

UN CASO DE INTERDISCIPLINARIEDAD EN TEORÍA DE LA CONTABILIDAD: LOS CAMBIOS CONTABLES DESDE EL ENFOQUE COGNITIVO-LINGÜÍSTICO

M. Victoria López Pérez.

Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad Granada

Lázaro Rodríguez Ariza

Catedrático de Universidad. Universidad de Granada

El protagonismo que actualmente posee la Contabilidad, debido, entre otras cuestiones, a la generalización de su uso y a la creciente repercusión social de la información financiera, hacen necesario valorar el modo en el que los cambios que se introducen pueden alterar los fundamentos de la ciencia contable. En un intento de aportar una orientación de estudio que nos permita poner de manifiesto la forma en la que las variaciones conceptuales afectan a la base sobre la que descansa el edificio contable, encontramos que las ciencias cognitivas, concretamente los desarrollos realizados en el campo de la lingüística siguiendo esta perspectiva de estudio, proporcionan una herramienta conceptual eficaz para abordar esta problemática. Vía que resulta adecuada bajo la consideración de la Contabilidad como lenguaje, toda vez que sirve como vehículo de comunicación de ideas y conocimientos. En su configuración intervienen diversos elementos que pueden ser estudiados, delimitando los que son básicos en las elaboraciones contables, analizando los tipos de cambio que se proponen y viendo la manera en la que inciden en la información suministrada. Según el enfoque adoptado, se distinguen varios ámbitos interrelacionados: sintaxis o análisis de la estructura formal del lenguaje contable; semántica o estudio del significado; pragmática o estudio del uso que el contable hace del lenguaje, analizando su intención comunicativa; y, por último, la incidencia del contexto en el que se desarrolla la construcción lingüística concreta.

En las elaboraciones contables influyen elementos de naturaleza diversa, tales como las capacidades perceptivas y de comprensión de la realidad económica del individuo que procesa la información; las destrezas, los conocimientos o las motivaciones del emisor; el entorno o contexto en el que se desarrolla la comunicación; y, cómo no, la estructura lógica inherente a este lenguaje. Cada uno de estos elementos requieren métodos de conocimiento diferentes porque pertenecen a dimensiones distintas, aunque en su conjunto forman un único proceso que puede ser definido como la “articulación del lenguaje contable”. Concretamente, en este trabajo nos vamos a centrar en los dos últimos aspectos; esto es, el contexto del lenguaje y su estructura lógica, ya que muchos de los cambios teóricos que se introducen se gestan en el ámbito del entorno, a través de la creación de estados de opinión o justificados por necesidades sociales, y repercuten en la estructura formal y contenido que se transmite.

1. EL LENGUAJE CONTABLE

Para su estudio partimos de la idea de que el lenguaje ordinario y el contable no son independientes, sino que están estrechamente relacionados. Se entiende, y acepta ampliamente, que el segundo se desarrolla a partir del primero, como específico del mundo de los negocios. Ha ido surgiendo como evolución del lenguaje natural al adaptarse al ámbito económico. Esto hace que posean propiedades comunes. La adopción de esta perspectiva de observación nos va a permitir estudiar los diferentes aspectos que están presentes en las producciones contables, a partir de los conocimientos desarrollados en el ámbito del lenguaje ordinario.

La ciencia que estudia el lenguaje es la Lingüística. Ésta contempla la estructura y evolución del lenguaje, tanto en su funcionamiento como en sus realizaciones. Considera elementos lingüísticos genéricos, comunes a las diferentes lenguas, sin limitarse a ninguna en concreto. Este carácter general posibilita aplicar sus métodos a la Contabilidad. En cualquier caso, si bien la lingüística ha sido abordada desde distintos puntos de vista, en nuestro trabajo adoptamos la perspectiva seguida por las ciencias cognitivas, que entienden el fenómeno de la cognición como el resultado de la manipulación de información [Martínez Freire, 1995: 24].

Se trata de determinar los diferentes factores que originan el conocimiento de una determinada realidad, en este caso la económica, entendiendo que la forma en la que se realiza ese proceso es definitivo en la explicación del resultado final. Cualquier sistema que procesa información realiza actividades de codificación, procesamiento, formación de símbolos y representación, aspectos que también están presentes en la articulación del lenguaje contable. El enfoque cognitivo proporciona la flexibilidad necesaria para integrar los elementos, de distinta naturaleza, que están presentes en las elaboraciones contables. Seguiremos un método descriptivo, de acuerdo con la terminología e instrumentación empleados por las ciencias cognitivas aplicados al campo de la lingüística, distinguiendo tres ámbitos: la sintaxis, la semántica y la pragmática, que no son independientes, sino que entre ellos se dan interrelaciones, aunque cada uno se fije en dimensiones diferentes del lenguaje.

Si nos detenemos en los símbolos y signos que configuran el lenguaje y en las reglas sintácticas o reglas de combinación de signos, nos referimos al análisis sintáctico o sintaxis. Este aspecto está íntimamente relacionado con disciplinas formales como la lógica y las matemáticas, por lo que admite un tratamiento formal, es decir, se puede realizar un análisis de la estructura que presenta el lenguaje. El análisis sintáctico se centra en el estudio de la lógica empleada, en el modo de articular las palabras. La importancia de este análisis reside en que el lenguaje impone límites a la expresión de las ideas que se intentan reflejar, al tenerse que acomodar a él.

De la composición de los diferentes elementos se deriva un significado. La interpretación de los signos se conoce como semántica y se centra en el estudio del significado de las expresiones.

Por su parte, el estudio de la pragmática hace referencia al uso que se hace del lenguaje. Desde esta dimensión, se considera cómo inciden en la construcción del mismo los factores psicológicos, biológicos y sociales del individuo que elabora la información. Concretamente, nos centraremos en el uso que se hace del lenguaje contable, acomodándolo a la intención comunicativa que persigue el emisor y cómo cuenta con el conocimiento, por parte de los usuarios, del contexto en el que se enuncia el texto. En este contexto, haremos referencia a las convenciones o acuerdos sociales, por la especial repercusión que tienen en las elaboraciones contables.

Los diversos elementos que hemos enunciado –signos, significado y los derivados del uso– están presentes al elaborar la información contable. Pertenecen a dimensiones diferentes, por lo que han de ser estudiadas de modo separado. La sintaxis estudia el primero de ellos. Se trata de ver lo que en el lenguaje ordinario sería la gramática. Así, haremos referencia a las hipótesis básicas, a las palabras representativas de los objetos económicos y a las reglas de articulación de las mismas.

Las hipótesis sobre las que tradicionalmente han descansado las construcciones contables serían las reglas fundamentales que se consideran en la elaboración de la información financiera [AECA, 1999: 65] y que implícitamente entienden los usuarios cuando leen elaboraciones contables.

Los otros elementos, que constituirían la “gramática”, pertenecen a lo que propiamente podríamos llamar estructura formal del lenguaje. En ella figuran las reglas de articulación, la definición de conceptos, los criterios de clasificación y orden, el establecimiento de categorías, el principio de dualidad que se adopta a la hora de percibir la realidad económica -y que lleva contemplar en todo hecho económico el proceso de prestación y contraprestación, de entrada y salida, de cesión y

recepción-, o el fenómeno agregativo que tiene lugar tanto a escala elemental, a través de las cuentas, como representación de cada uno de los elementos en los que se fragmenta la unidad económica, como a nivel global, mostrándose en los diversos estados contables el conjunto de elementos que conforman una unidad indivisible [Rodríguez, 1990: 34].

El sistema contable elaborado sobre estas bases, hipótesis y gramática aplicada a los que podríamos llamar “elementos estructurales del lenguaje contable”, tiene una determinada utilidad, sirve para ofrecer, básicamente, una imagen de las garantías que ofrece la entidad frente a terceros y su situación y evolución patrimonial. La introducción de elementos estructurales diferentes, en el campo de las hipótesis o de las categorías, nos puede llevar a otros sistemas de información que contemplen otros aspectos, como, por ejemplo, riesgos, expectativas, etc. La alteración de las hipótesis y elementos formales puede suponer variaciones en el significado que se transmite, e incluso afectar a la propia naturaleza de la Contabilidad, ya que estamos haciendo referencia a elementos estructurales del lenguaje.

El lenguaje no es algo rígido sino que depende del uso que se haga del mismo. En este sentido, hay que tener en cuenta que los elementos que se derivan del uso y que inciden sobre él tienen un carácter convencional y van estrechamente unidos al contexto social donde se emplea. Lo acomodan a las necesidades informativas que puedan surgir y su configuración depende de la tradición contable en la que nos movamos, del entorno económico, político, histórico, cultural, ético o de los intereses de los diferentes grupos de usuarios. Estos elementos, junto con la intencionalidad del sujeto emisor [Searle, 1980: 417-457] y sus características personales, integradas por sus conocimientos, destrezas y motivaciones [Libby y Luft, 1993: 426], constituyen la dimensión pragmática del lenguaje contable. Deben ser conocidos y contemplados a la hora de explicar las elaboraciones, ya que afectan a la perspectiva de observación, pero no deben alterar los elementos estructurales.

La confusión entre estos tres niveles –hipótesis, estructura formal y elementos convencionales– puede llevar a ideas erróneas en el campo contable. Se puede pensar que un acuerdo convencional o que responde a los intereses de un determinado grupo de usuarios, como puede ser la activación de determinados gastos en un momento concreto, constituye una regla indiscutible, cuando, en realidad, no tiene por qué ser un fundamento del lenguaje contable. Y viceversa, un acuerdo convencional puede estar afectando a los fundamentos de la ciencia contable, de modo que pueda llegar a invalidar las elaboraciones contables como medio para la toma de decisiones. Esta situación respondería a una confusión entre los ámbitos sintáctico y pragmático del lenguaje contable. La discriminación y distinción entre estas dimensiones es fundamental a la hora de profundizar en las características, el alcance y las limitaciones que presenta la Contabilidad.

La Contabilidad es conocida como el “lenguaje de los negocios”. A través de ella se obtiene una imagen de la realidad económica, que permite comunicar información a diferentes usuarios. Para transmitir sus contenidos, emplea palabras y numerales. La Contabilidad es “el subrogado a través del cual nos es dado conocer la empresa misma” [Requena, 1977: 151-152]. Su objetivo es representar la realidad, si bien no obtiene una explicación omnicomprendensiva de la misma, ya que sólo se consideran aquellos aspectos que pueden ser medidos y valorados. En consecuencia, hay aspectos de carácter cualitativo que no se tienen en cuenta, porque no todo lo observable se puede someter a cálculo. Aunque intuitivamente establecemos una identidad objeto-subrogado, ésta no es real. Las representaciones presentan sus propias categorías, códigos y consecuencias [Robson, 1992: 690]. Siempre existe una correspondencia con la realidad que representan, pero son verdaderos arquetipos mentales, que es necesario analizar para ver sus propiedades, limitaciones y, fundamentalmente, los aspectos de la realidad que recogen, ya que al ser simplificaciones, nunca son exhaustivos. Es un modelo, es decir, una representación limitada, reducida de lo real. Sin embargo, su importancia radica en que tales elaboraciones se utilizan como herramienta de gestión: para controlar, tomar decisiones o influir en la estructura organizativa.

El lenguaje contable presenta una serie de características léxicas y gramaticales. Impone unos límites expresivos en la transmisión de significados. Cualquier realidad que queramos transmitir debe acomodarse a esta estructura lingüística peculiar. Así, configura la visión de la realidad de que se ocupa. Su estructura incide en la forma de entender la actividad económica. Es la referencia disponible para reflejar la realidad y el instrumento a través de la cual se configura. En este sentido, se acepta que el lenguaje estructura el discurso [Ogden y Richards, 1969: 10-12]. Proporciona una guía de racionalidad al usuario e influye en la comprensión de la realidad, aunque sea difícil cuantificarlo por la instantaneidad de la operación. La racionalidad que se aplica, la gramática que se emplea y la simbología propias inciden en la visión que se puede obtener de la realidad. Para entender los informes es preciso aprender este lenguaje específico, que es de difícil comprensión para los que no lo han estudiado [Jones y Shoemaker, 1994: 153-159].

En cualquier caso, aunque hemos incidido en el lenguaje como referente al que se acomoda el individuo, hemos de tener en cuenta que, a su vez, es elaborado por individuos. No es algo autónomo o superpuesto al usuario. La estructura y la articulación del lenguaje, también el contable, se acomodan a las características racionales de la persona. Se corresponden con su modo de razonar. Responde a una lógica que puede ser estudiada.

Para analizarlo pueden adoptarse diversas posturas. Nosotros, según hemos indicado, seguiremos el punto de vista cognitivo, que ha tenido un amplio desarrollo en las últimas décadas. Esta postura permite aplicar métodos rigurosos de análisis. Desde este enfoque, partimos del análisis sintáctico, que constituye un primer paso hacia la profundización de otros aspectos, tales como el significado o la interacción entre el agente y el lenguaje en las diversas situaciones. Esta perspectiva posibilita introducir la dimensión pragmática, decisiva en la interpretación de la información contable.

2. LA SINTAXIS CONTABLE.

En la base sobre la que se construye toda la arquitectura contable están las hipótesis a las que hemos hecho referencia, que son ideas sobreentendidas por los usuarios del lenguaje contable a la hora de articular o leer las elaboraciones contables; las cuentas, que son subrogados representativos de clases de equivalencia o conjuntos de objetos económicos, que son las unidades elementales que componen la realidad económica; y las reglas formales o lógicas aplicables para relacionar las cuentas. Son las estructuras elementales sobre las que se realizan las operaciones complejas de pensamiento y razonamiento para obtener las elaboraciones contables [Chambers, 1996: 124] y que sirven como instrumentos para que la empresa pueda controlar su actuación. Vamos a ver cada uno de estos aspectos.

2.1. Las hipótesis básicas y los objetos económicos.

La arquitectura contable se estructura sobre unas ideas aceptadas por sus usuarios. Éstas han ido surgiendo a lo largo de la historia de la ciencia contable y constituyen sus hipótesis básicas. Una de ellas es la adopción del valor monetario como unidad de medida, que permite establecer equivalencias entre objetos de diferente naturaleza. Ciertamente, el valor monetario no es un término unívoco. Por ello, el valor sobre el que se establece esa equivalencia es puramente convencional. Pero, una vez elegido, debe tener una estabilidad, ya que sólo así se pueden establecer equivalencias entre el valor de los diferentes elementos, en el espacio (en la misma empresa y entre empresas) y en el tiempo, lo que permite la comparabilidad y la homogeneidad.

Otra idea implícita es la función primaria otorgada a la Contabilidad como instrumento de rendición de cuentas al propietario, posibilitando el control y la organización. La idea de rendición de cuentas conecta directamente con la de propiedad de unos recursos que se destinan a cumplir los objetivos empresariales. De ahí se deriva el concepto de patrimonio. Los usuarios de la información

financiera se apoyan en los datos contables para evaluar la capacidad para mantener y administrar los recursos [AECA, 1999: 31].

Otras premisas sobre las que descansa la Contabilidad son recogidas en el marco conceptual, y hacen referencia a la continuidad de la actividad de la entidad económica y a la imputación temporal de ingresos y gastos en función de la corriente real que dichos gastos e ingresos representan [AECA, 1999: 65-66], relacionadas con el factor tiempo, determinantes de las configuraciones contables.

Por su parte, las cuentas, que son elementos representativos de los objetos económicos, expresan un concepto. El individuo, al aprehender cualquier objeto o hecho, real, físico o social, elabora un concepto que le permite comprender esa realidad [Whitehead, 1967: 183]. Para expresarlos y comunicarlos adoptan una forma de expresión sensible, que permite exteriorizar y comunicar a terceros los conocimientos o las ideas. Surge así la noción de símbolo o signo¹, que es un subrogado, una realidad que representa a otra. En Contabilidad, desde el punto de vista lingüístico, los signos básicos que se emplean para representar los objetos económicos son las cuentas. No recogen todas las facetas de la realidad, sino sólo aquéllas que resultan relevantes para el fin perseguido. Son abstracciones que reducen la ambigüedad que supone que cada elemento posea unas características cualitativas propias. Para crearlos, se necesita que los elementos presenten algún tipo de isomorfismo respecto a alguna característica.

Las definiciones tienen por objeto precisar el contenido de los elementos. La imposibilidad de definir los objetos atendiendo a una característica propia, que los distinga de todos los demás, impulsa la búsqueda de otras formas de definir [Bochenski, 1957: 166-177]. Se acude entonces al significado, a los componentes, a las propiedades más significativas, a la causa que lo origina o a la función que desempeña el elemento. Para asegurar la objetividad, habría que eliminar del proceso de definición los factores o cualidades accidentales del elemento, que serían aquellos que pueden ser diferentes de una situación a otra. Entre estos atributos [Millán, 1962: 498-499] nos encontramos la cualidad de la relación u ordenación que presenta una realidad respecto a otra; la localización espacial; la localización temporal o momento en el ocurre y la configuración en el lugar u ordenación de las partes de una realidad con relación al espacio considerado². Estos elementos deben ser accesorios en la definición del objeto. Sin embargo, en disciplinas como la contable, estas cuestiones son definitivas en la delimitación de las variables, relaciones o flujos. Esto obliga a que las definiciones de los conceptos deban ser aceptadas por el conjunto de usuarios. Aquí entran en juego dos circunstancias: la necesidad de definir los conceptos para poder transmitir ideas de modo que sus definiciones sean estables, ya que cualquier alteración podría afectar al significado transmitido; y el hecho de que las definiciones no son cerradas y evidentes, sino que se basan en unas características que dependen de la perspectiva de observación y, además, pueden incidir sobre ellas intereses concretos.

Para llegar a esas definiciones pueden aplicarse dos tipos de lógicas distintas³: las convicciones sociales compartidas o comunes y las convenciones o acuerdos convencionales. En general, en Contabilidad no podemos dar definiciones taxativas, ni los conceptos se acotan con exactitud, pero su delimitación es imprescindible. Su importancia, en el medio social que los emplea, fuerza a adoptar

¹ Emplearemos indistintamente ambos conceptos, aunque la idea de signo es más amplia, y lo tomaremos en el sentido de representación de otra cosa en virtud de una correspondencia analógica o convencional.

² Esta distinción fue realizada por Aristóteles, quien consideraba el espacio a modo de mapa cartográfico donde cada realidad ocupaba un determinado espacio o coordenadas, pero siempre incluido en un entorno. El vacío no existía. La consideración de empresa como sistema, en la que todos los elementos interactúan, permite apoyarnos en la concepción aristotélica del espacio.

³ No todos los aspectos de la realidad pueden ser estudiados formalmente de la misma manera. Existen varios tipos de lógica según la fuerza de sus argumentos. Aristóteles ofreció un amplio elenco a través de sus escritos. Hablaba del silogismo categórico, para aquellos conocimientos que eran necesarios y susceptibles de ser conocidos, de la tópica o convicciones sociales compartidas, de la retórica o convenciones dirigidas a resolver conflictos de intereses, de la lógica analógica, de la inductiva o de la poética. Nosotros, en esta parte del trabajo, vamos a hacer referencia a las lógicas tópica y retórica.

una lógica específica que establezca las reglas, conocidas por todos los miembros de la comunidad de usuarios, que posibiliten la discusión y el entendimiento entre los individuos. Hay conceptos que se obtienen por convicción, es decir, se llega a su definición de una forma razonada a través de convicciones sociales compartidas. Esta forma de lógica fue llamada por Aristóteles tópica o lugares comunes y atiende al carácter social del ser humano. Este tipo de razonamiento sigue unas reglas que permiten decidir quién tiene razón. El método formal para llegar a una conclusión consiste en dar buenas razones, de modo que acaben por imponerse las mejores que, en último término, deben ser las que más se correspondan con la realidad. Éstas serán aceptadas por el conjunto de usuarios. Mediante este procedimiento formal llegamos a una conclusión que siempre estará abierta a discusión y posibles cambios cuando surjan elementos de juicio que así lo aconsejen.

Muchos de los conceptos e hipótesis a los que hemos hecho referencia anteriormente responden a esta serie de convicciones comunes, fruto, a veces, de la tradición contable. Las convicciones se pueden tomar como base de referencia, son conectivos entre los hombres, miembros de una colectividad o comunidad. En el ámbito contable encontramos un acentuado pluralismo entre los usuarios, lo que puede llevar a que no se reconozcan esas convicciones por la totalidad de ellos o a que se rompan con facilidad. El origen de los conceptos e hipótesis hemos de buscarlo bien en el acuerdo unánime de todos los implicados, bien en la evolución de una serie de prácticas comunes. Este procedimiento lógico no convierte a las conclusiones en definiciones indiscutibles, pero proporcionan una solución compartida, que posibilita el diálogo entre los distintos usuarios. No hemos de olvidar que el lenguaje, en este caso el contable, constituye un vínculo de comunicación entre individuos. En el campo contable se da un paso adicional consistente en su fijación a través de normas. De esta forma, se asegura su estabilidad y garantiza a sus usuarios su consistencia. Cualquier cambio en estos aspectos fundamentales debe ser estudiado para ver cómo afecta al significado que se transmite.

En otros ámbitos de la Contabilidad, las convicciones comunes entre los usuarios son escasas y genéricas. En estas situaciones, la lógica que se emplea para delimitar los elementos básicos es la retórica, mediante la cual se intenta llegar a soluciones consensuadas. Los conceptos se delimitan por consenso. Este tipo de lógica es formalmente más débil que la anterior. No se buscan las mejores o buenas razones que nos acerquen a lo que es el elemento, sino razones que, con más o menos fuerza, convenzan. La retórica es la lógica empleada para resolver conflictos de intereses. Se busca el acuerdo, no la exactitud. Aunque el retórico debe convencer y persuadir, no debemos entender que el proceso es arbitrario. Ha de estar sujeto a una racionalidad y así, se asegura el rigor de las elaboraciones. Pero, a pesar de la existencia de una racionalidad, es la lógica más débil pues se suele basar en indicios y apariencias. Es la lógica empleada para fijar conceptos, como pueden ser, por ejemplo, el de activo ficticio, o normas como los criterios de activación de determinados gastos o su imputación a resultados, o criterios sobre la valoración, el registro, la relevancia de la información o las características cualitativas de la información contable.

En la unidad económica confluyen una multiplicidad de intereses y la adopción de una determinada postura, frente a otras, responde en ocasiones a la imposición, más que a la convicción. Las elecciones no siempre tratan de proporcionar la mejor medida de la variable objeto de estudio. Se fijan intentando equilibrar las demandas conflictivas de los diferentes grupos de interés [Roberts, 1992: 597]. La Contabilidad es una disciplina convencional en muchos aspectos. Por ejemplo, la retórica se utiliza frecuentemente en aquellas áreas en las que la delimitación de los conceptos no es neutral respecto de los efectos económicos que de ella se derivan o en la que existen intereses diferentes. También se usa frecuentemente para crear normas de ámbito supranacional o internacional. Normalmente hay disparidad de intereses, de cultura económica y empresarial, de tradiciones y de prácticas contables. A veces las soluciones adoptadas se amparan en meros indicios, que pueden ser reales o no. Esto provoca que los razonamientos sean débiles. Así, refiriéndonos al principio de prudencia recogido en el Código de Comercio o en el Plan General de Contabilidad, vemos que el razonamiento que se sigue podría ser de la forma: “Si la empresa sufre un riesgo entonces se debe reflejar una pérdida porque el riesgo es indicio de pérdida”. En este caso, vemos que la pérdida es una

posibilidad que puede no producirse. El indicio no tiene que suceder necesariamente. La adopción de este principio, tal y como se enuncia, puede llevar a que se obtenga una imagen de la realidad desvirtuada o a que se cuestione constantemente su permanencia en el tiempo. La adopción de estas definiciones se explica porque la Contabilidad no sólo sirve para la gestión interna, sino que también tiene que proteger intereses de terceros. Sobre ella inciden intereses políticos, se emplea como herramienta jurídica, etc. Los aspectos convencionales, que no afectan a esa base estructural, aunque tengan repercusiones sobre los resultados finales, se pueden cambiar explicando a los usuarios cómo afectan las variaciones introducidas. A veces, “en la literatura contable los conceptos son alterados para permitir adaptarse a las prácticas contables, a los cambios políticos e institucionales”, lo cual resta efectividad y coherencia interna a la teoría de la Contabilidad [Watts y Zimmerman, 1979: 289]. Hay fuerzas que tratan de influir sobre la delimitación de los conceptos, normas de funcionamiento y características de la información de modo externo, incidiendo en la normativa contable.

Las convenciones, en la medida que son adoptadas por los usuarios, se van convirtiendo en convicciones o prácticas comúnmente aceptadas. Pasan a formar parte del acervo de conocimientos de los individuos y constituyen conceptos y asunciones objetivas básicas u objetivadas⁴ en Contabilidad. Su realidad es fundamental para que pueda articularse como ciencia y ser empleado como lenguaje por el universo de usuarios. En el marco conceptual para la información financiera [AECA,1999] se introducen conceptos como el de “entidad contable”, donde se desdibuja la idea de propiedad, al apoyarse en la capacidad de decisión sobre recursos disponibles. Esta idea origina que, posteriormente, se definan los activos como recursos controlados económicamente por la entidad, de los que resulta probable la obtención en el futuro de rendimiento. Ese control no implica propiedad necesariamente. Ese cambio supone una apertura para la introducción, por ejemplo, de los activos intangibles sobre los que, en muchos casos, existe un control, pero no se puede dar una propiedad. Aunque, de hecho, no se han introducido de forma generalizada momentáneamente, la vía conceptual está abierta. Algo similar ocurre con la equivalencia de valores al introducir el concepto de mantenimiento del capital. En estos casos, hemos de ser conscientes que los cambios que se introduzcan pueden llevar a obtener un sistema de información que se mueva en coordenadas diferentes y que tenga una utilidad diferente.

2.2. La articulación de los conceptos. La frase contable o asiento.

Sobre la base de las hipótesis contempladas y la representación, a través de las cuentas, de los objetos económicos se modula el lenguaje contable. La lógica dual que subyace en los asientos contables es cerrada y el pensamiento se acomoda a ella. De ese armazón lógico sólido se deriva un significado.

Una vez analizada la sintaxis, trasladamos las conclusiones al campo de la semántica. Existen vínculos entre el contenido de la información o semántica y los aspectos lingüísticos y lógicos recogidos en la sintaxis [Li, 1963:103]. La comprensión de una oración presupone la existencia e interpretación de una estructura sintáctica. Para transmitir cualquier contenido, el usuario tiene en cuenta la estructura y las reglas gramaticales. El análisis sintáctico realizado sobre las proposiciones tiene un carácter formal, ya que se trata de estudiar las reglas de composición del léxico que constituyen la sintaxis [Li, 1963: 103].

El lenguaje contable es el elemento disponible para interpretar la realidad a la que no tenemos acceso de otra forma [Chua, 1995: 141]. Es necesario conocer el proceso seguido hasta alcanzar las estructuras lingüísticas finales visibles. Algunas de las limitaciones informativas que presenta la Contabilidad tienen su origen y razón de ser en las diferentes fases seguidas en el proceso de codificación, hasta llegar a la estructura formal disponible. El conocimiento de esos pasos puede ayudarnos a acotar las limitaciones del lenguaje, ver en qué medida son soslayables y cómo afectan al significado de los contenidos finales.

⁴ Serían aquellos acuerdos en los que intervienen juicios de valor que se toman como premisas de partida.

En nuestro caso, se trata de identificar los elementos principales a partir del asiento contable. En realidad, en la medida en que la percepción dual que conlleva el asiento se puede considerar como una evolución de varias frases procedentes del lenguaje natural, los elementos principales de la sentencia van a ser los mismos que en el ordinario: el sujeto de operaciones y la acción que se desarrolla.

2.2.1. El sujeto de operaciones.

En toda transacción intervienen dos sujetos entre los que se produce la cesión de un objeto económico a cambio de otro. El proceso contable transforma dos transacciones interunidad en una intraunidad (Teorema de la Sustitución de Mattessich), ya que nos interesa saber cómo se ve afectada la unidad económica por la operación efectuada. De este modo, se pierde la referencia sobre la entidad con la que interactúa la unidad económica. Esto puede dificultar, en los estados contables finales, que suponen un máximo nivel de agregación, conocer qué hechos han supuesto una interacción con el exterior. Pueden existir asientos internos que supongan una reclasificación de elementos o que persigan la manipulación de la información mediante la expresión de operaciones ficticias, que no sean perceptibles en los estados finales y tergiversen la imagen de la entidad. Su localización exige una lectura de la información detenida y, en ocasiones, inferir los sucesos que han sido contabilizados.

2.2.2. La acción desarrollada.

La Contabilidad se centra en el fenómeno de circulación de valor, por lo que fija más la atención en el proceso que en la acción que tiene lugar. Existe un mayor interés por la cuantificación del valor que se cede o recibe, y que recae sobre los objetos, que por el motivo que originó la acción. El papel de unidad semántica de acción, aunque presente en el asiento en el texto explicativo del mismo, cede su importancia al proceso, recogido a través de la posición sintáctica de débito o crédito [Tanaka, 1982:56], que es donde se centra más el interés. Posteriormente, el proceso agregativo, que se lleva a cabo para la obtención de los estados contables finales, ocasionará que en la expresión contable sintética final no aparezcan las operaciones que se han realizado. Para llegar a ellas, será necesario deducir los movimientos que se han producido a través de un estado contable de movimientos de fondos que recoja las diferencias entre masas patrimoniales en dos momentos consecutivos o acudiendo al registro contable de las operaciones.

2.2.3 Los flujos y proposiciones.

Las transacciones económicas se representan en el lenguaje contable a través de asientos. Expresan la circulación de valor que se produce en la entidad. Se contemplan dos acciones, una prestación y una contraprestación. Cada una de las cuales se expresa a través de una proposición simple donde se refleja la circulación de valor desde la empresa hacia el exterior o viceversa. Entre esas dos proposiciones se crea un nexo causal que las asocia. Se unen formando una unidad de significado.

Los elementos patrimoniales sufren un proceso susceptible de ser analizado. El hecho de que el sujeto en un sólo movimiento pueda ser considerado comprador y pagador con respecto a una tercera persona y por una misma causa, permite unir ambas relaciones. Se considera en un mismo acto la prestación y contraprestación⁵. Se aplica el Teorema de la Sustitución definido por Mattessich, que se apoya en un algoritmo lógico consistente, que se ha impuesto como modo de razonar en Contabilidad. La lógica aplicada nos lleva a poner el énfasis en la variación de valor que sufren los objetos afectados como fruto de la circulación de valor.

⁵ Debe entenderse prestación y contraprestación en un sentido amplio y no identificarlo con relaciones de intercambio, ya que quedarían fuera operaciones como la donación o la cesión de elementos de un lugar de coste a otro, dentro del proceso productivo.

Esta lógica cerrada y consistente, afianzada, además, por el uso de numerales, hace que las elaboraciones contables ofrezcan al lector una imagen de precisión, rigor y exactitud. Para asegurar la objetividad de esa percepción hay que detectar los factores convencionales que se introducen y asegurar que su delimitación se corresponde con la realidad, no altera las hipótesis básicas y no responde a un interés particular.

3. LA SEMÁNTICA CONTABLE.

Una vez obtenida la composición lingüística, nos interesa profundizar en el significado que se transmite. Para comprender ese significado hemos de fijarnos, por una parte, en los aspectos que se derivan de los signos empleados, viendo las conexiones que se producen entre la sintaxis y semántica y, por otra, en una serie de factores que se consideran en la interpretación de los textos contables.

3.1. La conexión entre la dimensión sintáctica y la semántica.

El análisis de los objetos económicos que intervienen y las relaciones lógicas que se establecen entre ellos resulta insuficiente para entender el contenido del lenguaje contable. Su significado es mucho más amplio. En su articulación están presentes e intervienen más factores. El análisis del proceso mental que se realiza y la incidencia de otros factores va a servir para descubrir algunas de las limitaciones que presenta, al tiempo que explica su riqueza interpretativa. Se trata de ver cómo afecta al significado el paso del hecho económico real a su expresión a través del asiento.

El lenguaje contable admite diferentes grados de abstracción. El asiento contable es el último estadio de abstracción en la expresión de la circulación de valor en forma lingüística. Para analizar su contenido semántico, tomaremos la expresión primaria de la transacción económica real. Para llegar a ella hemos de realizar varias inferencias porque el proceso de abstracción, según hemos visto, supone la pérdida u omisión de algunos elementos. En primer lugar, tenemos que localizar el sujeto de las operaciones y los dos flujos que se producen. La recuperación del sujeto es inmediata. La expresión de los flujos requiere determinar la acción que se produce. Una vez determinado, a dicho estrato se le pueden añadir otros elementos, como el factor tiempo o el espacio geográfico, en lo que se denomina proceso de inserción léxica. Como estos factores tienen un carácter secundario no son relevantes para el análisis que realizamos, por lo que no vamos a tenerlos en cuenta. El factor valoración también es una categoría gramatical secundaria, desde el punto de vista sintáctico. Sin embargo, constituye una de las finalidades para las cuales se elabora la información contable, por lo que vamos a considerarlo.

Realizando este proceso llegaremos a la expresión lingüística primaria de la transacción:

“A” compra elemento patrimonial_A por X unidades monetarias luego “A” paga elemento patrimonial_B por X unidades monetarias.

En la frase del lenguaje ordinario la importancia radica en el sujeto de operaciones, “A”, y en la acción desarrollada, “compra”. Hay dos funciones secundarias que recogen el elemento sobre el que recae la acción “elemento patrimonial_A” y la cantidad de la operación “X unidades monetarias”. Sin embargo, en el asiento contable, la sentencia se orienta hacia el proceso. El peso recae sobre los destinos de las acciones y sobre la magnitud valor, que sirve como magnitud que homogeneiza los diferentes elementos y sus medidas. Estos aspectos, que son secundarios en la frase primaria, se convierten en centrales en el asiento. Los principales o son omitidos o pierden su carácter primario.

La delimitación de los elementos secundarios no tiene importancia en el lenguaje común, pero, al ser centrales en el asiento, hemos de detenernos en el análisis de los diferentes aspectos de carácter convencional que intervienen en su definición. Aquí entroncamos con la importancia que debe otorgarse a la delimitación y definición de los objetos económicos. Ésta hace conveniente la adopción

unívoca de los contenidos y definiciones contables por el universo de sus usuarios, lo que implica llegar a fórmulas generales de común aceptación. Para asegurar su estabilidad, es preferible que se logren convicciones comunes, es decir, que se busquen razones que convenzan. En cualquier caso, es necesario expresar el sentido que se le da a los distintos elementos y comunicarlo a los usuarios porque no nos movemos en el campo de las evidencias. Se deben comunicar al interlocutor los criterios seguidos en la delimitación de los objetos económicos y de la valoración, los contenidos de los principios y reglas, los objetivos, la intencionalidad del sujeto emisor y los elementos del contexto social para que pueda hacer las inferencias necesarias e interpretar la información suministrada.

Por su parte, el proceso que recoge la circulación de valor dentro de la empresa posee una lógica perfectamente establecida. En el punto de partida, encontramos lo que podría llamarse un componente de estado que nos indica el momento particular del sujeto con respecto al objeto. Se trata de decir el estado en el que se encuentra el sujeto, su posición, respecto a la acción que se va a desarrollar: deficitario, excedentario, poseedor, beneficiado, perjudicado, deudor, acreedor, etc., en el momento en el que se inicia la acción.

En segundo lugar, se produce un cambio de estado que es causado, aunque, en nuestro caso, no nos interesa saber las peculiaridades semánticas del verbo causante del cambio, ya que el objetivo es ver cómo se ven afectados el patrimonio y la variable valor, y la acción generalmente no se traslada a los estados finales.

Tras varios sucesos de este tipo se llega a otras situaciones de estado donde el sujeto se halla en una situación patrimonial diferente a la inicial, fruto de las distintas acciones que se han realizado. De este modo, la información que se obtiene se dirige a delimitar la situación patrimonial de la entidad, el estado final en el que se encuentra después de las operaciones realizadas. Vemos como el proceso se dirige implícitamente hacia la rendición de cuentas.

3.2. Otros aspectos relacionados con la semántica.

El significado no sólo lo alcanzamos a través de la combinación de los diferentes componentes según una sintaxis, aunque el análisis sintáctico es útil en una primera aproximación para la comprensión del lenguaje. Para transmitir y comunicar una idea, en la elaboración de una frase se utiliza la arquitectura sintáctica junto con otros elementos que hay que considerar. El contexto, la situación y el contenido son tan esenciales en Contabilidad como los aspectos formales.

El estudio de los signos contables es importante, pues es el medio gráfico a través del que se transmiten los pensamientos. Pero hemos de tener presente en todo momento que el valor de las representaciones contables está en el contenido que debe transmitir y no en su formalización concreta. La interpretación de los hechos está dirigida por una finalidad [Gadamer, 1976: 11]. Nunca ha de perderse de vista que la captación de la realidad está organizada por la causa final y no por el sistema formal que se adopte. Por ello, no debemos quedarnos en el algoritmo contable, aunque en nuestro caso, y dado su especificidad, sea necesario conocerlo como instrumento de racionalidad imprescindible para procesar la información económica.

El sistema formal se dirige hacia la obtención de estados agregados que muestran diferentes aspectos de la realidad. Los estados contables son el fin ordenador del sistema formal. Su elaboración constituye una finalidad de la percepción.

Los asientos representados secuencialmente no pueden constituir una unidad discursiva, debido a que son registrados cronológicamente y no procesalmente⁶. Esto exige extraer el contenido informativo que se expresa en los asientos contables y darle una forma que permita interpretar lo

⁶ Sólo se daría si el movimiento del valor se produjera siguiendo la misma secuencia en la que aparece en el libro Diario, es decir, hubiese una coincidencia cronológica y procesal.

ocurrido en la entidad durante el periodo de tiempo considerado. Los estados contables se obtienen a partir de la clasificación, la categorización, la composición y la agregación de la información contenida en las cuentas y en las proposiciones contables. La lógica para decidir el tratamiento de cada tipo de cuenta y cómo debe llevarse a los estados contables se basa en convicciones o tópicos, para aquellos aspectos para los que existe acuerdo o son fruto de una tradición asumida por el conjunto de usuarios, y convenciones retóricas, para aquellos aspectos sobre los que se producen conflictos de intereses, como pueden ser los criterios de activación o de imputación a resultados de determinados gastos.

La finalidad de todo el proceso de combinación de palabras, símbolos y números es la representación de un significado. El modelo obtenido nos permite operar con la realidad, pero también posibilita evocar e inducir aspectos que han quedado ocultos en las simplificaciones efectuadas. El campo del significado sobrepasa el de la estructura sintáctica, de modo que se puede derivar una interpretación que, en principio, no tiene que estar referenciada en la sintaxis o ser exclusivamente función de la misma.

Se pueden realizar inferencias sobre los datos finales para poder interpretar la realidad. El lenguaje, en general, posee la capacidad de decir más de lo que explícitamente dice. Normalmente, deja abiertas diversas posibilidades que hacen que se pueda originar más de una interpretación de un mismo texto. Esto constituye una de sus riquezas, pero, a la vez, resta objetividad al proceso. La realidad económica, expresada mediante el lenguaje contable, admite diversas lecturas debido a las simplificaciones que se realizan en la obtención de esta representación y por el carácter polisémico de los signos.

La utilidad de estas expresiones radica en su capacidad interpretativa y en el potencial que poseen para que se extraiga, a partir de ellas, otra información. Constituyen un instrumento útil para el conocimiento de la realidad. Es decir, podemos trabajar sobre los elementos lingüísticos sin necesidad de hacer referencia expresa a la realidad y llegar a conclusiones que son aplicables a la misma. El receptor del mensaje, apoyándose en sus conocimientos, hace conexiones metafóricas de las que extrae nuevas posibilidades de significado, proporcionando una información adicional a la derivada expresamente del propio texto contable [Boland, 1993: 127]. Las metáforas proporcionan más información que otras estructuras más racionales o económicas [Hogarth, 1991: 279] que pueden ser útiles para la gestión. Esta cualidad puede ser utilizada en el control de la actividad y en la toma de decisiones.

Una idea que subyace en todo el planteamiento anterior es la de unidad de significado para los diferentes usuarios. Sin embargo, ésta no siempre se da. Podemos pensar que todos los que utilizan el lenguaje emplean una misma lengua, pero esto no es así. Esta realidad puede dificultar su uso como medio de comunicación, tanto en el ámbito local como internacional. Las diferencias terminológicas se harán más acusadas si nos referimos a áreas de influencia contables diferentes. Hemos de ser conscientes de que tras una aparente homogeneidad lingüística, manifestada a través de unas denominaciones comunes, se pueden estar escondiendo, y de hecho ocurre, concepciones diferentes.

4. LA PRAGMÁTICA EN EL LENGUAJE CONTABLE.

Otros factores del mensaje que se transmite que hay que considerar para explicar su contenido son el entorno en el que se enuncia y la intención perseguida por el emisor. No vamos a hacer alusión a este segundo término porque exigiría un análisis que se aleja de los objetivos del trabajo.

Nos hemos referido a los elementos estructurales sobre los que el individuo articula las expresiones contables. Hemos visto la racionalidad y lógica que subyace en las hipótesis, la delimitación de conceptos y la formación de asientos. Esta observación responde a la idea de que la estructura del lenguaje contable incide en el individuo que elabora la información y, por lo tanto, debemos saber qué elementos la componen. El usuario debe acomodar su discurso a ellas. El

conocimiento profundo de esta estructura es importante en la medida que sirve como herramienta para iniciar, sintetizar y reforzar la forma de pensar del individuo. El pensamiento toma el lenguaje como base instrumental para sus expresiones. Se crea una imagen de racionalidad [Aerts, 1994: 339] que se sustenta sobre los elementos que hemos ido analizando. Su existencia es independiente del individuo que la realiza, que debe acomodarse a ella. Esto ayuda a despersonalizar el proceso de rendición de cuentas, ya que conduce a la objetivación de las acciones de la organización.

Además del texto, es necesario tener en cuenta el contexto referencial. Por “contexto” vamos a entender todos aquellos factores que no están codificados en la estructura del lenguaje y que es necesario contemplar para determinar el significado total de lo que se intenta comunicar. La palabra “contexto” hace alusión a los factores geográficos, filosóficos, políticos, éticos, históricos, sociales, legales, institucionales, culturales, etc., que constituyen el marco en el que se desarrolla la Contabilidad. Todos ellos constituirían el contexto explicativo de la Contabilidad en un momento dado. Los aspectos contextuales incorporan una gran riqueza interpretativa a los textos, a la vez que dificultan la predictibilidad de los procesos que se realizan, porque es muy difícil delimitar las diferentes variables que van a estar presentes en cada percepción. Estas facetas contextuales constituyen campos de investigación en pleno desarrollo en la actualidad, cuyas conclusiones ayudarán a centrar esos elementos que acompañan, influyen e, incluso, en ocasiones, determinan el enfoque contable. Sobre ellos, el sujeto receptor irá dirigiendo y racionalizando los datos, creando un contexto adecuado de interpretación [Boland, 1993: 287]. Para la producción de significado, el contexto se conforma y organiza con el lenguaje como parte integral en el encuentro comunicativo [Giddens, 1973: 83-84].

La Contabilidad no es separable del entorno. En los diversos ámbitos culturales y sociales existe una percepción diferente del fenómeno contable [Belkaoui y Picur, 1991: 118]. Su uso requiere el conocimiento de un “idioma” específico, que exige aprender los procesos propios de la disciplina contable y practicarlos como miembro de un grupo que utiliza este tipo de expresiones. De esta forma, estos procedimientos entran a formar parte de su “unidad de discurso”. El contexto puede ser, en situaciones en las que existen varios significados válidos para un conjunto de signos, el árbitro final que proporcione una interpretación adecuada.

Un ejemplo de clasificación de los aspectos culturales o tendencias sociales, que se han identificado y que influyen en la concepción del modelo contable, es la propuesta por Gray [Gray, 1988: 1-15] quién establece, como valores contables que determinan el modelo del profesionalismo frente al control estatutario, la uniformidad frente a flexibilidad, el conservadurismo frente a optimismo, y el secretismo frente a transparencia, que pone de manifiesto las preferencias por la confidencialidad en la información frente a la plena disponibilidad de la información por todos los usuarios evitando que se produzcan asimetrías.

Se aprecia cómo se produce una interpenetración entre cultura y economía que supone la introducción de otras tendencias que orientan la información que se proporciona, fruto de necesidades sociales que van tomando protagonismo. Así, aparecen temas como la responsabilidad social de las entidades, que se va dirigiendo fundamentalmente hacia la información sobre el impacto medioambiental y políticas llevadas a cabo en este campo, la preocupación por el personal, que se concreta, por ejemplo, a través de los programas de formación y reciclaje que se desarrollan o, más actualmente, la búsqueda constante de la innovación plasmada en una continua investigación que se asume como una responsabilidad institucional. También hemos de considerar la incidencia derivada del proceso de globalización en el que nos hallamos inmersos. La globalización de la economía incide sobre estos desarrollos normalizadores, de modo que se puede apreciar una tendencia a la creación de una cultura contable común que facilite la existencia de un lenguaje único. Se intenta que los miembros de la comunidad científica y los usuarios tengan un mismo conjunto de conocimientos como perspectiva de observación de la realidad.

La elección de unos valores frente a otros nos conducirá a un determinado entorno contable. Su variedad, y a veces su oposición, plantea la duda sobre la posibilidad de aunar posiciones tan contrarias. Sin embargo, al estar hablando de aspectos convencionales de la Contabilidad, la coordinación o preeminencia de unos frente a otros depende en gran medida de la capacidad negociadora o la posibilidad de presión que puedan ejercer quienes sustentan estas posturas. A veces, los cambios en estas materias no se pueden producir de modo inmediato, pero se pueden ir creando estados de opinión que vayan moviendo posiciones hasta alcanzar un consenso.

En cualquier caso, aunque estemos hablando de aspectos contextuales del lenguaje, no podemos obviar que pueden estar incidiendo sobre los fundamentos de la Contabilidad. Se puede estar dando prioridad a un conjunto de usuarios frente a otros, o dando matices diferentes al término de utilidad de la información, o cambiando hipótesis de partida, etc. Por ello, hemos de hacer un profundo estudio teórico de las variaciones que se proponen y ver cómo afectan a la ciencia contable, sopesando los beneficios que proporcionan las nuevas posturas con las pérdidas que suponen.

5. CONCLUSIONES.

El análisis del proceso de articulación del lenguaje contable desde una perspectiva cognitiva nos sirve para poner de manifiesto las distintas fases que se suceden y las diversas variables que intervienen en la elaboración de una imagen de la realidad. El estudio realizado nos muestra que en el lenguaje contable hay una serie de aspectos estructurales, constituyendo el entramado, la base, sobre la que se construyen las elaboraciones contables. Sobre esa estructura inciden elementos que se derivan de su uso en un contexto concreto. Sobre ellos hay que hacer un profundo estudio para ver si los cambios que se proponen desde esta dimensión afectan a los fundamentos sobre los que se asienta la ciencia contable.

La información que el usuario adquiere o elabora con su sistema de información nunca le satisface. Siempre aspira a apresar más información y así tratar la mayor cantidad de realidad posible. Las nuevas necesidades informativas que surgen requieren dos tipos de actuación. Por una parte, la riqueza de la actividad económica y las diferentes demandas informativas que van surgiendo hacen necesario complementar la información financiera. La existencia de la variedad de factores contextuales que están presentes en las elaboraciones contables, que dotan de una gran variedad interpretativa a los textos y que afectan a la perspectiva de observación de la realidad que proporcionan los estados contables, debe impulsar a introducirlos, como información adicional a los estados, para que se pueda ver su incidencia en la imagen proporcionada y mejoren la comprensión de la información suministrada.

Por otra parte, hay que potenciar la creación de sistemas de información alternativos que, partiendo de los objetivos que se quieren cubrir, creen un modelo, elaborado sobre una estructura adecuada, que sirva para esos fines. Se aprecia la necesidad de información que sirva para la gestión de riesgos, que exprese la estrategia de las compañías, que se refiera al modo de creación de valor y de la gestión financiera futura, lo que incluye desde personas hasta cadena de suministro, clientes, marca o reputación, inversiones realizadas, amenazas, medidas de control, etc.

Aunque se están dando pasos en esas direcciones, algunas actuaciones parecen dirigidas a que sea el sistema contable el que recoja todos estos aspectos, quizá por su fuerte respaldo social. De hecho, se van introduciendo cambios conceptuales, se van creando estados de opinión, etc. Pero hemos de ser conscientes que los aspectos de la realidad que se tratan de medir requieren, en ocasiones, hipótesis de partida y características diferentes. En la medida que esto es así, no es posible que la Contabilidad, tal cual está definida, sirva para cubrir ambos fines. Los intentos en este sentido pueden alterar el edificio contable. Esta realidad hace que la discusión teórica deba plantearse en este nivel y decidirse, finalmente, por una de ellas. Una postura híbrida posiblemente inhabilitaría la Contabilidad como herramienta de gestión.

6. BIBLIOGRAFÍA.

- AERTS, W. (1994): "On the use of accounting logic as an explanatory category in narrative accounting disclosure", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, núm. 4/5: 337-353.
- ARRINGTON, C.E. Y J.R. FRANCIS (1993): "Giving Economic Accounts: Accounting as Cultural Practice", *Accounting, Organisations and Society*: 107-124.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS [1999]: *Marco Conceptual para la Información Financiera*, Madrid.
- BELKAOUI, A. (1978): "Linguistic Relativity in Accounting", *Accounting, Organisations and Society*: 97-104.
- BELKAOUI, A. Y R.D. PICUR, (1991): "Cultural Determinism and the Perception of Accounting Concepts", *The International Journal of Accounting*, nº26:118-130.
- BOCHENSKI, I. (1957): *Los métodos actuales del pensamiento* (Madrid: Rialp).
- BOLAND, R.J. (1993): "Accounting and the interpretative act", *Accounting, Organisations and Society*, vol. 18, núm. 2/3: 125-146.
- CHAMBERS, R.J. (1996): "Ends, Ways and conceptual frameworks", *Abacus*: 119-132.
- CHOMSKY, N. (1965): *Aspects of the Theory of Syntax* (Cambridge: MIT Press).
- CHOMSKY, N. (1978): *Lingüística cartesiana* (Madrid: Gredos).
- CHUA, W.F. (1995): "Experts, Networks and Inscriptions in the Fabrication of Accounting Images: A Story of the Representation of Three Public Hospitals", *Accounting, Organisations and Society*: 111-145.
- FLAMHOLTZ, E Y E. COOK (1978): "Connotative Meaning and its Role in Accounting Change: A field Study", *Accounting, Organisations and Society*: 115-139.
- GADAMER, H.G. (1976): *Philosophical Hermeneutics* (Berkeley: University of California Press).
- GIDDENS, A. (1973): *Central Problems in Social Theory* (Berkeley: University of California Press).
- GRAY, S.J. (1988): "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally", *Abacus*, marzo:1-15.
- HARIED, A.A. (1972): "The Semantic Dimensions of Financial Statements", *Journal of Accounting Research*: 376-391.
- HINES, R.D. (1988): "Financial Accounting: In Communicating Reality, We Construct Reality", *Accounting, Organisations and Society*: 251-261.
- HOGARTH, R.M. (1991): "A Perspective on Cognitive Research in Accounting", *The Accounting Review*: 277-290.
- JONES, M.J. Y P.A. SHOEMAKER (1994): "Accounting Narratives: A Review of Empirical Studies of Content and Readability", *Journal of Accounting Literature*: 142-184.
- LAVOIE D. (1987): "The Accounting of Interpretations and The Interpretations of Accounts: The Communicative Function of 'The Language of Business'", *Accounting, Organisations and Society*, vol. 12: 579-604.
- LI, D.H. (1963): "The Semantic Aspect of Communication Theory and Accountancy", *Journal of Accounting Research*: 102-107.
- LIBBY, R Y J. LUFT (1993): "Determinants of Judgement Performance in Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation, and Environment", *Accounting, Organisations and Society*, vol. 18: 425-450.
- LOFT, A. (1988): *Understanding Accounting in its Social and Historical Context. Foundations of Accounting Series* (Londres: Garland Publishing, Inc).
- LÓPEZ PÉREZ, M.V. (1999): *Captación e Interpretación en Contabilidad*, (Tesis Doctoral.Universidad de Granada).
- LÓPEZ PÉREZ, M.V. Y RODRÍGUEZ ARIZA, L. (2002): "Aplicación del Enfoque Cognitivo a la Metodología Contable", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*: 461-495.
- MARTÍNEZ FREIRE, P.F. (1995): *La nueva filosofía de la mente* (Barcelona: Gedisa).
- MATTESSICH, R. (1977): *Accounting and Analytical Methods* (Texas: Scholars Books Co).
- MILLAN PUELLES, A. (1962): *Fundamentos de Filosofía* (Madrid: Rialp).

- OGDEN, C.K. Y I.A.RICHARDS (1969): *The Meaning of Meaning*, 10ª Edition (Londres: Routledge & Kegan Paul Ltd.).
- OLIVER, B.L. (1974): "The Semantic Differential: A Device for Measuring the Interprofesional Communication of Selected Accounting Concepts". *Journal of Accounting Research*: 299-316.
- REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1977): *La homogeneización de magnitudes en la ciencia de la Contabilidad* (Madrid: ICE).
- RIABI-BELKAOUI, A. (1995): *The Linguistic Shaping of Accounting* (Westport: Quorum Books).
- ROBERTS, R.W. (1992): "Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure: An Application of Stakeholder Theory", *Accounting, Organisations and Society*: 595-612.
- ROBSON, K. (1992): "Accounting Numbers as 'Inscription': Action at a Distance and the Development of Accounting", *Accounting, Organisations and Society*: 685-708.
- RODRÍGUEZ ARIZA, L. (1988): "La Captación Contable". En *XXV Años de Contabilidad Universitaria en España* (Madrid: Instituto de Planificación Contable): 786-800.
- RODRÍGUEZ ARIZA, L. (1990): *La Agregación en Contabilidad* (Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas).
- RODRÍGUEZ ARIZA, L. (1993): "Los Procesos Agregativos en la Ciencia Contable", *Revista Técnica Contable*: 487-495.
- SEARLE, J. (1980): "Minds, Brains and Programs", *The Behavioral and Brain Sciences*, nº 3: 417-457.
- TANAKA, S. (1982): *The Structure of Accounting Language* (Tokio: Chuo University Press).
- WASON, P.C. Y P.N. JOHNSON-LAIRD (1981): *Psicología del razonamiento Estructura y contenido* (Madrid: Debate).
- WATTS, R.L. Y J.L. ZIMMERMAN (1979): "The Demand and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses", *The Accounting Review*, April: 273-289.
- WHITEHEAD, A.N. (1967): *Adventures of Ideas* (New York: Free Press).