
A PROPÓSITO DEL LIBRO “ACCOUNTING THEORY: RESEARCH, REGULATION AND ACCOUNTING PRACTICE” de Michael Gaffikin

Nohora García¹

En el libro “Accounting theory: research, regulation and accounting practice”, el profesor australiano Michael Gaffikin ofrece al lector una idea del origen y amplio desenvolvimiento de la teoría contable durante el siglo XX “cuyo desarrollo ha sido dominado por Estados Unidos” (Gaffikin, 2008, p. 32). Plantea, igualmente, los desafíos y problemas actuales de la regulación y la profesión contable. Por ejemplo, el autor precisa que ante la incapacidad de lograr un acuerdo sobre las mediciones apropiadas, la tendencia mundial es a instaurar medidas determinadas arbitrariamente (Gaffikin, 2008, p. 154).

El libro consta de 10 capítulos. Los tres primeros están relacionados con la necesidad, formación y desarrollo de la teoría contable. Los tres siguientes tratan sobre las teorías de la regulación, la regulación y la teoría contable, y la contabilidad en una época de globalización. Los apartados posteriores tratan temas asociados con la teoría contable crítica, la relevancia de las teorías éticas y el interés público en la profesión contable y la relación de la contabilidad con la responsabilidad social corporativa. El último capítulo está dedicado a analizar las tensiones que desafían hoy en día la teoría y la práctica de la contabilidad.

¹Magíster en Ciencias Económicas. Profesora Universidad Nacional de Colombia. Correo electrónico: negarcial@bt.unal.edu.co. Dirección de correspondencia: Cra. 30 No. 45-03, edificio 238, oficina 203A (Bogotá, Colombia).

La autora agradece los comentarios de Carlos Rico, Luis Fernando Valenzuela y Álvaro Zerda. **La reseña fue recibida el 7 de mayo de 2012 y su publicación aprobada el 31 de mayo de 2012.**

En el capítulo 1, el autor busca aclarar los fundamentos del conocimiento científico (aspectos ontológicos, epistemológicos, metodológicos y los métodos) y los antecedentes occidentales en la formación de tal pensamiento. El propósito es dotar al lector de los medios para llevar a cabo “una evaluación informada y rigurosa de las teorías en contabilidad” (Gaffikin, 2008, p. 19). Además, siguiendo a Nietzsche, propone la construcción de una genealogía de la contabilidad que permita reconocer la naturaleza cambiante de la disciplina (como aceptación de un comportamiento y como campo de conocimiento).

En el capítulo 2 se presenta la manera como la contabilidad se fue configurando con la ideología económica dominante (Gaffikin, 2008, p. 30), llevando al surgimiento tanto de una profesión como de un campo de conocimiento. En el caso de la práctica contable, ésta fue seriamente criticada en la década de 1930, toda vez que la crisis de 1929 dejó en evidencia las consecuencias que traía tanto la diversidad de la práctica contable como el manejo malintencionado de las cifras. Una de las alternativas de solución seguidas fue la creación de la Securities and Exchange Commission (SEC), estableciéndose como una de sus funciones la de “asegurar la revelación adecuada y completa de la información financiera” (Gaffikin, 2008, p. 33). Esta intervención se evitó por parte de la profesión contable con el argumento de la posibilidad de establecer unos principios contables que guiaran apropiadamente la práctica y permitieran cumplir el propósito de la SEC.

Este proceso de fundamentación teórica fue encabezado por los organismos profesionales aunque también se realizaron investigaciones independientes hechas por los académicos estadounidenses². En cuanto al desarrollo de la teoría contable, se documentan los aportes hechos hasta la década de los sesentas del siglo XX, destacando algunos de los académicos más prominentes de este periodo. No obstante, en el libro faltó considerar algunos debates llevados a cabo durante el primer decenio del siglo XX en Estados Unidos, sobre los criterios de valuación (Paton, 1922; Canning, 1929; Rorem, 1929; Sweeney, 1936), la apreciación de los activos (MacNeal, 1939), la naturaleza contable del ingreso (Gilman, 1939), el mantenimiento del capital y la inflación (Sweeney, 1935, 1936), entre otros. Seguramente, tal ampliación hubiese contribuido a entender de manera más amplia, la formación y extensión del pensamiento contable financiero estadounidense.

En el capítulo 3, el autor sustenta el giro que tuvo la investigación contable en la década de 1970, cuyo fundamento fue la economía y las finanzas ortodoxas. Gaffikin explica las diferentes vertientes de la investigación contable desarrolladas a partir de entonces: el enfoque basado en el mercado de capitales y la teoría contable positiva. Frente al desarrollo de la investigación empírica basada en la hipótesis de la eficiencia de los mercados (HEM), el autor señala la existencia del enfoque alternativo de las finanzas comportamentales (*behavioural finance*). Esta

²Estas investigaciones fueron clasificadas algunas como deductivas y otras como inductivas. Para Gaffikin (2008, p. 38) ésta es una falsa dicotomía puesto que, aunque existen ciertas diferencias en los énfasis de la investigación, se utilizan las mismas herramientas: inducción y deducción. En otras palabras, se está recurriendo al método hipotético-deductivo.

aproximación parte del supuesto de que los mercados son impredecibles, potencializando la investigación contable al liberar a los investigadores de la idea de que “la noción de precio es igual a su valor” (Gaffikin, 2008, p. 57).

Igualmente, en el libro se estudian las críticas al enfoque contable basado en las finanzas convencionales. El autor muestra que aunque la HEM se ha falseado, y existe evidencia abundante de ello, gran parte de estos investigadores se niegan a rechazarla³. Esta adhesión ciega a la HEM se explica por el compromiso ideológico de mantener en las escuelas de negocios el dogma económico neoclásico (Gaffikin, 2008, p. 65-66). Además, Gaffikin documenta los diferentes mecanismos retóricos que se han utilizado por estos investigadores para mantener el *statu quo*⁴. El análisis hecho en este capítulo permite concluir que los investigadores de esta corriente teórica en lugar de asumir el debate, se han limitado a soslayarlo.

En el capítulo 4 se documentan las visiones, razones, teorías y estrategias de la regulación⁵. Una de las estrategias mencionadas es que los organismos profesionales lograron, mediante la constitución de los principios de contabilidad generalmente aceptados, evitar la intervención gubernamental⁶. La regulación ha requerido ajustes debido a los grandes escándalos corporativos ocurridos a comienzos del siglo XXI⁷. El autor concluye este apartado reconociendo la dificultad que existe cuando se trata de elegir qué teoría de la regulación utilizar y qué estrategias seguir, dependiendo de un contexto particular.

El capítulo 5 ilustra cómo se ha desarrollado la regulación de la contabilidad financiera en algunos países de Norteamérica, Europa, Australia y Asia, y se identifican tres tipos de regímenes regulatorios: sector privado profesional, organismo privado independiente y regulación pública como es el caso de Australia que es ilustrado ampliamente en este capítulo. Gaffikin también narra los antecedentes sobre el desarrollo de un marco conceptual por parte del Financial Accounting Standard Board (FASB) en 1973, y la difusión que tuvo esta idea a nivel universal. El autor argumenta que frente a la inexistencia de una teoría contable aceptada, las estructuras conceptuales se han constituido en el medio para reducir la incer-

³Las investigaciones adelantadas especialmente por Richard Thaler han evidenciado que los mercados no son eficientes y que los inversionistas actúan de una manera impredecible y que puede llamarse irracional (Gaffikin, 2008, p. 57).

⁴Tales mecanismos hacen referencia a reclamar un estatus científico al basarse en teorías económicas, se defiende la neutralidad de las investigaciones y se menosprecian con calificativos los enfoques alternativos.

⁵Al igual que en el caso de la teoría contable, hay teorías de la regulación basadas en la economía positiva y otras en supuestos normativos que provienen de diferentes campos disciplinares (Gaffikin, 2008, p. 79).

⁶En una perspectiva opuesta, Porter (1995), afirma que el proceso de estandarización de la información financiera iniciado en los años treinta en Estados Unidos, significó “una pérdida de autonomía y un fracaso de la profesión” (p. 93).

⁷En el periodo comprendido entre 1398 y 1972 la auto-regulación fue cuestionada. A partir de 1973 se creó FASB como organismo independiente de la asociación de contadores profesionales estadounidenses (AICPA).

tidumbre y orientar a los profesionales sobre las mejores prácticas (Gaffikin, 2008, pp. 107, 111). Sin embargo, la sustitución entre teoría y regulación no es la única manera de entender la relación entre la investigación y la regulación contable financiera. La investigación ha sido un insumo de la regulación y, a la vez, la regulación ha incentivado la investigación.

El análisis de la influencia de globalización como principal factor del establecimiento de las normas internacionales de contabilidad se presenta en el capítulo 6. Se mencionan los antecedentes sobre la International Accounting Standards Board (IASB), las International Financial Reporting Standards (IFRS) y su proceso de adopción. Asimismo, se estudian las ventajas y desventajas de las orientaciones seguidas por los diferentes organismos al emitir regulación: principios versus reglas. Algunos matices universales de la contabilidad, la influencia de las instituciones económicas internacionales y el rol de la contabilidad en la globalización también son temas que se abordan. Gaffikin reconoce que el objetivo del gobierno australiano para adoptar las IFRS de “facilitar el flujo global de los fondos de inversión” (Gaffikin, 2008, p. 134) es admirable, pero los reguladores contables ignoran que esto trae consigo inmensas desigualdades sociales, políticas y económicas. En coherencia con el razonamiento expresado por el autor, aquí también valdría profundizar en el trasfondo ideológico del principal objetivo de las IFRS.

El capítulo 7 recopila el esfuerzo hecho por cierto número de académicos orientado a desarrollar teorías contables alternativas. La principal apuesta de estos académicos ha sido acercar la contabilidad a los discursos propios de las ciencias sociales. Se supone que estos enfoques hacen más conscientes a los contadores de “las implicaciones sociales de la práctica” (Gaffikin, 2008, p. 161). Hace parte de este apartado un análisis de las características de las metodologías científicas, el cual se elaboró con propósitos pedagógicos. Por ejemplo, se menciona que la investigación cuantitativa reclama objetividad, mientras que la investigación cualitativa admite abiertamente la subjetividad (Gaffikin, 2002, p. 149). Sin embargo, siendo la dualidad objetividad-subjetividad un dilema metodológico, lo apropiado sería que el autor hubiese presentado esta tensión como tal. El problema es: el científico halla la verdad o construye la verdad. La ventaja de ello es que el lector gana entendimiento sobre un problema que sigue siendo materia de análisis y discusión.

Las teorías éticas y la relevancia que tiene el interés público en la labor contable, se estudia en el capítulo 8. Inicialmente, se presentan las teorías clásicas y contemporáneas de la ética. En estas últimas se hallan la teoría rawlsiana de la justicia, la teoría de las virtudes de MacIntyre y el enfoque de desarrollo moral de Kohlberg⁸. Hecha esta reflexión, se muestra que los organismos profesionales se interesan por el comportamiento ético de sus miembros y para asegurarlo expiden códigos de ética. De manera que, tal clase de código “está inextricablemente vinculado a la idea de profesionalismo” (Gaffikin, 2008, p. 177). Al respecto, mientras que para unos la idea de profesión está relacionada con el servicio público y la adherencia a

⁸Este último se utilizó en un estudio para evaluar la independencia moral de los auditores.

un código de conducta; para otros, se fundamenta en el control a la entrada de los miembros con el propósito de lograr altas compensaciones económicas.

Gaffikin muestra que la orientación de una profesión hacia el interés público es una cuestión difícil de resolver, ya que se trata de un concepto elusivo y requiere equilibrar los derechos individuales y grupales. Sin embargo, en la práctica los escándalos de las grandes corporaciones permiten corroborar que ha dominado el interés de la corporación por encima del interés público. Siguiendo a Habermas, el autor muestra que existe una distinción entre el discurso moral (establecimiento de normas válidas para el comportamiento) y el discurso ético (relacionado con los valores). En este último caso, las profesiones pueden avanzar propositivamente para que mediante la comunicación entre las partes sea posible establecer reglas que minimicen los conflictos de intereses.

Aunque el análisis hecho en este capítulo es original y bien intencionado, no se considera, por ejemplo, el rol cumplido por la Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) en Estados Unidos para enfocar adecuadamente el comportamiento de las firmas de auditoría. ¿Se ha logrado algún avance al respecto? En la práctica, para un auditor ¿cómo es posible identificar un problema técnico en la valoración de activos financieros?⁹ En 2004, Susan S. Bies anotó:

La industria contable debe ser cauta y prudente respecto a los debates sobre los méritos de la contabilidad a valor razonable. Tanto los contadores como los auditores deben estar bien informados de los modelos y las hipótesis utilizadas para determinar el valor razonable de los productos y servicios. Un enfoque basado en modelos de valoración debe producir resultados que los contadores, auditores, y los participantes del mercado sientan que son objetivos. Los reguladores tiene la difícil tarea de equilibrar la necesidad de proporcionar los principios de contabilidad que mantienen el ritmo de la innovación financiera y la necesidad de promulgar normas que produzcan resultados precisos, confiables y verificables (Bies, 2004, traducción propia)¹⁰.

Volviendo a Gaffikin (2008), el capítulo 9 estudia las corporaciones y la responsabilidad social empresarial (RSE). Aquí se documentan las teorías de la organización y se sustenta cómo las organizaciones han ganado poder político y económico, validando el argumento de Berle y Means (1931)¹¹. Se arguye que en la medida en que las corporaciones explotan los recursos escasos están obligadas a adoptar

⁹Hatfield (1927, p. 22-24) distinguió tres razones por las cuales un balance general (hoy en día, información financiera) es engañoso: (i) por la naturaleza propia de la contabilidad que no está libre de error (valuación), (ii) la imprecisión de la terminología y (iii) la representación inadecuada motivada intencionalmente por los administradores.

¹⁰Entonces, uno se pregunta, ¿dónde estaban los auditores de los bancos de inversión cuando los agentes eran engañados al comprar activos tóxicos? En tal contexto, ¿la información financiera y el examen de auditoría no reforzaron acaso la asimetría de información frente a los usuarios de los bancos, los accionistas y el público en general?

¹¹Según Berle y Means (1931) la corporación ha adquirido tanto poder que intenta dominar al Estado e incluso lo puede sustituir como forma social dominante (citado por Gaffikin, 2008, p. 196).

un enfoque basado en el desarrollo sostenible¹². El autor muestra que la revelación de este tipo de información ha sido principalmente voluntaria. Hoy en día, existen guías que proponen medir el desempeño organizacional teniendo en cuenta tanto el desempeño económico como “la actividad social y la protección del medio ambiente” (Gaffikin, 2008, p. 209). Los enfoques teóricos de estas investigaciones se organizan con base en dos criterios: ideología e implementación.

Desde el punto de vista *ideológico* se presenta la teoría económica convencional (generación de utilidades) y en oposición la teoría comunitaria de las corporaciones. La *implementación* del reconocimiento de los efectos de las actividades de las corporaciones contrasta el enfoque de la RSE frente al desarrollo sostenible. Puesto que, está en discusión la ampliación de los objetivos de las corporaciones, este reto también ha sido planteado a la contabilidad. Sin duda, el autor evidencia cómo esta problemática se ha venido incorporando en la investigación, la formación y el ejercicio profesional del contador.

El último capítulo aborda la teoría y futuro de la contabilidad, se discute su rol como una disciplina de servicio y destaca la relevancia que tienen los intelectuales en los aspectos sociales y políticos. Gaffikin retoma uno de los problemas debatidos en la teoría contable: la valuación. Los diferentes métodos son presentados y se ilustra la tendencia de los organismos reguladores por criterios como: *mark to market* y *fair value*.

En su momento, el autor desconoció las implicaciones que tuvieron estos criterios de valoración en la crisis financiera global, cuestión que hoy en día no podría omitirse. Algunos autores como Mala y Chand (2012) analizan los pros y contras de las IFRS, las cuales están basadas en los valores razonables; además muestran las diferentes posiciones tomadas por los gobiernos y los organismos internacionales al respecto¹³. Parece que el debate entre costos y valores continuará¹⁴.

¹² Siguiendo el enfoque de las Naciones Unidas (1987), el desarrollo sostenible va más allá de informar sobre el desempeño ambiental y social. Este enfoque demanda un compromiso por asegurar el futuro de las nuevas generaciones.

¹³ Se comenta, por ejemplo, que el organismo regulador chino ordenó que la valuación de los activos tangibles e intangibles debe seguir el modelo de costos y la revaluación no es permitida (Mala y Chand, 2012, p. 24).

¹⁴ A diferencia de lo que recomiendan los Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP), en el Manual de Contabilidad Financiera para los Bancos de la Reserva Federal de Estados Unidos, todas las transacciones asociadas con los diferentes títulos valores relacionados con la cuenta del sistema mercado abierto deben ser valoradas con base en el costo amortizado. Se argumentó que: “las diferencias entre el valor razonable y el costo amortizado no tienen ningún efecto directo sobre la capacidad de los bancos de la Reserva, como un banco central, para cumplir con sus obligaciones y responsabilidades financieras, la cantidad de reservas disponibles para el sistema bancario, o respecto a las perspectivas del capital o las ganancias futuras del Banco” (2011, Capítulo 4, Sección 40.01, p. 4-2, traducción propia).

El mensaje de Gaffikin (2008) se sintetiza en que las demandas que recaen sobre a la contabilidad se atiendan desde una perspectiva interdisciplinaria¹⁵. A la vez, llama la atención en que se requiere que el profesional pueda orientar su labor al interés general antes que al interés particular, cuestión que sigue siendo un reto para la disciplina y la profesión.

El libro es novedoso en cuanto logra presentar el desarrollo de la *teoría contable* a la par de los cambios y desafíos presentes en la *regulación* y la *profesión de la contaduría*. No hay un exceso al tratar cada uno de estos temas y se logra una revisión balanceada acudiendo a la literatura de las diferentes disciplinas científicas. Además, se beneficia al lector al ofrecerle un marco amplio para entender la interacción entre el contexto y la contabilidad en sus diferentes dimensiones. De otra parte, la principal limitación de este trabajo recae en el tema de los juicios de valor. Así como se reclamó la necesidad de identificar el compromiso ontológico de los investigadores como un criterio a considerar en la evaluación de la teoría (Gaffikin, 2008, p. 7) y se comentaron los compromisos ideológicos, ontológicos y epistemológicos de los “otros investigadores” (Gaffikin, 2008, pp. 65, 147-150), lo ejemplar sería haber iniciado este libro haciendo Gaffikin explícitos sus diferentes juicios de valor.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Bies, Susan Schmidt (2004, Septiembre). *Challenges Facing the Accounting Profession Today*. Remarks presented at the Cincinnati Chapter of the Ohio Society of Certified Public Accountants. Cincinnati: The Federal Reserve Board. Disponible en: <http://www.federalreserve.gov/boarddocs/speeches/2004/20040928/default.htm>
2. Board of Governors of the Federal Reserve System (2012). *Financial Accounting Manual for Federal Reserve Banks*. Norwalk: the Financial Accounting Foundation. Disponible en: <http://www.federalreserve.gov/monetarypolicy/files/BSTfinancialaccountingmanual.pdf>
3. Canning, J.B. (1929). *The Economics of accountancy*. New York: Ronald Press Company.
4. Gilman, S. (1939). *Accounting concepts of profit*. New York: The Ronald Press Company.
5. Hatfield, H. (1927). *Accounting, its principles and problems*. New York; London: D. Appleton and Company.
6. MacNeal, K. (1939). *Truth in accounting*. Philadelphia: University of Pennsylvania Press.
7. Mala, R. y Chad, P. (2012). Effect of the Global Financial Crisis on Accounting Convergence. *Accounting & Finance*, 52(1), 21-46.
8. Porter, T.M. (1995). *Trust in Numbers: the pursuit of objectivity in science and public life*. Princeton, NJ: Princeton University Press.

¹⁵Tales demandas están asociadas principalmente con las presiones de la globalización, la disminución en la auto-regulación de la profesión contable, la búsqueda de un comportamiento ético; el aporte en la búsqueda del desarrollo sostenible y las exigencias propias que resultan de la creciente complejidad de los negocios (Gaffikin, 2008, p. 219).

9. Paton, A.W. (1922). *Accounting Theory. With special reference to the corporate enterprise*. New York: The Ronald Press Company.
10. Rorem, R. (1929). Replacement Cost in Accounting Valuation. *The Accounting Review*, 4(3), 167-174.
11. Sweeney, H.W. (1936). *Stabilized accounting*. New York, London: Harpers and Brothers.
12. Sweeney, H. W. (1935). Maintenance of capital. *The Accounting Review*, 5(4), 277-287.
13. United Nations World Commission on Environment and Development (1987). *Our common future*. Oxford University Press: Oxford, UK.