

Sección de Investigaciones Contables

**ALGUNAS CONSIDERACIONES EN LA
INVESTIGACIÓN CONTABLE A LO LARGO DE LA HISTORIA.
CONSECUENCIAS EN LA REGULACIÓN.**

PAULA ALEJANDRA D'ONOFRIO

PROF. PAULA A. D'ONOFRIO

- Contador Público - Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de Buenos Aires
- Especialista en Gestión Ambiental - Universidad Austral
- Profesor Adjunto Regular, Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de Buenos Aires
- Docente investigador categorizado IV - Universidad de Buenos Aires
- Secretaria Técnica del Centro de Modelos Contables,
Sección de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo",
I.I.A.C.M.C.G., Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de Buenos Aires

Publicación presentada el 29/04/2013 - Aprobado el 23/05/2013

ALGUNAS CONSIDERACIONES EN LA INVESTIGACIÓN CONTABLE
A LO LARGO DE LA HISTORIA. CONSECUENCIAS EN LA REGULACIÓN.

SUMARIO

Palabras Clave
Key Words
Resumen
Abstract

1. Investigación a Priori
2. Teoría Contable
3. Sistema Contable
4. Principios Contables
5. Avances de la investigación empírica
6. Algunas escuelas económicas. Autores de Europa continental
Características
 - 6.1 Escuela Alemana de economía de la empresa
 - 6.2 Los autores italianos
 - 6.3 Escuela patrimonialista
7. Tua Pereda y los subprogramas de investigación en la emisión de principios contables
8. El programa formalizado de Cañibano de 1974 y ampliación de 1997
9. Palabras finales
10. Bibliografía

PALABRAS CLAVE

**AUTORES DE EUROPA CONTINENTAL.
PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD**

KEY WORDS

**CONTINENTAL EUROPEAN AUTHORS -
ACCOUNTING RESEARCH PROGRAMMES**

RESUMEN

El presente trabajo constituye una síntesis de planteamientos tradicionales en la investigación contable, tomado desde los autores de Europa Continental entre fines del siglo XIX y principios del siglo XX, el hacendalismo y el patrimonialismo en particular, para llegar a Cañibano y los programas de investigación en contabilidad y Tua Pereda con los subprogramas de investigación.

La idea central es ver cómo la Contabilidad ha sido flexible a los cambios económicos, políticos y sociales y cómo la regulación contable ha acompañado ese proceso.

ABSTRACT

**CONTINENTAL EUROPEAN AUTHORS. ACCOUNTING
RESEARCH PROGRAMMES**

The aim of this paper is to see how accounting has been flexible to social, political and economical

changes and how accounting regulation has accompanied this process

To achieve our goal we make a synthesis of traditional planning in accounting research. This paper considers Continental European authors from late XIX to early XX century, to reach Cañibano and accounting research programmes, as well as Tua Pereda with accounting research subprogrammes.

1. INVESTIGACIÓN A PRIORI

Jorge Tua Pereda señala en su libro *La Investigación Empírica en Contabilidad* que hasta los años 60, cuando se hablaba de investigación en contabilidad la referencia era fundamentalmente a la investigación "a priori" vinculada al desarrollo de teorías normativas sobre el entramado conceptual de nuestra disciplina o sobre los fundamentos racionales de la práctica concreta (Tua Pereda, 1984, p. 21). Recién durante en la década del 60, se desarrolla la investigación empírica que es estimulada fundamentalmente por el cambio de "paradigma" que se produce en nuestra disciplina cuando se sustituye o al menos complementa para propósitos y objetivos de los estados financieros la búsqueda de una verdad única (medición del beneficio) por una verdad orientada al usuario.

Otros autores (Biondi M. , 2013) no comparten esta opinión señalando en su publicación diversas investigaciones anteriores a ese periodo de carácter netamente empírico.

En investigación a priori se formulan Teorías e hipótesis tratando de formalizar el conocimiento contable. Esto se aplica tanto a la construcción de una Teoría general contable como a la deducción de reglas concretas que de ella se desprenden. La investigación a priori, fue altamente desarrollada en nuestra disciplina, sin embargo cómo señala Tua Pereda

(Tua Pereda J. , Lectura de Teoría e investigación Contable, 1995, pág. 335) no hemos conseguido lograr una comunidad científica alineada a una filosofía de investigación.

Bajo la óptica de la investigación a priori, o al menos no decididamente empírica Tua Pereda (Tua Pereda j. , La investigación empírica en Contabilidad. La hipótesis de eficiencia del mercado, 1991, pág. 21) rescata la reorganización de la American Accounting Association y el lanzamiento del programa de investigación del Accounting Principles Board.

La American Accounting Association, denominada de esta forma desde 1935 incluye con motivo de su reestructuración dentro de sus estatutos el "alentar y patrocinar la investigación en Contabilidad y publicar o ayudar en la publicación de sus logros (Tua Pereda, 1984, p. 22).

El lanzamiento del programa de investigación del Accounting Principles Board se da en 1959 cuando se crea la División de investigación del Accounting Principles Board, cuyo objetivo se centra en la elaboración de principios impulsados sobre bases científicas concebidas desde una óptica apriorística. Comienza aquí una etapa que se relaciona con el desarrollo de la regulación contable en EEUU denominada por Tua Pereda como Subprograma lógico (Tua Pereda, 1983) que se caracteriza por la construcción de reglas para la práctica adoptando el esquema de postulados – principios – normas y utilizando instrumentos lógico deductivos (Tua Pereda j. , La investigación empírica en Contabilidad. La hipótesis de eficiencia del mercado, 1991, pág. 22)

2. TEORÍA CONTABLE

Una Teoría General Contable está conformada por el conjunto de elementos y conceptos comunes que están presentes en todos los sistemas contables. Tua Pereda distingue entre los elementos los

siguientes (Tua Pereda J. , Lectura de Teoría e investigación Contable, 1995, pág. 350)

- El sistema numérico
- Objetos que configuran la circulación objeto de la medición
- Sujetos que poseen e interactúan con esos objetos
- Transacciones entre ellos
- Método de captación y representación inherente a todo sistema contable
- Principio de dualidad, partida doble

Debemos destacar que Tua Pereda tiene una visión de la Contabilidad como disciplina de naturaleza económica. Así Rodríguez de Ramírez (Rodríguez de Ramírez M. , 1999, pág. 136) se refiere a estos supuestos de manera crítica:

“De la cita anterior surge que hay mucha tela para cortar sobre estos temas, aún sobre los considerados como obvios por el autor:

1. ¿podemos hablar de un consenso acerca de cuáles son los objetos que configuran la circulación objeto de medición?
2. ¿cuáles son las transacciones que debe captar el sistema de información contable?
3. ¿es el principio de dualidad el único método de captación y representación inherente a todo sistema contable o sólo uno entre otros posibles, válido indudablemente para la contabilidad centralizadora más cercana a lo que conocemos como contabilidad patrimonial o financiera?

Entendemos que es necesario desarrollar todos y cada uno de estos elementos en mayor profundidad”

La mencionada autora destaca a la hora de sintetizar los elementos que conforman el dominio de nuestra disciplina, la necesidad de contar con informes contables que tengan en cuenta “los objetivos particulares de los distintos interesados y la comunicación adecuada a través de informes que exterioricen mediciones de “hechos contables” recortados del flujo de actividades socioeconómicas encaradas por distinto tipo de organizaciones” considerando además “... la problemática relativa a los sistemas de información contable particulares que producen dicha información y de los aspectos vinculados a la conducta de los individuos que intervienen en todo el proceso de producción y comunicación de la información contable(Rodríguez de Ramirez M. , 1999, pág. 138)

Por su parte García Casella(GARCÍA CASELLA, 1997 Año 3 N° 5,, pág. 13)sostiene: “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.
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".

1. SISTEMA CONTABLE

Un Sistema Contable, por su es un conjunto de reglas orientadas a una finalidad concreta que se apoya en la Teoría General. Para (Tua Pereda J. , *Lectura de Teoría e investigación Contable*, 1995, pág. 346) el método deductivo es el más adecuado en la faceta de investigación a priori que constituye la construcción de un sistema contable. Los objetivos de un sistema contable deben supeditarse al

entorno y éstos a su vez condicionaran las características y requisitos de dicho sistema.

Para la construcción de un sistema contable debemos tener presente el entorno económico en el que el mismo opera y al cual debe responderle. Por ejemplo, si el entorno de la empresa se define como capital aportado por los propietarios con ánimos de lucro el sistema de llegar a un conjunto de reglas que calculen el beneficio como excedente de capital aportado

Si concebimos el entorno como una coalición de intereses que deben satisfacerse por igual las reglas del sistema deben llevarnos al cálculo del valor añadido o de excedente de productividad.

La segunda etapa mencionada por Tua(Tua Pereda J. , Lectura de Teoría e investigación Contable, 1995, pág. 104) es la definición de los rasgos básicos del mismo, entre ellos se encuentran sus objetivos, las características de la información financiera¹ y los requisitos que debe cumplir esta última.

En lo que respecta a los sistemas de información contable, Mattessich(Mattessich, 2002, pág. 8)señala que “La necesidad de una presentación generalizada de la Contabilidad se manifiesta de diversas maneras: una de ellas es la aparición de un gran número de sistemas contables en la práctica concreta (...) Estos sistemas contables cumplen diferentes funciones y aun así, están basados en los mismos principios básicos (...)”

Por su parte en las conclusiones del Capítulo V, referido a Sistemas Contables, García Casella y Rodríguez de Ramirez(García Casella Rodríguez de Ramirez, 2001, pág. 195)se destaca:

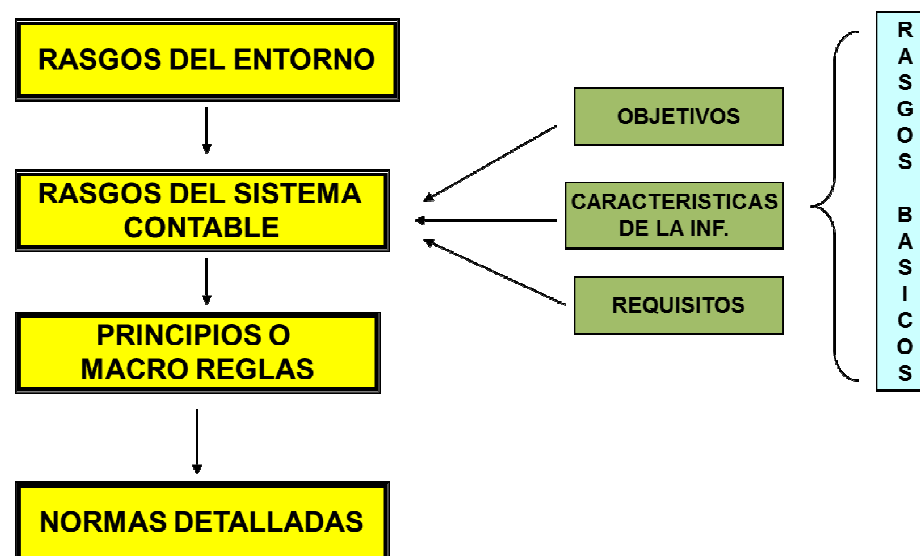
¹Nótese la posición del autor limitando el sistema contable a la información financiera.

1. "El sistema de información contable debe constituir el sistema básico de la organización.
- ...
3. Es necesario establecer una metodología útil para el desarrollo de sistemas de información contable integrados que tiendan a satisfacer las necesidades de los distintos tipos de organizaciones
-
6. La Teoría General Contable debe orientar a los diseñadores de Sistemas Contables
7. Dentro de los sistemas de información contable de cada organización se establece el mejor método de registración
8. Los sistemas contables son eficientes y útiles siempre y cuando produzcan informes contables que satisfagan a los usuarios de los servicios contables.
-
10. Los sistemas de información contable rigurosamente implementados son una herramienta poderosa para el control de gestión y el planeamiento estratégico.

4. PRINCIPIOS CONTABLES

Son reglas vinculadas a un propósito u objetivo concreto derivada de la aplicación de la TGC a un supuesto específico y cuya validez descansa en (Tua Pereda J. , *Lectura de Teoría e investigación Contable*, 1995, pág. 348)

- Se orienta al cumplimiento de objetivos del sistema contable
- Es congruente con el entorno en el que se desenvuelve el sistema contable
- Su sustento es un itinerario lógico deductivo



De esto se desprende la necesaria regulación contable debido a razones económicas, sociales, y también políticas.

Respecto de las razones económicas y de orden social, vemos a lo largo de este trabajo que actuaron como disparador desde 1929, en donde la idea de que la información empresarial es un bien público cuya transparencia y calidad afecta directamente al funcionamiento de los mercados de capitales y por lo tanto al inversor. Nos parece que ambas razones van por el mismo camino, en especial a lo que se refiere a la información financiera, no podemos separar su valor social de lo económico, ya que como sabemos el usuario tipo definido de la información financiera está dado por inversores y/o acreedores.

La consideración que las asimetrías en la información benefician a inversores más y mejor informados (Ginger Inchausti Roig Cotanda, 1992,

pág. 51) se subsanaría a través de la regulación. Los mencionados autores sostienen “para reducir la asimetría en la información hay que aumentar la publicación de información, en concreto hacer pública aquella que es utilizada por los más informados de manera exclusiva”. Esto mismo es mencionado en Tua (Tua Pereda J. , *Lectura de Teoría e investigación Contable*, 1995, pág. 86) y tratado por nosotros en el apartado de investigación empírica.

Un tema aparte lo constituyen las razones de orden político en donde los reguladores juegan un rol fundamental al emitir juicios de valor. Fowler Newton (Fowler Newton, *Cuestiones Contables Fundamentales.*, 2011) alude a una serie de posibles motivaciones como evitar el aumento de los costos de preparación y auditoría de los Estados Financieros, mejorar las retribuciones de los administradores cuando dependen de los números contables (teoría de la agencia), así como a las posibles prácticas de persuasión o negociación que algunos emisores ejercitan haciendo que se sancionen normas acorde a sus intereses o bloqueando las que no lo son.

5. AVANCES DE LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA

Surge en Estados Unidos a mediados de la década del sesenta con la finalidad de verificar hipótesis por contrastación con la realidad.

Tua Pereda (Tua Pereda J. , *Lectura de Teoría e investigación Contable*, 1995, pág. 357) señala como causa la principal que propició el auge de esta modalidad del surgimiento del paradigma de utilidad, que representa el cambio de búsqueda de la verdad única por soluciones orientadas a las necesidades de los usuarios. Standish, citado por Tua (Tua Pereda J. , *Lectura de Teoría e investigación Contable*, 1995, pág. 276) sintetiza las áreas en que se desenvuelve la investigación en relaciones con las cuestiones planteadas por el paradigma de utilidad.

- Determinación de los objetivos de la información financiera

- Diseño de sistemas de captación y producción de información necesarios para alcanzar tales objetivos
- Comunicación de información a los usuarios, y
- Evolución de su utilidad

Otras razones que acompañaron el desarrollo de la investigación empírica, según el trabajo de Tua Pereda, podrían resumirse como:

- La saturación de hipótesis a priori, ha generado la necesidad de considerar la investigación empírica como alternativa, o bien como complemento de la anterior.
- Avance de planteamientos interdisciplinarios, así como la búsqueda de la verdad única se apoyó en planteamientos de tipo económico y los enfoques formalizadores de los sesenta, nuevo paradigma y el enfoque epistemológico de la contabilidad como ciencia social requieren el apoyo de disciplinas diversas tanto de las ciencias duras como de las sociales
- “Politización” de la regulación. Intereses diferentes a la Teoría Contable, enfoques contrapuestos a la hora de elaborar normas
- El estudio de los efectos económicos de la norma en la medida que la misma puede constituir un elemento de redistribución de la riqueza

Sobre estos dos últimos puntos nos gustaría citar a Tua Pereda (Tua Pereda J. , “Subprogramas de investigación en la emisión de principios contables”, 1983) en donde hace 30 años ya mencionaba: “En efecto cada vez se afirma con mayor asiduidad que la norma contable no es neutra, sino que tiene un importante poder para contribuir a una determinada asignación de recursos, con la consiguiente repercusión en la distribución de la riqueza. Dicho de otro modo, se afirma que las reglas contables imponen costes a unos grupos sociales y son motivo de beneficios para otros, por lo que, antes de emitir un pronunciamiento, es necesario analizar y tener en cuenta este efecto....”

Evidentemente, este nuevo enfoque implica que la Contabilidad trasciende con creces el estrecho marco de las relaciones entre empresa

y accionista, e incluso entre información financiera y usuarios, para insertarse en un ámbito mucho más amplio: el servicio de objetivos macroeconómicos y macrosociales, y, en definitiva, la regulación de la actividad económica en general”

6. ALGUNAS ESCUELAS ECONÓMICAS. AUTORES DE EUROPA CONTINENTAL CARACTERÍSTICAS

La expansión de la actividad económica que se produce entre fines del siglo XIX y principios del siglo XX, el concepto de dimensión empresarial y las consecuencias de la posguerra, en particular el desarrollo de la inflación, contribuyeron al desarrollo de una visión económica de la Contabilidad.

Esta etapa surge y tiene sus principales seguidores en Francia, Alemania e Italia, sin embargo en forma paralela en Estados Unidos comienza a afianzarse una línea de pensamiento que se la reconoce como “la búsqueda del beneficio verdadero”(Tua Pereda j. , Evolución y situación actual del pensamiento contable, 2004)

6.1 Escuela alemana de economía de la empresa

Tua Pereda (Tua Pereda j. , Evolución y situación actual del pensamiento contable, 2004, pág. 62) señala como su principal representante a Schmalenbach quien basó en el concepto de valor y determinación económica del beneficio la gestión de la economía de la empresa y la contabilidad.

Este autor alemán distingue entre el balance patrimonial, dirigido a mostrar la situación patrimonial de la empresa en un momento determinado (balance estático) y el balance del rédito orientado a la mostrar la eficiencia económica de la producción de la hacienda (balance dinámico). (Montesinos Julve, pág. 236) Su atención se desplaza del patrimonio hacia las cuentas de ingresos y gastos, no sólo en lo que respecta a los fines internos de la explotación si no a la protección de los acreedores.

Por su parte Schmidt sostiene que el problema de la inflación debe ser abordado como un fenómeno permanente que debiera partir del propio planteamiento contable. En sus dichos el empresario debería alcanzar dos objetivos, primero conservar el valor relativo de la empresa en el mercado y segundo obtener el mayor rédito posible.

La obra de Schneider constituye un enfoque sistemático de la Contabilidad arraigado en planteamientos económicos (Montesinos Julve, pág. 258)

A partir de los años cincuenta se consolida los conocimientos de la Economía de la empresa, destacándose entre otros Erich Gutenberg(Montesinos Julve, pág. 285) que publica "Die Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre" cuyo primer tomo habla de la producción, el segundo de las ventas y el último de dedicado a las finanzas en 1968, existiendo un notable paralelismo entre esta obra y el desarrollo de los planteamientos de la escuela italiana de la Economía Hacendal.

6.2 Los autores italianos

Gino Zappa (desarrolla su teoría en la primer mitad del siglo XX), fue sucesor de Besta² en la cátedra de Contabilidad del instituto superior de Ciencias Económicas y Comerciales de Venecia, quien consideraba que la contabilidad tenía por fin el "control de la riqueza hacendal" (Montesinos Julve, pág. 223). Zappa define la Economía Hacendal como "la ciencia que estudia las condiciones de existencia y las manifestaciones de vida de las haciendas" (Montesinos Julve, pág. 254), y dentro de ella distingue

² La escuela veneciana encabezada por Fabio Besta sostiene como doctrina contable el denominado "controlismo" dado que desarrollo un concepto de Contabilidad como "ciencia del control económico". Su posición es opuesta a aquellas escuelas que personalizan las cuentas. Se centra en el estudio y control de la hacienda a través del análisis de sus diferentes valores a los que se les asigna una cuenta.

tres disciplinas íntimamente relacionadas: Organización; Técnica Administrativa y Contabilidad (o revelación Hacendal). Este aporte es trascendente, aún hasta nuestros días en lo que se refiere a la investigación científica en nuestro campo, ya que muestra la necesidad de interacción de diversas disciplinas.

Su enfoque contempla la formación del rédito como objetivo central en la vida de la empresa, centrándose en el registro de las operaciones mediante el funcionamiento de las cuentas que denomina "sistema de rédito". Este sistema distingue dos aspectos en la gestión el financiero referido a entrada y salida de dinero y el lucrativo que considera tres series de cuentas (Montesinos Julve, pág. 254)

CUENTAS DE VALORES NUMERARIOS	ACTIVOS	CIERTOS ASIMILADOS PRESUNTOS
	PASIVOS	ASIMILADOS PRESUNTOS
CUENTAS DE REDITO	CUENTAS DE COSTOS	DIRECTOS INDIRECTOS
	CUENTAS DE PRODUCTOS	DIRECTOS INDIRECTOS
CUENTAS DE CAPITAL	CAPITAL NETO (empresas individuales)	
	CAPITAL	
	RESERVAS	(sociedades)
	BENEFICIO REMANENTE PÉRDIDA E.J.ANTERIORES	

Elaboración basada en (Montesinos Julve, págs. 253-255)

Esta concepción de la búsqueda del rédito es vista por los autores italianos como un apartamiento a los principios enunciados por Fabio Besta que se basaban en el "sistema patrimonial", otra de las críticas que recibe su obra se centra el énfasis en hablar de "rilevazione", más que de «ragioneria», lo cual no es un dato menor, ya que la doctrina italiana entendía la Contabilidad "ragioneria" de forma mucho más amplia, que el concepto de «rilevazione» manifestación que se limita al registro de las operaciones.

Dentro de la línea de investigación de Zappa, fue Pietro Onida (1947), quien continúa dentro de la escuela de Economía Hacendal, este autor no acepta que la Contabilidad tenga un método abstracto separado de la realidad empresarial. Llevando el papel de la Contabilidad muy cercano al razonamiento económico sobre fenómenos de la empresa expresados en lenguaje cuantitativo.

Reconoce leyes científicas vinculadas a métodos de exponer y efectuar elaboraciones cuantitativas y otras vinculadas a la forma de manifestarse los fenómenos en estudio.

Al detallar la imposibilidad de un método único hace referencia a la necesidad de tomar en cuenta la utilidad del usuario de la tarea contable al elaborar hipótesis acerca de los posibles sistemas contables concretos. Entre las principales características podemos mencionar:

- La contabilidad es una ciencia con objeto propio
- Estudia los objetos cuantitativos de la vida hacendal económica (administrativo- económicas)
- Con datos del pasado, del presente y del futuro
- Toma en cuenta hechos externos e internos
- Utiliza varios métodos
- Efectúa análisis y síntesis

El campo que le asigna Onida a la disciplina va más allá del control, según se desprende de su definición: "La ciencia que tiende a conocer la vida económica de la empresa mediante los procesos de relevamiento cuantitativo, o por lo menos como la ciencia de los procedimientos de relevamiento considerados en su función de instrumentos de conocimiento y de su interpretación del fenómeno hacendal".

6.3 Escuela patrimonialista

Se considera a Vincenzo Masi como el fundador y principal exponente de esta corriente doctrinal que considera a la contabilidad como la ciencia del patrimonio, recogiendo conceptos anticipados por Besta.

Masi define la Contabilidad indicando que el *objeto* de sus investigaciones es «el *patrimonio hacendal* considerado en sus aspectos estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo» (Montesinos Julve, pág. 286) y que el *fin* de nuestra disciplina es «el gobierno oportuno, prudente, conveniente de tal patrimonio en las empresas y en los entes de cualquier naturaleza, sea en situación de constitución, sea en situación de gestión, sea en situación de transformación, cesión, fusión y de liquidación»

Divide el estudio de la Contabilidad en tres grandes partes: La Estática, la Dinámica y la Manifestación del Patrimonio, que pueden conducirse de forma general (Contabilidad General), o aplicados a distintos tipos de empresas y de entes. (Montesinos Julve, págs. 285-286)

1. Contabilidad General.

1.1. Estática patrimonial.

- 1.1.1 Análisis cualitativo (aspecto económico en sentido estricto).
- 1.1.2 Análisis cuantitativo (aspecto contable).

1.2. Dinámica patrimonial.

- 1.2.1 Inversiones y Financiaciones.
- 1.2.2 Costos e ingresos.
- 1.2.3 Récito y su análisis.

1.3 Manifestación patrimonial.

- 1.3.1 Inventarios,
- 1.3.2 Presupuestos.
- 1.3.3 Registro y métodos de registro.
- 1.3.4 Instrumentos.
- 1.3.5 Rendición de cuentas.

2. Contabilidad Aplicada – Dentro de la Contabilidad Aplicada diferencia:

- 2.1 Privada
- 2.2 Pública
- 2.3 Profesional

Pietro Onida sostiene que el concepto de contabilidad entendido por Masi responde a la idea sostenida por Zappa, pero deja de lado la organización de la hacienda, por otra parte la distinción entre gestión patrimonial y gestión económica no tiene cabida en la concepción de Onida que los considera equivalentes.

Tua considera que el enfoque económico de la contabilidad cobra su total dimensión en la escuela patrimonialista de Masi:

- Se estudian todos los fenómenos patrimoniales, de forma cualitativa y cuantitativa
- Exclusivamente para la gestión
- Para entes de cualquier naturaleza y en cualquier momento de la vida de los entes

Según este autor, solamente la Contabilidad estudia el patrimonio como tal, no existiendo ninguna

Ciencia o disciplina con este criterio, ya que el derecho sólo brinda una definición jurídica del mismo y la economía lo considera un factor de producción.

En cambio, la Contabilidad considera al patrimonio como un conjunto de valores económicos sujetos, variaciones permanentes a y su objetivo es analizar dichas variaciones, para demostrar sus tendencias y resultados.

7. TUA PEREDA Y LOS SUBPROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN EN LA EMISIÓN DE PRINCIPIOS CONTABLES

En el trabajo de Tua Pereda, J. (Tua Pereda J. , “Subprogramas de investigación en la emisión de principios contables”., 1983)“Subprogramas de investigación en la emisión de principios contables”, el autor toma la evolución contable de EEUU, su proceso de regulación a lo largo de la

historia con el objetivo de mostrarnos cómo se asumen distintas concepciones en función de supuestos subyacentes.

La elección de la regulación norteamericana como punto de referencia se fundamenta en que es este país donde en forma temprana se ha hecho notar el proceso de determinación

De estándares contables y además las normas norteamericanas tienen notable influencia en el resto del mundo.

Este autor hace dos aclaraciones, por un lado al referirse a principios lo hace desde la concepción de reglas dirigidas a guiar la práctica contable.

La otra aclaración se refiere a la utilización de subprogramas en lugar de programas de investigación, entendiéndose por tales la metodología elegida por Lakatos. La elección de subprogramas se fundamenta en que la normalización es una parte dentro del bagaje que constituye la epistemología de la disciplina contable.

Las tres *Etapas en la emisión de principios contables* son:

1- *Subprograma de búsqueda, basada en la aceptación generalizada, que se extiende hasta la creación del Accounting Principle Board (A.P.B) en 1959³.*

Siguiendo la cronología de la regulación contable de Estados Unidos podemos mencionar como hechos relevantes:

³ Esta es justamente la etapa en la que Biondi (2013) señala como investigación empírica debido al relevamiento de las prácticas existentes que da lugar al cuerpo de principios de contabilidad generalmente aceptados

1917 - American Institute of Accountants (AIA) creado por la American Association of Public Accountants (AAP.A) cuyos antecedentes se remontan a 1886.

1918 - el AIA comienza a difundir sus Special Bulletins (primeras normas contables).

1918 - 1936 Se publicaron programas de procedimientos de auditoria, como ser, Federal Reserve Board, Verification of Financial Statements, Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants.

1930 - El AIA juntamente con la Bolsa de New York crean el Comitee on Cooperation with the Stock Exchange, cuyo objeto era considerar los problemas y procedimientos de Contabilidad y Auditoria. (Este es considerado por Tua como el paso decisivo hacia la consolidación de la regulación contable)

1933 - Se obligó por primera vez, que las sociedades sujetas a cotización pusieran de manifiesto en el propio balance los principios seguidos para su confección. Se estableció la obligatoriedad a presentar anualmente balance certificado por contador público, para aquellas sociedades que cotizarán en la Bolsa de New York.

Se creó la Securities and Exchange Comisión (S.E.C.),

1934 - El modelo de Informe de auditoria recomendada por el ALA fue adoptada por la S.E.C.

1939 - El Committee on Auditing Procedure (C.AP.) cuya primera publicación fue el Accounting Research Bulletin N°1 (AR.B.) que era una recopilación de las reglas surgidas de la cooperación entre el ALA y la N.Y.S.E.

Heurística positiva

Esta etapa de aceptación generalizada tiene dos aspectos importantes que destacar (Tua Pereda J. , Lectura de Teoría e investigación Contable, 1995, pág. 24):

- Se hace referencia a la norma habitual que sirve en términos comparativos, para determinar cuál es la mejor conducta a seguir.

- La aprobación por el organismo competente le confiere el carácter de autorizado, de manera que es la institución reguladora la que determina si un principio tiene o no la condición de generalmente aceptado.

Esta situación implica llevar a la contabilidad a una disciplina tal que resulta más fácil la aceptación general de un concepto que su verdad o validez teórica.

Si existe una norma el profesional debe ajustarse a ella. La práctica habitual ha generado la norma que a su vez ha producido los mecanismos necesarios para asegurar su cumplimiento.

Evidentemente quienes abogan por un adecuado soporte teórico para la elaboración de principios contables han sido críticos de la heurística de este subprograma.

2- Subprograma lógico, desde 1959 hasta la creación en 1973 del Financial Accounting Standards Board (F.A.S.B.). Subprograma lógico (intento de racionalizar la práctica)

Los últimos de la etapa anterior, años mostraron un aumento del nivel de críticas hacia la regulación contable, no se había conseguido la uniformidad necesaria y se intentaba trazar bases científicas para luego deducir reglas de aplicación práctica.

1957 - American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) que reemplazo al A.I.A

1958 - Accounting Principles Board (AP.B.) sustituyo el C.A.P. constituido por un grupo de 18 expertos de diversos sectores, con el fin de que las normas fueran lo más representativas posibles.

Se creó el Accounting Research Division con el objeto de impulsar los estudios teóricos referentes a la base científica de la contabilidad y sus principios.

1961 - 1973. Publicó 15 Accounting Research Studies (ARS), sin embargo los estudios no fueron investidos de autoridad competente, ya que los mismos no fueron aprobados, desaprobados o condicionados oficialmente por el A.P.B.

1962 - 1973 el A.P.B. publicó 31 Opinions

Heurística positiva

Se caracteriza por la búsqueda de un soporte teórico para las normas contables, sin dejar de lado la aceptación generalizada se caracteriza por un intento de racionalizar la práctica contable, un intento de formalizar la contabilidad, mediante la utilización de instrumentos lógicos, inducción, y en especial deducción para la generalización de los conceptos básicos de la contabilidad, con construcciones más pragmáticas. Se da un claro intento de aplicar la lógica a la regulación contable. No existe una clara conciencia al menos explícita del carácter teleológico de la contabilidad.

El intento formalizador es lógico-deductivo, predominantemente positivista. La formalización empleada es semántica: se enuncian unos **postulados** que describen el entono de la contabilidad, y a partir de ellos, se infieren los **principios** básicos, 'que por nueva inferencia deductiva, dan lugar a las **reglas** aplicables a casos concretos.(Tua Pereda J. , Lectura de Teoría e investigación Contable, 1995, pág. 33)
En esta etapa, no se distingue entre Teoría General de la Contabilidad y sus aplicaciones normativas.

Asimismo el subprograma lógico, no tuvo en cuenta dos criterios básicos de epistemología contable actual,

- "La generalización positivista es válida para construir una Teoría General multipropósito, que formalice los puntos básicos de la disciplina, comunes a todos los sistemas contables.
- La aplicación práctica, la construcción de un sistema contable, y en consecuencia la propia regulación y su tarea de emisión de principios ha de ser normativa, es decir teleológica, y por tanto

vinculada a objetivos concretos." (Tua Pereda J. , Lectura de Teoría e investigación Contable, 1995, pág. 35)

En relación a esta etapa (Cañibano Calvo Gonzalo Angulo, 1997, pág. 66) sostiene que "basar las normas en buena teoría sustituyendo la inducción por la deducción constituye el principal objetivo de esta etapa del proceso normalizador, sin embargo, es difícil la interacción en tiempo real de ambos procesos, el de la teoría y el de la práctica" lo que sí debe rescatarse de esto es la toma de conciencia sobre la necesidad de investigación contable como fuente de alimentación del proceso normativo, las normas deben surgir de la investigación y no de la práctica.

3- Subprograma Teleológico, desde 1973 en adelante.

Se sigue en la búsqueda de la uniformidad y las declaraciones teóricas no consiguieron apoyo unánime

1971 - Comité Wheat, constituido con el objetivo de revisar el procedimiento de emisión de normas contables. Simultáneamente se creó el Comité Trueblood cuyo informe publicado en 1973 tuvo como fin primordial, determinar los objetivos de la contabilidad financiera, dando respuesta a cuatro preguntas básicas: ¿Quiénes son los usuarios e la Contabilidad?, ¿Qué tipo de información precisan? ¿cuáles son las necesidades de información que pueden ser suministradas por la contabilidad? ¿qué estructura es necesaria para estos efectos? (Tua Pereda J. , Lectura de Teoría e investigación Contable, 1995, pág. 40) la respuesta de este informe es una declaración de objetivos de la Contabilidad, el primero de ellos afirma que "objetivo básico de los estados financieros es suministrar información útil para la toma de decisiones económicas"

1973 – Financial Accounting Standard Board (F.A.S.B.) que sustituyó al A.P.B. este organismo es el encargado de elaborar de manera directa los estándares contables, está compuesto por

siete miembros de dedicación exclusiva cuatro de los cuales deben ser contadores públicos.

En esta reseña histórica no podemos omitir la aparición durante los 70 del argumento de las consecuencias económicas de la norma, si bien no estaban ausentes en épocas anteriores, a partir de ese momento irrumpen con más fuerza.

Heurística positiva

Abandono de la búsqueda de conceptos básicos y declaraciones omnicomprensivas de los fundamentos de la Contabilidad.

La sustitución oficial del término principios por estándares.

Entre los objetivos posibles de la regulación contable, podemos identificar la protección de la inversión bursátil.

El reconocimiento por parte de la regulación contable, del carácter normativo de nuestra disciplina.(Tua Pereda J. , Lectura de Teoría e investigación Contable, 1995, pág. 45)

Es importante mencionar que la consideración de que “son principios generalmente aceptados aquellos que están investidos de autoridad como tales, y esa autoridad surge de los organismos profesionales” se mantiene en este subprograma teleológico.

8. EL PROGRAMA FORMALIZADO DE CAÑIBANO DE 1974 Y AMPLIACIÓN DE 1997

Cañibano Calvo(Cañibano Calvo, 1974) define “la Contabilidad es una ciencia de naturaleza económica, cuyo objeto es el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica, en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, mediante métodos específicos, apoyados en bases suficientemente contrastadas, a fin de elaborar una información que cubra las necesidades financieras y las de planificación y control internas”

Uno de los mayores problemas en el orden conceptual es la falta de rigor metodológico en el análisis de la ciencia contable. El análisis metodológico podemos realizarlo desde un enfoque estático y de uno dinámico. En el primero intentamos examinar la validez de hipótesis y teorías aisladamente consideradas. En el segundo se lleva cabo mediante la comparación de teorías alternativas.

El trabajo de Cañibano se base en este segundo método y específicamente utiliza la idea de Lakatos de programas de investigación. Distinguiendo el programa legalista, el económico y el formalizado.

Bajo esta metodología de programas los conocimientos suelen acumularse, es decir adicionar nuevos elementos a la estructura anterior, es decir que la influencia del programa legalista se hará sentir en el programa económico y ambos en el programa formalizado.

Programa Legalista. Cuando Luca Paccioli publica su tratado *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita* en el que hace referencia a la partida doble 1494, se abre una nueva etapa en la contabilidad. Los comerciantes pudieron conocer en forma más detallada su situación financiera y especialmente su situación deudora y acreedora frente a terceros. La finalidad de la información contable entra así en sus causas jurídicas, así toda valoración contable debe estar sustentada sobre hechos y sucesos que a efectos legales puedan ser considerados como prueba. En un trabajo posterior (Cañibano Calvo Gonzalo Angulo, 1997) amplían este programa en códigos y normas legales, determinación de principios contables y marco conceptual de la investigación contable. Describimos a continuación brevemente los mismos.

- Códigos y normas legales: se refiere específicamente a las leyes promulgadas por estados Unidos en 1933 y 1934 para ordenar su mercado de valores, tras la Gran Depresión de 1929. La idea de que la información empresarial es un bien público cuya transparencia y calidad afecta directamente al funcionamiento de los mercados ha ido internalizando en todos los países.

- Determinación de los principios contables: los autores se refieren específicamente a los subprogramas de investigación que Túa(Túa Pereda J. , "Subprogramas de investigación en la emisión de principios contables"., 1983) reconoce y que nosotros tratamos en el apartado anterior.
- Marco Conceptual de la regulación contable: la necesidad de justificación teórica de las normas contables, dentro del subprograma teleológico de Túa desemboca en la elaboración de un marco para la regulación de la contabilidad financiera. El objetivo de este marco es la prescripción de la naturaleza, funciones y límites de la contabilidad financiera de modo tal que las normas que se desprendan del mismo tengan una mayor coherencia lógica. Sin embargo Cañibano y Gonzalo (Cañibano Calvo Gonzalo Angulo, 1997, pág. 69) citan las críticas sobre la funcionalidad del marco conceptual concluyendo que "el marco conceptual deviene en parte de una metodología constructiva, de una reconstrucción de los conceptos básicos inmersos en un conjunto de intuiciones sobre lo que es la contabilidad financiera. El proceso de emisión de normas contables permanece como lo que es, arena donde se resuelven conflictos, donde afloran intereses políticos y económicos que deben ser racionalmente tomados en cuenta, bajo las bases expresadas en las aspiraciones constructivas de un marco conceptual concebido dentro del contexto de equilibrio reflexivo entre normas, prácticas e instituciones sobre la contabilidad."

Programa Económico. Al terminar la primera guerra mundial se desato en Alemania una inflación galopante si bien el valor legal del patrimonio seguía vigente la objetividad del mismo estaba comprometida. Esto demuestra que la realidad económica va por delante de las prácticas contables y de las normas que las regulan.

Schmalenbach publica el balance dinámico en 1919, la finalidad de la información contable pasa a quedar estrechamente relacionada con la realidad económica tanto en el orden nacional como empresarial,

aparecen los costos de reposición el concepto de llave de negocio (goodwill) que permiten conocer la realidad económica.

Este autor lanza un nuevo concepto del plan de cuentas que recoge la más variada información para la toma de decisiones. Esta tendencia de generar planes de cuentas obligatorios comienza a convertirse en una etapa ascendente. El concepto de costo estándar, presupuestos de gestión y análisis de desvíos comienzan a resultar elementos imprescindibles en la toma de decisiones.

La posterior obra de Schneider sintetiza en su definición de contabilidad la influencia del nuevo paradigma económico.

En continuidad a su obra original se señalan las siguientes aperturas (Cañibano Calvo Gonzalo Angulo, 1997):

- La búsqueda del beneficio verdadero: los aportes doctrinarios de ese momento centran su crítica en el costo histórico como único procedimiento de medición contable, pero difieren en la solución. Los autores citan una amplia bibliografía de EEUU al respecto. La idea de encontrar un beneficio verdadero para cualquier usuario en general trasciende el excedente económico real para llegar al excedente de los flujos de tesorería. La información contable, lejos de constituir un valor en sí misma, se subordina a los objetivos del decididor. La información más útil no es la mejor elaborada sino la que permite tomar decisiones más eficientes. Destacan tres ramas al menos en este subprograma: el enfoque de reglas de decisión, los planteamientos conductistas y el procesamiento humano de la información.
- Teoría contable positiva: contrasta con los enfoques normativos anteriores de corte económico. La polémica entre lo positivo y lo normativo es tratada como una discusión artificial de poca trascendencia para el quehacer diario. De la tradición positivista en contabilidad los autores destacan: la hipótesis de eficiencia del mercado, la proliferación de los estudios empíricos con datos del mercado de capitales y variables contables, el énfasis en la

construcción de una teoría positiva de la determinación de las normas contables, a partir del juego de la oferta y la demanda de los intereses de las partes implicadas, que encuentran beneficios si pueden influir en el comportamiento del regulador contable, con la norma contable concreta como punto de equilibrio en el mercado (Cañibano Calvo Gonzalo Angulo, 1997, pág. 79)

Programa Formalizado Surge como producto de la preocupación de los investigadores para aprovechar las ventajas que proporciona una metodología de carácter hipotético deductivo. Al finalizar la segunda guerra trasciende la actividad investigadora de un grupo de científicos que trabajaba para el pentágono los cuales desarrollando un conjunto de técnicas cuantitativas bautizadas con el nombre de investigación operativa. Estas técnicas comienzan a ser aplicadas en los modelos económicos de la empresa. El primer intento de axiomatización tuvo lugar con Paton pero es Mattessich quien elabora la teoría de contabilidad a través de la teoría de conjuntos. Se intenta hacer abstracciones del conocimiento teórico contable a través de modelos lógico – matemáticos con aplicación de la inferencia, con interpretaciones semánticas adecuadas de modo tal de estructurar con estos desarrollos la parte formalizada de la Teoría General. El propósito de ello es, por un lado, ayudar a resolver problemas vinculados al sistema de información contable de las organizaciones por la capacidad explicativa; por otro, aumentar la capacidad predictiva de la Contabilidad.

Mencionan los siguientes subprogramas aclarando que la lista no es exhaustiva (Cañibano Calvo Gonzalo Angulo, 1997, págs. 81-89)

- Axiomatización en contabilidad: “es sin duda el intento más sólido desde el punto de vista lógico de descubrir un camino que nos lleva desde las hipótesis básicas de la ciencia contable hasta las reglas concretas que el elaborador de la información contable debe seguir en cada momento” La Teoría Contable ha tenido intentos de axiomatización desde Paton hasta Mattessich.
- El análisis circulatorio: se refiere a la circulación del valor económico y su acumulación. “La metodología circulatoria es un

instrumento útil para el análisis de la circulación económica de cualquier ente, capaz de suministrar, a los gestores de las entidades y a los diseñadores de los sistemas de información contable, las variables cuyo seguimiento y control pueden hacer que la gestión sea más eficaz”

- La teoría de la agencia: las relaciones contractuales entre principal y agente (entendiendo por tal al gerente que asume la administración a cambio de una remuneración ligada a los resultados que obtiene). El problema reside en encontrar el contrato óptimo entre ambos, sabiendo que la información de que dispone el agente es mayor a la del principal y que además tiene la posibilidad de manipularla en función de su propio interés. En este tipo de contrato las variables contables “a) miden la eficacia de la gestión , que depende de las acciones del agente y de sucesos externos incontrolables para él; b) sirven para marcar el reparto del resultado entre los dos, sea cual sea la forma en que se comporta el riesgo y los beneficios”. Las posibilidades en investigación contable son múltiples: “El estudio de la minimización de los costes del contrato de agencia para el principal, en especial si desea seguir (“monitorizar”) de cerca las actuaciones del agente; las elecciones contables del agente, e incluso la presión que ejerce ante los órganos que fijan normas contables o los cambios que introduce en los métodos contables, para maximizar su remuneración, en función de la variable que se utilice para medir el resultado del período (beneficios, flujos de tesorería, etc.); las decisiones de endeudamiento del agente, tratando de optimizar la relación entre riesgo asumido y remuneración esperada, así como el diseño de las cláusulas con condiciones basadas en cifras económicas en los contratos de préstamo (el principal aquí es el prestamista); el diseño de sistemas de control interno, donde el principal y el agente pertenecen a niveles jerárquicos diferentes en la organización empresarial” Es importante de considerar que en este enfoque se considera a los protagonistas como un elemento más en los problemas clásicos de fijar normas contables

- La economía de la información: tiene como base la teoría matemática de la decisión por un lado y por el otro la teoría microeconómica de la empresa, en concreto los modelos de decisión de producción y consumo. Este enfoque es complementario a la Teoría de la agencia al introducir en él al profesional contable correspondiente (elaborador de información, evaluador, auditor, etc), teniendo en consideración al sistema de información contable.
- El modelo CAPM/HEM: "El modelo de precios de los activos financieros (*Capital Asset Pricing Model*, CAPM) está en el corazón de la teoría financiera de la empresa desde que fuera introducido, siguiendo las ideas del economista Fisher. Afirma, por decirlo a través de una descripción tal vez más concisa que exacta, que el valor actual de cualquier activo financiero depende de la corriente de flujos líquidos que va ya a suministrar en el futuro, así como del riesgo asociado con tal. Por otra parte la denominada " *hipótesis de eficiencia del mercado* (HEM) de capitales, que en esencia cuestiona la validez de los *intentos de obtener ganancias de cualquier información adicional a la que posee el mercado*Como corolario de este juego de hipótesis, se sigue que, cuanto más eficiente sea el mercado, menores serán las posibilidades de predecir cambios futuros, que posiblemente sigan un recorrido aleatorio a partir de sus valores actuales....." Los investigadores contables han utilizado varias formas de este modelo pero siempre poniendo sus premisas como un principio de investigación, en el seno de la corriente metodológica que se ha venido a denominar de expectativas *racionales* en economía

9. PALABRAS FINALES

Este trabajo nos muestra cómo la Contabilidad ha sido flexible a los cambios económicos, políticos y sociales y cómo la regulación contable ha acompañado ese proceso. Se evidencia en el mismo el enfoque económico de estos autores.

El trabajo se centra en la evolución de la regulación contable, que aún dentro del paradigma de utilidad no parece alejarse de la contabilidad financiera. Cuando se mencionan las consecuencias sociales, económicas y políticas de la norma todos hacen énfasis en el inversor como destinatario de la información contable. Esto demuestra a nuestro juicio una visión parcial del alcance de la Contabilidad como disciplina social.

Las cosas no han variado desde entonces la regulación contable sigue sin ser neutra, impone costos y beneficios sociales, en materia de regulación relativa al segmento financiero tenemos sobrados ejemplos de manipulación beneficiando intereses particulares por sobre los del usuario tipo definido. Sin embargo contamos con una regulación, que al menos podemos criticar, mucho más complejo resulta en el segmento social y ambiental, en donde la información a terceros resulta prácticamente nula. La falta de reglamentación de normas legales existentes pone de manifiesto el escaso compromiso para con terceros en esta materia y la libertad en los modelos normativos a seguir no muestran más que bajo el paraguas de la voluntariedad se permite informar sesgadamente incumpliendo el interés de los múltiples usuarios en temas de tanta sensibilidad.

Un comentario aparte merece el segmento de la contabilidad de gestión tan desarrollado puertas adentro de las empresas. “En el año 1965 (Biondi M. , Relaciones de Afinidad y divergencia entre la Contabilidad Financiera o Patrimonial y la Contabilidad de la Gestión o Gerencial, 2013), en la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad celebrada en Mar del Plata, creó una comisión especial para el análisis de la Contabilidad Gerencial, que sirvió de base para transformar lo que un principio se dedicaba a temas de finanzas y administración en estudios de contabilidad interna”. Con el tiempo la contabilidad de gestión tomó autonomía propia pero el desarrollo de la regulación contable en este segmento se limitó a las necesidades internas de los entes.

El proceso de emisión de normas contables también está íntimamente ligado a los planteos éticos; determinar qué contenidos mínimos debe tener el Informe anual (Estados Contables, básicamente) y

cómo se deben informar, respecto de modelos de medición y exposición aplicables teniendo en cuenta la existencia de un determinado "usuario tipo" involucra una serie de definiciones que parten de la aceptación del tercero ajeno a la empresa, inversor actual o potencial, como principal usuario de la información contable. Queda entonces como única garantía de transparencia de la información contable, el deber ético del empresario y de los profesionales encargados de prepararla y presentarla.

Lo antedicho no sirve sino para afirmar la fragilidad de la información ambiental, que por otra parte no resulta, aún, obligatoria. Si aquella que ha sido ampliamente regulada debe resguardarse en la ética de los emisores y revisores de estados contables, la que se desprende del segmento contable ambiental redobla esta necesidad.

10. BIBLIOGRAFÍA

- BELKAOUI. (1996). *Accounting, a multiparadigmatic science*, Auorum Books.London.
- BIONDI, M. (1995 Año 1 Nro. 1). Aportes para mejorar la utilidad de la información que suministran los estados contables. Medios para lograrlo. Un sustancial cambio del paradigma que orienta a la contabilidad. *Contabilidad y Auditoría*, -, 2-18.
- BIONDI, M. (2013). *Informe de Avanceproyecto UBACyT Teoría contable doctrinaria. Las escuelas del pensamiento contable y sus aportes a la teoría contable normativa. Las corrientes de opinión contable*. CABA: Ediciones Cooperativas.
- BIONDI, M. (2013). Relaciones de Afinidad y divergencia entre la Contabilidad Financiera o Patrimonial y la Contabilidad de la Gestión o Gerencial. *Contabilidad y Auditoría*, 38 (19).
- BOWIE, N. (2001). Un enfoque kantiano hacia la ética en los negocios. En R. Frederick, *La ética en los negocios* (págs. 3-19). Méjico: Oxford.
- BUNGE, M. (1976). *La ciencia, su método y su filosofía*. Buenos Aires: Edición Siglo Veinte.
- CAÑIBANO CALVO, L.; GONZALO ANGULO, J.A. G.A. (1974). El concepto de contabilidad como programa de investigación. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, III(7), 33-45.
- CAÑIBANO CALVO, L.; GONZALO ANGULO, J.A. (1997). Los programas de investigación en Contabilidad. *Revista de contabilidad*, 0(0), 57-95.

GARCÍA CASELLA, C.L. (2002). *Hacia un incremento de la modelización contable*. Buenos Aires Argentina: Ediciones Cooperativas.

FOWLER NEWTON, E. (2011). *Cuestiones Contables Fundamentales*. Buenos Aires. Argentina: La Ley.

GARCIA CASELLA, C.L.; RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M.DEL C. (2001). *Elementos para una Teoría General de la Contabilidad*. Buenos Aires Argentina: Ed. La Ley.

GARCIA CASELLA, C.L. (1997). *Enfoque Ultraparadigmático de la Contabilidad: Modelos, Sistemas y Prácticas deducibles para diversos contextos*. Buenos Aires Argentina: CONICET (2 tomos) Edición Limitada.

GARCIA CASELLA, C.L. (mayo de 1997). Naturaleza de la contabilidad. (S. I. Contables, Ed.) *Contabilidad y Auditoría*, 3(5), 13.

GARCIA CASELLA, C.L. (2005). *El dominio del discurso contable en la Contabilidad social; proyecto UBACyT EO24, 2004 a 2007*. Buenos Aires Argentina: Ediciones Cooperativas.

GARCÍA CASELLA, C. L. (mayo de 1997 Año 3 N° 5.). "Naturaleza de la Contabilidad". *Contabilidad y Auditoría*, 12-37.

Ginger Inchausti Roig Cotanda. (marzo de 1992). La regulación de la información contable. (I. d. España, Ed.) *Hacienda Pública Española*(122).

JENSEN, R. E. (1976). *Phantasmagoric Accounting: Research and analysis of Economic, Social And Environmental Impact of Corporate Business*. Florida, American Accounting Association.

KUHN, T. S. (2006). *La estructura de las revoluciones científicas*. Mexico D.F.: Fondo de Cultura Económica.

LOPES DE SÁ, A. (2010 julio - setiembre). Ética e instrumentalismo normativo contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 111-148.

MATTESSICH, R. (2002). *Contabilidad y métodos analíticos. Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y macro economía, Traducción García Casella y Rodríguez de Ramírez*. Buenos Aires: Ed. La Ley.

MONTESINOS JULVE, V. (s.f.). Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad. *Técnica Contable*, 219-229.

RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. DEL C. (2004). "Métodos empíricos. Diversas Perspectivas". *11º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Area Contable, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Misiones, 8 de Julio, y en SCARANO, E. et*

Contabilidad y Auditoría *Investigaciones en Teoría Contable* N° 37 - año 19 –junio de 2013

al. (2006) p. 59-77. y en "Contabilidad y Auditoría", publicación del instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Nº 22, Año 11, Diciembre 2005, p.27-46.

RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. DEL C (junio de 1999). La necesidad de precisar el dominio de la disciplina contable. (S. i. UBA, Ed.) *Contabilidad y Auditoría*, 5(9), 136.

TUA PEREDA, J. (octubre de 1983). "Subprogramas de investigación en la emisión de principios contables". *Técnica Contable*, 361-380.

TUA PEREDA, J. (1991). *La investigación empírica en Contabilidad. La hipótesis de eficiencia delmercado*. MADRID: INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS.

TUA PEREDA, J. (Octubre- diciembre de 1995). *Lectura de Teoría e investigación Contable*. MEDELLIN COLOMBIA: EDICIONES GRAFICAS LTDA.

TUA PEREDA, J. (octubre- diciembre de 2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable. *Revista internacional legis de contabilidad y auditoria*, 20, 129-144.

