo que está atentando contra la calidad de la enseñanza; ni qué decir de la investigación en nuestro país. Alcanzan los dedos de una mano para contar los profesores que se dedican a la investigación contable, lo que implica poseer la dedicación exclusiva en la actividad académica.

Hemos escuchado muchas veces decir que este tipo de dedicación no se ajusta a las necesidades de la enseñanza en materia contable. Se expresa que es necesario tener experiencia para desempeñar adecuadamente la función de profesor y que esta experiencia es lograda a través del trabajo profesional.

Estas ideas no surgen solamente del medio ambiente profesional, sino que son avaladas por aquellos que desarrollan tareas vinculadas con la educación y aun por muchos profesores con dedicación total de otras ramas del conocimiento. El tema es planteado desde el punto de vista de una supuesta fundamentación de cuáles son las disciplinas que exigen una mayor o menor dedicación, en función de una supuesta naturaleza de las mismas.

Esta forma de enfocar el problema es desconcertante, porque daría lugar a pensar que en el resto del mundo, y muy especialmente en aquellos países que están a la vanguardia en el desarrollo del conocimiento, el criterio seguido es éste, cuando en realidad no es así. La dedicación exclusiva a la enseñanza e investigación es la regla en las universidades que se consideran como tal, cualquiera sea la disciplina que se tome en consideración, con algunas excepciones que no hacen más que confirmar la regla. La profesión contable y la actividad académica en esta área no son funciones compatibles, aspecto que analizaremos con mayor detalle más abajo, cuando definamos el perfil de las personas que tienen a su cargo una y otra tarea.

3. LA INVESTIGACIÓN CONTABLE

Con el fin de dar una idea de la tarea que distingue a un profesor académico de contabilidad -la investigación- expondremos someramente en qué consiste la misma y cómo es llevada a cabo. En primer lugar, señalaremos cuál es el campo de la contabilidad, en el sentido más amplio de la palabra. Esta disciplina, desde sus orígenes, ha estado interesada con el registro sistemático de los eventos y transacciones en términos monetarios, tanto potenciales como reales, en función del significado económico de los individuos y de las organizaciones comerciales, industriales, y de servicios dentro del medio ambiente público y privado. En la medida que los eventos y transacciones han llegado a ser más complejas -tanto así como las organizaciones donde tuvieron lugar- en la misma forma la contabilidad siguió el mismo camino.

El desarrollo inicial ha sido esencialmente pragmático y en una estricta interpretación de esta palabra, no sistemática. Esto no debe sorprender, puesto que es un patrón normal de evolución para una actividad que basó todo su desempeño en la capacidad y en el progreso del ejercicio profesional, como también por medio de la educación, cuya finalidad es proveer al contador profesional la habilidad para poder brindar un servicio cada vez más exigente.

Por otra parte, la contabilidad se esfuerza para operar como un modelo del fenómeno económico, y al hacerlo así trata de interpretar o reflejar los derechos o intereses societarios en el beneficio, la riqueza y las propiedades, tal como surgen de la ley o por la filosofía social. Pero por su naturaleza y función dentro de la sociedad, la contabilidad debe ser culturalmente dependiente y condicionada por la estructura organizacional en donde opera y actuar en función de las respuestas de comportamiento individual que genera o se diseña para hacerlo. No es tal vez una extensión de la aceptación de tal proposición decir que los métodos, procedimientos y objetivos de la contabilidad se derivan de los valores sociales y de las normas de la sociedad. Por tal razón, esta disciplina no solamente interactúa dentro del marco limitado de la economía, sino también con el derecho, la filosofía social, la sociología industrial, la teoría política, la teoría administrativa y la teoría y psicología organizacional.

Con relación a lo expuesto, el desarrollo de la investigación debe reconocer esta interacción **y** la necesidad de conocer todos estos campos del conocimiento en adición a la propia contabilidad, puesto que ésta será la única forma de proporcionarle nuevas ideas. La contabilidad, como cualquier otro tipo de conocimiento de carácter social, cambia continuamente en la medida que reaccione con los cambios en el medio ambiente **y** evolucione para satisfacer las expectativas de la sociedad donde opera. La actividad de investigación deberá tener en cuenta este cambio continuo, como también ser sensible a las implicaciones del crecimiento del saber **y** el entendimiento de las disciplinas con las cuales interactúa.

Sobre la base de lo anterior, los objetivos de la investigación contable se pueden circunscribir a los siguientes:

1) Permitir un mejor conocimiento:

- a) del papel que desempeña la contabilidad como el medio o proceso de crear **y** comunicar la información contable;
 - b) de cómo se relaciona la contabilidad con aquellos recursos **y** actividades que son materia de la información contable, con aquellos temas de control o decisión en los cuales está interesada la información contable **y** con aquellos individuos o grupos de intereses que están comprometidos con dicha información; **y**
 - c) de qué **y** cómo las influencias externas afectan a la contabilidad **y** contribuyen a una meta-teoría de la misma.
- 2) Poner el ejercicio profesional existente en una perspectiva histórica **y** contexto actual, identificando las expectativas sociales, las limitaciones legales **y** los factores culturales que, conjuntamente con las influencias organizacionales **y** de comportamiento, han llevado a la práctica a su estado presente por medio del desarrollo pragmático.**
- 3) Aislar estas áreas o instancias del ejercicio profesional en el cual el desarrollo no sistemático ha dado por resultado una deficiente interpretación de las necesidades, inconsistencias, falta de lógica o carencia de razonabilidad **y** fracasos para sacar ventajas o aplicar nuevos conocimientos a nuevas tecnologías, para reconocer la necesidad de cambio o para percibir nuevas expectativas emergentes, nuevas influencias o nuevas estructuras organizacionales.**
- 4) Ganar una temprana percepción de nuevas aplicaciones que surgen para el ejercicio profesional **y** reconocer la aplicabilidad de nuevos conocimientos en otros campos de la práctica contable existente, por medio de análisis **y** interpretaciones de la tendencia en los factores ambientales, cuyas referencias han sido indicadas.**

El impacto de estos objetivos de la investigación sobre el ejercicio profesional puede ser más o menos remota o más o menos inmediata, dependiendo ello de los fines **y** resultados de la investigación. Ninguna de las aristas puede ser abandonada en la búsqueda de la verdad, ya que seguramente todas tendrán alguna pertinencia desde el punto de vista de la perspectiva de la práctica.

4. CLASIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN CONTABLE

En la literatura vinculada con la investigación contable han aparecido distintas clasificaciones. En este trabajo nos limitaremos a la propuesta por Wolk, Harry 1. **y** Briggs, Roger (1975), que ha tenido como origen la conferencia llevada a cabo en el año 1971 en la Universidad de Illinois (Dopuch **y** Revsine) (1973) haciendo una doble distinción. Por una parte, en función de los tópicos tratados en la investigación contable financiera **y** investigación contable de gestión. Por otro lado, en función de la metodología a utilizar en investigación *a priori* **y** investigación empírica.

Además, dichos autores agregan una distinción adicional, en función del efecto tiempo en investigación orientada al corto plazo **y** investigación orientada a largo plazo. La investigación "a priori" trata los problemas vinculados con la elaboración de herramientas **y** modelos **y** también la

construcción de hipótesis. La investigación empírica, por otra parte, está interesada en la comprobación de las hipótesis y su validación. A su vez, la investigación orientada al corto plazo tiene potencia para la aplicación inmediata, mientras la investigación orientada hacia el largo plazo se adapta a las necesidades futuras. En la Figura 1 se transcribe la división de la investigación contable por área, metodología y el marco tiempo.

Organización de la Investigación Contable

Financiera	De gestión
(1)	(2)
<i>Corto Plazo</i>	<i>Corto Plazo</i>
<i>A Priori</i>	<i>A Priori</i>
<i>Empírica</i>	<i>Empírica</i>
(3)	(4)
<i>Largo Plazo</i>	<i>Largo Plazo</i>
<i>A Priori</i>	<i>A Priori</i>
<i>Empírica</i>	<i>Empírica</i>

5. LA INVESTIGACIÓN CONTABLE EN LA CONTABILIDAD FINANCIERA O EXTERNA

La contabilidad financiera o externa generalmente ha sido considerada como el proceso por el cual las actividades económicas de una organización son medidas, resumidas y comunicadas a usuarios externos a la organización, Está generalmente asociada con los estados contables proporcionados a los propietarios de un negocio. Por tal circunstancia, casi la totalidad de la investigación en esta rama ha estado interesada con la información contable de las actividades empresariales.

5.1 El enfoque de la investigación a priori

En la década de los veinte y los treinta la investigación contable se había desarrollado en los EE.UU, donde la contabilidad era una materia ya establecida en las universidades. No obstante, también en el Reino Unido, principalmente en el London School of Economics, se había elaborado alguna investigación importante por parte de economistas y contadores entrenados en economía. En aquellos días los investigadores contadores de investigación contable estaban interesados en la destilación de los principios teóricos de la práctica existente, mientras los economistas estaban interesados en derivar mediciones del beneficio verdadero (true income).

Estas primeras investigaciones utilizaron fundamentalmente el enfoque inductivo empírico y luego el enfoque deductivo. Estos diferentes enfoques comenzaron a converger después de la Segunda Guerra Mundial, y las importantes investigaciones llevadas a cabo en la década de los sesenta fueron descritas por Neison (1973) como la "era de oro" de la investigación a priori en la contabilidad financiera (Ryan, Scapens y Theobald, 1992, pág. 72). Por ejemplo, dentro de la investigación a priori financiera a largo plazo podemos citar las importantes obras de Chambers (1966), Edward y Bell (1961), Sterling (1970) e Ijiri (1967) y en nuestro país la obra de Fortini y otros, Replanteo de la Técnica Contable (1980). La característica más importante de estos trabajos es que tendían a ofrecer normas a las cuales debía ajustarse la profesión en materia de preparación de la información contable para los propietarios y solamente enunciaban las hipótesis a través de un enfoque lógico deductivo (hipotético-deductivo) sin realizar ninguna contrastación de las mismas, que es justamente el objetivo de la investigación empírica.

Antes de los años 60, cuando se utilizaba el término investigación, era para referirse, esencial y casi únicamente, a la investigación a priori, como ocurre en los trabajos mencionados en el párrafo anterior, como así también los citados en Bedford y Dopuch (1961). El concepto de investigación se vincula al desarrollo de

teorías normativas, bien sobre el entramado conceptual de nuestra disciplina, bien sobre los fundamentos racionales de una práctica concreta (Tua Pereda, 1991).

5.2 El enfoque de investigación sobre la base de la utilidad para la toma de decisiones

Por otra parte, la causa fundamental del surgimiento de la investigación empírica, ha sido un cambio de óptica con respecto a los objetivos de los estados contables, después de los años 60. Hasta esa fecha los trabajos en materia contable estaban dirigidos, como ya mencionamos, a perfeccionar la medición del beneficio, como elemento clave para evaluar el desempeño tanto de la empresa como de aquellos que estaban a cargo de su gestión. A este enfoque se le podría denominar el enfoque del Stewardship, es decir el enfoque del administrador. A

los usuarios de los estados contables (accionistas, proveedores, prestamistas, etc.) les interesaba fundamentalmente cómo eran administrados los recursos que habían puesto a disposición de la gerencia de la empresa. La idea del control y lo ocurrido en el pasado de la empresa estaba implícito dentro de esta idea. Tal como indicamos, la contabilidad centraba su atención sobre el cálculo del beneficio y de la situación patrimonial, sin importar a quién iba dirigida la información de estos datos y por qué. No era necesario identificar las necesidades de información del usuario y los estados contables se elaboraban para propósitos generales.

En cambio, a partir de los sesenta, fundamentalmente en los EE.UU, surge una nueva visión con respecto a los usuarios de la información contable. El énfasis fue colocado sobre la función de los accionistas como "inversionistas", es decir que, desde este punto de vista, dicha información contable no se analizaba fundamentalmente para evaluar el pasado, sino que ésta era necesaria para pronosticar el futuro.

La información contable (estados contables) debería ser útil para que el inversionista (usuario principal) tome decisiones con relación a la adquisición de nuevas acciones en una empresa dada, para mantenerlas en la misma empresa o para retirarse de la misma.

El paradigma de la utilidad (*Decision Usefulness*), tal como se denominó el nuevo enfoque, tiene la particularidad de buscar la sustitución de la búsqueda de la verdad única (la obtención del beneficio verdadero) para fines de medición del desempeño de la gerencia(*Stewardship*), por una verdad orientada al usuario, que pretende y persigue proporcionar la mayor utilidad posible de la información para la toma de decisiones, con lo que los criterios de verificabilidad, sin dejar de ser importantes, dejan paso a la *pertinencia* en el primer puesto de la escala de prioridades

Este enfoque del usuario promueve la necesidad de indagar sobre temas que se deben resolver: ¿Cuál es el empleo actual de la información financiera (contable) en la toma de decisiones?; ¿qué tipo de modelo decisorio adoptan los distintos usuarios?; ¿qué efectos producen las cifras contables en los mercados de capitales?; ¿qué tipo de información financiera promueve o impide la optimización de los recursos económicos?(Zeff, 1982, pág.83). Para dar respuesta a estas preguntas, se promueve el uso de la investigación empírica (para tener una idea clara sobre la utilización de la investigación empírica en contabilidad.

Varios factores contribuyeron a la popularidad de la investigación empírica en contabilidad durante las dos pasadas décadas, incluyendo: (1) El desarrollo de la tecnología de la computación, (2) el establecimiento de grandes bases de datos vinculados con el mercado de valores y (3) el número de investigadores en las universidades, especialmente en EE.UU., con una formación en economía y en disciplinas cuantitativas.

Por otra parte, el enfoque científico de la investigación fue sinónimo de investigación empírica, lo que llevó a pensar que la investigación a priori no era científica, Sin embargo, Gaffikin (1988) demostró que la investigación a priori y empírica estaba basada en la metodología hipotética-deductiva. Los teóricos apriori y los empíricos diferían solamente con respecto al énfasis que ellos daban a la prueba de hipótesis.

Los investigadores a priori no utilizaban pruebas formales a sus conclusiones derivadas deductivamente, pero ellos confiaban en las observaciones empíricas al formular sus supuestos. Los investigadores empíricos, por otra parte, probaban formalmente sus hipótesis, pero ellos derivaban esas hipótesis de los modelos económicos y contables que contenían supuestos a priori (Ryan, Scapens y Theobald, 1992, pág. 77).

5.3 La Investigación sobre la base de la teoría positiva

Recientemente y como resultado de la acción conjunta de los investigadores contables de la Universidad de Chicago y Rochester en los EE.UU., ha sugerido un enfoque que representa el empirismo en su forma más cruda.

La investigación basada en una "teoría contable positiva" tiende a reaccionar sobre la excesiva investigación a priori en la contabilidad financiera de las anteriores décadas. Los defensores de este nuevo enfoque se distancian lo más posible de la metodología normativa implícita en los teóricos a priori. Las teorías positivas, sobre la base de datos empíricos, son diseñadas para ofrecer a los investigadores contables la perspectiva para evitar el juicio de valor y las especulaciones teóricas de los modelos normativos. La teoría positiva está interesada con la explicación y la predicción, mientras el objetivo de la teoría normativa es la prescripción.

Los defensores de las teorías positivas, tales como Watts y Zimmerman (1986), sostienen que la investigación "científica" está relacionada con la pregunta: "Qué es", y no puede ser usada para contestar las cuestiones acerca de lo "qué debería". Por ejemplo, la investigación contable positiva puede ser usada para predecir la reacción en el mercado de valores, ante cambios en la información contable, pero no puede prescribir cómo debería ser medido el beneficio expuesto en los estados contables.

5.4 Resumen

De acuerdo a la descripción realizada hasta aquí -vinculada con la investigación en la contabilidad financiera o externa-, hemos observado como la misma ha evolucionado del simple ejercicio intelectual del proceso inducción-deducción a un enfoque muy refinado de la investigación empírica positiva. La investigación, en sus primeras manifestaciones, estaba al servicio de resolver los problemas inmediatos de la práctica, tal como la misma era observada por la práctica. Tanto los profesionales como los profesores académicos observaban la práctica y de aquí deducían las posibles soluciones a los problemas planteados, es decir, prescribían lo que debería hacerse.

Luego, al centrar la contabilidad su objetivo en el usuario y la toma de decisiones, se inició un proceso de indagación al efecto de determinar cómo el usuario tomaba decisiones, esto es, determinar el modelo de decisión del usuario. Para ello se recurrió a la investigación empírica, es decir, aquella que está basada en los hechos. No era la simple observación de la práctica del enfoque a priori, se trataba de investigar la utilidad de la información para los usuarios. El enfoque científico de la investigación encuentra el lugar apropiado para facilitar esta tarea.

No obstante, este tipo de investigación, basado en técnicas estadísticas y análisis cuantitativos, no se apartó mucho de la concepción normativista del enfoque a priori. Recién a partir de los positivistas se basa en supuestos que no están dados por la realidad o la práctica. Los supuestos utilizados se sustentan en aspectos teóricos, como los de la teoría neoclásica, y por este medio explican las regulaciones de la contabilidad, tal como la legislación gubernamental y las normas contables emitidas por organismos creadora; efecto.

6. LA INVESTIGACIÓN CONTABLE EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

En lo relativo a la contabilidad de gestión, también se ha dado un proceso de cambio similar al de la contabilidad financiera, aunque en materia de enfoques de investigación, por

distintas circunstancias, no siguieron el mismo camino. También por su característica, desde un primer momento tuvo al usuario de la información como objetivo, en este caso particular la gerencia, que no fue lo que ocurrió con la contabilidad financiera. Por esta circunstancia, no existían usuarios extraños a la empresa que exigían una información normalizada, sino usuarios perfectamente identificados, a los cuales se les podía proporcionar la información específica que necesitaban. La normalización contable no era una preocupación dentro del campo de la contabilidad de gestión.

6.1 Desarrollo de la contabilidad de gestión

Antes de la Segunda Guerra Mundial, el enfoque de la contabilidad dentro de las organizaciones fue la determinación de los costos, con particular énfasis en el costeo del producto y el control de distintos insumos, como materiales, mano de obra y otros gastos de producción. En particular, el sistema era desarrollado para identificar el costo "total" de producción de cada unidad de producto.

Con posterioridad al mencionado conflicto bélico, se observó la necesidad de que la información contable fuera apropiada para las necesidades del usuario, en este caso la gerencia, en el proceso de toma de decisiones. La contabilidad de gestión debía ser útil para el planeamiento y el control.

Esto representaba un cambio fundamental e la contabilidad de costos con su centro de atención en la obtención precisa de mediciones del costo, a un enfoque sobre el reconocimiento de costos apropiados o pertinentes para decisiones particulares.

La literatura de la contabilidad de gestión se expandió rápidamente después de los sesenta, pero la investigación se desarrolló en la búsqueda de nuevas técnicas para proporcionar información a la gestión. No obstante, esas técnicas fueron elaboradas sobre una base ad-hoc, y no había proposiciones explícitas de la teoría subyacente que guiaban estas investigaciones.

En trabajos anteriores (N. García, 1987, 1992) se expuso con detalle la evolución de la contabilidad de gestión y muy especialmente el gran cambio producido en esta última, después de la publicación del libro de Johnson y Kaplan (1987). El párrafo más destacado de este libro decía:

"Hoy la información contable de gestión, sometida como está a los procesos y ciclos de la contabilidad puramente financiera, es demasiado tardía, demasiado agregada y también distorsionada, para ser pertinente para las decisiones en materia de planeamiento y control de gestión, El creciente énfasis de cómo satisfacer las metas trimestrales y anuales, reduce el enfoque de los sistemas de contabilidad interna a la obtención de informes mensuales relativos al beneficio. Y a pesar de los considerables recursos destinados al cálculo de los datos sobre beneficios mensuales y trimestrales, estos datos no miden realmente el aumento o disminución del valor económico que ha ocurrido durante el período" [1987, pág. 11.]

Más adelante, dicen los mismos autores:

"Los sistemas actuales de contabilidad de gestión no son adecuados para proporcionar información exacta sobre los costos de los productos. La imputación del costo obedece a medidas simplistas y arbitrarias, generalmente basadas en la mano de obra directa, que no representan el consumo de recursos que exige cada producto.

Aunque los métodos simplistas de costeo del producto son adecuados para los estados contables, los mismos proporcionan valores para los inventarios y para el costo de la mercadería vendida, que satisfacen los requisitos de la información dirigida hacia terceros y a la auditoría, desvirtúan en cambio, sistemáticamente, los costos de los productos individuales" [1987, pág. 21.]

Además del impacto sufrido en el mundo académico de la contabilidad de gestión, al cual también los autores citados dedicaron su crítica, lo más importante fue el cambio de énfasis en los

métodos de investigación contable de gestión. Los comentarios expuestos por Jonson y Kaplan, fueron el resultado de una serie de investigaciones de campo que demostraban que los sistemas de costos y gestión de costos, de ciertas empresas de éxito de EE.UU, no se ajustaban a los patrones de enseñanza sobre la materia que se usaban en las universidades de dicho país.

Antes de tales cambios, Klemstine & Maher (1983) clasificaron los trabajos de contabilidad de gestión que han aparecido en las revistas contables académicas, fundamentalmente The Accounting Review, Journal of Accounting Research, Abacus, Accounting Organizations and Society, y los AAA Research Studies en base a los métodos de análisis utilizados en los distintos artículos en:

- (1) **A priori.** Razonamiento conceptual sin un explícito modelo de manipulación, experimentación o análisis empírico.
- (2) **Elaboración de modelos / Simulación.**
- (2) **Laboratorio / Experimento de campo.** Un experimento con estudiantes o profesionales sobre datos artificiales en un lugar artificial.
- (4) **Encuestas o Entrevistas.** Recolección de datos de la organización real no provenientes de la observación directa; análisis ejecutados en algunos estudios.
- (5) **Observación personal.** Descripción de las prácticas corrientes en las organizaciones reales.
- (6) **Empírica.** Análisis estadístico de los datos obtenidos de las organizaciones reales.
- (7) **Estudio de campo.** Análisis del impacto sobre la información contable de las decisiones, acciones o actitudes la gerencia en las organizaciones.

Un resumen de la literatura de la contabilidad de gestión por categoría de tópicos y métodos de análisis aparece en el Cuadro 1. Un resumen adicional, por método de análisis, se presenta en el Cuadro 2. Estos cuadros proveen un importante panorama. El 87% de los trabajos sobre investigación contable de gestión no considera los datos de las organizaciones reales, ni son probados en estas organizaciones.

De los artículos restantes, 5% (32) son descripciones resumidas de la industria o país, basadas en la observación personal- dos tercios de estos artículos aparecieron antes del año 1950, sólo ¿no después de 1970. Únicamente 31 (menos del 5%) de los trabajos son estudios de campo reales y éstos tendieron a ser concentrados en dos áreas: presupuestos (12) y evaluación del desempeño (1 l); ningún estudio sobre costo contable y asignación de costo existe en materia de investigación de campo (Kaplan, 1986).

Cuadro 1
Clasificación de la investigación en contabilidad de gestión

		A priori	Modelos / Simulación	Laboratorio	Encuestas	Observación Personal	Empírica	Estudio de Campo
1.1.	Conceptos fundamentales	53	1				2	
1.2.	Economía de la información	5		16	5			
1.3.	Prácticas de la empresa e industrias				3	15	1	
1.4.	Contabilidad de los recursos humanos	3	2	4				1
1.5.	Comparación internacional				1	6		
1.6.	Sistemas	14				1		
1.7.	Economía de las organizaciones internas	9	2				1	1
1.8.	Misceláneas	16				6		1
2.1.	Costeo directo / Absorción	28	2		1			
2.2.	Costos de distribución	6			2	2		
2.3.	Costos del producto	19	1		4	1		
3.	Asignación del costo	14	30					
4.	Estimación del costo	8	4				1	
5.1.	Costo-volumen-beneficio	16	23					
5.2.	Presupuesto de capital	25	7	1	1			
5.3.	Toma de decisiones / Comportamiento	22	1	22				1
5.4.	Toma de decisiones	23	14		1			1
6.1.	Presupuesto	2	4	11		1		12
6.2.	Análisis de la varianza	16	28	3			2	1
6.3.	Precios de transferencia	15	7		1			
6.4.	Agente principal		10					
6.5.	Planeamiento y control	31	24	5	3		3	11
	Total	325	176	51	17	32	10	31

(Klemstine & Maher [1983])

Cuadro 2
Resumen de los métodos de investigación en contabilidad de gestión

	Cantidad	Porcentaje	Porcentaje Acumulativo
A priori	325	51,5	52
Modelos / simulación	176	27,8	79
Laboratorio	51	7,6	87
Encuesta	17	2,6	90
Observación Personal	32	5,1	95
Empírica	10	0,8	96
Estudio de Campo	31	4,5	100
Total	642	100,0	100

(Klemstine & Maher [1983])

Este análisis de la incidencia de los estudios de campo en las revistas de contabilidad académicas, indica el poco uso de dicho método por parte de los investigadores contables. Esto ha reducido en algo la base empírica real y su influencia en la enseñanza y la investigación en la contabilidad de gestión. Tal como en el caso de la contabilidad financiera, la mayor preponderancia en la investigación estaba dada por el enfoque a priori, esto es, de carácter conceptual. Muchos de los estudios de las prácticas reales han sido concluidas y publicadas por organizaciones profesionales, tales como la National Association of Accounting (NAA)(hoy denominada Institute

Management Accountants-IMA), la Conference Board y la Financial Executives Institute. La NAA, en particular, ha intentado documentar la práctica existente en materia de contabilidad de costo y muchos de los estudios fueron patrocinados en la década del 50 indudablemente influenciaron los textos publicados en la década del 60 hasta los 90.

El conocimiento de la práctica de la contabilidad de gestión, para muchos académicos en contabilidad, derivó de las ideas contenidas en dichos trabajos. Así, la enseñanza académica contemporánea y también la investigación está basada en descripciones resumidas de la práctica real que fue documentada en los estudios de la NAA de los años 50. Por último, debemos señalar que en los últimos años la contabilidad de gestión ha tenido un vuelco importante hacia el enfoque estratégico de la misma. En este nuevo paradigma tuvo gran influencia los trabajos de Shank y Godviriam que fueron compilados en su libro "Gerencia Estratégica de Costos" (1995). También el Institute of Management Accountants ha cambiado el nombre de su revista mensual denominada anteriormente Management Accounting con el nombre de *Strategic Finance* y el nombre anterior lo ha reservado para una publicación trimestral, ambas con fuerte contenido estratégico. Un hecho similar ha ocurrido en el Reino Unido en donde The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) le ha cambiado también la denominación a su revista mensual Management Accounting por el de *Financial Management* también con un contenido estratégico.

Resumen

Puesto que la información brindada por la contabilidad de gestión es creada para planear, coordinar, motivar y evaluar las actividades en organizaciones complejas, la investigación en este campo comienza con una comprensión excelente del proceso de la contabilidad de gestión en las organizaciones reales.

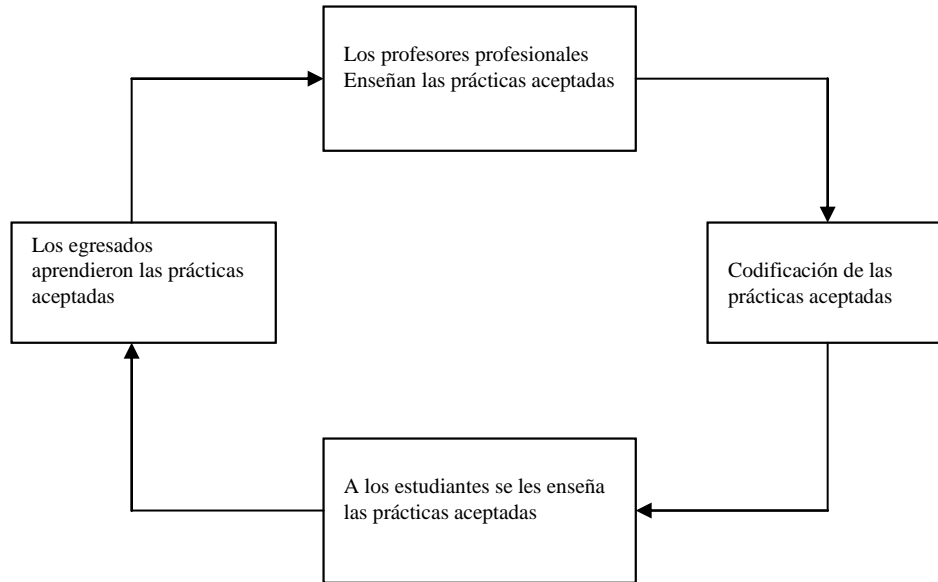
Muchos campos científicos, especialmente aquellos vinculados con las ciencias naturales, pueden ser estudiados en forma experimental en laboratorios y otros lugares donde puede existir el correspondiente control. Las leyes de la física, la química y la biología mantienen constancia, ya sea que sean observadas en laboratorios o en el escenario natural del mundo real. Pero puesto que los fenómenos de la contabilidad de gestión existen sólo en organizaciones complejas, con su rica interacción de gente, productos, procesos, mercados, tecnologías y culturas, llega a ser extremadamente difícil estudiar el tema, salvo en el escenario real organizacional; los sistemas de contabilidad de gestión deben estudiarse en el lugar donde se desarrollan y donde funcionan (Bruns y Kaplan, 1987, págs. 1 y 2).

En conclusión, en el párrafo anterior se está delimitando el marco más apto para llevar a cabo la investigación en el campo de la contabilidad de gestión, Más aún, para nuestro país es un buen mensaje de cómo debemos abordar la investigación contable en este campo del conocimiento. No sabemos si las empresas del medio llevan algún sistema de costo y en qué medida utilizan los datos contables para la toma de decisiones. Muchas veces hacemos conjeturas y construimos hipótesis sin saber si las mismas están corroboradas por la realidad. Más aún, la enseñanza de los sistemas de costos en la Universidad se basó en una bibliografía inadecuada, en función del medio ambiente en que se desarrolla nuestra industria. La aplicación del enfoque americano (EE.UU) tiene ciertas características ambientales que no son propias de la Argentina.

7. LA FORMACIÓN DE PROFESORES ACADÉMICOS DE CONTABILIDAD EN NUESTRO PAÍS

Si queremos romper el círculo vicioso de que los profesores profesionales forman a profesionales, debemos acudir a la investigación. Dada la formación de los profesores existe una predilección por preparar estudiantes para la práctica; los educadores enseñamos a nuestros estudiantes prácticas aceptables de modo que ellos puedan conseguir trabajo. La práctica

complementa la educación en el sentido que le proporciona a los profesores información sobre cuáles son las prácticas aceptadas y las prácticas profesionales que los educadores enseñan. El proceso es resumido en la Figura 3 (Sterling, 1973).



Estrictamente interpretada, la Figura 3 prohibiría los cambios. Puesto que los cambios ocurren, sabemos que son insumos exógenos al círculo. La fuente de estos insumos es la práctica, no la educación o la investigación. Esto es, los profesionales agregan(raramente sustraen) al acopio de las prácticas aceptadas y entonces los educadores profesionales codifican y enseñan estas prácticas aceptadas adicionales.

Por tal circunstancia, es indispensable desarrollar recursos humanos en el campo contable que tenga como fundamento la investigación, al efecto de lograr el perfil de un profesor de contabilidad que implica la dedicación exclusiva. La realidad de nuestro país no es la que se observa en países que brindan una buena formación profesional, como es el caso de los EE.UU, Reino Unido, Australia, Nueva Zelanda, Canadá, Alemania, España, Singapur, Japón y otros muchos. Por ejemplo, en materia contable, en dichos países la mayoría de los profesores son de dedicación exclusiva y todos están en condiciones de dictar cualquier asignatura vinculada con la materia.

Hace uno años estuvo de visita en nuestro medio el Decano de la Escuela de Administración de Negocios de Florida International University, Dr. Harold E. Wyman, y manifestó que él había dictado a través del tiempo asignaturas tales como Contabilidad Básica, Contabilidad Superior, Contabilidad de Gestión, Costos, Contabilidad Impositiva, Auditoria, etc. Manifestó, además, que la práctica o la experiencia la obtenía a través de la investigación de las mejores prácticas, y además también participaban en carácter de instructores de los cursos, sin dedicación, profesionales prestigiosos que ofrecen los aspectos tecnológicos de la asignatura correspondiente, pero siempre dentro del marco conceptual que era brindado por el profesor.

El Prof. Kaplan, citado más arriba, en un artículo escrito en 1989, expresó:

"La preparación de las actividades docentes es sin duda el mejor método de búsqueda de las deficiencias del pensamiento convencional. El mensaje para los profesores es muy claro. Estos no deben reducir su labor a la presentación de la parte tecnológica del modelo: instrumentos, sistemas y procedimientos contables,- ni tan siquiera a los preceptos incluidos en la legislación o en las normas profesionales que lo regulan. Tal beneficio adicional de la tarea docente se consigue siempre que no se renuncie a una enseñanza de los conceptos que, aunque exige cierto grado de abstracción, no significa que deba estar alejada de la realidad".

Por supuesto, este tipo de enfoque puede solamente ser brindado por profesores académicos.

Hay grandes oportunidades en la investigación contable, muchas de las cuales parece que ni siquiera reconocemos. Existe mucho material que necesita la reflexión típica del investigador, antes de iniciar nuevas líneas de investigación. En la actualidad se esta necesitando información contable más sofisticada en función de que el país está enfrentando el desafío de la globalidad y competitividad. No podemos estar lejos de los países que más han desarrollado la contabilidad, como los anglosajones y europeos continentales. La tarea de formar profesores de contabilidad no es una tarea fácil, por cuya razón demandará mucho tiempo y esfuerzo. Por tales circunstancias, hay que comenzar cuanto antes.

BIBLIOGRAFIA

- BEDFORD, N.M. and DOPUCH;N. Research methodology and accounting theory, another perspective, *The Accounting Review*. Págs. 351 a 361. July 1961.
- BRUNS, W.J. y KAPLAN,R.S.. *Accounting & Management. Field Study Perspectives*. Boston. Harvard Business School Press. 1987.
- CHAMBERS, R.J. *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*. Englewood Cliffs. Prentice Hall. 1966.
- DOPUCH,N y REVSINE,L.. *Accounting research 1960-1970. A critical evaluation*, Center for International Education and Research Accounting. 1973. Especialmente el artículo de Nelson: A priori research in accounting, págs. 3-19.
- EDWARD E.O and BELL,P.W..The theory and measurement of business income. Los Angeles. University of California Press. 1961.
- FORTÍN, H.L. y otros. *Replanteo de la Técnica Contable*. Ediciones Macchi. Buenos Aires. 1980.
- GAFFIKIN,M.J.R.. Legacy of the golden age: recent developments in methodology of accounting. Págs. 16-36. *Abacus*. Spring 1988.
- GARCIA, Norberto. ¿Existe la contabilidad de gestión o administrativa? *Gaceta del Consejo*. Año V. Ng 29, Julio-Agosto 1987.
- GARCIA, Norberto. El cambio de paradigma en materia de contabilidad de gestión. *Gaceta del Consejo*. Año VII. Nº 40. Enero-Julio 1992.
- IJIRI,Y. *Foundation of Accounting Measurement*. Englewood Cliffs. Prentice Hall. 1967.
- JONSON,H.T. y KAPLAN,R.S.. *La Contabilidad de Costes*. Barcelona. Plaza & Janés. 1988.
- KAPLAN,R.S. The role for empirical research in management accounting. *Accounting, Organization and Society*. Vol. 1 1. Nº 4/5 1986.
- KAPLAN,R.S Connecting the research-teaching practice triangle, Págs. 129-132. *Accounting Horizons*. March 1989.
- KLEMSTINE, & MAHER,M. *Management Accounting Research: 1926-1983*. Sarasota. American Accounting Association: Management Accounting Section. 1983.
- LOPEZ SANTISO,H. El estado actual de la investigación contable en la Argentina. *Temas*, Nº 13. Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Buenos Aires. 1988.
- MAUTZ, R. K. La contabilidad como ciencia social. En el libro de Buckley,J.W.: *La Contabilidad Contemporánea y su Medio Ambiente*. Ediciones Contables y Administrativas. México. 1970.
- RYAN,B. SCAPENS,R.W. y THEOBALD, M. *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. London. Academic Press. 1992.
- SHANK,J.K. Y GOVINDARAJAN,V. *Gerencia Estratégica de Costos*, Colombia, Editorial Norma, 1995
- STERLING. R.R. *Theory of the Measurement of Enterprise Income*. Scholars. Book Co. Reprint 1979.
- STERLING. R.R. Accounting research, education and practice. Págs. 4452. *Journal of Accountancy*. 1973.
- TUA PERED,J.. *La Investigación Empírica en Contabilidad. La hipótesis de eficacia del mercado*. Madrid. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. 1991.
- TUA PEREDA,J. Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. *Revista de Contaduría de la Universidad de Antioquía*, Medellín. Colombia. 1988.
- WOLK,H. y BRIGGS,L.. Accounting research, professors and practitioners: a perspective. Págs. 47-56. *The International Journal of Accounting*. Spring 1975.
- WATTS,R.L. Y ZIMMERMAN,J.L. *Positive Accounting Theory*. Englewood Cliffs. Prentice Hall. 1986.
- ZEFF, S.A. Evolución de la teoría contable. La investigación empírica. *Administración de Empresas*. Tomo XIII. 1982.