

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

NATURALEZA DE LA CONTABILIDAD

CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

Publicación "Contabilidad y Auditoría"
Año 3 Nº 5 Mayo 1997

Naturaleza de la Contabilidad

1.- Concepto de la Contabilidad

Para nosotros, la Contabilidad es una ciencia factual, cultural, aplicada que se ocupa de las interrelaciones entre los componentes de los hechos informativos de todo tipo de ente. Los sistemas contables concretos responderían a los Modelos Contables Alternativos que pueden elaborarse para satisfacer intereses de usuarios en sus respectivas decisiones.

Podemos dar el siguiente concepto o aproximación a la definición de Contabilidad en base a dos intentos de definición efectuados por Mattessich y recogidos por Mallo Rodríguez¹.

La Contabilidad se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversos en cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos en vista al cumplimiento de metas organizacionales a través de un sistema basado en el siguiente conjunto de supuestos básicos:

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

2.- Existe un sistema numérico para ordenar, adicionar y medir intervalos de tiempo.

3.- Existe un conjunto de objetos, hechos y personas cuyas características (valor, cantidad, número, etc.) son susceptibles de cambio.

4.- Existe un conjunto de sujetos (personas físicas, jurídicas y grupos) que tienen relaciones con los objetos, hechos y personas y expresan sus preferencias acerca de ellos.

5.- Existe, al menos, una unidad o entidad (compuesta por sujetos y objetos) cuyas diversas situaciones, en especial frente al cumplimiento de objetivos, se va a describir.

¹ MALLO RODRIGUEZ, Carlos "Contabilidad Analítica" - 4ª edición - Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - Madrid, España - 1991 - pág. 34.

6.- Existe un conjunto de relaciones denominado "estructura de la unidad" que está representado por un sistema jerarquizado de clases llamado plan de cuentas.

7.- Existe una serie de fenómenos que cambian la estructura y composición de los objetos.

8.- Existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable. La elección de las reglas - hipótesis específicas - depende del propósito o necesidad señalados.

9.- Existe un conjunto de reglas alternativas (hipótesis específicas) que determinan qué valores deben ser utilizados en cada registración.

10.- Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan el sistema de clasificación de las cuentas.

11.- Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan los datos de entrada y el grado de agregación de esos datos.

2.- Explicación de los supuestos enunciados

Estamos considerando que la Contabilidad, como disciplina de nivel universitario, para poder efectuar su aporte al conocimiento y la acción humana debe actuar en base a supuestos existentes en la realidad que va a describir e intentar normar.

Supuesto 1: Contamos con los números para expresar las preferencias humanas de los sujetos de la actividad contable.

Para Allen² "Los números son considerados corrientemente como entes que no precisan ser definidos, de sentido evidente por sí mismos y que no requieren, por tanto, examen alguno. Es fácil, sin embargo, comprender cómo el sistema numérico es más complejo de lo que se cree y que, tanto en la Aritmética, como en el Álgebra, aparecen frecuentemente diversas clases de números. Será, pues, conveniente dedicar aquí alguna atención al estudio de las diversas clases de números y al desarrollo del campo numérico, a medida que el Análisis Matemático fue progresando desde las primeras nociones de la Aritmética."

² ALLEN, R.G.D. "Análisis Matemático para Economistas" - traducción, adaptación y notas de Emilio de Figueroa - Aguilar - Madrid, España - 1946 - pág. 3.

De ese modo, la ciencia formal Matemática nos aportará conocimientos acerca de:

- números naturales o enteros;
- aspecto ordinal del número entero;
- aspecto cardinal del número entero;
- números fraccionarios;
- números racionales;
- números irracionales;
- números positivos, negativos y cero.
- números reales;
- números imaginarios o complejos;
- infinito.

Más recientemente, los teóricos de la matemática borrosa³:

- números imprecisos;
- intervalos de confianza;

y - números borrosos.

Se puntualiza unidades de medida monetarias y no monetarias porque la difundida Contabilidad Financiera o Patrimonial, que se arroga el carácter de toda la Contabilidad en algunos autores, argentinos contemporáneos pretende expresar todo en unidades, monetarias.

Como señala Forrester⁴ "la concentración en el flujo de dinero utilizando el equivalente en moneda de la mano de obra y los

³ KAUFMANN, Arnold y GIL ALUJA, Jaune "Técnicas operativas de gestión para el tratamiento de la incertidumbre" - Editorial Hispano Europea - Barcelona, España - 1987.

materiales (y la completa omisión de la información como una cantidad separada) ha oscurecido el carácter del sistema industrial en muchos intentos analíticos."

Así, consideramos que cuando la inflación pronunciada produce "ilusión monetaria" de igualdad de poder adquisitivo de la unidad monetaria; el uso exclusivo del dinero produce un "velo monetario" que desfigura la visión de la realidad económica y - más aún - la realidad humana.

Supuesto 2: El sistema numérico que utilizará la Contabilidad deberá permitir tres cosas fundamentales:

- a) ordenar;
- b) adicionar;
- y c) medir intervalos de tiempo.

Como señala Allen⁵: "la propiedad fundamental de los números enteros consiste en que éstos pueden ser ordenados constituyendo una sucesión ilimitada:

1, 2, 3, 4, 5, ...

Los números enteros pueden ser utilizados así para indicar cualquier serie u orden de objetos, lo que constituye uno de los fines de la operación de contar. Tenemos aquí el aspecto ordinal del número entero y de la operación de contar."

Aquí deberíamos tomar en cuenta los avances de las teorías de la medición y de la medida en ciencias sociales y los problemas y recursos derivados de las diversas escalas de medición.

Supuesto 3: Los objetivos que vamos a descubrir en nuestra ciencia tienen características variables. Esa variabilidad se refiere a muchos aspectos, tal vez los más notables sean los valores y precios, desde el punto de vista económico. Pero los cambios de cantidad y número también interesan a nuestro análisis.

⁴ FORRESTER, Jay W. "Dinámica Industrial" - traducción de Mercedes Pucino de Manzanal - El Ateneo - Buenos Aires - 1972 - pág. 62.

⁵ ALLEN, R.G.D. (citado en pág. 2).

Supuesto 4: Los sujetos son personas físicas o personas jurídicas y grupos, integrados finalmente por personas físicas y estos seres humanos tienen relaciones con los objetos del supuesto 3, expresan sus preferencias y lo hacen dinámicamente. O sea no tenemos sujetos estáticos que se relacionan siempre igual con los objetos o que no varían en sus preferencias.

Supuesto 5: No procedemos con abstracciones y por eso necesitamos contar, por lo menos, con una entidad de la cual nos interesa describir y decidir cómo describir sus diversas situaciones. Nos interesa sobre todo el cumplimiento de objetivos de cada unidad, aceptando la doctrina administrativa que postula y demuestra la existencia de objetivos múltiples en cada organización humana, incluido el individuo o persona.

Supuesto 6: El conjunto de relaciones estructuradas en un sistema jerarquizado de clases es, en nuestra opinión, lo que da nombre a la disciplina. Para nosotros la Contabilidad deriva su designación del Plan de Cuentas o sea el grupo de unidades abstractas que ordenan hechos y cosas para permitir mejor información a los decididores.

Supuesto 7: Los fenómenos que cambian la estructura y composición de los objetos pueden ser humanos o naturales. Ocurren permanentemente y son parte de la vida. Esa vida de los seres humanos y los objetos es la que demanda información en varios momentos para conocer los efectos de los fenómenos en la estructura y composición de los objetos.

Supuesto 8: Un sistema contable será un conjunto intervinculado de elementos diagramados o creados para una situación determinada. Lo que damos por supuesto es que hay objetivos específicos diferenciados y variadas necesidades de información previas a nuestra tarea contable. Las reglas o hipótesis específicas para cada caso responderán a esos propósitos o necesidades preexistentes.

Supuesto 9: Habrá reglas alternativas para determinar cómo registrar en valores en cada caso. No postulamos reglas únicas para valuar ni expresar cantidades.

Supuesto 10: El sistema de clasificación de cuentas también responderá a reglas alternativas: nada de sistemas contables o planes contables uniformes para diversas situaciones.

Supuesto 11: Coherentemente con los supuestos 8, 9 y 10 se reitera la influencia de las reglas alternativas en materia de entrada de datos y de agregación de datos.

3.- La Contabilidad como Ciencia

Siguiendo, un esquema propuesto por el epistemólogo Bunge, en una ocasión⁶ podemos hacer el siguiente análisis:

Si la Ciencia tiene que ser un campo de investigación que reúna las características simbolizadas en:

$$\mathbf{C = W, S, G, F, D, B, P, K, O, M}$$

donde en cualquier momento dado debe ocurrir:

Según Bunge, en general:

W es un sistema compuesto por personas que han recibido una educación especializada, mantienen fuertes relaciones de información entre sí e inician o continúan una tradición de investigación.

En Contabilidad:

Existen, en todo el mundo, contadores que recibieron una educación especializada reunidos en agrupamientos académicos y profesionales que se relacionan entre sí (IFAC - IASC - ISAR - FACPCE - IIIC - AIC - IAPUCO - etc.) y que continúan una tradición de 500 años (circa Luca Pacioli) o por lo menos desde 1840 ó 1850 inicio del período científico de la Contabilidad.

Según Bunge, en general:

S es una sociedad capaz de apoyar y estimular o, al menos, tolerar a W.

En Contabilidad:

Los países, regiones y las Naciones Unidas apoyan y estimulan la investigación contable (por ejemplo: el Banco Mundial otorgó u\$s 500.000 dólares para que la Comisión de Normas

⁶ BUNGE, Mario "Economía y Filosofía" - Tecnos - Madrid, España - 1982 - págs. 96 a 98.

Contables Internacionales (IASC) investigue los temas contables de la Agricultura. En nuestro país el Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas ha subsidiado proyectos de investigación contable.

Según Bunge, en general:

G la visión general o trasfondo filosófico G de C consta de:

- a) una ontología de cosas cambiantes (en lugar de una ontología de objetos fantasmales o inmutables);
- b) una gnoseología realista (pero crítica, no ingenua) en lugar de, digamos, una gnoseología idealista o convencionalista;
- c) el ethos de la libre búsqueda de la verdad (en lugar de, digamos, el ethos de la fe o de la búsqueda de la ganancia, del poder o del consenso).

En Contabilidad:

- a) un estudio de cosas cambiantes como ser empresas, organismos de regulación contable, bienes, usuarios, servicios, etc.
- b) una teoría del conocimiento contable que reconoce como reales a los objetos que estudia pero actúa con sentido crítico, no ingenuo.
- c) una ética de la libre búsqueda de la verdad no atada al poder (Poder Ejecutivo de la Nación o Consejo de Seguridad de las Naciones Unidas), al dinero (grupos empresariales o sindicales de obreros, mafias o millonarios), al gremio (Consejo Profesional, Colegio de Graduados) ni al consenso (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados).

Según Bunge, en general:

F El trasfondo formal F de C es una colección de teorías lógicas y matemáticas al día (en lugar de ser vacía o de estar formada por teorías formales anacrónicas).

En Contabilidad:

Se utiliza una colección de teorías lógicas y matemáticas al día (v. gr.: matemática borrosa, teoría de conjuntos, teoría de la medición y teoría de la medida), aunque, a veces, en algunos autores, las teorías matemáticas sean anacrónicas (v. gr.: la igualdad llamada generalmente ecuación fundamental).

Según Bunge, en general:

D El dominio o universo del discurso está compuesto exclusivamente de entes reales, certificados o presuntos (en lugar de, por ejemplo, ideas que flotan libremente en el espacio) pasados, presentes y futuros.

En Contabilidad:

El dominio o universo del discurso está compuesto por entes reales certificados (transacciones, empresas, contadores, emisores, usuarios, reguladores, informes contables) y por entes presuntos (grupos de intereses), todos ellos pasados (de ayer hacia atrás), presentes (de hoy) y futuros (de mañana en adelante).

Según Bunge, en general:

B El trasfondo específico de C es una colección de datos, hipótesis y teorías al día y confirmados (aunque no incorregibles) obtenidos en otros campos de investigación relevantes a C.

En Contabilidad:

El trasfondo específico se compone de datos, hipótesis y teorías al día y confirmadas (aunque no incorregibles), obtenidas de la Economía (teorías del valor, del precio, de los mercados), la Administración (teoría de la información, teoría de la agencia, hipótesis de conductas administrativas), la Sociología (teorías e hipótesis sobre los grupos humanos), la Psicología (teoría de los mecanismos decisorios).

Según Bunge, en general:

P La problemática consta exclusivamente de problemas cognoscitivos referentes a la naturaleza (en particular las leyes) de los miembros de D así como de problemas concernientes a otros componentes de C.

En Contabilidad:

Estos problemas con la esencia de la disciplina: se busca su solución a través de la investigación contable en el camino: problema -> hipótesis -> ley -> teoría o solución.

Los problemas se refieren a la naturaleza del acontecer de la actividad contable entre el contador, el contabilizado y el contabilizador. Se buscan las leyes que los rigen y se obtienen políticas contables específicas.

Por ley no entendemos su concepto jurídico sino los siguientes:

SER I.- Esquema objetivo: ley o ley objetiva o estructura nómica

Ejemplo contable: relaciones en la actividad contable entre emisor, receptor y contador.

CONOCER II.- Fórmula metanomológica o esquema de enunciados legaliformes: fórmula (proposición o función proporcional) que intenta reproducir un esquema objetivo.

Ejemplo contable: las fórmulas legaliformes de la Contabilidad deben tomar en cuenta a los tres principales integrantes de su universo: emisor, receptor y contador.

CONOCER III.- Fórmula legaliforme o enunciado nomológico que refiere a un esquema objetivo y a la experiencia.

Ejemplo contable: la relación entre el emisor, el contador y el receptor de la actividad contable es triangular.

HACER IV.- Regla fundamentada o prescripción tecnológica.

Ejemplo contable: la emisión de la información contable debe contemplar la utilidad del usuario.

HACER V.- Fórmula monoprágmatca o contrastación y uso de la fórmula legaliforme.

Ejemplo contable: en la creación de sistemas contables particulares se debe tener en cuenta la clase de información contable a emitir.

También se tratan problemas de los otros componentes de C tales como W (contadores); S (sociedades); G (visión ontológica, gnoseológica y ética); F (teorías lógicas y matemáticas); B (teorías e hipótesis de otros campos); K (conocimientos contables anteriores); O (objetivos o finalidades de la Contabilidad) y M (procedimientos metodológicos).

Según Bunge, en general:

K El fondo de conocimiento es una colección de teorías, hipótesis y datos al día y comprobables (aunque no finales) compatibles con los trasfondos específicos (B) y obtenidos por miembros de W en tiempos anteriores.

En Contabilidad:

Una colección de teorías contables, hipótesis contables, leyes contables y datos contables al día compatibles con la colección respectiva obtenida de la Administración, la Economía, la Sociología y la Psicología, y obtenida por los investigadores contables desde Luca Pacioli o, por lo menos, desde 1850 en que comienza el período científico de la Contabilidad. (Esta colección es difícil de reunir pero existe dispersa).

Según Bunge, en general:

O Los objetivos o finalidades de C incluyen el descubrimiento o uso de las leyes de los D (dominio o universo del discurso), la sistematización (en teorías) de hipótesis acerca de D y el refinamiento de métodos en M.

En Contabilidad:

Sus objetivos o finalidades incluyen el descubrimiento o uso de leyes (hipótesis confirmadas) de la actividad contable, la sistematización (en teorías) de las hipótesis acerca de esa actividad y el refinamiento de métodos o procedimientos de investigación contable.

Según Bunge, en general:

M La metódica de C consta exclusivamente de procedimientos escrutables (examinables, analizables, criticables) y justificables (explicables).

En Contabilidad:

La Metodología M de la Contabilidad consta exclusivamente de procedimientos o métodos:

- a) examinables;
- b) analizables;
- c) criticables; y
- d) explicables.

Según Bunge, en general:

C Es un componente de un campo cognoscitivo más amplio; o sea hay por lo menos otro campo de investigación (contiguo) tal que:

a) las visiones generales, los trasfondos formales, los trasfondos específicos, los fondos de conocimiento, objetivos y metódicos de ambos campos tienen un solapamiento no vacío;

b) o bien el dominio de uno de los campos esté incluido en el del otro, o bien cada miembro del dominio de uno de los campos es un componente de un sistema incluido en el dominio del otro.

En Contabilidad:

La Contabilidad tiene otros campos de investigación contiguos tales como la Economía y la Administración y de resultas de ello hay un solapamiento no vacío en materia de:

- a) visiones generales;
- b) trasfondos formales;
- c) trasfondos específicos;
- d) fondos de conocimiento;
- e) objetivos; y
- f) metódicas.

Según Bunge, en general:

Además: La composición de los ocho componentes de C:

- visión general o trasfondo filosófico;
- trasfondo formal;
- dominio o universo al discurso;
- trasfondo específico;
- problemática;
- fondo de conocimiento;
- objetivos o finalidades;
- metódica;

cambian, por lentamente que sea, como resultado de investigaciones en el mismo campo y en campos cercanos.

En Contabilidad:

Los componentes de la Ciencia Contabilidad:

- objetos - ética;
- teorías lógicas;
- actividad contable;
- hipótesis derivadas;
- naturaleza de la actividad contable;
- teorías, hipótesis y datos contables;
- hipótesis confirmadas;
- procedimientos de investigación contable;

cambian como resultado de las tareas de investigación contable, investigación económica, investigación administrativa y otras.

4.- Ciencia Factual Cultural Aplicada

Para Bunge⁷ "la diferencia primera y más notable entre las varias ciencias es la que se presenta entre ciencias formales y ciencias fácticas o sea entre las que estudian ideas y las que estudian hechos".

Sostenemos que la Contabilidad estudia hechos humanos y de la naturaleza y por ello la incluimos en el grupo de ciencias factuales, junto a la Economía, la Sociología, la Psicología, la Biología y otras más.

Dentro de las ciencias factuales, Bunge⁸ las clasifica en las propias de la naturaleza que incluiría la Física, la Química, la Biología y la Psicología Individual y las que llama culturales o sea sociales de seres humanos interactuantes que serían: la Psicología Social, la Sociología, la Economía, la Ciencia Política, la Historia Material, la Historia de las Ideas y, nosotros agregamos, la Contabilidad.

⁷ BUNGE, Mario "La investigación científica: su estrategia y su filosofía" - traducción de Manuel Sacristán - Editorial Ariel - Barcelona, España - 2ª edición - 1985 - pág. 30.

⁸ Idem (7), pág. 41.

Frente a la división de Bunge, entre ciencia pura y aplicada⁹ nos parece que la Contabilidad no tiene un fin puramente cognitivo, sino que procura incrementar nuestro conocimiento para aumentar nuestro bienestar y, por eso, sería ciencia aplicada.

Los investigadores contables buscan no solamente entender mejor lo que ocurre en nuestro dominio, sino también proponer prácticas de normas tecnológicas contables que deriven de las teorías, hipótesis, leyes y problemas contables.

5.- El dominio o universo del discurso contable

Consideramos necesario detallar los sujetos y los objetos sobre los cuales la Contabilidad desarrolle su reflexión tendiente a describir y normar actividades humanas de información.

a) Informe contable de uso externo a la entidad emisora

Lo más común, es un informe contable de publicación. Allí se hace patente la existencia de un informe cualitativo y cuantitativo de la gestión de una empresa, en un período determinado a través de diversos componentes: Memoria, Balance General, Estado de Resultados, Estado de Evolución del Patrimonio Neto, Estado de Origen y Aplicación de Fondos, Notas a los Estados Contables, Anexos, Reseña Informativa, Informe del Auditor, Información Adicional (Bolsa de Comercio de Buenos Aires) e Informe de la Comisión Fiscalizadora.

En este caso, tenemos, además:

b) Personas emisoras del informe contable

Presidente del Directorio, en nombre del directorio que, según acta al final del caso, aprobó toda la información a presentar.

⁹ Idem pág. 43.

c) Personas revisoras del informe contable

Opinan sobre él los miembros de la Comisión Fiscalizadora y el socio auditor de una sociedad de contadores.

d) Personas destinatarias de la información contable

Los "señores accionistas" del comienzo del documento llamado Memoria.

e) El informe contable

Tal como lo describimos antes.

f) Personas reguladoras de la información contable

I.- Las personas integrantes de la Comisión Nacional de Valores que dictan resoluciones generales al respecto (v. gr. 110, 195, 205 y 272).

II.- Las personas integrantes de la Comisión Directiva del Consejo Profesional de Ciencias Económicas que puso en vigencia en la ciudad de Buenos Aires la R.T. N° 6 y otras citadas por la R.G. N° 195.

III.- Las personas integrantes de la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y su centro de investigación que prepararon las R.T. consideradas.

IV.- Las personas que elaboraron el artículo 68 del reglamento de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires.

En resumen, aquí vemos una actividad de emisión de informes contables que tiene sujetos humanos emisores, receptores, revisores y reguladores. Sobre esto trata la Contabilidad, pero no solamente sobre estos importantes acontecimientos que afectan la vida y las relaciones de tantas personas sino sobre otro elemento que origina los informes contables.

g) Sistema contable propio de cada ente

En el "Informe N° 27 del Instituto Técnico de Contadores Públicos de la Argentina", encontramos como se destaca ese otro componente del dominio que podemos denominar Sistema Contable, pues es un conjunto de elementos intervencionales que permiten efectuar la tarea contable. En el proyecto de ley propuesto se ubican los componentes de un sistema contable que serían aproximadamente:

- Registros
- Medios de Registro
- Método de Registro
- Control interno
- Plan de Cuentas
- Archivo de documentación respaldatoria
- Emisión de informes

Desde ya que hay un elemento humano no detallado que es el que planifica, dirige, ejecuta y controla la actividad a realizar con los componentes del sistema.

h) Regulaciones contables de organismos profesionales de contadores

Tenemos una llamada "Resolución Técnica N° 10 - Normas Contables Profesionales" que regula la actuación de los auditores contadores como el citado en el punto c).

Este tipo de regulación es emitida por personas integrantes de la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, citadas en el punto f-III.

Los abundantes considerandos de la Primera Parte de la Norma muestran:

- I) fundamento legal de la atribución de regular;
- II) necesidad de coordinación interjurisdiccional;
- III) elogio de los estados o informes contables;
- IV) necesidad y conveniencia de la unificación de la regulación.

i) Regulaciones contables de leyes nacionales y otras regulaciones gubernamentales

La sección IX de la Ley de Sociedades Comerciales Argentina trata "de la documentación y de la Contabilidad".

Vemos que se refiere a:

- I.- Medios de registro.
- II.- Requerimientos de estados contables consolidados.
- III.- Balance.
- IV.- Estado de Resultados.
- V.- Memoria.
- VI.- Otros temas complementarios.

Vemos aquí que actúan los legisladores (diputados nacionales y senadores), los ministros y secretarios de estado del Poder Ejecutivo y los titulares de organismos reguladores, tales como el Banco Central de la República Argentina, la Superintendencia de Seguros de la Nación y muchos otros.

j) Informes Contables de Uso Interno de cada ente

Si tomamos en cuenta los informes contables de uso interno posibles, aparece:

I.- Desvíos a presupuestos de ventas en Ventas y Cuentas a Cobrar.

II.- Ordenes de compra rechazadas por falta de crédito en compras y cuentas a pagar.

III.- Aviso de punto de pedido en Existencias y Almacenes.

IV.- Alertas saldo deudor en Caja y Bancos.

V.- Índices relevantes de selección de personal en Sueldos y Jornales.

VI.- Información sobre bienes de uso en la Contabilidad Centralizadora.

y muchos ejemplos más que indican que el dominio del discurso contable es bien extenso y se refiere no solamente a transacciones y hechos sino a personas, objetivos, contextos y muchos otros temas que afectan la gestión y marcha del ente.

k) Informes Contables Gubernamentales

Las entidades gubernamentales también producen sus informes contables. A nivel país tenemos informes de la Nación, de cada Provincia y de cada Municipio. A nivel internacional la Organización de las Naciones Unidas tiene lo propio y cada uno de sus organismos.

Los Estados Financieros del bienio 1992 - 1993 del Centro de Comercio Internacional UNCTAD/GATT incluyen de:

- Fondo General - Consignaciones.
- Fondo General - Objeto de los gastos.
- Fondo General - Ingresos y Gastos.
- Fondo General - Activo y Pasivo.
- Cuentas Especiales - Gastos de Apoyo a Programas.
- Cooperación Técnica.
- Fondos Fiduciarios.
- Fondos Rotatorios.
- Notas.

- Anexo.

l) Informes Contables Macroeconómicos

Una matriz contable que es un informe contable macroeconómico de interrelación entre 21 cuentas diferentes.

6.- Hipótesis acerca de los diferentes segmentos contables

Como ya señalamos, el dominio o universo contable está compuesto, por lo menos, por:

- a) transacciones;
- b) entidades;
- c) contadores;
- d) emisores;
- e) usuarios;
- f) reguladores;
- g) informes contables;
- h) sistemas contables;
- e i) grupos de intereses.

Al ser la Contabilidad la parte del saber humano que formula hipótesis acerca de cómo efectuar la descripción y la proyección de la existencia y circulación de objetos en cualquier ente u organización social, en vista al cumplimiento de sus metas y a través de sistemas específicos, podemos plantear la cuestión de:

¿Existe una sola Contabilidad o hay Segmentos Contables diferenciados?

Respecto al problema enunciado, Chapman se pronunciaba ya en 1979 a favor de la hipótesis siguiente¹⁰:

¹⁰ CHAPMAN, William Leslie en prólogo a "Contabilidad Gerencial" de Enrique Herrscher - Macchi - 1979 - sin numerar.

- A raíz de la evolución histórica de los siglos XIX y XX, hay cinco áreas diferenciadas en Contabilidad:

- 1.- Área Empresarial para uso externo.
- 2.- Área Empresarial gerencial.
- 3.- Área Gubernamental.
- 4.- Área Macroeconómica.
- 5.- Área Macrosocial.

Para Chapman, en los países en proceso de desarrollo esas etapas de evolución histórica de la Contabilidad se retrasan. Y Argentina sería uno de esos países donde indica¹¹:

"En la Argentina, el tema de la Contabilidad Gerencial no se ha 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".

Esta hipótesis se puede contrastar con la realidad y encontraremos que, en 1997, ya hay una diferenciación de los segmentos que podemos denominar:

- a) Segmento empresarial para uso externo. Contabilidad Patrimonial o Financiera.
- b) Segmento empresarial para uso interno. Contabilidad Gerencial o Directiva.

¹¹ Idem.

c) Segmento gubernamental y de entidades sin fines de lucro. Contabilidad Gubernamental o Pública.

d) Segmento macroeconómico. Contabilidad Económica o Nacional.

e) Segmento macroeconómico. Contabilidad Social.

Interpretamos que esta hipótesis, aparte de su verificación empírica por existir diversidad notable entre los informes de cada segmento, tiene como fundamento lógico:

* Contabilidad Patrimonial: Se refiere exclusivamente a información sobre Patrimonio, entendiéndose por tal los recursos económicos y las obligaciones económicas.

* Contabilidad Gerencial: Se refiere principalmente a cumplimiento de objetivos organizacionales, no exclusivamente económicos.

* Contabilidad Gubernamental: Tiene doble carácter pues comprende aspectos patrimoniales y aspectos de cumplimiento de objetivos legales.

* Contabilidad Macroeconómica: Se refiere principalmente a la situación de los grandes agregados respondiendo a Teorías Económicas tales como las de Keynes.

* Contabilidad Social (macro y micro): Se refiere principalmente a objetivos sociales, producto de Teorías Sociológicas.

No creemos que esté agotada la posibilidad de separación de nuevos segmentos contables que cumplan con las condiciones de los supuestos de nuestra definición de Contabilidad.

En la realidad argentina y mundial tenemos varias constancias que demuestran que el desarrollo del segmento Financiero o Patrimonial de la disciplina es el que más difusión ha tenido.

Un difundido autor de textos de Contabilidad, en la Argentina propone la siguiente definición de la disciplina, que es, totalmente, la

definición exclusivamente del segmento que llamamos patrimonial. Así, dice¹²:

"La Contabilidad es una disciplina técnica que, a partir del procesamiento de datos sobre la composición y evolución del patrimonio (subrayado nuestro) de un ente, los bienes de propiedad de terceros en su poder y ciertas contingencias, produce información para la toma de decisiones de administradores y terceros interesados y para la vigilancia sobre los recursos y obligaciones del ente".

Aquí evidentemente se excluye todo lo que no tenga valor económico como componente del patrimonio del ente.

El mismo autor define como Patrimonio¹³ la "diferencia entre los totales del activo y del pasivo; en el caso de estados contables consolidados puede presentarse además una partida que refleje la participación minoritaria en las sociedades controladas".

Y ya definió:

- Activo: los recursos económicos del ente¹⁴.

y - Pasivo: las obligaciones de entregar dinero, o bienes o prestar servicios¹⁵.

A este enfoque patrimonialista exclusivo también responden entidades de contadores en el plano internacional. Así la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) elabora el Marco Conceptual para la elaboración y presentación de estados financieros; éstos serían el producto de los sistemas contables que utilizarán modelos contables financieros o patrimoniales para generar información.

Su definición del objetivo de los Estados Financieros corresponde exclusivamente a este Segmento Contable, pues dicen¹⁶:

¹² FOWLER NEWTON, Enrique "Cuestiones Contables Fundamentales" - Macchi - Buenos Aires - 1991 - pág. 5.

¹³ Idem pág. 42.

¹⁴ Idem pág. 33.

¹⁵ Idem pág. 37.

¹⁶ COMISION DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD, "Normas Internacionales de Contabilidad" - Ediciones del Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España - Madrid - 1993 - pág. 69.

"El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, actividad y flujos de fondos de una empresa. Se pretende que tal información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas."

Vemos claramente la orientación hacia las decisiones económicas, como las entidades u organizaciones tienen decisiones no solamente económicas la Contabilidad Gerencial, la Contabilidad Social y la Contabilidad Gubernamental no se pueden incluir en el mismo segmento.

Reducida a lo patrimonial, la disciplina se ocupará exclusivamente de describir y normar acerca de:

- 1) la situación patrimonial: Balance General.
Sus notas y Anexos.
- 2) la variación del patrimonio o sea el resultado, en un período, de un patrimonio que sigue, igual, crece o decrece. Estado de Resultados.
- 3) la evolución del patrimonio propio o neto Estado de Evolución del Patrimonio Neto.
- 4) las variaciones de fondos y sus causas. Estado de Origen y Aplicación de Fondos.

y lo hará en base a:

I.- Normas regulatorias profesionales: R.T. N° 6.

II.- Normas regulatorias gubernamentales: R.G. N°s 272, 110, 195 y 205 de la Comisión Nacional de Valores. Decreto N° 316/95 del Poder Ejecutivo Nacional.

III.- Indices de Precios Mayoristas Nivel General del INDEC.

IV.- Ley de Sociedades Comerciales: Reserva Legal.

V.- Notas aclaratorias del emisor respecto a opciones de la regulación.

El dominio de este segmento contable se reduce a la igualdad:

Patrimonio = Activo - Pasivo

utilizando Modelos Contables de este segmento y produciendo información para uso externo en base a regulaciones profesionales y legales.

Coincidimos con el profesor titular consulto Oscar Osorio cuando indica que a pesar de ser la Contabilidad una ciencia fáctica, empírica o aplicada¹⁷:

"No obstante, la forma en que la profesión contable desarrolla su ejercicio pareciera acercarse más a un arte alejado del fundamento científico pues los procedimientos utilizados se basan en ciertos postulados, conocidos como principios de contabilidad generalmente aceptados, que se identifican con una rama o concepción parcial de la Contabilidad: la Contabilidad Financiera, Patrimonial o externa."

"Como es sabido, esos PCGA se convierten, según los distintos países, en `normas' con distinto carácter de obligatoriedad, a través de su reconocimiento por prescripciones legales o por pronunciamientos de los organismos técnicos que regulan la profesión contable; con vista principalmente, por una parte a uniformar el out put del sistema de información contable (los informes o estados periódicos de publicación) y, por otro, a brindar a los destinatarios o usuarios externos a la organización una razonable seguridad respecto de la información que ellos expresan".

"Esto llevó a que se produjera históricamente una identificación de la Contabilidad con la Contabilidad Financiera, como si se tratara de un cuerpo único de doctrina, lo que significó limitar la Contabilidad a un cuerpo exclusivamente normativo, lo que en mi opinión ha encorsetado su desarrollo como ciencia y ha limitado el avance y la generalización de la investigación".

Para el colega Herrscher, ya hace muchos años se podía lograr lo que él llamaba una definición "tripartita" del segmento Contabilidad Gerencial¹⁸:

¹⁷ OSORIO, Oscar M., "Hacia una Teoría General de los costos en Contabilidad" - en libro del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas "Contabilidad de la Empresa y Sistemas de Información para la Gestión" - Madrid, España - 1995 - págs. 81/82.

¹⁸ HERRSCHER, Enrique G, "Contabilidad Gerencial", Macchi, Buenos Aires - 1979 - págs. 9 y 11.

"a) Rama de la Contabilidad que tiene por objeto suministrar información interna, cuantitativa (no necesariamente expresada siempre en términos monetarios) y oportuna con el fin de lograr la máxima eficiencia de la gestión empresaria, a través de un planeamiento adecuado y de un eficaz control de las decisiones tomadas, de su ejecución y sus resultados".

"b) Dícese, por extensión, de toda forma de Contabilidad que facilite que una empresa sea manejada eficientemente".

"c) En un sentido más restringido, se aplica a la utilización de la información contable específicamente para el proceso de toma de decisiones en la empresa".

Tal vez, sería conveniente aclarar que esta definición se refiere más a la actividad de los que actúan en el segmento que a la reflexión científica acerca de esa actividad.