

**INFORME FINAL DEL PROYECTO DE INVESTIGACIÓN
Y DESARROLLO (PID) Nº 3.415/92**

Proyecto aprobado por el Directorio del CONSEJO NACIONAL DE INVESTIGACIONES CIENTÍFICAS Y TÉCNICAS (CONICET) de la Secretaría de Ciencia y Tecnología de la Presidencia de la Nación Argentina por Resolución Nº 1.229 del 03 de agosto de 1993.

Director del Proyecto:

Doctor en Ciencias Económicas y Contador Público
CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

Título del Proyecto:

**"ENFOQUE MULTIPARADIGMÁTICO DE LA CONTABILIDAD:
MODELOS, SISTEMAS Y PRÁCTICAS DEDUCIBLES PARA
DIVERSOS CONTEXTOS"**

31 DE MARZO DE 1997

Nómina de Investigadores Intervinientes en el Proyecto:

CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

Doctor en Ciencias Económicas y Contador Público, Profesor Titular (1992/96)

LUISA FRONTI DE GARCÍA

Doctora en Ciencias Económicas y Contadora Pública, Profesora Titular (1992/96)

MARÍA DEL CARMEN RODRIGUEZ DE RAMIREZ

Contadora Pública, Profesora Adjunta (1992/96).

Personal de Apoyo

ANDRÉS SHOCRON

Contador Público (1992)

PATRICIA MIRIAM KWASNYCIA

Contadora Pública (1992/96)

MARÍA ROSA FELELLA

Contadora Pública (1992/94)

GUSTAVO GNUS

Contador Público (1994)

MIGUEL MARCELO CANETTI

Contador Público (1994/96)

NILDA HEBE FURMAN

Contadora Pública (1996)

SERAFINA FARINOLA

Contadora Pública (1996)

Becarios

MARIO RAÚL PIÑA

Contador Público (1992/95)

JUAN MARTÍN CARRATALÁ

Contador Público (1992/93)

INÉS MERCEDES GARCÍA FRONTI

Contadora Pública y Licenciada en Administración (1994/96)

NÉSTOR PABLO LAVERGNE

Licenciado en Economía (1996)

ÍNDICE GENERAL DE LA OBRA

ÍNDICE

0. - Introducción.
1. - La escuela anglosajona de Contabilidad y su tratamiento en el libro "Replanteo de la Técnica Contable" (1980).
2. - El trato dado a la doctrina europeo-continental en el libro "Replanteo de la Técnica Contable" (1980).
3. - El trabajo de Sanders, Hatfield y Moore (1939).
4. - Comentario sobre el libro "The Economics of Accountancy" - de John B. Canning (1929).
5. - Naturaleza de la Contabilidad.
6. - El dominio o universo del discurso contable.
7. - Un aporte a la investigación empírica: utilidad de los cambios introducidos por la Resolución General N° 195 de la Comisión Nacional de Valores.
8. - Problemas de Mattessich y sus hipótesis.
9. - Problemas derivados de los supuestos de Chambers. (1969)
- 10.- Comentarios al autor colombiano Régulo Millán Puentes (1992)
- 11.- Comentarios al autor brasileño Antonio López de Sá (1992)
- 12.- La capacidad informativa de los estados contables según los modelos contables patrimoniales implícitos.
- 13.- Aproximaciones a los modelos contables gerenciales.
- 14.- Formación y actuación del contador gerencial.
- 15.- Requerimientos acerca de los Estados Contables Proyectados.
- 16.- La Contabilidad Ecológica para la determinación de los resultados.

- 17.- La Contabilidad del Medio Ambiente como parte de la Contabilidad Social No-Económica.
- 18.- La Teoría Contable y los Modelos Contables Gerenciales.
- 19.- Caminos a recorrer para la revisión y emisión de Normas Contables en un contexto de integración regional.
- 20.- Prioridad de los sistemas contables societarios respecto a los informes contables periódicos.
- 21.- La Contabilidad Gubernamental como rama de la Ciencia Contabilidad.
- 22.- Consideraciones académicas respecto a la normativa contable resuelta por Resolución N° 25 del Secretario de Hacienda de la Nación Argentina.
- 23.- Investigación empírica respecto a normas del B.C.R.A.: la 2.180.
- 24.- Informe sobre el Statement AAA 1966.
- 25.- Informe sobre la Teoría Contable y la aceptación que merece AAA 1977.
- 26.- Las normas contables argentinas y las del I.A.S.C.
- 27.- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Estados Unidos de Norteamérica (U.S. - G.A.A.P.).
- 28.- Plan General de Contabilidad de España (1990)
- 29.- Introducción a las Directivas de la Comunidad Económica Europea.
- 30.- Relevamiento de Contabilidad Ambiental.
- 31.- Trabajos de investigación presentados a Congresos, Jornadas, etc.; publicados e inéditos en vías de publicación.
- 32.- Conclusiones y propuestas para el futuro.

CAPÍTULO Nº 8:

PROBLEMAS DE MATTESSICH Y SUS HIPÓTESIS

8.- Problemas de Mattessich y sus hipótesis

Pretendemos lograr un conocimiento científico de la Contabilidad que se distinga del conocimiento ordinario:

Como indica Bunge¹ "La ciencia, en resolución, crece a partir del conocimiento común y le rebasa con su crecimiento: de hecho, la investigación científica empieza en el lugar mismo en que la experiencia y el conocimiento ordinario dejan de resolver problemas o hasta de plantearlos".

Consideramos que la Contabilidad se encuentra en esa situación y procuraremos encontrar caminos para plantear y resolver problemas utilizando algunos importantes textos de revisión de la disciplina.

Mattessich (1964) Accounting and Analytical Methods

Creemos que este libro es un gran aporte a la investigación científica en Contabilidad y, por ello, nos interesan sus propósitos²:

- a) "presentar una estructura unificada de la Contabilidad";
- b) "hacer conocer al lector los nuevos desarrollos significativos en esta disciplina".

Nos parece positivo que "este trabajo está basado en los fundamentos de la Contabilidad"³.

8.1. Primer problema, origen Mattessich

Ya en ese prefacio se nota un primer problema que creo que se debe debatir; Mattessich dice:

"La esencia de la Contabilidad puede comprenderse mejor si se reflexiona sobre ella en el debido contexto histórico; de este modo no olvidaremos el aspecto evolutivo de nuestra disciplina y sus relaciones con otras ciencias económicas"⁴.

¹ BUNGE, Mario "La investigación científica: su estrategia y su filosofía", traducción de Manuel Sacristán - Editorial Ariel S.A. Barcelona, España - 2^a edición, septiembre de 1985, pág. 20.

² MATTESSICH, Richard "Accounting and Analytical Methods" - Richard D. Irwin Inc. Homewood - Illinois, U.S.A., 1964, pág. IX Traducción libre de Carlos Luis García Casella y María del Carmen Rodríguez de Ramírez.

³ Idem.

⁴ Idem pág. X.

Como pensamos que la Contabilidad no es una ciencia económica y creemos que el subtítulo del libro de Mattessich lo encasilla entre esas ciencias al decir: Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro - and Macro - Economy" concluimos:

PROBLEMA Nº 1

¿La Contabilidad es parte de la Economía?

HIPÓTESIS 1/A

La Contabilidad es una de las ciencias económicas.

HIPÓTESIS 1/B

La Contabilidad depende de la Economía.

HIPÓTESIS 1/C

La Contabilidad es independiente de la Economía.

HIPÓTESIS 1/D

La Contabilidad tiene relaciones de mutua influencia con la Economía.

8.2. Segundo problema, origen Mattessich

Más adelante, Mattessich hace un importante esfuerzo innovador: buscar una síntesis de la Macro Contabilidad y la Micro Contabilidad. Se le puede volver a criticar que sigue con el criterio economicista.

Resulta:

PROBLEMA Nº 2

¿Existe una Contabilidad que agrupe o sea base general de la Macrocontabilidad y de la Microcontabilidad?

HIPÓTESIS 2/A

La Macrocontabilidad depende de la Microcontabilidad.

HIPÓTESIS 2/B

La Macrocontabilidad no es Contabilidad.

HIPÓTESIS 2/C

Hay una Teoría Contable General que abarca a la Micro Contabilidad y a la Macro Contabilidad.

8.3. Tercer problema, origen Mattessich

Cuando Mattessich recuerda su experiencia de 5 años en cada uno de los cinco distintos países aclara la validez temporal y localizada de muchas doctrinas contables, opiniones académicas y tecnicismos. Le preocupa la estructura o casco común.

PROBLEMA N° 3

¿Las doctrinas contables tienen validez limitada temporalmente o geográficamente?

HIPÓTESIS 3/A

Hay una Teoría General Contable válida a través del tiempo y el espacio.

HIPÓTESIS 3/B

Las teorías contables para situaciones temporales o geográficas tienen validez limitada y no se corresponden con una Teoría Contable General.

HIPÓTESIS 3/C

La intensificación del intercambio internacional y la aceleración de los progresos tecnológicos requieren una Teoría General a construir.

8.4. Cuarto problema, origen Mattessich

El problema, ya citado por varios autores, acerca de la posibilidad de atender objetivos múltiples de usuarios diferentes con el mismo informe contable hace que Mattessich diga⁵: "Consideramos que los sistemas tradicionales de Contabilidad Patrimonial y de Costos son mecanismos multipropósito porque constituyen una solución de compromiso que permite que los sistemas sirvan simultáneamente a varios objetivos.(por ejemplo: medición de montos imponibles, de confiabilidad para otorgamiento de crédito, de capacidad de ganancia, de control de recursos disponibles, de eficiencia de gestión administrativa, etc.). La experiencia indica que tales soluciones de compromiso no son satisfactorias y pueden, en ciertas ocasiones, resultar dañinas. Favorecen algunos objetivos a expensas de otros y su éxito depende no sólo de la exactitud requerida por la medición pertinente, sino también de la complejidad de los acontecimientos bajo análisis. Los sistemas multipropósitos también son responsables de las controversias fútiles acerca de si ésta o aquélla práctica está correcta."

⁵ Idem pág. 9.

PROBLEMA Nº 4

¿Los informes contables deben ser monopropósito o multipropósito?

HIPÓTESIS 4/A

Los informes contables deben ser siempre monopropósito.

HIPÓTESIS 4/B

Los informes contables deben ser siempre multipropósito.

HIPÓTESIS 4/C

Los informes contables pueden ser monopropósito o multipropósito.

8.5. Quinto problema, origen Mattessich

Otra cuestión es la posibilidad de definir la Contabilidad. Dice Mattessich⁶:

"Se hace una definición cuando se crea una clase de objetos con propiedades comunes; de este modo, dichos objetos se diferencian de aquellos que no poseen esos atributos característicos. En situaciones extremadamente simples y concretas, puede resultar fácil especificar estos atributos, pero en casos aún moderadamente complejos, resulta difícil llegar a una definición perfecta. Dicha definición no debería contener pocas ni muchas características, solamente aquellas que resultaran esenciales; no debería ser ambigua, y tendría que evitar los razonamientos circulares."

PROBLEMA Nº 5

¿Qué cualidades debe poseer una definición de Contabilidad para que sea operacionalmente fructífera?

HIPÓTESIS 5/A

La definición de Contabilidad debe ser funcional y atender a su carácter teleológico.

HIPÓTESIS 5/B

La definición de Contabilidad debe establecer límites bien precisos acerca de los objetos que abarca.

HIPÓTESIS 5/C

La definición de Contabilidad debe indicar los supuestos básicos que proporcionan los elementos componentes de sus métodos.

⁶ Idem pág. 18.

8.6. Sexto problema, origen Mattessich

Para Mattessich el principio de dualidad es esencial en la Contabilidad porque se coloca en posición economicista. Pero, sin embargo, distingue esa noción abstracta de la registración en cuentas en forma de T, o en matriz, o en un ordenamiento múltiple o un vector o el medio gráfico de red.

PROBLEMA Nº 6

¿El principio de dualidad es lo que nos hace decidir respecto a si estamos frente a un sistema contable o no?

HIPÓTESIS 6/A

Los sistemas contables se basan en el principio de dualidad.

HIPÓTESIS 6/B

Los sistemas contables económicos, ya sea macro o micro, se basan en el principio de dualidad.

HIPÓTESIS 6/C

Los sistemas contables no dependen de la vigencia del principio de dualidad sino del principio de cuenta o unidad contable (efecto clasificatorio).

8.7. Séptimo problema, origen Mattessich

Para Mattessich el primer supuesto básico en 1964 era⁷:

"1.- Valores monetarios: existe un conjunto de valores aditivos, expresados en una unidad monetaria; este conjunto es isomórfico al sistema de los números enteros (positivos y negativos) más el número cero.

a) La unidad monetaria, se refiere aquí a la menor unidad dineraaria circulante de un país con autonomía monetaria."

Pero, como señala Mallo Rodríguez, en su versión alemana de la obra, Mattessich varía y dice:

: "1.- Existe un sistema numérico para expresar o medir preferencias (valores) en forma de cantidades monetarias o no monetarias."

⁷ Idem pág. 32.

PROBLEMA Nº 7

¿La Contabilidad utiliza, en los sistemas contables, exclusivamente unidades monetarias?

HIPÓTESIS 7/A

La Contabilidad utiliza en los sistemas contables exclusivamente unidades monetarias.

HIPÓTESIS 7/B

La Contabilidad utiliza en los sistemas contables diversas unidades de medida, ya sean monetarias o no monetarias.

HIPÓTESIS 7/C

La Contabilidad utiliza en los sistemas contables una o varias unidades de medida según convenga a los objetivos del sistema.

8.8. Octavo problema, origen Mattessich

Para Mattessich (1964) la Contabilidad se ocupa de Transacciones⁸

"10.- Transacciones Económicas: existe un conjunto de fenómenos empíricos llamados transacciones económicas. Cada una de estas transacciones, a través de hipótesis empíricas, asigna un valor a un par ordenado de transacciones (categorías) y a un momento en el tiempo."

Pero tenemos otra opinión que dice⁹:

"El desafío que se plantea en el presente consiste en pasar de sistemas de información de procesamiento de transacciones a sistemas de información más complejos que presenten datos útiles a los altos niveles de la administración."

De ello resulta:

PROBLEMA Nº 8

¿Los sistemas contables registran exclusivamente transacciones?

HIPÓTESIS 8/A

Los sistemas contables registran exclusivamente transacciones económicas.

⁸ Idem (2) pág. 38.

⁹ GARCIA CASELLA, Carlos Luis y RODRIGUEZ DE RAMIREZ, María del Carmen "Un sistema de información contable integrado para aplicar a las PYMES" - en revista Alta Gerencia - Buenos Aires - Año I, Tomo I, Nº 3, diciembre 1991, pág. 203.

HIPÓTESIS 8/B

Los sistemas contables registran exclusivamente transacciones.

HIPÓTESIS 8/C

Los sistemas contables registran transacciones y otros hechos o actos vinculados a la toma de decisiones de los usuarios de la información contable.

8.9. Noveno problema, origen Mattessich

Mattessich plantea el problema de la relación entre la Teoría Moderna de la Medición y la Contabilidad, señalando que los contadores han descuidado este cuerpo de conocimientos por mucho tiempo.

Al tema le da importancia Bunge cuando considera elementos necesarios para una operación de medición ^{a¹⁰}:

"I.- El mensurandum o propiedad de sistema concreto que deseamos medir; el mensurandum procede de la naturaleza o de la sociedad, pero son a menudo teorías que sugieren su existencia.

II.- Un claro concepto cuantitativo (métrico) del mensurandum, o sea, la magnitud que se supone represente la propiedad objetiva; en la medida de lo posible, este concepto debe estar sumido en alguna teoría científica y debe analizarse lógicamente a base de variable(s) de objeto y variable(s) numérica(s), con objeto de no perder de vista algún aspecto relevante.

III.- Una escala conceptual y una escala material sobre las cuales puede registrarse o medirse la magnitud; la escala, si es métrica, tendrá una señal privilegiada, el origen o cero.

IV.- Una unidad de medida que pertenezca a algún sistema de unidades coherentes.

PROBLEMA N° 9

¿Se puede interpretar a la Contabilidad como una teoría de la medición?

HIPÓTESIS 9/A

La Contabilidad es una parte de la Teoría de la Medición.

HIPÓTESIS 9/B

La Contabilidad utiliza las cuatro escalas de medición o sea la nominal, la ordinal, la de intervalos y la de proporciones pero no se reduce a ello su tarea.

¹⁰ Citado en (1) pág. 798.

HIPÓTESIS 9/C

La Contabilidad se arregla para resolver sus cuestiones sin necesidad de recurrir a la Teoría de la Medición.

8.10. Décimo problema, origen Mattessich

A Mattessich le parece necesario efectuar un recorrido acerca de la evolución de la Contabilidad desde el imperio babilónico de Hammurabi (2123 a 2081 a.C) hasta nuestro siglo XX d.C. Lo hace para mostrar varios temas necesarios para nuestra disciplina.

PROBLEMA Nº 10

¿La Contabilidad tiende a un crecimiento constante, con nuevos aportes, a través del tiempo?

HIPÓTESIS 10/A

La Contabilidad no crece constantemente a través del tiempo por nuevos aportes incrementales de su bagaje de conocimientos.

HIPÓTESIS 10/B

La Contabilidad tiene etapas de Ciencia Normal y Paradigma aceptado y rupturas o crisis.

HIPÓTESIS 10/C

La Contabilidad varía a medida que cambian los elementos socio-económicos a través del tiempo.