

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

LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL COMO RAMA DE LA CIENCIA CONTABILIDAD

Carlos Luis García Casella

Publicación "Contabilidad y Auditoría"
Año 2 Número 2 Marzo 1996

LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL COMO RAMA DE LA CIENCIA CONTABILIDAD

Autor: Carlos Luis García Casella

1. Introducción

El distinguido colega Angel R. Gorostiaga me ha acercado un documento de la OEA (1) que incluye el tema de la Teoría de la Contabilidad Gubernamental opinando que existe una sola disciplina de estudio denominada Contabilidad y varias ramas.

Al respecto enuncia tres: (2)

- "Macro contabilidad (Cuentas Nacionales);
- Comercial (o de Empresa);
- y - Gubernamental".

aunque en la página siguiente enumera cuatro (3)

- " Contabilidad Financiera
- Contabilidad Gerencial
- Contabilidad Gubernamental y
- Contabilidad Social"

Su propósito es encontrar "las características comunes que tipificarían la Contabilidad" (4) . Sobre este tema tuvo la gentileza de solicitar una opinión que intentaré desarrollar aclarando que el tema es fundamental y no totalmente solucionado de acuerdo a los escritos que pude consultar.

2. La Contabilidad y sus características comunes según Gorostiaga

Para Gorostiaga las características comunes de las ramas o segmentos contables serían (5):

- a) "es un sistema simbólico;

(1) GOROSTIAGA Angel R.: "Transparencia en la gestión de gobierno. El rol de las cuentas públicas. Organización de los Estados Americanos. Secretaría para Asuntos Económicos y Sociales. Departamento de Asuntos Económicos y Sociales. Documento N° 17-95 (AF) Buenos Aires, Agosto de 1995.

(2) Idem pág. 24.

(3) Idem pág. 25.

(4) Idem.

(5) Idem pág. 25

- b) usado para registrar, condensar y memorizar datos sobre hechos económicos con repercusión real o contingente en el estado y evolución del patrimonio del ente sujeto;
- c) según un método que permite un control por igualdad (partida doble);
- d) utilizando expresiones cuantitativas, preferentemente monetarias;
- e) que se estructuran configurando información que se expone con distintos grados de formalización, establecidas en reglas;
- f) las expresiones cuantitativas explicitan valuaciones, asignadas según criterios preestablecidos"

No coincidimos con este enfoque y para su refutación partiremos de un intento de definición de esa disciplina que denominamos Contabilidad.

3. La Contabilidad como ciencia

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

La Contabilidad se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción cuantitativa de la existencia y circulación de objetos 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 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 y expresan sus preferencias acerca de ellos.
- 5- Existe, al menos, una unidad o entidad (compuesto por sujetos y objetos) cuyas diversas situaciones, en especial frente al cumplimiento de objetivos, se va a describir.

6- Existe un conjunto de relaciones denominado "estructura de la unidad "(esta estructura es representada 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 reglas contables (hipótesis específicas) depende del propósito o necesidad señalados.

9- Existe un conjunto de reglas alternativas (hipótesis específicas) que determinan que 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.

Decimos:

3.1. Ciencia porque satisface los requerimientos que indica Bunge (6) pues es un campo de investigación.

$C = W, S, G, F, D, B, P, K, O, M.$

donde en cualquier momento dado:

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 contadores especializados, reunidos en agrupamientos académicos y profesionales que se interrelacionan entre sí en la Argentina y en el resto del mundo y continúan una tradición de 500 años (Luca Pacioli) o por lo menos desde 1850 (inicio del período científico de la Contabilidad).

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

-en Contabilidad, la sociedad nacional de muchos países, la de regiones y la del organismo mundial (ONU) apoyan y estimulan la investigación contable con subsidios y proyectos.

G. -la visión general o trasfondo filosófico (G) del campo (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, la visión general o trasfondo filosófico consta de :

a) un estudio de cosas cambiantes como ser: empresas, organismos de control, 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 una Nación o Consejo de Seguridad de la ONU) , al dinero (grupos empresariales o sindicales, mafias o millonarios) , al gremio (Consejo Profesional, Colegio de Graduados) ni al consenso (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados).

F- El trasfondo formal 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 aunque a veces las teorías matemáticas en algunos autores, sean anacrónicas (v.gr. la llamada ecuación fundamental)

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 o futuros.

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

B - El trasfondo específico es una colección de datos , hipótesis y teorías al día y confirmadas (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 (teoría del valor); la Administración (teoría de la agencia), la Sociología (teoría de los grupos humanos) ; la Psicología (teoría de los mecanismos decisorios); la Matemática (teoría de los conjuntos).

P - La problemática consta exclusivamente de problemas congnotivos referentes a la naturaleza (en particular las leyes) de los miembros del dominio o universo del discurso así como de problemas concernientes a otros componentes de C.

-En Contabilidad los problemas se refieren a conocer como son las transacciones, las empresas , las actividades contables , los informes contables, etc. y que leyes las rigen , estableciendo 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.

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 información contable debe contemplar la utilidad del usuario.

V: Fórmula monopragmática 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 otros componentes de la Contabilidad, tales como hipótesis y teorías obtenidas de otros campos.

K. -El fondo de conocimiento K de C 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, el fondo de conocimiento K es 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 Matemática, la Psicología y la Sociología. Esta colección parte desde Luca Pacioli o por lo menos desde 1850 inicio del llamado período científico de la Contabilidad.

O. -Los objetivos o finalidades O 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.

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

-En Contabilidad la metódica M consta exclusivamente de procedimientos o métodos de investigación en la línea de: problema-hipótesis-leYES-teorías, todos escrutables y justificables.

C. -Todo es un componente de un campo cognoscitivo mas amplio o sea hay por lo menos otro campo de investigación (contiguo) tal que:

a) las visiones generales, trasfondos formales, trasfondos específicos, fondo de conocimientos, objetivos y metódicas de ambos campos tienen un solapamiento no vacío;

b) o bien el dominio de uno de los campos esté incluido en el de 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 nos encontramos contiguos a los campos de investigación de la Administración y de la Economía, por lo menos, y de resultas de ello hay un solapamiento no vacío en materia de visiones generales, trasfondos formales, trasfondos específicos, fondos de conocimiento, objetivos y metódicas.

C (además) -Sus componentes cambian aunque sea lentamente como resultado de la investigación en el mismo campo y en campos cercanos.

-En Contabilidad cambian como resultado de la investigación:

- a) la visión general (objetos, ética)
- b) el trasfondo formal (teorías lógicas y matemáticas)
- c) el dominio (la actividad contable)
- d) el trasfondo específico (hipótesis derivadas)
- e) la problemática (la naturaleza de los miembros del dominio)
- f) el fondo de conocimiento (teorías, hipótesis y datos contables compatibles con el trasfondo específico y obtenido en períodos anteriores).
- g) objetivos o finalidades (hipótesis contables).
- h) metódica (procedimientos propios de la investigación contable)

3.2. Ciencia factual

Para Bunge (7) "la diferencia primera y mas 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 muchas otras.

(7) BUNGE, Mario: "La investigación científica: su estrategia y su filosofía", traducción de Manuel . Sacristán. Editorial Ariel. Barcelona, 2ª edición 1985. Pág. 38.

3.3. Ciencia factual cultural

Dentro de las ciencias factuales, Bunge (8) las clasifica en las propias de la naturaleza que incluirían: 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.

3.4. Ciencia factual cultural aplicada

Frente a la división de Bunge entre ciencia pura y aplicada (9) 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.

Como investigadores contables buscamos no solo entender mejor lo que ocurre en nuestro dominio, sino también deseamos la aplicación práctica de normas tecnológicas contables que deriven de las teorías, hipótesis, leyes y problemas contables.

4. Acerca del carácter de sistema simbólico

Consideramos que el carácter de sistema simbólico de la Contabilidad como ciencia aplicada factual cultural es común a todas las teorías científicas. Nos basamos en Bunge (10) cuando dice:

"Como la comprensión de la ciencia como mera recolección de datos y condensación de ellos en generalizaciones empíricas ignora los objetivos de la teorización, será conveniente formular éstos de modo explícito. Los desiderata básicos de la construcción de teorías científicas son los siguientes:

I- **Sistematizar el conocimiento** estableciendo relaciones lógicas entre entidades antes inconexas; en particular, explicar las generalizaciones empíricas derivándolas de hipótesis de nivel superior.

II- **Explicar los hechos** por medio de hipótesis que impliquen las proposiciones que expresan dichos hechos.

(8) Idem pág. 41.

(9) Idem pág. 43.

(10) Idem págs. 416/417.

III- **Incrementar el conocimiento** derivando nuevas proposiciones (por ejemplo, previsiones) de las premisas, en conjunción con información relevante.

IV- **Reforzar la contrastabilidad** de las hipótesis sometiéndolas al control de las demás hipótesis del sistema.

V- **Orientar la investigación ya**

a) mediante el planteamiento o la reformulación de problemas científicos fecundos; ya

b) mediante sugerencias sobre la recolección de nuevos datos que serían inimaginables sin la inspiración de la teoría; ya

c) inspirando nuevas líneas enteras de investigación.

VI- **Ofrecer un mapa de un sector de la realidad**, esto es, una representación o modelo (generalmente simbólico, no icónico o imaginativo) de objetos reales y no un mero sumario de datos y un procedimiento para producir datos nuevos (previsiones).

En esta base, todas las ciencias serían sistemas simbólicos de representación de objetos reales y este carácter no haría que un segmento contable sea parte de la Contabilidad.

Consideramos que Gorostiaga está confundiendo la disciplina o núcleo de conocimientos que llamamos Contabilidad con los sistemas contables que serían el objeto de la misma pero no sería su sinónimo. Las distintas ramas se caracterizan por los estados e informes mientras que, en nuestra opinión, serían segmentos de la ciencia en sus propios problemas, hipótesis derivadas, leyes y teorías.

5. **Acerca de la característica de su uso**

Aquí es mas patente la asimilación de la Contabilidad con los Sistemas Contables, cuando Gorostiaga dice: (11)

"(sistema simbólico) usado para registrar, condensar y memorizar datos sobre hechos económicos con repercusión real o contingente en el estado y evolución del patrimonio del ente o sujeto"

En nuestra opinión, decir que la Contabilidad (disciplina o ciencia) es el sistema contable equivale al error de decir que Economía (ciencia) es lo mismo que la economía de un país o que la Administración (ciencia) es igual a la administración o gerencia de un ente.

Recurrimos a Herrscher, que dice (12):

"Podemos recordar ahora que hemos visto definiciones de Contabilidad (igual que de términos de cualquier otra índole) en que la parte medular correspondía a verbos (función); otras veces, a adjetivos (características); otras veces a un sustantivo concreto (objetivos) o a varios (objetivos o componentes) o a sustantivos mas bien abstractos (fundamentos)".

"No postulamos que haya una regla al respecto, pero sí estimamos que cada concepto o, como en el caso de la Contabilidad, cada enfoque, tiene su "manera" de ser definida. O sea que, de acuerdo con su índole y sin descartar los otros atributos en forma complementaria, será normal que predomine la referencia a la función, a los fundamentos, al objetivo, a las características o a los componentes.

Ensayaríamos las siguientes relaciones:

<p>La Contabilidad como:</p> <p>a:</p> <p>conjunto de principios; sistema; conjunto de procesos; conjuntos de técnicas; conjunto de datos;</p>	<p>Definida primordialmente a base</p> <p>sus fundamentos; sus objetivos; sus funciones sus componentes; sus características".</p>
--	--

Para nosotros, la ciencia aplicada factual cultural denominada Contabilidad se ocupa de derivar de principios (fundamentos) normas tecnológicas que indiquen como hacer prácticamente sistemas contables y respecto a cada uno de los segmentos o ramas a través de Modelos Contables Alternativos que serían los intermediarios entre la Teoría General y los sistemas contables concretos de cada una de las llamadas Contabilidad Financiera o Patrimonial, Contabilidad Administrativa, Gerencial o Directiva, Contabilidad Pública o Gubernamental, Contabilidad Nacional o Económica y Contabilidad Social.

Que todas las ramas se ocupen de diseñar sistemas contables que :
(13)

(12) HERRSCHER, Enrique G.: "Contabilidad Gerencial". Ediciones Macchi. Buenos Aires, 1979. Págs. 56/57.

(13) Idem (11).

"a) registren;

b) condensen;

y c) memoricen datos".

estamos de acuerdo. Pero si luego se pretende que dichos datos sean exclusivamente "sobre hechos económicos" (14) discrepamos pues es un enfoque economicista que produce problemas en varios segmentos o ramas de la Contabilidad.

Desde ya que la Contabilidad Gerencial no se refiere exclusivamente a hechos económicos pues postulamos que Administración o Gerencia no es sinónimo de gestión microeconómica.

La Contabilidad Social, la de objetivos sociales no exclusivamente económicos como la Contabilidad Económica, deja en segundo término o lugar "lo económico" para privilegiar metas de objetivos "sociales no-económicos".

La Contabilidad Gubernamental no se ocupa exclusivamente de datos sobre hechos económicos y si queremos alejarla del enfoque "formalista, legalista y rutinario" (15) para acercarla al servicio de la toma de decisiones no necesariamente debemos hacerlo con criterio exclusivamente económico. Son compatibles y contabilizables objetivos económicos, sociales, políticos y legales.

Tampoco estamos de acuerdo en reducir su utilización a lo que repercute "en el estado y evolución del patrimonio del ente sujeto" (16)

Tal vez haya que aclarar que entendemos por patrimonio. El clásico Arévalo decía (17):

"La palabra patrimonio expresa el conjunto de bienes económicos (materiales e inmateriales) pertenecientes a una persona o asociación, a disposición inmediata o diferida, así como las cargas que los gravan"

Lo mismo dice el difundido Fowler (18)

(14) Idem.

(15) Idem (14) pág. 24.

(16) Idem pág. 25.

(17) AREVALO, Juan Alberto: "Elementos de la Contabilidad General". Ediciones Macchi. Buenos Aires. Décima edición, 1982. Pág. 31.

(18) FOWLER NEWTON, Enrique: "Cuestiones Contables Fundamentales". Ediciones Macchi. Buenos Aires, 1991. Pág. 39.

- a) es la diferencia entre el activo (total de bienes) y el pasivo (total de obligaciones);
- b) sea susceptible de distribución o no, represente los derechos de los propietarios o miembros del ente".

Reducir la Contabilidad a datos exclusivamente referidos al patrimonio hace que la Contabilidad Económica quede fuera del concepto global de Contabilidad pues, por ejemplo, el sistema contable de Flujo de Fondos o el Estado de Insumo-Producto no se refieren a patrimonios. Del mismo modo, aspectos de la Contabilidad Gerencial y toda la Contabilidad Social No-Económica quedarían fuera de esta característica.

6. Acerca del método que permite un control por igualdad (partida doble)

En esta afirmación de Gorostiaga encontramos un error bastante difundido: asimilar lo contable a lo que utiliza la partida doble que es simplemente un método de registro y como tal es parte de los sistemas contables, pero cada sistema contable elegirá el mejor método para sus fines.

Para nosotros existe:

TEORÍA GENERAL CONTABLE

SEGMENTOS CONTABLES

Actuales:

- : Financiero o Patrimonial
- : Gerencial, Administrativo o Directivo.
- : Público o Gubernamental
- : Económico o Nacional
- : Social

Futuros:

- : los que pueden aparecer.

Cada SEGMENTO CONTABLE tendrá MODELOS CONTABLES ALTERNATIVOS que indicarán la manera y forma de emitir informes contables **siempre** a través de un SISTEMA CONTABLE éste constaría de (19):

(19) 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 Nro.3.Diciembre 1991.Págs.209 y 95.

- 1- Registros Contables
- 2- Métodos de Registración
- 3- Medios de Registración
- 4- Plan de Cuentas
- 5- Manual de Cuentas
- 6- Archivo de Documentación
- 7- Controles
- 8- Informes a Emitir

De este modo, el método de registro por partida doble o "control por igualdad" puede ser el elegido en algunos sistemas contables pero no en otros.

Aún con criterio economicista Mattessich explica (20):

"Muchos malos entendidos se han difundido entre los profanos en nuestra disciplina, por confundir o identificar teneduría de libros con Contabilidad. Para peor, surgen muchas más confusiones debido al fracaso de los contadores para efectuar una distinción precisa entre hacer "un asiento" y la idea de someter ciertos hechos económicos a la noción abstracta y matemática de transacción. La esencia de esta última radica en una propiedad fundamentalmente bi-dimensional que permite la doble clasificación dentro de un conjunto de clases. Resulta irrelevante para el principio de dualidad que esta clasificación dual se aplique plenamente o el que se conciba solo mentalmente o que se lleve a la práctica en el más alto nivel de agregación, ya sea que la registración se efectúe en forma de T, o en una matriz, o en la forma de un ordenamiento múltiple o un vector, o por el medio gráfico de una red. El factor decisivo es la existencia de un hecho económico dominado por un proceso de toma y daca, de insumo y producto, de salida y entrada. Es esta propiedad la que crea un isomorfismo entre un fenómeno empírico y nuestra estructura matemática básicamente bidimensional".

Aceptando que el supuesto o principio de dualidad es superior del método de partida doble, Mattessich insiste en describir las formas alternativas de la doble entrada (21):

- a) la forma de red: Allais (1954); Ohlsson (1953).
- b) la forma matricial: Leontieff (1951), Richards (1980), Ijiry (1960, 1963).
- c) la forma vectorial: Adam (1959).

Recientemente Moisés García coincidió (22) al enunciar como principio:

(20) MATTESSICH, Richard: "Accounting and Analytical Methods". Irwin. Illinois, USA, 1964. Pág. 26. Traducción libre de Carlos Luis García Casella y María del Carmen Rodríguez de Ramírez.

(21) Idem págs. 85 y 55.

(22) GARCIA GARCIA, Moisés: "Principio de la ineficiencia técnica de los sistemas de información contable que operan en base a la partida doble". Universidad Autónoma de Madrid, 1994. Pág. 1.

"Todos los sistemas de información contable que procesan datos con arreglo a la Partida Doble son técnicamente ineficientes"

Y lo fundamenta diciendo (23)

"Un sistema de información es ineficiente cuando utilizando el mismo conjunto de datos primarios y los mismos recursos extrae de dichos datos una información menor o inferior a la que sea posible extraer. En este caso, no se trata de ahorrar recursos, sino de obtener mayor información a partir de los mismos recursos, obtener mayor rendimiento a los recursos empleados en este tipo de sistemas. Es quizás este aspecto de la ineficiencia técnica lo que ha permitido su mantenimiento a lo largo de siglos ya que si se tratase de un ahorro de recursos para obtener la misma información el problema podría haber sido resuelto mucho antes. La ineficiencia técnica hay que entenderla en el sentido de que no se está obteniendo toda la información que se puede obtener y que si la información perdida (no obtenida) se necesita en algún momento sí que habrá que utilizar recursos adicionales para producirla. En tanto que dicha información no se necesite o sea irrelevante la información técnica del proceso aparecerá oculta y por ello no será descubierta. Esto parece que ha sucedido aunque demostraré que la información perdida es altamente relevante en todos los casos".

Ambos autores, Mattessich y García García están objetando el método de partida doble, pero como economicistas mantienen el principio de dualidad pero; nosotros descartamos ese principio pues la Contabilidad no se refiere exclusivamente a datos económicos.

Junto con Frischknecht podemos decir que en la administración o gerencia de entes no todos los juegos son de dos personas que suman cero o sea lo que pierde uno lo gana el otro. Entonces, aparecen los juegos de dos personas que no suman cero pues (24):

"Un juego no estrictamente competitivo es aquel en que no hay una escala única para medir las preferencias de los contendientes, de modo que la suma de las utilidades no es nula ni siquiera constante, como ocurre en casi todas las situaciones de la realidad. (Subrayado nuestro)".

(23) Idem.

(24) FRISCHKNECHT, Federico: "La gerencia y la Empresa". El Ateneo. Buenos Aires. Segunda Edición, 1969. Pág. 57.

Arévalo le daba importancia al tema del método de registraci3n y dedicaba el Capítulo XII de su libro de Elementos de Contabilidad General al tema haciendo una propuesta para la elecci3n del método que creemos mantiene su vigencia para los contadores que deban establecer un sistema contable concreto en un ente para fines determinados.

7.- Acerca de la utilizaci3n de unidades de medida

Para Gorostiaga todas las ramas deberán utilizar "expresiones cuantitativas, preferentemente monetarias y aclara que la Contabilidad gerencial "usa asimismo unidades físicas "

En el punto 1 de este trabajo, coincidimos en que los sistemas, y no la Teoría Contable, utilizarían unidades de medida monetarias y no monetarias. No estamos de acuerdo en dar preferencia a las monetarias porque creemos que el llamado "velo monetario" impide ver la realidad.

En apoyo de esto Forrester critica el uso exclusivo o preferencial de unidades monetarias al decir:

" Los flujos de mercaderías deberán medirse en unidades físicas, no en dólares equivalentes: El flujo de dinero deberá separarse. Los precios relacionan a los dos. Las mercaderías no pueden ser representadas por dólares equivalentes, pues de esa manera perdemos la significaci3n de los precios, por cuanto los dólares no fluyen sincronizados con ellas sino, habitualmente, con una relaci3n de demora. Los pedidos de mercaderías no son mercaderías ; los productos entregados son distintos a los acreedores y éstos no son dinero. A veces vemos sistemas de ecuaciones construídos en término de dólares equivalentes, como si las heladeras estuvieran hechas de cuentas de dólares, en lugar de materiales, por mano de obra, usando sólo el equipo de capital existente. La concentraci3n en el flujo de dinero utilizando el equivalente en moneda, de la mano de obra y los materiales (y la completa omisi3n de la informaci3n como una cantidad separada) ha oscurecido el carácter del sistema industrial en muchos intentos analíticos".

Consideramos que se debe evitar la falsa visi3n de la Contabilidad y del contador que muestra esta frase de estos días :

(25) FORRESTER, Jay W.: "Dinámica Industrial". Traducci3n de Mercedes Pereiso Manzarel. El Ateneo. Buenos aires, 1972. Pág. 68.

(26) NOBRE LEITE, Alfredo: "Invitaci3n", en La Págin a Cómplice de "El Cronista" del 18/01/1996, pág. 16: Buenos Aires.

" Alvaro Alsogaray peca de ridículo al invitar a los obispos Miguel Hessayne , Justo Laguna y Jorge Novak a debatir sobre el desempleo , ya que no puede pretender que los obispos - de tendencia progresista, con los cuales podemos coincidir o no - entiendan de cuestiones monetarias, balances de pago...que no son de su metier, más si mucho de materias sociales en las que el desafiante acusaría serio déficit , ya que la gente golpea las puertas de las iglesias de sus diócesis por: la comida diaria, alimentos, remedios, ropas, trabajo, todo tipo de apoyo material y espiritual de manera , pues, que los muchos que ven la vida y miden las cosas desde el punto de vista de contador (subrayado nuestro) deberían conocer el alma del pueblo (no sólo de pan se vive) " .

El autor de esa frase ignora la disciplina Contabilidad y la tarea de los contadores, todo lo reduce a una imagen de la Contabilidad Financiera que mide en unidades monetarias variaciones de los patrimonios. Esta visión reduccionista de nuestra ciencia aplicada factual cultural es un gran equívoco que impide brindar un mejor servicio a la sociedad .

La ciencia Contabilidad y los contadores que la aplican ya no ven la vida a través de las unidades monetarias exclusivamente y mucho menos miden con una sola clase de unidad de medida. En el primer aspecto , ya citamos la relación permanente con la Psicología , la Sociología y la Administración aparte de la vinculación con la Economía y en el segundo el mismo Gorostiaga reconoce el uso de unidades no monetarias.

Aún - respecto al segmento Contabilidad Patrimonial o Financiera o Estados Contables de Empresas para Uso Externo a la misma , Vickrey decía en 1976 (27) :

" 1.- ¿Cómo puede mostrarse que un activo con forma física es igual o menor en servicio potencial que

- a) otro con forma física
- b) un reclamo de unidades monetarias a recibirse en el futuro;
- c) un reclamo de un producto o un servicio a ser provisto en el futuro;
- d) un derecho ;
- e) un beneficio económico futuro;
- f) una promesa de remisión de unidades monetarias en el futuro;
- g) una promesa de proveer un servicio o producto en el futuro ?

(27) VICKREY, Don W.: "Costos históricos ajustados por el nivel general de precios y la concepción de la escala proporcional". Traducción de Adrián Marchi en "Aspectos metodológicos de la Contabilidad". González B. y Scarano compiladores. Impresos Centro. Buenos Aires, 1990. Págs. 134 y 135.

2.- ¿Cómo puede un servicio potencial de un objeto con forma física (por ejemplo, una unidad monetaria) combinarse físicamente con un servicio potencial de otro objeto con forma física?

3.- ¿Cómo puede un servicio potencial de una promesa a proveer unidades monetarias en el futuro combinarse con:

- a) el servicio potencial de otra promesa a remitir unidades monetarias en el futuro;
- b) un activo con forma física;
- c) un reclamo de unidades monetarias a recibirse en el futuro ;
- d) un reclamo de un producto o servicio a ser provisto en el futuro;
- e) un derecho ;
- f) un beneficio económico futuro ;
- g) una promesa de proveer un producto o servicio en el futuro?

En 1985 Devine le dedica un ensayo al problema de la Unidad de Medida dentro de los informes contables de empresas:

" The purpose of this essay is to register a mild protest about the general sterility of the entity- proprietorship- fund discussion and to emphasize the importance of unit selection in accounting measurement"

En 1987 ya señalábamos el problema reduccionista al contestar al colega López Santiso que reducía el tema de la unidad de medida a la opción : moneda de valor nominal o moneda homogénea argumentando siguiendo a Miller y Starr : (29)

" 4) Para tomar acuerdo en forma razonable necesitamos alguna especie de medición . La selección de una estrategia y la presencia de un estado natural específico darán como resultado cierto estado de cosas para quien toma el acuerdo . Este estado de cosas le rendirá cierta utilidad apreciándola de acuerdo con sus objetivos. Lo que necesitamos es una medida para esta utilidad ; medida a la que , muy apropiadamente , llamamos medida de compensación (notas al pie de página omitidas)

(28) DEVINE, Carl Thomas: "Essays in Accounting Theory". American Accounting Association. Sarasota, Florida, USA. Studies in Accounting Research N° 22/11/. 1985. Pág. 1.

(29) GARCIA CASELLA, Carlos Luis: "Los modelos contables y sus elementos componentes", en revista Administración de Empresas, Año XVIII N° 213. Diciembre 1987. Buenos Aires. Págs. 645 y 646.

"De este modo , se plantea el tema de la unidad de medida que no puede consistir solamente en moneda de poder adquisitivo constante sino que debe contemplar otros problemas".

"5) Y sobre dicha medida de compensación, las características serían: "se define sobre la base de términos subjetivos".

"Es utilidad para determinado individuo o para determinada organización y no utilidad sobre la base de términos generales y abstractos. Esto tiene, como resultado inmediato, ciertos problemas referentes a la comparación de la utilidad para individuos distintos. Diversos aspectos de este problema han llevado a muchas consecuencias nuevas en la teoría económica, pero para nuestros fines basta con observar que el problema, tal como se plantea, no tiene solución. No hay manera de comparar las utilidades de individuos distintos (nota al pie de página omitida)".

"Profundo problema a resolver que parece no ser contemplado por López Santiso en su artículo."

"6) Y aún más: Hasta cuando los objetivos parecen tener una medida natural (por ejemplo, la ganancia) no por ello se infiere que la medida evidente tenga que ser una medida de la utilidad para quien toma el acuerdo. En otras palabras, cuando la posición final resultante, para quien tome el acuerdo, se mide sobre la base del logro del objetivo, puede haber una medida de utilidad completamente distinta de la que indicaría la medida natural (nota al pie de página omitida)".

"Esto ratifica lo complicado del tema de la unidad de medida en Contabilidad y la pluralidad de soluciones."

En ese momento, reiterábamos que los elementos componentes de los Modelos Contables podían ser en materia de Unidad de Medida (30):

- "1.- Moneda de curso legal.
- 2.- Moneda de curso legal de valor adquisitivo constante.
- 3.- Moneda de otro país.
- 4.- Unidades físicas económicas.
- 5.- Unidades de cumplimiento de objetivos organizacionales.
- 6.- Unidades múltiples según el flujo que interese computar."

8.- Acerca de la estructura de información según reglas

Gorostiaga sostiene que los sistemas contables "se estructuran configurando información que se expone con distintos grados de formalización, establecidas en reglas".

Sería lo mismo que decíamos nosotros al hablar de sistemas contables que producían mensajes que denominamos informes contables.

Las reglas citadas por Gorostiaga coinciden con lo expuesto up supra:

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

Esto coincide con Tua Pereda cuando dice (31):

"Un sistema contable se apoya en la Teoría General y se deduce a partir de la misma. Tenemos que ponernos urgentemente de acuerdo en relación con la manera en que se construye un sistema contable a partir de la Teoría General.

No me voy a extender excesivamente en esta cuestión, sobre la que ya he escrito, en otras ocasiones. Por ello me limitaré a esbozar lo que yo entiendo que constituyen las bases a incluir en ese acuerdo.

En primer lugar, creo que debemos admitir que el método deductivo es el más adecuado en esta faceta de la investigación a priori que constituye la construcción de un sistema contable.

Una vez elegido el método deductivo, parece lógico buscar un punto de partida para el mismo. Ese punto de partida no es otro que el entorno socioeconómico en el que va a operar el sistema contable.

Antes de construir un sistema contable, los investigadores tenemos que ponernos de acuerdo en las características del entorno del mismo. Esta cuestión es fundamental, porque todos los rasgos del sistema, incluidos sus reglas, que constituyen el producto final de la deducción, se ven condicionados por aquellas características del entorno."

(31) TUA PEREDA, Jorge: "La investigación en Contabilidad: una reflexión personal", en revista del Instituto de Pesquisas "Augusto Tomelín" Nº 7, Julio 1993. Belo Horizonte, minas Gerais, Brasil, Pág. 75

9.- Acerca de los criterios de valuación

Dice Gorostiaga que "las expresiones cuantitativas (de los sistemas contables) explicitan valuaciones, asignadas según criterios preestablecidos."

Esto coincide con los que decíamos anteriormente.

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

Un ejemplo en materia de estados financieros para uso externo lo da la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad al decir (32):

"Medida de los elementos de los estados financieros.

99.- Medida es el proceso de determinación de las cantidades monetarias por las que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros para su inclusión en el balance de situación y el estado de resultado. Ello implica la selección de una base particular de medida.

100.- En los estados financieros se emplean diferentes bases de medida, con diferentes grados y en distintas combinaciones entre ellas. Tales bases incluyen las siguientes:

a).- Coste histórico: los activos se registran por la cantidad de tesorería y otras partidas líquidas pagadas, o por el valor razonable de la contra partida entregada a cambio en el momento de la adquisición. Las obligaciones se registran por el valor del producto recibido a cambio de incurrir en la deuda o, en algunas circunstancias (por ejemplo en el caso de los impuestos), por las cantidades de tesorería y otras partidas líquidas que se espera pagar para satisfacer la obligación, en el curso normal de la explotación.

b).- Coste de reposición: los activos se llevan contablemente por la cantidad de tesorería y otras partidas líquidas que debería pagarse si se adquiriese, en la actualidad, el mismo activo u otro equivalente. Las obligaciones se llevan contablemente por el valor sin descontar de tesorería u otras partidas líquidas que se precisaría para pagar la obligación en el momento actual.

(32) COMISION DE NORMAS INTERNACIONES DE CONTABILIDAD (I.A.S.C.): "Normas Internacionales de Contabilidad". Traducción de J. A. Gonzálo Angúlo y Jorge Tua Pereda. Ediciones del Instituto de Auditores ' Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid 1993. 3ª edición actualizada, págs. 92/93.

c.- Valor de realización (o rescate): los activos se llevan contablemente por la cantidad de tesorería y otras partidas líquidas que podrían ser obtenidas, en el momento actual, por la venta no forzada de los mismos.

Las obligaciones se llevan por sus valores de rescate, esto es, las cantidades sin descontar de tesorería u otras partidas líquidas que se espera puedan satisfacer las deudas, en el curso normal de la explotación.

d.- Valor actual neto: los activos se llevan contablemente al valor actual descontado de las entradas netas de tesorería que se espera genere la partida en el curso normal de la explotación. Las obligaciones se llevan por el valor actual descontado de las salidas netas de tesorería que se espera necesitar para pagar las deudas, en el curso normal de la explotación.

101.- La base de medida más comúnmente utilizada por las empresas al preparar sus estados financieros es el coste histórico. Este se combina, generalmente con otras bases de medida. Por ejemplo, las existencias se llevan contablemente al menor valor entre el coste histórico y el valor neto de realización, las acciones cotizadas pueden llevarse al valor de mercado; y las obligaciones por pensiones se llevan a su valor presente. Además, algunas empresas usan el coste de reposición como respuesta a la incapacidad del modelo contable del coste histórico para tratar con los efectos de cambios en los precios de los activos no monetarios."

10.- Una aproximación a la Teoría General

Lo común para todos los segmentos o ramas de la Contabilidad sería, entonces, lo que corresponde a un concepto de Contabilidad tipo:

Ciencia aplicada factual cultural que se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción cuantitativa de la existencia y circulación de objetos diversos en cada ente u organismo social, y de la proyección de los mismos en vista al cumplimiento de metas organizacionales a través de los sistemas contables particulares que se basen en un grupo de supuestos.

Esquemmatizando los supuestos, para todos los segmentos contables serían:

- 1.- Medición numérica de preferencias en unidades monetarias o no monetarias.
- 2.- Medición numérica del tiempo.
- 3.- Objetos susceptibles de cambio.

- 4.- Sujetos con relaciones a los objetos y preferencias a su respecto.
- 5.- Unidades que se describirán.
- 6.- Plan de cuentas, con sus respectivos Medios, Métodos, Registros, etc.
- 7.- Fenómenos que alteran estructuras y composición de los objetos.
- 8.- Hipótesis específicas para cada sistema contable.
- 9.- Reglas alternativas de valuación, clasificación, agregación, etc.

11.- Repercusión en la Contabilidad Gubernamental

Por ser un segmento, debería cumplir con lo general pero tendría sus propios Modelos Contables que explicitarían la solución a los diversos problemas (hipótesis específicas) que generarían reglas, que algunos llaman principios.

Para decidir al respecto, en Argentina mantengo lo propuesto el 27/12/95 (33):

"- establecer las características concretas de los sistemas contables que debe reglar;

- determinar claramente los diversos informes contables a emitir;

- establecer los Modelos Contables Alternativos, dentro de la Contabilidad Gubernamental, para que oriente las normas respectivas."

Con lo cual:

A.- No confundir la disciplina Contabilidad y la rama Contabilidad Gubernamental con un sistema contable particular de cualquiera de los segmentos de la ciencia.

B.- No reducir la tarea del sistema contable gubernamental a solamente evolución del patrimonio.

C.- No obligar a utilizar exclusivamente un método de registro contable (ni partida doble ni otros).

D.- No constreñirse o privilegiar la medición en un tipo de unidad de medida (monetario u otro).

E.- Estructurar la información según reglas derivadas del Modelo elegido.

F.- Aceptar criterios de valuación o medición (escala de medición) diversos según el fin del sistema y sus informes.

Autor: Carlos Luis García Casella
19 de enero de 1996