

ELEMENTOS PARA UNA TEORÍA GENERAL DE LA CONTABILIDAD



CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA
DIRECTOR

MARÍA DEL CARMEN RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ
CODIRECTORA

LA LEY

DIRECTOR
CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

- ◆ Contador Público (UBA)
- ◆ Doctor en Ciencias Económicas (UBA)
- ◆ Profesor Consulto titular de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.
 - ◆ Director del Centro de Investigación en Modelos Contables del Instituto de Investigaciones Contables “Dr. Juan Alberto Arévalo” de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.
 - ◆ Director del Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas de la Escuela de Contabilidad (FCEyE - UN Rosario).
 - ◆ Docente Investigador Categoría 1.
 - ◆ Autor de diversas publicaciones en materia contable.
 - ◆ Autor y expositor en congresos y jornadas de la especialidad.

CODIRECTORA
MARÍA DEL CARMEN RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ

- ◆ Contadora Pública (UBA)
- ◆ Postgrado en Ingeniería de Sistemas (Facultad de Ingeniería - UBA)
- ◆ Carrera Docente (FCE-UBA).
- ◆ Profesora Adjunta Regular de Contabilidad Superior, Contabilidad Patrimonial y Teoría Contable (Facultad de Ciencias Económicas-UBA).
 - ◆ Secretaria Técnica e Investigadora del Instituto de Investigaciones Contables “Dr. Juan Alberto Arévalo” (Facultad de Ciencias Económicas-UBA).
 - ◆ Docente Investigador Categoría 3.
 - ◆ Autora de diversas publicaciones en materia contable.
 - ◆ Autora y expositora en congresos y jornadas de la especialidad.

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
CAPÍTULO I	
INTRODUCCIÓN	
Introducción	1
Trabajos considerados	2
CAPÍTULO II	
PRIMER PROBLEMA:	
DOMINIO O UNIVERSO DEL DISCURSO CONTABLE	
Hipótesis Propuestas	13
Hipótesis descartadas	14
Leyes propuestas	14
Sistematización	15
Contrastación con los autores que fundamentaron	17
Conclusiones sobre el problema de Dominio del Discurso Contable	67
CAPÍTULO III	
SEGUNDO PROBLEMA:	
NATURALEZA O STATUS EPISTEMOLÓGICO DE LA CONTABILIDAD	
Hipótesis Propuesta	69
Hipótesis Descartadas	69
Leyes propuestas	69
Sistematización	70
Contrastación con los autores que fundamentaron	70
Conclusiones sobre el problema de Status Epistemológico	121
CAPÍTULO IV	
TERCER PROBLEMA:	
RELACIONES DE LA CONTABILIDAD CON OTRAS DISCIPLINAS	
Hipótesis Propuestas	125
Hipótesis Descartadas	125
Leyes propuestas	125

Sistematización	126
Contrastación con los autores que fundamentaron	128
Conclusiones sobre el problema de Relaciones de la Contabilidad con otras disciplinas	141

CAPÍTULO V

CUARTO PROBLEMA: SEGMENTACIÓN O UNIDAD CONTABLE ABSOLUTA

Hipótesis Propuestas	145
Hipótesis Descartadas	145
Leyes Propuestas	145
Sistematización	146
Contrastación con los autores que fundamentaron	146
Conclusiones sobre el problema de Segmentación o Unidad Contable	146

CAPÍTULO VI

QUINTO PROBLEMA: SISTEMAS CONTABLES

Hipótesis Propuestas	171
Hipótesis Descartadas	171
Leyes propuestas	171
Sistematización	172
Contrastación con los autores que fundamentaron	173
Conclusiones sobre el problema de Sistemas Contables	195

CAPÍTULO VII

SEXTO PROBLEMA: MEDICIÓN

Hipótesis Propuestas	197
Hipótesis Descartadas	197
Leyes propuestas	197
Sistematización	198
Contrastación con los autores que fundamentaron	198
Conclusiones sobre el problema de la Medición	261

CAPÍTULO VIII

SÉPTIMO PROBLEMA: PERSONAS O SUJETOS DE LA ACTIVIDAD CONTABLE

Hipótesis Propuestas	265
Hipótesis Descartadas	265

Leyes propuestas	265
Sistematización	266
Contrastación con los autores que fundamentaron	266
Conclusiones sobre el problema de las Personas o Sujetos de la Actividad Contable	279

CAPÍTULO IX

OCTAVO PROBLEMA: MODELOS EN LA TEORÍA GENERAL CONTABLE

Hipótesis Propuestas	281
Hipótesis Descartadas	281
Leyes propuestas	281
Sistematización	282
Contrastación con los autores que fundamentaron	282
Conclusiones sobre el problema de Modelos	302

CAPÍTULO II

PRIMER PROBLEMA: DOMINIO O UNIVERSO DEL DISCURSO CONTABLE

HIPÓTESIS PROPUESTAS

Integrar el dominio o universo del discurso contable todos los componentes, ya sean objetos, hechos, personas o reflexiones que intervienen en la interrelación informativa sobre actividades, hechos, transacciones socioeconómicas que procuran medir el cumplimiento de metas en diversos niveles dentro de las organizaciones sociales y entre las mismas.

Como la Contabilidad se dedica a explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversos de cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos en vista al cumplimiento de metas organizacionales a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos, el dominio o universo del discurso contable abarca documentos, personas, sistemas, modelos y todo otro objeto de conocimiento científico vinculado a su labor.

Así podemos enunciar algunos de los elementos incluidos en su dominio:

- 1- Informes Contables de Uso Externo a los emisores.
- 2- Personas y grupos de personas emisoras de los diversos informes contables.
- 3- Personas revisoras que opinan sobre la calidad de los informes contables.
- 4- Personas o grupos de personas usuarias o destinatarias de los diversos informes contables.
- 5- Personas o grupos de personas reguladoras de los distintos informes contables.
- 6- Microsistemas Contables propios de cada ente.
- 7- Macrosistemas Contables definidos en ciudades, países, regiones, o en tipos de actividad o en clases diferentes de organizaciones.

- 8- Modelos contables necesarios para determinar variables relevantes en diversas situaciones.
- 9- Informes contables de uso interno en cada ente.
- 10- Informes contables de organismos gubernamentales.
- 11- Informes contables macroeconómicos.
- 12- Informes contables macrosociales.
- 13- Informes contables microsociales.
- 14- Segmentos contables.

HIPÓTESIS DESCARTADAS

- Solamente fenómenos económicos.
- Solamente hechos del pasado y del presente.
- Solamente cuestiones patrimoniales.
- Exclusivamente estados contables e informes contables.
- Exclusivamente orientado a determinar ganancias.
- La Contabilidad es parte de la Economía.
- La Contabilidad es un sistema de comunicación cuyo producto final son los Estados Contables.
- La Contabilidad puede ser entendida como la sumatoria de prácticas aceptadas correctamente.
- La Contabilidad es la ciencia del control económico.
- La Contabilidad se ocupa de los temas que le provee la Teoría Económica y la Teoría Financiera.
- La Contabilidad es el estudio cuantitativo de los fenómenos económicos en los que se manifiesta la vida de la empresa.
- La Contabilidad se ocupa exclusivamente de lo que está vinculado al principio de dualidad.
- La Contabilidad se ocupa exclusivamente de transacciones.
- La Contabilidad es una teoría de la medición.
- La Contabilidad es exclusivamente monetaria.
- La Contabilidad debe dejar fuera de su dominio la estimación y conjetura de actos y hechos futuros.

LEYES PROPUESTAS

- 1) Las personas y las entidades siempre dedican una parte de sus energías o esfuerzos a lograr objetivos no económicos.

- 2) Las personas y las organizaciones no pueden decidir en base exclusivamente de datos del pasado y del presente, necesitan datos del futuro.
- 3) Las cuestiones patrimoniales no son las únicas que interesan a los decididores individuales y a los decididores de las organizaciones.
- 4) La Contabilidad produce informes contables pero no se limita a ellos en su dominio o universo del discurso.
- 5) Las personas humanas y las organizaciones de personas humanas como no actúan exclusivamente para obtener ganancias necesitan que la Contabilidad les provea de informes que midan cumplimiento de objetivos de distinto tipo y no solamente económicos.
- 6) La Contabilidad recibe aportes de la Economía pero éstos no bastan para resolver todos los problemas que la Contabilidad tiene a su cargo.
- 7) Los sistemas contables particulares, que producen Estados Contables son solamente una parte del dominio o universo del discurso contable.
- 8) Las prácticas contables generalmente, aceptadas o no, no son principios sino realidades que integran el contenido de la Contabilidad pero cohabitán con muchos otros elementos.
- 9) La Contabilidad abarca tareas de control económico como una pequeña parte del dominio o universo del discurso contable.
- 10) La Contabilidad se ocupa de temas que proveen diversas disciplinas pero por ello no depende de sus respectivas teorías sustentadoras.
- 11) La Contabilidad estudia todos los fenómenos que ocurren en las organizaciones con la intención de ir brindando información sobre cumplimiento de metas organizacionales no exclusivamente económicas y no exclusivamente en forma cuantitativa.
- 12) La Contabilidad no está vinculada exclusivamente al principio de dualidad: hay acciones humanas en las organizaciones que no corresponden a ese principio y son materia de la disciplina.
- 13) La Contabilidad tiene un campo amplio de actuación que no se limita a considerar exclusivamente a las transacciones.
- 14) Aunque la Contabilidad tiene relación con la Teoría de la Medición, es independiente de ella en muchos aspectos de su actuación.
- 15) No es posible expresar las relaciones y mediciones contables exclusivamente en términos monetarios.
- 16) El dominio o universo del discurso contable abarca hechos y actos del pasado, del presente y del futuro.

SISTEMATIZACIÓN

El abordaje del dominio o universo de la Contabilidad resulta fundamental para la elaboración de una Teoría General de la Contabilidad pues se orienta

ta a determinar los componentes del campo de nuestra disciplina y a descartar una serie de hipótesis alternativas que reducen su accionar. Ello puede expresarse de la siguiente manera:

1. La Contabilidad estudia todos los fenómenos que ocurren en las organizaciones sociales con la intención de ir brindando información sobre cumplimiento de metas organizacionales no exclusivamente económicas y no exclusivamente en forma cuantitativa.
2. No se ocupa solamente de fenómenos económicos porque los objetivos de las personas y de los entes no son exclusivamente económicos.
3. Puesto que las personas y las organizaciones no pueden decidir exclusivamente sobre la base de datos del pasado y del presente y necesitan contar con estimaciones sobre el futuro, la disciplina elabora distinto tipo de informes basados en distinto tipo de modelos.
4. Los sistemas contables particulares, que producen Estados Contables y otro tipo de informes son solamente una parte del dominio o universo del discurso contable.
5. Todos los individuos que participan en el proceso de recolección de datos, en su elaboración y en el diseño y producción de informes (inclusive aquellos que se ocupan de la eventual fijación de normas para su diseño y determinación de contenidos) así como en el análisis de estos productos y en su revisión (incluyendo la evaluación de la confiabilidad de los procesos subyacentes) constituyen elementos a considerar en el dominio contable.
6. La Contabilidad no está vinculada exclusivamente al principio de dualidad que solamente abarca aquellas transacciones de suma cero: no necesariamente todas las transacciones (en sentido amplio) implican que no haya pérdida o ganancia de valores o contenidos.
7. Los objetivos sociales no exclusivamente ni prioritariamente económicos han penetrado en la actividad contable y muestran que la dependencia de la Economía no es posible porque hay demandas contables que no se satisfacen con teorías o posiciones de la Economía (o por lo menos con aquéllas que cuentan con aceptación generalizada).
8. La Teoría Contable no puede reducirse a una mera y exclusiva Teoría de la Medición puesto que la disciplina debe considerar elementos tales como los emisores, usuarios y reguladores cuyas conductas resultan determinantes en los procesos de producción de información y en su análisis así como en el control y en la toma de decisiones.
9. La contabilidad también se ocupa del diseño de sistemas contables macro y micro que no se reducen a medición pues incluyen tanto la interpretación de los datos o de la información como los procesos vinculados a su comunicación eficaz.
10. Las mediciones contables no se expresan exclusivamente en términos cuantitativos monetarios sino que abarcan tanto mediciones cuantitativas no-monetarias como cualitativas.

CONCLUSIONES SOBRE EL PROBLEMA DE DOMINIO DEL DISCURSO CONTABLE

Son varios los epistemólogos que se han referido a la necesidad de precisar el dominio de una disciplina como prerrequisito fundamental para considerarla científica.

En Contabilidad, del problema de la definición del dominio surgen dos enfoques, que podrían conceptualizarse como restringido y amplio, en función del alcance que, como objeto de estudio se plantea, de los fenómenos y elementos objetivos y subjetivos a considerar.

En la idea de que la definición del dominio constituye un paso preliminar para la elaboración de una Teoría Contable, procederemos a continuación, y en función a los aportes rescatados de los trabajos que analizamos a lo largo del presente Plan de Investigación —que se hallan transcritos en la sección precedente de este capítulo— a fundamentar nuestro abordaje sobre el problema del dominio de la Contabilidad, que en aras de la brevedad, volcaremos en forma de conclusiones tentativas.

1. Si la Contabilidad ha de brindar información para la toma de decisiones a distinto tipo de usuarios, resulta imprescindible considerar dentro de su dominio a los emisores y destinatarios de dicha información, así como a los eventuales reguladores y revisores de cierto tipo de informes que persigan objetivos específicos.
2. Lo indicado precedentemente nos lleva, desde el punto de vista de la recolección, elaboración y comunicación de la información, a considerar los procesos de fijación de políticas dentro de las organizaciones y a analizar las relaciones interpersonales dentro de las mismas para procurar que en el diseño de los sistemas contables concretos se recepten las necesidades de los distintos individuos involucrados.
3. Los fenómenos que la disciplina ha de analizar, no son de naturaleza exclusivamente económica, puesto que, tanto en el caso de las entidades con fines de lucro (empresas) como en el de aquéllas no lucrativas, el accionar de los individuos participantes no se halla regido ni exclusiva ni prioritariamente por motivaciones exclusivamente económicas. Ello conduce, necesariamente a la consideración de distintos modelos de comportamiento individual y organizacional.
4. El que los objetivos de carácter social impregnen la actividad contable, estaría indicando que no resulta posible circunscribir el ámbito de la Contabilidad a cuestiones meramente económicas con la consiguiente dependencia disciplinaria de la Economía y que, aún en el caso de quienes pretendan este reduccionismo, debería exteriorizarse el enfoque o posición económica subyacente, puesto que en la Teoría Económica no existe tampoco uniformidad de criterios.
5. La información acerca del “impacto social” del accionar de las organizaciones se convierte en un elemento interesante para la comuni-

dad en su conjunto que permitiría evaluar el desempeño de los distintos tipos de entes en una sociedad particular.

6. El principio de dualidad, erigido muchas veces como base de la Contabilidad, y que involucra aquéllas transacciones de suma cero, exteriorizables exclusivamente en términos cuantitativos y monetarios, no resulta apto para captar el efecto de todos los fenómenos que se producen tanto dentro de las organizaciones como entre ellas y el contexto en el que actúan, puesto que no permite exteriorizar pérdidas y ganancias de valores que se suceden en los procesos sociales.
7. La consideración dentro del dominio de la Contabilidad de los emisores, receptores, revisores y reguladores de informes contables implica tomar en cuenta, además de cuestiones vinculadas con la Teoría de la Medición, los procesos inherentes a la obtención de datos y a la producción, distribución y análisis de información para propósitos de control y toma de decisiones.
8. Los procesos inherentes a la regulación contable forman parte del dominio de la disciplina puesto que se ocupan, en distintos ámbitos, de la determinación de pautas aplicables para ciertos informes y propósitos particulares. En este sentido se torna imprescindible el abordaje de cuestiones tales como las distintas alternativas de integración de los organismos reguladores, su relación con otros —tanto sea de orden nacional como internacional—, la incidencia de la globalización en los procesos de armonización y el poder político y los procesos de negociación implícitos.
9. La Contabilidad se ocupa, no solamente del diseño de sistemas contables concretos aplicables a organizaciones micro económicas, sino que también aborda el diseño e implementación de sistemas contables macro-económicos y macro-sociales.
10. Puesto que el proceso de toma de decisiones implica, generalmente, una orientación hacia el futuro, aun cuando el pasado sea considerado como elemento de análisis, el desarrollo de modelos contables que incorporen información no-financiera tradicional, de carácter cuantitativo no monetario y aún cualitativo, forma parte fundamental del dominio de la disciplina.