

Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo"

**“LA CONTABILIDAD: LIMITACIONES Y DESAFÍOS EN
EL PROCESO DE INTEGRACIÓN DEL MERCOSUR” ***

Carlos Luis García Casella

Publicación “Contabilidad y Auditoría”
Año 6 Número 12 Diciembre de 2000

*Trabajo presentado en la Conferencia de cierre de la XI CAPIC (Conferencia Académica Permanente de Investigación Contable)
Talca – Chile. 2 al 4 de noviembre de 2000

LA CONTABILIDAD: LIMITACIONES Y DESAFÍOS EN EL PROCESO DE INTEGRACIÓN DEL MERCOSUR.

Carlos Luis García Casella

0. Introducción.....	122
1. Carácter científico o técnico de la Contabilidad.....	122
2. Dominio o universo del discurso contable.....	123
3. Aspectos propios de la Teoría Contable Financiera dependiente de la Teoría General Contable.....	124
4. Influencia del paradigma de utilidad del usuario.....	126
5. La Ciencia Contabilidad y la regulación.....	127
6. Conclusiones.....	128

0. Introducción

Cuando se habla de Contabilidad, es necesario efectuar precisiones dentro del área del Mercosur y limítrofes. La primera cuestión importante es definir el carácter técnico o científico de la disciplina pues eso trae consecuencias para la integración del Mercosur que no puede ser una armonización de técnicas sino como campo común de investigación científica.

La segunda cuestión es el tema del dominio o universo del discurso contable, o sea de qué se ocupa la Contabilidad como ciencia factual, cultural, aplicada. Si en algunos centros universitarios de la zona del Mercosur se dedican exclusivamente o principalmente a la regulación de los estados contables de publicación de la Contabilidad Financiera no habrá armonía respecto a los que se dedican también a la Contabilidad Gerencial, Contabilidad Gubernamental, Contabilidad Económica y Contabilidad Social. La otra limitación es que otros centros de investigación procuran lograr modelos de diseño de sistemas contables, modelos de conducta de emisores, de usuarios, de reguladores y de auditores.

Nos parece que los aspectos propios de la Teoría de la Contabilidad Financiera también se tratan en forma diversa. Podemos mencionar los paradigmas de verdad económica única y de utilidad del usuario y, dentro de esta, variedad de abordajes diferentes. Por ello queremos tratar en detalle el paradigma de utilidad del usuario al presente, en la región.

Finalmente, podemos hablar de intentos de lograr bases científicas para Marcos Conceptuales que apoyen, en alguna medida, las regulaciones contables de los Estados Contables Financieros destinados a terceros ajenos al ente.

1. Carácter científico o técnico de la Contabilidad

En este punto la limitación consiste en que algunos centros de investigación y docencia de nuestros países consideran a la Contabilidad como una técnica y otros, en cambio, opinan que es una tecnología social o una ciencia aplicada. El desafío es superar esas diferencias porque, en caso contrario, no habría integración acerca de la materia contable y – de resultados de ello – de la práctica contable.

Si reducimos la Contabilidad a una técnica los contadores públicos del Mercosur no necesariamente deberían ser egresados universitarios y la profesión de Contador no alcanzaría las metas propuestas en el mundo por organismos tales como el IFAC y el ISAR.

Si lo que busca la ciencia factual¹ “es establecer estructuras (leyes de los varios dominios fácticos). La reconstrucción conceptual de una estructura objetiva es una ley científica ... un sistema de tales enunciados legaliformes es una teoría científica”; entonces la Contabilidad tiene una teoría general científica y teorías particulares para solucionar problemas específicos.

Considero que los investigadores-docentes del Mercosur deberíamos profundizar aspectos de la Contabilidad tratados con método riguroso para lograr luego superar estos límites. El desafío es²

¹ BUNGE, Mario. “La investigación científica: su estrategia y su filosofía” – traducción de Manuel Sacristán – 2ª edición corregida – editorial Ariel S.A. – Barcelona – España – 1989 – pág. 422.

² Confirma BUNGE, Mario. “Economía y Filosofía” – Tecnos – Madrid – España – 1982 – pág. 96/98.

- a) reconocer que integramos un sistema entre todos y que continuamos una tradición de investigación;
- b) insistir en el reconocimiento de la Contabilidad como un saber con función social por parte de las instituciones de nuestros países;
- c) movernos en base a una ontología de cosas cambiantes, con gnoseología realista crítica y con el ethos de la libre búsqueda de la verdad;
- d) utilizar teorías lógicas y matemáticas al día;
- e) tener un universo del discurso contable compuesto exclusivamente de entes reales, certificados y presuntos;
- f) utilizar una colección de datos, hipótesis y teorías al día y confirmadas (no incorregibles) obtenidas en la Economía, la Administración, la Sociología, la Psicología y el Derecho;
- g) dedicarnos a problemas cognoscitivos respecto a la naturaleza de los componentes del dominio o universo del discurso contable;
- h) tener un fondo de conocimiento que sea una colección de teorías contables, hipótesis contables, leyes contables y datos contables al día, compatible con la colección señalada en f) y obtenida a través del tiempo: desde Luca Pacioli o – por lo menos – desde 1850 en que parece iniciarse el período científico de la Contabilidad;
- i) los objetivos o finalidades de la Contabilidad sería descubrir y utilizar leyes (hipótesis confirmadas) de la actividad contable, sistematizar en teorías las hipótesis acerca de esa actividad y refinar métodos o procedimientos de investigación contable;
- j) la Contabilidad tiene campos de investigación contiguos con Economía y Administración y hay un solapamiento no vacío en varias materias.

2. Dominio o universo del discurso contable

Como señala Caws³ “para tener un conocimiento científico de algún tema lo primero es haber reconocido un dominio determinado y un conjunto de fenómenos en ese dominio, y lo segundo es tener imaginada una teoría cuyos insumos y productos sean los fenómenos que ocurren en ese dominio (lo primero corresponde a las observaciones y lo segundo a las predicciones) y cuyos términos puede describir la realidad resultante de ese dominio”.

De este modo, no se puede ni debe reducir el dominio a los importantes informes contables de uso externo a la entidad emisora sino que debe tomarse en cuenta los componentes tales como:

- a) personas emisoras de los informes contables;
- b) personas revisoras de los informes contables;
- c) personas destinatarias de la información contable;
- d) personas reguladoras de la información contable;
- e) sistemas contables macro;
- f) sistemas contables micro;
- g) regulaciones contables de organismos profesionales de contadores;
- h) regulaciones contables legales y/o estatales;
- i) informes contables de uso interno;

³ CAWS, P. en Sterling R. R. editor “Research methodology in accounting” – Lawrence, Scholars Book, 1972 en CHAMBERS, R. J. “An Accounting Theasaurus – 500 years of Accounting” – Pergamon – Elsevier Science – Oxford – UK – 1995 – p. 753/4.

- j) informes contables gubernamentales;
- k) informes contables macroeconómicos;
- l) informes contables sociales;
- m) modelos contables.

Esto sería coherente con una definición de nuestra disciplina tal como:

La Contabilidad es una ciencia factual, cultural, aplicada que se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas en 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 límite, derivado de considerar a la Contabilidad como ocupándose solamente de los Estados Contables para terceros ajenos al ente, incide en que los contadores no nos ocupemos de los otros importantes aspectos y dejemos de brindar importantes servicios a la sociedad.

3. Aspectos propios de la Teoría Contable Financiera, dependiente de la Teoría General Contable

Encontramos que, en estos momentos, las teorías de la Teoría Contable Financiera se encuentran divididas en, por lo menos, 10 enfoques, como indica Tua, siguiendo a Belkaoui (1981) y la American Accounting Association (1977)⁴:

- I. Enfoques clásicos
 - a) Inductivo
 - b) Deductivo
- II. Enfoques relacionados con el paradigma de utilidad:
 - a) Modelos de decisión: capacidad predictiva
 - b) Comportamiento agregado del mercado
 - c) Inversor individual
 - 1. Enfoques conductistas
 - 2. Enfoques basados en la teoría de la información
 - d) Valor económico de la información
 - e) Neopositivismo
 - f) Teoría de los hechos.”

Pero este no es el único enfoque enumerativo de los diversos paradigmas de la Contabilidad Financiera o Patrimonial. Chua, divide los enfoques así⁵

- “a) Corriente principal:
 - I. La teoría está separada de las observaciones que pueden ser utilizadas para verificar o refutar una teoría. Se acepta el mérito hipotético-deductivo de la explicación científica.

⁴ TUA PEREDA, Jorge. “La investigación empírica en Contabilidad: la hipótesis de eficiencia del mercado” – Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas” – Ministerio de Economía y Hacienda – Madrid – España – 1991 – pág. 73.

⁵ CHUA, Wai Fong. “Radical Developments in Accounting Thought” en The Accounting Review – vol. LXI – N° 4 – October 1986 – pág. 601/632.

- II. La realidad empírica es objetiva y externa al sujeto. Los seres humanos están también caracterizados como objetos pasivos, no son vistos como hacedores de la realidad social.

Los individuos y las empresas asumen la única meta de maximización de utilidades. Se asume la racionalidad respecto a la relación medios-fines.

Las sociedades y las organizaciones son esencialmente contables; los conflictos “disfuncionales” pueden ser manejados a través del diseño de un apropiado control contable.

- III. La Contabilidad especifica medios, no fines. Se aceptan las estructuras institucionales existentes.

b) Perspectiva interpretativa:

- I. Busca una explicación científica de las intenciones humanas. Esta adecuación está estimada a través de los criterios de consistencia lógica, interpretación subjetiva y acuerdo con la interpretación del sentido común de los activos. Aconseja el trabajo etnográfico; el estudio de casos y la observación participativa. Los actores estudian en su mundo cotidiano.
- II. La realidad social surge de la creación subjetiva y queda objetivada por la interacción humana. Todas las acciones tienen sentido y propósito esto es dotada retrospectivamente y esto es basadas en prácticas sociales e históricas. Se asume el orden social. Los conflictos se solucionan mediante esquemas comunes de propósitos sociales.
- III. La teoría solamente busca explicar la acción y comprender como el orden social se produce y se reproduce.

c) Perspectiva crítica

- I. Los criterios para juzgar a las teorías son temporales y limitados al contexto. Comúnmente utiliza investigaciones históricas y etnográficas y estudios de casos.
- II. Los seres humanos tienen potencialidades internas, las que están alienadas (impedidas de aparecer) a través de mecanismos restrictivos. Los objetos pueden ser comprendidos a través de un estudio de su desarrollo histórico y de los cambios dentro de la totalidad de las relaciones.
La realidad empírica está caracterizada por relaciones reales objetivas que se transforman y se reproducen a través de interpretaciones subjetivas.
La intencionalidad humana, la racionalidad y la teoría de la agencia son aceptadas pero se hace un análisis crítico de opiniones respecto a falsos conocimientos y a ideologías.
El conflicto fundamental es endémico en la sociedad. El conflicto aparece a raíz de la injusticia y la ideología imperantes en los dominios social, económico y político que oscurece la dimensión creativa de la gente.
- III. La teoría tiene un imperativo crítico: identificar y revisar las prácticas de dominación y las prácticas ideológicas.”

Acá el límite es la aceptación o no de una Teoría General de la Contabilidad como fuente de la Teoría de la Contabilidad Financiera. Hasta ahora ha prevalecido la idea de una Teoría de la Contabilidad que es solamente Teoría de la Contabilidad Financiera.

4. Influencia del paradigma de utilidad del usuario

Coincidimos con Tua Pereda en que el paradigma de utilidad, referenciado por las normas contables profesionales del Cono Sur de América, exige la investigación empírica que permite resolver, entre otras preguntas, las siguientes⁶:

“¿Cuál es la información más útil para el usuario?

¿Cuál es la mejor manera de comunicar la información?”

Ambas se resolverían si efectuáramos una investigación empírica entre los usuarios para generar luego los respectivos Modelos Contables Patrimoniales, que incluirían:

- a) capital a mantener;
- b) unidad de medida;
- c) criterio de medición o valuación;
- d) reglas de exposición del contenido; y
- e) otras cuestiones que surgen del relevamiento.

Siguiendo a Tua Pereda, consideramos que se debe efectuar investigación contable con los siguientes objetivos:

- a) Analizar conjuntamente los datos contables y la percepción y el impacto que los mismos originan en sus usuarios, individualmente considerados.
- b) Detectar actividades, preferencias y motivaciones de los usuarios de la información hacia la misma.
- c) Evaluar la manera en que se emiten, se reciben y se procesan los estados contables financieros.
- d) Estudiar los posibles efectos de la información en el inversor.

Estamos, de este modo, descartando el enfoque exclusivamente normativo deductivo seguido hasta ahora en la selección de reglas y la confección de Modelos Contables Patrimoniales. Queremos sustituir el concepto de verdad única, ya fuera la verdad económica o la verdad útil, por deducciones derivadas del comportamiento de los usuarios de la información a emitir y del proceso comunicacional; en suma, aportes de:

- I. Teoría del Comportamiento.
- II. Teoría de la Información.

Consideramos que las dificultades que se presentan al efectuar investigación empírica, del tipo propuesto, acompañando a la investigación “a priori” o deductiva se compensan por la mejora del servicio contable a los usuarios y, a través de ellos, a la comunidad toda.

5. La Ciencia Contabilidad y la regulación

⁶ Idem (4), pág. 98.

La regulación de organismos profesionales, gubernamentales o mixtos, de las características de los estados contables financieros destinados a terceros ajenos al ente, no puede pretender un aporte automático de la Teoría Contable. Esta trataría los problemas generales de la Contabilidad como ser

- a) Dominio o universo del discurso contable.
- b) Naturaleza o status epistemológico de la Contabilidad.
- c) Relaciones de la Contabilidad con otras disciplinas.
- d) Segmentación o unidad contable absoluta.
- e) Sistemas contables.
- f) Medición contable.
- g) Personas o sujetos de la actividad contable.
- h) Modelos en la Teoría General Contable.

pero de las hipótesis y leyes científicas derivadas de esos problemas, los reguladores podrán mejorar su actuación sin esperar recibir soluciones directas a los problemas particulares que ellos mismos deben decidir.

6. Conclusiones

En el proceso de integración del Mercosur, la Contabilidad presenta las siguientes limitaciones y desafíos:

- a) Decidirse por el carácter científico de la Contabilidad.
- b) Aceptar un amplio dominio o universo del discurso contable.
- c) Hacer depender la Teoría de la Contabilidad Financiera de la Teoría General Contable.
- d) Profundizar la aplicación del paradigma de utilidad del usuario.
- e) No esperar aportes directos de la ciencia Contabilidad.