

ACERCA DE LO QUE HE INTENTADO HACER EN MI LABOR DE INVESTIGACIÓN, DÓNDE PUEDE QUE HAYA ACERTADO Y DÓNDE HE FRACASADO

*(What I was Trying to Do in my Research, Where I May Have Succeeded
and Where I Failed)*

Richard Mattessich

Profesor Emérito de la Universidad British Columbia de Canadá

RESUMEN

Este artículo se basa en la presentación que hice al ser investido Doctor honoris causa (el 12 de noviembre de 1998) por la Universidad Complutense de Madrid. Sin embargo, es una adaptación que amplía considerablemente dicha presentación y no se limita al problema de la metodología de contabilidad condicional-normativa (como en la presentación original). El artículo ofrece una descripción concisa de cómo he afrontado algunos de los problemas de mayor envergadura respecto de la contabilidad y la filosofía durante mi trayectoria académica. Por necesidad, este trabajo no entra en detalles secundarios o matices, sino que presenta un cuadro de trazos amplios y generales.

Palabras clave: teoría contable, investigación contable.

ABSTRACT

This paper is based on my presentation on the occasion of receiving a Doctor honoris causa (on November 12, 1998) from the University Complutense of Madrid. However, the present paper is an adaptation and considerable extension of that presentation and is not limited to the problem of conditional-normative accounting methodology (as was the original presentation). The paper offers a concise survey of my struggle with some major problems of accounting and philosophy during my academic career. By necessity, it does not enter into a lot of secondary details and subtleties; it rather paints the picture in rough and broad strokes.

Key words: accounting theory, accounting research.

1. INTRODUCCIÓN

Debido a mi formación como ingeniero, siempre me he interesado por las matemáticas y el pensamiento analítico.¹ Cuando me instalé en Norteamérica, intenté actualizar mis conocimientos matemáticos durante un curso de verano impartido por algunas eminencias, entre las que se encontraba Gerald Debreu (ej. , 1959), quien, años más tarde, recibió el Premio Nobel. Después de haber adquirido nuevos conocimientos matemáticos, intenté (en Mattessich 1957) generalizar la matriz económica del análisis input-output – ideada de forma ingeniosa por Wassily Leontief (1951) – convirtiendo esta tabla de input-output en una matriz contable que fuera aplicable a *todos* los sistemas de micro y macrocontabilidad. Por otra parte, y es lo más importante, esto fue el comienzo del desarrollo de unos fundamentos axiomáticos básicos de los sistemas contables en general. Gracias a este artículo crucial de 1957 recibí la invitación de la Universidad de California (primero como profesor visitante y luego como profesor titular en dicha institución).

Aunque mi artículo haya demostrado, probablemente por primera vez, cómo probar los teoremas contables de una manera rigurosa y matemática, las ideas que ahí se concibieron tenían que desarrollarse en un corpus sustancial de conocimientos. Eso lo procuré hacer a través de los dos libros tratados en la siguiente Sección.

2. ACCOUNTING AND ANALYTICAL METHODS (AAM) Y EL VOLUMEN PARALELO, SIMULATION OF THE FIRM THROUGH A BUDGET COMPUTER PROGRAM (SIM)

Tardé unos cinco o seis años en escribir estos dos volúmenes (Mattessich 1964a y 1964b), en los que me puse varias metas: en primer lugar, intenté mostrar en *AAM* la importancia y el potencial de la aplicación de métodos analíticos a la contabilidad. Y creo que, en esta tarea, tuve éxito. No sólo se utilizó el libro en muchos programas doctorales en las universidades norteamericanas y algunas de Europa, Australia y, posiblemente, en otros continentes, sino que también provocó una oleada de interés por las matemáticas entre muchos contables académicos – todo eso a pesar de la oposición feroz a las matemáticas aplicadas por parte de algunos contables académicos, aún teniendo en cuenta que, hoy en día, las matemáticas rigurosas dominan una buena parte de la investigación contable. Entre los académicos contables más eminentes (de la generación actualmente en activo), se encuentran, por citar unos cuantos, aquéllos que destacaron inicialmente en la contabilidad analítica: Abdel-khalik, Baiman,

¹ Para más detalles, véanse mis memorias profesionales (Mattessich 1995a)

Butterworth, Demski, Feltham, Ijiri, Mock, Ohlson, etc. – algunos de los cuales eran alumnos míos o asistieron a mi seminario doctoral en Berkeley. Si estos, y otros compañeros más jóvenes (incluidos algunos de mi misma edad, como, por ejemplo, Charnes y Cooper 1967) no hubieran llegado a cotas tan altas en la contabilidad analítica, quizá mi propio trabajo analítico no hubiese gozado de tanta atención. Realmente creo que gran parte de mi reconocimiento se debe al trabajo de estos compañeros. Sin sus esfuerzos e ingeniosidad, los modestos cimientos que procuré establecer quizá hubieran caído en el olvido. Fueron ellos los que llevaron la contabilidad analítica más allá del modelo de doble asiento hacia la economía de la información y la teoría de la agencia, la teoría de la medición, etc., sobrepasando así mis modelos deterministas hasta el campo de las matemáticas probabilistas.²

El segundo objetivo de *AAM* fue el de establecer los fundamentos de una teoría de contabilidad general y axiomática. Aquí el “éxito” (si se puede permitir el uso de esta palabra) tuvo matices diferentes. Aparte de ilustrar la base de todos los sistemas contables, tanto micro como macro, y de presentar una serie de axiomas, teoremas y pruebas rigurosas, pronto me di cuenta de que todo el campo de la contabilidad resultaba ser tan vasto que una teoría general, sobre todo amplia, analítica y rigurosa, iba más allá de mis posibilidades. De hecho, hasta el momento, nadie más ha logrado semejante hazaña. Sin embargo, mis esfuerzos sí dieron lugar a muchos intentos axiomático-matemáticos y verbal-supuestos de clarificar los fundamentos de la contabilidad (para un resumen y desarrollo posteriores de dichos intentos por otros estudiosos, véase Balzer y Mattessich, 1999).

Pero estos esfuerzos produjeron, además, otro resultado. Mi eminente compañero de Berkeley, Maurice Moonitz, compartía conmigo la idea de la necesidad de formular, de una manera u otra, los fundamentos de nuestra disciplina. Fue invitado por el órgano principal de la contabilidad profesional de EE.UU. (el American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) para realizar algunos estudios encaminados hacia un posible establecimiento oficial de dichos fundamentos. Los principales resul-

² Sin embargo, sí creo que Mattessich (1957) fue uno de los primeros artículos de contabilidad, si no el primero, que introdujo pruebas rigurosas en nuestra disciplina. No debe olvidarse que los teoremas contables tradicionales no se probaban matemáticamente ante el alumnado, sino que se demostraban utilizando ejemplos específicos.

De vez en cuando, sin embargo, otros estudiosos se citan como los primeros en haber utilizado rigurosos métodos analíticos y pruebas en la contabilidad. Por ejemplo, Antle (1996, p.196) afirma que “Joel S. Demski fue pionero en el uso de técnicas formales en la teoría contable”. Si no introdujéramos la palabra “algunas” delante de “técnicas deductivas”, esta afirmación podría llevar a la confusión, puesto que las pruebas matemáticas en Mattessich (1957) aparecen diez años antes de la primera publicación de Demski y las de Mattessich (1964a, Apéndice A) tres años antes.

tados, entre otros, eran dos monografías, Moonitz (1961) y Sprouse y Moonitz (1962), que calaron hondo en toda la comunidad contable estadounidense, que reaccionó con argumentos a favor y en contra. Aunque las sugerencias incluidas en estas monografías fueron rechazadas por el AICPA, bastante conservador, los trabajos atrajeron la atención sobre el problema de los fundamentos de la contabilidad y su formulación. Dichas sugerencias llevaron, finalmente, a la creación de un órgano interindustrial, independiente del AICPA, que era el Financial Accounting Standard Board (FASB). Este Consejo estableció el conocido Conceptual Framework Project (Proyecto para un Marco Conceptual) que, hasta cierto punto, parecía dar respuesta a las aspiraciones albergadas por algunos de nosotros, sobre todo Moonitz, Ijiri y yo mismo, entre otros. Aunque este proyecto constituía una empresa enorme, abarcando más de una década, muchos de nosotros no estábamos contentos con sus resultados. Para algunos académicos, el Conceptual Framework no era lo suficientemente riguroso, y otros encontraron varios fallos.³ Sin embargo, nuestras pertinentes contribuciones previsoras se reconocieron en varios estudios: Ej. Zeff (1982) y, sobre todo, Slaymaker (1996) en *The History of Accounting – An International Encyclopedia* (Chatfield y Vangermeersch 1996).

El tercer objetivo relacionado de AAM fue el de unificar la micro y la macrocontabilidad. Hubo varios intentos de tal integración (Ej. por Cooper 1949, Powelson 1955); de hecho, algunos sectores mostraron un gran interés en tal proyecto. Sin embargo, resultó ser una empresa demasiado ambiciosa para la mayoría de los contables y, por tanto, el entusiasmo entre la mayoría de los académicos pronto se desvaneció – menos en Japón, donde parece que el interés sigue vivo – véase Harada (1978), Koguchi (1990). Supongo que la popularidad de la que gozo en Japón puede remontarse, al menos en parte, a este intento, ampliamente olvidado por la mayoría, de combinar todos los sistemas de micro y macrocontabilidad.

Un cuarto objetivo de AAM y SIM fue la simulación por ordenador de presupuestos comerciales y el establecimiento de lo que, hoy en día, se llama “hoja de cálculo informatizada (o electrónica)”. Para aquéllos que no estén familiarizados con la noción de una “hoja de cálculo electrónica”, puedo decir que es una herramienta de contabilidad informatizada que permite, basándose en unas cuantas variables o parámetros claves, cambiar cientos o miles de cifras dependientes de todo un sistema contable o de presupuesto en pocos minutos. Desde un punto de vista práctico, esto puede que haya sido el mayor “éxito”. Aunque la idea haya estado implícita en mi artículo de 1957, su concepción en sí se manifiesta en Mattessich (1961). Estos esfuerzos estaban estrechamente ligados a los experimentos por clarificar los fundamentos analítico-estructurales

³ Para más detalles, véase Archer (1993).

de la contabilidad y salieron directamente de estas investigaciones. El Capítulo 9 de *AAM* se dedica en su totalidad a la construcción de un modelo de presupuestos (es decir, para hojas de cálculo informatizadas), utilizando el simbolismo FORTRAN. Una recapitulación concisa de este modelo, junto con el programa informático comprensivo (escrito en colaboración con Paul A. Zitlau y Thomas C. Schneider, dos de mis ayudantes de investigación en Berkeley), proporcionando nada menos que 48 hojas de cálculo electrónicas, se publicaron en el volumen paralelo de *AAM* (*SIM*: Mattessich 1964b). Intentar algo así, hace ahora alrededor de 35 años, resultó tan extraño que fue rechazado de pleno por uno de mis compañeros de Berkeley; otros lo admiraron pero no creyeron en sus aplicaciones prácticas a gran escala, mientras que un número reducido de compañeros (Ej. Maurice Moonitz de Berkeley, Bill Cooper, entonces del Carnegie Institute of Technology, y Peter Swoboda, entonces todavía de la Hochschule für Welthandel de Viena) se mostraron bastante entusiastas.⁴

3. EL ÉXITO DE LA HOJA DE CÁLCULO ELECTRÓNICA

Aunque recibió críticas bastante positivas, *SIM* no recibió, ni por asomo, la misma atención por parte de los académicos ni tampoco de los cursos universitarios, tal y como la tuvo *AAM*. Sin embargo, de vez en cuando era posible encontrar referencias a este volumen paralelo. Además, por poner un ejemplo, fui invitado en 1964 por el Budget Executive Institute a disertar sobre este tema; y años más tarde, el Prof. Edward Summers, de la Universidad de Texas en Austin, experimentó con un modelo de presupuestos relacionado. Quizá la publicación más importante que trató mi modelo de simulación de presupuestos y su programa informático fue *Computer Simulation Experiments with Models of Economic Systems* de Naylor (1971). Este libro presentó mis trabajos a un círculo más amplio, más allá de la comunidad contable, sobre todo a los expertos en informática.

Sin embargo, aquí, de nuevo, mis esfuerzos serían a duras penas recordados si no hubiera sido por una generación sucesiva que convirtió la hoja de cálculo informatizada en algo que no habría podido imaginar ni en mis mejores sueños. La introducción del ordenador personal (PC) a finales de los años 70 y su "killer application" (de

⁴ Para reseñas, artículos de reseña, etc. de *AAM* (y de vez en cuando de *SIM* y otros trabajos, etc.) véase, por ejemplo: Chambers (1996), Churchill (1966), Cooper (1966), Ijiri (1966), Weinwurm (1966) además de libros históricos tales como los de Gaffikin y Aitken (1982, pp.173-194), Chatfield y Vangermeersch (1996, pp.404-406), además del libro en polaco de Szychta (1996). Para su repercusión y las referencias en España, véase, por ejemplo: Buenos (1972), García (1972), Requenos (1972) y Cuadrado y Valmayor (1998).

“making a killing”; es decir, grandes beneficios), el programa informático *VisiCalc*, fueron acontecimientos decisivos. Este programa de gran éxito no constituía un simple prototipo de una hoja de cálculo electrónica, sino que era una generalización de su más amplia aplicación; lo concibió Daniel Bricklin y fue escrito por él y un compañero programador, Bob Frankston.⁵ Detrás llegaron otros programas de hoja de cálculo aún más sofisticados, tales como *SuperCalc*, *Lotus 1-2-3* y, más tarde, *Excel* de Microsoft. Así surgió toda una industria basada en las hojas de cálculo informatizadas.

Espero que lo anterior haya dado una visión acerca de lo que me animó a escribir *AAM* y su volumen paralelo, y hasta qué punto pueden haber tenido éxito o no. De todas maneras, ese trabajo supuso (con la excepción de algunas publicaciones históricas) la base de la mayoría de mis publicaciones, incluso de aquéllas como *Instrumental Reasoning and Systems Methodology* (IRSM, 1978), que es un libro filosófico que tiene poco que ver con la contabilidad, al menos directamente.

4. INSTRUMENTAL REASONING AND SYSTEMS METHODOLOGY

Al escribir este libro (IRSM, 1978), intentaba explorar una cuestión que surgió en *AAM*; concretamente “de qué herramientas de lógica y epistemología disponemos para tratar el problema de las relaciones medios-fines”, buscando una estructura de sistema satisfactoria para lograr una meta específica – un problema que es común a todas las ciencias aplicadas.⁶

A través de este análisis de soluciones potenciales al problema de las relaciones medios-fines, esperaba que ciertas nuevas áreas de la filosofía, sobre todo las modali-

⁵ Gates (1995, p.50) tiene razón en subrayar el “reconocimiento inmenso” que merecen Dan Bricklin y Bob Frankston por haber creado *VisiCalc*, pero cae en la incorrección (en p. 50 y 139) cuando afirma que:

“Los inventores originales de la hoja de cálculo electrónica, Dan Bricklin y Bob Frankston [p. 50]... Cuando aparecieron las primeras hojas de cálculo electrónicas en 1978, suponían una mejoría grandísima frente al papel y lápiz. Lo que estas hojas posibilitaron era el poder vincular fórmulas a cada elemento en una tabla de datos. Estas fórmulas podían referirse a otros elementos en la tabla. Cualquier cambio en un valor afectaría de inmediato a las otras celdas, así que proyecciones tales como las ventas,... podían manipularse para examinar situaciones del tipo ‘y si’, y el impacto del cambio sería aparente de forma instantánea [p. 139, la letra cursiva ha sido añadida].”

El párrafo de la página 50 obviamente no es sostenible, pero lo sería si se cambiara a: “los inventores o diseñadores originales de *VisiCalc*.” Y en cuanto al texto de la página 139 (aquí en letra cursiva), sería defendible si se refiriera a los esfuerzos en la simulación de presupuestos de Mattessich entre 1961 y 1964. La intención no es de desacreditar a *VisiCalc* (ni a sus autores). Ese programa sin duda constituyó un gran avance en la posterior generalización, desarrollo y aplicación de la hoja de cálculo electrónica, pero no constituye ni su invención ni su concepción inicial.

⁶ Para reseñas acerca de *Instrumental Reasoning and Systems Methodology*, véase, por ejemplo: Brambilla (1979), Rapoport (1979), Corcoran (1980), Hanika (1980).

dades deónticas, tales como la deontología, la lógica de los mandatos, etc., pudieran resolver este problema. Me era obvio que las relaciones medios-fines no pueden resolverse mediante la lógica tradicional (es decir, asertórica), pero estas investigaciones demostraron que incluso las modalidades deónticas parecían ser insuficientes, ya que son demasiado limitadas a un proceso de razonamiento deductivo (aunque no asertorio). Quisiera ilustrar este punto mediante un ejemplo: una única meta puede, a veces, lograrse por diferentes medios o, de forma alternativa, una herramienta específica puede servir para varios propósitos diferentes. Este fenómeno, además de la eficacia con que tales medios puedan alcanzar sus fines, no puede solucionarse de una manera puramente analítica. La conclusión a la que llegué fue que el problema de las relaciones medios-fines requiere, más bien, un nuevo enfoque inductivo y empírico. Estas conclusiones se trataron más adelante en *Critique of Accounting* (1995), que puede explicar porqué una total comprensión de esto último puede necesitar un cierto conocimiento de los problemas discutidos a fondo en el Capítulo 4 de *Instrumental Reasoning and Systems Methodology*.

5. LA INVESTIGACIÓN HISTÓRICA DE LA CONTABILIDAD

Además de mis intereses analíticos y filosóficos, siempre he sido consciente de la importancia de la historia, y no sólo de la historia de la contabilidad. Así, a partir de comienzos de los años 80, dediqué algún tiempo a revisar los desarrollos académicos más recientes de nuestra disciplina en dos antologías, *Modern Accounting Research-History, Survey, and Guide*, seguido de un volumen suplementario sobre *Accounting Research in the 1980s and its Future Relevance*, ambos publicados por la CGA Research Foundation (Vancouver, Columbia Británica/ Canadá). Estas dos antologías no sólo contenían extensos comentarios míos, sino que, además, reflejan mi filosofía acerca de la contabilidad. El primero de estos volúmenes tuvo un impacto considerable y fue reeditado varias veces, mientras que el segundo, a pesar de una traducción al francés, recibió bastante menos atención.⁷ Estos libros, de alguna manera, actuaron de tabla de lanzamiento para un trabajo extenso que publiqué bajo el título de "Academic Research in Accounting: The Last 50 Years" (Mattessich 1996). Este artículo recibió buenas críticas de muchos sectores y se publicará una versión adaptada y parcialmente ampliada con el título de "The Status of Modern Accounting and Its Evolutionary

⁷ Para no sobrecargar la Bibliografía, estos dos libros, además de otras muchas publicaciones mías, no están incluidas en esta Sección de Referencia.

Background” (Mattessich 2000) como parte de una antología multivolumen sobre *The Current State of Business Disciplines*. Esta materia puede incluso ser el punto de partida de un próximo libro que tengo pensado escribir (con la ayuda de un coautor) sobre *Accounting Research of the Twentieth Century-An International Survey*.

La evolución de la investigación contable moderna no fue mi único interés histórico. Una serie de publicaciones de la arqueóloga francoestadounidense, Denise Schmandt-Besserat, a quien considero como uno de los fundadores de “la arqueología de la contabilidad”, despertó mi curiosidad acerca de los comienzos mismos de nuestra disciplina y su historia inicial. Así que intenté interpretar sus fascinantes descubrimientos desde el punto de vista de un contable en una serie de artículos que se han acogido con bastante interés por parte del sector de los historiadores contables. Esto, a su vez, me llevó a explorar también los aspectos de la primera contabilidad de la India. Algunos de estos artículos, junto con un comentario, se publicarán en forma de libro (Mattessich 1999) bajo el título de *The Beginnings of Accounting and Accounting Thought: Accounting Practice in the Middle East (8000 B.C. to 2000 B.C.) and Accounting Thought in India (300 B.C. and the Middle Ages)*.

6. LA METODOLOGÍA CONTABLE CONDICIONAL-NORMATIVA (CoNAM) Y CRITIQUE OF ACCOUNTING

Además de continuar con mis estudios históricos, volví, en la primera mitad de los 90, al problema de las relaciones medios-fines, aplicando algunas de las ideas nacidas de Mattessich (1978). Esto dio lugar a *Instrumental Reasoning and Systems Methodology* para la contabilidad en *Critique of Accounting – Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline* (1995b).

En AAM ya había empezado a mostrarme contrario a la noción, aceptada por un número de expertos, de que, en la contabilidad, el valor actual de mercado es sagrado y, por tanto, es la única noción aceptable en cuanto a valor. En este libro expresé el punto de vista, que es una realidad en la práctica actual, de que se requieren diferentes nociones de valor para diferentes objetivos de información. Este enfoque de multivalores intenta explicar por qué, *por razones fiscales*, por ejemplo, se requiere el *valor histórico* a la hora de la adquisición, y no el valor actual de mercado; o por qué en la *responsabilidad ante los accionistas* se requiere *el inferior de entre coste y valor de mercado*; o por qué la *toma de decisiones de la gestión* requiere (además del valor actual de mercado) el descuento de los flujos de caja esperados y, por tanto, el llamado *valor actual*. De hecho, para realizar una decisión de inversión que tenga sentido, se necesitan al menos dos: el valor de mercado – a menudo llamado el valor objetivo, que no es

tan objetivo ni absoluto, como han demostrado claramente las fluctuaciones en el mercado de valores a lo largo de 1998 – además de una noción más subjetiva, en concreto el valor actual, a través del cual los inversores intentan ir por delante del mercado. Si el juicio personal del inversor es mejor que el juicio colectivo del mercado, habrá recompensas; si no, el castigo será que se pierde dinero.

Estos no suponen, por supuesto, todos los conceptos de valor dentro de la contabilidad. Pero puede que ilustre que nuestra disciplina posee diferentes, a veces incluso conflictivas, nociones de valor. El problema se complica por el hecho de que el principio de valoración es simplemente el principio más obvio, pero, de ninguna manera, el único en el que este dilema en concreto ocurre. El mismo problema de elección bajo diferentes metas de información también ocurre con los principios de realización, clasificación, materialidad, asignación, etc.

De todo esto, se podría deducir que, para mí, el mayor dilema de la contabilidad es que diferentes combinaciones de principios satisfagan diferentes metas de información; y su problema principal es determinar qué conjunto de principios elegir para una situación específica. Hay dos maneras de plantear este problema: (1) *la manera pragmática* (descrita anteriormente), seguida por profesionales y, a menudo, apoyada por académicos, aunque sin mucha explicación científica, y (2) *las maneras puramente teóricas* entre las que se pueden destacar dos: (i) *el enfoque del valor actual de mercado* y (ii) *el enfoque del valor actual*. Sin embargo, como he intentado demostrar, cada uno refleja un aspecto diferente. Por tanto, la afirmación de los diferentes grupos de que su enfoque es el único válido tiene que rechazarse.

Para validar la noción de valores múltiples, actualmente en práctica, debemos buscar los medios científicos para justificar, y posiblemente corregir, este enfoque pragmático. Una solución práctica a este dilema parecía ser el llamado método del valor de privación. En Mattessich (1998) intenté demostrar que es un remedio de recurso bastante valioso, pero señalé que, a largo plazo, una solución más científica, o al menos, más básica y general, tenía que buscarse para el problema de relacionar los medios con el fin. Sin embargo, es un reto difícil de alcanzar y no afirmo, de ninguna manera, haber encontrado la solución. Tal y como subrayé en *Critique of Accounting* es “una llamada a la batalla, más que un himno de victoria”. Aunque este libro trata una serie de problemas analítico-científicos, su principal hilo es de naturaleza filosófica. Por tanto, en la evaluación de ese trabajo, debe tenerse en consideración que la filosofía casi nunca proporciona soluciones prácticas; su propósito es, más bien, clarificar los problemas que se están tratando. Y no estoy nada seguro de que el método de contabilidad condicional-normativo (CoNAM) propuesto por mí como una posible solución de futuro, resulte finalmente ser el correcto. Pero sí estoy seguro de que el problema medios-fines es básico para la contabilidad, y de que el enfoque actual, que desatiende este problema fun-

damental, tendrá que revisarse tarde o temprano. Ésta puede resultar ser la mayor contribución de este libro que, hasta el momento, ha tenido una buena crítica, pero poca respuesta, relativamente hablando, de la comunidad contable, sea por parte de profesionales o de académicos. Admito que el tema central, de diferenciar las relaciones medios-fines de las relaciones causa y efecto, puede resultar desconocido para los profesionales e incluso para algunos contables académicos. De hecho, para poder entender mejor el tema, leer *Critique of Accounting* puede requerir la lectura suplementaria de las Secciones 4.3 y 4.4 (y posiblemente el Capítulo 5) de Mattessich (1978).

El problema principal de CoNAM, según el cual unos medios satisfactorios pueden relacionarse con metas específicas de la información, tiene ciertas precondiciones. La primera es la claridad de la meta de la información y su inherente juicio de valor. En segundo lugar, este enfoque rechaza dos nociones: (a) que la contabilidad tiene un solo objetivo, y (b) que los juicios de valor no tienen lugar en la contabilidad. La pregunta sobre qué meta de la información perseguir, constituye el mencionado juicio de valor. Por tanto, el enfoque es normativo, de forma condicional, en cuanto que el análisis científico se condiciona por la especificación de la norma, en concreto la meta de la información. Sólo cuando ésta se haya realizado, puede proseguirse el análisis científico. Pero ahora llegamos a una tarea más difícil aún: el análisis científico en sí. En dos de mis libros (*Instrumental Reasoning and Systems Methodology*, 1978; y *Critique of Accounting*, 1995a) he intentado aclarar algo este problema espinoso; puede que haya limpiado mucha broza, pero no pude dar la solución al problema central. Simplemente señalé el camino que podría, en un futuro más o menos lejano, sacarnos de este dilema principal. Y no es solamente un dilema de la contabilidad, sino de todas las ciencias aplicadas. Se da tanto en la medicina como en la ingeniería; en la meteorología y en la mercadotecnia y otras áreas de la gestión de empresas. El problema de especificar un objetivo y luego encontrar una herramienta satisfactoria con que lograrlo puede, hasta ahora, sólo solucionarse mediante el método de tanteos o, en una situación muy simple, utilizando herramientas matemáticas tales como la programación lineal o no lineal, etc. De hecho, la expresión "normativa condicional" tiene su origen en la investigación de operaciones, donde la estructura del problema es incomparablemente más sencilla que en la contabilidad y en la mayoría de las otras ciencias aplicadas.

He tratado este pensamiento en algunos de los capítulos de *Critique of Accounting*, donde también he ofrecido ejemplos tomados de la teoría del valor. Éstos, sin embargo, son demasiado técnicos como para incluirlos en este foro. Lo que sí espero es que este último libro mío haya hecho que una generación más joven de contables académicos se haya fijado en el problema de las relaciones medios-fines, que normalmente se dejan abandonadas en un rincón dentro de nuestra disciplina. Que estas piedras angulares sirvan para construir, en el futuro, una catedral de principios normativos

y éticos. Una buena señal es que estas ideas hayan tenido una respuesta en un libro reciente de dos profesores de la Universidad Complutense, Cuadrado y Valmayor: *Teoría Contable – Metodología de la investigación contable*, 1998. Este libro es una buena manera de diseminar estos pensamientos metodológicos entre las muchas naciones hispanohablantes.

Dicho libro también subraya un aspecto de CoNAM que se ha puesto muy de moda: el problema de la ética. Según mis experiencias, la vaguedad de los estados financieros puede, a menudo, encontrar su raíz en el hecho de que sus objetivos no estén lo suficientemente enfocados. Y si el objetivo de la información no está claro, entonces la forma de conseguir una meta específica tampoco lo está. Esto puede ser fatal para muchos usuarios de estados financieros, pero les puede venir bien a algunos gerentes y a otros que se benefician de tal ofuscación. La única meta primordial que parece que, por lo general, se acepta es la de la maximización de beneficios (y de la consiguiente maximización del valor neto actual, de la utilidad en una interpretación estrecha de la palabra, del crecimiento económico y poblacional, etc.). Esta meta es la preferida de los economistas y los contables analíticos. Pero no es posible que la elegancia matemática y la relativa facilidad a la hora de encontrar soluciones puedan ser el criterio decisivo a la hora de elegir tal objetivo. ¿No hay otras metas más importantes que considerar, tales como objetivos sociales, morales y medioambientales? Me cuesta comprender porqué muchos estudiosos – algunos muy religiosos o de un alto nivel cultural – quienes, en sus vidas personales, nunca aceptarían la maximización de beneficios como su meta principal, sí la aceptan en sus investigaciones y sus enseñanzas como objetivo básico y predominante. No pretendo, de ninguna manera, menospreciar la contabilidad analítica, a la que sigo contribuyendo (véase Balzer y Mattessich 1999). Ésta puede revelar relaciones estructurales muy importantes, pero parece rechazar el problema de las relaciones medios-fines y es, demasiadas veces, intolerante ante otras metas que no sean la de la maximización de beneficios. Sin embargo, los tiempos están cambiando, y no es ninguna coincidencia que, este año, un economista “normativo” o incluso “condicional-normativo” recibiera el Premio Nobel; concretamente el “economista del bienestar” hindú, Amartya Sen de la Universidad de Cambridge. Él también cree que la humanidad necesita imperiosamente una sociedad más responsable y, añadiría yo, “por tanto, una contabilidad más responsable”.

En último lugar, quisiera referirme a algunos malentendidos que pueda haber provocado *Critique of Accounting*, respondiendo, a la vez, a una de las muchas críticas sobre este trabajo. El exhaustivo artículo crítico de Archer (1998) es, en muchos aspectos,

⁸ Otras críticas de *Critique of Accounting* están a cargo de Whittington (1995), Thyson (1996) y Jaruga y Szychta (1997).

tos, el más profundo.⁸ Sin embargo, arranca desde una base filosófica muy diferente a la mía; y esto puede haber dado lugar a algún que otro malentendido y, también, a alguna que otra crítica. Subrayé, repetidas veces (en Mattessich 1995b), que mi búsqueda de una síntesis entre la “teoría de la contabilidad positiva” de los estudiosos estadounidenses y la “visión crítico-interpretativa” de los estudiosos británicos no debe concebirse como un intento de encontrar un compromiso entre las dos. Sin embargo, Archer (1998, p.310) menciona que “en mi [su] opinión, CoNAM constituye, a duras penas, tal síntesis; de hecho, me pregunto si tal síntesis es factible; y de serlo, ésta supondría reconciliar lo que parece ser incompatible”. Ciertamente estoy de acuerdo con él en que los puntos de vista de los dos campos son tan distantes y hostiles entre sí que una reconciliación parece imposible. Pero, para alguien como yo, que no puede aceptar todas las premisas de ninguno de estos dos campos extremos, existe razón suficiente para llenar el vacío que separa a ambos. A pesar de sus diferencias, estos puntos de vista enfrentados tienen algunos aspectos en común que me son aceptables, al igual, aparentemente, que a otros muchos contables. Estas premisas “neutrales” (tales como la necesidad de un razonamiento lógico, alguna forma de probar afirmaciones objetivas, rechazo de la creencia en fenómenos sobrenaturales, etc.), junto con otras premisas adicionales, podrían tomarse para crear una síntesis en el sentido correcto de la palabra (es decir, “juntar” algunos elementos ya usados, además de algunos nuevos).

Si CoNAM supone una síntesis satisfactoria de este cisma en concreto es, por supuesto, un asunto totalmente diferente. Y aquí surge otro malentendido de Archer (1998); concretamente, la creencia de que *Critique of Accounting* se presenta como la solución final a este problema. Pero no es el caso. A menudo he reconocido que mi búsqueda de un remedio científico al problema medios-fines en IRSM no tuvo éxito y nunca he afirmado que *Critique of Accounting* suponga una solución final. Más bien creo que requiere “otra revolución empírica”. Archer (1998, p.312) cree que tales afirmaciones “varían entre lo decididamente cauteloso y lo optimista”; pero, ¿por qué no tomarlo como una confesión honesta de fracaso? Si CoNAM resulta imposible de lograr incluso en el siglo que viene, mi afirmación podría tomarse como prueba de que el problema medios-fines no podrá solucionarse nunca de forma científica, sino que tendrá que depender para siempre de procedimientos (poco científicos) de tanteo. Pero esto daría fuerza a mi tesis principal de que la contabilidad es una disciplina aplicada y no positiva. Tales reflexiones pueden hacernos recordar el más famoso fracaso científico del siglo pasado, el experimento Michelson-Morley para establecer la presencia del presunto “éter”. Este resultado dio lugar en el siglo XX a la Teoría de la Relatividad y a la perspectiva de que nuestro universo está lleno de una fuerza de gravedad omnipresente y, sobre todo, de un campo electromagnético (el “ruido de fondo”) que tiene, por lo menos, algunas cualidades parecidas al éter. Así, espero que CoNAM y *Critique*

of *Accounting*, a la larga, no se evalúen en la medida de si ofrecieron o no una solución final, sino en la medida de si plantearon y ayudaron a clarificar el problema epistemológico de las relaciones medios-fines; un problema que se ha dejado de lado demasiado tiempo por parte de los contables académicos.

Sin embargo, la creencia en la importancia de las relaciones medios-fines para la contabilidad depende de una postura filosófica en particular; y Archer (1998, p.310) parece rechazar mi postura al cuestionar la validez de diseñar mecanismos para fines específicos en la contabilidad financiera (tal y como están haciendo los ingenieros en el 'enfoque duro de los sistemas'). Admito que tal enfoque encuentra grandes obstáculos en nuestra disciplina (tal como "la falta de consenso acerca de los objetivos del sistema" y "la falta de conocimiento de las relaciones medios-fines", según afirma Archer). Pero si no intentamos superar esas dificultades y repudiamos cualquier acercamiento para solucionar el dilema medios-fines, significaría que tendríamos que olvidarnos de la toma racional de decisiones en la contabilidad. Esto evoca un asunto planteado justo en la primera página de *AAM*, en la que puse (hace unos 35 años) las siguientes palabras: "Si [la contabilidad] es un medio trivial o sofisticado, si hace avanzar el proceso cognitivo de la ciencia, o si es una manera dogmática de buscar el rito de una era industrial, son todavía cuestiones controvertidas" (Mattessich 1964a, p.1). Si rechazamos el significado de las relaciones medios-fines para la contabilidad, parece que estamos confirmando que, en el fondo, nuestra disciplina todavía no es mucho más que un mero rito.

Finalmente, un consejo para los estudiosos jóvenes, que surge como reacción al siguiente comentario de Archer:

Si [Mattessich] hubiera seguido su crítica de PAT ['positive accounting theory' – teoría de la contabilidad positiva] (que está demasiado influenciada por las economías al estilo de Chicago), explorando los paradigmas alternativos de las ciencias sociales tales como la sociología, por las ideas que nos podrían proporcionar, entonces creo que habría surgido una teoría más rica y más sutil que CoNAM en su actual forma. (Archer 1998, p.314).

Aparte de la sobrevaloración de CoNAM (que no es ninguna "teoría" sino simplemente una propuesta metodológica) de Archer en el esquema de *Critique of Accounting*, si yo hubiera seguido el consejo arriba mencionado, habría sido desastroso desde mi punto de vista. En primer lugar, la preocupación principal acerca de las relaciones medios-fines y su desatención en la literatura habría sido dejada de lado, puesto que no conozco ningún trabajo sociológico que haya contribuido de forma esencial a la clarificación del dilema de la epistemología medios-fines. En segundo lugar, un trabajo así puede haber satisfecho a mis compañeros del campo crítico-interpretativo, pero no habría reflejado mis propias experiencias y creencias científicas y filosóficas. Lo más

importante para el trabajo creativo – y aquí está mi consejo al lector – es ser fiel a uno mismo y no agacharse ante los credos y los intereses de otros. Es mejor librar una batalla aparentemente perdida que luchar por algo de lo que uno no está convencido; ninguna persona auténtica puede escapar de correr los riesgos inherentes a sus propias convicciones. A pesar de esto – si eres científico, artista o filósofo – tu trabajo, a la larga, se apreciará mucho más si encuentras tu camino a través de la contemplación de tu propia esencia; es decir, tu propia experiencia, creencias y pasiones. En el fondo, Archer lo sabe; si no, no hubiese expresado tantas palabras benevolentes hacia mis esfuerzos – y eso a pesar de nuestros puntos de vista metodológicamente diversos.

BIBLIOGRAFÍA

- ANTLE, R. (1996): "Demski, Joel S. (1940-)" en Chatfield, M. y Vangermeersch, R. (Ed.), *The History of Accounting – An International Encyclopedia*. Garland Publications, Inc., p.196-197. Nueva York.
- ARCHER, S. (1993): "On the Methodology of Constructing a Conceptual Framework for Financial Reporting", Mumford, M. J. y Peasnell, K.V. (Ed.), *Philosophical Perspectives on Accounting*. Londres: Routledge, p.62-122.
- _____ (1998): "Mattessich's Critique of Accounting: A Review Article", *Accounting and Business Research*, vol. 28, p.297-316.
- BALZER, W. y MATTESSICH, R. (1999 en imprenta): "Formalizing the Basis of Accounting". En Balzer, W., Moulines, U. y Sneed, J.D. (Ed.), *Paradigmatic Reconstruction of Scientific Theories*, Munich.
- BRAMBILLA, F. (1979): Crítica de "Mattessich, R., *Instrumental Reasoning and Systems Methodology...*", *Giornale degli economisti e annali di economia*, vol. 37, p.850.
- BIRD, P.A. (1966): "Accounting and Analytical Methods. Por Richard Mattessich...", *Economica*, febrero, p.109-111.
- BUENO, E. (1972): "Análisis de la planificación contable", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, enero/abril.
- CHAMBERS, R.J. (1966): Artículo crítico de "Accounting and Analytical Methods by Richard Mattessich", *Journal of Accounting Research*, vol. 4, p.101-118.
- CHARNES, A. y COOPER, W.W. (1967): "Some Net Work Characterizations for Mathematical Programming and Accounting Approaches to Planning and Control", *The Accounting Review*, vol. 42, p.24-52.
- CHURCHILL, N. (1966): Crítica de "Richard Mattessich, *Accounting and Analytical Methods...*", *Journal of Business*, vol. 39, nº 4, p.537-540.
- COOPER, W.W. (1949): "Social Accounting: An Invitation to the Accounting Profession", *The Accounting Review*, vol. 21, nº 1, p.233-238.
- _____ (1966): Review of "Accounting and Analytical Methods... by Richard Mattessich" *The Accounting Review*, vol. 21, nº 1, p. 201-205.
- CORCORAN, A.W. (1980): Crítica de "Richard Mattessich, *Instrumental Reasoning and Systems Methodology...*", *The Accounting Review*, vol. 55, nº 2, p.365-366.
- CUADRADO, A. y VALMAYOR, L. (1998): *Teoría Contable – Metodología de la investigación contable*. McGraw-Hill, Madrid.
- DEBREU, G. (1959): *Theory of Value: An Axiomatic Analysis of Economic Equilibrium*. John Wiley & Sons, Inc, Nueva York.

Acerca de lo que he intentado hacer en mi labor de investigación, dónde puede que haya acertado y...

- EDWARDS, J.R. (Ed.) (1994): *Twentieth-Century Accounting Thinkers*. Londres: Routledge.
- GAFFIKIN, M.J.R. y AITKEN, M.J. (1982): *The Development of Accounting Theory*, Garland Publishing, Inc, Nueva York.
- GARCÍA, M. (1972): "Modernas tendencias metodológicas en contabilidad" *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, enero/abril. Y artículos de J.M^a. Requena-Rodríguez y E. Bueno-Campos, todos en la edición inaugural de la *Revista Española de Financiación y Contabilidad*.
- GATES, B. (en colaboración con Myhrvold, N. y Rinearson, P., 1995): *The Road Ahead*. Nueva York: Viking/Penguin.
- LEONTIEF, W.W. (1951): *The Structure of the American Economy 1919-1939*, 2ª edición. Oxford University Press, Nueva York, NY.
- HANIKA, F. de P. (1980): Crítica de "Instrumental Reasoning and Systems Methodology... Richard Mattessich...", *Journal of Cybernetics*, vol. 10, p.261-264.
- HARADA, F. (1978): *Joho Kakei Ron* (La contabilidad en una nueva sociedad de información), Dobunkan Publishing, Ltd, Tokio.
- IJIRI, Y. (1966): Crítica de "Accounting and Analytical Methods... by Richard Mattessich", *American Statistical Association Journal*, vol. 61, nº 313, p.292-293.
- JARUGA, A. y SZYCHTA, A. (1997): Artículo Crítico de "Richard Mattessich, Critique of Accounting...", *European Accounting Review*, vol. 6, nº 3, p.545-551.
- KOGUCHI, Y. (1990): "Towards a Regional Water Management Accounting System", *The Annual of the Economic Research Institute of Chuo University*, vol. 21, p.121-150. Tokio.
- MATTESSICH, R. (1957): "Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy – With an Introduction to the Matrix Formulation of Accounting Systems". *Accounting Research*, vol. 8, p.328-355; traducido al japonés por S. Koshimura; en *Matrix Accounting*. (Tokio: Daisan Shupan, Ltd., 1959), p.16-19 y en Zeff (1982): mismos números de página; y en David Solomons y Stephen A. Zeff (Ed.), *Accounting Research 1948-1958, vol. 2: Selected Articles on Accounting Theory*, Nueva York: Garland Publishing, 1996. Una traducción al español de este artículo apareció en *Técnica Económica*, abril, 1958, p.107-127.
- _____ (1961): "Budgeting Models and System Simulation". *The Accounting Review*, vol. 36, p.384-397.
- _____ (1964a): *Accounting and Analytical Methods, Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro- and Macro Economy*. Homewood, IL: R.D. Irwin, Inc; reimpresso en la Accounting Classic Series, Houston, TX: Scholars Books Co. 1977.
- _____ en colaboración con Zitlau, A.P. y Schneider, T., 1964b: *Simulation of the Firm Through a Budget Computer Program*, Homewood, IL: R.D. Irwin, Inc; reimpresso en la Reprints on Demand Series, Ann Arbor, MI: Microfilms International, 1979.
- _____ (1978): *Instrumental Reasoning and Systems Methodology – An Epistemology of the Applied and Social Sciences*. Dordrecht-Holland/Boston, MA: D. Reidel Publishing Co.; edición rústica, 1980.
- _____ (1995a): *Foundational Research in Accounting – Professional Memoirs and Beyond*. Tokio: Chuo University Press.
- _____ (1995b): *Critique of Accounting – Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline*. West Port, CT: Quorum Books.
- _____ (1996): "Academic Research in Accounting – The Last 50 Years". *Asia Pacific Journal of Accounting*, vol. 3, p.3-81.
- _____ (previsto para 1999): *The Beginnings of Accounting and Accounting Thought – Accounting Practice in the Middle East (8000 B.C. to 2000 B.C.) and Accounting Thought in India (300 B.C. and the Middle Ages)*. Nueva York: Garland Publishing, Inc.

- _____ (previsto para 2000): "The Status of Modern Accounting Thought and Its Evolutionary Background", en S. B. Dahiga, ed., *The Current State of Business Administration, Business Economics, Commerce, Accounting, Finance, Banking, Marketing, Management*. Spellbound Publications. Rothka, India.
- MOONITZ, M. (1961): *The Basic Postulates of Accounting*. Nueva York, NY: American Institute of CPAs.
- MURPHY, G.J. (1996): "Mattessich, Richard V. (1922-)". En Michael Chatfield y Richard Vangermeersch (Ed.), *The History of Accounting – An International Encyclopedia*. Nueva York: Garland Publishing, Inc., p.404-406.
- NAYLOR, T.H. (1971): *Computer Simulation Experiments with Models of Economic Systems*. Nueva York: John Wiley & Sons, Inc.
- PORTER, W.T. (1965): Crítica de "Accounting and Analytical Methods by Richard Mattessich...", *Journal of Accountancy* (septiembre), p.91-93.
- POWELSON, J. (1955): *Economic Accounting*. Nueva York: McGraw-Hill Book Co.
- RAPOPORT, A. (1978): Crítica de "Instrumental Reasoning and Systems Methodology... by Richard Mattessich", *Futures*, vol. 11, n° 2, p.162-165.
- REQUENA, J.M^a. (1972): "Teoría de la contabilidad: análisis dimensional", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, enero/abril.
- SLAYMAKER, A.E. (1996): "Conceptual Framework", en Michael Chatfield y Richard Vangermeersch (Ed), *The History of Accounting – An International Encyclopedia*. Nueva York: Garland Publishing, Inc., p.150-154.
- SOLOMONS, D. y ZEFF, S.A. (Ed.) (1997): *Accounting Research 1948-58*, Nueva York: Garland Publishing, Inc.
- SPROUSE, R.T. y MOONITZ, M. (1962): *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*. Nueva York: American Institute of Certified Public Accountants.
- SZYCHTA, A. (1996): *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w swietle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości – Studium metodologiczne* (trad: La teoría contable de Richard Mattessich a la luz de las direcciones principales del desarrollo de la contabilidad científica). Varsovia: Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.
- THYSON, T.N. (1996): Crítica de "Richard V. Mattessich, *Critique of Accounting:...*", *Accounting Historians Journal*, vol. 23, n° 1, p.148-149.
- WEINWURM, E.H. (1966): Crítica de "Accounting and Analytical Methods...by Richard Mattessich" *Econometrica* (abril), p.526-527.
- WHITTINGTON, G. (1995): Artículo Crítico de "*Critique of Accounting...by Richard V. Mattessich – The Author and the Book*", *Asia-Pacific Journal of Accounting*, vol. 2, p.141-148.
- ZEFF, S.A. (1982): *The Accounting Postulates and Principles Controversy of the 1960s*. Nueva York: Garland Publishing.