

# 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.

## INDICE GENERAL

	Pág.
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>INTRODUCCIÓN</b>	
Introducción .....	1
Trabajos considerados .....	2
<b>CAPÍTULO II</b>	
<b>PRIMER PROBLEMA:</b>	
<b>DOMINIO O UNIVERSO DEL DISCURSO CONTABLE</b>	
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
<b>CAPÍTULO III</b>	
<b>SEGUNDO PROBLEMA:</b>	
<b>NATURALEZA O STATUS EPISTEMOLÓGICO DE LA CONTABILIDAD</b>	
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
<b>CAPÍTULO IV</b>	
<b>TERCER PROBLEMA:</b>	
<b>RELACIONES DE LA CONTABILIDAD CON OTRAS DISCIPLINAS</b>	
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 V

# CUARTO PROBLEMA: SEGMENTACIÓN O UNIDAD CONTABLE ABSOLUTA

### HIPÓTESIS PROPUESTAS

La Contabilidad tiene una parte general y luego segmentos diversos.

### HIPÓTESIS DESCARTADAS

La Contabilidad es una siempre.

No existen aspectos comunes en los segmentos contables.

La contabilidad sólo es contabilidad financiera.

### LEYES PROPUESTAS

1. La Contabilidad cuenta con una Teoría General Contable aplicable a todas las situaciones pero a ella se agregan modelos, hipótesis y leyes específicas para cada uno de sus segmentos.
2. La Contabilidad Patrimonial o Financiera está orientada a los individuos ajenos al ente, principalmente, inversores de riesgo (accionistas - acreedores).
3. La Contabilidad Gerencial se orienta a servir los intereses de los decididores internos de las organizaciones.
4. La Contabilidad Social procura medir en términos diferentes a lo que sugiere la Economía pues las metas sociales, tanto macro como micro, exceden el reduccionismo economicista.
5. La Contabilidad Económica o Nacional tiene objetivos derivados de Teorías Económicas y por ende sus modelos se diferencian de los propios de la Contabilidad Patrimonial.
6. La Contabilidad Gubernamental tiene como destinatario no sólo a los funcionarios públicos sino a la ciudadanía en general.
7. La Contabilidad abarca a la Macrocontabilidad y a la Microcontabilidad con modelos particulares para cada una de ellas.

8. La Contabilidad tiene dos partes reconocidos como Monetario y No Monetario y cada uno de ellos se puede desarrollar eficazmente sin ignorar los principios comunes de la Teoría General Contable.
9. Cada segmento contable tiene un elemento particular que lo hace diferente a los demás.

### SISTEMATIZACIÓN

La Teoría General de la Contabilidad se compone de diferentes segmentos; es necesario encontrar las “bisagras” que los relacionen así como identificar sus diferencias. Esto debería tener en cuenta que:

1. La Contabilidad Financiera no alcanza para analizar los alcances prácticos de la Contabilidad General.
2. El acercamiento del marco conceptual de la Contabilidad Financiera a razonamientos basados en la jurisprudencia la aleja de sustentarse en un sistema axiomático deductivo.
3. Existe un concepto amplio de Contabilidad. Trasciende el concepto limitado de Contabilidad Patrimonial o Financiera. Abarcaría a todo tipo de entes, objetivos económicos y no económicos, términos monetarios y no monetarios, datos del pasado y predictivos, métodos propios y estadísticos, para todo tipo de decisiones, y la mayor información útil posible patrimonial y no patrimonial.
4. La función contable debe asumir que se intente algún propósito de equilibrio entre los segmentos contables de la Teoría General.
5. Debe existir una nueva reconsideración de las normas contables profesionales. No se puede recomendar normas para estados contables para que se utilicen en los informes contables internos, meramente con desagregación de datos o modalidades particulares.
6. La ampliación del marco conceptual de la Contabilidad hacia el segmento Nacional supone que esta última se sistematice en torno a los siguientes elementos:
  - a) Un sistema de información.
  - b) Que registre flujos y stocks.
  - c) Mediante un esquema interrelacionado e integrado.
  - d) Con plan de cuentas y conceptos pertinentes.
  - e) Relacionada con la Macroeconomía y la estimación práctica.

**Contrastación con los autores que fundamentaron:**

- |  |
|--|
| <b>1. ONIDA, Pietro, 1951, “Le discipline Económico-Aziendali - Oggetto e Metodo”, Giuffre Editore, Milano, Italia, Fondare, Segunda Edición Revisada. (Ref. I, 1)</b> |
|--|

En ese sentido, se habla de que dicho segmento posee un "sistema" propio para tales cuentas. El sistema de Cuentas Nacionales (SCN) supone ser un marco conceptual definido por:

- ◆ Un sistema de información.
- ◆ Que registra flujos y stocks.
- ◆ Mediante un esquema interrelacionado e integrado.
- ◆ Que posee un plan de cuentas y un conjunto de conceptos.
- ◆ Que tiene en cuenta la teoría macroeconómica.
- ◆ Y que utiliza de manera esencial la estimación práctica.

Por otro lado, el SCN supone la presentación en forma contable de la interrelación entre formas de actividad económica (producción, consumo, acumulación), sectores económicos (sociedades, hogares, gobierno, resto del mundo) y transacciones (compras, ventas, retribución a factores).

Un elemento novedoso propuesto por este segmento de la contabilidad es el sistema de registro denominado de "la partida cuádruple". Esta supone un sistema de registro que se vertebría a través de distintos subsistemas de cuentas: las "corrientes" y las de "acumulación" (y dentro de estas últimas las de "capital" y las "financieras").

También resulta importante rescatar el hecho de que, en forma similar a la contabilidad "patrimonial", la expresión del registro de las transacciones en forma de "T" tiene su equivalencia en ecuaciones de comportamiento. Así como en la contabilidad "de empresas" se habla de la ecuación contable fundamental o patrimonial, en el caso del SCN se trata de las "ecuaciones macroeconómicas clásicas".

El SCN tiene difundido ilustrar la forma de registración en base también a un sistema de matrices (equivalentes a las "T" y a las ecuaciones mencionadas) cosa que no es frecuente encontrar en la contabilidad patrimonial. ¿Se podría desarrollar un sistema de matrices para la contabilidad patrimonial? ¿No sería éste un aporte fundamental para la predicción en el ciclo contable de la empresa?

#### CONCLUSIONES SOBRE EL PROBLEMA DE SEGMENTACIÓN O UNIDAD CONTABLE

1. Existe un amplio espacio para el desarrollo de una Teoría General de la Contabilidad. Esto se relaciona con que la evolución del pensamiento contable estuvo muy ligada a los estados contables de publicación.

2. Todos los planteos teóricos de la Contabilidad Financiera son imperfectos, si se los observa desde otro abordaje contable alternativo.
3. No se puede dar un concepto de Contabilidad que excluya a la Contabilidad Nacional o Económica, Gerencial, Gubernamental y Social. Esto no prevé ningún tipo de preeminencia de la Economía con respecto a la Teoría General Contable.
4. Todos los segmentos contables se referencian a una definición de contabilidad enmarcada en algunos supuestos generales:
  - a) *la materia contable se inscriba en el marco de la realidad socio-económica, desde el punto de vista de su dominio;*
  - b) *la Contabilidad es una ciencia que procura proporcionar información útil para la toma de decisiones correctas;*
  - c) *la Contabilidad posee una metodología que se aplica al conocimiento y predicción de los fenómenos que estudia;*
  - d) *esta metodología es específica y posee sus propios supuestos y reglas de funcionamiento que son independientes de otras disciplinas.*
5. Resulta indispensable pensar la definición de la Contabilidad bajo un criterio amplio, puesto que la información contable puede basarse en varios tipos de datos, no necesariamente transaccionales. Esto se relaciona con una ampliación del alcance del concepto de Contabilidad para todo tipo de entes, no solamente los lucrativos, rescatando la importancia de la información predictiva.
6. Existen relaciones conceptuales de singular importancia entre los segmentos de la contabilidad financiera o patrimonial y la contabilidad nacional. Dichas relaciones ilustran puntos de contacto evidentes y de interdependencia entre la teoría general contable y la economía. Esas relaciones conceptuales se ponen en evidencia ya desde los mismos “sistemas de presentación” de los segmentos: a) ambos tienen una “ecuación contable o patrimonial”; b) ambos usan cuentas “T” e inclusive c) ambos pueden usar el método matricial para exponer su sistema (aunque esto está menos desarrollado para la contabilidad financiera).
7. El segmento de la contabilidad nacional busca, a través de sus cuentas “corrientes” (no de “acumulación”) lo que aparece como su objetivo inmediato: la determinación del resultado de la actividad económica de una sociedad. Existe un punto de intersección muy importante en este sentido con la contabilidad financiera, que bajo un cierto enfoque muy generalizado —aunque no por ello el más certero— se presenta como buscando la determinación del resultado de la entidad en cuestión.

8. Por otro lado, se presentan puntos de contacto muy relevantes y que han sido poco discutidos en la literatura especializada. La contabilidad económica basa la prosecución de su objetivo antes señalado en tres métodos claramente explicitados: a) el método del valor agregado, b) el del ingreso y c) el del gasto. Estos tres métodos se entrecruzan a su vez con cada uno de los tres “sistemas de presentación” antes señalados. Lo interesante es comprobar la existencia de un nexo o bisagra “fuerte” con la contabilidad patrimonial solamente en unos de los aspectos aquí mencionados: con el método del valor agregado cuando éste se expone a través de la ecuación contable. En este caso, la contabilidad nacional procede en forma similar a como cuando a partir de la ecuación patrimonial original de la contabilidad financiera se puede acceder a las cuentas “T” que ilustran el resultado de la empresa o el ente en cuestión.
9. Pero lo más rico en materia de exemplificación del vínculo entre los segmentos contables de la Teoría General está dado por el hecho singular de que, por un lado, en la contabilidad nacional los métodos del ingreso y el gasto están lógica y conceptualmente relacionados con el método del valor agregado. Pero solamente este último es el que aparece más claramente identificado con la ecuación patrimonial de la contabilidad financiera. Esto significa que mediante una suerte de transitividad se podría encontrar lazos comunicantes entre la ecuación patrimonial de la contabilidad financiera y los métodos del ingreso y el gasto de la contabilidad nacional.
10. Esto último resulta de una potencia destacable. Se está pensando en que desde la contabilidad financiera podría tenderse lazos comunicantes hasta, por ejemplo, la ecuación macroeconómica fundamental, que resulta precisamente de aplicar en contabilidad económica el método del gasto. Pero lo más importante es el camino inverso. Desde los agregados macroeconómicos fundamentales se podría introducir información que las empresas o entes aplicarían a su balance. Inclusive esto no necesariamente como notas al mismo, sino dentro de transacciones que podrían registrarse dentro del Plan de Cuentas del segmento de la contabilidad financiera.
11. Otro tipo de explicitación de la vinculación entre segmentos contables está dado por la relación entre la contabilidad patrimonial, la contabilidad económica y la contabilidad gubernamental. Esta última encuentra su bisagra fundamental con la contabilidad nacional a partir de lo que se denomina es “la cuenta del gobierno”. Si los vínculos entre la contabilidad patrimonial y la económica son los sugeridos anteriormente y, por otro lado, la contabilidad gubernamental está estrechamente relacionada a través de la “cuenta del gobierno” con la nacional, entonces sería posible encontrar o fundamentar vínculos consistentes y sistemáticos entre el balance del ente o empresa financiera con los registros sobre las transacciones gubernamentales.

12. Existen algunos aspectos en donde se producen diferencias entre los segmentos. Por ejemplo, entre la contabilidad financiera y la nacional el tratamiento de la forma de valuación requiere de ciertos ajustes al momento de su comparación. La contabilidad nacional supone que la utilización del costo histórico resulta inadecuada por los lógicos problemas posibles relacionados con hipotéticos problemas inflacionarios. Opta por los valores corrientes sin considerar la posibilidad del costo histórico ajustado. Por otro lado, algunas transacciones como ciertos gastos corrientes en la contabilidad económica son asignados en su totalidad al ejercicio en el que se inicia su desembolso, independientemente de que la contabilidad patrimonial lo prorratee a varios ejercicios según su aplicación en el tiempo.