

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

FUNDAMENTACIÓN CIENTÍFICA DE LA RELACIÓN ENTRE MODELOS Y SISTEMAS CONTABLES^(*)

Carlos Luis García Casella

Publicación “Contabilidad y Auditoría”
Año 6 Número 11 Junio de 2000

(*) Trabajo presentado y expuesto en el VIº Congreso Internacional de Costos -
Braga, Portugal - Septiembre de 1999

FUNDAMENTACIÓN CIENTÍFICA DE LA RELACIÓN ENTRE MODELOS Y SISTEMAS CONTABLES^(*)

Carlos Luis García Casella

<i>0.- Introducción</i>	<i>6</i>
<i>1.- La Contabilidad como ciencia factual, cultural, aplicada</i>	<i>6</i>
<i>2.- El dominio o universo del discurso contable</i>	<i>9</i>
<i>3.- Modelos Contables y Sistemas Contables</i>	<i>12</i>
<i>4.- Los Sistemas Contables influenciados por los Modelos Contables</i>	<i>14</i>
<i>5.- Conclusiones</i>	<i>16</i>

0.- Introducción

Para tratar, a nivel académico, el tema de los sistemas de información contable y su vinculación con la Contabilidad Financiera y la Contabilidad de Gestión, creemos que es necesario establecer el carácter científico de la Contabilidad descartando las propuestas de considerar a la disciplina arte, técnica o tecnología social.

De ese modo, podemos describir claramente qué elementos componen el universo o dominio del discurso contable y encontrar allí dos elementos fundamentales: los Sistemas Contables y los Modelos Contables.

Partiendo del uso que se hace en otras ciencias culturales o sociales de los Modelos podemos llegar a propiciar Modelos Contables Alternativos vinculados a los diversos Segmentos Contables.

Los elementos materiales de los Sistemas Contables de cada entidad deberán diseñarse en forma integrada para que atiendan tanto a un Modelo como al otro.

La influencia de los Modelos Abstractos de la Contabilidad generará demandas diversas para los sistemas contables.

Pensamos detallar las ventajas de los sistemas contables integrados respecto a los parcializados y proponer conclusiones.

1.- La Contabilidad como ciencia factual, cultural, aplicada

Para poder tratar, en términos de academia universitaria, el tema de los sistemas de información contable y su vinculación con la Contabilidad Financiera y la Contabilidad de Gestión, tenemos que considerar a la disciplina como ciencia.

En el caso de considerar a la Contabilidad como técnica nos veríamos obligados a descartar los problemas y las hipótesis relativas al tema de los sistemas contables y los segmentos contables tales como los citados en el programa de la reunión: el segmento Financiero y el segmento de Gestión.

Como indica Bunge¹:

“... el conocimiento técnico es el conocimiento especializado, pero no - científico, que caracteriza las artes y las habilidades profesionales”.

De ese modo, no merecería el tratamiento a nivel universitario y solamente sería una repetición mecánica de procedimientos acerca de la actuación de las personas respecto a los sistemas contables ignorando las teorías acerca de la existencia de Modelos Contables Financieros, Modelos Contables Gerenciales y Modelos adecuados a la elaboración y diseño de Sistemas Contables particulares para cada ente.

Frente a los que señalan que la Contabilidad “se encuentra en una zona gris entre técnica y tecnología social”², sostenemos que:

¹ BUNGE, Mario, **La investigación científica: su estrategia y su filosofía**, Editorial Ariel S.A., Barcelona, España, Traducción de Manuel Sacristán, 2ª edición corregida, 1989, pág. 54.

- a) no es técnica porque existe una reflexión teórica sobre temas contables, por lo menos desde 1840 / 1850 o sea en el período científico del desarrollo de la disciplina;
- b) no es tecnología porque en tal caso dependería de otra ciencia, considero que respecto a la Economía y la Administración, la Contabilidad tiene solapamiento pero no relación de dependencia, sería autónoma.

Muy pocos se animan ya a considerar a la Contabilidad como arte, ya sea “Bella Arte” o artesanía. Pasaron los años, las complicaciones de la realidad económico social y las derivadas de la globalización y otros fenómenos impiden volver a aquellos años 40 en que la AICPA hablaba de arte.

Sostenemos que la Contabilidad es ciencia porque la caracterizamos como:

Aquella que se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas de cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos en vista al cumplimiento de metas organizaciones a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos.

Siguiendo a Bunge³ en su esquema de juicio respecto a la Economía, encontramos que la Contabilidad es ciencia porque:

- a) Es un sistema compuesto por personas que han recibido una educación especializada, mantienen fuertes relaciones de información entre sí y continúan una tradición de investigación.
- b) La sociedad apoya, estimula o tolera a ese sistema de personas dedicadas a la Contabilidad.
- c) La visión general de la Contabilidad consta de:
 - I.- una ontología de cosas cambiantes;
 - II.- una gnoseología realista crítica; y
 - III.- una ética de la libre búsqueda de la verdad.
- d) El trasfondo formal de la Contabilidad es una colección de teorías lógicas y matemáticas al día.
- e) El dominio o universo del discurso contable está compuesto por entes reales, certificados o presuntos pasados, presentes y futuros.

² WIRTH, María Cristina, “*Cuestiones metodológicas previas a la formulación de una Teoría General de la Contabilidad*”, en Tercer Encuentro Universitario de Investigadores del Área Contable, Lomas de Zamora, Argentina, 1997, págs. 10 y 11.

³ BUNGE, Mario, **Economía y Filosofía**, Tecnos, Madrid, España, 1982, págs. 96 a 98.

- f) El trasfondo específico de la Contabilidad es una colección de datos, hipótesis y teorías al día y confirmadas - aunque no incorregibles - obtenidos en otros campos de investigación relevantes para la Contabilidad.
- g) La problemática de la Contabilidad consta exclusivamente de problemas cognoscitivos referentes a la naturaleza - en particular a las leyes - de los miembros del dominio o universo del discurso contable así como de problemas concernientes a los otros componentes enumerados de la Contabilidad.
- h) El fondo de conocimiento de la Contabilidad es una colección de teorías, hipótesis y datos al día y comprobables - aunque no finales - compatibles con los trasfondos específicos citados en f) y obtenidos por los miembros del sistema Ciencia Contabilidad en tiempos anteriores.
- i) Los objetivos o finalidades de la Contabilidad incluyen el descubrimiento o uso de las leyes (hipótesis confirmadas) de la actividad contable, la sistematización (en teorías) de las hipótesis acerca de esa actividad y el refinamiento de métodos y procedimientos de investigación contable.
- j) La metodología de la Contabilidad consta exclusivamente de procedimientos confiables o sea examinables, analizables y criticables y procedimientos justificables o explicables.

Sostenemos que la Contabilidad estudia hechos humanos y de la naturaleza y por ello no es una ciencia formal o de ideas sino una ciencia fáctica o factual junto a la Economía, la Sociología, la Psicología y la Biología.

Al clasificar las ciencias en ciencias de la naturaleza y ciencias de seres humanos interactuantes o sea sociales (culturales) incluimos entre estas últimas a la Contabilidad.

Finalmente la Contabilidad es ciencia aplicada no ciencia pura pues no tiene un fin exclusivamente cognitivo sino que procura aumentar el bienestar de los seres humanos.

2.- El dominio o universo del discurso contable

En este tema, considerado imprescindible en la determinación de qué es la Contabilidad, nos parece fundamental recurrir a Caws⁴ que dice:

“Para tener un conocimiento científico de algo, lo primero es haber reconocido un dominio y un conjunto de fenómenos en ese dominio”

Nos vamos a referir a dos fenómenos o elementos del dominio del discurso contable que denominaremos: Modelos Contables y Sistemas Contables.

Tanto para ellos, como para todos y cada uno de los elementos del dominio o universo del discurso contable hay una serie de problemas que generarán hipótesis, leyes y teorías:

Así:

- a) Informe Contable de uso externo a la entidad emisora.

⁴ CAWS, P., en Sterling R.R. editor, **Research methodology in Accounting** - Scholars Books 1972 en Chambers M.J. - **An Accounting Treasures - 500 years of Accounting** - Pergamon Elsevier Science Oxford - UK 1995 - pág. 754 - traducción nuestra.

Problemas, por ejemplo:

¿Qué debe contener la Memoria periódica?

¿Para qué sirven los estados contables consolidados de las sociedades controladas?

b) Personas emisoras de los informes contables.

Problemas, por ejemplo:

Responsabilidad de los directores respecto a los documentos contables que aprueban.

Criterios alternativos para redactar la Reseña Informativa.

c) Personas revisoras de los informes contables.

Problemas, por ejemplo:

Relación entre el directorio de cada entidad y su Comisión Fiscalizadora.

Mecanismo decisorio del grupo humano que integra la Comisión Fiscalizadora.

d) Personas destinatarias de la información contable.

Problemas, por ejemplo:

Posibilidad de emitir informes multipropósito para diferentes usuarios o monoproósito para un grupo determinado de usuarios.

Influencia del paradigma de utilidad del usuario en la relación emisor - contador - usuario de informes contables.

e) Personas reguladoras de la información contable.

Problemas, por ejemplo:

Relación entre los reguladores y los académicos de la Contabilidad.

Internacionalización de la regulación contable.

f) Los diversos sistemas contables.

Problemas, Por ejemplo:

¿Quién diseña los sistemas contables en cada ente?

¿Qué importancia tienen las características físicas de los registros contables?

g) Los modelos contables alternativos.

Problemas, por ejemplo:

¿Qué variables relevantes deben incluir los modelos contables?

¿Se deben efectuar modelos de informes contables solamente o de los otros elementos del dominio o universo del discurso contable?

h) Las regulaciones contables de organismos profesionales de contadores.

Problemas, por ejemplo:

¿Quiénes deben integrar los organismos de regulación contable profesional?

¿Qué grado de globalización deben tener esas normas?

i) Regulaciones contables legislativas.

Problemas, por ejemplo:

¿Debe existir un Derecho Contable?

¿Hasta qué punto se pueden delegar en organismos la regulación contable legislativa?

j) Informes contables de uso interno.

Problemas, por ejemplo:

¿Puede haber informes contables del área Personal?

¿Los informes contables internos se pueden omitir en unidades no monetarias?

k) Informes contables gubernamentales.

Problemas, por ejemplo:

¿Cómo será la Cuenta de Inversión?

¿Cómo serán los comentarios sobre el grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstos en el presupuesto?

l) Informes Contables Macroeconómicos.

Problemas, por ejemplo:

Relación entre las Teorías Económicas y los Informes Contables Macroeconómicos.

Posibilidad de un Estado de Situación Patrimonial del país.

m) Informes Contables Sociales.

Problemas, por ejemplo:

Arquitectura de la empresa en el medio externo.

Relación entre informes contables micro-sociales e informes contables macro-sociales.

3.- Modelos Contables y Sistemas Contables

Hemos señalado, en la introducción a este trabajo, que los Modelos Contables y los Sistemas Contables son dos elementos fundamentales del dominio o universo del discurso contable. Veamos ahora por qué hacemos esa afirmación:

Si, como dice Forrester⁵

“Los modelos han sido ampliamente aceptados como un medio para el estudio de fenómenos complejos. Un modelo es un substitutivo de algún equipo o sistema real. El valor de un modelo, surge cuando éste mejora nuestra comprensión de las características del comportamiento, en forma más efectiva que si se observara el sistema real”.

Dentro de los modelos abstractos, no físicos, que están constituidos por símbolos, podemos ubicar a los Modelos Contables que responderán a los lineamientos propios de los Modelos:

- a) son abstracciones incompletas de la realidad;
- b) pueden ser formalizados o completamente literarios;
- c) aunque no sean fáciles de definir son necesarios; y
- d) representan la realidad tomando las variables relevantes de la misma.

Podríamos decir que la Ciencia factual, cultural, aplicada que llamamos Contabilidad continuamente necesita de Modelos que no sean meros enfoques doctrinarios de parcialidades, sino que estén relacionados fuertemente con la Teoría General de la Contabilidad.

Como algunos autores reducen los Modelos Contables a Modelos elaborados para influir en Informes Contables de Uso Externo a la entidad emisora, debemos tomar en cuenta los demás tópicos de la actividad humana contable para establecer numerosos modelos que no se ocupen

⁵ FORRESTER, Jay W., **Dinámica Industrial**, traducción de M. Pereiro de Manzanal, Buenos Aires, Argentina, El Ateneo, 1972, pág. 49.

solamente de capital a mantener, criterio de valuación y unidad de medida como únicas variables relevantes.

Participamos de la idea del académico profesor emérito William Leslie Chapman acerca de la existencia, ya en 1979, de cinco áreas diferentes de la Contabilidad⁶:

- a) “área empresarial para uso externo;
- b) área empresarial gerencial;
- c) área gubernamental;
- d) área macroeconómica; y
- e) área social”.

Para Chapman, en los países en proceso de desarrollo, las etapas de la evolución histórica de la Contabilidad se retrasan. La Argentina sería uno de esos países donde indica⁷:

“... en la Argentina, el tema de la Contabilidad Gerencial no ha sido impuesto aún en forma generalizada en la práctica. Incluso en ciertos medios académicos recientemente se ha discutido su vigencia como segmento auténtico de la disciplina contable. La Contabilidad Gubernamental no se ha desarrollado con vigor. Los economistas no consideran que los contadores profesionales son colaboradores válidos para trabajos de Contabilidad Económica o Macrocontabilidad. La mayor parte de los contadores públicos desconoce la existencia de una Contabilidad Social en los términos citados en este prólogo”.

Veinte años después la situación no se ha alterado substancialmente.

Para nuestro trabajo es esencial distinguir los modelos Contables Patrimoniales, de esa Contabilidad Patrimonial ocupada exclusivamente de recursos y obligaciones económicas, de los Modelos Contables Gerenciales de la Contabilidad Gerencial, Directiva o Administrativa que se ocupa de medir e informar cumplimiento de objetivos organizacionales.

Dentro de nuestra concepción amplia de la Contabilidad, el sistema de información contable de un ente determinado sería el conjunto de elementos que, vinculados entre sí, participan del objetivo de proporcionar información eficiente, racional y oportuna a los decididores internos y externos de cada ente.

Si aplicamos una definición de sistema clásica diremos que⁸:

“un sistema es un todo organizado o complejo, un conjunto o combinación de cosas o pautas que forma un todo unitario o complejo”.

Luego acotan respecto a las organizaciones⁹:

⁶ CHAPMAN, William Leslie, en prólogo a **Contabilidad Gerencial** de Enrique Herrscher, Macchi, Buenos Aires, Argentina, 1979, sin número de página.

⁷ Idem.

⁸ JOHNSON, Richard et altri, **Teoría, Integración y Administración de Sistemas**, Editorial Linuse, Weley, México, 1970, pág. 14.

“... la forma más útil de estudiar las organizaciones es considerándolas como sistemas. Este punto de vista moderno tiende a tratar a la organización como un sistema de partes y variables mutuamente dependientes”. Uno de esos sistemas sería el sistema contable de la organización.

Como señalan esos autores, los componentes del sistema deben estar destinados a lograr un objetivo particular, en nuestro caso un informe contable o un grupo de informes contables.

En función de ese objetivo se diseña el sistema contable. El diseño es un arreglo establecido de los componentes del sistema contable.

Brevemente, los componentes de los sistemas contables serían:

- a) Informe contable a emitir;
- b) Plan de cuentas;
- c) Registros contables;
- d) Medios de Registro;
- e) Método de registro;
- f) Control interno; y
- g) Archivo de comprobantes.

4.- Los Sistemas Contables influenciados por los Modelos Contables

Si nos limitamos a considerar la existencia de Modelos Contables Patrimoniales y Modelos Contables Gerenciales, ambos deberían influir en el diseño de los sistemas contables para que los informes que se elaboren sean útiles a destinatarios con situaciones de decisión diversas.

Aquí conviene recordar el equívoco en que incurren quienes niegan la división entre Contabilidad Patrimonial o Financiera y Contabilidad Gerencial al confundir la existencia de dos modelos contables con la existencia de dos sistemas contables.

Así algunos autores argentinos señalan que¹⁰:

“... la Contabilidad como una disciplina integrada que, a través de un cuerpo único de bases conceptuales - ‘principios’ - pueda, ya implementada como sistema en un ente, proporcionar la gama de informes que requieren todos sus usuarios. Desde este punto de vista, se reitera, los lineamientos y las pautas para la preparación de información no deberían variar en función del receptor de los datos; lo que podría diferir en algunos casos sería, dentro de la gama de alternativas que implica la aplicabilidad de un criterio básico, el enfoque más adecuado a una circunstancia particular o a una necesidad de decidir o, en un caso de excepción, a la necesidad de solucionarlo mediante conceptos también específicos.”

⁹ Idem pág. 66.

¹⁰ FORTINI, Hernando L. et altri, **Replanteo de la Técnica Contable**, Ediciones Macchi, Buenos Aires, Argentina, 1980, pág. 41.

Al respecto, coincidimos en la necesidad de un cuerpo único de bases conceptuales, llámeselo principios o supuestos básicos; pero creemos que el error reside en igualar la doctrina o reflexión llamada Contabilidad con un sistema contable concreto. Dichos autores cometen ese error al decir “ya implantada (la Contabilidad) como sistema de un ente”. (Citado supra).

Como decíamos en 1991¹¹:

“La teoría de la red contractual ve a la empresa (Piña Martínez, 1988)¹² como un conjunto de contratos entre los diversos agentes y factores de producción vinculados en ella. En esta relación, los objetivos no son coincidentes, sino que, por el contrario, cada grupo tiene sus propios objetivos y motivaciones. La conducta de cada miembro o grupo podría ser explicada en virtud de la naturaleza y características del contrato respectivo. El papel jugado por la Contabilidad (agrego: aplicada a la situación), en este contexto, es el de facilitar la información en función de la cual se determinan las prestaciones económicas de cada contrato” (hasta acá Piña Martínez citado).

“El rol que la Contabilidad (agrego: como ciencia factual, cultural, aplicada) juega, para esta última teoría, constituye el sustento principal para nuestro planteo de la existencia de sistemas integrados de información contable alternativos: su existencia es demandada no sólo a nivel de distintos tipos de entidades, sino también dentro de la misma organización por los distintos grupos que la conforman. Cada grupo observa y analiza de distinta manera un mismo conjunto de datos; el patrón de medición depende de sus intereses particulares y la posibilidad de brindar a dichos grupos modelos (subrayado nuestro) que se adecuen a sus intereses particulares parece ser el camino obligado para quienes deben actuar como administradores de los sistemas de información contable integrados”.

Estaríamos proponiendo:

- a) un único sistema contable de información integrado (tipo base de datos);
- b) salidas hacia terceros en base a un Modelo Contable Patrimonial o Financiero definido;
y
- c) salidas hacia los diversos usuarios internos en base a Modelos Contables Gerenciales Alternativos.

La propuesta de la existencia real y deseada de Modelos Contables Alternativos deriva de aceptar que los Modelos Contables derivan de Segmentos Contables diversos y por ello suena utópica la idea de lograr un Modelo Contable Único, considerándolo el mejor posible para todo uso.

Se podrían mostrar ejemplos, de las diversas áreas de las empresas, en los cuales se incluyen entradas no solamente de transacciones que afecten el Patrimonio sino todo otro dato útil a los diferentes niveles gerenciales.

¹¹ GARCÍA 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, N° 3, Diciembre 1991, Buenos Aires, Argentina, págs. 204 / 205.

¹² PIÑA MARTÍNEZ, Vicente, “Efectos económicos de las normas contables: una aproximación a la investigación contable positiva”, en Revista de Investigación Contable Teuken, Comodoro Rivadavia, Chubut, Argentina, N° 3, III° Trimestre, 1988, pág. 311.

5.- Conclusiones

- a) Los sistemas de información contable y los modelos contables deben considerarse como integrantes del dominio o universo del discurso contable.
- b) Al considerar a la Contabilidad como técnica, tecnología o arte impedimos un buen diseño y uso de los sistemas contables y los modelos contables.
- c) La problemática que permite formular hipótesis, leyes y teorías acerca de los Sistemas Contables y los Modelos Contables se basa en la aceptación de la Contabilidad como ciencia factual, cultural, aplicada.
- d) No se debe confundir Contabilidad con Sistema Contable, Sistema Contable con Modelo Contable ni Modelo Contable con Estado Contable.
- e) Los Modelos Contables Financieros y los Modelos Contables Gerenciales proveen de criterios a las salidas de sistemas contables únicos tipo base de datos.

