

FILOSOFÍA DE LA CONTABILIDAD

Capítulo I : Filosofía de la Contabilidad

1.1. La Contabilidad y la Filosofía de la Contabilidad.- Queremos iniciar hablando sobre la ciencia y aceptando lo siguiente:

“La ciencia es el cuerpo de doctrina metódicamente formado y estructurado que se ocupa del conocimiento cierto de las cosas en orden a sus principios y causas. La ciencia como concepto general y logicista es la investigación metódica de las leyes naturales por la determinación y sistematización de las causas, es decir, la investigación metódica de las leyes naturales que explican las causas. Todas las ciencias tienen un fin común que es la explicación de las cosas. Las leyes naturales son las relaciones inmutables, las relaciones de causa a efecto. Estas leyes naturales, al agruparse se subordinan a las leyes generales o principios para constituir los fundamentos de las ciencias. Toda disciplina científica consiste en un conjunto conexo y ordenado de conocimientos mutuamente enlazados. La clasificación de las ciencias es una cuestión filosófica, y por ello provisional y didáctica, siendo pues subjetiva y por tanto susceptible de presentaciones alternativas, aunque estimamos que la clasificación moderna de ciencias puras y aplicadas puede servirnos... Ciencias puras son las que estudian las esencias generales de las cosas y están formadas por principios o leyes generales definidos y obtenidos del puro conocimiento científico de modo desinteresado. Son tantas como realidades se dan en toda clase de dominio de objetos o fenómenos, (Así a la realidad del número corresponden la aritmética, álgebra y análisis matemático; a la extensión, la geometría; a la del movimiento, la mecánica; a las cualidades de la materia, la física; a los cambios de la materia, la química; a la vida, la biología; al pensamiento, la psicología; a la sociabilidad, la sociología; a la economicidad, la economía) mientras que las ciencias aplicadas son las que utilizan leyes y reglas generales en cosas particulares, procurando resultados concretos y de inmediata utilidad práctica. Es precisamente en este último ámbito donde está ubicada la contabilidad, y para comprender tanto la gestación como el desarrollo y la investigación de una ciencia aplicada, es necesario, por su analogía, ponerlo en estrecha relación con los seguidos en la propia filosofía de la ciencia a lo largo de la historia, y por ello, es de gran importancia la epistemología como ciencia, que es la encargada del estudio de la estructura y evolución de las teorías científicas... Al tratarse la contabilidad de una ciencia aplicada tiene un tronco común con otras disciplinas similares como son la ingeniería, medicina, arquitectura..., pero no obstante, son específicos de cada ámbito aspectos concretos como son, entre otros, los juicios de valor y los métodos de verificación” (1).

Toda ciencia, incluida la Contabilidad, tiene una filosofía propia : No cabe duda de que existe una actuación científica que se desarrolla en el interior de cada ciencia sobre la base de premisas y de conclusiones aceptadas pasivamente; y existe además, la verdadera y propia investigación científica que realiza el hombre de ciencia en cuanto plantea el problema de su ciencia y fija los puntos fundamentales de la misma destinados a arrojar luz sobre todo el camino.

Aunque son muchos los que creen que la filosofía es un camino reservado a unos pocos privilegiados, es cierto, por el contrario, que ella es la sustancia viva de nuestro pensamiento en todas sus manifestaciones o determinaciones que constituyen lo que llamamos el mundo de las ciencias.

Sólo que cuando se habla de una ciencia determinada se entiende como filosofía de dicha ciencia lo que se refiere a su posición en el conjunto de las ciencias, a su objeto, a su justificación, y así se habla de Filosofía de la Zoología, de la Física, del Derecho, de la Economía, y así sucesivamente; de igual forma, por tanto, puede hablarse de Filosofía de la Contabilidad, al igual que la filosofía de las otras ciencias; porque la Contabilidad como ciencia tiene una filosofía propia que no es sino aquella que tiene por objeto el porqué de la existencia de esta ciencia, su territorio, su problemática; especialmente, el problema epistemológico, esto es, el que se refiere a las fuentes, los fundamentos, los métodos de desarrollo, los criterios de control de los conocimientos que se consideran ciertos o aptos para llegarlo a ser en el campo de nuestra ciencia, y, por ello, en particular, el problema crítico que existe en las raíces de toda ciencia y saber.

La filosofía de la Contabilidad, se propone sustituir los prejuicios por razonamientos, desterrar las posiciones ya no actuales, eliminar pensamientos erróneos, someter a una dura crítica las distintas doctrinas, ofrecer a la investigación honesta de esta ciencia el mundo de los fenómenos

(1) "Teoría Contable. Metodología de investigación contable", Amparo Cuadrado Ebrero y Lina Valmayor López, Ed. Mc. Graw Hill, Madrid, 1999, Pág.1 y 2.

y no el de las formas o el de los instrumentos, reivindicar territorios que siendo propios de la Contabilidad han sido ocupados o sacrificados por o para otras ciencias, dejar libre a la investigación en el estudio de los fenómenos, pero filtrando los resultados, criticando los métodos, depurando los procesos, agitando los problemas.

La filosofía de la Contabilidad se propone examinar el problema de su contenido, es decir, de su objeto y de su fin, así como de sus relaciones con las demás ciencias.

Es necesario recordar que en los tiempos más próximos a nosotros ha habido quien ve la contabilidad como una rama de las matemáticas, quien la considera doctrina de las cuentas; Doctrina de la responsabilidad administrativa en el campo económico de la empresa; doctrina del control económico; metodología análoga o distinta de la estadística; quién querría hacer de ella un instrumento de investigación no sólo en el campo de las ciencias económicas, sino también en el de las físicas y morales; quién la rebaja a esclava de una ciencia aparentemente más importante, y quién la reduce a una modesta metodología contable. Más recientemente se ha dicho que debe ocuparse de representaciones, no siendo más que instrumento para conocer los fenómenos relativos a la vida económica de la hacienda; también se habló de la selección de dichos fenómenos, selección que, al final, recayó verdaderamente sobre los fenómenos patrimoniales, que son los únicos fenómenos que puede investigar la Contabilidad como tal, sin embargo, se negó que prevalecieran entre ellos los de inversión y financiación que quisieron atribuirse a otra rama de la famosa economía de la empresa.

Parece que ninguna ciencia, aparte de la Contabilidad, ha soportado tantas desgracias, engendrado tal diversidad de puntos de vista, ha tenido tantos adeptos y tantos detractores, de no ser, acaso, la *scientia scientiarum*, la filosofía.

El panorama es extenso; va desde Italia a Francia, a Alemania, a Inglaterra, a los Estados Unidos de América, a España, a Portugal, a los países de América Latina, especialmente Brasil, Argentina y Colombia, y otros; donde quiera que se estudia Contabilidad con fundamentos científicos, allí se trata el problema de su objeto y de su fin; a menudo hay divergencia en torno a su contenido como si la Contabilidad fuese incapaz de tener un contenido propio, sobre el cual poder actuar, aunque sea con orientaciones diversas, ya que la investigación vive de los contrastes de ideas y en la contienda se perfeccionan los trabajos y se refuerzan los caminos.

La filosofía de la contabilidad se enfrenta no sólo con el problema de cómo debe entenderse la contabilidad, sino también aclarar los problemas que se derivan, que brotan del planteamiento filosófico de sus temas fundamentales, aparte del problema de su objeto y de su fin; pero la filosofía de la Contabilidad no acaba aquí su misión; debe obrar y actúa como una especie de catalizador, en el sentido de ayudar al desarrollo de la ciencia y a su progreso.

Lectura: "La Ciencia", M.B. Kédrov y A. Spirkin (Versión al español de José M. Bravo), Ediciones Populares, sin fecha, Págs. 91 al 95.

Clasificación de las ciencias

Clasificar las ciencias es descubrir la vinculación que existe entre ellas, sobre la base de determinados principios, y expresar sus nexos, en forma de una distribución (o serie), lógicamente fundamentada, de las mismas. Aparte los principios de clasificación de las ciencias, juegan también un gran papel los procedimientos gráficos (incluyendo los cuadros) de su representación.

Principios de clasificación de las ciencias

Los nexos entre las ciencias los determinan: 1) las cuestiones de que se ocupa la ciencia y las relaciones objetivas entre sus diferentes facetas; el método y las condiciones de conocimiento de las cuestiones a tratar por la ciencia; 3) los fines que ha de conseguir la ciencia, y al servicio de los cuales se hallan los conocimientos científicos.

Desde el punto de vista gnoseológico, los principios de clasificación de las ciencias se dividen en objetivos, cuando los nexos entre ellas se deducen de las relaciones entre los propios objetos de la investigación, y subjetivos, cuando la base de la clasificación se hace depender de las particularidades del sujeto. Desde el punto de vista metodológico, la clasificación de las ciencias se divide, según sea la forma de establecer la conexión

existente entre ellas, en externa cuando las ciencias se agrupan solamente según un orden determinado, e interna u orgánica cuando unas ciencias se deducen y desarrollan indefectiblemente unas de otras. En el primero de los casos nos hallamos en presencia del principio llamado de *coordinación*; su esquema será A/B/C, etc.; en el segundo caso, rige el principio de *subordinación*, que tiene por esquema A...B...C..., etc. (las letras indican las distintas ciencias; los trazos verticales, separaciones radicales entre ellas, y los puntos suspensivos, las transiciones mutuas de una a otra ciencia). Desde el punto de vista lógico se toman como fundamento de la clasificación los diferentes aspectos que presentan los nexos generales entre las ciencias, los cuales caracterizan el punto y final de la principal serie de ellas. Así es el carácter en que se basan los dos principios de distribución de las ciencias según un orden: a) de comunidad descendente, de lo general a lo parcial, y b) de concreción ascendente, de lo abstracto a lo concreto. Ambos principios, opuestos el uno al otro, fueron la base de las clasificaciones no marxistas de las ciencias, efectuadas en el siglo XIX: la de Comte (1er. Principio) y la de Spencer (2° principio); por otro lado, ambos partían del principio coordinante. Según el principio de la subordinación, las ciencias se sitúan siguiendo el orden de desarrollo de lo simple a lo complejo, de lo inferior a lo superior. En este caso, la principal atención recae en la total ignorancia por parte del principio de la coordinación de los puntos de contacto y de interpretación de las ciencias. Existen otras posibles formas de poner de relieve los distintos aspectos que reflejan los nexos generales existentes entre las ciencias, dando lugar al establecimiento de los correspondientes principios (por ejemplo, de la descripción empírica a la explicación teórica, de la teoría a la práctica, etc.). Lo trascendental, sin embargo, no corresponde tanto a qué aspectos de los nexos generales existentes entre las ciencias se tienen en cuenta en una u otra de las clasificaciones, sino a cómo se interpretan: oponiendo a todos los demás el aspecto destacado, subordinando a él los restantes, o estableciendo ante todos ellos una estrecha relación e interdependencia. El primer planteamiento es característico de las clasificaciones científicas formales o artificiales; el segundo corresponde a la clasificación profunda o natural de las ciencias. Este último no aísla unas de otras las diferentes facetas de los nexos generales de las ciencias, sino que los considera como de expresión o resultado: 1) del movimiento de nuestro conocimiento desde la ley general a sus manifestaciones particulares o desde las leyes generales de cualquier desarrollo a las leyes concretas de la naturaleza y la sociedad, lo cual corresponde al principio de clasificación de las ciencias basado en el control de la transición paulatina de lo general a lo particular; 2) del paso de nuestro conocimiento desde uno de los aspectos del objeto al conjunto de todos ellos, lo cual está de acuerdo con el principio de transición de lo abstracto a lo concreto; 3) del reflejo en el pensamiento del movimiento del objeto de lo simple a lo complejo, de lo inferior a lo superior, lo que corresponde al principio de desarrollo. Este último abarca también el movimiento, el desenvolvimiento de nuestro conocimiento de lo general a lo particular y de lo abstracto a lo concreto. Los principios materialistas dialécticos, que sirven de base a la clasificación marxista de las ciencias, presuponen la inseparabilidad del principio de la objetividad y del principio de desarrollo (o subordinación). En este caso, los aspectos gnoseológico, metodológico (dialéctico) y lógico del nexo general de las ciencias, se manifiestan en su concatenación interna. La base lógica del principio de la coordinación la integran los postulados de la lógica formal, en particular su exigencia de que los miembros de la división se excluyan mutuamente. El principio lógico del principio de la subordinación lo constituyen los principios

de la lógica dialéctica marxista, que tiene en cuenta en primer lugar el desarrollo de los conceptos y el paso de unos a otros, lo cual excluye la idea de la existencia entre las ciencias de líneas divisorias delimitadas. El principio de la coordinación admite la combinación externa entre los distintos aspectos de la conexión general de las ciencias; resultado de ello es la forma tabular de clasificación de las mismas, distinta de la serie lineal, que se basa en el registro de tan sólo uno de los aspectos de la mencionada conexión. Si el esquema de la serie lineal en las clasificaciones científicas formales es ABC, etc., el de la forma tabular será la combinación de dos series lineales, una de las cuales corresponde a la abscisa del sistema de coordenadas y la otra a la ordenada.

A B C
A' B' C'
A'' B'' C''

(Mediante virgulillas se representa la segunda serie lineal, cuyo esquema será: A' B' C', etc.).

En la clasificación tabular de las ciencias, cada una de ellas tiene sus "coordenadas", que indican el puesto que le corresponde en las series verticales y horizontales. Semejantes "coordenadas" muestran que la clasificación científica se basa en el principio consecuente de la coordinación, tanto en lo que respecta a las series lineales de las ciencias como a su combinación dentro del cuadro. De la clasificación tabular se puede pasar a la lineal si se "reúnen" en una línea: 1) los renglones horizontales, poniéndolos uno a continuación de otro, o bien 2) las columnas verticales, colocándolas una debajo de otra. Como resultado de ello se originan sistemas de dos clases, cuyos esquemas son:

- 1) A B C, etc., A' B' C', etc., A'' B'' C'', etc.
- 2) A A' A'', etc., B B' B'', etc., C C' C'', etc.

Por ejemplo, se pueden designar mediante letras sin virgulillas las ciencias teóricas (o “puras”) y mediante letras con virgulillas, las correspondientes ciencias prácticas (o “aplicadas”), lo cual sucede, verbigracia, con la tecnología química, a la cual corresponde la química, la zootecnia y la zoología, la agrotecnia y la botánica, la minería y la geología, etc.

Difusión: CPC. Yónel Chocano Figueroa. DOCENTE UNHEVAL.

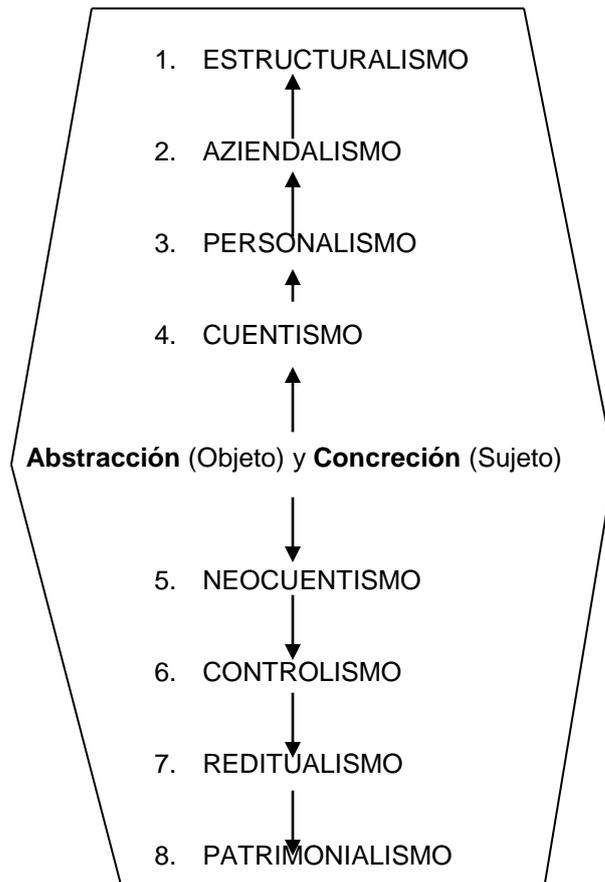
1.2. Cómo debe entenderse la Contabilidad (Enfoque General).- En la ciencia de la contabilidad se presentan dos líneas de pensamiento. La primera comprende desde la abstracción al estructuralismo y la segunda abarca la concreción de la experiencia hasta el patrimonialismo, ambos puntos de vista se han preocupado, a su modo, de explicar la rigurosidad de la ciencia contable.

Realizando un recuento de las diversas opiniones de ambas líneas de pensamiento contable se puede, tal vez encontrar respuesta al problema de la ciencia de la Contabilidad :

La idea de analizar en partida doble todas las operaciones según su propio sentido y objetividad, fue concebida por la Escuela Cuentista al inicio del siglo XIII mediante las técnicas comunales de Leonardo de Pissa y teorizada a partir del año 1494, por Luca(s) Pacciolo (i) en Venecia (Italia).

Según la teoría estructuralista de la contabilidad, desde esa época hasta nuestros días, la naturaleza y estructura de la ciencia contable está representada por una construcción arquitectónica, que tiene un proceso de desarrollo histórico muy amplio que se puede visualizar a través de dos grandes corrientes (abstracción y concreción) que se extienden en sentidos contrarios, siempre en búsqueda de la objetividad.

Gráfica de las dos líneas del pensamiento contable:



Para entender, es necesario ver la génesis teórica de este problema que se halla en la edad media: Fue a finales del siglo XV que surgieron los primeros estudios sistematizados de Contabilidad. A partir de aquí y por mucho tiempo, la Contabilidad, fue considerada como un simple método de registro de operaciones comerciales, así se expresan las concepciones teóricas de la *Escuela Cuentista*.

Después de tres siglos de desarrollo anárquico, aproximadamente, los primeros trabajos de partida doble planteados por Leonardo de Pissa (año 1200 d.c.) y sistematizados por Luca Paccioli y sus seguidores entraron en un proceso de decadencia y los representantes de la Escuela Cuentista se dividieron en dos grupos antagónicos:

- a) Por un lado se profundizaron los estudios del Cuentismo de Jacques (Jaques) Savary que es uno de los autores del "Código Savary" debido a la Ordenanza de Colbert de 1673 donde se reglamenta el uso de los libros obligatorios por parte del comerciante, y estableció determinados criterios en el manejo de dichos libros, señalando asimismo su valor probatorio. Jacques Savary en 1675 lanzó con el apoyo de Colbert la primera edición de "Le Parfait Négociant", obra que alcanzó numerosas ediciones en pocos años y fue traducida a varios idiomas. El libro no presenta innovaciones de relieve, pero posee gran valor histórico, ya que describe con minuciosidad los usos contables y mercantiles en general, y permite al lector formarse una idea muy completa del estado del comercio y la economía franceses y europeos en la segunda mitad del siglo XVII. Dicha obra, sirvió de base para la Teoría de las Cinco Cuentas de Edmond Degranges (1795):

Básicas : Caja, Almacén, Letras a Recibir, Letras a Pagar y Lucros y Daños.

Especiales : Capital, Deudores, Acreedores, Balance de Entradas y Balance de Salidas.

Según el texto "Contabilidad General I", publicado por Cultural de Ediciones S.A., Madrid, 1996, Págs. 15 y 16, Degranges consideraba dos grandes bloques de cuentas: las de la persona del comerciante y las de los corresponsales. Las primeras podían ser de cinco clases: Mercaderías Generales; Caja, Efectos a Cobrar, Efectos a Pagar, y Pérdidas y Ganancias. Además de estas cinco cuentas generales, susceptibles de subdivisión, el tenedor de libros había de manejar las cuentas personales de deudores y acreedores. Por su parte, la cuenta Capital no quedaba suficientemente integrada en el sistema.

Edmond Degranges, es un célebre autor que se sitúa entre los siglos XVIII y XIX. Tomó parte activa en la lucha política en el bando girondino durante la inestable etapa revolucionaria de fin de siglo. Fue encarcelado y estuvo a punto de ser conducido a la guillotina por sus enemigos políticos. Una vez puesto en libertad consagró sus energías a la temática de los usos del mundo mercantil.

En el año 1795 salió de la imprenta su obra "La tenue des livres rendue facile" ("TENUE DES LIVRES RENDUE FACILE") que fue reeditado en 1801. Tres años más tarde publicó un suplemento, que desde entonces quedó incorporado al libro principal en sucesivas ediciones, cuya publicación traducida al español lo lanza al mercado, en París, el año 1872 ("La Teneduría de Libros Simplificada o Nuevo Método de Enseñanza de la Teneduría de Libros") la Librería de GARNIER HERMANOS (El profesor de la asignatura: CPC. Yónel Chocano Figueroa, tiene en su poder una copia de dicho texto). El método de Degranges se hizo pronto famoso. Tuvo el mérito de idear el sistema Diario-Mayor de ocho columnas: la primera para los totales, las cinco siguientes para las cinco cuentas antes enumeradas, otra columna para cuentas diversas y la última para el total de cada cuenta en el Mayor; así sentó las bases de la escuela clásica o francesa que creó **El Balance**.

Dicho personaje sigue las huellas de Matthieu De la Porte (1685) que escribió "Le Guinde des Négociants & Teneurs de Livres" ("TRAITE DE LA SCIENCE DES NEGOTIANS ET TENEURS DE LIVRES"), obra que se mantuvo en actualidad, reeditándose una y otra vez, durante más de un siglo. La edición de 1712 contenía numerosas modificaciones realizadas por el propio De la Porte, entre ellas un nuevo título: "La Science des Négociants". Aunque De la Porte no pretendió elevarse a gran altura en el estudio de la teoría contable, tiene el mérito de haber intentado una clasificación racional de las cuentas, atendiendo a su sujeto. Distingue así, tres grupos de cuentas: las cuentas "del jefe" (Capital, Pérdidas y Ganancias, etc.), las cuentas de efectos efectivos" (Caja, Mercaderías, Pagarés, etc.) y finalmente, las cuentas "de corresponsales". Otra particularidad del libro de De la Porte radica en que preconiza el paso

directo de los asientos de los libros auxiliares al Mayor. Es, pues, un precursor del "sistema centralizador".

- b) Por otro lado, el Neocuentismo de Fabio Besta y Ludovico Vincenzo Cripa. Para que ocurriera la contradicción, los acompañantes de Besta y él mismo, habían observado que la doctrina cuentista no se fundamentaba más que en el mecanismo de las cuentas y confundía la Contabilidad con la Teneduría de Libros. Además, la doctrina materia de polémica presentaba la Contabilidad como la ciencia de las cuentas abiertas al propietario y a las personas con quienes realizaba determinada transacción económica, pues ellos enunciaron el principio de la personalidad moral de la empresa independiente a la personalidad del propietario. Ante tal situación y ligada a la experiencia, se constituyó la *Escuela Neocuentista*, cuya doctrina, además de oponerse a la personificación natural de las cuentas, demostró que las mismas están ligadas a magnitudes de riqueza económica y surge así la Teoría Valorística de las Cuentas, fundamentó el cuentismo racional y positivo (*Debe y Haber*) vinculado a la experimentación.

Pese a esta primera lucha de posiciones, el neocuentismo no alcanzó la objetividad que buscaba, por este motivo los seguidores del cuentismo inicial (Marchi, Cerboni y Rossi), reaccionan rápidamente y modifican su doctrina dando nacimiento a la *Escuela Personalista, Logismológica, Logismográfica o Cerboniana*, la que considera a la Contabilidad como la doctrina de las responsabilidades jurídicas que se establecen entre las personas que intervienen en la administración del patrimonio de la empresa, es decir se dota a las cuentas de un determinado personalismo jurídico para abrir una serie de cuentas a los Agentes Consignatarios y Corresponsales, además de la del Propietario de la Empresa; los cuales se encuentran ligados por lazos jurídicos, por lo que se considera la doctrina de las relaciones de derechos y obligaciones.

Como representantes de ésta Escuela Personalista tenemos a los que siguen:

Francesco Villa, nacido en Milán en 1801, escribe "Elementi di amministrazioni e contabilità", aparecida en Pavía en 1850, así sienta las bases de la teoría administrativa; es considerado el padre de la moderna contabilidad italiana. Murió en el año 1884. Algunos sostienen, que en 1834 publicó "Contabilitata Applicata alle Amministrazioni".

Francesco Marchi (1822-1917), publica en el año 1867 "I Cinquecontiste", y ataca de manera violenta la teoría francesa, atribuyéndole la carencia de base científica y de esta forma pone los cimientos de la doctrina de las relaciones personales.

Guiseppe Cerboni (1827-1917), fue quién desarrolló y perfeccionó la doctrina personalista en su obra (1870) "Primi Saggi di Logismografía".

Cerboni y sus continuadores como Rossi, en "Attinenze Logismografiche", divulgan los principios que se conocen como *Escuela Personalista, Logismológica, Logismográfica o Cerboniana*. Sin embargo, esta escuela personalista, sufrió el rechazo, pues Fabio Besta y otros investigadores no se conformaron con el nuevo personalismo (ficción de la personificación) y siguieron cuestionando su fragilidad debido a que éste se alejaba de la experiencia y así aparece la *Escuela Controlista* y F. Besta señala que Contabilidad y Control Económico son dos términos equivalentes y considera además, que la Contabilidad es la Ciencia del Control Económico de las Empresas de cualquier especie, que debe extenderse al estudio y construcción de los hechos administrativos, cuyo control ha de ser antecedente, concomitante y consecuente.

Como exponentes de ésta Escuela, tenemos a los siguientes:

Coffy, quién en 1834 inicia la teoría materialista de las cuentas como una reacción a la concepción clásica o de la personificación.

Fabio Besta (1845-1922), escritor italiano que enseñó Contabilidad durante muchos años en la Facultad de Comercio de la ciudad de Venecia. En su obra titulada "La Ragioneria" (1887), atacó la concepción Cerboniana y encausó a la Escuela Materialista hacia el valor de los bienes y su control.

Besta para fundamentar la teoría valorística de las cuentas, formula la teoría positiva de las cuentas:

- a. Todas las cuentas se comportan de la misma manera, sin son de la misma naturaleza.
- b. El término *Debe* sirve para designar a la sección del lado izquierdo, y el término *Haber*, para indicar el lado derecho.
- c. Los registros o asientos no siempre se traducen por mutaciones operadas en el estado o en la condición real de los objetos de éstas; a veces, apenas recuerdan mutaciones de sus valores.
- d. Estos términos de *Debe* y *Haber*, no se pueden tomar en todas las cuentas, en su primitiva y propia significación, como sinónimos de las palabras "*débito* y *crédito*", tales como estas la son el terreno jurídico-mercantil.
- e. El "Debe o el Haber" de una cuenta representativa de un elemento patrimonial dado comprenden, respectivamente, la suma de las mutaciones activas y de las mutaciones pasivas ocurridas en ese elemento.

En términos generales la concepción materialista ve al patrimonio directamente a través de las cuentas representativas de sus elementos. Fabio Besta, establece que **CUENTA** es una serie de registros relativos a un objeto determinado, cuyo fin es dejar memoria de la condición y medida de tal objeto en un momento dado, y de las mutaciones que viene sufriendo, de manera que se pueda tener una idea del estado de ese objeto en cualquier instante; por tanto, debe abrirse y mantener abierta una cuenta a cada uno de los elementos componentes del patrimonio.

Para la Escuela Controlista, la Contabilidad, desde el punto de vista técnico, no se ocupa ni de las cuentas ni del fundamento jurídico de las mismas; sino estudia y enuncia las leyes del control económico, experimentadas en la empresa.

La crítica a ésta escuela controlista ha sido múltiple, por pretender limitar la finalidad de la Contabilidad al Control Económico, pues éste es sólo uno de sus fines, pero no el único.

Afirmamos que, sobre las ruinas del personalismo jurídico, se edifica la *Escuela Aziendalista o Hacialista*, según la cual, la Contabilidad es la ciencia que tiene por objeto de estudio las operaciones por las que se gobiernan las empresas, con lo que se intento, en principio, asimilar la Contabilidad a la Administración. Entre los representantes más destacados tenemos a Cerboni, Rossi y Gino Zappa; ésta escuela, colocó en un solo plano la Administración, la Organización y la Contabilidad, formando la ciencia de la *Economía Aziendal*; también impulsó vigorosamente el estudio de la Administración, aún cuando al inicio pretendió incluir todas las normas de Economía, Derecho, Mercatología, Organización, Contabilidad, etc. Necesarias desde el nacimiento hasta la extinción de una empresa; enseguida vino a considerar la mayor ventaja de establecer una adecuada división entre una y otra disciplina científica, siendo diferentes aunque enlazadas íntimamente.

De la misma forma decimos, que sobre la base del controlismo económico, surge la *Escuela Reditualista*, corriente que con León Gomberg, Ronal Edward y otros a la cabeza, cuestionó la amplitud conceptual de la Economía Aziendal y planteó la demostración de los hechos de la gestión en resultados económicos o *réditos*.

Como puntos finales, de las dos corrientes del pensamiento contable; tenemos por un lado al *Estructuralismo* que es la prolongación de la abstracción y por el otro que parte de la concreción de la experiencia aparece el *Patrimonialismo*. Sin embargo, ambas direcciones -cada una de diferente manera- procuran alcanzar un conocimiento que traduzca la rigurosidad de la ciencia, no logrando ninguna, la objetividad deseada.

El Estructuralismo, considera a todas las teorías como formando parte de una sola ciencia, vista desde distintos ángulos. A esta corriente corresponde los intentos por elaborar una Teoría Contable General por los Gremios Contables representativos: Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados (IACPA), Federación Internacional de Contadores Certificados (IFAC), los investigadores Richard Mattesich en su "Teoría Topológica de la Contabilidad", A.C. Littleton en la "Estructura de la Teoría Contable" y Antonio Ayllón Ferrari en su "*Teoría Contable (enfoque estructuralista)*"; prolongando de esta forma, la imprecisión científica de la Contabilidad, pues, se busca resumir todo lo que existe en una especie de casuística de lo racional. Esta escuela

desconoce, así, que el desarrollo teórico significa la integración de información a costa de un enjuiciamiento crítico de la teoría que se pone a prueba.

En el otro extremo, se halla el Patrimonialismo, que tiene como principal representante a Vincenzo Masi, profesor de la Universidad de Bolonia (Italia), el mismo que sostiene que la Contabilidad es la ciencia del patrimonio hacendal y señala que sus principales problemas son: interpretar los fenómenos patrimoniales, determinar los valores patrimoniales, estudiar las inversiones y las provisiones de los fondos, entre otros. Otro de los defensores de esta corriente es Frederic Herrman, que expone su punto de vista en su obra "Contabilidad Científica Superior".

Para finalizar, pese a que no hay una opinión única o monolítica dentro de lo que puede llamarse comunidad científica contable, es necesario citar una definición tentativa de Contabilidad que se inscribe en el enfoque estructuralista y pertenece a Antonio Ayllón Ferrari: "La Contabilidad es la ciencia social que tiene por objeto controlar y administrar el patrimonio de una entidad contable y de las variaciones que éste sufre como consecuencia de una gestión empresarial (ya que todo patrimonio se administra a través de una gestión)".

Luego, agrega:

"...la Contabilidad no sólo sirve para controlar y administrar el patrimonio de una entidad contable, sino también juzgar la gestión de los responsables de la conducción de la misma".

Posteriormente, señala:

"Esta función crítica de la Contabilidad la hace el Contador Profesional a través del análisis e interpretación de los Estados Financieros, tomando como base los contenidos de las ciencias contables" ("Teoría Contable", págs. 33 y 35).

Nota- Contenido: Principios, leyes, normas, teorías contables, modelos y técnicas contables.

1.3. La Contabilidad como ciencia, y la Contabilidad y las demás ciencias.- La Contabilidad es una ciencia social que estudia la vida económica y financiera de la empresa, con el fin de administrarla adecuadamente.

Esta concepción está expandida en muchos países de Europa, y en especial la escuela latina, con Italia a la cabeza, considera que la Contabilidad es la ciencia que administra, dirige y controla el patrimonio de la empresa.

La Contabilidad es ciencia en cuanto estudia un orden de fenómenos y causas que desde hace siglos viene estudiando. Estos fenómenos y sus causas se encuentran en la economía y las finanzas que mueven el patrimonio de la empresa, sea privada o pública. Es una ciencia que desde un principio ha tenido un campo de acción propio y que, aunque tiene contactos o relaciones con otras ciencias, nunca ha pedido prestado ni el objeto, ni los métodos de investigación, ni ha solicitado ayudas doctrinales, ni mucho menos, se le ha condenado a una especie de superesclavitud, apartándola del grupo de las ciencias libres y autónomas.

Podemos manifestar, que **los conocimientos de Contabilidad son científicos**, porque cumplen con los siguientes requisitos:

- a. Fácticos, que es una condición necesaria en las ciencias naturales y sociales; es decir, deben referirse a hechos reales o fenómenos identificables.
- b. Objetivos, significa que no se debe tratar de especulaciones subjetivas, sino de fenómenos externos que son reproducidos en la mente.
- c. Trascendentales, por que deben ir más allá de los hechos donde se captan los fenómenos y se analizan, se comparan, se registran, se reproducen mentalmente, etc.
- d. Analíticos y Sintéticos, esto se explica con los métodos de la partida doble, que es el método del conocimiento científico de la Contabilidad.
- e. Especializados, la Contabilidad ha creado especializaciones para el estudio de su objeto, por ejemplo: Contabilidad Financiera, Auditoría, Contabilidad de Costos, Análisis de Estados Financieros, Contabilidad Administrativa, etc.
- f. Claros y Precisos, la contabilidad, es una de las ciencias cuyos conocimientos son más claros y precisos, puesto que sus resultados son comunicados constantemente a los usuarios de la información contable.

- g. Comunicables, los conocimientos de la contabilidad son comunicables mediante un lenguaje especializado propio.
- h. Verificables, los conocimientos contables son verificables a través de la práctica en su objeto de estudio, siendo ésta un laboratorio permanente para la verificación empírica en las empresas.
- i. Metódicos, la Contabilidad tiene su propio método que es la partida doble, y además existen métodos auxiliares para analizar aspectos específicos dentro de su objeto de estudio.
- j. Sistemáticos, la teoría contable está integrada por un sistema lógico, armónico y coherente, de conceptos, hipótesis, teorías, leyes, principios, normas, métodos y técnicas que en conjunto forman la Ciencia Contable.
- k. Generales, naturalmente, la contabilidad tiene conceptos, categorías, criterios que son de uso general. Por ejemplo, el concepto de: Activo Fijo, que se emplea en el Perú es también para los demás países.
- l. Legales, ciertamente, las actividades económicas, por ser sociales, están regidas por leyes, y la contabilidad debe captar, analizar y aplicar esas leyes. En el uso de la Contabilidad, las leyes se refieren a las regulaciones que ocurren en su objeto,
- m. Explicativos, la contabilidad como ciencia tiene un conjunto de explicaciones sobre los fenómenos y composición de su objeto.
- n. Predictivos, en contabilidad, cuando elaboramos un presupuesto para una empresa, se está ante una predicción. Igualmente, cuando decimos que la empresa "x", al finalizar el periodo, tendrá ganancia o pérdida por la composición de sus Ingresos, Costos y Gastos, estamos haciendo predicciones sobre la base de conocimientos específicos.
- o. Abiertos, la contabilidad es una ciencia abierta como sistema, porque es factible, y por consiguiente, capaz de progresar y por tanto es perfectible.
- p. Útiles, la contabilidad es una ciencia útil porque tiene su aplicación inmediata, por lo que corresponde a los Contadores emplear este conocimiento con fines prácticos y en beneficio de la humanidad.
- q. Racionales, los conocimientos de la contabilidad son racionales porque resisten la comprobación teórica y la verificación empírica; es decir, poseen la independencia del criterio lógico.
- r. Controlables, este conocimiento científico contable es factible de experimentos, factible de clasificarse, calificarse, descartarse y establecer su grado de verificabilidad, por lo que se perfecciona, confirma o descarta.
- s. Temporales, representa que la teoría contable, en el presente es una verdad, pero en el futuro puede cambiar o variar.

Por su contenido de carácter económico, la *Contabilidad* pertenece al grupo de las ciencias sociales, y por sus métodos de investigación a las ciencias experimentales. No obstante, tiene relaciones de afinidad con la Economía Política, con el Derecho, con las Finanzas, con las Matemáticas y con la Estadística.

La Contabilidad ofrece a la Economía Política todos los elementos para el estudio de las leyes que rigen sus movimientos sobre la producción, distribución y consumo, en igual forma para fijar sus políticas sobre salarios, oferta y demanda. Por su parte la Economía Política proporciona las leyes de producción, distribución, circulación y consumo que sirven a la Contabilidad para extraer sus normas y principios que gobiernan tales fenómenos, considerados como movimientos patrimoniales dentro de la empresa.

Entre las Finanzas y la Contabilidad existe gran afinidad, la primera estudia el fenómeno financiero y formula la teoría general de los recursos y gastos de la empresa privada o pública; mientras que la segunda analiza el mismo fenómeno para seguirlo y controlarlo en su realización material, es decir, en la producción de la renta y en la actuación de los servicios públicos, proporcionando los medios e instrumentos necesarios para fijar las responsabilidades y controlar con eficacia la obra de cuantos intervienen en la gestión y manejo de fondos y bienes de la empresa o del Estado. La Contabilidad estudia las inversiones y financiaciones en su formación y realización, resultados y pérdidas en relación con el patrimonio en funcionamiento, de las empresas constituidas o en vía de transformación, fusión y cesión.

La Contabilidad tiene estrecha relación con el Derecho Privado y Público, de ellos obtiene normas fundamentales que regulan las relaciones entre las personas y las cosas en cuanto tienen por objeto la riqueza; y a su vez les brinda datos exactos sobre los contratos y obligaciones entre los sujetos jurídicos que están en relaciones económicas, como también de la

situación patrimonial de los individuos. La Contabilidad proporciona al Derecho el conocimiento de las instituciones patrimoniales, que el Derecho regula; particularmente con el Derecho Comercial y con el Administrativo Público en materia de bienes y contratos, donde disposiciones y leyes tienen un contenido estrictamente contable. Esta es la razón por la que la ciencia jurídica hace obligatoria la aplicación de las normas de Contabilidad a las personas que ejercen el comercio.

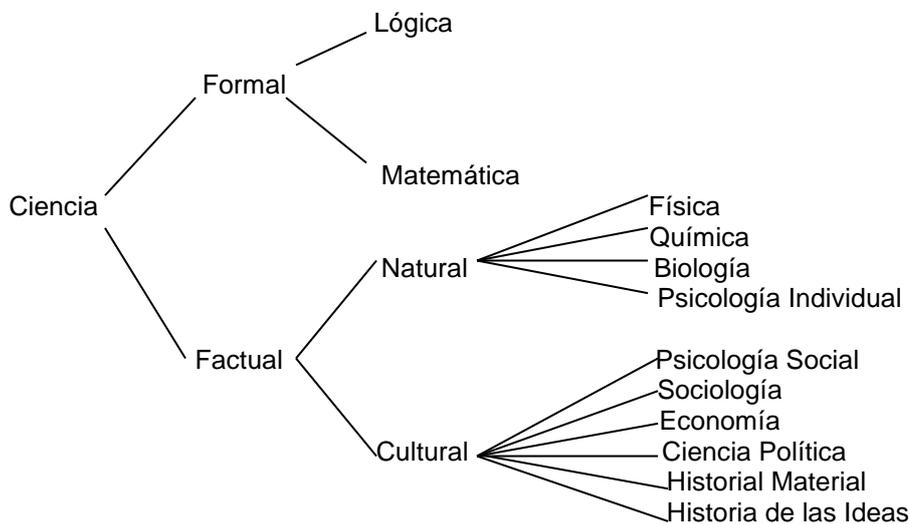
La Contabilidad tiene relación con las Matemáticas en cuanto se sirve del número y del cálculo como instrumentos de observación, de demostración y control. Por otro lado, las Matemáticas ayudan a la Contabilidad en la valuación de la riqueza y de los cambios que en ella se producen, en la compilación y ordenación de las registraciones. Aunque las Matemáticas brindan a la Contabilidad algunos elementos, no son ciencias afines, por eso, mientras ésta se vale de la primera, aquella no recurre a la Contabilidad.

La Contabilidad obtiene de la Estadística el orden clasificador que le sirve para dar mayor evidencia a sus demostraciones, utilizando gráficas, diagramas, cartogramas, etc., a los que acude para sus representaciones en las cuentas y balances. A su vez, la Contabilidad, suministra a la Estadística datos y elementos concretos de información relativos a las actividades en las empresas, con lo que ésta elabora principios y normas estadísticas de carácter económico o financiero.

En resumen, expresamos que la ciencia de la Contabilidad es un cuerpo metódicamente ordenado y formado que constituye un conocimiento, ya que se ocupa de estudiar un campo específico de la vida humana y sus conclusiones le son propias y no dependen de otras ciencias.

Para tener una idea adecuada de la ubicación de la Contabilidad en el contexto de la ciencia, debemos mencionar algunas de sus clasificaciones:

1. Mario Bunge (Argentino), clasifica a la ciencia: "La Investigación Científica", Editorial Ariel, Barcelona, 1973, Págs. 38 al 43.



Por lo que hace a los objetivos, tenemos, pues la siguiente división:

Ciencia [Pura (p.e., psicología)
Aplicada (p.e., pedagogía)

Las principales ramas de la ciencia aplicada contemporánea son:

Ciencia Aplicada (Tecnología) [Tecnologías Físicas (p.e., ingeniería eléctrica)
Tecnologías Biológicas (p.e. medicina)
Tecnologías Sociales (p.e., investigación operativa)
Tecnologías Mentales (p.e., cálculo axiomático)

Nota.- La ciencia pura persigue el incremento de nuestro conocimiento, tiene un fin puramente cognitivo; mientras que la ciencia aplicada persigue fines prácticos o utilitarios.

2. Guillermo Wundt (Alemania), fundador de la Psicología Experimental, establece la siguiente clasificación de la ciencia:

1° Ciencias Formales o Ideales: Son aquellas que estudian objetos y relaciones ideales (matemática y lógica).

2° Ciencias Reales:

I.- De la naturaleza:

- a) Fenomenológicas, las que describen los fenómenos patentes por sí mismos (Física).
- b) Genéticas, las que indican el origen de tales objetos (Geología).
- c) Sistemáticas, las que agrupan los conocimientos sobre determinados fenómenos en forma orgánica y estructural (Botánica, Zoología y Anatomía).

II.- Del espíritu:

- a) Fenomenológicas, las que describen actos y contenidos de conciencia (Psicología).
- b) Genéticas, las que estudian el origen y evolución de los actos y realizaciones humanas (Historia).
- c) Sistemáticas, las que agrupan los conocimientos sobre determinados fenómenos culturales (Ética, Sociología, Derecho y Política).

Según Antonio Ayllón (Peruano), las ciencias económicas, -según la corriente alemana-, se clasifican en:

1. Economía, estudia la optimización de los recursos escasos para satisfacer las necesidades humanas a través de las relaciones de producción.
2. Contabilidad, estudia el control y la administración del patrimonio dentro de la entidad contable.
3. Administración, estudia la coordinación racional de esfuerzos para llevar a cabo un objetivo dentro de un grupo social.

Por lo tanto, la **Contabilidad** es una ciencia social que se desenvuelve en el campo de las Ciencias Económicas.

Si la Contabilidad es una ciencia social, entonces está relacionada en grupos sociales, en efecto la Contabilidad controla y registra operaciones patrimoniales que realiza un grupo social, ya sea a nivel micro (empresa) o a nivel macro (Estado), cuyas motivaciones y fines para llevar a cabo sus objetivos varían según los intereses de los usuarios de la información contable.

1.4. La Filosofía de la Contabilidad y las concepciones contables más recientes. - Continuar hablando de los demás conceptos de Contabilidad, luego de lo que hemos tratado líneas arriba sería desear repetir con otras palabras lo que se ha dicho anteriormente, por ello habremos de referirnos a otras concepciones que existen en la investigación contable.

Históricamente lo contable ha estado ligado al Derecho, a lo jurídico, hasta el punto de derivarse el único paradigma que en términos reales ha tenido efectividad práctica: **EL ENFOQUE LEGALISTA DE LA PROTECCIÓN PATRIMONIAL**, o registro con fines legalistas, que corresponde a lo que tradicionalmente se llama "Contabilización por Costo Histórico", cuya mayor expresión es el registro con fines tributarios. La investigación contable lo ha tomado como tema, ya sea para reforzarlo o para mostrar sus deficiencias y alternativas al mismo. Los que buscan reforzarlo sólo mantienen una discusión de fondo: Si la normatividad que los respalda y organiza debe provenir de la fuerza del Estado (por imposición de la ley, mediante normas) o de la actividad gremial (por generalización de la práctica, sobre todo la "exitosa" de las multinacionales de auditoría). Se busca de alguna manera tecnificar y mejorar la eficiencia de las prácticas tradicionales y su real novedad está en usar recursos de informática. Los que buscan sus deficiencias propugnan una autonomía de lo contable frente a lo jurídico y existen algunas propuestas diferentes de contabilización que todavía están en ensayo.

Como reacción al paradigma de la protección patrimonial se propuso otro, **EL DE LA UTILIDAD O INFORMACIÓN PARA LA TOMA DE DECISIONES**, de la cual se ha derivado toda la Contabilidad Administrativa y Financiera y, últimamente, la *Contabilidad Estratégica*. Es el más

usado en todos los medios empresariales y a su alrededor se ha organizado modernos sistemas de información financiera. Sin embargo, debe reconocerse que este modelo abandona lo legalista para caer en lo económico-administrativo: Se ganado efectividad, los pragmáticos exhalan satisfacción, pero aparece tampoco por ninguna parte el conocimiento propiamente contable. En opinión de Jorge Tua Pereda (Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad Autónoma de Madrid) este cambio se inició en la década de los sesenta y tiene algunas implicaciones importantes para la Investigación Contable:

- Se amplía el concepto de usuario, antes era sólo el cliente; ahora se tiene en cuenta: accionistas, empleados, gobierno, la colectividad en general. Se considera un deber de información de la entidad y no sólo ya el derecho de información del accionista.
- Se sitúa a la Contabilidad en una dimensión eminentemente social, vinculada con el desarrollo económico. Este paso se ha dado también en otras disciplinas.
- La preocupación está en cómo satisfacer al usuario, ya no hay una información financiera sino información múltiple. Debe verse cuál es la más relevante y evitar el caos que implicaría presentar diferentes datos para una sola empresa.
- Requisitos de la información, antes era la objetividad, hoy se habla de relevancia, que es un carácter vinculado de la información económica con el desarrollo.
- Incremento de la información, se añade instrumentos nuevos: Estados Financieros intermedios, de origen y aplicación recursos, por segmentos, multicolumna, proyectivos; ya que determinada información es útil para distintos usuarios.
- Auge de la investigación empírica, ya no la apriori/epistemológica porque es necesario contrastar con la realidad. Ello incluye una importante producción bibliográfica que actualmente en el ámbito mundial es de unos seis a siete mil artículos.
- Replanteamiento de la Teoría Contable, ya no lo utilitario.
- Interdisciplinariedad, uso de elementos de otras disciplinas mediante el diálogo y la colaboración, ya no por la apropiación.

En la última década surgió un nuevo intento de búsqueda, **EL ENFOQUE FORMALIZADOR**, que pretendió subsanar los anteriores problemas. Sin embargo, por los caminos de la axiomatización y la operatividad simbólica tampoco aparece lo específicamente contable. Emplea el rigor conceptual de la lógica y de la filosofía de la ciencia moderna. Su mérito principal consiste en dar una ubicación real a lo contable en el conjunto de la ciencia y con el cumplimiento de las mayores exigencias. Lo delicado está en que tampoco desplaza lo legalista ni lo económico administrativo.

Los tres enfoques mencionados tienen que convivir y aceptarse porque ninguno puede reclamar con propiedad el área específica de lo contable, ya que en el fondo, aunque se les denomine paradigma no son tales, y en términos de Thomas Kuhn constituyen transformaciones en el cinturón, no en el núcleo de la ciencia contable. Por ello en la práctica se trabaja con dos o tres contabilidades paralelas: la histórico/legal, la económico / administrativa y la filosófica, con un preocupante detrimento de los valores ético-profesionales.

El centro del saber contable, el concepto de **CUENTA**, básico en esta área, no ha recibido ninguna desde Luca Paccioli. Se cambian las técnicas de registro, planes de cuentas, clasificaciones y análisis; pero la cuenta no ha sufrido variaciones. La Investigación Contable ya empieza a detectar esto y por ello se ha puesto en crisis la partida doble (que es el presupuesto común a los referidos paradigmas), planteándose la urgencia de una **CONTABILIDAD MATRICIAL** o pluridimensional, es decir la partida múltiple, que es una nueva técnica para expresar mediciones contables de las empresas.

La misma problemática se puede abordar, si analizamos a la Escuela Norteamericana:

Esta escuela ha recibido los legados teóricos de los autores ingleses pero dándole una caracterización pragmática.

La teoría contable norteamericana la podemos resumir en tres:

1. La Teoría de la Propiedad.
2. La Teoría de la Entidad.
3. La Teoría de los Fondos.

La Escuela Norteamericana para elaborar su teoría contable, parte de la ecuación contable básica:

$$\text{Activo} = \text{Pasivo} + \text{Patrimonio Neto}$$

Esta ecuación de la contabilidad, refleja tres conceptos:

- Participación de terceros en la entidad (pasivo), y
- Participación de los dueños (patrimonio neto), quienes:
- Financian los bienes patrimoniales de la empresa (activo).

Cada concepto teórico fundamental trata de explicar la naturaleza de los participantes, razón por la cual cada uno de los tres conceptos es una explicación coincidente.

La teoría incitará el elegir una de las tres explicaciones, a pesar de ello tanto la teoría de la propiedad como la de la entidad están concentradas en la utilidad, es decir, se otorga fundamental influencia a la determinación de los beneficios.

1. **La Teoría de la Propiedad**, concibe como objetivo fundamental de la Contabilidad la determinación de la participación de los dueños, por esta razón se afirma que está centralizada en los activos y las cuestiones contables se resuelven a favor del Balance; el representante es **Charles Sprague** en su obra: "Filosofía de la Contabilidad".
2. **La Teoría de la Entidad**, estima a la empresa independiente de los dueños, considerando a éstos como a terceros, como aportantes de fondos y por tanto acreedores de ella. Los activos representan los fondos invertidos en bienes que pertenecen a la entidad contable. El genuino representante de esta teoría es **William A. Paton**, con su obra: "Teoría Contable".
3. **La Teoría de los Fondos**, refuta la teoría de la propiedad y la de la entidad, por ser personalista; abogó por una entidad abstracta aplicable a diferentes tipos de organizaciones y diversos giros. Esa entidad está contenida en el concepto de lo que es Fondo. El representante de esta teoría de los fondos es **William Vatter** en su obra: "Teoría Contable de los Fondos, sus consecuencias para los informes financieros". El autor parece que enfoca su atención a la función informativa y administrativa de la Contabilidad.

Louis Golpberg en su artículo "estado actual de la teoría contable", publicado en *The Accounting Review* (Julio 1963), clasifica en tres enfoques la teoría contable:

- a. **El Enfoque "Gerundio"** (lo que hacen los contadores) trata de explicar las funciones de registro e información.
- b. **El Enfoque Sustantivo** considera a la contabilidad como una rama del saber (disciplina o ciencia) conformada por un conjunto de explicaciones acerca de las cosas que los contadores y otras personas interesadas en la materia observan, piensan y ejecutan; es el inicio del enfoque científico de la contabilidad, que por ser una teoría general incluye al primer enfoque.

Las proposiciones teóricas deben reunir los siguientes requisitos:

- ✓ Amplias en el sentido que no se limiten a un solo aspecto de las labores contables, descuidando o excluyendo a otras.
 - ✓ Explicativas más bien que autoritarias.
- c. **El Enfoque Metodológico**, es el perfeccionamiento del segundo enfoque y consiste en usar una metodología científica para la formulación de generalizaciones acerca de la contabilidad, cualquiera que sea su sentido (gerundio o sustantivo).

La metodología no es lo mismo que la técnica, pues hay autores contables que confunden la técnica contable con la metodología contable; la primera es un instrumento para operar o producir, información práctica; la segunda, es un instrumento para teorizar.

Entre las teorías contables de la Escuela Norteamericana con **enfoque gerundio**, tenemos: La teoría de la propiedad, la teoría de la entidad y la teoría de los fondos.

En el **enfoque sustantivo** de la teoría contable tenemos el primer intento de formalización de **W. Paton** y **A. C. Littleton** en su obra "Introducción a las Normas Contables de la Empresa", en la que se da una explicación sobre conceptos como: ENTIDAD, NEGOCIO EN MARCHA, INTEGRACIÓN DE LOS COSTOS, EL ESFUERZO Y EL RENDIMIENTO, LAS PRUEBAS OBJETIVAS VERIFICABLES.

Otro intento de formalización de una teoría general de la contabilidad, es realizado por la Asociación Americana de Contadores Públicos -a través de su Comité Ejecutivo- en un trabajo denominado "Exposición tentativa de los principios de Contabilidad, base de los Estados Financieros de la empresa".

Otras teorías con el mismo enfoque son: La Teoría Heleográfica de la Contabilidad de **Raymond. J. Chambers** (1966), este australiano es representante del **positivismo**; la Teoría Axiomática de **Richard Mattessich** (1957), que se constituye un **normativista** y propone una serie de supuestos básicos (que son aproximadamente diecinueve) y los trabajos del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados -mediante la Comisión de Investigaciones Contables- llamado "Los Postulados Básicos de la Contabilidad", postulados que se consideran como supuestos fundamentales en los que descansan los principios que necesariamente se derivan del medio ambiente económico, político y del modo de pensar y hábitos de todos los sectores del mundo de los negocios.

El **enfoque metodológico** de la teoría contable, se puede apreciar en los teóricos: **Eldon Hendriksen** con su obra "La Metodología de la Teoría Contable", en donde presenta diferentes enfoques metodológicos tales como:

- a. El enfoque deductivo y axiomático
- b. El enfoque inductivo
- c. El enfoque pragmático o consuetudinario
- d. El enfoque psicológico de las motivaciones
- e. El enfoque ético
- f. El enfoque sociológico

También son dignos de mencionar los siguientes autores:

- ❖ Colin Park con su obra "Proceso del Pensamiento en la Creatividad Contable".
- ❖ Brother La Salle "Investigación básica de la Contabilidad".
- ❖ Michael Pye con sus "Razones, probabilidades y Principios Contables".
- ❖ Karl T. Devine en su artículo "Investigación Metodológica y Formación Teórica de la Contabilidad".
- ❖ Dwight P. Flanders, manifiesta que existen relaciones entre Contabilidad y Filosofía, especialmente en el aspecto de la epistemología y en la ética.
- ❖ Moonitz, que divide su obra en tres partes fundamentales dedicadas respectivamente al análisis de sendos conjuntos de postulados agrupados en torno a una idea central, a saber: el entorno socio-económico, el campo de la contabilidad y los denominados "postulados imperativos". Este autor no rechaza la idea de la axiomatización de la contabilidad, solo que reconoce falta de preparación para operar dicho nivel de abstracción.

Ejemplos de leyes científicas:

- I. Todos los metales sometidos al calor se dilatan.
- II. La probabilidad de que un ser que nace sea varón es de 50%.
- III. Si aumenta la inflación, disminuye la inversión productiva.

Reglas de designación:

- (1) Ley, o simplemente ley, denota toda pauta inmanente (inherente a un ser) del ser o del devenir; esto es toda relación constante y objetiva en la naturaleza, en la mente o en la sociedad.
- (2) Ley, o enunciado nomológico, o enunciado de ley, designa toda hipótesis general que tiene como referente mediato una ley, y que constituye una reconstrucción conceptual de ella.
- (3) Ley, o enunciado nomopragmático, designa toda regla mediante la cual puede regularse (exitosamente o no) una conducta.
- (4) Ley, o enunciado metanológico, designa todo principio general acerca de la forma y/o alcance de los enunciados de ley pertenecientes a algún capítulo de la ciencia fáctica.

Las leyes son estructuras nómicas (pautas invariantes) al nivel óntico. Las leyes son proposiciones (que a menudo toman la forma de ecuaciones) acerca de pautas objetivas: son pautas al nivel del conocimiento. Las leyes son relaciones invariantes al nivel pragmático: son guías para la acción fundada científicamente. Y las leyes son prescripciones metodológicas y/o principios ontológicos (hipótesis acerca de rasgos conspicuos de la realidad). ("La ciencia, su método y su filosofía), Mario Bunge, Ediciones Siglo Veinte, Buenos Aires, 1970; Págs. 101,102 y 103).

Se dice que "*No hay ciencia sin objeto*", y el objeto de la ciencia define al mismo tiempo la naturaleza y el fin.

La Contabilidad estudia un orden de hechos o fenómenos; y, afirmamos, cualquier orden homogéneo de hechos obedece a leyes.

Las Leyes de la Contabilidad

- a. Ley del equilibrio contable. La ley del *Debe* y el *Haber*.
- b. Ley del costo histórico.
- c. Ley de la causación.
- d. Ley sobre los Balances
- e. Ley de la inflación del capital.
- f. Ley de la reserva oculta
- g. Ley de la inmovilización financiera anormal.
- h. Ley de la liquidez del capital en funcionamiento.
- i. Ley de obsolescencia.
- j. Ley de la consolidación financiera.
- k. Ley sobre las variaciones patrimoniales.
- l. Ley que determina el resultado económico obtenido.
- m. Ley sobre la aceleración del movimiento circulatorio de la riqueza.
- n. Ley contable de los residuos.
- o. Ley de las variaciones concomitantes.

Noción de Ciencia:

La palabra ciencia se deriva etimológicamente en las lenguas modernas del vocablo "**Scientia**" que tiene un sentido muy amplio y significa: conocimiento, práctica, doctrina, erudición, conocer, tener noticia de, estar informado.

Por lo tanto, ciencia, en su acepción original y más general, equivale a toda clase de saber. Sin embargo, históricamente, ciencia viene a significar, de modo más preciso, un conjunto de conocimientos sistematizados sobre una materia. Con el desarrollo del saber experimental y

la insistencia en el método inductivo, el concepto de ciencia ha quedado reservado modernamente para el conocimiento teórico, inductivo y sistemático sobre la realidad, derivado de la observación y experimentación metódicas.

La ciencia, en sentido estricto, se puede definir como un conjunto de conocimientos sobre la realidad observable, obtenidos mediante el método científico. Ciencia, asimismo, es el conocimiento racional, sistemático, exacto, verificable y por consiguiente falible.

Elementos de la ciencia

Los tres elementos esenciales que configuran la naturaleza de la ciencia son:

1. Un contenido.
2. Un campo de actuación, y
3. Un método o forma de proceder.

La ciencia con relación a su **contenido** está constituida exclusivamente por un conjunto de conocimientos sobre la realidad en forma de términos y de enunciados. Las ideas de este conjunto se hallan interrelacionadas entre sí y forman lo que se llama la **TEORÍA**.

Se entiende por teoría, la sistematización lógica y orgánica de hechos, hipótesis, generalizaciones y leyes mutuamente relacionadas que explican una determinada región de procesos y fenómenos de la realidad material y social.

Aunque la ciencia se refiere a la realidad empírica, no está formada por los hechos como tal sino por ideas respecto a estos hechos. El hombre sólo puede captar la realidad conceptualmente.

El **campo de actuación** propio y único de la ciencia es la realidad observable, la realidad de este mundo en que vivimos.

La ciencia emplea como procedimiento **o forma de actuación** en el diseño del conjunto de conocimientos que la integran, *el método científico*, que es el que la tipifica o caracteriza.

Tenemos ciencia desde hace 2,500 años y ella surge cuando los filósofos especializados superan campos singulares de estudio, sus conocimientos (contenidos o productos de sus estudios) tienden a ser también especiales o especializados. Cuando se establecen campos, contenidos y métodos propios, se originan las separaciones de la filosofía, con el apoyo de la deducción, de las ciencias, surgieron así las Matemáticas, Biología, Sociología, Economía, Historia, etc.

Las características y requisitos de una ciencia son:

- I. Campo de estudio propio.
- II. Contenido o conocimiento especializado.
- III. Método de estudio particular.

Tarea:

Analizar la ciencia de la Contabilidad, sobre la base de éstos elementos, requisitos, etc.

2.2. Fenómenos patrimoniales y Leyes de Contabilidad.- La Contabilidad estudia un orden de fenómenos, éstos son los patrimoniales, es decir, que se contemplan y manifiestan en la riqueza administrada por la empresa.

Los fenómenos patrimoniales son fenómenos de la empresa, pero constituyen más que una parte de ellos, dichos fenómenos de la empresa son múltiples y representan, y a su vez conducen, a otras clases de los mismos. Ciertamente, los patrimoniales son uno de los más notables y amplios, abarcan la constitución inicial del patrimonio de la empresa, la gestión, la transformación, la fusión, la terminación, la liquidación. Son los fenómenos de financiación y de inversión en todas las empresas, fenómenos de costos, de ingresos y de resultado

económico empresariales; fenómenos de entradas y salidas y de resultados financieros, patrimoniales y económicos en los entes; son fenómenos de beneficios o pérdidas, y así sucesivamente. Estos fenómenos obedecen todos a leyes. Las investigaciones de contabilidad se proponen, en el estudio de los referidos fenómenos, del mismo modo que hacen las demás ciencias en sus respectivos campos de actuación, llegar al conocimiento de las leyes que los dirigen, porque de este conocimiento se pueden extraer principios o normas futuras de acción, todas encaminadas a la mejor administración del patrimonio de la empresa.

Cuando se reconozca que el objeto de la Contabilidad es un orden de fenómenos, los patrimoniales, han de caer violentamente los argumentos de los que dicen que es aventurado hablar de leyes de Contabilidad, mentalidades incapaces para el estudio científico y sólo atentas a pequeñas reglas empíricas.

He aquí algunas **Leyes de Contabilidad**:

1. La Ley del Equilibrio Contable, llamada también Ley de la Dualidad.

Las cosas trascendentales según la doctrina filosófica del **Dualismo**, proviene de la Ley de la Dualidad, la cual explica el origen y naturaleza del universo por la acción de dos esencias o principios diversos y contrarios.

En otros términos, considera el Universo como formado y mantenido por el concurso de dos principios aunque contrarios son igualmente necesarios y eternos para su existencia.

Los siguientes ejemplos materializan mejor el entendimiento de esta filosofía:

PARA QUE EXISTA	TIENE QUE EXISTIR
La vida	la muerte
La luz	La oscuridad (tinieblas)
El día	La noche
Fuerza	Resistencia
Derecho	Deber
El bien	El mal
El movimiento	El reposo (la quietud)
El hombre	La mujer
El valor positivo	El valor negativo
Etc.	Etc.

Igualmente:

En tiempos remotos, los seres humanos al efectuar el comercio a través del cambio, cuando una persona recibía una cosa, otra persona tenía que entregarle otra cosa. Era la **época del trueque**. En esta transacción un ente recibía, otro entregaba.

En las operaciones de compra y venta para que existiera un comprador, tenía que existir un vendedor.

En los negocios al crédito (al fiado), cuando una persona se declaraba deudora tenía que existir otra acreedora. Para cada deudor correspondía un acreedor. Para cancelar un gasto en efectivo, se tenía que previamente recibir de ese alguien este efectivo. Es decir, que para efectuar un egreso, tenía que existir un ingreso. En los comerciantes, generalmente unas personas ganaban mientras que las otras perdían, alguien se

convertía en rico, mientras que otro se convertía en pobre. Así se podría seguir enumerando los casos y hechos que encajan dentro de la Ley de la Dualidad y que la Contabilidad en sus comienzos no tuvo en cuenta, ya que su registro lo utilizó con un sistema o método de mover las cuentas por anotación simple únicamente para la contabilidad del propietario. Esto es, que no registraban la contrapartida.

Después los tenedores de libros o mejor los escribas (Doctor o intérprete de la Ley de los Hebreos), éstos últimos tocados por el genio creador, se detuvieron a estudiar los fenómenos, casos y hechos del comercio a la luz de **ley de la dualidad** y fue entonces, cuando inventaron en la Contabilidad la anotación doble, que posteriormente Luca Paccioli lo denominó, en 1494, método de partida doble.

Sin embargo, según el Dr. Ramón Morales Moreno, profesor de la Universidad Nacional de Trujillo - Perú, en su trabajo "Sistemas de Organización Contable" (1972), Pág. 5; en la Biblia o Antiguo Testamento, Capítulo IV, Versículo VII aparece el siguiente párrafo: "Donde haya muchas manos, haz uso de llaves; cuenta y pesa todo lo que te dieren y asienta en el libro el nombre de quien da y quien recibe".

Es de conjeturar, porque no existen pruebas, que aplicando la ley de la dualidad a las transacciones mercantiles, y buscando un control o un equilibrio entre los entes que intervienen en las operaciones de comercio, se llegó a la conclusión de que quien recibe **Debe** y quien da obtiene un **Haber**, o sea que el que recibe aumenta y el que entrega disminuye. De que el DEBE suma y de que el HABER resta. Así advirtieron de que en una transacción el valor positivo se registraba debitando una cuenta y de que su valor negativo se obtenía abonando otra cuenta. Constataron que las sumas de los signos positivos (**Débitos**) eran iguales a la de los signos negativos (**Créditos**) o sea que el **equilibrio contable** era igual al equilibrio matemático. Comprobaron que al colocar dos columnas verticales: una con el **Debe** y la otra con el **Haber**, el asiento de Contabilidad que movía las cuentas mostraba claramente una anotación doble; vale decir que si una cuenta se colocaba al lado izquierdo con el **Debe** con una cantidad, esta misma cantidad tenía que registrarse al lado derecho con el **Haber** de otra cuenta. Así el **Debe al lado izquierdo** no tenía sentido ni significa nada, si no tenía por contraposición el **Haber colocado al lado derecho**. Con este método aparece el "cuadre" y el control sobre las cuentas; pues la suma de la columna del **Debe** tenía que ser igual a la columna del **Haber**. Otra conclusión que se obtuvo fue: evidentemente se llevaba doble contabilidad, una para el propietario y otra para las terceras personas que tenían negocios con él. Cuando estas terceras personas llevaban también Contabilidad nacía un control automático entre las dos contabilidades.

De esta forma las transacciones mercantiles se agruparon bajo dos conceptos, las que eran llevadas al **Debe** con su contrapartida al **Haber** y las que eran llevadas al **Haber** con su contrapartida al **Debe**.

Con este sistema de matricular las distintas cuentas al **Debe** y al **Haber**, la suma total de las cuentas con saldos cargados (débitos) entraban a constituir los activos del propietario. En igual manera la suma total de las cuentas con saldos abonados (créditos) venían a constituir los pasivos del propietario. Conocidos los activos y los pasivos se procedió a elaborar el Balance, que no es otra cosa que una balanza en cuyos platillos en uno se pesan los valores de las cuentas del activo y en el otro se pesan los valores de las cuentas del pasivo. Su peso en valores monetarios tiene que ser igual. Si no es igual se quebranta la Ley del equilibrio contable.

El fundamento científico de la Ley del equilibrio contable consiste en que los resultados económicos y financieros de una empresa deben provenir de los asientos o autos contables en donde unas cuentas son afectadas por el **Debe** y por esta razón otras cuentas tienen que ser afectadas por el **Haber**, ya que el Balance es el fruto de las cuentas movidas por el **Debe** y el **Haber**. Los resultados netos de estas cuentas deben conformar este Balance enmarcado en un cuadro en donde los saldos del **Debe** forman el activo y los saldos del **Haber** forman el pasivo. La parte positiva la representa el activo y la parte negativa el pasivo.

La ley del equilibrio contable vino a perfeccionar el sistema de partida doble o mejor el sistema de la contrapartida al considerar al propietario como una persona distinta al negocio o a la empresa. Por ello para que se cumpla el proceso contable de un negocio cuyas cuentas son afectadas unas con el **Debe** y otras con el **Haber** se tiene que efectuar un primer asiento debitando las cuentas de efectivo con abono a la cuenta de capital (si el aporte inicial no es en especie). Sin este asiento de apertura el sistema de contrapartida no puede operar. También de esta ley nació la doctrina contable destinada a dar una explicación de qué es una "cuenta" y del porqué de su funcionamiento. La cuenta-valor tuvo su origen en la ley del equilibrio de la contabilidad para establecer la igualdad entre los valores monetarios positivos y negativos, vale decir la igualdad entre el activo y el pasivo del balance. Cada cuenta desarrolla una dinámica propia, la cual no sólo es manejada y controlada por la ley del equilibrio, sino que también lo son sus resultados. Ejemplo: En cada cuenta se deben equilibrar los cobros, y los pagos para tener un flujo monetario articulado e integrado; el pago de una cuenta se convierte en cobro de otra cuenta. En un manejo de efectivo de tesorería sería el equilibrio entre los recursos (orígenes) y usos (aplicación) de fondos.

De esta ley del equilibrio contable surgió la "ecuación del balance", es decir que:

$$A - P = N$$

O sea que el activo menos el pasivo es igual al patrimonio neto.

Asimismo, la administración del patrimonio de la empresa también está gobernada por la ley del equilibrio de la contabilidad, por lo que la gestión administrativa de la gerencia debe ser justa e imparcial. El gerente propietario contraría la filosofía de esta ley, por ser persona interesada en los resultados económicos de la empresa. Esta clase de gerente lejos de proponerse alcanzar conocimientos desinteresados, científicos y técnicos persigue conocer y aplicar maneras de obtener utilidades para sí y porque sí. Un gerente sin ética quebrantaría también la ley del equilibrio, en la misma forma que lo haría un gerente que ignore y por esta razón no comprenda los resultados de la ciencia contable.

La contabilidad como medio de suministrar información financiera y económica para la adecuada toma de decisiones por parte de las empresas, personas y gobiernos goza de credibilidad por ser un producto sistematizado que origina los estados financieros elaborados y controlados por métodos uniformes exigidos por principios generales de la ley del equilibrio.

Esta ley maneja también la igualdad patrimonial en las distintas posiciones que puedan presentar los elementos constitutivos del patrimonio en relación con las funciones administrativas, establecidas por medio de los movimientos contables antecedentes, concomitantes y subsiguientes.

Otra de las bondades que ofrece la ley del equilibrio es el control automático entre la contabilidad de la empresa con las demás contabilidades de personas que tengan negocios y transacciones comerciales con ella. Este control garantiza la veracidad de los informes contables. Es una de las formas de probar la verdad.

La ley del equilibrio contable además de manejar a la ciencia de la contabilidad le imprime una veraz ética a todos los actos que se derivan de su intervención; es la filosofía que inspira la ecuanimidad, la justicia, la equidad, la mesura, la sensatez y la prudencia en los actos y juicios contables, al igual que los realizados por la administración de la empresa. Es la justa y proporcionada distribución de los intereses económicos de las personas naturales y jurídicas que se relacionan a la empresa.

Todo lo anterior sobre esta ley corresponde a su aspecto teórico, a su filosofía y a su fundamentación científica; ahora es importante expresar las ventajas que la misma aporta a la Contabilidad en el orden técnico y práctico:

a. El manejo de las cuentas

El lado izquierdo de una cuenta se le llama **DEBE**, o sección de los *débitos* o *cargos*, y al lado derecho, **HABER**, o sección de los *créditos* o *abonos*. De la misma forma, registrar un asiento en el DEBE de una cuenta es **cargar** a la cuenta, y cuando el asiento se anota en el HABER, se dice que se **acredita** o se **abona** a la cuenta.

La diferencia entre el total de los débitos y el total de los créditos de una cuenta es el **saldo**. Si la suma de los cargos es mayor, que la suma de los créditos, la cuenta tendrá un saldo deudor; si, por el contrario, el total de los créditos excede al total de los débitos entonces la cuenta tendrá un saldo acreedor.

Las operaciones producen aumentos y disminuciones en el activo, en el pasivo y en el patrimonio. Estos aumentos y disminuciones se registran en las cuentas, las cuales para su control tienen dos lados, de manera que los aumentos pueden registrarse en un lado y las disminuciones en el otro. La naturaleza de la cuenta determina el lado que ha de emplearse para los aumentos y el que debe usarse para registrar las disminuciones.

Sobre la base de lo manifestado, las cuentas del activo se aumentan mediante anotaciones en el DEBE o cargos y las disminuciones, a través de anotaciones en el HABER o abonos; en las cuentas del pasivo y el patrimonio, los aumentos se registran mediante créditos y las disminuciones, a través de los débitos.

b. El manejo de los negocios

Respecto a la ley del equilibrio contable o *Ley del Debe y Haber* podemos afirmar que:

- Ofrece un registro completo de la transacción comercial,
- Suministra una información integral sobre el negocio, y
- Permite una verificación matemática de las operaciones efectuadas.

En síntesis podemos decir que la ley del equilibrio ha institucionalizado para la contabilidad el estudio y la administración del patrimonio de la empresa, y además de ello, le señaló normas para llevar las cuentas y rendir los informes patrimoniales.

Esta ley durante muchos años fue y ha sido sometida a todos los exámenes y pruebas por parte de los hombres y por otras ciencias y técnicas y no han podido modificarla, ni alterarla en su contenido científico.

Lectura: LA IRRUPCION DEL trueque en el ámbito contable

Por: María José Del **Barrio Tellado** (*)

En un mundo donde cada vez se insiste más en la sofisticación y la globalización favorecidas por el progreso científico y económico, ocurren a veces paradojas como la que aquí se presenta. Está claro que no todas las herramientas del pasado caen en una obsolescencia eterna. Un ejemplo claro es el caso de las operaciones de trueque, que reaparecen en nuestros mercados con una fuerza nada desdeñable. Desde el punto de vista contable, el trueque, o si nos ceñimos a su denominación anglosajona, el 'barter', reclama una regulación apropiada por parte de nuestra

profesión, puesto que son significativas las interrogantes que plantea.

Las operaciones *barter* pueden definirse como aquellas transacciones en las que las partes intervinientes acuerdan el intercambio de unos bienes o servicios por otros diferentes. En ocasiones estas operaciones se realizan de forma directa entre las partes, si bien la dificultad de encontrar una contraparte interesada en la oferta realizada ha dado lugar a la aparición de numerosas empresas intermediarias. Dichas empresas emiten una especie de moneda conocida como unidades *barter* o cupones que es intercambiada con los clientes contra la entrega de bienes o servicios y que posteriormente puede ser empleada por ellos para la adquisición de los bienes o servicios ofertados por el intermediario.

Cuando una empresa vende un elemento de su inmovilizado por un importe superior al valor contable, deberá reflejar la ganancia obtenida. Sin embargo, si en vez de recibir una contraprestación monetaria se percibe otra no monetaria ¿cómo se debe valorar el bien o servicio recibido?, ¿habría de reflejarse algún resultado por la posible diferencia de valor de los bienes o servicios intercambiados? En el primer caso la moneda actúa como unidad de valor que proporciona una medida del resultado de la transacción sobre el que no cabrán dudas.

Sin embargo, en las transacciones que no implican intercambio monetario deberá efectuarse una conversión a importe monetario del valor del bien recibido. Si éste contase con un mercado organizado, capaz de absorber la cantidad de bienes recibidos por un precio conocido y sin que esto afecte significativamente al precio, la conversión del valor del bien a unidades monetarias podría efectuarse con facilidad, aplicando el criterio del valor de mercado (Cea, 1993, p. 85), (FASB. 1984. Párr. 83).

Esto implicaría el reconocimiento de unos resultados que pueden considerarse realizados. Sin embargo, cuando los bienes recibidos no puedan ser convertidos objetivamente a términos monetarios, la valoración y reconocimiento de los resultados de la operación, dependerá de las estimaciones que se efectúen. A falta de un criterio objetivo de conversión a términos monetarios para los bienes recibidos, deberíamos plantearnos, en aplicación del principio del precio de adquisición, cuál es el valor de la contraprestación entregada. Cabría entender entonces que el valor de los bienes recibidos podría medirse por el valor contable o por el valor razonable o de mercado de los bienes entregados.

Utilizar el valor contable de los bienes entregados como criterio para la valoración de los bienes recibidos en una operación *barter* y, por consiguiente, no reconocer resultado alguno, supone considerar que el reconocimiento de resultados por una operación de intercambio sólo debe producirse cuando, en uno de los dos sentidos del intercambio, circulan importes monetarios. Sin embargo, supongamos que una empresa entrega los productos que fabrica a un proveedor, a cambio de percibir materias primas que van a ser utilizadas en el proceso productivo. La operación de intercambio equivaldría en realidad a dos operaciones, una de venta y otra de compra, aunque no se hayan producido intercambios monetarios.

Si los bienes recibidos se contabilizasen por el valor contable de los bienes entregados (su costo de producción) no cabría el reconocimiento de resultados que, de haberse efectuado la venta con contraprestación en dinero, sí habrían aflorado. Pero, ¿existe alguna diferencia entre la venta de los bienes que podría haber efectuado la empresa y la permuta que ha tenido lugar?. Lo cierto es que ambas operaciones suponen la culminación del ciclo de explotación de la empresa. La salida de los productos fabricados representa la última etapa de este proceso y en los dos casos se ha producido esta salida, aunque en la permuta se haya acompañado con la entrada de bienes que se incorporarán al proceso productivo de la misma manera que si se hubiese efectuado una compra de materias primas. Resulta evidente que la naturaleza de la contraprestación no puede considerarse como el factor determinante para el reconocimiento de unos resultados que nacen por la finalización de las actividades de producción y salida de los bienes de la empresa. Por tanto, los bienes recibidos deberían valorarse por el importe que se habría obtenido por los bienes entregados de haber salido de la empresa por una operación de compraventa.

Supongamos ahora una operación *barter* en la que se verifica el intercambio de productos que ella fabrica por otros de similares características producidos por una empresa de la competencia con el fin de reducir los costos de transporte de esos productos. Si la empresa reflejase los bienes recibidos en el intercambio por el valor que habrían alcanzado los bienes entregados, de haber efectuado una operación de compraventa, se reconocerían resultados por la diferencia entre el valor contable de los productos entregados o costo de producción y el valor que estos bienes habrían alcanzado en una operación de venta con intercambio monetario.

Sin embargo, en el caso de permuta, la empresa aún no puede dar por finalizado su ciclo de actividad, pues es preciso que venda los productos obtenidos en el intercambio. Por lo tanto, no habría posibilidad alguna de reconocer resultados hasta el momento en que los bienes recibidos fueran vendidos. En este caso, la valoración de los bienes recibidos debería efectuarse aplicando el valor contable de los productos entregados de forma que no surjan resultados por la operación de permuta.

Una situación similar se plantearía en el caso de una empresa que realiza una operación *barter* en la que se entrega un activo productivo y se recibe en pago otro activo del mismo tipo. Si el bien recibido se valorase según el precio que podría haberse obtenido de haber vendido el bien entregado, por la diferencia con su valor contable surgirían unos resultados.

Sin embargo, el bien recibido va a ser consumido en la fabricación de los productos de la empresa, y el importe de la venta de esos productos, por comparación con el costo de los mismos (al que se habrá incorporado la amortización de los bienes del inmovilizado), dará lugar al resultado neto de la operación. Así las cosas, parece evidente que el momento de la venta de los productos debería ser también el de reconocimiento de resultados. Por lo tanto, en esta operación, el bien recibido debería valorarse según el valor neto contable de los bienes entregados, con lo que el reconocimiento de resultados se produciría por la venta de los productos fabricados, momento en que se pueden considerar realizados.

Como conclusión de lo hasta aquí expuesto, podemos decir que en una operación *barter* la no intervención de importes monetarios no tiene por qué suponer la no realización de resultados por la operación. Será, por tanto, necesario determinar en qué casos tales resultados pueden considerarse realizados, lo cual determinará el criterio a aplicar para la valoración de los bienes recibidos cuando estos no cuenten con un mercado organizado capaz de absorberlos por un precio conocido sin alterar sustancialmente dicho precio.

Entendemos que tal valoración deberá efectuarse observando si la transacción supone la terminación del proceso de obtención de resultados. Si el proceso ha llegado a su fin, el bien recibido debe valorarse según el importe que se habría obtenido en una venta con contraprestación monetaria, reconociéndose los resultados derivados de la operación de intercambio. Si, por el contrario, tras la realización de la operación el proceso de obtención de resultados no ha llegado a su fin, el bien recibido en la operación *barter* debe ser valorado según el valor contable de los bienes entregados sin reconocer resultado alguno. En este mismo sentido se manifiesta el FASB (1973, Párr. 21) cuando indica que, en las transacciones no monetarias que no suponen la culminación de un proceso de beneficios, la contabilidad del activo recibido debería estar basado en el valor contable del activo no monetario entregado.

Las normas contables de nuestro país (España) establecen la valoración de los bienes del inmovilizado material o inmaterial recibidos en una permuta atendiendo al valor contable de los bienes entregados o a su valor de mercado si éste fuese inferior. Además, si el bien cedido tiene asociada una provisión, el bien recibido se podrá valorar con el límite establecido por la diferencia entre el precio de adquisición y la amortización del bien cedido cuando su valor de mercado supere a su valor neto contable.

Está claro que las permutas de bienes de inmovilizado pueden constituir operaciones en las que no se cumple el requisito de finalización de un ciclo para la obtención de resultados. Por ello, se establecía que la valoración de los bienes recibidos debería hacerse teniendo en cuenta el valor contable de los bienes entregados, ya que no procedía el reconocimiento de ingresos al no considerarse realizados.

La amortización de los bienes del inmovilizado supone el reconocimiento del gasto correspondiente al consumo de los bienes en la actividad desarrollada por la empresa. La comparación de estos gastos con los ingresos derivados de la venta de los productos que constituyen el objeto de la actividad principal de la empresa, dará lugar al resultado. La venta de los productos determinará entonces el momento propicio para el reconocimiento de los ingresos.

Sin embargo, podemos observar que existen bienes del inmovilizado material cuyo costo no se incorpora al de los productos elaborados por la empresa, el caso más típico es el de los terrenos. Si el bien entregado en una permuta de elementos de inmovilizado fuera un terreno, la valoración del bien recibido debería realizarse teniendo en cuenta el valor razonable del bien entregado, ya que las posibles ganancias derivadas del intercambio pueden considerarse realizadas según hemos expuesto a lo largo de este artículo. Tal como se puede apreciar en las normas para la contabilización de permutas, el legislador ha hecho prevalecer la aplicación estricta del principio de prudencia, no permitiendo el reconocimiento de resultados que, en alguno de los casos (como es el

de las permutas en las que los bienes entregados no son sometidos a un proceso de amortización sistemática) podrían considerarse realizados.

Así las cosas, el principio del devengo se convierte en un mero requisito formal para el reconocimiento de resultados, y únicamente tendrá cabida cuando se produzca la venta de los bienes pero no cuando la salida de estos se efectúe a través de una operación de permuta.

En resumen, la aplicación del valor contable de los bienes entregados en una permuta como criterio para la valoración de los bienes recibidos, contemplada por las normas contables españolas, no debería aplicarse de forma homogénea a todos los intercambios. Si bien es cierto que las normas relativas al tratamiento contable de las permutas comerciales en nuestro país no contemplan todas las posibilidades de intercambio, convendría que, en un futuro más o menos próximo, la regulación de estas transacciones se abordara desde una aplicación del principio del devengo que no se apoyara, al menos de modo exclusivo, en hechos meramente formales a la hora de determinar el reconocimiento de ingresos.

Bibliografía:

CEA GARCIA, J. L. (1993): *El Principio del devengo en el plan general de contabilidad de 1990. Una lectura progresista en favor de la imagen fiel*. ICAC, Madrid.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1973): *Accounting Principles Board opinion n° 29, "Accounting for Nonmonetary Transactions"*. FASB, Stamford (Conn.).

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1984): *Statement of Financial Accounting Concepts n° 5 "Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprises"*. FASB, Stamford (Conn.).

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1993): *Emerging Issues Task Force EITF 93-11 "Accounting for Barter Transactions"*. FASB, Stamford (Conn.).

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS (ICAC) (1991): *Normas de valoración del inmovilizado material*. ICAC, julio.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS (1992a): *Resolución del 21 de enero de 1992 por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial*. ICAC, enero.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS (1992b): *Resolución de 27 de julio de 1992 por la que se dictan normas de valoración de participaciones en el capital derivadas de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades*. ICAC, julio.

SWEENEY, R. B. y LUKAWITZ, J. M. (1991): *"Bartering: An Ancient Concept Revived. Want to Get Rid of Unsalable Inventory? Exchange it"*. *Management Accounting*, november, p. 43-46.

(*) Profesora Asociada de la Universidad de Valladolid.

2. La Ley del Costo Histórico

Las operaciones y hechos económicos que la contabilidad cuantifique se registrarán al costo de adquisición más las mejoras necesarias para poner los bienes en condiciones de utilización o cambio. Igualmente se puede argumentar que el costo histórico representa al valor de la moneda corriente en el momento de realizarse la operación mercantil.

El costo histórico debe tener como soporte la factura de compra inicial y los documentos que justifiquen las mejoras hechas para poner el bien en condiciones de utilización o aprovechamiento. Si ha de pagarse el precio en fecha posterior de acuerdo con las estipulaciones contractuales, el costo del activo debe ser incrementado con los intereses y los ajustes monetarios causados sobre la adquisición de tales activos, salvo cuando ha concluido la etapa de puesta en marcha y dichos activos se encuentren en condiciones de utilización, en cuyo caso los gastos financieros deben cargarse a los resultados del respectivo período contable. Lo importante es conservar la tradición histórica del bien.

Una de las ventajas del costo histórico es que representa el valor del activo para la empresa en la fecha de adquisición. El término valor se determina por las fuerzas del mercado o cuando menos mediante una transacción de libre competencia negociada. Frecuentemente, el costo se racionaliza como si fuera el valor para la empresa en marcha. Se supone que la empresa tiene una vida bastante larga para que pueda sacar provecho de los servicios de un activo fijo, por ejemplo. La continuidad supone una conexión entre lo pasado y lo futuro, pues esta continuidad apoya la teoría de la valorización desde el punto de vista del beneficio, o en algunos casos, respalda la utilización del costo histórico en contraposición a valores de liquidación.

La base para valorar el activo es el costo de adquisición sea cual fuere su valor real o comercial. La razón para preferir el precio del costo de adquisición sobre el valor real radica en la naturaleza indefinida del valor, el cual es considerado como una cualidad, como un concepto subjetivo. El valor a veces es el reflejo de una opinión según el estado de ánimo que tenga el sujeto que lo fija.

El costo constituye un hecho histórico, no es un hecho subjetivo, no es una opinión. La base del costo ofrece la ventaja de mostrar en los balances lo que la administración pagó al adquirir las distintas partidas del activo. Sin embargo, su principal desventaja es que no continúa reflejando ni el valor de los servicios futuros, ni su precio corriente de mercado si las condiciones económicas a tales servicios en el mercado, varían en ejercicios siguientes. En este caso las variaciones de precio de los bienes que ocurran en un periodo contable o fiscal no deben incorporarse al costo histórico, ni modificarse porque alteraría el significado que deben tener los estados financieros.

En relación a este principio tenemos un párrafo del Plan Contable General Revisado Peruano (1984):

Valuación al costo.- El valor de costo -adquisición o producción- constituye el criterio principal y básico de valuación, que condiciona la formulación de los estados financieros llamados de situación (...).

Esta afirmación no significa desconocer la existencia y procedencia de otras reglas y criterios aplicables en determinadas circunstancias, sino que, por el contrario, significa afirmar que (...) debe prevalecer el costo -adquisición o producción- como concepto básico de valuación.

La ley del costo histórico está fundamentada por la identidad del bien en el tiempo y en el espacio, su validez se ampara en su aspecto jurídico y en una medición y evaluación histórica que es imprescindible para el estudio de los estados económicos y financieros de la contabilidad. De ahí que no es fácil su alteración, su modificación o su reemplazo. El asiento contable es un hecho histórico muy difícil de hacer desaparecer.

3. La ley de la Causación

Para que una operación y transacción comercial se pueda contabilizar tiene que previamente causarse o realizarse y producir un cambio en el activo, pasivo y patrimonio de la empresa.

La causa es la razón o el motivo que origina el efecto. Para que se haga una cosa en razón necesita de una causa adecuada.

En el aspecto contable la causación tiene que poseer una fundamentación: Se consideran **causados** los hechos económicos y financieros cuando se han adquirido derechos y asumido obligaciones, aunque no se haya realizado su pago. O cuando han ocurrido hechos económicos o financieros de origen interno o externo que afecten el

El balance debe estar identificado con una filosofía en su significado, en su contenido y en sus fines. Las cifras que muestran sus resultados deben ser expresadas teniendo en cuenta el mismo conglomerado de datos. El fin de un balance es presentar el resultado de un proceso contable con lo cual se reconoce, se mide y se comunica una información financiera para posibilitar juicios y decisiones por parte de los interesados en conocer la verdadera situación de la empresa. Si el fin es distinto, lo indicado es elaborar otro balance para satisfacer tal finalidad. Ejemplo: Si lo que se quiere es evaluar la eficiencia de la administración, se hará un Balance de Resultados llamado también Estado de Ganancias y Pérdidas (por función); si lo que se persigue es conocer la verdadera situación económica en una fecha determinada, se debe formular un Balance Económico, basado no sólo en costos históricos, sino en precios actualizados y en costos de reposición; si se trata de liquidar una empresa, lo adecuado es confeccionar un Balance General Consolidado de Liquidación.

Un balance debe servir para diversos fines compatibles entre sí, en caso contrario debieran redactarse distintos balances para la misma empresa.

(Se inserta Balance Social y por ende Contabilidad Social, Hoja Informativa del CCP Hco., del 3-6-98).

5. Ley de la inflación del capital

Siempre que en un capital de empresa en marcha, intencionalmente se sobrevalore el activo y se subvalore el pasivo, se aumenta ficticiamente el capital o se forman resultados ilusos o quiméricos. Ejemplo: Los llamados balances confidenciales que las empresas presentan a las entidades bancarias con fines de crédito.

6. Ley de la reserva oculta

Cada vez que en el capital de una empresa en marcha se subvaloren intencionalmente los activos y/o se sobrevaloren los pasivos, se forman siempre reservas ocultas.

7. Ley de inmovilización financiera anormal

Si en un patrimonio en funcionamiento se financian con fondos afectos a fuentes transitorias, o sea a débitos de financiamiento a corto plazo, inversiones a vencimiento más largo o a realización posterior a aquella en que la correspondiente financiación debe ser liquidada, se forma siempre una inmovilización financiera anormal.

8. Ley de la liquidez del capital en funcionamiento

Si en patrimonio en funcionamiento las financiaciones destinadas a vencimientos más o menos cortos se destinan a alimentar inversiones patrimoniales de vencimiento más corto que aquellos a que se destinaban, se asegura una continua liquidez al propio patrimonio en funcionamiento.

9. Ley de la obsolescencia

Cuando una inversión patrimonial en una inmovilización técnica material o inmaterial o en un bien en renta es superada por otros bienes que pueden tolerar en el mercado menores gastos de inversión o de producción o mayor resultado, dichas inversiones quedan afectadas de envejecimiento económico y se convierten en obsoletas.

10. Ley de la consolidación financiera

Cuando se transforman deudas a vencimiento corto en deudas a largo vencimiento amortizables o no, se produce una consolidación financiera.

11. Ley sobre las variaciones patrimoniales

Las variaciones patrimoniales aumentativas originadas por aumento de activos o por disminución de pasivos producen ingresos o beneficios.

Las variaciones patrimoniales disminutivas, originadas por disminuciones de activos o por aumentos de pasivos producen gastos o pérdidas.

12. Ley que determina el resultado económico obtenido

La venta de mercaderías, productos o servicios económicos realizada en un ejercicio determinado, proporciona resultados a tal ejercicio.

La colocación de capitales financieros y no financieros proporciona resultados a un ejercicio en razón del tiempo transcurrido y origina, si el precio del servicio se extiende al menos a dos ejercicios, predescuentos o redescuentos respecto al ejercicio del cual se determina el resultado económico.

13. Ley sobre la aceleración del movimiento circulatorio de la riqueza

El potencial económico y financiero de una empresa se une entre sí para producir la aceleración del movimiento circulatorio, en razón directa de las sumas de sus masas e inversa del volumen o importancia de los elementos circulatorios.

14. Ley contable de los residuos

Suprimir de un fenómeno la parte que por anteriores inducciones, se sabe que es el efecto de antecedentes determinados, y el fenómeno que queda (residuo) será el efecto del antecedente que permanece.

15. Ley de las variaciones concomitantes

Un fenómeno que varía de una determinada manera cada vez que otro fenómeno varía de la misma forma, o es, una causa o es un efecto de este fenómeno o está ligado por medio de alguna relación de causalidad.

- 2.3. El porqué de un porqué y ser o no ser.- Para muchos cultivadores y no cultivadores, la Contabilidad tiene fatalmente confines intraspasables que señalan sus límites los cuales se derivan de haberle atribuido un objeto que no es más que instrumental y de haber casi sublimado sus dos columnas del **Debe** y el **Haber**.

Así, durante siglos, los trabajos teóricos de Contabilidad han girado y vuelto a girar dentro de aquellos límites: *el culto a las cuentas*, marchar más allá de estas fronteras supuestas significaba no solamente penetrar en territorio ajeno, sino incluso moverse en un mundo absolutamente extraño a la Contabilidad, que debía permanecer encerrada en el perímetro de las cuentas.

Hoy en día, a pesar de muchos trabajos, no parecen aún superados esos antiguos confines, creyendo los más que las cuentas y métodos unidos a ellas y, en general, los instrumentos de representación pueden expresar el objeto y los límites de la Contabilidad.

Pero las cuentas (desde la Clase 0 a la Clase 9 del PCGR) y los métodos que las ponen en movimiento o que permiten su redacción, no son más que instrumentos, mientras que es el objeto de la representación lo que constituye el contenido de la Contabilidad, la cual no es la ciencia de las cuentas, sino que se sirve de las cuentas como instrumentos de trabajo (*al igual que la Matemática no es la ciencia de los números, sino su objeto de estudio es la cantidad y solamente se vale de los números para tal efecto*), de investigación, de representación, de demostración, de análisis y de síntesis, para entrar en posesión de los datos que le sirven para la dirección económica del patrimonio de la empresa, que examina desde el aspecto estático y dinámico, es decir, del patrimonio de la empresa y de los fenómenos que presenta, ya que estudia una clase especial de los fenómenos de la empresa que es la de los fenómenos patrimoniales.

El contenido de las cuentas en Contabilidad no puede ser por menos, tomado en consideración, pero ello no es suficiente, es preciso ir más allá introduciéndose en el estudio

de la estructura del patrimonio de la empresa, en el de las inversiones y las financiaciones, de los costes, de los ingresos y del resultado en las empresas, de las entradas y salidas y del resultado (económico o financiero) en las entidades, para conseguir así el fin de la Contabilidad, que es la dirección económica del patrimonio de las empresas en general.

Las cuentas, como tales cuentas, aunque se entiendan en sentido lato, (*aplicase al sentido amplio que se da al significado de las palabras*) no son, en efecto, más que, una parte instrumental de la Contabilidad que presupone el estudio de su objeto en toda su fenomenología. Sobre ello podemos citar la definición de Contabilidad que aprobó el Congreso Nacional de Contadores realizado en Lima en el año 1935:

“La Contabilidad es la Ciencia que tiene por objeto expresar con fidelidad, en **CUENTAS** y números con sujeción a las reglas de la teneduría, los sucesivos estados jurídicos, económicos y financieros de una Nación, o de una persona jurídica”.

El mismo Congreso, añadió:

“La Contabilidad es la máquina fotográfica, que enfoca hechos contables; y la teneduría de libros es la placa que las revela con sujeción a sus reglas”.

Las cuentas representan en su integridad o sólo parcialmente el desarrollo del patrimonio de la hacienda, siendo ello cuestión de oportunidad, de conveniencia, o de necesidad; pero todas (*las cuentas*) parten de un fondo inicial de valores patrimoniales que siguen en su desenvolvimiento, o bien de clases especiales de valores que se quieren controlar en su desarrollo para llegar a determinar cómo se han transformado estos fondos al final de un ejercicio o período o de una sucesión de ejercicios o en la última fase de la vida de la hacienda y con qué resultados: beneficios y pérdidas, rentas y gastos, aumentos y disminuciones, etc.

Según algunos, toda la Contabilidad bajo este aspecto no sería más que un sistema de representaciones, pero así se confunde el instrumento o conjunto de instrumentos con la propia ciencia. El instrumento es siempre instrumento, mientras la ciencia se vale del instrumento o de un conjunto de instrumentos para el estudio de los fenómenos, es decir, para necesidades concretas en el cumplimiento de sus propios fines.

El fin de la Contabilidad fue siempre la administración prudente del patrimonio de la hacienda, y esto desde el alba de los tiempos, en las civilizaciones más antiguas, en Grecia y en Roma. Bajo el ímpetu de las invasiones bárbaras fue cuando la destrucción derribó incluso los principios de administración patrimonial que Roma supo grabar en las haciendas tanto públicas como privadas, que resurgieron las razones heredadas de Roma y lentamente se fueron reconstruyendo aquellas cuentas que verdaderamente aparecieron como un simple instrumento, aunque desembocaron en un momento determinado en el nacimiento de un método de representación patrimonial, el sistema disgráfico o la escritura doble, que suponía una lenta elaboración doctrinal no escrita (como ocurre con tantas enseñanzas antiguas que se transmitieron oralmente) sobre costes, ingresos, resultados, entradas y salidas, valoraciones de cuentas e inventarios y balances que los primeros descriptores del método parecieron ignorar, porque el método les fascinó y casi les enredó en las redes y en los engranajes de su admirable mecanismo.

Sin embargo, en la tradición oral, las razones, las cuentas no solamente expresaban **valores** del patrimonio de la hacienda en pleno desarrollo, sino, al igual que para los romanos, el **ratio** era el símbolo de “administración patrimonial”.

Los ratios constituyen un instrumento de observación de la empresa. Son relaciones características entre dos magnitudes; se eligen de manera que tengan una significación racional para estudiar una situación o una evolución.

Los índices o ratios financieros son cocientes que miden la relación que existe entre determinadas cuentas o rubros de los estados financieros de las empresas, siendo utilizados en la evaluación de las empresas y en la gestión empresarial, por cuanto reflejan la situación de éstas, la eficiencia con que se han desarrollado sus operaciones, y el grado de corrección con el que han sido manejados sus recursos.

Estos ratios o razones se clasifican en seis grandes grupos:

- a. Índices de Liquidez
 - Liquidez general
 - Prueba ácida
- b. Índices de Gestión
 - Rotación de existencias finales
 - Existencias a Capital de Trabajo
 - Cuentas por Cobrar Comerciales a Capital de Trabajo
 - Inmovilización de Existencias
 - Rotación de Inmuebles, Maquinaria y Equipo neto
 - Rotación del Activo Total
 - Costo de Ventas a Ventas
 - Gastos Operacionales a Ventas
 - Gastos Financieros a Gastos Totales
 - Gastos Financieros a Ventas
 - Depreciación Acumulada a Inmuebles, Maquinaria y Equipo
 - Rotación de Ventas
 - Rotación de Cobros
- c. Índices de Solvencia
 - Endeudamiento patrimonial
 - Endeudamiento patrimonial a largo plazo
 - Endeudamiento del Activo total
 - Endeudamiento del Activo Fijo neto a largo plazo
- d. Índices de Capitalización
 - Capitalización de Utilidades y Reservas
 - Capitalización de nuevos aportes
- e. Índices de Rentabilidad
 - Rentabilidad Neta del patrimonio
 - Rentabilidad Neta del Capital
 - Rentabilidad de Ventas netas
 - Rentabilidad antes de Participación e Impuestos
 - Margen Bruto
- f. Otros
 - Valor Contable

2.4. La ruptura entre tradición oral y teorización en Contabilidad.- Todo lo que se había descubierto en los albores del Renacimiento, después de la teorización de la Contabilidad desde Luca Paccioli ("Tratatus XI, particularis DE COMPUTIS ET SCRIPTURIS") en adelante, permitió una especie de ruptura, de divorcio entre lo que había sido la enseñanza oral y lo que apareció en distintas publicaciones a los largo de los siglos desde su nacimiento, hasta el punto de que se olvidó totalmente aquella enseñanza, por lo que debía volverse a descubrir, y, por consiguiente, descubrir también el objeto de la Contabilidad, no ya como representación, sino como administración patrimonial.

Por otro lado, el mundo económico de la hacienda, encontraba concretamente un primer sondeo por parte de la Contabilidad, ya que ésta iba experimentando, en el seno de la hacienda, métodos e investigaciones y llevaba a efecto aplicaciones específicas en materia de gestión patrimonial provocadas por el desarrollo económico, industrial, mercantil y bancario en los servicios de las empresas, e iba enfrentándose con los grandes problemas de gestión patrimonial y financiera en las entidades, principalmente en los Estados modernos.

Sin embargo, es especie de disociación entre la experiencia hacendal en Contabilidad y la teorización que había partido de las cuentas, llevó a reconocer como objeto de la Contabilidad a las cuentas y su contenido teórico en la doctrina de las cuentas. Es decir la teorización se limitó al estudio de los instrumentos de la contabilidad en el campo doctrinal; desgraciadamente así nació una confusión entre contabilidad y no Contabilidad, el territorio de la Contabilidad -casi tierra de nadie- era invadido en gran parte por diversas ciencias y técnicas económicas ávidas de dominio; ciertamente insistimos sobre este punto para

defender la Contabilidad a ultranza, incluso a cualquiera le podrá parecer que es pérdida de tiempo el resistir o preservar el territorio de la Contabilidad persistiendo respecto a sus límites y, por tanto, sobre su definición, porque definir quiere decir establecer límites, y, sin duda, la definición la parte más difícil de la ciencia, en este caso la Contabilidad.

Debido a que las ciencias, en cuanto tales, no están ordenadas según una jerarquía en que pueda o deba decirse primero ésta, después aquella y así sucesivamente en atención al valor de los objetos tratados; por ello nos parece no sólo justa, sino necesaria esta batalla en pro de la Contabilidad, ya que esta ciencia tiene méritos nada despreciables, no solamente en el orden económico, sino también en el social y moral del mundo, porque sería suficiente abolirla, aunque sólo fuera por poco tiempo, para caer en un caos indescriptible.

No nos parece vano, si se estima necesario, salir una vez más, al terreno para defender la Contabilidad íntegra y libre de vasallaje; ya que la tradición contable debe ser el desenvolvimiento de los principios y de las normas que reflejan el objeto de la llamada **representación**, los mismos que se refieren a los caminos a seguir para la administración prudente de la riqueza de la hacienda (empresa) como patrimonio, puesto que por medio de él se realiza la actividad de la misma.

Por estas razones, queremos señalar que la Contabilidad siempre ha estudiado y estudia los fenómenos patrimoniales, se ocupó de cuestiones y problemas de administración patrimonial y fue construyendo lentamente los procedimientos de representación y los caminos concretos de la gestión patrimonial, de donde surgen los estudios de las inversiones y financiaciones, lo que a su vez origina problemas de costos, ingresos y resultado económico en las empresas; visto en su aspecto dinámico.

GLOSARIO

Deducción. De lo general a lo particular.

Expoliada. Despojo con violencia.

Inducción. De lo particular a lo general.

Megalomanía. Manía de grandezas.

Lectura:

CLASIFICACIÓN DE LA CIENCIA

Las ciencias han sido clasificadas teniendo en cuenta varios criterios, desde la antigüedad existe una verdadera colección de clasificaciones a partir de aquella que propuso Platón (Metafísica, Lógica y Ética), hasta las planteadas por filósofos y científicos contemporáneos.

Para una ilustración completa sobre este punto puede consultarse a:

- Gerhard Kropp, "Teoría del Conocimiento".
- Kedrov y Spirkin, "La Ciencia".
- López Rosado, "Introducción a la Sociología".
- Pitirim Sorokin, "Sociedad, Cultura y Personalidad"
- Mario Bunge, "La ciencia, su método y su filosofía".

Los criterios más importantes que se han usado para clasificar las ciencias son los siguientes:

- 1° Por el objeto.
- 2° Por la extensión.
- 3° Por los fines.
- 4° Por el método.

Sin embargo la gran mayoría de autores contemporáneos, están de acuerdo en sostener que dividir las ciencias sobre la base de criterios aislados no es recomendable; una clasificación y al mismo tiempo completa es aquella que se hace sobre la base de la combinación de criterios o de puntos de vista.

1) POR EL OBJETO.- Antes de ver la clasificación es conveniente referir algo acerca del objeto. Objeto es todo ente o sea todo aquello que tiene una realidad. Emile Durkheim y otros autores han hecho notar que el objeto es todo aquello que está fuera del individuo y puede ser captado de tres maneras:

Por medio de los sentidos (Experiencia sensible).

Por medio de la actitud psicológica (Experiencia psicológica).

Por medio de la actividad intelectual (Experiencia intelectual o intuición o "Eidética").

El conocimiento logrado a través de las siguientes formas (experiencia sensible y psicológica), se denomina "Observación". En cambio el conocimiento logrado mediante la experiencia intelectual se llama postulado o axioma.

Hay dos clases de objetos:

Reales.- Aquellos que tienen una realidad objetiva y pueden ser referidos en el tiempo y en el espacio. A su vez, se subdividen en:

Físicos, todos aquellos que tienen substancia material y se encuentran en la naturaleza. Ejemplo: agua, madera, animales, etc.

Psicosomáticos, los que resultan de la influencia de la vida anímica, sobre el funcionamiento del organismo humano. Ejemplo: hambre, sed, interés, odio, pasión, etc.

Culturales, aquellos que se encuentran en el mundo de las creaciones humanas, en el orden espiritual. En otras palabras son objetos que se derivan de la vida del hombre en sociedad. Ejemplo: fenómenos políticos, la vida económica, hechos históricos, teoría científica, etc.

Ideales.- Son objetos que no tienen naturaleza palpable sino que son objetos perceptibles mediante la actividad racional. Ejemplo: El punto, la figura geométrica, el número, las relaciones trigonométricas, etc.

Teniendo en cuenta la naturaleza de los objetos las ciencias, se clasifican en tres grandes grupos:

Ciencias Matemáticas.- Son ciencias de carácter formal, es decir se ocupan de objetos ideales. Para el descubrimiento de la verdad se valen generalmente del método deductivo. El conocimiento matemático es exacto y seguro debido a que los objetos se presentan en forma bastante clara, razón por la cual tiene validez a priori. Además el conocimiento matemático no necesita ser sometido a la verificación por medio de la experimentación.

Ciencias de la Naturaleza.- Son ciencias que se refieren a objetos reales, físicos. Comprenden dos subgrupos:

Ciencias Físico-Químicas, aquellas que tratan de objetos inertes o sea que se encuentran en el mundo sub-orgánico. Estas ciencias son las más exactas y seguras después de las matemáticas, debido a que hacen uso de la experimentación en todos los casos que pueden plantear sus hipótesis con un elevado margen de seguridad. Aquí se encuentra la Física que estudia las transformaciones de los diversos cuerpos, y la Química que trata de la estructura y estudia las combinaciones de los cuerpos.

Ciencias Biológicas, tratan del estudio de los seres vivos. Aquí se encuentran, la Biología como ciencia de carácter general y que trata de la organización, estructura, evolución, distribución, reproducción y demás funciones vitales de los seres vivos. Sus ramas son: La Botánica, la Zoología y la Anatomía.

Ciencias Sociales.- Son disciplinas que se ocupan de los objetos reales, psicosomáticos y culturales; mejor dicho objetos que trascienden en la vida orgánica y física. Concretamente estudia la vida interna del individuo, la estructura y funcionamiento de los grupos sociales, la interacción del hombre con sus semejantes, las pautas de cultura, etc. Entre estas ciencias tenemos: La Sociología, la Historia, la Geografía, la Jurisprudencia, la Economía, etc.

2) POR LA EXTENSIÓN.- La extensión o sea el campo que abarcan las diferentes ciencias, es otro criterio corrientemente usado para clasificarlas. El antecedente más conocido de esta división es aquella que propuso a comienzos del Siglo XX el sociólogo norteamericano Pitirim Sorokin en su libro "Sociedad, Cultura y Personalidad".

Teniendo en cuenta la extensión las ciencias pueden clasificarse en dos grupos:

Individualizadoras.- Son aquellas que tratan del estudio de los fenómenos únicos o irreproducidos o sea fenómenos que no se repiten ni en el tiempo ni en el espacio. Ejemplo: La Historia y la Geografía.

Generalizadoras.- Son aquellas que se ocupan de los grupos de fenómenos, procurando establecer las relaciones permanentes y constantes, entre dichos fenómenos. Dentro de estas ciencias, encontramos dos sub-grupos:

Formales, o sea ciencias que estudian objetos ideales. Ejemplo: Las Matemáticas y la Lógica.

Empíricas, o ciencias que tratan o que estudian objetos reales y que para lograr el conocimiento se valen de la observación y de la experimentación.

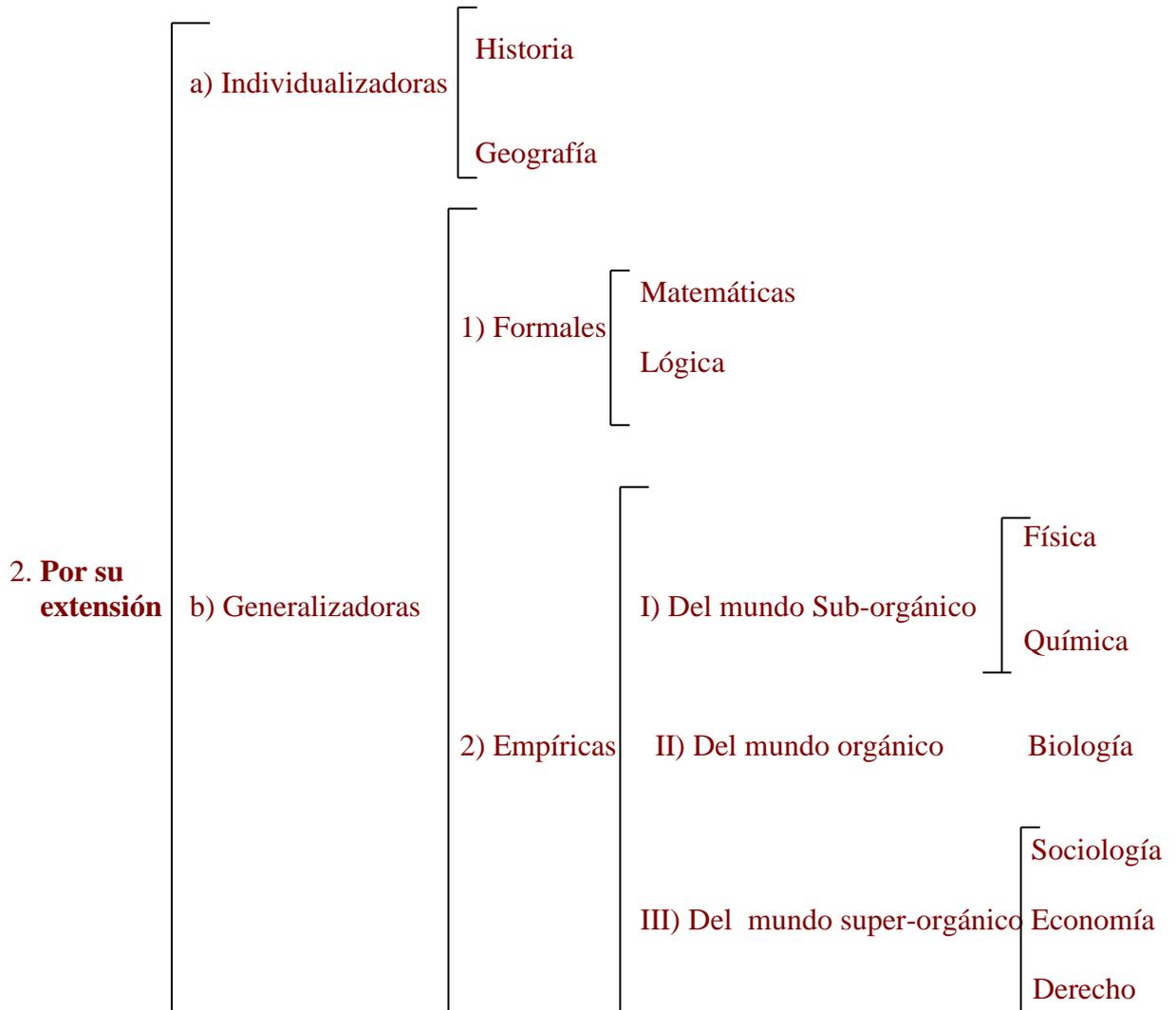
Sorokin y otros autores distinguen todavía tres tipos de ciencias empíricas:

Ciencias del mundo sub-orgánico, aquellas que estudian fenómenos que corresponden a la naturaleza inerte. Ejemplo: La Física y la Química.

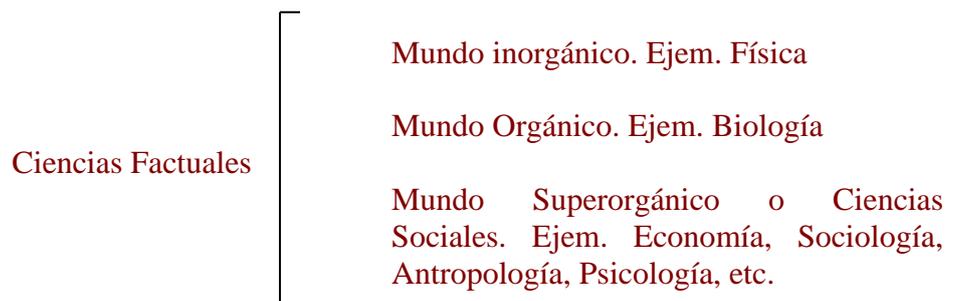
Ciencias del mundo orgánico, aquellas que tratan del estudio de los seres vivos. Aquí se encuentra una ciencia de carácter general que es la Biología y otras particulares que en realidad son ramas de la primera (Zoología, Botánica, Fisiología, etc).

Ciencias del mundo super-orgánico, aquellas que estudian fenómenos que trascienden la vida orgánica. Son ciencias que se ocupan del mundo interior del individuo, la estructura de la sociedad, la organización y funcionamiento de los grupos, la vida de las instituciones, etc. En esta parte Sorokin considera una ciencia general (Sociología), y otras particulares (Economía, Política, Derecho, etc).

Enseguida se tiene un cuadro sinóptico, de la clasificación, por su extensión:



Otra división de las ciencias, sólo de las factuales, que se atribuyen a Pitirim Sorokin, en su obra "Achaques y manías de la Sociología Moderna", es la siguiente:



3) POR SUS FINES.- Otro punto de vista usado para clasificar la ciencia, es el de los fines o sea las metas u objetivos a los que se pretende llegar mediante el conocimiento científico. Este criterio fue inicialmente propuesto por el filósofo y matemático francés Augusto Comte, en su libro "Tratado de Filosofía Positiva".

En esta clasificación, encontramos:

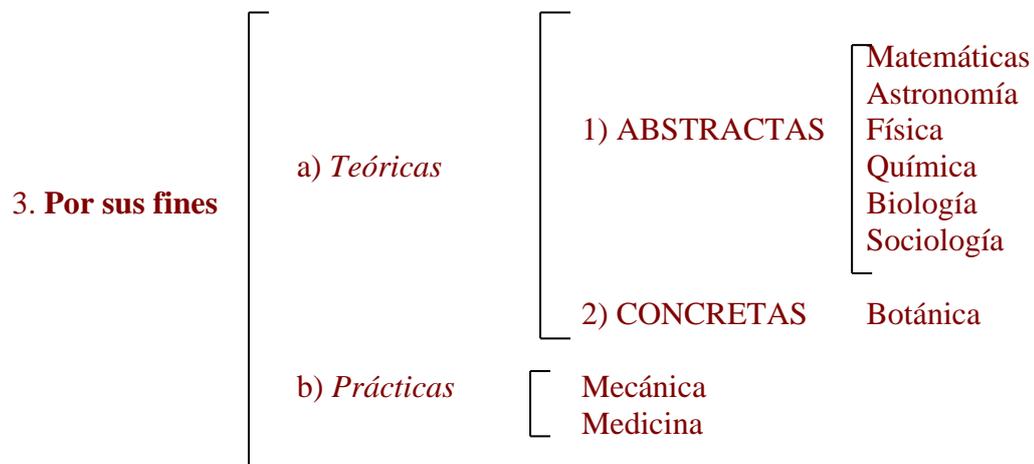
Ciencias teóricas.- Aquellas que buscan el conocimiento sólo por el conocimiento, en otras palabras se preocupan únicamente por el descubrimiento de la verdad. Estas ciencias se agrupan en dos clases:

Abstractas, ciencias que estudian grupos de fenómenos. Ejemplo: Las Matemáticas, la Biología, la Sociología, etc.

Concretas, tratan de fenómenos concretos dentro del campo de las ciencias abstractas. Ejemplo: La Botánica, la Anatomía, la Estática, la Cinética, etc.

Ciencias prácticas.- Son aquellas que tienen por objeto la aplicación del conocimiento científico en algo más práctico. Ejemplo: La Mecánica, la Medicina, la Veterinaria, la Mercadotecnia, etc.

A continuación, tenemos también un cuadro sinóptico, de la división de las ciencias, por sus fines:



4) POR SU MÉTODO.- Guillermo Windelban, en su libro "Historia y Ciencia Natural", propuso la clasificación de la ciencia teniendo en cuenta el método, o sea el conjunto de procedimientos de los cuales se vale el investigador para llegar a los objetivos que se propone.

Según este criterio se establece, dos clases de ciencia:

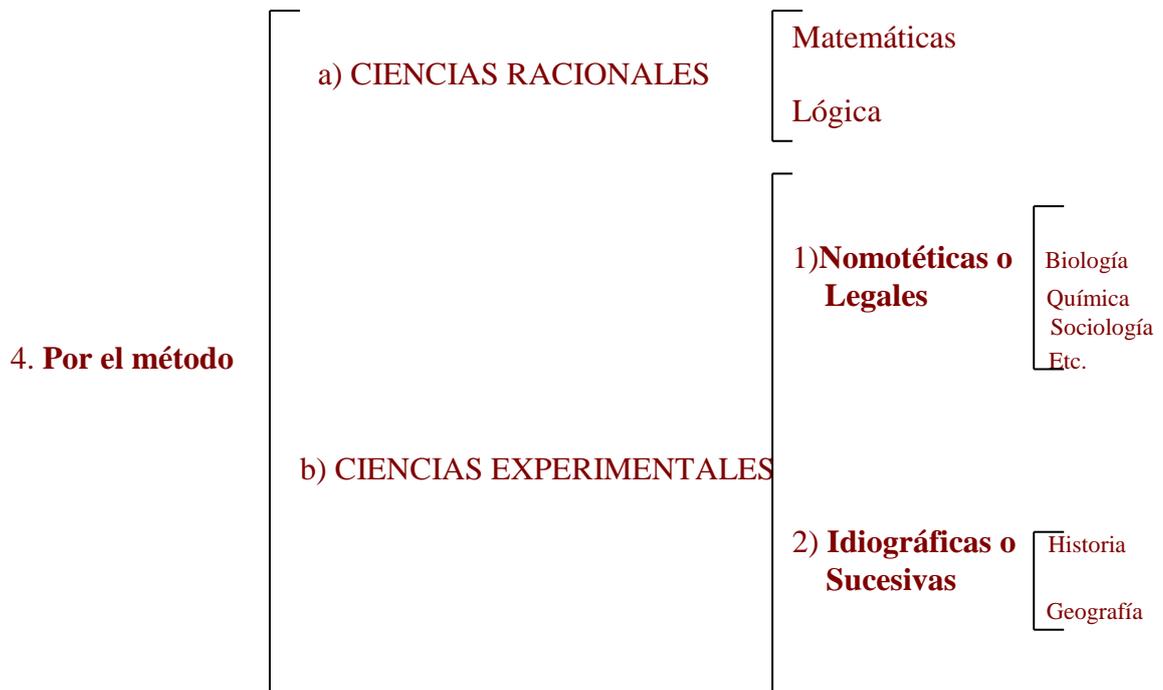
Racionales.- Que estudian objetos ideales tales como el número, figuras, etc. Entre estas ciencias tenemos: Las Matemáticas y la Lógica.

Experimentales.- Que estudian objetos reales procurando valerse de la experiencia para llegar al conocimiento. Estas pueden ser:

NOMOTÉTICAS.- O sea ciencias que procuran establecer leyes para explicar la naturaleza de los fenómenos (Nomos = Ley o regla). Ejemplo: La Biología.

IDIOGRÁFICAS.- Estudian los fenómenos concretos sin preocuparse mayormente de la formulación de leyes. Son más bien ciencias descriptivas o individualizadoras, según la clasificación de Sorokin. Concretamente estudian hechos o sucesos que no se repiten, razón por la cual se llaman también ciencias sucesivas (Idios = Caso, suceso, individualidad, particularidad).

También, se tiene un cuadro sinóptico, de la división de las ciencias por su método:



Capítulo III: La Contabilidad y sus derechos inalienables

3.1. Ciencia o no-ciencia.- Aunque haya todavía o aún quien se pregunte si la Contabilidad es o no es una ciencia, creemos que ha llegado el momento de plantear el problema de **una gran Contabilidad** que permanezca en paz dentro de los límites de su objeto y no sea continuamente invadida y expoliada por esta o aquella técnica, por esta o aquella pseudo ciencia. Esto no debe considerarse ni como una exageración científica, ni como megalomanía, sino como la expresión de una insuprimible exigencia en favor de la ciencia contable, mantenida aún por pocos -felizmente- en una especie de cautividad al servicio de otras ciencias, especialmente de las ciencias económicas.

Repetimos, una vez más, la Contabilidad tiene por objeto el patrimonio de la hacienda y por fin su dirección económica oportuna, prudente y conveniente. Efectivamente, estudia un orden de fenómenos, los patrimoniales, mediante los cuales se manifiesta el desenvolvimiento del patrimonio de las haciendas, ya sea en el campo de la constitución, de la gestión, de la transformación, fusión, cesión o liquidación.

La Contabilidad como ciencia, posee los siguientes derechos:

- el derecho al nombre
- el derecho a la imagen
- el derecho al propio objeto
- el derecho a la propia integridad científica
- el derecho a la ciudadanía científica
- el derecho a la propia autonomía e independencia

En efecto, la Contabilidad tiene derecho al nombre, y este nombre lo posee desde hace siglos, nadie puede privarle de él o sustituirlo por otro; tiene derecho a una imagen, es decir,

La imagen de una ciencia equivale a la definición; si la definición es incompleta, la imagen, la efigie, será incompleta; si la definición es demasiado extensa, los límites de la ciencia resultarán más amplios que su contenido, por lo que la ciencia se desfigura o se transfigura. Ciertamente, los errores más comunes en la definición son la restricción, cuando contiene alguna circunstancia que no corresponde a toda la extensión de lo definido; la amplitud, que es todo lo contrario; la superabundancia, cuando se añaden elementos sin importancia para el fin perseguido, que es distinguir el concepto que se quiere definir de todos los demás.

La definición, para ser tal, debe contener solamente aspectos esenciales y no los accidentales; debe ser clara; debe ser sustituible con lo definido; no debe ser tautológica, esto es, contener en ella lo mismo; no debe hacerse con términos negativos.

Si al definir la Contabilidad decimos que es la ciencia del patrimonio de la hacienda, o la ciencia de los fenómenos patrimoniales, tal definición responde a los requisitos mencionados, ya que solo contienen las notas esenciales y no las accidentales; es clara, cambiable con lo definido, no es tautológica ni contiene términos negativos.

3.3. El derecho al propio objeto

Un derecho originario asigna a la Contabilidad como objeto el patrimonio de la hacienda y los fenómenos que presenta. Efectivamente, la Contabilidad tiene un objeto propio y un fin propio; el objeto lo proporciona el patrimonio de la hacienda y los fenómenos que presenta; es un objeto que le pertenece de siempre.

Todas las investigaciones sobre Contabilidad, desde su origen, parten del patrimonio; solamente cuando se comenzó a teorizar sobre cuentas y sobre métodos fue cuando pareció que el objeto era el instrumento y no el contenido. Este último, sin embargo, se tuvo y se tiene siempre presente: el patrimonio en un momento dado y en su desenvolvimiento, en todas sus manifestaciones, es necesariamente el objeto directo de las investigaciones dondequiera que se estudie Contabilidad.

La conquista del objeto patrimonial por parte de la Contabilidad ha sido lenta en extensión y profundidad, pero ha sido continua y segura, y surgió por necesidades contingentes.

Una primera exploración, desde el punto de vista cualitativo y cuantitativo, tuvo lugar con los primeros trabajos y explicaciones en materia de balances y de valoraciones de balances, especialmente con relación a la sociedad anónima.

El balance impuesto principalmente por las legislaciones de países importantes para la sociedad anónima con objeto de demostrar las utilidades conseguidas y las pérdidas sufridas a través de la exposición de una situación patrimonial, fue objeto de estudio o bien desde el aspecto jurídico-comercial o bien desde el de la Contabilidad.

En los distintos trabajos que se han publicado y continúan publicándose sobre los balances de las empresas, especialmente bajo la forma de sociedades por acciones, gradualmente va formándose una doctrina acerca del capital de la empresa y del resultado económico por medio del comentario más o menos extenso de las diversas partidas: Por ejemplo, al tratar de la partida o subcuenta del PCGR: Capital Social se habla de su contenido, de las distintas clases de acciones, de las formas de ampliación, de reducción y de reembolso del capital social. Examinando las partidas o subcuenta del PCGR relativas a Reservas se trata de la naturaleza, de la formación, de la utilización de las reservas, además de su registración contable.

Pero todas estas investigaciones, que a veces aparecen desligadas, recobran unidad y se reorganizan cuando se reconoce el patrimonio de la hacienda como centro de los trabajos de Contabilidad, ya que los fenómenos observados no son más que desarrollo del fenómeno patrimonial tal como se manifiesta en las empresas y en las entidades de cualquier naturaleza.

En realidad, reuniendo en una unidad científica todas las investigaciones de tipo patrimonial, se llega a reconstruir el cuerpo verdaderamente científico de la Contabilidad, y se establece

una jerarquía en los estudios y en los problemas que ésta doctrina de los fenómenos patrimoniales, se propone afrontar, desarrollar y resolver.

Este es, el derecho que la Contabilidad tiene sobre su propio objeto; derecho que le asegura la administración patrimonial en las haciendas de cualquier índole, en donde se manifiestan los instrumentos de Contabilidad desde los inventarios a las rendiciones de cuentas, que no son otra cosa que medios que la Contabilidad pone al servicio de tal finalidad.

3.4. Los derechos a la propia integridad, ciudadanía, autonomía e independencia científica. - Esto lo vamos a abordar por partes:

a. El derecho a la propia integridad científica. El derecho al propio objeto comprende necesariamente el derecho a la propia integridad científica, porque, determinado el objeto, es evidente que se determina al mismo tiempo el territorio de la ciencia; pero preferimos mantener diferenciados ambos derechos, sin embargo, la exigencia de una defensa territorial tanto más extensa cuanto más fuerte se vaya manifestando la amenaza o pone en cuestionamiento su integridad.

Analicemos el problema, la Contabilidad estudia los fenómenos patrimoniales, es decir el patrimonio de la hacienda y los fenómenos que presenta; de lo que podemos inferir que le pertenece de propio derecho todo lo que respecta al estudio de tales fenómenos o hechos y ninguna otra ciencia o disciplina puede imponer derechos sobre tales territorios. Por lo que defendiendo su integridad científica se generará el vigor a los trabajos en esta ciencia y sólo así tendremos una gran Contabilidad; no una Contabilidad instrumental, la de los inventarios, presupuestos, cuentas y asientos, métodos de representación, rendiciones de cuentas y balances; sino también la Contabilidad que estudia los fenómenos patrimoniales, las inversiones, las financiaciones, los costes, los ingresos y los resultados económicos de las empresas; asimismo, las inversiones y las financiaciones, las entradas y salidas y el resultado financiero, patrimonial y económico de las entidades; del mismo modo tendremos la Contabilidad que estudia los elementos y los valores del patrimonio y sus condiciones de equilibrio.

b. El derecho a la ciudadanía científica. Por lo expresado anteriormente, la Contabilidad tiene derecho a la propia ciudadanía científica, es decir, a un lugar propio en el conjunto de las ciencias. Y, ante todo, porque es una ciencia, ya que estudia un orden de fenómenos, los patrimoniales; tiene su particularidad, y no se confunde con ninguna otra ciencia, tiene un fin propio, actúa en sus trabajos con los mismos métodos que las demás ciencias y tiene también instrumentos propios de trabajo, de representación y de control. Es, asimismo, una ciencia del grupo de las ciencias experimentales.

c. El derecho a la propia autonomía e independencia científica. Los diversos derechos de la Contabilidad van a desembocar necesariamente en el que es el superior de los derechos: el de la propia autonomía e independencia científica, es decir, en el derecho que tiene toda ciencia que merezca tal nombre de no ser sumisa de las demás ciencias.

Independencia, no quiere decir aislamiento, pues todas las ciencias cooperan en el intento de hacer crecer el saber humano y de favorecer el continuo desarrollo de la civilización.

Independencia científica quiere decir dignidad, no servidumbre; libertad de investigación, no arbitrarias limitaciones, intolerables interferencias. Esto no excluye la unión, la colaboración, la contribución en beneficio de otras ciencias, así como la utilización de las demás de otras ciencias.

Por otro lado, Manuel Kant dice: "Ciencia es toda doctrina que constituya un sistema, es decir, una totalidad de conocimientos ordenados en base a ciertos principios". Esto implica autonomía e independencia, ya que en una totalidad de conocimientos con referencia a una ciencia determinada debe contener en el propio sistema todo lo que pertenece a la propia ciencia, justificar sus procedimientos, interpretar posiblemente los fenómenos que constituyen su objeto e intentar, dentro de los límites alcanzados en el grado de su desarrollo, dictar normas concretas de acción en el campo y en la esfera de su aplicabilidad.

científico que funciona como un todo; las relaciones entre las líneas de investigación se hacen cada vez más amplias e intensas para explicar los complejos fenómenos de la realidad. Al mismo tiempo la investigación se enriquece con el intercambio de métodos científicos de una área a otra. Esta es la razón por la que se justifica la investigación interdisciplinaria.

Por otra parte, el campo de la ciencia se ha ampliado no sólo en las ciencias naturales, más ahora con el proyecto mundial denominado **genoma humano** que ya dio a conocer algunos avances, sino principalmente en las ciencias sociales en especial con el estructuralismo científico, dentro del cual se percibe los objetos del mundo como totalidades, como un conjunto de relaciones (elementos que interactúan y son interdependientes) que forman un todo organizado y orientado por una intencionalidad multidimensional; pero todas estas totalidades son estructuras mentales fruto de la percepción cuyo objeto de estudio no es estático sino dinámico, es decir, estructuras en movimiento cuyos elementos adquieren formas diferentes según su intencionalidad. Por ejemplo, un enfoque estructural es el estudio de la globalización económica.

Por ello, en ciencia moderna no hay una sola forma de ver la realidad sino varias según el enfoque, justificándose así la contribución de las ciencias en un trabajo interdisciplinario, para ir enriqueciendo el campo científico. Con este criterio se acepta cualquier contribución hecha por investigadores tanto en el campo teórico como en el campo práctico de la **Doctrina Contable** con tal que el estudio sea lógico y epistemológico.

Sin embargo, no todas las ciencias han surgido al mismo ritmo de adelanto, algunas se han quedado rezagadas, y una de ellas es la Contabilidad; por eso los gremios profesionales contables en los últimos años se están preocupando en profundizar sus bases científicas, pero la resistencia al cambio de los conservadores por un lado y la falta de investigadores en Contabilidad por el otro hace que el avance sea lento, para confirmar tenemos a:

Robert Mautz, Director del Comité de Investigaciones de Principios de Contabilidad de AICPA que señala: "Hace falta métodos científicos para la Contabilidad, debemos tomar métodos de otras ciencias y adaptarlos a la Contabilidad, ya que la Contabilidad es única en su género, necesitamos echar mano a toda pluralidad de enfoque como podamos conseguir, necesitamos más experiencia en metodología de la investigación contable".

Jiji Ijiri, Director de la Comisión de Investigación Permanente de la Asociación Americana de Contadores (AAA) que manifiesta: "Desgraciadamente la Teoría Contable hasta hoy es un conglomerado de postulados y principios diferentes, faltos de coherencia ... si se pudiera llegar a un acuerdo de la doctrina contable en confluencia con las teorías sería un avance".

Por lo dicho anteriormente, expresamos, que en ciencia moderna no existe una teoría separada de la práctica sino que el conocimiento es teórico-práctico.

4.1. Definición del campo contable.- El campo o dominio de las ciencias contables puede establecerse en los aspectos siguientes:

- A) Por su ubicación dentro de la clasificación general de las ciencias
- B) Por definición de su contenido
- C) Por la función del rol que desempeña dentro de la sociedad

Primero es necesario realizar algunas acotaciones: La Contabilidad es ciencia si tiene por lo menos los cuatro elementos fundamentales con los cuales se sistematizan los contenidos cognoscitivos de su campo:

- 1. Objeto
- 2. Contenido o campo de estudio
- 3. Metodología, y
- 4. Lenguaje técnico

1. **El Objeto de la Contabilidad:** Controlar y administrar el patrimonio de una entidad contable y las variaciones que sufre como consecuencia de una gestión empresarial.

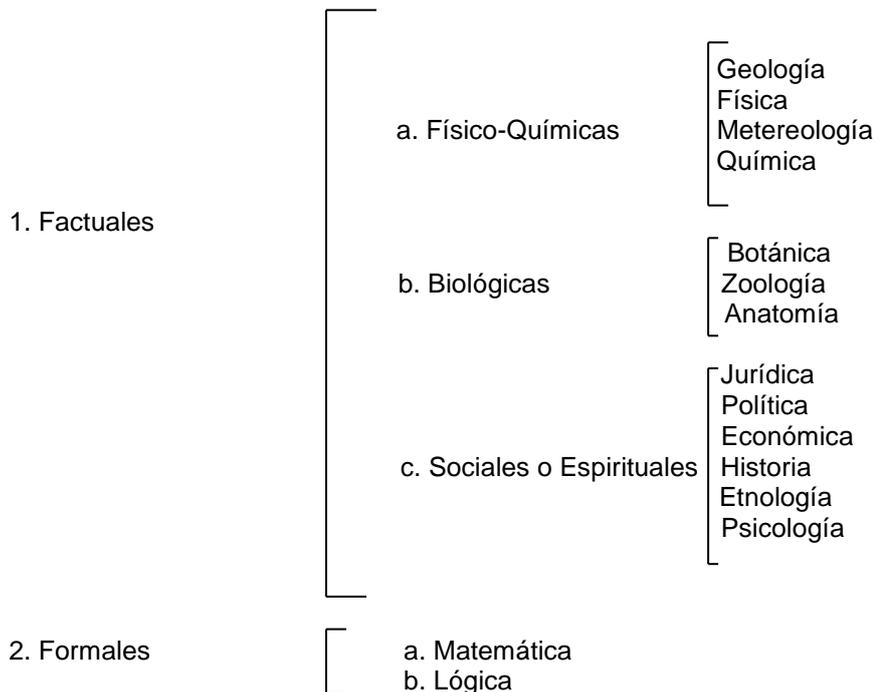
2. **El contenido cognoscitivo:** Está conformado por las teorías contables, los principios contables, los postulados contables, las normas contables y los hechos contables o fenómenos; los cuales representan el campo contable.
3. **La metodología contable:** Es la teneduría de libros que se basa en los principios de la partida doble. Este método contable puede tomarse en dos aspectos:
 - a. Como técnica de procesamiento de datos en un sistema de información empresarial.
 - b. Como método científico especial de investigación contable.
4. **El lenguaje técnico:** Está dado por las cuentas, las cuales reflejan, ordenan y clasifican los hechos contables.

Por lo tanto, la Contabilidad es una ciencia, que corresponde a las ciencias sociales, en el área de las ciencias económicas (Ver punto 1.3. La Contabilidad como ciencia y la Contabilidad y las demás ciencias).

Como **técnica, es decir como ciencia aplicada**, la Contabilidad tiene por objeto dar información precisa y oportuna del acontecer económico y financiero de la entidad contable a diferentes niveles operativos para la toma de decisiones, tanto a usuarios internos como a usuarios externos de la empresa privada o pública.

A. UBICACIÓN DE LA CIENCIA CONTABLE DENTRO DE LA CLASIFICACIÓN GENERAL DE LA CIENCIA

Concordando con G. Wundt y Mario Bunge, las ciencias se pueden clasificar:



La Contabilidad se puede conceptuar como una ciencia que se sitúa en el área de las ciencias sociales y se desenvuelve en el campo de las ciencias económicas.

B. DEFINICIÓN DEL CONTENIDO DE LA CIENCIA CONTABLE

La Contabilidad es una ciencia social que pertenece al grupo de las ciencias económicas y que tiene por objeto controlar la administración del patrimonio de una entidad contable y las variaciones que experimenta como consecuencia de una gestión empresarial.

Este control se efectúa mediante el método contable llamado **teneduría de libros**, el mismo que ordena y clasifica los datos contables para enseguida procesarlos a través de las

operaciones de contabilidad, obteniéndose información útil para la toma de decisiones; datos que se sintetizan en los estados de producción y los estados financieros.

C. ROL O MISIÓN DE LA CONTABILIDAD

Toda profesión tiene una misión que le asigna la sociedad para insertarse funcionalmente en la división del trabajo, por lo señalado el rol de la Contabilidad está representado por lo que hacen los profesionales contables, cuya eficiencia debe ir al ritmo de los avances científicos y tecnológicos; en este sentido el Contador se desempeña entre otras funciones como: Contador General, Contador de Costos, Auditor Integral, Financista, Asesor-Consultor de Empresas, Perito Contable Judicial y Contador Nacional, dichas funciones corresponden al campo profesional del CONTADOR PÚBLICO, vale decir lo que hacen los CPCs., aplicando la ciencia contable.

4.2. Necesidad de unidad de doctrina en el campo profesional contable.- Lo podemos dividir en:

A. LA CONTABILIDAD COMO DOCTRINA

La doctrina contable es el conjunto de teorías, principios, postulados y normas de Contabilidad en las cuales se basa el gremio para realizar sus actividades profesionales; cuya orientación ideológica está en función de teorías sobre las cuales descansa la ciencia contable.

B. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA PARA ALCANZAR LA UNIDAD DE DOCTRINA CONTABLE

1. Se hace imperioso en el grupo profesional contable una unidad de doctrina que armonice entre otras cosas lo siguiente:
 - a. Los fundamentos de la ciencia contable.
 - b. Los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA).
 - c. Las normas internacionales de contabilidad (NICs).
 - d. La nomenclatura contable (Lenguaje técnico).
2. Para llegar a la unidad de doctrina se hace necesario una revisión de los fundamentos del conocimiento contable.
3. Hay necesidad de buscar nuevos enfoques de la teoría contable que se planteen como una solución al problema de la unidad de doctrina.
4. Todo investigador contable debe asumir una posición filosófica para explicarse el mundo y la vida.

4.3. La teoría contable.- Es el conjunto de enfoques teóricos realizados a través de la historia acerca de lo que es la Contabilidad y de lo que hacen los Contadores Públicos en su rol profesional dentro de la Sociedad.

A. BASES CIENTÍFICAS DE LA TEORÍA CONTABLE

1. Las escuelas contables (Europa y Norteamérica), a lo largo de las épocas han elaborado teorías contables desde diferentes puntos de vista, las mismas que han sido contrastadas con la realidad de sus contextos, sin embargo no ha habido aceptación general del gremio profesional contable.
2. Los postulados y principios contables derivados de esas teorías han sido sometidos a pruebas de validez y su aceptación ha sido motivo de Congresos y Conferencias Internacionales.
3. El enfoque estructuralista de la teoría contable, es una alternativa para la investigación científica contable que sirve de base a la unidad de doctrina en las organizaciones representativas de la profesión.
4. Se hace necesario una revisión conceptual de la ciencia contable tanto en su objeto como en sus funciones; el replanteamiento puede hacerse en base al método científico y al enfoque estructuralista de la Contabilidad.
5. El contenido científico contable no es absoluto sino relativo, ya que sigue un proceso dialéctico en su evolución, al igual que el conocimiento de las demás ciencias sociales.

B. HIPÓTESIS DEL PROBLEMA PARA ALCANZAR LA UNIDAD DE DOCTRINA EN LA TEORÍA CONTABLE, DESDE EL PUNTO DE VISTA ESTRUCTURALISTA

conocidos por personas que tenían acceso a los Pronunciamientos del Instituto Americano de Contadores Públicos Asociados (AICPA), tales como los ARB, APB y FASB.

Ocurre que al darse la Nueva Ley de Sociedades (26887) en 1997, ésta estableció en su artículo 223° que los estados financieros debían prepararse y presentarse de conformidad con las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados. Inmediatamente, la Contaduría Pública de la Nación emitió una Resolución donde indicaba que por Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados debía entenderse a las NICs. En ese momento se inició la obligación legal para las empresas de aplicar las NICs en el Perú a partir de esa fecha.

Lectura: **La Contabilidad** **de instrumentos sintéticos**

Por José J. Alcántara Jaime (*)

Un instrumento sintético es el resultado de la combinación de dos o más instrumentos con la intención de conseguir unos perfiles de rendimiento-riesgo similares a otro que se denomina "instrumento prototipo". La contabilidad de los instrumentos sintéticos consiste en aplicar a los mismos el tratamiento que sería aplicable al instrumento prototipo. Sin embargo, el autor de este trabajo rechaza esta posibilidad, indicando que aunque se formen combinaciones entre instrumentos que emulen a otros, cada uno de los componentes por separado tiene sus propias características y expone a la entidad a sus propios riesgos.

Un instrumento sintético, también puede definirse como el resultado de la combinación de dos o más instrumentos que dan lugar a otro con características nuevas. Un instrumento sintético emula a un determinado instrumento prototipo convencional.

Un ejemplo clásico de instrumento sintético es la combinación entre un préstamo obtenido a interés variable y un *swap* de intereses, con el mismo nominal, con interés a pagar fijo y a cobrar variable basado en el mismo índice del préstamo. La posición conjunta es equivalente a un tipo de interés fijo. En este ejemplo la combinación del préstamo y del *swap* constituye un instrumento sintético que emula a un préstamo de interés fijo, siendo este último el denominado instrumento prototipo. Otro ejemplo consiste en crear futuros sintéticos a través de la compra/venta de opciones; así, una posición de compra de futuros sintética se consigue vendiendo una opción *put* y comprando una opción *call* con los mismos precios de ejercicio.

Dado el impresionante desarrollo alcanzado por los mercados de productos derivados (futuros, opciones, *swaps* y otros), que suelen ser parte integrante de los instrumentos sintéticos, las posibilidades al alcance de la empresa son prácticamente ilimitadas y los ejemplos sobre creación de los mismos abundan en la literatura financiera. Las empresas usan instrumentos sintéticos porque son menos costosos que los instrumentos convencionales a los que emulan, siendo sus características esenciales las mismas, o bien porque poseen algunas características añadidas que los hacen más deseables, o simplemente porque el instrumento emulado no existe en el mercado.

La contabilidad de instrumentos sintéticos

Dentro del grupo de NICs nuevas, emitidas por el IASC y que han sido aprobadas por la Comisión Técnica Permanente de la Federación, hasta Agosto del 2000, se encuentra:

- ❖ NIC 35, Operaciones Discontinuas
- ❖ NIC 36, Desvalorización de Activos
- ❖ NIC 37, Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
- ❖ NIC 38, Activos Intangibles
- ❖ NIC 39, Títulos Financieros: Reconocimiento y medición.

Igualmente, dentro de las NICs revisadas y modificadas por el IASC y aprobadas por la Comisión Técnica Permanente de la Federación tenemos:

- NIC 1 (Modificada en 1997), Presentación de Estados Financieros
- NIC 10, (Modificada en 1999), Sucesos Posteriores a la fecha del Balance General
- NIC 12 (Modificada en 1996), Impuesto a la renta
- NIC 14 (Modificada en 1997), Presentación de Información por Segmentos
- NIC 16 (Modificada en 1998), Inmuebles, Maquinaria y Equipo
- NIC 17 (Modificada en 1997), Arrendamientos
- NIC 22 (Modificada en 1998), Fusión de Negocios
- NIC 28 (Modificada en 1998), Contabilización de las Inversiones en Asociadas
- NIC 31 (Modificada en 1998), Información Financiera sobre Participaciones en Asociaciones en Participación

En aplicación precisa de las NICs por parte de las empresas, se presentaron algunas circunstancias controversiales donde parecía que no habían sido considerado por las NICs o estas las habían tratado con imprecisión. Ante ello, el IASC constituyó el Comité Permanente de Interpretaciones (SIC) para que, a través de Interpretaciones SIC, llenar ese vacío.

Sobre la base de ello, este Comité (SIC) ha emitido Interpretaciones que también han sido revisadas, adecuadas y aprobadas por la Comisión Técnica Permanente de la Federación. Estas son:

- ✓ Interpretación SIC 1, Uniformidad – Diferentes Fórmulas de Costo para las Existencias
- ✓ Interpretación SIC 2, Uniformidad – Capitalización de los Costos de Financiamiento
- ✓ Interpretación SIC 3, Eliminación de las Ganancias y Pérdidas No Realizadas en Transacciones con Empresas Asociadas
- ✓ Interpretación SIC 5, Clasificación de los Instrumentos Financieros – Cláusulas de Pagos Contingentes
- ✓ Interpretación SIC 6, Costos de Modificación de Programas para Computadoras (Software) Existentes
- ✓ Interpretación SIC 7, Introducción al Euro
- ✓ Interpretación SIC 8, Aplicación por Primera vez de las NICs como Principal Base Contable
- ✓ Interpretación SIC 9, Fusión de Negocios – Clasificación como Adquisiciones o como Unificación de Intereses
- ✓ Interpretación SIC 10, Subsidios Gubernamentales Sin relación específica con las Actividades de Operación
- ✓ Interpretación SIC 11, Tipos de Cambio –Capitalización de las Pérdidas Resultantes de una Severa Devaluación de la Moneda
- ✓ Interpretación SIC 12, Consolidación – Entidades con Propósitos Especiales
- ✓ Interpretación SIC 13, Asociaciones en Participación – Aportes No Monetarios de los Participantes
- ✓ Interpretación SIC 14, Inmuebles, Maquinaria y Equipo – Indemnización por la Desvalorización o Pérdida de partidas
- ✓ Interpretación SIC 15, Arrendamientos Operativos – Incentivos
- ✓ Interpretación SIC 16, Capital Accionario – Recompra de los propios Instrumentos Patrimoniales (Acciones en Tesorería).

Algunos de estos Pronunciamientos NICs y SICs ya están vigentes y los demás, entrarán en vigencia a partir del 1 de enero del 2001, esta es la situación actual de las NICs y las interpretaciones SIC a Agosto del 2000.

Sin embargo, a partir de la NIC 40, el mecanismo de aprobación de las mismas cambiará con la finalidad de perfeccionar y lograr que la adecuación de las NICs responda en mejores condiciones a

nuestra realidad económica social y empresarial. Actualmente se recibe la NIC oficializada por IFAC, las que después de traducidas pasan a la Comisión Permanente, de donde se derivan al titular de la FF.CC.PP. para su aprobación, después de la aprobación por la Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú, se ratifican en un Congreso Nacional; luego se envían a la Contaduría Pública de la Nación para su oficialización en todo el país.

Desde la Norma 40, el procedimiento va a consistir en recibir la NIC, pero la NIC ya oficializada por IFAC, sino los borradores que ellos distribuyen, para traducirlos en nuestro idioma y ponerlos en circulación durante 30 días hábiles a los Colegios Departamentales; Universidades del País, Contraloría, CONASEV, SBS y SUNAT para recibir observaciones, y luego vamos a enviar ese material a IFAC para que lo tenga en consideración a la hora de oficializar la NIC. Esto aún no terminará allí, cuando regrese la NIC oficial de IFAC, como es usual esta dejará alternativas de adecuación de acuerdo a la realidad económica de cada país, lo cual también debe ser difundido para ver como decidimos multidisciplinariamente la adecuación más idónea.

Para concluir, debemos manifestar que el último Congreso Nacional de Contadores Públicos, Pucallpa 2000, se habló de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICs-SP), las mismas que son las siguientes:

- NIC-SP 1: Presentación de Estados Financieros
- NIC-SP 2: Estado de Flujos de Efectivo
- NIC-SP 3: Superávit o Déficit neto del ejercicio, errores sustanciales y cambios en las políticas contables
- NIC-SP 4: Los efectos de las variaciones en los tipos de cambio
- NIC-SP 5: Costos Financieros
- NIC-SP 6: Estados Financieros consolidados y tratamiento contable de las entidades controladas
- NIC-SP 7: Tratamiento contable de las inversiones en entidades asociadas
- NIC-SP 8: Presentación de Información Financiera de las Participaciones en Asociaciones en Participación

En el informativo del Colegio de Contadores Públicos de Lima (Informativo CCPL) de Agosto 2000, se lee lo siguiente:

Entre las resoluciones del XVII Congreso, se aprobó la aplicación de las siguientes NIC's, en el texto y fecha de vigencia propuestos por la Comisión Técnica Permanente de la Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú – Junta de Decanos:

NIC 1 – Presentación de Estados Financieros.

NIC 10 – Sucesos Posteriores a la Fecha del Balance General.

NIC 12 – Impuesto a la Renta.

NIC 35 – Operaciones Continuas.

NIC 36 – Valoración de Activos.

NIC 37 – Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

NIC 38 – Activos Intangibles.

NIC 39 – Instrumentos Financieros, Reconocimiento de Acciones.

NIC 14 – Presentación de Información por Segmentos.

NIC 17 – Arrendamientos.

NIC 16 – Inmuebles, Maquinaria y Equipo.

NIC 22 – Fusión de Negocios.

NIC 28 –Contabilización de las Inversiones en Asociadas.

NIC 31 – Información Financiera sobre Participaciones en Asociaciones en Participación.

GLOSARIO

Tectónico.- Relativo a la estructura.

Lectura: **TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO A LA RENTA**

Martín Villanueva Gonzales

Director Ejecutivo de Executive Business School

A pesar de ser de aplicación obligatoria la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 a partir de 1998, todavía existen muchas empresas que no cumplen con registrar el impuesto a la renta de acuerdo a las disposiciones contenidas en dicha norma. En el presente artículo, el autor hace una explicación de los aspectos más importantes de la referida norma de contabilidad.

Tradicionalmente, en nuestro país se han registrado las obligaciones tributarias sobre la base de lo dispuesto por la legislación vigente, cuyos criterios para el registro y valuación de activos y pasivos o para el reconocimiento o diferimiento de ingresos y gastos no siempre son coincidentes con las normas de contabilidad empleadas por las empresas para el proceso de registro de sus transacciones y para la preparación de sus estados financieros.

Así, el propio texto del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (artículo 33) reconoce que la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados puede determinar, por aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales o permanentes en la determinación de la renta neta.

Las diferencias existentes entre las normas contables y las normas tributarias, pueden dar lugar a que la utilidad contable sea diferente a la utilidad tributaria (renta imponible). Ignorar tales diferencias y contabilizar el impuesto a la renta basándose exclusivamente en las normas tributarias conduce a una mala presentación de los estados financieros ya que el resultado del período incluiría el efecto impositivo de partidas de ingresos o gastos que pudieran no corresponder al período corriente sino a otros períodos; es decir, se produciría una inadecuada correlación de ingresos y gastos que afectaría la determinación de la utilidad o pérdida del período.

Para hacer frente a este problema, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad ha emitido la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 (NIC 12) denominada IMPUESTO A LA RENTA. Cabe mencionar que el pronunciamiento original ha sido modificado en dos oportunidades, habiéndose efectuado la última modificación en 1996.

El objetivo de la NIC 12 es normar el registro contable de los efectos tributarios de la recuperación (o liquidación) futura del valor contable de los activos (o pasivos) que están reconocidos en el balance general de la empresa, y de las transacciones y otros hechos del período corriente que están reconocidos en los estados financieros de la empresa.

La citada norma requiere que se registren los efectos tributarios de las transacciones, de la misma forma como se contabilizan tales transacciones.

- 6.3. La Normalización o Armonización Contable.**- Consiste en establecer normas técnicas para realizar el trabajo contable. Pero estas normas comúnmente están orientadas con algún fin, ya sea técnico, tributario, económico, etc., es decir a veces sesgadas a algunos intereses que en muchos casos tergiversan la naturaleza de la Doctrina Contable tal es, informar acerca del origen del patrimonio, el estado y el resultado de la Gestión de las empresas.

La normalización contable está conduciéndose en los últimos tiempos sobre una fuerte internacionalización, siendo la globalización de los mercados la causa principal. Sin embargo hay otros aspectos como aquellos de los métodos de formalización que se convierten en apropiados cuando sus estudios son llevados sobre la estructura y métodos de trabajo de uno de los más representativos organismos normalizadores internacionales: La Comisión de Normas Internacionales (IASB).

La evaluación de la normalización internacional ha comenzado ya hace más de una década y claramente allí han quedado establecidas importantes diferencias entre las normas contables de los diversos países con los de los estudios realizados por los organismos internacionales. Otro aspecto importante es el análisis de la actual divergencia entre las normas que rigen en países desarrollados como Francia, EE.UU., y los subdesarrollados con respecto a varios pronunciamientos contables.

Estas diferencias de normalización o armonización, producidas por el convencionalismo contable, han dado lugar a un debate político por la trascendencia de su impacto en la economía de los países.

Con el propósito de abundar criterios sobre la normalización contable, tenemos que citar algunos autores del tema:

PIERRE LAUZEL, Profesor de los Centros de Administración de París, señala que una Contabilidad

Una terminología basada en definiciones precisas.

Un método general para el registro de los movimientos entre las diversas cuentas.

Unas reglas lo más generales posibles para la determinación de los valores que hayan de registrarse. La normalización contable se encajan de la siguiente forma:

- a. Aspecto Doctrinal, metodología contable correspondiente a la ordenación, movimiento y articulación de las cuentas, desarrollados por:
 - Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
 - Los Planes de Contabilidad.
- b. El empleo racional de las cuentas y cuadro de mandatos:
 - Comparaciones interempresas como el método de los precios constantes.
 - Las guías contables profesionales (Normas Internacionales de Contabilidad).

ANTONIO GOXENS DUCH, representante de España en el Plan Contable Internacional, dice que la normalización contable es un movimiento moderno que tiene por objeto señalar normas generales de aplicación a todas las empresas, unificando criterios con respecto a lo siguiente:

Plan Uniforme de Cuentas

Métodos de valoración

Formalidades de estructura de forma y fondo de los balances

Procedimientos de trabajo

Métodos de censura, revisión e informe

Métodos de enseñanza de la Contabilidad.

DIDDEN, afirma que la normalización sirve para:

- Proporcionar un mejor desarrollo del sistema contable
- Facilita la lectura y análisis de los documentos contables
- Mejora la estadística interna
- Presenta mejor información a la Gerencia
- Facilita el intercambio y la comparación de las informaciones, así como los cálculos y controles
- Posibilita la investigación fiscal
- Es la vía que conduce a la Contabilidad Nacional.

Jorge Tua Pereda, Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad Autónoma de Madrid, la armonización se caracteriza por:

- Excesivo protagonismo de los países del área Anglo-Sajona
- Orientación e información sobre protección del patrimonio
- Falta de cumplimiento de las Normas
- Deficiente coordinación con organismos regionales y locales

El CPC. Jesús Filimon Capcha Carbajal de Huancayo, del Departamento de Junín, en el último Congreso Nacional de Contadores del Perú (Pucallpa del 30 de agosto al 02 de Setiembre del 2000), esbozó una **Matriz para la Armonización de Modelos Normativos Contables**:

"La Armonización se obtiene a partir de 'EPISTEMAS' unidades mínimas de conocimiento científico.

Los siguientes son datos científicos que permitirán la Armonización:

- Lenguaje formal
- Reglas lógicas
- Sistemas axiomáticos
- Leyes científicas
- Instrumentos y artefactos".

También planteó el **Sistema Axiomático**:

"Donde un sistema axiomático = < A, D, RD, T >

- A = Axiomas
- D = Definiciones
- RD = Reglas de Deniración o Inferencia
- T = Teoremas

fin de determinar si se está cumpliendo con los programas presupuestados y políticas de la empresa (control previo), si hay que tomar medidas correctivas (control concurrente) o si los informes o estados contables reflejan la situación económica y financiera (control posterior).

Las variaciones patrimoniales son los diferentes cambios que experimenta el patrimonio como consecuencia de la programación de actividades y de la gestión de las mismas, las que se reflejan mediante el Plan de Cuentas y sus respectivos asientos de acuerdo a los PCGA.

Como podemos observar la Contabilidad no sólo sirve para controlar y administrar el patrimonio de una entidad contable, sino también juzgar la gestión de los responsables de la conducción de la misma. Esta función crítica de la Contabilidad la hace el Contador Profesional a través del análisis e interpretación de los estados financieros.

Contenido.- Está dado por el sistema acumulado y decantado de conocimientos contables cuya vigencia es provisional de acuerdo al enfoque moderno de la ciencia. Este contenido puede estar conformado por los principios, leyes, normas y teorías contables (ciencia pura) y por modelos y técnicas contables (ciencia aplicada).

Metodología.- La metodología especial de la ciencia contable es la teneduría de libros o "método contable", cuya base racional es el principio de la partida doble o principio de causalidad contable.

Los principios que rigen la teneduría de libros se basan en el principio fundamental contable: NO HAY DEUDOR SIN ACREEDOR, NI ACREEDOR SIN DEUDOR.

Otro aspecto del método contable, es aquel que puede ser empleado como método científico de contabilidad: al identificar sus etapas de procesamiento de datos por las etapas del método inductivo, es decir: Recopilación de información, análisis, elaboración y generalización de una ley o conocimiento contable; que se puede observar en el siguiente cuadro comparativo:

Método Contable	Método Inductivo
1. Inventariar (verificar elementos patrimoniales).	1. Observación (recopilación de datos).
2. Jornalizar (entrada y registro de hechos contables).	2. Análisis de hechos particulares (semejanzas y diferencias).
3. Mayorizar (separación de cuentas).	3. Abstracción (separación entre caracteres comunes y no comunes y elaboraciones cuantitativas).
4. Comprobación (verificar hechos contables correspondientes al ejercicio).	4. Generalización (comprobación de hechos).
5. Generalización (elaboración de estados financieros).	5. Ley o concepto
6. Información contable, análisis e interpretación de estados financieros.	

Del estudio de ambos métodos, se infiere que el método inductivo se refiere a la elaboración del conocimiento partiendo de lo particular a lo general, mientras que el método contable en el mismo camino busca el conocimiento de los hechos contables, para después de un proceso técnico elaborar la información contable generalizada de esos hechos que son entregados a los usuarios para que tomen decisiones, así como para realizar proyecciones. Sin embargo, estas generalizaciones están sujetas a comparaciones posteriores, cuyas variaciones exigen una realimentación en el sistema.

Estas experiencias deberían ser tomadas por los investigadores contables para la formulación y revisión de nuevos postulados de contabilidad, al ser sometidos al rigor del método científico.

Lenguaje científico.- El lenguaje científico de la contabilidad está dado por el conjunto de signos y símbolos con los que opera, y reciben el nombre de "cuenta" o nomenclatura contable: En una "cuenta" se debe distinguir dos aspectos: La representación simbólica de un elemento o fenómeno contable y la significación que envuelve su contenido.

La ciencia contable utiliza su lenguaje como un código que unifica la representación de tal manera que con el manejo de dicho código se pueda formalizar el conocimiento contable. La formalización del conocimiento contable configura las estructuras contables.

7.4. Estructuración de la ciencia contable y conexiones de las ciencias.- El tema hay que dividirlo en:

Estructuración de la ciencia contable.- La estructuración o reestructuración de la ciencia, es el proceso por el cual la ciencia se enriquece, con los nuevos aportes que le proporciona la investigación científica, ya que las teorías científicas están en constante perfección y cambio.

La formación del conocimiento científico se inicia con el planteamiento científico que debe responder a la necesidad de describir, explicar, producir y controlar un fenómeno o hecho científico, el mismo que es desarrollado mediante el método científico dando como resultado una teoría que en forma hipotética responde al mencionado planteamiento.

Hablando en el campo de la contabilidad, se puede señalar que la TEORÍA CONTABLE es el conjunto de enfoques teóricos realizados por las diferentes escuelas a través de la historia acerca de lo que es la Contabilidad y de lo que hacen los Contadores.

Como manifiesta Eldon Hendriksen (investigador contable norteamericano: "Teoría Contable"), en el primer caso se considera a la Contabilidad como sustantivo, es decir la sustancia que refleja la realidad noumenal (ser) y en el segundo caso reflejan la expresión del ser, es decir la realidad fenomenal.

La Contabilidad como sustancia estudia el sistema de conocimientos que trata de explicar su naturaleza y en esta circunstancia su ser es objeto de la investigación contable.

La Contabilidad como actividad estudia las manifestaciones o fenómenos contables (patrimoniales) que se realiza en el ejercicio de la profesión contable.

La teoría contable es el motor que impulsa el avance de la ciencia contable, por tanto sin teoría no hay avance científico.

La aplicación del avance científico da lugar al descubrimiento de nuevas técnicas. Las técnicas son modelos específicos para resolver problemas concretos de la realidad, y su vigencia temporal es más corta que las teorías y los conocimientos científicos, ya que la perfección técnica se puede basar en los mismos principios científicos de una teoría.

Conexiones de las ciencias.- La ciencia moderna, a diferencia de la concepción clásica de ciencia (que presentaba a las ciencias particulares aisladamente desprendidas de una ciencia fundamental o arte, que nacía de una filosofía general) ahora se presenta como un sistema integrado de ciencias en la cual el desarrollo de unas depende del desarrollo de las otras.

En esta forma la ciencia se presenta como un sistema complejo de conocimiento de la realidad noumenal y fenomenal, es decir una visión epistemológica de la realidad que es necesario construir y reconstruir en el desarrollo dialéctico de las ciencias dentro de la sociedad; ya que la ciencia por naturaleza es racional, objetiva y crítica, cuyos objetos de estudio parten de la realidad siendo su conocimiento formalizado como una aproximación a ella, por lo que necesariamente deben ser contrastados con la realidad.

Este sistema complejo de conocimiento de la realidad hace necesario que exista un método que la estudie en sus diferentes aspectos, dentro de su totalidad, **este método es el enfoque estructuralista de las ciencias.**

De lo expuesto resulta que las ciencias contables no se pueden estudiar aisladamente, de allí que su estudio forme parte de las ciencias sociales vinculada a las ciencias económicas, administrativas y a las modernas teorías de la comunicación y teorías general de sistemas (TGS) así como las técnicas de informática y cibernética; por tal razón cobra mayor vigencia la siguiente definición de Contabilidad: "Es la ciencia social que tiene por objeto controlar y administrar el patrimonio de una entidad contable y de las variaciones que este sufre como consecuencia de una gestión empresarial" (Dr. Antonio Ayllón Ferrari).

Como se puede notar, consideramos a la Contabilidad como una ciencia social, ya que el ente contable está constituido en la realidad por un grupo social, que posee un patrimonio y que tiene una estructura económica y financiera dedicada a un fin determinado, por lo que se encarga su gestión a un responsable de la misma.

Vista así, la ciencia contable está condicionada al avance de las ciencias económicas, sociales y en general al avance de todas las ciencias vinculadas a ella.

Cuando expresamos que la Contabilidad tiene por objeto controlar y administrar el patrimonio, nos estamos refiriendo en el control, a las técnicas de recopilación, clasificación y registro de los datos relativos al movimiento del patrimonio a través del lenguaje contable esto implica el manejo de códigos contables (simbología) que tienen una significación propia (semiótica) con los cuales se procesa la información (sintaxis), cuyos resultados son reelaborados según el destino de los diferentes usuarios (Teoría de la Información).

La administración patrimonial significa que el ente contable es manejado por un responsable (Alta Dirección) quien toma decisiones sobre la base de la información contable mediante el control previo (presupuestal), concurrente (operacional) y posterior (evaluativo); en este aspecto la Contabilidad está íntimamente relacionada a la teoría de la administración.

Además el control implica la implementación de un sistema contable (Teoría de Sistemas) que responde a las necesidades de información según la naturaleza de la empresa (Teoría Económica).

Pero el ente contable no es un ente aislado sino que se desarrolla dentro de un contexto social que condiciona y limita su actividad (condiciones políticas, económicas y sociales).

Finalmente, manifestamos que los avances tecnológicos también están influyendo en el desarrollo de la Contabilidad mediante la informática y cibernética las cuales han dejado obsoletos a los medios manuales y mecánicos de registros, quedando para el Contador del futuro *la tarea de elaborar inteligentemente modelos contables para precisar datos que proporcione información más exacta y oportuna de los fenómenos patrimoniales* sometidos a estudio cuyos resultados permitirán un diagnóstico más científico en la conducción de la entidad contable.

En conclusión, diremos que la Contabilidad como las demás ciencias están vinculadas e integradas dentro de la realidad objetiva y que el desarrollo de ella, depende del desarrollo de las demás ciencias y viceversa.

GLOSARIO

Axiomática: En lenguaje común, significa: Evidente, incuestionable. En lenguaje científico es la matematización o formalización de contenidos cognoscitivos de la realidad.

Semiótica: (Sinónimo de Semiología).- Parte de la medicina que estudia especialmente los signos de las enfermedades. Por extensión, podemos considerar a los signos de las diversas disciplinas científicas, muy especialmente la Contabilidad: En el caso de una entidad contable pública o privada, se refiere a los signos que emplea la Contabilidad.

Enseguida, nos habremos de referir a ciertos conceptos científicos aludidos:

Cibernética: Es la ciencia que estudia los procesos de control. Con estos procesos nos tropezamos en todas partes donde se realiza una u otra actividad organizadora, donde el desorden se ordena, ya se trate de construir una casa o de descubrir nuevos materiales polímeros, de ordenar la circulación urbana o de escribir una obra literaria.

La Cibernética supone una "Teoría de la Información" que estudia las formas generales de la transmisión de los mensajes. Aunque la teoría matemática de la información sea de naturaleza probabilística (emparentada con el cálculo de la entropía en termodinámica) subsiste el hecho esencial que las conexiones sean de la combinatoria lógica.

La Cibernética constituye un trabajo de alto nivel creado por Norbert Wiener hacia 1949 y en la actualidad se ha introducido a todas las ciencias. El fuerte impacto, con un currículum vigoroso y asombroso por su desarrollo e influencia como por la revolución que ha llegado a motivar en círculos científicos. Wiener, ilustre matemático y filósofo americano la definió entonces como: "**la ciencia del control y de la comunicación entre el animal y la máquina**". Su investigación ha dado motivo a

considerarlo como ***ciencia que estudia las leyes generales que rigen los sistemas de los procesos de control*** (sean biológicos, mecánicos, electrónicos, contables, administrativos, etc.) **y del tratamiento de la información.**

Un hecho importante sorprendente de los modelos cibernéticos es que nos enseña el análisis de estructuras que intervienen en las formas de equilibrio de los niveles sucesivos del desarrollo mental. Se hace uso de servomecanismos con sucesiones de equilibraciones y reequilibraciones progresivas, autocorrección de los feedbacks y nos recuerda cómo trabaja la inteligencia en evolución.

Lo que actualmente viene a denominarse "inteligencia artificial" no persigue otro fin que la construcción de modelos mecánicos-electrónicos capaces de simular el funcionamiento de la inteligencia humana.

Teoría General de los Sistemas: El trabajo del biólogo alemán Ludwig Von Bertalanffy en 1925, inicialmente poco acogido por el mundo científico como suceden con varias teorías científicas, ha terminado por imponerse, *ésta divide la realidad en partes sin dejar de tener una visión integral y total.* Es aplicable a diferentes disciplinas científicas a distintos niveles. Es común hoy día hablar de sistemas celulares, sistemas de organismos, sistemas de contabilidad, sistemas sociales, sistemas administrativos, sistemas de planetas, etc.

Algo interesante de la Teoría General de los Sistemas (TGS) es su visión reduccionista de aislar el comportamiento particular de un suceso de la realidad al mismo tiempo que nos advierte que los sucesos no pueden ser estudiados sin fijarse en la interacción con otros sistemas más complejos.

La TGS describe un nivel de construcción teórico de modelos que sitúa entre las construcciones altamente generalizadas de las matemáticas puras y las teorías específicas de las disciplinas especializadas y que en los últimos años se ha hecho sentir, cada vez más fuerte, la necesidad de un cuerpo sistemático de construcciones teóricas que pueda discutir, analizar y explicar las relaciones generales del mundo empírico. Por supuesto que no se busca establecer una teoría general de prácticamente cualquier cosa, única y total, que reemplace todas las teorías especiales de cada disciplina en particular.

La TGS anticipa dos enfoques: el primero es observar el universo real y escoger ciertos fenómenos generales que se encuentran en las diferentes disciplinas y tratar de construir un modelo teórico que sea relevante para estos fenómenos. Esta posición en vez de estudiar sistema tras sistema considera un conjunto de todos sistemas posibles en que se manifiesta el fenómeno y se busca reducirlo a un conjunto de tamaño más razonable.

El segundo enfoque de la TGS es ordenar los campos empíricos en una jerarquía de acuerdo con la complejidad de la organización de sus individuos básicos o unidades de conducta y tratar de desarrollar un nivel de abstracción apropiado a cada uno de ellos. Es un enfoque más sistemático que el anterior y viene a ser el denominado "sistema de sistemas".

Los complejos sistemas en tecnología, urbanización, trabajo social, relaciones internacionales y en tantos otros campos de la vida contemporánea están pidiendo cada vez más un acercamiento sintético en términos de sistema. La TGS ofrece en este sentido el desarrollo más reciente de toda una metodología innovadora y altamente refinada. Se trata de la creación de una nueva ciencia que sistematiza el paralelismo de principios cognoscitivos generales en diferentes campos de la actividad científica y social del hombre.

En pos de una teoría general de los sistemas

La ciencia moderna se caracteriza por la especialización siempre creciente, impuesta por la inmensa cantidad de datos, la complejidad de las técnicas y de las estructuras teóricas dentro de cada campo. De esta manera, la ciencia está escindida en innumerables disciplinas que sin cesar generan subdisciplinas nuevas. En consecuencia, el físico, el biólogo, el psicólogo y el científico social están, por así decirlo, encapsulados en sus universos privados, y es difícil que pasen palabras de uno de estos compartimientos a otro.

A ello, sin embargo, se opone otro notable aspecto. Al repasar la evolución de la ciencia moderna topamos con un fenómeno sorprendente: han surgido problemas y concepciones similares en campos muy distintos, independientemente.

flores". Con tres respuestas se trata de una decisión entre ocho, etc. Así, el logaritmo de base 2 de las decisiones posibles puede ser usado como medida de información, siendo la unidad la llamada unidad binaria o *bit*. La información contenida en dos respuestas es $\log_2 4 = 2 \text{ bits}$, en tres respuestas, $\log_2 8 = 3 \text{ bits}$, etc. Esta medida de la información resulta ser similar a la de la entropía, o más a la de la entropía negativa, puesto que la entropía es definida como logaritmo de la probabilidad. Pero la entropía, es una medida del desorden, de ahí que la entropía negativa o información sea una medida del orden o de la organización, ya que la última, en comparación con la distribución al azar, es un estado improbable.

Asimismo, dos conceptos fundamentalmente útiles en la TGS son la sinergia y la recursividad.

Desarrollada por Kurt Levin la sinergia consiste en que la suma de las partes de un sistema es diferente del todo. Un ejemplo lo podemos encontrar en la descripción de naranja que puede solicitar a una persona teniendo las siguientes disposiciones:



La descripción de lo que es naranja para ambas agrupaciones es totalmente distinta, puesto que por lo menos en B se encuentra que una naranja no es sólo un mero componente del grupo sino pertenece a una organización tal como la cruz. Algunos han definido la sinergia como que $2 + 2 = 5$ u otra cifra.

El filósofo Fuller señala que un objeto posee sinergia cuando el examen de una o alguna de sus partes (incluso a cada una de sus partes) en forma aislada, no puede explicar o predecir la conducta del todo.

Por otro lado hablamos de recursividad: el hecho que un objeto sinérgico, un sistema, esté compuesto por partes con características tales como son a su vez objetos sinérgicos (sistemas). Por tanto es motivo para hablar de sistemas y subsistemas, también de supersistemas. Lo importante, esencial en la recursividad es que cada uno de estos objetos —no importando su tamaño— tienen propiedades que lo convierten en una totalidad, es decir un elemento independiente.

Sin embargo, es fácil caer en error cuando buscamos identificar los subsistemas de un sistema, porque no todas sus partes componentes pueden considerarse subsistemas, si queremos respetar el principio de la recursividad. Por ejemplo, el corazón o el aparato nervioso pueden ser subsistemas del hombre, pero no la uña del dedo pulgar. En una empresa puede que una función no cumpla con los requisitos de ser considerada un subsistema, por ejemplo: el chofer de un camión o del auto del gerente. Lo mismo es aplicable a los supersistemas.

Para concluir sobre la TGS, hay que decir que **la cibernética** es una teoría de los sistemas de control basada en la comunicación (transferencia de información) entre sistema y medio circundante, y dentro del sistema, y en el control (retroalimentación) del funcionamiento del sistema en consideración al medio. Además, debemos destacar su carácter previsible, en efecto, antes de desarrollar la "caja negra" de inputs y outputs, entradas y salidas, que constituyen un modelo clásico de ver lo que representa un sistema; hay que fijarse en los propósitos que cumplirá el sistema y qué viene a ser para nosotros en el sistema universitario la clave para una buena orientación del sistema que nos involucra.

La sinergia, entropía y homeostasia contables: Aquí cabe citar al Dr. Antonio Ayllón Ferrari (1996), en su libro "Metodología de la Investigación Aplicada a las Ciencias Contables", Págs. 20 al 23:

"El enfoque Estructuralista es un enfoque integral, y sus elementos están regidos por las Leyes de la Totalidad (Sinergia, Entropía, Homeostasia, dentro de las ciencias fácticas; en las ciencias formales

3° El método contable desde el punto de vista permite profundizar los conocimientos contables vía formalización cognoscitiva y como una técnica que abre un horizonte de oportunidades operativas para resolver problemas profesionales.

TEORÍA DE LA CIENCIA

La teoría de la ciencia es producto del Siglo XIX, sin desconocer los antecesores, cuando la ciencia formaba parte de la filosofía (Aristóteles, Heráclito) y los iniciadores Bacon y Descartes que trataron la concepción y procedimiento de la ciencia dentro de un marco explícito de la lógica y la metodología. Con el vertiginoso avance de las ciencias empíricas, la filosofía de la razón pura quedó en segundo plano y a la vista del hecho de la ciencia; la filosofía se convirtió totalmente en lógica del conocimiento y de la investigación científica, así surge el reino del positivismo científico, cuyos representantes en Alemania son el círculo de Viena, desde Schlick a Quine. Sin embargo, desde los años 50 y 60 ha habido un determinado alejamiento de las posturas clásicas del positivismo científico.

En las décadas recientes tres centros de reconocido interés en la filosofía de la ciencia alemana se han desarrollado: un centro está bajo la influencia de Rudolf Carnap y la ortodoxia de Stegmuller; el segundo bajo Karl Popper y sus seguidores (racionalismo crítico) y el tercer centro de Lorenzen y la Escuela Erlangen. Entre todos estos campos hay líneas fluctuantes de conexión y desacuerdos sobre todo en el debate sobre posturas de la hermenéutica y la dialéctica, por ejemplo el desafío presentado por Thomas Kuhn y Feyerabend a Popper y sus seguidores. Stegmuller defiende el punto de vista ortodoxo de la teoría de la ciencia y el lenguaje del empirismo analítico, basados en la racionalidad lógica de los elementos básicos de la realidad física, natural y construyendo un núcleo estructural matemático de la teoría de la ciencia, pudiendo dentro de este núcleo, una teoría desalojar a otra o enriquecer el núcleo con el avance científico.

8.2. Los modelos científicos

Los paradigmas, hemos dicho, se los definen como una teoría, conjunto de teorías, observaciones, o modelos que la comunidad científica, de cierto campo del saber concibe como legítimos en determinado momento; por tanto estos paradigmas tienen estructuras conceptuales definidas, lo que en estructuralismo conocemos como estructuras cognitivas.

Estructura, es un conjunto de elementos vinculados por RELACIONES que le dan unidad y orientación significativa al conjunto. Ejemplo: La estructura contable que es un conjunto de relaciones y proporciones patrimoniales de una entidad contable, expresa las relaciones entre las inversiones patrimoniales y sus fuentes de financiación orientadas por una misión y objeto de dicha entidad.

Las estructuras cognitivas son el resultante de una formalización de la experiencia, expresa simbólicamente a través de la investigación científica, donde la razón constituyente inventa y crea posibles racionales (conocimientos).

La formalización desempeña en la ciencia una función más amplia que la de ofrecer al razonamiento, una forma más explícita y más coherente.

La formalización permite, además, descubrir nuevos temas de pensamiento, reconcentrar el pensamiento sobre nuevos objetos relacionales.

En cierto modo el pensamiento y el conocimiento de los objetos se reorganizan en torno a las estructuras que indujo la formalización.

Los modelos se definen como la aplicación de las estructuras formales a hechos concretos de la realidad, pues bien, estos modelos también tienen la propiedad de ampliar su aplicación a otros objetos conexos, proponiendo formas posibles de organización en torno a las cuales vendrán a unirse nuevos objetos; así el modelo desempeña un papel prospectivo y heurístico que no se puede comprender si se separa demasiado del terreno de la validez lógica y la verdad experimental.

La función del modelo no consiste solamente en coordinar la formulación de las leyes y la descripción de los hechos de la experiencia, sino en enunciar nuevos tipos de objetos a partir de los objetos ya conocidos.

La solidaridad que une los procedimientos formales de las ciencias matemáticas con la búsqueda de los "posibles estructurales" y de los tipos del objeto racional, podrán conducirnos a algunas observaciones sobre la función de la axiomatización, por ejemplo la Teoría Contable Axiomática de Richard Mattesich.

Los modelos enfocan el aspecto praxeológico de la ciencia, es decir, la aplicación de la ciencia a hechos concretos de la realidad: son formas simplificadas con las que se describe o explica la realidad fenomenal a fin de precisar su naturaleza y funcionamiento.

Por intermedio de los modelos las ciencias de la naturaleza pueden elevarse al nivel en que utilicen tipos operativos caracterizados por leyes internas de organización y abiertos a las realizaciones experimentales.

Los modelos se orientan al dominio o control de la naturaleza estableciendo las condiciones más esenciales de su conocimiento racional.

8.3. Los programas de investigación y los programas de investigación contables

LOS PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN

La noción de programas de investigación se debe a la reciente propuesta de uno de los discípulos de K. Popper, concretamente a Imre Lakatos, realizada con el fin de enviar ciertos defectos de la tesis metodológica de Popper puestas de manifiesto por Thomas Kuhn en su obra: Estructura de las Revoluciones Científicas.

Se considera como "Programa de Investigación" al proceso para obtener la explicación del crecimiento del saber. Este programa consiste en reglas heurísticas, unas de carácter negativo que nos dicen que caminos de investigación hay que evitar y otras positivas que nos dicen que caminos debemos seguir. El argumento de Lakatos se basa en tres puntos principales: En primer lugar afirma que todas las teorías nacen falsas y que por tanto, no se podría dar un paso sin lo que Feyerabend llama "El principio de Tenacidad", en virtud del cual ningún científico abandona su teoría mientras siga en pie su admisión al programa de investigación del que esa teoría emerge.

Para Lakatos no hay falsación sin la emergencia de una teoría mejor. En segundo término el crecimiento de una ciencia avanzada no se puede explicar mediante un proceso de refutación que da lugar a un conjunto de teorías aisladas, sino que "una teoría en movimiento" supone una serie de teorías conexas, sin que resulten necesarios la intervención del proceso de falsación pues cada teoría subsiguiente puede resultar de adicionar unas cláusulas auxiliares a la teoría anterior o de reinterpretarla semánticamente y por tanto puede ser manejada para predecir un nuevo suceso. Por último, Lakatos señala la continua emergencia de nuevas teorías a partir de las anteriores, que alcanzan cada vez mayor contenido empírico, esto ocurre por que los científicos mantienen vigente lo que constituye el "fondo del problema" es decir su programa de investigación, el cual sigue en pie pese a sus fallas, ya que estos van siendo paleados sucesivamente mediante nuevos retoques.

LOS PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN CONTABLES

Sobre la base del concepto de programa de investigación científica podemos desarrollar el programa de investigación contable.

Según Leandro Cañibano los programas de investigación en cuyos marcos se han desarrollado las elaboraciones contables son tres:

1. "El legalista",
2. "El económico", y
3. "El formalizado".

Cada uno de estos marcos sirvió de base para elaborar los paradigmas contables.

La divulgación de la partida doble por Luca Pacioli en 1494 y la respectiva sistematización de las técnicas contables de la época permitió a los comerciantes y mercaderes conocer en forma más detallada hasta esos momentos, su situación financiera, muy especialmente su situación deudora y acreedora frente a terceros. Esta es indudablemente el origen histórico de la utilización de la información contable para mostrar el patrimonio del comerciante como "prueba de su garantía

respecto al cumplimiento de sus obligaciones presentes y futuras". La finalidad de la información contable entra dentro de unos cauces estrictamente jurídicos y por lo tanto hay que montar todo un armazón atendiendo a las limitaciones, derivadas de tal contexto. La objetividad de la información contable se entiende en un sentido eminentemente legalista, así toda la representación y valoración contable ha de estar sustentada sobre hechos o sucesos que a efectos legales pueden ser considerados como prueba, ya que lo confirma la expresión del patrimonio, en términos cuantitativos no puede apartarse del concepto jurídico del mismo, en tanto la finalidad atribuida a la información contable consta en la presentación de unos datos que sirven de garantía a terceras personas.

Pero ésta no era la única finalidad de la contabilidad, existía otra al menos en forma incipiente que era la de ofrecer al propio empresario una base rudimentaria para tomar sus decisiones económicas, pues naturalmente el conocimiento de sus resultados y de su situación patrimonial alguna ayuda suponía en este sentido.

Después de la Primera Guerra Mundial con la inflación galopante sobre todo en Alemania, la información contable no ofrecía ni siquiera lo perseguía, una muestra del patrimonio como garantía, porque sus valoraciones por objetivas que fueran se habían quedado obsoletas.

En estas condiciones surge un nuevo programa de investigación que ofrece bases realistas que se adaptan al medio, que los resultados calculados responden a principios económicos, y que su conocimiento verdadero evita la creciente descapitalización de las empresas.

Eugenio Schmalenbach es el representante de este nuevo programa de investigación con la publicación de su obra: EL BALANCE DINÁMICO, impreso en 1919, texto de contenido esencialmente económico de las elaboraciones contables.

La finalidad de la información contable está estrechamente vinculada al conocimiento de la realidad económica especialmente en el campo empresarial, conceptos como costo de reposición; resultados exógenos, etc., surgen como elementos imprescindibles para el conocimiento de la auténtica realidad empresarial.

Schmalenbach lanza un nuevo concepto trascendental: "El Plan de Cuentas" a través del cual se logra la adaptación de la Contabilidad a la empresa, concebida ésta en su vertiente técnica y financiera y por lo tanto recibe en su seno cuanto información económica se precisa para una adecuada toma de decisiones. Naturalmente que este enfoque asimila el principio de la objetividad legalista. Razón por la cual la mayor parte de las legislaciones del mundo lo han tomado como base para elaborar sus planes contables.

Los objetivos de la información contable, sin abandonar los estrictamente legales, quedan bien orientados hacia los aspectos puramente económicos de la actividad empresarial. La información del pasado solo era tomada en cuenta si podía servir para predecir el futuro a través de un proceso más científico que los meros antecedentes. El establecimiento y propuestas de gestión, así como el cálculo de desviación, realidad-plan, se convierten en un valioso e imprescindible instrumento para toma de decisiones.

Todos estos movimientos revolucionarios de la Contabilidad inmersa en un nuevo programa de investigación denominado "Economía de Empresa", precisa también sus debilidades tanto en su complicada metodología (Plan Schmalenbach) como en sus bases económicas al reducir a la Contabilidad como una disciplina auxiliar de la misma.

Al finalizar la Segunda Guerra Mundial los avances en nuevas técnicas de investigación científica económica, especialmente en investigación operativa, y la difusión de nuevos modelos económicos y la aparición de la informática y cibernética en el campo contable van a dar lugar a un nuevo proyecto de investigación científica en Contabilidad, en busca de su paradigma que dé más rigurosidad a las predicciones contables con el aprovechamiento en los adelantos antes mencionados.

La Contabilidad una vez más, es la última en reaccionar frente a los cambios científicos y tecnológicos por estar atada al conservadurismo de sus usuarios, los empresarios que prefieren la seguridad de la rutina, frente al riesgo del cambio.

Sin embargo la exigencia del avance científico hace que algunos estudiosos se lancen con nuevos enfoques teóricos que brinden más consistencia científica, uno de ellos es Richard Matesich con su

obra: “‘Toward a General and Axiomatic Foundation of Accounting”, October 1957, en el cual se establece una serie de axiomas, definiciones, teoremas y requisitos apoyándose en el álgebra matricial como lenguaje formal para elaborar su teoría axiomática.

Por otro lado los gremios profesionales a través de sus centros de investigaciones están intentando concretar las bases para una teoría general de la contabilidad entre ellos el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados de los Estados Unidos de Norteamérica y la Asociación de Contadores Americanos de la misma nación. Pero a pesar de haberse avanzado algo, primero con los pronunciamientos de las Juntas de Normas Contables Financieras y de los boletines de investigación contable del Instituto en referencia y luego con las Normas Internacionales de Contabilidad (UASC), de la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC), aún no se concreta nítidamente la ciencia contable, tal es así que aún quedan vigentes las palabras del profesor japonés nacionalizado norteamericano JUJI IJIRI en su obra “The Foundattion of Accounting Measurement”, quien ha definido los motivos por los cuales no se puede adoptar un enfoque más formal de una teoría contable general, en los siguientes términos:

“Desgraciadamente, la contabilidad convencional es un conglomerado de muchos principios y procedimientos diferentes, que en algunos casos carecen de coherencia. Si se pudiera llegar a un acuerdo sobre la Doctrina Contable, aún cuando esto implique la confluencia de muchas teorías contables que tengan algo en común, la profesión contable tendría más oportunidad de avanzar tal como lo hacen las demás ciencias sociales”.

Si los investigadores contables hicieran verdadera investigación, sus resultados sometidos a Congresos no tendrían ningún reparo porque su sustento científico es universal y se impone por la fuerza de su objetividad, racionalidad y la lógica de su contenido.

Es responsabilidad de los académicos ayudar al progreso científico de la profesión contable, y con ello ayudar a mejorar el ejercicio técnico de la profesión.

Como dice Rober K. Mauzt, profesor de la Universidad de Illinois: “Nos hace mucha falta indagar métodos para hacer investigación contable; necesitamos descubrir y clasificar los problemas que tenemos y compararlos después con los resultados de otros científicos pero naturalmente la contabilidad es única en su género en algunos aspectos y no podemos apropiarnos de métodos ajenos sin modificarlos previamente”.

El mismo Mauzt, luego al final de su conferencia en American Account Ing. Asociation en Michigan dijo: “A mí me parece que necesitamos echar mano a toda pluralidad de enfoques y métodos como podamos conseguir, necesitamos adquirir experiencia mucho más amplia en metodología de la investigación, necesitamos innovaciones y experimentos tanto en el terreno de la investigación científica, como práctica”.

Por otra parte, el profesor peruano Dr. Antonio Ayllón Ferrari en su obra “Teoría Contable”, enfoque estructuralista, contribuye en algo a la solución del problema presentado por los investigadores antes mencionados.

8.4. El paradigma contable y tipos generales de modelos contables

EL PARADIGMA CONTABLE

Aplicando la definición de paradigma al campo contable diremos que paradigma contable es: La teoría, método, modelo, unas técnicas que la comunidad de la sistemática contable ha reconocido como legalmente vigente en un determinado momento de la historia de la humanidad.

La contabilidad al igual que todos los aspectos del saber, han ido evolucionando para responder a las necesidades de información contable que en cada época, los modos de producción y comercialización exigían para su mejor control y desarrollo. Así el pensamiento contable ha respondido paralelamente a la evolución socioeconómica del mundo, desde el Mercantilismo, con pequeños negocios, al Industrialismo, con grandes empresas a la moderna economía internacional caracterizada y apoyada por los adelantos científicos y tecnológicos, con sus empresas multinacionales y monopolios internacionales.

La contabilidad contemporánea exigidas por las necesidades de información cada vez más oportunas y exactas de las grandes empresas, debe perfeccionarse haciendo una revisión en sus mismas bases para responder cada vez con mayor profundidad y exactitud científica, si no quiere ser rebasada, por otras disciplinas que trabajan en campos conexos.

Con relación a la dialéctica del paradigma contable afirma el profesor Jhon L. Kramer de la Universidad de Michigan: "La contabilidad sufre cambios y desarrolla su teoría debido a causas de tipo social" que pueden ser o no ser alternativas así:

- a) Por un proceso revolucionario de cambio, el cual está acompañado por un acontecimiento de importancia histórica. Ejemplo: El sistema uniforme de contabilidad y el sistema de contabilidad gubernamental integrada, que estableció el gobierno del General Juan Velasco Alvarado, para responder a las necesidades de información de las reformas estructurales en el Perú.
- b) Un proceso evolutivo de debates, que son discusiones y decisiones por personas autorizadas y grupos interesados. Ejemplo: Las conferencias y congresos internacionales que hasta hace poco aprobaban las Normas Internacionales de Contabilidad.

Respecto a los requisitos de un paradigma contable, R.F. Salomonson, profesor de la Universidad de Michigan, señala que, el paradigma debe tener los siguientes atributos:

- 1. Debe ser manifiestamente finalista, es decir algo útil para un fin.
- 2. Debe poseer claridad, imparcialidad, congruencia, totalidad y concordancia con los hechos.
- 3. Que sea universal y que los principios contables se puedan aplicar en todo el mundo para medir los logros económicos de las naciones.
- 4. Los paradigmas contables deben estar constituidos por proposiciones formuladas para que expliquen y orienten la acción contable.

Podemos distinguir los siguientes tipos de paradigmas contables:

- a) Teorías contables
- b) Postulados contables
- c) Principios generalmente amplios
- d) Modelos contables
- e) Normas contables

La Teoría contable.- Es el conjunto de enfoques teóricos realizados a través de la historia acerca de lo que es la contabilidad y lo que hacen los contadores en su rol profesional que le asigna la sociedad.

Postulados contables.- Son en general conjuntos coherentes de enunciados descriptivos fundamentales, es decir, planteamientos referentes a la naturaleza y actividad de hechos que la contabilidad observa en el contexto social. Ejemplo: Un postulado propuesto por Maurice Moonitz "La mayoría de los bienes y servicios que se producen son distribuidos mediante 'El cambio' y no son consumidos directamente por los productores" (esto es válido en una economía industrial).

Principios contables.- Son verdades que resultan de las conclusiones coordinadas de los postulados contables. Estos principios se caracterizan por poseer una congruencia interna lo cual permite su aplicación en la vida real de los negocios y satisfacer inteligibilidad de los mismos.

Modelos contables.- Es la aplicación de una estructura cognitiva a la realidad contable para resolver un problema técnico. Ejemplo: El método ortogonal aplicado a la contabilidad analítica de explotación.

Normas contables.- Son reglas de comportamiento social y también reglas para realizar bien un trabajo contable y de manera uniforme.

TIPOS GENERALES DE MODELOS CONTABLES

De acuerdo al enfoque estructuralista los modelos contables, según Antonio Ayllón Ferrari, se pueden elaborar desde diferentes puntos de vista:

- 1. El modelo científico
- 2. El modelo político contable
- 3. El modelo sociológico contable

El Modelo Científico.- La ciencia es el estilo de conocimiento y de acción más universal y de mayor provecho que dispone la humanidad (Bunge y otros científicos contemporáneos).

La investigación científica es una actividad esencialmente cognoscitiva o intelectual, de tipo creativo, cuya finalidad está orientada a escrutar los objetos de la realidad, buscando problematizar, describir, descubrir, comprender, explicar y predecir las propiedades y relaciones que rigen los fenómenos o hechos reales, valiéndose de métodos, "sustentados" en la: a) Observación, b) El análisis y c) La experimentación y, no pocas veces, en la intuición (Bergson).

Desde este punto de vista, la teoría contable se enfoca desde dos aspectos:

1. La contabilidad como sustancia
2. La contabilidad como acción, es decir, las manifestaciones de la actividad contable.

El estructuralismo es una rama de la Filosofía moderna desarrollada por Lacón M. Foucault, C. Levi Strauss, J. Pouillon, entre otros, que postula "que todo conocimiento científico se sustenta en la noción de estructura". Entendiéndose por estructura a un conjunto de elementos interrelacionados de modo tal, que toda modificación de un elemento o de una relación entre dos elementos y de sus relaciones, origina el rompimiento del modelo.

Según Levi Strauss la noción de estructura social no se refiere a la realidad empírica sino a los "modelos construidos de acuerdo con ésta". En razón de ello, la noción de estructura no puede ser reducida al conjunto de relaciones observables toda vez que se trata de un modelo.

Dentro de estos conceptos estructurales en la compleja estructura de la empresa, la contabilidad es la sistematizadora de su funcionamiento y control desde el punto de vista económico y financiero; por tal razón se hace indispensable una planificación contable y una normalización para dar uniformidad al sistema, tanto a nivel microeconómico como en el ámbito macroeconómico.

La contabilidad como disciplina normativa es un sistema conceptual de naturaleza científica, cuyo conocimiento, desarrollo y futuro están orientados para el cumplimiento de finalidades de tipo eminentemente pragmático.

La contabilidad como ciencia social tiene por objeto controlar y administrar el patrimonio de una entidad contable y de las variaciones que ésta experimenta como consecuencia de una gestión empresarial.

Desde este ángulo la contabilidad científicamente trabaja con dos tipos de modelos:

- a) Modelos de Estática patrimonial, y
- b) Modelos de Dinámica patrimonial.

Cada uno de esos modelos están regidos por sus respectivas leyes operativas internas que describen, analizan y explican los comportamientos de los elementos patrimoniales, en sus aspectos estáticos (estados financieros) y dinámicos (contabilidad matricial, método ortogonal).

El Modelo Político.- La contabilidad para el desarrollo de los objetivos de la normalización contable, requiere del conocimiento de las actitudes y reacciones de las partes concurrentes, así como de los efectos producidos por la norma contable que son de índole eminentemente social, circunstancia que sitúa a la regulación contable en un ámbito mucho más amplio que el delimitado por los propios límites de la contabilidad.

Las hipótesis instrumentales y la investigación positiva se constituyen en apoyos inseparables para la regulación contable; y la integración de las teorías normativas y descriptivas son la esencia misma de la contabilidad como disciplina social normativa.

La regulación contable o normatividad, desde sus inicios, siempre ha sido controvertida debido a que los mecanismos que sirven para la elaboración de la norma contable, están influenciadas por intereses y debates a favor o en contra de una "norma concreta".

Los intereses contrapuestos en torno a la regulación contable son la causa de que algunos estudiosos de la contabilidad sostengan la necesidad de la implantación estricta del modelo político enmarcándolo a las consideraciones que siguen:

1. La norma contable es consecuencia de ejercicio del poder, detrás del que se esconden los intereses de las instituciones reguladoras.
2. La regulación contable es de arte de conseguir, aplicando técnicas adecuadas, la aceptación de un conjunto de ideas por todas las partes involucradas.
3. Los estados financieros son el "producto de sucesos de mercado y políticas", determinados por la posición de los individuos que tratan de maximizar su propio interés.

Las afirmaciones detalladas líneas arriba, están encuadradas dentro de un modelo político; cuyo riesgo radica en su positivismo pragmático, que relegará a la teoría normativa de la contabilidad el mero papel de observador de las prácticas contables; y por el contrario, resulta necesario el desarrollo de las teorías normativas para la consecución de los objetivos de la especulación contable, con el necesario apoyo positivo en cuanto al conocimiento del entorno, independientemente de que en la determinación de los objetivos, pueden concurrir mecanismos y técnicas de elección social y de resolución de problemas entre grupos contrapuestos.

El papel de la teoría contable debe consistir en el "desarrollo de los cauces necesarios para el análisis y tratamiento de soluciones integrales, estableciendo los instrumentos que permiten asegurar la concordancia o cumplimiento con los fines propuestos". Pero a su vez cumpla con el rigor científico de la racionalidad y objetividad contable.

Por ello, las decisiones de la regulación contable deben estar basadas tanto en el entendimiento de las teorías contables -debidamente formalizadas desde un punto de vista normativo-; como en la aceptación de un conjunto de objetivos, a los que se puede acceder políticamente; la determinación de reglas contables; y por su vinculación con objetivos concretos es en consecuencia, una cuestión teórica, técnica y no política.

Las vinculaciones de las normas estándares contables con objetivos de política socioeconómica, está apoyado en los efectos macroeconómicos de la norma contable, a la que se le puede atribuir influencia en la distribución de la riqueza, la misma que no satisface la totalidad de los intereses concurrentes, sino que impone costos a unos grupos y beneficia a otros. La norma contable debe buscar la armonización de sus objetivos y fines, para promover el bienestar económico y social de los individuos en sociedad.

Para finalizar, diremos que la norma contable en su estructura, va a estar influenciada por el aspecto político, económico y social del entorno o ámbito al cual se aplica.

El Modelo Sociológico.- La contabilidad es una disciplina eminentemente social, en cuanto se apoya en conductas humanas, circunstancias que hace que las conclusiones empíricas tengan mayor valor explicativo que predictivo.

El modelo sociológico busca integrar y contemplar bajo una perspectiva global todas las fuerzas que concurren en la regulación contable, en especial, la explicación de actitudes favorables o contrarias a la norma contable.

La aplicación de una nueva norma o estándar no es otra cosa que un proceso de cambio, en el que se desprende la adopción de una innovación, la percepción de las ventajas o desventajas que dicha innovación trae consigo, tiene un importante elemento en las consecuencias económicas de la norma, condicionando de esta manera, intereses, motivaciones y posturas de los estamentos concurrentes en la regulación.

La norma contable es un proceso de institucionalización que establece sus propios mecanismos de aceptación; las prácticas habituales de las normas generan el estándar que a su vez produce los controles necesarios para que se siga cumpliendo y se consolide definitivamente cuando los organismos reguladores mediante el dictado de disposiciones legales, exigen la aplicación de la norma estableciendo sanciones para aquellos individuos que no la cumplen.

La emisión de una norma requiere un proceso de planificación del cambio. La identificación de la necesidad de cambio, es un factor importante para la aceptación de la norma y el afianzamiento de la autoridad del organismo regulador, mediante el reconocimiento del problema y la conveniencia del cambio dentro de los objetivos sociales y económicos establecidos.

Cuatro elementos estructurales concurren el cambio:

1. Las instituciones reguladoras
2. La profesión
3. La empresa, y
4. El usuario.

La institución reguladora condiciona el proceso a través de sus dos factores: autoridad e influencia, de manera que la capacidad para obligar, es mediante la regulación profesional apoyándose en la voluntad de aceptación, de manera subsidiaria, en la coacción.

El papel de la profesión contable representada especialmente por el auditor independiente, desempeña un papel importante en el proceso de cambio; en este sentido cabe anotar que el trabajo del auditor independiente consiste en revisar, examinar y dar una opinión acerca de los estados financieros que se le presentan y las circunstancias que le permite opinar y garantizar la credibilidad de dicha información frente al usuario, constituyendo la norma contable un soporte objetivo a través del cual el auditor ampara su responsabilidad.

El estamento profesional que influye en la regulación contable está dirigido generalmente por grupos de poder dentro de la estructura profesional que pueden actuar como agente de cambio o por el contrario oponerse a cualquier innovación, arrastrando tras de sí a aquellos sobre los que ejercen influencia.

La empresa, ante la innovación o implantación de una norma, enfrenta los gastos de estudio, análisis y formación de quien tenga que implantarla y posiblemente es un gasto adicional dentro de las tareas contables, que no concuerda con los objetivos de la empresa.

El usuario ante la innovación por cambio de una norma espera que la misma se apoye en valores vigentes y que se perciba como útil en la consecución de los fines a lograr. Su aceptación se basa en la persuasión y educación.

GLOSARIO

Enseguida, tenemos algunas conceptualizaciones que aporta la TGS al conjunto del conocimiento humano, explicados de manera breve:

Entropía. Es una medida de desorden tomada de la termodinámica, en donde ésta se relaciona con la probabilidad de ocurrencia de un arreglo molecular particular en un gas. Cuando se traspone a la cibernética y a la TGS, la entropía se refiere a la cantidad de variedad en un sistema, donde la variedad puede interpretarse como la cantidad de incertidumbre que prevalece en una situación de elección de muchas alternativas distinguibles. La entropía, la incertidumbre y el desorden, son conceptos relacionados. Reducir la entropía de su sistema es reducir la cantidad de incertidumbre que prevalece. La incertidumbre se reduce al obtener información.

Estabilidad. Es una noción central de la teoría dinámica de sistemas, definida como la respuesta de un sistema a la perturbación. Tomado como concepto de la mecánica (un cuerpo rígido está en equilibrio estable si vuelve a su posición original después de un desplazamiento suficientemente pequeño; un movimiento se dice estable cuando es insensible a pequeñas perturbaciones), es generalizado a todas las variaciones dentro de un sistema. Este, se considera estable mientras permanezca dentro de su meseta homeoquinética.

Jerarquización. Quedando claro que la naturaleza de los fenómenos no es únicamente física sino también biológica, psicológica, social, religiosa, etc., junto con el concepto de recursividad se introdujo el concepto de jerarquización puesto que a todos los sistemas no se les puede dar el mismo tratamiento. Boulding presenta un ordenamiento jerárquico de los posibles niveles de sistemas, el cual goza hoy de amplia aceptación dado que permite un tratamiento mejor para los distintos sistemas. Tales niveles son:

1. Estructuras estáticas (Ej: electrones dentro de un átomo).
2. Sistemas dinámicos simples (Ej: sistema solar).
3. Cibernéticas o de control (Ej: termostato).
4. Sistemas abiertos (Ej: celular).
5. Genético social (Ej: Plantas).
6. Animal
7. El hombre
8. Estructuras sociales (Ej: **empresa**).
9. Sistemas trascendentales (Ej: lo absoluto: Dios).

cánones que cada operación requiere de modo que por si mismo cualquier diligente lector todo podrá comprender y para quien de esta parte no estuviera bien preparado en vano se será seguir". También decía L. Pacioli: Los negocios se mueven a través de cuatro elementos: A) El dinero contante, B) Los bienes sustantivos, C) La elección o decisión del mercader, y D) El crédito basado en la buena fe.

El libro presentaba, asimismo, mucha información sobre la práctica comercial de su tiempo especialmente sobre sociedades, venta, intereses, pólizas y letras de cambio.

Se debe aclarar que la "SUMMA" no es un libro original, el propio autor indicaba que era una colección de material e ideas de muchas fuentes y muchos autores. Declaró que la fuente principal la constituyeron los trabajos de Leonardo de Pisa, quien escribió allá por el año 1200. En ningún lugar del texto, Pacioli alegó que el sistema de teneduría de libros por partida doble fuera original suyo; él manifestó que simplemente estaba poniendo por escrito y ordenadamente el sistema que se había estado usando en Venecia por más de 200 años.

En su libro Pacioli recomendaba que todas las transacciones comerciales se anotarían en una forma sistemática de débito y crédito. Así, después que un comerciante tomara su inventario sumaría tres libros:

1. El libro de Memorandos(Borrador), para información general de las transacciones.
2. De jornal (libro Diario), en donde diariamente se anotaría en forma breve la información del libro de memorando, usando débito y crédito.
3. El Mayor (libro Mayor), al cual se trasladaría la información del Jornal anotando a la izquierda el débito y a la derecha el crédito en las cuentas afectadas, en cualquier momento dado la suma de todos los débitos coincidiría con la suma de todos los créditos.

"TRACTATUS PARTICULARIS DE COMPUTIS ET SCRIPTURIS" es la Distinctio IX de la "SUMMA DE ARITHMETICA, GEOMETRIA, PROPORZIONI ET PROPORCIONALITA" de Luca Pacioli; este tratado en particular está articulado en 36 capítulos, de la hoja 198 directa a la hoja 211 directa; su reagrupación, según la moderna terminología, es la que indica Melis (STORIA DELLA RAGIONERIA: Bologna Zuffi Editore 1950 a página 628/29):

1. Cosas necesarias del mercader;
2. El inventario;
3. Los tres libros "*mercanteschi*", Borrador, Diario y Mayor;
4. La autenticación de los libros contables;
5. El Borrador;
6. El Diario;
7. El Mayor;
8. La registración de los hechos correspondientes a las adquisiciones de mercancías, a los trueques, a las compañías, etc.;
9. Las registraciones relativas a las relaciones con empresas públicas;
10. Las cuentas de gastos;
11. La cuenta "de bodega" (cuenta de almacén);
12. La cuenta "Pro e Danno" (Productos y Daños);
13. La corrección de los errores;
14. El cierre de las cuentas;
15. El archivo de la correspondencia;
16. Particularidades sobre el libro de los mercaderes.

La obra de Pacioli ha servido de piedra angular y ha influido en escritores alemanes, ingleses, franceses, holandeses en lo que respectan a tratados contables.



ENTRADA

Documentos Fuentes

Registros Auxiliares

PROCESO

Inventariar

Jornalizar

Mayorizar

SALIDA

Balance de Comprobación
Cuenta del Patron/Dueño

Resumiendo la teoría fundamental del método italiano de Contabilidad divulgada por Luca Pacioli, podemos afirmar:

1. Durante del periodo anterior al Siglo XIV, el principal objeto de la Contabilidad fue brindar información al dueño, Pacioli expresó que el propósito de la teneduría de libros era "dar al mercader y sin demora, información en cuanto a su activo y pasivo". También proporcionar un medio de presentar informes sobre la mayordomía (administración) y una base para la concesión de crédito. Como resultado de ello las cuentas se mantenían en secreto y no existía presión externa que exigiera su exactitud, ni la implantación de normas uniformes de presentación de informes.
2. Una segunda característica relacionada con la primera era la comunicación en conjunto de todos los asuntos personales y comerciales de un propietario. Pacioli manifestó que en el inventario, que era la primera operación que debía hacer un comerciante, debería incluir: El efectivo, los objetos de valor, la ropa, los bienes domésticos y otras propiedades poseídas por el dueño; sin embargo, GREEN afirma en su obra "History and Survey of Accountandyu", que en algunos casos el comerciante tenía dos juegos de libros uno para el hogar y otro para el negocio. Además Pacioli, recomendaba que la aportación de un socio, en efectivo, propiedades o cuentas por cobrar, debía cargarse a sus cuentas, al valor de aportación y que debía abonarse al mismo importe a la cuenta capital del socio.
3. La tercera característica era que no existía un concepto de ejercicio económico ni el carácter continuo de la empresa económica. La ganancia se calculaba al completar el negocio aislado y no había necesidad de hacer depreciaciones del activo fijo por que no

era significativo. El inventario servía para comparar el patrimonio inicial y final para obtener la ganancia.

4. La cuarta característica nace de la falta de unidad monetaria estable y única, lo que hacía muy dificultoso el asiento por partida doble. Pacioli declaraba que no solo se registra el nombre del comprador o vendedor, así como la descripción de los bienes con su peso, tamaño y medida, sino también se mostraban las condiciones de pago; y cada vez que se recibiera o desembolsara efectivo, el registro mostraría la clase de moneda y su valor de conversión.
5. La propia partida doble supone un concepto de entidad mercantil y las relaciones económicas de la misma (base de la teoría personalista de la contabilidad).
6. El hecho de que las transacciones se registran en función del dinero, implica que se compararon partidas semejantes respecto a un denominador monetario común. Así, estaba explícito el supuesto que los acontecimientos económicos podrían cuantificarse en función de una unidad monetaria.
7. El empleo de gastos y participaciones implica cuando menos la comprensión parcial de la distinción entre capital y utilidad. Sin embargo, antes que se desarrollen estos conceptos y técnicas, fueron necesarios ciertos antecedentes específicos en la evolución del conocimiento.
8. Luca Pacioli, aparte del Libro de Inventario empleó los siguientes libros de contabilidad: el memorándum, el diario y el mayor.

Pacioli recomendaba numerar y firmar cada página de los libros y el nombre de iba escribirlos. El primer asiento en el diario será la contabilización del inventario inicial con abono a la cuenta capital que se la llamaba CAVADALE, esta cuenta siempre ha de figurar como acreedora tanto en el diario como en el mayor.

El monje veneciano define a la cuenta, manifestando que "no es otra cosa que un debido orden de la fantasía que en sí va en la mercancía y por lo cual el comerciante a través de una uniformidad contable previene la información de toda su hacienda y conoce, fácilmente aquellas cosas que resultan buenas o malas".

El concepto de conjunto científico propio de la partida doble viene expresado por Pacioli - según Boter- cuando dice: "La partida viene toda encadenada (se entiende al todo)".

Todos los asientos del diario son del tipo TAL a TAL, esto es un solo deudor y un solo acreedor; cuando hay más de uno los fracciona. No hay asientos compuestos, lo cual es obra de otro autor: el belga **Simón Stevin**, nacido en Brujas en 1548. En TAL a TAL las cantidades únicamente se escriben una sola vez al final del asiento y no se establecen sumas en el Diario; los títulos de cuentas deudoras van a la izquierda y los de cuentas acreedoras a la derecha. Ejemplo: Por compra de azúcar = Por azúcar a Fulano de TAL
según Factura x S/. 7,000.=

En la época de Pacioli no existía la cuenta general "Mercaderías", sino se abría una cuenta para cada clase de artículo.

Recomendaba Luca Pacioli, llevar diversas cuentas de "gastos" sin olvidarse de separarlos de los gastos domésticos del dueño; como dice BOTER, recomendación excelente la de diferenciar las varias cuentas de gastos, indispensable para conocer las "causas" que concurren a la formación del beneficio o pérdida del negocio.

Pacioli hace un Balance de Comprobación pero solo llega a las sumas más no a los saldos y dice: "La suma deudora debe ser igual a la suma acreedora" y están referidas a las cuentas del mayor.

En las operaciones de trueque tan comunes en la época se redactaban asientos como:

Por TELA a FIDEOS.

Estos asientos tienen la importancia de poner de manifiesto que la condición de DEUDOR y ACREEDOR puede ser aplicada no solo a personas sino también a cosas. Y refiriéndose especialmente al almacén de mercaderías es cuando escribe aquella su célebre frase: "Va toda imaginación que esta bodega sea una persona", una frase que de modo indiscutible

inaugura en forma embrionaria la teoría de la personificación de las cuentas y también la que se podría llamar “Escuela Jurídica de la Contabilidad”.

Los asientos del Diario han de ser trasladados al Mayor, indicando en el primero al lado de cada cuenta, el número del folio que en el Mayor le corresponde a dicha cuenta.

Al final de lo que hoy llamamos el ejercicio contable establece los saldos de cada cuenta del Mayor y recomienda el cierre del libro al término del año natural.

Si bien no habían asientos de cierre, en el Libro Mayor se liquidaban los resultados con una cuenta especial denominada **PRO e DANI** equivalente a la cuenta Pérdidas y Ganancias, el saldo final era trasladado a la cuenta Capital.

El concepto de Balance en el sentido actual no se indica hasta Angelo Pietra (1586) para perfeccionarse en forma definitiva con Ludovico Flori (1677), sucesores de la Escuela Personalista de Pacioli.

Respecto a la correspondencia relativa al negocio, Pacioli expone la conveniencia de conservar una copia resumida de cada carta o copiarlas íntegramente si son importantes, llevando un libro de registro.

Respecto a los errores contables indica la forma de corregirlos sin acudir a raspaduras ni enmendaduras, y también se ocupa de las cuentas en Participación que entonces era equivalente de lo que después han sido las compañías.

Los seguidores que perfeccionaron la teoría de Pacioli fueron Angelo Pietra (1550-1590), Alvise Casanova y Ludovico Flori (1579-1647).

El monje benedictino Angelo Pietra publicó en 1586 una amplia obra en la que distinguía tres tipos de contabilidad: bancaria, comercial y patrimonial.. Es en la introducción de esta última, aplicada a entidades no lucrativas, como monasterios o propietarios particulares que no se dedican al comercio sino a la simple administración de sus posesiones, donde estriba el mayor interés de la obra de Pietra. Por otra parte, este benedictino, fue también el primero que se ocupó de la contabilidad presupuestaria, estableciendo cuentas de previsión de ingresos y gastos.

Pietra expone que “el objeto de la contabilidad” no solo es determinar el beneficio o pérdida de la empresa sino también ocuparse de las modificaciones del patrimonio, introduce la novedad de lo que podríamos llamar “Los Estados Financieros y el Presupuesto de la Empresa”.

Casanova, maestro de Contabilidad, publico en 1558 una obra destinada a sus alumnos en la que introdujo la innovación de referir los ejemplos a las actividades de una compañía comercial.

El jesuita Ludovico Flori publicó en 1636 en Palermo un tratado de teneduría de libros. Al igual que había hecho Angelo Pietra un siglo antes, el jesuita dedicó especial interés a la forma de llevar la contabilidad de una comunidad religiosa por Partida Doble. En los ejemplos que propuso desarrolló por primera vez en Italia, asientos complejos, que, con todo eran ya conocidos por autores como el bávaro Mennher ochenta años antes.

Flori concedió al balance una importancia mucho mayor de la que le atribuían los autores anteriores a él. Para el jesuita, está temática ya no se limitaba a la formación del balance de comprobación, sino que abordó el balance estudiándolo desde el punto de vista de un estado conjunto de todas las cuentas del Mayor. Además, prestó particular atención a la contabilidad presupuestaria, rasgo que le asemeja también a Angelo Pietra.

Ludovico Flori, profundiza la Teoría General de la Personificación de las Cuentas y referente al concepto de cuenta dice: “Que es una parte del patrimonio que se controla en libros, refiriéndose tanto a cosas como a personas cuyo movimiento se basa en una abstracción, en un ente ideal que los canónicos por primera vez llamaban PERSONA, susceptible de dar y recibir”.

Para el Dr. Antonio Ayllón Ferrari: L. Flori, en teneduría de libros, amplía el uso del Diario para asientos compuestos. Con respecto al Balance de Comprobación dice que el Balance de Sumas solo puede establecerse en cualquier tiempo para comprobar si se ha cometido error de traspaso, pero el Balance de Comprobación es aquel que se hace al final del ejercicio con expresión de los saldos de cada cuenta con el propósito de conocer en forma pormenorizada y con claridad el estado de las cosas al término del referido ejercicio económico.

Flori redacta en el Diario lo que hoy podríamos llamar los asientos de regulación y de cierre. Finalmente -perfeccionando la innovación de Pietra-, Flori redacta "Estados Anuales" que permite a la comunidad formarse una idea de la situación patrimonial y de los resultados de la gestión, sin necesidad de acudir al Libro Mayor; estableciéndose tres estados:

1. Un análogo al estado de pérdidas y ganancias.
2. Un análogo al de Balance del Ejercicio.
3. Un análogo al de la cuenta Capital.

En los primeros años de la época moderna perfeccionan la doctrina clásica: Matthieu De la Porte y Edmond Degranges (padre), tanto el uno como el otro contribuyeron en la Teoría Contable al estudio de la clasificación de cuentas para dar mayor operatividad al sistema contable. Matthieu De la Porte recomienda que las cuentas personales se reduzcan en el Mayor a dos únicas cuentas: cuentas corrientes deudoras y cuentas corrientes acreedoras.

Sin duda De la Porte, es el autor más conocido del siglo XVII francés, que en 1685 editó "Le Guinde des Négociants & Teneurs de Livres", obra que se mantuvo de actualidad, reeditándose una y otra vez, durante más de un siglo. La edición de 1712 contenía numerosas modificaciones realizadas por el propio De la Porte, entre ellas un nuevo título: "La Science des Négociants".

Por su parte Edmond Degranges, se sitúa entre los siglos XVIII y XIX, y en el año 1795 salió de la imprenta su libro "La tenue des livres rendue facile", que fue reeditado en 1801. Tres años más tarde publicó un suplemento, que desde entonces quedo incorporado a la obra principal en sucesivas ediciones. El método de Degranges se hizo pronto famoso. Su obra se reeditó en muchos idiomas, y puede decirse que fue básica en los estudios de contabilidad a lo largo de todo el siglo XIX (el profesor de la asignatura: CPC. Yónel Chocano Figueroa, conserva una copia de dicho libro en el idioma español). Aunque Degranges no fue un gran teórico, ni puede considerarse como un innovador de primera categoría, tuvo el mérito de idear el sistema Diario-Mayor y es el creador de Cincontismo (cinco cuentas).

En síntesis, se puede decir que la Escuela Hacendalista Primitiva estableció los principios o normas siguientes, para el manejo de un negocio:

Primero.- La norma moral: "La palabra del buen mercader basado en su patrimonio y la buena fe católica era su garantía".

Segundo.- "Se requiere para el manejo de los negocios ser buen contador y hábil calculista".

Tercero.- "Disponer oportunamente de un buen orden de toda la hacienda a fin de que con brevedad pueda tener noticia -el dueño- en cuanto a su débito, así como a su crédito, que a otra cosa no atiende el tráfico (comercio), y esta parte entre otras es utilísima ya que sin el debido orden en la escritura sería imposible dirigir el negocio, y sin algún reposo, su mente estaría en gran trabajo. Y a fin de que con las otras puedan tener estos, dispuso el presente 'trastatus' en el cual se da el modo para toda suerte de 'scripture', procediendo capítulo por capítulo y por el hecho de que todo se puede escribir con lo que se dará el ingenio personal, a cualquier otro caso los aplicará y nos serviremos para ello de 'modo de Venezia', el cual ciertamente entre otros es el más recomendable y mediante el cual podrás guiarte en cualquier otro caso".

9.2. El Paradigma de la Escuela Científica o Jurídico Administrativa

ESCUELA PERSONALISTA ADMINISTRATIVA DE GEUSSEPPI CERBONI

A partir del Siglo XIX el estudio de la Contabilidad tomó otro giro, ya no se limitaba al estudio de los métodos de registro y de las teorías de las cuentas sino vinculada a la gestión empresarial.

Francesco Villa, autor italiano en su obra: "La Contabilidad Aplicada a la Administración Privada y Pública" en 1840 dedicó varias páginas al estudio de los inventarios, de los presupuestos, y desarrolló consideraciones referentes a la gestión; ha sido considerado el padre de la moderna contabilidad italiana. Efectivamente, su magna obra "Elementi di amministrazione e contabilità", aparecida en 1850, puede considerarse el punto de partida de una concepción de la contabilidad, debido a que considera a la mecánica de la teneduría de libros, un simple instrumento utilizado por la contabilidad, ciencia de contenido y ambiciones mucho más amplios, que se integra como parte fundamental en el complejo organizativo de la empresa. Los "Elementi" de Villa se dividen en tres partes, cuya enumeración ya nos permite calibrar la "modernidad" de su autor: Conceptos económico-administrativos, De la Teneduría de Libros y de sus aplicaciones más usuales, y finalmente Organización administrativa y revisión de cuentas. Villa desarrolló un estudio sistemático y profundo de la empresa desde el punto de vista de la organización, la división del trabajo, los objetivos perseguidos, y los principios administrativos que deben orientar la manera de llevar los libros.

Pero el representante genuino de esta escuela es Geusseppe Cerboni (1827-1917), nació en la isla de Elba. Ocupó distintos cargos en la administración militar de Toscana, de donde pasó a la Hacienda Italiana; presentó en 1873, en el XI Congreso de Científicos Italianos -celebrado en Roma-, un estudio que causó sensación: "Primi saggi di logismografia", en el que proponía un nuevo sistema contable. La logismografía emparenta con la vieja doctrina de la personificación de las cuentas, pero tiene una visión de éstas esencialmente jurídica. Según Cerboni, el hecho contable crea una relación de cargo y abono entre personas, naturales o jurídicas, susceptibles de derechos y obligaciones. Esas relaciones se anotan, utilizando una cuenta para cada una de las personas implicadas en ellas.

Cerboni, dio mayor impulso a la ciencia contable combatiendo las ideas contistas (cincontistas), publicó en 1886 "La Ragioneria Scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali" que en español es: "La Contabilidad Científica y su realización como disciplina Administrativa y Social", en la que define el patrimonio como el conjunto de derechos y obligaciones susceptibles de expresión cuantitativa vinculados a una misma titularidad y afectos a un fin: asimismo define a la Contabilidad como la doctrina de los principios para el establecimiento de las responsabilidades jurídicas o cuasi-jurídicas surgidas como consecuencia de la administración de un patrimonio. Es el creador del término "logismografía" con la publicación de la memoria: "Primi saggi di logismografia".

Cerboni distinguía a la administración de la contabilidad, la misión de aquella es operar, y la función característica de la contabilidad es la de "iluminar a la administración" a fin de que pueda operar de la mejor forma posible. La administración (acción) es inseparable de la contabilidad (raciocinio) así como en la vida humana la voluntad no puede separarse de la razón.

Según Cerboni la Contabilidad tendría como objeto teórico el estudio de las leyes que gobiernan las haciendas, sean consideradas así mismas o sea consideradas con relación a todas las demás; y por fin práctico las normas según las cuales las haciendas deben ser organizadas, gobernadas y dirigidas, para que alcancen sus fines "de acuerdo a esta definición" la contabilidad abarcaría el estudio de la organización de la gestión y de la revelación contable y estadística. Desde este punto de vista Cerboni le da a la Contabilidad la amplitud de ciencia de la "administración hacendal".

Cerboni orientó sus estudios principalmente en el método que ideó: El método logismográfico. Su logismografía se fundamenta en la contraposición en cada hacienda, del propietario –de una parte- y de sus agentes y corresponsales de otra; precisamente en la contraposición de los respectivos derechos y obligaciones concernientes a la materia administrativa, derechos y obligaciones que la logismografía debería determinar en la revelación de sus relaciones recíprocas.

Cerboni, tomando la tesis de Edmond Degranges, recoge la Teoría Personalista de las Cuentas para fundamentar el método logismográfico. Sin embargo su Teoría Personalista es más avanzada porque comprende el aspecto jurídico adquiriendo la cuenta la categoría de función. Para G. Faure (teórico francés) toda cuenta, cualquiera que sea su título, está abierta en realidad a una persona, la misma que es responsable del valor que se registra y no a la personalidad de la empresa como se concibió originalmente.

Según Cerboni, la Contabilidad tiene las siguientes características (o partes):

1. El estudio de las funciones de la administración económico-hacendal tiene por objeto determinar las leyes por las cuales las haciendas se desarrollan y se regulan.
2. El estudio de la contabilidad tiene por fin la organización y la disciplina interna de las haciendas (Control Interno).
3. El estudio de la contabilidad que abarca la aplicación de la materia a los hechos administrativos y la demostración de los mismos en forma tabular.
4. El estudio de la logismografía que es el método para coordinar y representar los hechos administrativos de la hacienda.

Además posee -según G. Cerboni- los siguientes principios:

- a. Se considera que todo establecimiento tiene un propietario a quien pertenece aquello que se administra, en propiedad o por representación
- b. Para administrar son necesarias relaciones entre el propietario o administrador y los corresponsales consignatarios, de las cuales se derivan todas las operaciones efectuadas.
- c. No hay acreedor sin que exista al mismo tiempo deudor y viceversa.
- d. Prácticamente el propietario o administrador de un establecimiento es el acreedor de las existencias y es deudor del pasivo de las mismas para con los consignatarios o corresponsales.

La idea fundamental del sistema de Cerboni, es organizar la Contabilidad dividiéndola en dos partes: El propietario del negocio y la de las terceras personas (consignatarios o corresponsales).

La operatividad (aplicaciones) del sistema es considerada de tres clases:

1° Permutativas, que se limitan a un cambio de valores en la estructura de las existencias sin que se altere el capital con beneficio o pérdida. Por ejemplo: Compra de mercaderías al contado el cual aumenta el valor de las existencias (mercaderías) y disminuye el importe de efectivo.

2° Modificativas, que son las que originan aumento o disminución del patrimonio existente llamándose aumentativos o disminutivos según los casos. Por ejemplo: Un cobro de intereses será aumentativo ya que ello representa un beneficio y por el contrario, el pago de unos gastos de viaje será disminutivo.

3° Mixtos, cuando hay una parte de la operación que es un cambio de valores y por otra parte genera un beneficio o pérdida. Por ejemplo: La venta de mercaderías al contado, en la que el beneficio origina un aumento de capital, que se cobra en efectivo, mientras que el costo de la mercadería equivale al cambio realizado por el cobro en metálico de dichas mercaderías.

El modelo de Cerboni se refleja en el elemento básico de su sistema de contabilidad, que es el diario logismográfico, que a su vez, constituye la clave o piedra angular del mismo. Este diario consta de 10 columnas, la primera sirve para anotar el # de orden de la operación; la segunda la fecha; la tercera se utiliza para la descripción de las operaciones; la cuarta para inscribir el monto de cada una, representando estas cuatro columnas el diario propiamente dicho; las cuatro siguientes columnas corresponden al balance económico, dos para lo relacionado al propietario (Debe y Haber) y dos para terceras personas (Debe y Haber). Estas columnas sirven para recoger todas las "operaciones modificativas" comprendiéndose que partiendo del Capital o patrimonio inicial, nos presentan en todo momento la situación, ya que en este Diario van acumulándose todas las modificaciones que se originan por beneficios o pérdidas.

La novena columna sirve para registrar las operaciones permutativas, que como hemos dicho no alteran el importe del patrimonio o capital; pero como exigiría un doble asiento y la suma debería registrarse también en las casillas 5 y 8, para evitarlo, se crea una décima columna en la que se anota un signo que indica si la permuta es simple o doble o sea si solamente afecta al propietario del negocio o a terceras personas. Este signo puede ser convencional (A y B por ejemplo, en operaciones simples y dos letras cuando la permuta es doble).

Como es natural, además del Libro Diario, existen libros auxiliares adaptados en función a la naturaleza del negocio.

Enseguida, tenemos un ejemplo de aplicación muy simple del modelo Cerboni, con el propósito de brindar la idea de su operatividad.

BALANCE INICIAL

Caja	S/. 250	Capital	S/. 250
------	---------	---------	---------

Operaciones:

1. Se compra 300 Kg de harina a S/. 1.= el Kg al Sr. Juan Pérez.
2. Se vende 150 Kg de harina a S/. 1.50 el Kg al Sr. Jorge Chávez.

DIARIO

	----- 1 -----		
Caja		S/. 250	
	Capital		S/. 250
	----- 2 -----		
Mercaderías		300	
	Proveedores		300
	----- 3 -----		
Clientes		225	
	Ventas		225
	----- 4 -----		
Costo de Mercaderías		150	
	Mercaderías		150
	----- -----		

BALANCE GENERAL

Caja	S/. 250	Proveedores	S/. 300
Clientes	225	Capital	250
Mercaderías	<u>150</u>	Utilidad	<u>75</u>
	625		625
	===		===

Francesco Marchi (1822-1917) coincide con Cerboni, en que las cuentas deben ser abiertas únicamente a las personas, y no a los valores materiales, observando cuidadosamente los hechos administrativos y las relaciones jurídicas que el desarrollo de las mismas operaciones establece entre las personas que en ellas intervienen. Analizan a la empresa llegando a las siguientes conclusiones:

1. Toda empresa requiere la intervención de tres factores: a) La materia que constituye el objeto de la empresa, b) Las personas que representan sus órganos operantes y c) Las funciones que explican la acción de las personas.
2. Las acciones que la logismografía le da mayor extensión son:
 - a) Funciones de organización que comprende todos los actos que tiene por objeto el establecimiento de la empresa, en sus comienzos y todos los demás que acarrear modificaciones en su organización.
 - b) Funciones administrativas, que constituyen el principal orden de las funciones, por las cuales se dirige la empresa y se realizan las operaciones económicas de las mismas.
 - c) Funciones de custodia cuyo objeto es proteger los bienes de la empresa de todos los peligros a que pueda estar sujeto y mantenerlos en estado a rendir con la mayor eficiencia sus fines y servicios.
 - d) Funciones de liquidación que abarcan todas las operaciones por las cuales se determinan con precisión los resultados de la empresa, transformando en dinero todos sus valores.

Finalmente las funciones de la contabilidad que tiene por objeto representar a la empresa en todos sus detalles, en cualquier momento de su vida, no solo para dejar historia de la actuación específica por las funciones precedentes, sino también para que el pasado sirva para prever el futuro y así obligar a las mismas a proceder armónicamente sin perturbaciones.

DIARIO LOGISMOGRÁFICO

Orden	Fecha	Operaciones	N° de importe de los Asientos por Partida Doble		BALANCE ECONÓMICO				PERMUTAS Y COMPENSACIONES	
					PROPIETARIO		CONSIGNACIONES Y CORRESPONSALES			
					#	Importe	DEBE	HABER	DEBE	HABER
1.	3/11	Apertura: Dinero efectivo	1	250					250	A
2.	5/11	Compra de mercadería al crédito	1	300	300			300		AA
3.	7/11	Venta de mercaderías al crédito	1	225		225	225			C
4.	7/11	Costo de las mercaderías	1	150					150	C
				925	300	225	225	300	400	

9.3. El paradigma controlista de Fabio Besta

LA CORRIENTE CONTROLISTA

Constituye la escuela veneciana, tiene como su representante a Fabio Besta (1845-1922), profesor italiano de la Real Escuela Superior de Comercio de Venecia desde 1872 a 1918, desarrolló su teoría de las cuentas basando su pensamiento en la obra de fundador de la escuela lombarda, Francesco Villa.

La obra cumbre de Besta, “La Ragioneria”, no fue editada en su totalidad hasta 1910. No obstante, los elementos fundamentales de su teoría venían ya esbozándose en multitud de contribuciones realizadas por Besta en las cuatro décadas anteriores. Puede decirse, por ello, que la escuela veneciana de contabilidad pertenece al siglo XIX, aun cuando prolongue sus actividades durante algunos decenios de la centuria del XX.

Si Cerboni ampliaba el ámbito de la contabilidad hasta considerarla como ciencia de la administración, para Besta, más modestamente, la contabilidad aspira a ser la ciencia del control económico.

Besta se opuso a las ideas de Cerboni y sostiene que las cuentas no son abiertas a personas, verdaderas o ficticias sino a “valores”. En este caso el objeto de la contabilidad no son las relaciones de las personas que toman parte en la administración sino los bienes que forman la sustancia de la entidad.

Fabio Besta no sólo combatió la teoría personalista de las cuentas, sino que negó que se pudiera formar una sola disciplina capaz de abarcar todo el estudio de la administración como pretendía Cerboni.

Besta consideró que el objeto de la contabilidad es el control económico que varía según las haciendas, fuesen simples o compuestas, divisibles o indivisibles, autónomas o dependientes, privadas o públicas; sus diferencias en tanto son mucho menores que la observada en la gestión, en este caso Besta reconoce diferentes formas de administración y distingue en la gestión económica, las funciones de gestión, de la dirección y de las de control.

Las funciones de gestión comprendían todas las funciones económicas fundamentales de la Hacienda, tales como compras (o acumulación), transmisión y gasto (empleo) de la riqueza.

Dice Besta: La gestión depende -antes de todo- del fin de la Hacienda y aún de su extensión por la división del trabajo.

El Control para Besta no abarca tanto la íntima mutación de las cosas que forman la riqueza, sino las mutaciones de la cantidad efectiva (dinero) de tales cosas, y el desenvolvimiento de la riqueza considerada abstractamente en las variaciones de su medida.

En el aspecto teórico “estudia y anuncia las leyes del control económico” de las haciendas de cualquier especie y traza normas oportunas a ser seguidas a fin de que el control pueda tornarse verdaderamente eficaz, persuasivo y completo, en tanto que considerado en su aspecto práctico es la aplicación y ordenación de aquellas normas.

El control económico, esclarece el mismo autor, es la parte de la administración por la cual todo trabajo económico se revela y estudia en su causa y efecto a fin de poder -con fundado conocimiento- dirigirlo y se estimula y vincula, de manera que haya en todo el proceder aquellos hábitos que fueron reconocidos por autoridad eminentemente o por alguien con delegación de esta, como ventajoso y por eso preferido.

Las características del controlismo, se dejan entrever en el párrafo siguiente: Según Besta la Contabilidad en su parte general debe esclarecer cual es el objeto del control, esto es la riqueza o patrimonio de la hacienda y a continuación dice: la economía política investiga el mundo de la riqueza con relación a la sociedad, la contabilidad estudia en un aspecto dado el mismo mundo, con relación a las haciendas y no puede desistir de aquellas; estudia, también los órganos y las funciones hacendales en cuanto guardan relación con el control; se ocupa de los criterios de evaluación de la riqueza como objeto de control.

La gestión sola es estudiada considerando cada período de administración en los siguientes aspectos:

- a. El punto de partida (formación de inventarios y los planes, y presupuesto de gestión).
- b. El registro de los hechos de la gestión.
- c. Los resultados finales y los rendimientos de cuentas.

Cabe destacar que el registro contable tiene la significación de control patrimonial. Incluye también en el campo contable la teoría de la evaluación y las indagaciones sobre órganos hacendales en la medida que son necesarios para la eficaz aplicación del control.

Control y valor económico son las dos variables alrededor de las cuales gira la Teoría Controlista de Besta.

Para medir el valor se hace necesario el establecimiento de una unidad de orden económico que sea capaz de medir el valor de los elementos heterogéneos que conforman el patrimonio contable. Pero esta unidad de valor no es muy fácil de encontrar, pues ha dado lugar a la creación de diversas teorías del valor: teorías subjetivas del valor (valor de uso, valor marginal, etc.) y teorías objetivas del valor (valor trabajo, valor utilidad, valor mercado, etc.), de las cuales se derivan las **teorías de valor contable: valor histórico, valor corriente**, dentro de éstos últimos: **valor de reposición, valor de realización, etc.**

En el mejor de los casos, los Contadores optan por lo más simple: asimilan el valor al precio y este se expresa en moneda. Pero asumiendo que el precio exprese el valor, es además necesario que el patrón de medida: la moneda, permanezca estable.

Por otra parte sabemos que modernamente, el valor económico es relativo y complejo por la multitud de variables tanto externas como internas que intervienen en su fijación, por lo que debemos contentarnos con la fijación de parámetros de valor establecidos por el contexto socioeconómico mundial para un período determinado. En este caso el valor de la unidad monetaria de medida también es relativo.

Sobre los principios de la teoría de Besta, podemos decir que está fundamentada en el concepto básico del patrimonio y establece tres teoremas fundamentales de la contabilidad:

1. Si la medida de un capital dado (de una empresa) está en función constante de los valores atribuidos a sus elementos patrimoniales reales, activos y pasivos: digo que la variación que experimentará la medida de dicho capital después de que por un hecho o por un conjunto de hechos de gestión o por una razón cualquiera, se hayan producido mutaciones activas y pasiva en las medidas de uno o varios de sus elementos, es constantemente igual a la suma algebraica de éstas mencionadas últimas variaciones.
2. Si el capital que constituye el objeto de la contabilidad en un determinado sistema, antes de ser considerado como una sola suma indivisa, se estima descompuesta en elementos derivados positivos o negativos, en tal forma que también el conjunto de dichos componentes numéricos debe ser constantemente igual a la medida que tendría el antes mencionado Capital si este permaneciese indescompuesto, es decir que mutación o las mutaciones producidas en uno o en varios de estos componentes derivados debe y deben tener tal medida que la mutación única o la diferencia entre la suma de las mutaciones activas y las mutaciones pasivas que se hubieran producido en los valores reales del referido Capital, sean de igual valor.
3. Si cada uno de los elementos y cada uno de los elementos derivados que componen la medida de un determinado Capital, se establece y se mantiene abierta una cuenta dividida en secciones y si la medida o el valor de las mutaciones asignado en tales cuentas a los componentes derivados depende de los valores atribuidos a las mutaciones producidas en los elementos reales de los cuales depende; se conviene en escribir
 - a. Las mutaciones activas de los elementos reales en DEBE de su cuenta respectiva y las mutaciones pasivas al HABER.
 - b. Las mutaciones activas de la medida Capital al HABER de las cuentas derivadas y las mutaciones pasivas al DEBE.

Es decir que la contabilización de las partidas anotadas en todas las expresadas cuentas, consideradas en conjunto, la suma de los cargos será constantemente igual a la suma de los abonos.

Fueron muchos los seguidores de F. Besta, pero también tuvo muchos detractores, los mismos que dijeron que Besta había reducido a la Contabilidad a una pura metodología de la revelación hacendal y por otro lado a la catalogación más que el estudio de los conocimientos económicos administrativos que la contabilidad debería ofrecer.

Históricamente el desarrollo de la escuela controlista corresponde al inicio del industrialismo y la primera guerra mundial. Pues bien, el enfoque teórico de Besta es criticado por Ginno Zappa, quién lo sucedió en la cátedra de la Real Escuela Superior de Comercio de Venecia. Según Zappa, Besta partía de una concepción errónea de la gestión, la que es tomada en sentido tecnológico y no económico.

Zappa argumenta que el problema económico surge cuando se examinan juicios de conveniencia acerca del empleo de los recursos disponibles en cantidades limitadas para obtener determinados fines. De otro lado, la tecnología incide sobre los medios más adecuados para conseguir cierto fin independientemente de la aplicación que se puede proporcionar para otros propósitos. El problema tecnológico surge cuando existiendo un único fin debe decidirse que medios usar para realizarlo. Así -según Zappa-, la Contabilidad es la disciplina que investiga los principios propios de la revelación de los fenómenos de la hacienda y de los procesos y combinaciones de que se componen las operaciones de gestión que son parte de aquellos.

9.4. El paradigma de la Escuela Económica Hacendal o Economía de Empresa

LA CONTABILIDAD COMO RAMA DE LA ECONOMÍA DE EMPRESA

Tiene como representantes a León Gomberg y Eugene Schmalenbach (alemán), éste último desarrolló a partir de 1908, la idea de dar a la liquidación de Pérdidas y Ganancias una importancia tan grande o mayor que al balance mismo. Su libro fundamental "Dinamischer Bilanz", donde abrió la doctrina del balance dinámico, apareció poco después de la primera conflagración mundial, en una época en que la economía de guerra, la inflación y la inseguridad monetaria general habían tornado

insuficientes las viejas prácticas contables para la determinación correcta de las magnitudes empresariales.

El balance dinámico de Schmalenbach trata de ser un balance orientado, no directamente a la evaluación del patrimonio de la empresa, sino al cálculo de los resultados del ejercicio. Inevitablemente, el balance dinámico no puede limitarse a recoger los datos contables según los procedimientos tradicionales, y se basa en gran parte en datos de raíz puramente económica.

León Gomberg (ruso), profesor de Contabilidad de la Academia de Comercio de St. Gall en Suiza fue el primer autor que publicó una obra (Economía Hacendal) que concibió a la Contabilidad como integrante de la economía hacendal (sistema de gestión integral), disciplina que posteriormente es desarrollada por Eugene Schmalenbach y sus seguidores.

Esta escuela considera a la contabilidad como parte integrante de un sistema de disciplina denominada “Economía de Empresa”, que a diferencia de la Economía Política estudia la actividad económica desde el punto de vista de interés privado, o particular.

La Economía de Empresa se divide en tres grandes campos o partes:

1. Estudio de las Instituciones Económicas

Describe las instituciones en las que se desarrolla la actividad económica: moneda, crédito, organización de mercado, mercaderías, valores, intervención del Estado, clasificación de las entidades, etc.; así como las formas constitutivas y estatutarias de las empresas.

2. Estudio de la Economía de Empresa

Trata los principios de la administración y organización hacendal tales como: localización, dimensión, financiamiento, organización de personas, administración, compras, ventas, propaganda, bajo el principio de la economicidad.

3. Estudio de la Contabilidad

Abarcando la teoría de la evaluación, el inventario, el presupuesto, el registro, así como la organización del trabajo de contabilidad aplicado a varios tipos de hacienda.

La contabilidad estudia las causas y efectos de las mutaciones evaluables en moneda que se producen en las esferas de la actividad económica de las haciendas, y el control de estas actividades.

La contabilidad ilumina a la administración porque a través de la revelación contable, establece las relaciones de causa y efecto de los fenómenos internos de la economía privada.

El Control Contable en el tiempo comprende:

- a) La Contabilidad prospectiva o presupuestal
- b) La Contabilidad Concurrente o Analítica de producción
- c) La Contabilidad Financiera o Control Posterior que trata de demostrar periódicamente los cambios de las haciendas, permitiendo -a su vez- la demostración periódica de los resultados y como consecuencia la nueva situación patrimonial. Para esto Eugene Schmalenbach ideó su Balance Dinámico.

Capítulo X: Paradigmas de las Escuelas Contables (continuación)

10.1. El paradigma de la Escuela Patrimonialista

LA CORRIENTE PATRIMONIALISTA

El representante de la escuela patrimonialista, es Vincenzo Masi, quien considera a la Contabilidad como la ciencia que estudia el patrimonio, al señalar lo siguiente: (1926) "la ciencia que estudia el gobierno del patrimonio a disposición de las haciendas".

Masi, sostiene que la contabilidad es la ciencia del patrimonio hacendal y dice que los problemas principales de la misma son:

1. Interpretar los fenómenos patrimoniales
2. Determinar los valores patrimoniales
3. Su transformación y consumo
4. Estudiar las inversiones y las provisiones de los Fondos
5. La formación de los débitos, su destino y su defensa: como la defensa del capital y del patrimonio en general.

Vincenzo Masi, señala: La Contabilidad se ocupa ¿De instrumentos o de fenómenos?.

Los instrumentos no han constituido nunca el objeto de ninguna ciencia; aquella por consiguiente si es una ciencia debe ocuparse necesariamente de fenómenos. ¿Pero son estos fenómenos?.

Se puede llegar a una primera aproximación -dice Masi-, observando que la Contabilidad Instrumental se ha ocupado siempre de "representar el patrimonio y movimientos patrimoniales" o solo de financiaciones o incluso estrictamente de resultados o de financiaciones y resultados juntos. Pero todos ellos no son más que aspectos particulares de movimientos o variaciones de naturaleza patrimonial. Y por tanto de hechos o aspectos de los hechos patrimoniales así: El fenómeno de la "financiación" es un modo de ser o de observar el fenómeno patrimonial; el fenómeno "resultado" es un modo de ser de los fenómenos patrimoniales y más bien el mismo es uno de los fenómenos patrimoniales y que el resultado (y esto es un concepto aceptado por todos) es la variación que experimenta el patrimonio por efecto de la gestión. Por otra parte, los inventarios representan patrimonios en un momento determinado con un fin u otro; del mismo modo con las rendiciones de cuentas o con los balances finales se representan patrimonios o porciones de patrimonio y los resultados de ciertas operaciones inherentes a ellos (liquidaciones, transformaciones, fusiones, gestiones, etc.), igualmente, las representaciones de los elementos patrimoniales o financieros o de resultados, las provisiones relativas a formaciones de capitales o patrimonios o a dimensiones de dichos capitales o patrimonios y así sucesivamente; todo ello expresa continuamente un hecho indubitable: que la contabilidad tiene por objeto, el patrimonio de la hacienda de la empresa y sus transformaciones, y de cualquier modo los instrumentos de representación están al servicio de una administración patrimonial (cautiva) y en todo caso supone el conocimiento del objeto de la representación o se proponen suministrar elementos y datos para su conocimiento cualitativo y cuantitativo, tanto desde el punto de vista estático como dinámico sin los cuales no tendría razón de ser.

El modelo que presenta la Escuela Patrimonialista especialmente en las empresas, considera a la estructura patrimonial desde el punto de vista en vía de funcionamiento en dos aspectos de estudio:

I. El Estático:

- b. De los elementos (esfera cualitativa).
- c. De los valores (esfera cuantitativa).
- d. De las condiciones de equilibrio funcional y financiero.

II. El Dinámico:

- a. De las inversiones (esferas cualitativa y cuantitativa).
- b. De las Financiaciones (esferas cuantitativas y cualitativas)
- c. De los costos, de los ingresos y del resultado (esfera cualitativa y cuantitativa).
- d. De análisis del resultado.

10.2. El paradigma de la Escuela Contable Norteamericana Anglosajona

En el estudio de la escuela contable norteamericana anglosajona observamos que también se cumple la historicidad y la dialéctica acumulativa del paradigma contable.

ESCUELA NORTEAMERICANA

Como vimos en el punto 1.4. tenemos diversos autores que abordan el problema, sin embargo hay que realizar una cronología breve:

La aparición de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), se remonta al año 1934 donde surgen como seis reglas para la certificación del Balance aceptadas por la Comisión de Seguridad y Control del Gobierno de EE.UU.; en 1936 la American Accounting Association (AAA), publicó su primera recomendación denominada "Resumen tentativo de los Principios Contables" que trataba preferentemente los costos y valores así como la determinación de la utilidad y el capital. En 1938, la A.I.A. publica el trabajo de los Contadores Sanders, Hatfield y Moore en el que señala que el objetivo de la Contabilidad es facilitar la práctica de los negocios a fin de alcanzar sus fines, así como un adecuado reparto de sus beneficios para los propietarios e inversionistas, en lo que constituye una generalización empírica de las prácticas contables existentes. En 1948, se realiza la Primera Conferencia Interamericana de Contabilidad, en San Juan de Puerto Rico. En 1958, se creó, dentro de la AICPA un Comité para el desarrollo de los Principios Contables que debía distinguir entre postulados, principios y reglas o procedimientos. Los postulados debían reflejar las hipótesis o suposiciones básicas en las que se debe apoyar la Contabilidad; los principios deberían ser deducciones de los postulados y las reglas deberían resultar de la aplicación de los principios a situaciones específicas. Aquí se observa que se quiere cambiar el soporte inductivo por el deductivo, tratando así de impulsar el desarrollo de bases científicas.

En 1964, el AICPA, nombró un Comité Especial que definió el **Principio Contable** como *"una norma o regla, adoptada o utilizada como una guía para la acción; un fundamento establecido o base para la conducta o práctica"*.

Asimismo, entre 1957 y 1964, aparecen en los EE.UU., una serie de estudios sobre la Contabilidad con fundamentos científicos elaborados por Richard Mattessich en 1957 (8 términos primitivos y 19 supuestos básicos); Maurice Moonitz (desarrolla un conjunto de 14 postulados agrupados en tres categorías) y T. Spronser en 1961 y 1962 respectivamente.

Las Conferencias Interamericanas de Contabilidad, organizadas y funcionando bajo la influencia de la escuela anglosajona, han discutido y adoptado los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en las siguientes Conferencias: VII Conferencia efectuada en Mar del Plata (1965), donde se propone los 14 PCGA que se encuentran en el Plan Contable General Revisado (PCGR), que son los que siguen: Equidad, ente, bienes económicos, moneda de cuenta, empresa en marcha, valuación al costo, ejercicio o periodo, devengado, objetividad, realización, prudencia, uniformidad, materialidad y exposición; los que se aceptan como propuesta para ser trabajada por los países miembros para que, en 1979, en la XIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, llevada a cabo en Panamá, se defina la Contabilidad como **"una disciplina técnica que se ocupa de la medición, comunicación e interpretación de los efectos de actos y hechos que se refieren al pasado, presente y futuro de las entidades en general, con el propósito de contribuir al control de sus operaciones y a la adecuada toma de decisiones"** y se aprueben los PCGA que se vinieran discutiendo en Conferencias anteriores.

En 1965, se publica el "Inventario de los Principios de Contabilidad" de Paul Grady, como una recopilación de reglas obtenidas observando la manera en que se desarrollan los negocios y los conocimientos contables de la sociedad.

En 1970 se publicó la "Declaración N° 4 de la Junta de Principios Contables del Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados (AICPA)" o Statement Accounting Board o APB N° 4, con el siguiente contenido:

- i. Discute la naturaleza de la contabilidad financiera, las fuerzas del entorno que influyen en la misma, su potencia y sus limitaciones en el suministro de información financiera.
- ii. Expone los objetivos de la contabilidad financiera y de los estados financieros, y
- iii. Presenta una descripción de los PCGA.

Es decir se habla de **rasgos básicos**:

1. Entidad contable
2. Empresa en marcha
3. Medida de los recursos económicos y de las obligaciones
4. Periodos de tiempo
5. Medida en términos monetarios
6. Devengo
7. Precios de intercambio
8. Aproximación
9. Juicio
10. Información financiera para fines generales
11. relación entre los estados financieros fundamentales
12. Forma versus Fondo
13. Materialidad

Junto a los rasgos que acaban de enumerarse, el Statement del APB define seis **Conceptos básicos**, que son: activos, pasivos ajenos, recursos propios, ingresos, gastos y beneficio neto.

Y finalmente menciona **Los Principios Fundamentales**, que constituyen la base del proceso contable, representando la actitud que toma la práctica ante el reconocimiento y medida de los hechos que afectan a la situación financiera y a los resultados de las operaciones empresariales. Y son:

- P1. Registro inicial de activos y pasivos.
- P2. Realización.
- P3. Asociación de Causa y Efecto.
- P4. Distribución sistemática y racional.
- P5. Reconocimiento inmediato.
- P6. Unidad de medida.

También existen en el APB, los **Principios Operativos de Selección y Medida**, indica la variedad de hechos que afectan a activos, pasivos ajenos, recursos propios, gastos e ingresos y, por exclusión, los acontecimientos que no afectan a aquellos rubros, siendo los siguientes:

- E1. Dualidad de Efectos.
- E2. Incrementos de Activos.
- E3. Disminución de Activos
- E4. Incrementos de Pasivos Ajenos.
- E5. Decremento en los Pasivos.
- E6. Incremento de los pasivos propios.
- E7. Decrementos de los Recursos Propios.
- E8. Ingresos.
- E9. Gastos.
- E10. Efectos Contables para activos y pasivos que no son recursos ni obligaciones.

Finalmente establece, los **Principios Operativos para la presentación de Estados Financieros**:

- R1. Estados Financieros Básicos.
- R2. Integridad del Balance de Situación.
- R3. Integridad del Estado de Pérdidas y Ganancias.
- R4. Integridad del Estado de Origen y Aplicación de Fondos.
- R5. Periodo Contable.
- R6. Estados Financieros Consolidados.
- R7. Valor Teórico o Contable.
- R8. Conversión de Monedas Extranjeras.
- R9. Clasificación y Segregación.
- R10. Otras Informaciones.
- R11. Forma de presentación de los EE.FF.
- R12. Ganancias por Acción.

10.3. Crítica a la Escuela Anglosajona

RÉGULO MILLÁN PUENTES "La Contabilidad como Ciencia" (1992)

Según este profesor colombiano, la escuela norteamericana ha creado, a lo largo de la Historia Contable una doctrina que: ha estructurado la Contabilidad sobre bases eminentemente prácticas, carentes de fundamento científico. Ha intentado armar un andamiaje teórico -sobre la Contabilidad- sin contar con un criterio científico; siendo por ello que la A.I.C.P.A. definió en **1941**, a la Contabilidad como **"el arte de registrar, clasificar y resumir de una manera explícita y en términos de dinero, las transacciones y sucesos que aunque sólo en parte, son de carácter financiero, e interpreta sus resultados"**.

Las Conferencias Interamericanas de Contabilidad, organizadas y funcionando bajo la influencia de la escuela Anglosajona, han discutido y adoptado los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA). En **1979**, en la XIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, define a la Contabilidad como **"una disciplina técnica que se ocupa de la medición, comunicación e interpretación de los efectos de actos y hechos que se refieren al pasado, presente y futuro de las entidades en general, con el propósito de contribuir al control de sus operaciones y a la adecuada toma de decisiones"**, aquí se aprueba los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que habían discutido en las Conferencias anteriores.

El enfoque pragmático comprende el desarrollo de ideas que están acordes con el mundo de la realidad y encuentran utilidad en situaciones realistas. Incluye la selección de conceptos y técnicas de contabilidad basados en su utilidad, donde las verdades científicas son sustituidas por las verdades orientadas a proporcionar las mayores utilidades posibles al usuario, en la toma de decisiones. Es decir, la escuela anglosajona ha construido un andamiaje teórico sobre bases empíricas sin tener un criterio científico, convirtiendo a la Contabilidad en una técnica de la información financiera fundada en la experiencia y en los hábitos de comercio.

10.4. Los cambios en los paradigmas contables y la contabilidad como ciencia

MICHAEL LEBAS, en su artículo "La Contabilidad de Gestión: Las deficiencias para el próximo decenio", expresa que el Contador de Gestión deberá cambiar su rol de informador a evaluador de información y tomador de decisiones, pues la función transfuncional lo exigirá.

Los cambios que deberán tener dentro de la misión y ejecución de la Contabilidad Gerencial o de Gestión son en los aspectos siguientes:

- a. La evolución de la misión de la Contabilidad de Gestión
- b. La evolución del contexto de la misión
- c. El nuevo horizonte de tiempo
- d. El cambio de orientación de la misión

El Contador Gerencial del futuro tendrá que desempeñar nuevos roles tales como:

1. Contribuir a concebir la organización, y
2. Participar dentro del funcionamiento de la performance de la organización.

Todos estos cambios, han probado el surgimiento de operaciones financieras y de intercambio comercial cada vez más sofisticadas, presentando **la exigencia de la armonización** y de la mejor calidad en la información contable (velocidad con calidad), ya que la Contabilidad históricamente ha sido el instrumento fundamental, tanto a nivel de Gobierno como a nivel de empresa, para dar cuenta del manejo patrimonial y de las responsabilidades derivadas de ese manejo.

En el caso concreto del mundo contemporáneo, la información acerca del manejo y control patrimonial, que es el objeto de la Contabilidad, sirve de base para que los agentes económicos, tales como: inversionistas, empresarios, accionistas, financieras, entidades, gobiernos, etc., tomen decisiones acertadas en sus operaciones y –asimismo- tomen las previsiones para su planeamiento estratégico, muy en boga en estos últimos tiempos.

Capítulo XI: Los principios de contabilidad y los estilos de administración en la globalización económica

11.1. La globalización de la economía, un enfoque desde América Latina

La descripción de la globalización económica -definida como la diseminación y adopción del sistema de economía de mercado como esquema de asignación de recursos a través de la estructura de precios- plantea las características propias del relato de una crisis. Resulta -en tal sentido- que nos encontramos ante una etapa y un punto de inflexión en el desarrollo de los sistemas económicos del cual los historiadores narrarán si en verdad se trata del inicio de una nueva edad.

Los países L. A. Asisten a rápidos cambios en los escenarios económicos tradicionales y no se encuentran en condiciones más que de aceptar y -en el mejor de los casos- adecuar sus reacciones institucionales, comerciales y geopolíticas al nuevo orden económico internacional emergente.

Las características que definen el impacto en A. L. de esta etapa histórica de la civilización occidental son:

1. La interdependencia asimétrica
2. La concentración del poder mundial
3. La nueva división mundial del trabajo
4. Las demandas de reajuste de las estructuras, formas y objetivos de cada país en desarrollo para su armonización con los requisitos y fines del nuevo modelo planetario.
5. Revisiones restrictivas del principio de soberanía del Estado Nacional
6. La revitalización de los marcos de cooperación e integración económica regional
7. Las nuevas realidades salientes de la desregulación económica y el desmembramiento de los Estados.

Cada una de estas características va a incidir en los modelos contables y de administración de la región y va -seguramente- a producir cambios sobre los cuales es necesario un ejercicio de reflexión en la búsqueda de espacios y soluciones comunes y satisfactorias a nuestras necesidades.

La interdependencia asimétrica es la consecuencia necesaria del desarrollo de los sistemas económicos y de la primacía en la capacidad de acumulación del primer mundo respecto de nuestras economías L.A. En el proceso de normalización contable, esa asimetría puede traducirse en un conjunto de reglas que no satisfagan los requisitos de adecuación a la realidad y terminen aumentando el rezago cultural de la contabilidad.

La concentración del poder mundial como exteriorización económica del eje USA-UE-Japón y la consecuente especialización de funciones de consumo, producción y finanzas entre ellos, es una circunstancia que debe ser considerada en el marco del desarrollo económico y su influencia sobre las normas de contabilidad y los estilos de administración. Es previsible que las problemáticas específicas de la concentración económica (como las políticas de fusiones empresarias y los nuevos instrumentos financieros internacionales) motiven a los organismos mundiales de contabilidad a la investigación y sanción de normas de escasa y dificultosa adaptabilidad por parte de los países L. A. Igualmente, las pautas y criterios de gestión de empresas que se elaboran desde una estructura de poder no constituirán -excepto que sean suficientemente flexibles y adaptativas- sino un obstáculo adicional para el aumento de la productividad de las empresas.

La nueva división mundial del trabajo, sustentada en la primacía de las tendencias y empresas transnacionales (ET) y en la redistribución de actividades productivas en escala y proyección planetaria, constituye uno de los incentivos concretos para la armonización contable internacional y para el diseño de nuevas estrategias gerenciales.

Del análisis de estas circunstancias puede concluirse que:

- a. Es preciso otorgar contenido concreto a la globalización económica y sus repercusiones en el sistema contable y de administración de empresas L.A., teniendo en cuenta que existe un camino/estilo de desarrollo neocapitalista periférico que obliga y exige una investigación regional de las normas contables y el diseño una estrategia empresarial compatible con el grado de desarrollo de nuestras economías y con los objetivos estratégicos de mediano y largo plazo.
- b. En la estructura económica L.A. coexisten grandes empresas (ET o nativas), con empresas poco productivas y rentables y con núcleos y áreas de tipo atrasado o arcaico, por lo que la

- globalización -en sus aspectos normativos o procedimentales- debe ser selectiva y diferenciada a fin de posibilitar una futura nivelación en una estructura económica internacional más justa y equitativa.
- c. El papel de la información económica (incumbencia propia de la contabilidad) es determinante de la viabilidad de la globalización, en la medida en que contribuya a perfeccionar el proceso de toma de decisiones, optimizando su integralidad.
 - d. La globalización exige una capacidad de gestión -tanto en sus contenidos productivos como distributivos- que importa estrategias adecuadas al nivel de desarrollo empresarial de la región.

11.2. La globalización económica y el proceso de toma de decisiones

El provenir de los países de desarrollo intermedio, como los de L.A., no depende tanto del otorgamiento de un trato preferencial o de la formulación de programas concesionales de ayuda externa, como ocurría en el pasado, sino de su acceso a las corrientes financieras internacionales, de su penetración en los mercados y de su participación en el proceso global de industrialización y en la nueva división internacional del trabajo. Bajo este encuadre necesitamos enmarcar cuáles son las funciones de la contabilidad. Se plantea en términos concretos y objetivos la función de la contabilidad en el desarrollo y -consecuentemente- el rol de los PCGA en las conductas de los agentes económicos, además se debe reconocer que la emisión de N.C., se deben realizar en el contexto de un marco conceptual, en un plan que les dé coherencia lógica y les permita alcanzar sus objetivos.

De esta forma se generan por lo menos dos corrientes de opinión entre quienes privilegian la estructura conceptual de la contabilidad y quienes sostienen que la regulación contable es un instrumento de política económica.

La globalización contable debiera ser considerada -en el primer caso- como un producto de la evolución científica del conocimiento, y, en el segundo, como una exteriorización concreta de los estadios de desarrollo de cada país y sus relaciones de dependencia de la estructura internacional.

El proceso de internacionalización no puede descuidar que los principios, los conceptos y las prácticas de la contabilidad tienen significado sólo si se los somete constantemente a prueba, de acuerdo con las circunstancias económicas. La comprensión de la contabilidad requiere una apreciación de cómo opera en ambientes diferentes, así como de los diferentes modelos de desarrollo que cada ambiente origina.

Las circunstancias ambientales más relevantes -que inciden en la adopción de un modelo contable- son:

1. La naturaleza de la organización del sistema productivo
2. El sistema legal (y la consecuente regulación contable)
3. El sistema político
4. Carácter del sistema de propiedad de los negocios
5. Estructuras de complejidad y tamaño de las empresas
6. Ambiente social en que se desarrolla la actividad económica
7. Relativa estabilidad de la moneda de cuenta
8. Grado de sofisticación de la administración de empresas y de la contabilidad financiera
9. Nivel de interferencia legislativa en el desarrollo comercial
10. Existencia de legislación contable específica
11. Velocidad en las innovaciones comerciales
12. Estado del desarrollo económico
13. Modelo de crecimiento de la economía
14. Status de la educación y la organización profesional
15. Nivel general de educación

11.3. La adaptación de las referencias contables internacionales

El avance de la doctrina contable se instrumentaría en ese proceso de normalización, no a partir de la investigación sobre su propia práctica, sino del establecimiento de directrices convencionales, en un principio consensuales (téngase en cuenta las denominadas NAGA, por ejemplo) y luego asimiladas como resultados de alto tecnicismo.

Esta circunstancia histórica terminó lo que el enfoque tradicional había iniciado: la investigación pasaría a ser la cobertura intelectual del proceso convencional y la pedagogía actuaría como repetidora de las normas.

El estilo de la normalización contable tiende a institucionalizarse hacia adentro de los países L.A. y - en algunos, como la Argentina- forman parte de la propia estructura legal, constituyendo la fuente de lo que comienza a denominarse Derecho Contable. Se fomenta así una investigación post-norma y los programas de investigación se elaboran sobre la base de objetivos dirigidos (y no a programas abiertos) mediante la adopción del concepto de contabilidad como "técnica normativa".

El desarrollo normativo tiene una peculiar sincronía con las transformaciones y la evolución del sistema económico y -paralelamente al desarrollo de la normativa internacional- cada uno de nuestros países adoptó, con variadas diferencias de matices, un esquema de normas contables que puede ser considerado como un rasgo del camino / estilo de desarrollo dependiente.

El proceso de normalización contable se transforma en una de las características del sistema económico, principalmente incentivado por la creación de los nuevos espacios económicos (tales como la CEE, el mercado común USA-México-Canadá y el MERCOSUR) y asume carácter operativo profesional a través del IASC en el ámbito universal (Comisión de NIC_s) y, a nivel del continente americano, a través de la AIC (Asociación Interamericana de Contabilidad).

Los países adoptan así, una posición que va desde situaciones extremas de asimilación normativa (tal el caso de Uruguay) hasta un total apartamiento del esquema normativo internacional (Perú).

11.4. Reflexión final

Estamos asistiendo a una etapa formidable de la historia de la humanidad. No por lo que pasa, sino porque pasa. La desestructuración del mundo parece ser necesaria como paso previo a la recreación del conocimiento universal. Estamos en presencia de nuevas oportunidades y esto renueva las esperanzas.

La globalización no nos salvará de nosotros mismos. La existencia de normas internacionales no implica abandonar las estrategias de investigación de nuestra propia realidad. Ante más, las refuerza. América Latina no puede esperar de la globalización ni contentarse con la adaptación acrítica.

Tampoco los paradigmas contables y administrativos.

El homo erraticus, nuestro contemporáneo, vaga interminablemente entre los signos sociales (como la contabilidad) que él mismo genera y de los cuales es víctima.

Siendo errante, no siempre está en el error, sin embargo a pesar de una etimología basada en prohibiciones "Camina derecho, porque de otro modo, tu camino errático te llevará al error". Ahora bien, el homo erraticus muestra con sus prácticas que el camino derecho era impracticable por estar sembrado de acechanzas (como el conservadurismo) y ser fuente de ilusiones (como la imagen fiel). El error estaba en la rectitud (objetividad) o, más bien, en la idea misma de que puede existir una sola verdad, un sólo centro, un sólo porvenir posible, un único bloque de valores que deben defenderse. El hombre de ahora puede caer en un agnosticismo escéptico, impotente. Pero él sabe ya reconocer el impalpable mensaje de la diferencia que resquebraja las fortalezas más homogéneas como las estructuras que gobiernan a pesar de los simulacros, sabe percibir tanto la relatividad de las normas como las causalidades invertidas. Así puede concebir las pluriposibilidades del porvenir y aceptar la simple prolongación del presente.

Capítulo XII: Enfoques contemporáneos de la Contabilidad

12.1. La estandarización de los principios de contabilidad generalmente aceptados

Desde el punto de vista de la contabilidad internacional, se ha hecho necesario establecer parámetros que permitan conocer y entender mejor los distintos modelos de registro que se utilizan en los países de intenso intercambio económico.

Podríamos afirmar, que la contabilidad debe “hablarse en un lenguaje internacional”, es decir, que en la actualidad el conocimiento contable se importa y exporta de manera similar a los sistemas políticos e ideologías, por esto existen países que han adoptado sistemas contables similares entre sí, diríamos como ejemplo, que la proximidad geográfica y sociedad comercial de México con los Estados Unidos de América, ha sido la causa de haber adoptado una contabilidad similar, basada en principios generales, con adecuaciones a los sistemas particulares de México, situación similar a la que muestra la economía canadiense.

Resulta interesante que la contabilidad en Japón recibe cada día una mayor influencia de los estándares norteamericanos, debido al establecimiento de negocios entre estos dos países. En Europa otra muestra significativa resulta ser el reino Unido, donde los británicos han exportado su sello a muchos países de Europa.

Indicio de la necesidad creciente de contar con estándares en materia contable, ha sido la Comunidad Económica Europea, que desde los años 70, ha intentado armonizar estas prácticas, principalmente en sus ligas económico políticas con aquellos países que la integran.

Ante la apertura comercial que vivimos en la actualidad, se hace más necesario en el medio financiero, contar con políticas que faciliten el análisis de la información financiera, indispensable para que las transacciones internacionales, tanto para inversionistas como para aquellos que buscan una relación de intercambio comercial.

Así, es de esperarse que dado el tamaño y complejidad de los negocios, diversidad y sofisticación de la administración, los niveles generales de educación y una comunidad financiera participante, vuelven a la estandarización de la información contable una necesidad urgente.

Lectura: **XVII CONGRESO NACIONAL DE CONTADORES PÚBLICOS DEL PERÚ**
“LA ‘VISIÓN DE FUTURO’ Y EL CONTADOR DE NIVEL MUNDIAL: LOS RETOS DE LA ARMONIZACIÓN”

ÁREA 1

INVESTIGACIÓN CONTABLE

1.1. El problema de la cientificidad de la contabilidad y la armonización contable para el siglo XXI: alternativas de solución.

Título del Trabajo:

ACERCA DE LA ARMONIZACIÓN EN LA CONTABILIDAD

Nombre del Autor:

Yónel Chocano Figueroa.

Firma del CPC. Jorge Blanco Falcón

Decano del Colegio de Contadores Públicos de Huánuco

**XVII Congreso Nacional de Contadores Públicos del Perú
Trabajo Individual / Área 1 Investigación Contable**

ACERCA DE LA ARMONIZACIÓN EN LA CONTABILIDAD

Yónel Chocano Figueroa

Resumen

Este trabajo que pongo a consideración del XVII Congreso Nacional de Contadores Públicos del Perú, que se realizará en la ciudad de Pucallpa, surge como producto de las diversas indagaciones efectuadas en la asignatura de Filosofía de la Contabilidad que tengo a mi cargo, respecto a las diversas escuelas contables aparecidas a lo largo de la historia.

En el primer capítulo menciona el soporte teórico que permite lanzar propuestas concretas sobre el tema tratado y que se define en el marco científico de la contabilidad.

En el capítulo segundo, aborda el problema de la internacionalización contable o armonización de la contabilidad.

Finalmente, el tercer capítulo, enfoca las propuestas específicas acerca de la materia investigada.

Guía de Discusión

1. Enfoque científico contable y los fenómenos patrimoniales.
2. Las tres leyes fundamentales de la contabilidad.
3. Las alianzas económicas regionales y su implicancia en el campo contable.
4. La internacionalización de la ciencia de la contabilidad, un fenómeno sin resolver.
5. El problema de la contabilidad, es un tema que debe asumir la comunidad mundial.
6. Hacia la creación del verdadero modelo contable universal, en el siglo XXI.

Capítulo I: Marco Teórico

La Contabilidad estudia un orden de fenómenos, éstos son los patrimoniales, es decir que se contemplan y manifiestan en la riqueza administrada por la empresa.

Los fenómenos patrimoniales son los fenómenos de la empresa, pero no constituyen más que una parte de ellos, dichos fenómenos de la empresa son múltiples y representan -a su vez conducen- a otras clases de los mismos. En verdad, los patrimoniales son uno de los más notables y amplios, abarcan la constitución inicial del patrimonio de la empresa, la gestión, la transformación, la fusión, la liquidación. Son los fenómenos de financiación y de inversión en todas las empresas, fenómenos de costos, de ingresos y de resultado económico empresariales; fenómenos de entradas y salidas y de resultados financieros, patrimoniales y económicos en los entes, son fenómenos de beneficios o pérdidas. Todos estos fenómenos obedecen a leyes. Las investigaciones de contabilidad se proponen, en el estudio de los referidos fenómenos, del mismo modo que hacen las demás ciencias en sus respectivos campos de actuación, llegar al conocimiento de las leyes que dirigen su desarrollo científico, ya que de dicho conocimiento se pueden derivar principios o normas contables encaminadas a la mejor gestión del patrimonio de las empresas en general.

Dentro de las leyes de la contabilidad, consideramos que tres son las más importantes:

1. La ley del equilibrio contable
2. La ley del costo histórico
3. La ley de la causación

Enseguida tenemos un resumen de cada una de ellas:

1. La Ley del Equilibrio Contable o Ley de la Dualidad

Las cosas trascendentales, según la doctrina filosófica del *Dualismo*, que explica el origen y naturaleza del universo por la acción de dos esencias o principios diversos y contrarios. En otros términos, considera el Cosmos como formado y mantenido por el concurso de dos principios aunque contrarios son igualmente y eternos para su existencia.

Los ejemplos siguientes materializan mejor el entendimiento de esta filosofía:

Para que exista

La vida
La luz
El día
Fuerza
Derecho
El bien
El movimiento
El hombre
El valor positivo
Etc.

Tiene que existir

La muerte
La oscuridad (tinieblas)
La noche
Resistencia
Deber
El mal
El reposo (la quietud)
La mujer
El valor negativo
Etc.

Igualmente:

En tiempos remotos, los seres humanos al efectuar el comercio a través del cambio, cuando una persona recibía una cosa, otra persona tenía que entregarle otra cosa. Era la época del trueque. En esta transacción un ente recibía, otro entregaba.

En las operaciones de compra y venta para que existiera un comprador, tenía que existir un vendedor.

En los negocios al crédito (al fiado), cuando una persona se declaraba deudora tenía que existir otra acreedora. Para cada deudor correspondía un acreedor. Para cancelar un gasto en efectivo, se tenía que previamente recibir de ese alguien este efectivo. Es decir, que para efectuar un egreso, tenía que existir un ingreso. En los comerciantes, generalmente unas personas ganaban mientras que las otras perdían, alguien se convertía en rico, mientras que otro se convertía en pobre. Así se podría seguir enumerando los casos y hechos que encajan dentro de la *Ley de la Dualidad* y que la Contabilidad en sus comienzos no tuvo en cuenta, ya que su registro lo utilizó con un sistema o método de mover las cuentas por anotación simple, únicamente para la contabilidad del propietario. Esto es, no registraban la contrapartida.

Después los tenedores de libros o mejor los escribas, éstos últimos tocados por el genio creador, se detuvieron a estudiar los fenómenos, casos y hechos del comercio a la luz de *la ley de la dualidad* y fue entonces cuando inventaron en la Contabilidad la **anotación doble**, que posteriormente Luca Paccioli lo denominó **método de partida doble**.

Es de conjeturar, porque no existen pruebas, que aplicando la ley de la dualidad a las transacciones mercantiles y buscando un control o un equilibrio entre los entes que intervienen en las operaciones de comercio, se llegó a la conclusión de que quien recibe **Debe** y quien da obtiene un **Haber**; o sea que el que recibe aumenta y el que entrega disminuye. De que el **DEBE** suma y de que el **HABER** resta. Así advirtieron de que en una transacción el valor positivo se registraba debitando una cuenta y de que su valor negativo se obtenía abonando otra cuenta. Constataron que las sumas de los signos positivos (débitos) eran iguales a la de los signos negativos (créditos) o sea que el *equilibrio contable* era igual al equilibrio matemático. Comprobaron que al colocar dos columnas verticales: una con el **Debe** y la otra con el **Haber**, el asiento de Contabilidad que movía las cuentas mostraba claramente una anotación doble; vale decir que si una cuenta se colocaba al lado izquierdo con el **DEBE** con una cantidad, esta misma cantidad tenía que registrarse al lado derecho con el **HABER** de otra cuenta. Así el *Debe al lado izquierdo* no tenía sentido ni significa nada, si no tenía por contraposición el *Haber colocado al lado derecho*. Con este método aparece el “cuadre” y el control sobre las cuentas; pues la suma de la columna del **Debe** tenía que ser igual a la columna del **Haber**. Otra conclusión que se obtuvo fue: evidentemente se llevaba doble contabilidad, una para el propietario y otra para las terceras personas que tenían negocios con él. Cuando estas terceras personas llevaban también contabilidad nacía un control automático entre las dos contabilidades.

De esta forma las transacciones mercantiles se agruparon bajo dos conceptos, las que eran llevadas al **DEBE** con su contrapartida al **HABER** y las que eran llevadas al **Haber** con su contrapartida al **Debe**.

Con este sistema de matricular las distintas cuentas al *Debe* y al *Haber*, la suma total de las cuentas con saldos cargados (débitos) entraba a constituir los activos del propietario. En igual manera la suma total de las cuentas con saldos abonados (créditos) venía a constituir los pasivos del propietario. Conocidos los activos y los pasivos se procedió a elaborar el Balance, que no es otra cosa que una balanza en cuyos platillos en uno se pesan los valores de las cuentas del activo y en el otro se pesan los valores de las cuentas del pasivo. Su peso en valores monetarios tiene que ser igual. Si no sucede ello, se quebranta la Ley del Equilibrio Contable.

El fundamento científico de la ley del equilibrio consiste en que los resultados económicos y financieros de una empresa deben provenir de los asientos o autos contables en donde unas cuentas son afectadas por el **Debe** y por esta razón otras cuentas tienen que ser afectadas por el **Haber**, ya que el Balance es el fruto de las cuentas

movidas por el *debe* y el *haber*. Los resultados netos de estas cuentas deben conformar este Balance enmarcado en un cuadro en donde los saldos del DEBE forman el activo y los saldos del HABER forman el pasivo y patrimonio. La parte positiva la representa el activo y la parte negativa el pasivo y el patrimonio.

La ley del equilibrio contable vino a perfeccionar el sistema de partida doble o mejor el sistema de la contrapartida al considerar al propietario como una persona distinta al negocio o a la empresa. Por ello, para que se cumpla el proceso contable de un negocio cuyas cuentas son afectadas unas con el *debe* y otras con el *haber* se tiene que efectuar un primer asiento debitando las cuentas de efectivo con abono a la cuenta de capital (si el aporte inicial no es en especie). Sin este asiento de apertura el sistema de contrapartida no puede operar. También de esta ley nació la doctrina contable destinada a dar una explicación de: ¿qué es una cuenta? y ¿el porqué de su funcionamiento?. La cuenta-valor tuvo su origen en la ley del equilibrio de la contabilidad para establecer la igualdad entre los valores monetarios positivos y negativos, vale decir la igualdad entre el activo y el pasivo y patrimonio del Balance. Cada cuenta desarrolla una dinámica propia, la cual no solo es manejada y controlada por la ley del equilibrio, sino que también lo son sus resultados. Ejemplo: En cada cuenta se deben equilibrar los cobros, y los pagos para tener un flujo monetario articulado e integrado: el pago de una cuenta se convierte en cobro en otra cuenta. En un manejo de efectivo de tesorería sería el equilibrio entre los recursos (orígenes) y usos (aplicación) de fondos.

De esta ley del equilibrio surgió la “ecuación del balance”, es decir que:

$$A - P = N$$

O sea que el activo menos el pasivo es igual al patrimonio neto.

Asimismo, la administración del patrimonio de la empresa también está gobernada por la ley del equilibrio de la contabilidad, por lo que la gestión administrativa de la gerencia debe ser justa e imparcial. El gerente propietario contraría la filosofía de esta ley, por ser persona interesada en los resultados económicos de la empresa. Esta clase de gerente lejos de proponerse alcanzar conocimientos desinteresados, científicos y técnicos, persigue conocer y aplicar maneras de obtener utilidades para sí y porque sí. Un gerente sin ética quebrantaría también la ley del equilibrio, en la misma forma que lo haría un gerente que ignore y por esta razón no comprenda los resultados de la ciencia contable.

La contabilidad como medio de suministrar información financiera y económica para la adecuada toma de decisiones por parte de las empresas, personas y gobiernos goza de la credibilidad por ser un producto sistematizado que origina los estados financieros elaborados y controlados por métodos uniformes exigidos por principios generales de la ley del equilibrio.

Esta ley también maneja la igualdad patrimonial en las distintas posiciones que puedan presentar los elementos constitutivos del patrimonio en relación con las funciones administrativas, establecidas por medio de los movimientos contables antecedentes, concomitantes y subsiguientes.

Otra de las bondades que ofrece la ley del equilibrio es el control automático entre la contabilidad de la empresa con las demás contabilidades de personas que tengan negocios y transacciones comerciales con ella. Este control garantiza la veracidad de los informes contables. Es una de las formas de probar la verdad.

La ley del equilibrio contable además de manejar a la ciencia de la contabilidad le imprime una veraz ética a todos los actos que se derivan de su intervención; es la filosofía que inspira la ecuanimidad, la justicia, la equidad, la mesura, la sensatez y la prudencia en los actos y juicios contables, al igual que los realizados por la administración de la empresa. Es la justa y proporcionada distribución de los intereses económicos de las personas naturales y jurídicas que se relacionan a la empresa.

Todo lo anterior sobre esta ley corresponde a su aspecto teórico, a su filosofía y a su fundamentación científica; ahora es importante expresar las ventajas que la misma aporta a la contabilidad en el orden técnico y práctico:

- a) El manejo de las cuentas
El lado izquierdo de una cuenta se le llama **DEBE** o sección de los *débitos* o *cargos*, y al lado derecho, **HABER**, o sección de los *créditos* o *abonos*. De la misma forma, registrar un asiento en el Debe de una es *cargar* a la cuenta, y cuando un asiento se anota en el Haber, se dice que se *acredita* o se *abona* a la cuenta.

La diferencia entre el total de los débitos y el total de los créditos de una cuenta es el **saldo**. Si la suma de los cargos es mayor que la suma de los créditos, la cuenta tendrá un saldo deudor; si por el contrario, el total de los créditos excede al total de los débitos entonces la cuenta tendrá un saldo acreedor.

Las operaciones producen aumentos y disminuciones en el activo, en el pasivo y en el patrimonio. Estos aumentos y disminuciones se registran en las cuentas, las cuales para su control tienen dos lados, de manera que los aumentos pueden registrarse en un lado y las disminuciones en el otro. La naturaleza de la cuenta determina el lado que ha de emplearse para los aumentos y el que debe usarse para registrar las disminuciones.

Sobre la base de lo manifestado, las cuentas del activo se aumentan mediante anotaciones en el **DEBE** o cargos y las disminuciones, a través de anotaciones en el **HABER** o abonos; en las cuentas del pasivo y el patrimonio, los aumentos se registran mediante créditos y las disminuciones, a través de los débitos.

b) El manejo de los negocios

Respecto de la ley del equilibrio contable o **Ley del Debe y Haber** podemos afirmar que:

- Ofrece un registro completo de la transacción comercial;
- Suministra una información integral sobre el negocio, y
- Permite una verificación matemática de las operaciones efectuadas.

En síntesis podemos decir que la ley del equilibrio ha institucionalizado para la contabilidad el estudio y administración del patrimonio de la empresa, y además de ello, le señaló normas para llevar las cuentas y rendir los informes patrimoniales.

Esta ley durante muchos años fue y ha sido sometida a todos los exámenes y pruebas por parte de los hombres y por otras ciencias y técnicas y no han podido modificarla, ni alterarla en su contenido científico.

2. La Ley del Costo Histórico

Las operaciones y hechos económicos que la contabilidad cuantifique se registrarán al costo de adquisición más las mejoras necesarias para poner los bienes en condiciones de utilización o cambio. Igualmente se puede argumentar que el costo histórico representa el valor de la moneda corriente en el momento de realizarse la operación mercantil.

El costo histórico debe estar soportado por la factura de compra inicial y los documentos que justifiquen las mejoras hechas para poner el bien en condiciones de aprovechamiento o uso. Si ha de pagarse el precio en fecha posterior de acuerdo con las estipulaciones contractuales, el costo del activo debe ser incrementado con los intereses y los ajustes monetarios causados por la adquisición de tales activos, salvo cuando ha concluido la etapa de puesta en marcha y dichos activos se encuentren en condiciones de utilización, en cuyo caso los gastos financieros deben cargarse a los resultados del respectivo período contable. Lo importante es conservar la tradición histórica del bien.

Una de las ventajas del costo histórico es que representa el valor del activo para la empresa en la fecha de adquisición. El término valor se determina por las fuerzas del mercado, o cuando menos mediante una transacción de libre competencia negociada. Frecuentemente, el costo se racionaliza como si fuera el valor para la empresa en marcha. Se supone que la empresa tiene una vida bastante larga para que pueda sacar provecho de los servicios de un activo fijo, por ejemplo. La continuidad supone una conexión entre lo pasado y lo futuro, pues esta continuidad apoya la teoría de la valorización desde el punto de vista del beneficio, o en algunos casos, respalda la utilización del costo histórico en contraposición a valores de liquidación.

La base para valorar el activo es el costo de adquisición sea cual fuere su valor real o comercial. La razón para preferir el precio del costo de adquisición sobre el valor real radica en la naturaleza indefinida del valor, el cual es considerado como una cualidad, como un concepto subjetivo. El valor a veces es el reflejo de una opinión según el estado de ánimo que tenga el sujeto que lo fija.

El costo constituye un hecho histórico, no es un hecho subjetivo, no es una opinión. La base del costo ofrece la ventaja de mostrar en los balances lo que la administración pagó al adquirir las distintas partidas del activo. Sin embargo, su principal desventaja es que no continúa reflejando ni el valor de los servicios futuros, ni su precio corriente de mercado si las condiciones económicas a tales servicios en el mercado varían en ejercicios siguientes. En este caso, las variaciones de precio de los bienes que

ocurran en un período contable o fiscal no deben incorporarse al costo histórico, ni modificarse porque alteraría el significado que deben tener los estados financieros.

Sobre el respecto, podemos citar un párrafo del Plan Contable General Revisado:

Principios Generales de Contabilidad.-

Valuación al Costo.- *El valor de costo -adquisición o producción- constituye el criterio principal y básico de valuación, que condiciona la formulación de los estados financieros llamados de situación (...).*

Esta afirmación no significa desconocer la existencia y procedencia de otras reglas y criterios aplicables en determinadas circunstancias, sino que, por el contrario, significa afirmar que (...) debe prevalecer el costo -adquisición o producción-como concepto básico de valuación.

La ley del costo histórico está fundamentada por la identidad del bien en el tiempo y en el espacio, su validez se ampara en su aspecto jurídico y en una medición y evaluación histórica que es imprescindible para el estudio de los estados económicos y financieros de la contabilidad. De ahí, que no es fácil su alteración, su modificación o su reemplazo. El asiento contable es un hecho histórico muy difícil de hacer desaparecer.

3. La Ley de la Causación

Para que una operación y transacción comercial se pueda contabilizar tiene que previamente causarse o realizarse y producir un cambio en el activo, pasivo y patrimonio de la empresa.

La causa es la razón o el motivo que origina el efecto. Para que se haga una cosa en razón se necesita una causa adecuada.

En el aspecto contable la causación tiene que poseer una fundamentación: Se consideran **causados** los hechos económicos y financieros cuando se han adquirido derechos y asumido obligaciones, aunque no se haya realizado su pago. O cuando han ocurrido hechos económicos o financieros de origen interno o externo que afecten el patrimonio del propietario. También existen casos en que las transacciones comerciales se causan y no necesariamente se convierten en dinero, como cuando se recibe un bien en pago de otro o cuando las obligaciones se extinguen por medio diferente al pago, como la compensación, la remisión, la dación que correlativamente implican la extinción del derecho de la parte acreedora. En estos eventos, así se presenten cambios sucesivos de los derechos personales o reales, siempre existirá la causación independientemente de la realización. No obstante, hay casos en que la causación y la realización son una misma cosa, como en las ventas al contado.

Sin embargo, el origen y la causa de toda transacción comercial se produce en la realización del hecho económico o financiero cierto. Este rasgo conceptual es lo que da objetividad a la contabilidad, pues la hace verificable. Esta ley fue la que abolió la contabilidad de caja tan en boga, en la antigüedad, y en la época moderna la convirtió en un instrumento digno de fe y de credibilidad.

La ley del costo histórico y la ley de la causación hicieron que la información económica y financiera que produce la contabilidad estuviera enmarcada dentro de unos parámetros estrictamente jurídicos. Así toda la representación y valorización contable está sustentada sobre hechos o sucesos que pueden ser considerados como prueba, para efectos legales, ya que la expresión del patrimonio en términos cuantitativos no puede apartarse del concepto jurídico del mismo, esto para garantizar con una prueba de registro los intereses de terceros. Por esta razón la ciencia del Derecho desde la época de Napoleón Bonaparte elevó a plena prueba los libros de contabilidad del comerciante.

Las leyes contables del equilibrio, del costo histórico y de la causación convirtieron a la contabilidad en un método científico para analizar operaciones y sistemas, así como para medir los resultados que producen estas mismas operaciones.

Por otra parte, estas tres leyes construyeron el aspecto conceptual más importante de la contabilidad que consiste en la objetividad que debe tener la información económica y financiera de la empresa. La **objetividad** es fundamentalmente **imparcialidad**, esto significa que tanto la información financiera como las actuaciones contables deben estar libres de todo prejuicio, ciertamente, enfatizando en la

evidencia verificable como prueba de la verdad. Esta objetividad le permitió a la contabilidad ingresar dignamente al recinto olímpico de las ciencias.

Las leyes del equilibrio contable, la del costo histórico y la de la causación forman la **columna vertebral de la ciencia de la contabilidad**. Si sus mandatos se cumplieran, podrían sobrar las otras leyes y el gran número de PCGA y NICs que proclama la escuela norteamericana o anglosajona y/o el IASC.

Capítulo II: El Lenguaje Mundial o Internacional de la Contabilidad

Hace algún tiempo, en un folleto publicado por el Colegio de Contadores Públicos de Lima (1971), Pág. 6, se podía leer lo siguiente: *Robert F. Kennedy*: "La Contabilidad es el lenguaje internacional de los negocios". Lógicamente, a partir de ese instante han surgido una serie de corrientes del pensamiento contable; sin embargo la idea básica se mantiene, por lo que nos podemos preguntar: ¿Ciertamente, la contabilidad es un lenguaje internacional del mundo de los negocios?.

Los profesores Charles T. Horngren y Walter T. Harrison de la Universidad de Stanford y de la Universidad de Baylor, respectivamente, de los Estados Unidos de América, en su obra "Contabilidad" (1991), Pág. 1, de alguna manera abordan el mismo tema al manifestar:

"A la contabilidad se le ha llamado 'el lenguaje de los negocios'. Quizá un término mejor sea 'el lenguaje de las decisiones financieras'. Mientras mejor se comprenda el lenguaje, mejor se podrán administrar los aspectos financieros de la vida. La planeación financiera personal, las inversiones, los préstamos, los pagos de automóviles, el impuesto sobre la renta y muchos aspectos de la vida diaria se basan en la contabilidad. Una encuesta reciente muestra que los gerentes de los negocios creen que para los estudiantes universitarios es más importante aprender contabilidad que cualquiera otra asignatura. Otras encuestas muestran que las personas con capacitación en contabilidad y finanzas llegan a los puestos más altos de sus organizaciones en un número mayor que las personas capacitadas en cualquier otra área. Sin duda, la contabilidad es un tema importante".

En el anterior párrafo, no aparece por ningún lado aquello de "lenguaje internacional", que en esta etapa globalización económica -conceptuada como la diseminación y adopción del sistema de economía de mercado como esquema de asignación de recursos a través de la estructura de precios-, es necesario tenerlo presente, la misma que tiene sus repercusiones en el sistema contable y de administración de empresas.

Y si aceptamos la definición del CPC. Carlos Sandoval Aliaga, presentada al Seminario Regional Interamericano de Contabilidad, realizado del 6 al 8 de Mayo de 1999, tenemos que la globalización "consiste en un proceso de integración y complementación creciente" o también puede ser "entre economías y sociedades para construir nuevos espacios económicos y sociales de intercambio a través de redes mundiales funcionales". A ello habría que añadir lo que sostiene en el mismo evento el CPC. Marco Antonio Zaldivar:

"Como todos sabemos, el uso de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) se ha convertido en obligatorio para la preparación de estados financieros en el Perú. La dación de la Nueva Ley General de Sociedades y la Resolución N° 013 del Consejo Normativo de Contabilidad produjo una suerte de despertar en todos los usuarios de estados financieros. Las Gerencias de las empresas se empezaron a preocupar sobre el cumplimiento de las NICs en la preparación de los estados financieros, los auditores tuvieron una base más sólida para requerir que estos estados financieros se prepararan cumpliendo con las NICs. Los Directores y accionistas recibieron estados financieros, que en algunos casos no eran comparables con aquellos recibidos en años anteriores; la razón: los ajustes que fueron necesarios efectuar para adecuarse a las NICs. Otros usuarios de los estados financieros, como las entidades financieras y acreedores, se encontraron con la necesidad de entender como la aplicación de las NICs influía en la calidad de información que recibían y por ende, en el otorgamiento de créditos, en la evaluación de la situación financiera de las empresas y en la determinación de la capacidad de pago de las empresas, aspecto esencial de una sana política crediticia. La administración tributaria (SUNAT), tenemos entendido, se encuentra en un agresivo plan de capacitación de sus auditores para entender y evaluar los efectos que la aplicación de estas NICs tendrán en la situación tributaria de las empresas y sobre los procedimientos de revisión tributaria a aplicar, a la luz de las diferencias entre los tratamientos contable y tributario, que se acrecientan con el uso de las NICs como base primaria de contabilidad.

Este escenario, no se produce sólo en el Perú, sino que tiene un origen más trascendental para el uso de información financiera uniforme en un mundo de negocios más globalizado.

En la memoria anual del IASC (entidad encargada de emitir las NICs) correspondiente a 1998, su Presidente Stig Enevoldsen y su Secretario Sir Bryan Carsberg (quien estuvo de visita en Lima, invitado por CONASEV en mayo de 1998), coincidieron en manifestar que 1998 fue un año significativo para el IASC por las siguientes razones -prosigue M.A. Zaldivar-:

- Se celebraron los 25 años de su creación y la afiliación de más de 100 países.
- En diciembre de 1998, se aprobó la NIC 39 acerca del reconocimiento y medición de instrumentos financieros, con lo que se completaron las tareas acordadas con el IOSCO (la Organización Internacional de Comisiones de Valores) en 1995, para tener un marco completo de normas contables que cubren las áreas de mayor importancia dentro de la información financiera.
- La emisión de boletines de interpretación, llamados SIC, para aclarar asientos puntuales sobre la aplicación de algunos aspectos de una NIC.
- La emisión de traducciones oficiales de las NICs, existiendo a la fecha, traducciones oficiales al alemán, francés y ruso. La primera traducción oficial al español se espera para este año. Estas traducciones oficiales permitirán acelerar la aplicación de las NICs en el Perú, cuyo proceso de traducción y aprobación se ha convertido en un cuello de botella.
- El uso intensivo de las herramientas electrónicas para la difusión e intercambio de ideas acerca de las actividades del IASC.

La demanda futura del IASC es convertirse en el compendio de normas contables para la Unión Europea. Como es de público conocimiento, a partir de este año entró en vigencia el Euro como moneda de cuenta para esta Unión. La Comisión Europea, en un reporte hecho público el 27 de abril de este año, concluye que las Directivas Contables de la Comisión Europea no tienen diferencias importantes con las NICs; la única diferencia, definida como menor, está referida a la aplicación de la NIC 27, sobre consolidación de estados financieros, en lo aplicable a entidades con actividades disímiles.

Las entidades financiadoras internacionales con actividad importante en Latinoamérica como el Banco Mundial o el BID soportan ampliamente la utilización de las NICs para la preparación de estados financieros.

Como corolario de todas estas actividades -continúa Marco Zaldivar- queda claro que los usuarios de estados financieros en todo el mundo buscan tener TRANSPARENCIA y COMPARABILIDAD cuando de información financiera se trata.

En este aspecto, se viene notando una pugna entre las NICs y los FASB por convertirse en el vehículo mundialmente aceptado de preparación de información financiera de uso internacional. El IOSCO, al que pertenece la SEC, se encuentra en plena evaluación de las últimas NICs, para recomendar su aplicación como normas contables aceptables para el uso internacional irrestricto de información financiera en los mercados de valores mundiales. En un discurso pronunciado en una conferencia organizada por la SEC, el 12 de abril de este año, el Vice-Presidente y Contralor del Banco Mundial, Jules W. Muis, criticó al FASB por su apresurada candidatura como órgano rector de normas contables, bastante más tarde que el IASC, que había desarrollado la idea años antes y estaba a punto de completarla. Cabe indicar que sin el apoyo de los Estados Unidos de América, que cuenta con el más fuerte mercado de valores, será imposible que las NICs logren el reconocimiento total internacional que el IASC y el IOSCO buscan. Según algunos entendidos, la crisis asiática y rusa de los últimos meses, estuvo oculta por una inadecuada transparencia en la información financiera a todo nivel, que no permitió evaluar, a los inversionistas, las señales de este problema, lo que produjo una sobrevaloración o en otros casos subvaluación de los efectos de la crisis, con el consiguiente temor de los inversionistas a los mercados emergentes -finaliza Marco Antonio Zaldivar-“.

Capítulo III: Planteamientos específicos respecto a la Armonización Contable

Nosotros por nuestra parte sostenemos, que los países de América Latina asisten a rápidos cambios económicos, por lo que deben adecuar sus reacciones institucionales, mercantiles y geopolíticas a este nuevo orden internacional emergente.

Existen determinadas características que definen el impacto de esta etapa de la civilización occidental, que a su vez inciden en los modelos contables y administrativos de la región sobre los cuales es necesario un cierto ejercicio de meditación en la indagación de espacios y respuestas comunes y satisfactorias a la colectividad contable de Latinoamérica.

Sin embargo, a ello debemos agregar el contexto que brinda, desde 1992, la eliminación de las barreras al libre comercio entre los países miembros de la Comunidad (CEE), una región de 330 millones de personas que se

constituye en la unión de comercio más poderosa del mundo. Igualmente sucede, en el caso del acuerdo de libre comercio entre los Estados Unidos y México, también en 1992, que ha sentado las bases para un mercado regional poderoso, con la inclusión de Canadá como tercer integrante de este bloque económico.

Además de estos tratados, no es nada sorprendente el que se formara una unión de comercio compuesta por representantes de los nuevos países industrializados de Asia (los famosos 'Tigres'), como: Corea del Sur (que va camino a su reunificación con Corea del Norte), Formosa, Singapur, Malasia y Hong Kong; agrupados en APEC (Foro de Cooperación Económica Asia-Pacífico) en la que participa el Perú, hace poco. A ello debemos sumar, la Cumbre de América Latina, el Caribe y la Unión Europea, celebrada en Río de Janeiro en Junio de 1999, destinada a estrechar los lazos políticos, económicos y culturales entre las regiones, la misma que acordó, como el cuarto de los doce puntos, "Emprendemos un diálogo regular sobre la nueva arquitectura financiera internacional (el subrayado es nuestro) y los problemas de endeudamiento", y facilitar el acercamiento entre comunidades comerciales de los dos continentes.

La nueva perspectiva de alianzas económicas regionales, en la que -últimamente-destaca el Tratado de Libre Comercio del Triángulo (TLC) del Norte entre México, Honduras, Guatemala, El Salvador, ha originado un énfasis en buscar la compatibilidad de políticas fiscales, económicas y financieras, todo esto con el objetivo último de propiciar el crecimiento económico. Para el caso específico de la contabilidad, se han promulgado algunas normas regionales, tendiendo así a establecer y mejorar la base teórica para la preparación y reporte de la información financiera. En casos como el de la Unión Europea (UE) éstas normas han contribuido a una mayor uniformidad en la preparación y revelación de información contable.

Esto no sucede en los Estados Unidos, donde las transnacionales y los intereses económicos tienen influencia en las regulaciones de la contabilidad, tal como se puede apreciar en un artículo aparecido en *THE WALL STREET JOURNAL AMERICAS*, del 9 de Junio de 1999: **Cambio contable en EE.UU. impactaría poco a las fusiones**, donde se afirma:

"Por varios meses, los altamente remunerados banqueros de inversión han estado preocupados ante la perspectiva de que un cambio de las normas contables para las fusiones conduciría a un abrupto fin del auge de estas operaciones.

Pero no hay que apostar a que ello ocurra.

A pesar de las quejas de que la eliminación de un tratamiento contable favorable para todos los acuerdos que involucran un canje de acciones, un nuevo estudio elaborado por el banco de inversión de Goldman Sachs and Co. Especifica las industrias que realmente podrían verse afectadas, las que podrían sufrir uno que otro percance y las que saldrán ilesas.

La buena noticia: no son muchas las que serán duramente golpeadas.

Ganadores y perdedores

En uno de los más completos informes sobre la materia, Goldman Sachs nombra a cuatro industrias que probablemente experimentarán una escasez de fusiones y adquisiciones después de que empiece a regir la nueva norma, según se espera el 1 de enero del 2001: la tecnología de información sobre el cuidado de la salud, los dispositivos médicos, los metales preciosos y la publicidad. El estudio, supervisado por el gurú de la contabilidad Gabrielle Napolitano, se basa en una investigación de 60 analistas de bolsa de Goldman.

Otros ocho sectores podrían enfrentar una caída temporal de las fusiones: la banca, las corredoras, el software, los servicios de información tecnológica, el papel y los productos importados, el tabaco, los cosméticos y los productos para el hogar, además de los servicios de recolección de basura.

¿Por qué estos sectores? Las compañías adquisitivas en estas industrias han dependido mucho de la llamada agrupación de intereses, la metodología contable para las transacciones en acciones que pronto será eliminada. Esto se explica, en parte, porque muchos de los precios de bolsa de estas compañías han sido tan altos que han preferido usar sus acciones como moneda para completar sus tratos.

La agrupación de intereses, que ha ayudado a impulsar la explosión de las fusiones en los 90, reflejada recientemente en los acuerdos de Citicorp con Travelers Group y Exxon con Mobil, claramente tiene un tremendo atractivo para las compañías que se están fusionando. El método le permite a las compañías unir sus balances y, de la noche a la mañana, evitarse los cargos a sus ganancias por amortizaciones, lo que constituye la principal recompensa para una compañía más allá de su valor libro. Bajo el método alternativo, llamado contable de compra, la amortización debe depreciarse en un período de 40 años.

Muchas de las compañías de estos sectores tienen bastantes amortizaciones en sus libros. En otro cambio, los reguladores contables quieren disminuir el plazo para la depreciación a 20 años, afectando las ganancias reportadas todavía más.

Dado el tamaño potencial de las amortizaciones, Goldman cree que muchas compañías perderán las ganas de unirse una vez que desaparezca la agrupación de intereses.

Esto es válido, aunque recientemente haya habido una tendencia en Wall Street a valorar a las compañías sobre la base de sus 'ganancias en efectivo', lo que excluye el impacto de los cargos a las ganancias por las amortizaciones. Pero por el momento, Napolitano asegura que muchos analistas todavía no las valoran sobre la base de las ganancias en efectivo.

A la luz de todo esto, Napolitano y otros esperan una ola de fusiones antes de que se elimine la regla. Goldman anticipa un aumento en los acuerdos en el área biotecnológica, de corretaje y de dispositivos médicos.

Pero en muchos otros sectores incluyendo el de los automóviles, los medios y la televisión por cable, el petróleo y el gas y el de las computadoras personales, el fin de la norma contable no tendrá grandes repercusiones, explica Goldman. Ello porque la mayoría de las compañías generalmente usan efectivo para completar sus tratos”.

Para analizar lo anterior, es importante considerar que es evidente que el mundo de los negocios de los años 90 se caracteriza por una economía sin fronteras. Mientras que en la época actual se observa una redefinición de los mapas geográficos, los límites entre regiones económicas tienden a desaparecer, como producto del fomento de operaciones en mercados comunes y del crecimiento general del comercio en todo el planeta. Hoy día, nos hemos convertido en ciudadanos económicos del mundo, y las empresas de vanguardia también lo son; por eso no sorprende comprar un producto de algodón de marca norteamericana, elaborado en Taiwan, hecho con materia prima del Perú, acorde con la moda francesa y distribuida en diversos países por una cadena transnacional, por decir Calvin Klein.

La nueva visión global de los negocios es una consecuencia lógica del intenso desarrollo de la tecnología informática, que ha alejado las barreras en la comunicación de los datos en tiempo y en espacio (vía Internet, por ejemplo), todo gracias al avance de la computación; lo que facilita su decisión sobre ciertos bienes o servicios, materia de una transacción comercial. Las empresas, grandes y pequeñas, están utilizando esta manera de hacer negocios para, entre otras cosas, atender más de cerca los deseos del cliente y para ajustarse a las difíciles condiciones del mercado internacional cambiante. Asimismo, la informática sirve a las empresas para controlar mejor la calidad y eficiencia de los procesos productivos y para obtener ventaja competitiva, la misma que se refiere al uso de la información para adquirir peso en el mercado.

A pesar del acontecer en los Estados Unidos de América, el desarrollo de nuestra economía y de los negocios representa una excelente oportunidad para revisar nuestro modelo contable peruano a la luz de las nuevas demandas de información surgidas de este proceso de internacionalización.

Así en la exploración de nuevos y más valiosos métodos, no debemos circunscribirnos sólo a “hacer mejor lo que hemos estado haciendo en contabilidad”. Hay necesidad de cuestionar los modelos tradicionales y buscar respecto a los requeridos cambios a realizar, tanto en los sistemas contables como en la profesión contable organizada y en las estructuras educativas que se encargan de su formación, es decir la Universidades del país.

Nosotros afirmamos, quien define a la contabilidad o quien cita discursos, puede pasarse la vida conceptuando, refiriendo o aspirando; pero de lo que se trata es de plantear alternativas de solución, lógicamente basadas en el enfoque científico de la contabilidad y para fundamentar esta opinión queremos mencionar los trabajos presentados al XVI Congreso Nacional de Contadores Públicos (Tumbes 21-24 octubre 1998):

1. Trabajos Individuales. Pág. 61 se lee:

4.2. NUEVA ESTRUCTURA DE LA CIENCIA CONTABLE

La ciencia contable, a partir de la Filocontalogía, es un sistema de conocimientos ordenados y jerarquizados que explican los diferentes hechos y fenómenos ocurridos y por ocurrir en el proceso de acrecentamiento del capital empresarial. Este sistema se conforma de dos campos. Uno de ellos corresponde a la estructura convencional y el otro, a la estructura científica. En la primera, intervienen el objeto de estudio, los métodos, los instrumentos y las normas profesionales nacidas de los congresos nacionales e internacionales de

contabilidad, para buscar la armonización contable (el subrayado es nuestro); y en la estructura científica se sistematizan los conceptos, principios, categorías y leyes de la ciencia contable, por interacción del sujeto y el objeto de estudio.

2. Trabajos Nacionales. Págs. 22 y 23 se menciona:

LA ARMONIZACIÓN CONTABLE DESDE EL PUNTO DE VISTA CIENTÍFICO

Juan Herrera, presidente de la IFAC, en su discurso de apertura del XV Congreso Mundial de Contadores realizado en París manifestó lo siguiente: “El mundo necesita una armonización de la Profesión Contable, y nosotros todavía estamos deliberando; nosotros tenemos que elaborar un comprensible conjunto de normas profesionales internacionales pero muy pocos países todavía están aceptándolas.

¿Estamos realmente trabajando hacia la globalización o estamos todavía pendientes de nuestras normas nacionales, refutando aceptar los pronunciamientos internacionales?, ¿por qué algunos de nosotros somos todavía furiosamente nacionalistas en detrimento de nuestro más grande rol como profesional internacional?.

La manera de pensar de alguno de nosotros es un obstáculo, pero la globalización no se va a detener por nuestra profesión, hasta que se armonice en sus normas y prácticas. Esta aparecerá con o sin nosotros”.

La armonización Contable implica dos tipos de problemas:

- a) La Armonización Contable Nacional
- b) La Armonización Contable Internacional

LA ARMONIZACIÓN CONTABLE NACIONAL

La Armonización Contable Nacional exige la formación de un organismo rector central. El Consejo Nacional de Normalización de la Contaduría de la Nación, que esté formado por todos los organismos nacionales relacionados con la información Contable tales como: CONASEV, SUNAT, CCPL, FNCP, BCR, INE, etc., que representan los sectores Profesionales, Fiscales, Empresariales, Económicos y Monetarios, entre otros.

La armonización contable tendría como marco el Plan Contable General científicamente elaborado, es decir, los principios y las normas en que se sustenta, sean producto de la investigación contable en armonía con las necesidades de información de los usuarios.

La ventaja de este plan es que no estaría sesgado a los intereses particulares de determinados usuarios sino que aspiraría a una transparencia en la información contable.

Los principios y Normas Contables deberán tomar en cuenta, en lo genérico, a los principios y normas internacionales que también deben tener una base científica para poder sintonizar en el lenguaje contable.

LA ARMONIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL

La Armonización Contable Internacional exige un mayor reforzamiento científico en el IASC es decir, que no sólo se elaboren normas técnicas para realizar el trabajo contable, sino que esas normas se sustenten en principios más científicos y menos pragmáticos, pues con los cambios acelerados en poco tiempo quedan obsoletas; en cambio si dichas normas se basaran en principios científicos, fruto de la investigación científica, serían más perdurables y versátiles, es decir, adaptables a los cambios.

Pero la armonización Contable internacional no sólo necesita principios generales de Contabilidad, sino acuerdos basados en conceptos universalmente comprendidos dentro de un lenguaje universal, lo que exige un código de sinonimias contables de tal manera que la traducción literal coincida con la traducción científica de la Contabilidad. En esta forma, por emplearse un lenguaje científico, automáticamente la Contabilidad alcanza la categoría de una ciencia, cuyas verdades serían aceptadas mundialmente.

No queremos efectuar un análisis particular de las concepciones anteriores, pero, sin embargo; podemos señalar que cuando se trata de definir la línea de la contabilidad es necesario apartarse o alejarse del nocivo cientificismo y de las evocaciones estructuralistas que todavía piensan en una Teoría General Contable, algo así como una amalgama de ideas o el camino de la conciliación; para nosotros, existen ideas buenas e ideas malas, y las últimas necesariamente deben ser eliminadas. De igual forma, no debemos hacerle ninguna concesión al pragmatismo con toda su secuela de “consensos” y “acuerdos” a lo que ellos denominan “*Generalmente Aceptados*” y es el andamiaje sobre el cual se ha construido la Contabilidad Anglosajona.

Un enfoque a esta problemática, desde Latinoamérica, nos debe conducir a realizar una investigación regional de las normas contables y el diseño de una estrategia empresarial compatible con el grado de desarrollo de nuestras economías y con los objetivos estratégicos de mediano y largo plazo; puesto que en el orden económico de América Latina

coexisten grandes empresas (Transnacionales o nativas), con empresas poco productivas y rentables y con núcleos y áreas de tipo arcaico; por lo que es imperioso reconceptualizar el modelo contable para poderlo adaptar a la nueva economía de la información, en la cual los profesionales de la contabilidad son trabajadores de la información.

En esta parte es pertinente referir los conceptos del C.P. Jorge Manuel Gil (1992), de la Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco. Argentina en "Cuadernos de Administración y Contabilidad Internacional", Págs. 12 y 13:

El concepto histórico de la evolución de los sistemas sociales en su relación con el paradigma contable, puede -sintéticamente- estructurarse como sigue:

Tipo de sociedad	Recurso Estratégico	Recurso Intensivo	Energía	Paradigma Contable
Agrícola	Téc. de produc.	naturaleza	natural	jurídico
Industrial	Capital	tecnología	técnica	control
Informac.	Know how	inteligencia	comunic.	información

Más que multiparadigmático -en el sentido de Balkaoui- (*) el conocimiento contable es -como todo conocimiento social- de carácter acumulativo. Las revoluciones científicas de Kuhn no se concretan en contabilidad, sino como modificaciones en el eje del conocimiento paradigmático, como desplazamiento o "corrida del centro" de atención del modelo, pero nunca como negación del paradigma anterior.

La historia de la contabilidad nos demuestra esta evolución principalmente a partir del desarrollo del capitalismo como modo de producción. También la historia nos demuestra que los cambios estructurales (como el del feudalismo al capitalismo, inclusive la revolución Meiji en Japón) se viabilizan o se obstaculizan por medio de la información económica y su diseminación entre los agentes gestores del cambio.

El paradigma jurídico que acompañó, como síntesis histórica la sociedad agrícola, centro su atención en la distribución de la propiedad (nace también la importancia de la registración contable). En ese estadio, CONTABILIDAD es PROPIEDAD.

La nueva organización sociotecnológica (y -por ende- burocrática) impuesta en sus inicios por el comercio, pero luego y más acentuadamente por la sociedad industrial, hizo girar el paradigma de la contabilidad hacia el control (no tanto de la propiedad que ya estaba garantizada y consolidada sino de la productividad y rendimiento del uso de esa propiedad). El eje directriz el paradigma gira hacia los costos y la eficiencia. Se desarrolla la contabilidad gerencial. En este estadio del desarrollo CONTABILIDAD es CONTROL.

En la actual transición, donde el aparente éxito y consolidación de la sociedad industrial se está agotando y dejan paso a un tipo de sociedad basada en la información, consolidadas ya la propiedad y el control, la función del paradigma contable y de los sistemas de información que de él se derivan, asumen su función como soportes de la globalización económica. Reiteramos que ésta no es una función nueva sino histórica: siempre la contabilidad actuó como conocimiento estructurado para optimizar el objetivo global del sistema (por eso nuestra conceptualización como tecnología social). El paradigma de la información no tiene como núcleo los PCGA (pese a que formalmente puede así parecer), sino las propias cualidades de la información. La preocupación de los temas centrales como la planificación estratégica y los costos de oportunidad, exceden la problemática de la medición (que fue

(*) Nota del CPC. Y. Chocano F.: Balkaoui, A. "Accounting a multiple paradigm science. Accounting theory. Harcourt - Brace: New York, 1961.

fundamental en el paradigma del control) y de la registración (núcleo de la contabilidad de la propiedad), para instalarse en el esquema de las decisiones. Tanto como la cuantificación del dato (y su registro), asume un rol esencial el estilo de información y comunicación. CONTABILIDAD es INFORMACIÓN.

La estructuración de los sistemas contables comienza a basarse en la eliminación de la demora informativa, la preocupación se traslada hacia la producción de información pertinente y oportuna y - esencialmente proyectada. Se detecta que es necesario anticipar el futuro comprendiendo que una tendencia no es el destino y advirtiendo e investigando sobre los quiebres de esa tendencia. Pero necesitamos anticipar el futuro porque los procesos de aprendizaje con bases pasadas, no garantizan eficiencia para decidir en el presente.

También por esta causa se instrumentan sistemas de información que pretenden ser globalizados ("toda" la información). No existe globalidad en la información como tampoco existe globalidad de la realidad (no podemos conocer toda la realidad).

Los sistemas contables deben incorporar el concepto de información estratégica y comprender que la clave está en cambiar de un suministro de datos indiscriminado, a uno selectivo. Paralelamente a ello, el especialista se desactualiza rápidamente por lo que es preferible una estructura de conocimientos generales que de adapte fácilmente.

He aquí la aparente contradicción a la que tiene que hacer frente el conocimiento contable: información especializada e interpretación general.

Todo ello conlleva tanto a una reformulación del proceso normativo en contabilidad y de los métodos de organización y gestión de empresas, como a una profunda reestructuración de los planes de estudio y métodos pedagógicos de manera de priorizar la formación por sobre la instrucción, a fin de hacer frente a los requerimientos de toma de decisiones "sin todos los datos", y en un contexto inestable e incierto.

Sin embargo, cuando planteamos una investigación regional de las normas contables y el diseño de la estrategia empresarial afín al grado de desarrollo económico de nuestras sociedades, tropezamos con la imposibilidad establecida por las alianzas económicas o tratados de comercio celebrado por los diversos países de América Latina, lo que a su vez implica un compromiso de tipo científico-cultural que desempeña la contabilidad. Todo esto en una primera fase, de armonización o adecuación contable mundial, mediante los acuerdos comerciales regionales que realicen propuestas de orden contable y financiero internacional, basados en lo que se podría denominar la arquitectura financiera universal, etapa cuya duración es impredecible y depende de coordinación de carácter científico que efectúen las colectividades comerciales. Para que en el siguiente ciclo o período, mediante organismos supranacionales como la ONU, se establezca un orden contable científico mundial, que a su vez maneje una supercarretera de información contable -al mismo estilo de Internet- tal vez orientado por IFAC o IASC, para que los computadores de la red de contabilidad conversen e intercambien información unos con otros usando un lenguaje especial de protocolo contable de información en paquetes, que estaría compuesto por unidades básicas de información consistentes en una cabecera y un cuerpo. La cabecera debería contener la información de direccionamiento (origen y destino), mientras que el cuerpo contendría una porción de datos a ser transmitidos. Paralelo a ello tiene que existir un organismo científico contable de carácter mundial (OCCM), que prosiga el desarrollo de investigaciones en la ciencia de la contabilidad, con el fin de otorgarle soporte teórico científico a los principios y normas que emita esta nueva entidad contable, para su aceptación por la comunidad científica en general.

CONCLUSIONES

1. Es necesario otorgar un contenido específico a las repercusiones en el sistema contable que origina la globalización económica, teniendo presente que hay un desarrollo económico desigual en los distintos países lo que obliga y exige -en una primera fase- una investigación regional de las normas contables (como expresión de las alianzas económicas existentes) y el diseño de una estrategia empresarial compatible con propio grado de desarrollo de estas economías.
2. El rol que desempeña la contabilidad, al brindar calidad en la información económica y financiera, es vital para la viabilidad de la globalización, en la medida que contribuya a perfeccionar el proceso de

toma de decisiones, optimizando su integralidad; debido a que la globalización económica exige como respuesta una gran capacidad de gestión de las empresas.

3. Es imperioso reconceptualizar el modelo contable para hacer de él un sistema de información contable internacional capaz y adecuarlo a la novísima economía de la información. A través de este paradigma, que significa calidad de dicha información y por lo tanto carente de demora en la comunicación, que semejaría una supercarretera como la conocida Internet, y paralelo a ello funcionaría el Organismo Científico Contable de carácter Mundial (OCCM) que refleje los mandatos de la ONU en este orden y monitoreado por IFAC o tal vez el IASC y quien sabe por el FASB, ya que es hora de establecer coincidencias científicas.
4. La ciencia contable no debe hacer distinciones o diferencias de reconocimiento o aceptación, en base a zonas geográficas o grados de desarrollo en esta etapa de globalidad económica si en verdad se trata de una ciencia social al igual que otras ciencias de similar naturaleza como la economía, la historia, la sociología, la ciencia política, la antropología, etc., ya que todo pensamiento avanza mediante la notación de ciertos rasgos distintivos en los objetos, su simbolización por medios adecuados, y el razonamiento a partir de dichos rasgos abstraídos, por medio de los símbolos, en nuestro caso, los contables.

BIBLIOGRAFÍA

1. Ayllón Ferrari, Antonio
"Teoría Contable", Ed. Educativa INIDE, Lima, 1992.
2. Ayllón Ferrari, Antonio
"Doctrina y Paradigmas de la Ciencia Contable", Ed. Educativa INIDE, Lima, 1995.
3. Castañeda Quispe, Alberto
"La Contabilidad para el Desarrollo", PERUGRAPH EDITORES, Lima, 1988.
4. Horngren, Charles y Harrison, Walter
"Contabilidad", Ed. Prentice Hall, México, 1991.
5. McLeod, Jr., Raymond
"Sistemas de Información Gerencial" (Séptima Edición), Ed. Prentice Hall, México, 2000.
6. Mantilla, Samuel y Vásquez, Gabriel
"Conocimiento, Metodología e Investigación Contable", Ed. Roesga, Bogotá, 1992.
7. Masi, Vincenzo
"Teoría y Metodología de la Contabilidad", Ed. EJES, Madrid, 1962.
8. Millán Puentes, Régulo
"La Contabilidad como Ciencia", Ed. F. Rodríguez, Bogotá, 1992.
9. Morales Moreno, Ramón
"Sistemas de Organización Contable", Ed. La Esperanza, Trujillo, 1972.
10. Shim, Jae; Siegel, Joel y Chi, Robert
"Respuestas rápidas para Sistemas de Información", Ed. Prentice Hall, México, 1999.
11. "Consulte al Contador Público", CCPL, Lima, 1971.
12. "Cuadernos de Administración y Contabilidad, Revista de las Universidades Nacionales: Autónoma de México y de la Patagonia San Juan Bosco, Ed. El Chenque, Comodoro, Rivadavia, 1992.
13. "El Contador San Martiniano", Revista de la Universidad de San Martín de Porres, Lima, 1994, 1995 y 1996.
14. "InterAmérica", Revista N° 4, AIC, Ene-Mar 1999.
15. "La Banca", Revista Financiera, #s 43 y 44, Lima, 1996.
16. Normas Internacionales de Contabilidad, CNIC, México, 1983.
17. Plan Contable General Revisado, Editorial Desarrollo S.A., Lima 1984.
18. "Quipucamayoc", Revista de Investigación de la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, 1996.
19. Seminario Regional Interamericano de Contabilidad, AIC, Lima, 6 al 8 de Mayo de 1999.
20. Trabajos Individuales, Trabajos Nacionales y Memoria del XVI Congreso Nacional de Contadores Públicos del Perú, Tumbes, 1998.

CURRICULUM VITAE

Yónel Chocano Figueroa

1. Contador Público Colegiado, Matrícula # 14-115, graduado en 1984.
2. Docente Asociado de Ciencias Contables y Financieras, en la Universidad Nacional "Hermilio Valdizán" – Huánuco.
3. Asistente al X y XVI Congreso Nacional de Contadores Públicos del Perú.
4. Ponente en el VIII Congreso Nacional de Docentes Universitarios en Ciencias Contables y Financieras, efectuado en la ciudad de Huánuco, 1996.

12.2. Hacia la nueva dimensión de la contabilidad en el contexto internacional

EL SURGIMIENTO DE UN MERCADO GLOBAL Y LA CONTABILIDAD

El año 1992 marca el 500 aniversario del descubrimiento de América y también es testigo de la eliminación de las barreras al libre comercio entre los países miembros de la Comunidad (CEE), una región de 330 millones de personas que viene a ser la unión de comercio más poderosa en el mundo. Al otro lado del Atlántico, la celebración de un acuerdo de libre comercio entre los Estados Unidos y México (NAFTA) -también en 1992- podría sentar los cimientos para un mercado regional norteamericano, con la inclusión de Canadá como tercer miembro en este bloque económico. Además de estos acuerdos, no es nada sorprendente el que se formara una unión de comercio compuesta por representantes de los nacientes países industrializados de Asia, como: Corea del Sur, Formosa; Singapur y Hong Kong; agrupados en APEC (Foro de Cooperación Económica Asia-Pacífico) en la participa el Perú y que en Noviembre del 2000 se reunió en Brunei. A ello debemos agregar la cumbre de América Latina, el Caribe y la Unión Europea, celebrada en Junio de 1999, destinada a estrechar los lazos políticos, económicos y culturales entre las regiones, la misma que acordó emprender un diálogo regular sobre la nueva arquitectura financiera internacional y la deuda externa y, facilitar el acercamiento entre comunidades comerciales de los dos continentes; dicho evento se llevó a cabo en Río de Janeiro.

La nueva perspectiva de alianzas económicas regionales ha provocado un énfasis en buscar la compatibilidad de políticas fiscales, económicas y financieras, todo esto con el propósito último de propiciar el crecimiento económico. Para el caso particular de la contabilidad, se han promulgado algunas normas regionales, tendiendo a establecer y mejorar la base teórica para la preparación y reporte de la información financiera. En casos como el de la Unión Europea (UE) éstas normas han contribuido a una mayor uniformidad en la preparación y revelación de información contable.

El desarrollo reciente de las economías y de los negocios constituye una excelente oportunidad para revisar nuestro modelo contable peruano a la luz de las nuevas demandas de información surgidas de este proceso de internacionalización.

Es así que la búsqueda de nuevos y más valiosos métodos no debe circunscribirse sólo a "hacer mejor lo que hemos estado haciendo en contabilidad". Deben cuestionarse los modelos tradicionales e indagar sobre cuales son los requeridos cambios a efectuar, tanto en los sistemas contables como en la profesión contable organizada y en las estructuras educativas que se encargan de su formación, vale decir, las Universidades del Sistema Peruano.

Es evidente que el mundo de los negocios de los años '90 se caracteriza por una economía sin fronteras. Mientras que en la época actual se observa una redefinición de los mapas geográficos (la fusión de las dos Alemanias y también de las Coreas), los límites entre regiones económicas tienden a desaparecer, como resultado del fomento de operaciones en mercados comunes y del crecimiento general del comercio internacional. Dos frases sirven para describir el pensamiento y actitud del administrador de negocios actual: a) "Globalización", y b) "Pensar globalmente, actuar localmente".

Hoy día, nos hemos convertido en ciudadanos económicos del mundo, y las empresas de vanguardia también lo son; por eso no sorprende comprar un producto de algodón de marca norteamericana, elaborado en Taiwán, hecho con materia prima del Perú, acorde con la moda francesa y distribuida en diversos países por una cadena transnacional, por decir Calvin Klein.

La nueva visión global de los negocios ha sido consecuencia lógica del intenso desarrollo de la tecnología informática, que ha eliminado las barreras a la transmisión de información en tiempo y en espacio. Gracias al progreso de la electrónica, el ser humano -no importa su ubicación- puede tener acceso inmediato a información que influye o facilita su decisión sobre un determinado producto o servicio. Las empresas de negocios han utilizado esta nueva tecnología para, entre otras cosas, atender más de cerca los deseos del cliente, controlar mejor la calidad y eficiencia de los procesos productivos, y en general para ajustarse a las condiciones de un mercado cada vez más internacional.

Lectura: **Desde este año se aplicarán mecanismos de supervisión de mercados financieros en América Latina**

Anuncia presidente de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) en clausura de XVII Congreso Nacional

Este año se implementarán en América Latina, los mecanismos de auditoría y control de calidad de mercados financieros, que desarrolla en la actualidad el Comité Internacional de Auditoría con el fin de evitar crisis como la asiática y rusa, reveló el presidente de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), Antonio Carlos Nasi.

Durante su discurso de clausura del XVII Congreso Nacional de Contadores Público del Perú, el especialista indicó que el referido Comité fue creado a iniciativa del Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional (FMI) con la intervención de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

"Tras analizar lo sucedido en los mercados asiático y ruso a fines de 1997 que provocó una aguda crisis financiera cuyas repercusiones golpearon también las economías de América Latina y casi a todo el mundo, estos tres organismos multinacionales decidieron la creación, al interior de IFAC, del Comité Internacional de Auditoría para evitar que situaciones de esa naturaleza vuelvan a ocurrir en cualquier parte del mundo", explicó.

En ese sentido, el presidente de AIC, indicó que el Comité implementa mecanismos de control de los procesos de armonización de las normas de auditoría, incluso a nivel público, para establecer procesos continuos de control de calidad y formas específicas de supervisión de los mercados financieros del mundo, con la participación de los organismos profesionales involucrados.

"En lo que concierne a la institución que presido, nos hemos comprometido a ver todo el proyecto de control de calidad que el Comité de Auditoría ha desarrollado, para implementarlo a partir de este año en América Latina, lo que significa un cambio muy importante en la supervisión de nuestros mercados financieros", sostuvo.

La aplicación progresiva de estos mecanismos en la región, señaló Nasi, se realizará a través de los organismos patrocinadores de la AIC, como lo es en el Perú la Federación de Colegios de Contadores Públicos - Junta de Decanos, quienes deben coordinar con los responsables de sus Gobiernos para su implementación.

Reestructuración

Por otra parte, el máximo representante de la profesión contable de las tres Américas, anunció la reestructuración del Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASC), que a partir del 2001 contará con un grupo especial de 39 consejeros, que encabezará el presidente de la Reserva Federal de los Estados Unidos.

"Este equipo de asesoría supervisará el proceso de armonización de las normas de contabilidad, con la finalidad de eliminar las asimetrías que existen entre las disposiciones contables en América y las Normas Internacionales de Contabilidad, pues no podemos admitir que una empresa, como por ejemplo Nestle, tenga que preparar mil 609 balances mensuales con 114 criterios contables diferentes", expresó.

Finalmente, dijo que la meta de este grupo de trabajo es armonizar en dos años las normas de contabilidad en el mundo, "para evitar que en la economía global las empresas continúen realizando gastos absurdos por la contabilización de sus recursos". ¹⁰

LIMITACIONES AL MODELO DE INFORMACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL

La correspondencia entre el grado de madurez económica de un país y el nivel de desarrollo de su contabilidad, es un hecho que no requiere discusión. Sin embargo, aún en los países económicamente avanzados, el modelo contable es criticado por no responder, en calidad y alcance, a las necesidades de información de los usuarios. A pesar de que el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) considera a los inversionistas, acreedores, empleados, asociaciones de crédito, gobierno, y público en general entre los usuarios de información contable, el modelo contable tradicional está diseñado primordialmente desde el punto de vista del inversionista-ausente y del acreedor. Dado que el administrador tiene acceso directo a la preparación a la preparación de información contable en la empresa, naturalmente que él también puede hacer uso de esa fuente de datos.

Aún asumiendo que los informes contables vayan dirigidos a un cierto tipo de usuario, la Contabilidad está formulada conforme a arcaicos modelos de organización, originados desde la evolución industrial, pulidos con las técnicas de la "administración científica", pero nunca acordes a las condiciones actuales del mercado global y de la evolución de la informática. La metodología contable por "partida doble" es la misma seguida desde su implementación hace más de quinientos años. Las técnicas de administración más modernas descansan en círculos de calidad, datos en tiempo real, el enfoque de redes unidades administrativas, y la globalización de mercados. A diferencia, el modelo contable se construye sobre el reporte del costo histórico, y pone énfasis en los árboles organizacionales, tramos de control, y la división de funciones. **El mismo Plan de Cuentas se enfoca a la separación de funciones, departamentos, unidades y subcuentas.**

La Contabilidad se ha concentrado en informar sobre el estado actual de la riqueza con relación al tiempo (El Balance General) y su primera derivada, el cambio intertemporal observado en esta riqueza (El Estado de Ganancias y Pérdidas). Es justo pensar en nuevas bases de información, quizás segundas derivadas de la riqueza o medición de la calidad de las utilidades, o riesgo inherente sobre las operaciones, o mejor aún, proyecciones de las operaciones de la empresa y los riesgos implícitos, con rangos de valuación en lugar de costos históricos supuestamente ciertos.

Nuestro modelo contable definitivamente se está quedando atrás, como dice Robert K. Elliott en "ACCOUNTING EDUCATION AND RESEARCH AT THE CROSSROAD, ISSUES IN ACCOUNTING EDUCATION" (1991): " ... Los administradores y dueños de los negocios requieren de indicadores guías, y sin embargo los contadores les proporcionamos indicadores del pasado. Esto es como navegar orientándose por el rastro de la estela en popa. Eso solo sería posible, si acaso, cuando se está seguro que se avanza en la dirección correcta, y se sabe que no hay peñascos, isletas, u otras embarcaciones en el trayecto".

Lo que necesitamos es una herramienta de gerencia, y ello se explica del siguiente modo:

Cuando abordamos un avión esperamos que el piloto cuente con todos los instrumentos en buen estado y que le permitan desde su asiento conocer la temperatura, altitud, presión barométrica, velocidad, etc., en la cual se encuentra el aparato y tomar las medidas que sean convenientes de acuerdo con las circunstancias. Si no fuera así probablemente no subiésemos a dicho avión, pues prevemos que corremos grave riesgo de que el aparato tenga un accidente.

De la misma forma, la empresa (avión) requiere de un círculo gerencial (pilotos) que necesita tomar decisiones (pilotar el aparato) y para lo cual precisa información oportuna y urge (instrumentos) que lo ayuden a tomarlos inteligentemente.

La información financiera es una de las fuentes más importantes con que cuenta la gerencia: el balance general, el estado de ganancias y pérdidas, el estado de flujos de efectivo, el estado de cambios en el patrimonio neto; las proyecciones financieras **son algunas de las herramientas** con que cuenta para las decisiones tácticas y el flujo de caja neto descontado, que es una herramienta imprescindible para el **planeamiento estratégico**.

Esta información puede dividirse en: pasada o histórica, que es emitida principalmente por el departamento contable y se refiere fundamentalmente a los estados financieros que pueden ser históricos (si se representa a las operaciones tal cual se registraron), ajustados por inflación (si se ha corregido los efectos de la inflación) o traducidos a moneda extranjera (para informar en moneda homogénea con la matriz).

Otros instrumentos históricos se refieren a detalles puntuales de las partidas conformantes de los estados contables, especialmente de aquellas que son muy sensibles en el negocio, como cuentas por cobrar, inventarios, etc. y que a su vez pueden estar agrupadas en maneras diferentes, por antigüedad, por movimientos, por zona geográfica, por tipo, por tamaño, por nombre, por fecha, etc.

La información proyectada o futura se refiere principalmente a proyecciones o simulaciones que usualmente son preparadas por el departamento de finanzas y cuya herramienta más común son los flujos operativos de caja. Otras herramientas son los flujos de inversión, proyecciones financieras a largo plazo, flujos de caja netos descontados, etc.

Entre ambos, existe la evaluación entre lo que se presupuestó y lo que efectivamente se ejecutó y la respectiva explicación de las variaciones que permita una adecuada evaluación de la performance de la gestión de las diversas áreas de la compañía.

Tener la herramienta no puede ser un objetivo, de la misma forma que no es útil un altímetro que no se revisa periódicamente para saber a qué altura estamos; un estado financiero o una proyección tampoco es útil si no se analiza e interpreta y lo que es más importante: **tomar la mejor decisión.**

Para reflexionar, respecto a este tema, debemos citar la columna Economía y el Análisis, de David Fischman de la UPC, en su artículo publicado en "El Comercio", el día miércoles 26 de abril del 2000, titulado: TOMA DE DECISIONES La Contabilidad de la vida: La contabilidad empresarial nos brinda información que nos permite tomar decisiones para el desarrollo y crecimiento económico de la organización. De la misma forma, necesitamos una contabilidad de nuestra vida, que nos ayude en las decisiones que afectan nuestro crecimiento y desarrollo personal. Pero pocos lo hacen...

En los balances contables de una empresa se encuentran activos tangibles -como equipos, maquinaria y edificios- que la empresa utiliza para cumplir sus objetivos. En la contabilidad de nuestra vida tenemos un solo activo tangible en el balance: nuestro cuerpo.

A diferencia de los activos empresariales, que se deprecian (pierden valor) con el uso y luego se reemplazan, nuestro cuerpo es irremplazable a pesar de su depreciación.

No existen, tampoco, plazos de depreciación establecidos por ley. En nuestra vida, el ritmo de depreciación del cuerpo lo decidimos nosotros a través de nuestros actos y pensamientos.

Llevar una vida equilibrada -con deporte, comidas balanceadas, adecuado descanso, con pensamientos positivos y sin drogas, cigarro y alcohol- reduce la tasa de depreciación. Se ha preguntado ... ¿Qué tan depreciado está su cuerpo? ¿Cuál es su verdadera edad?.

Si conducimos un auto a mucha velocidad, seguro que nos para la sirena de un patrullero. Pero si conducimos nuestro cuerpo a excesiva velocidad, la sirena que oiremos no vendrá a detenernos: se trata de una ambulancia que nos recogerá, quizás, muy tarde. Su cuerpo es lo único que usted tiene para lograr sus metas en la vida. ¡Cuidelo!.

Una categoría de activos en la contabilidad es la de los intangibles.

La contabilidad de la vida tiene como activo intangible la credibilidad. Cuando nuestras palabras concuerdan con nuestras acciones, la cuenta de credibilidad crece. Cuando difieren, el ritmo de la depreciación es muy alto.

Es igual que un globo de aire: cada vez que soplamos el globo crece o se infla ligeramente. Pero, si le ponemos un alfiler, se desinfla violentamente.

Una acción que no concuerda con nuestras creencias y con nuestras palabras es como el alfiler del globo.

Otros activos intangibles son la seguridad en nosotros mismos, una actitud positiva hacia la vida, nuestras destrezas profesionales y personales, nuestros conocimientos, nuestros hábitos positivos, nuestras relaciones de amistad y amor con las personas, pareja y familia.

Tómese un tiempo para evaluar el nivel de sus activos intangibles. ¿En qué nivel están? ¿Qué ha hecho últimamente para hacerlos crecer?.

La contabilidad empresarial contempla las cuentas de pasivos, o deudas a corto y largo plazo, que muchas veces constituyen un peso difícil de manejar. Hay muchas empresas rentables que quiebran por no poder pagar sus obligaciones en el corto plazo.

Los pasivos de la contabilidad de la vida son todos aquellos hábitos y actitudes destructivas que cargamos con nosotros: la flojera, la irresponsabilidad, algunas creencias que nos limitan, nuestros prejuicios, pensamientos negativos y preocupaciones obsesivas.

Quizá podamos tener buenos activos, pero estos pasivos nos pueden hacer quebrar nuestra vida. ¿Cuál es el nivel de sus pasivos? ¿Qué ha hecho últimamente para disminuirlos?.

La diferencia entre los activos y los pasivos de una empresa indica su solidez o vulnerabilidad y la capacidad que tendrá de lograr sus objetivos económicos. Lo mismo ocurre en la contabilidad de la vida.

Esta diferencia nos da un buen indicador de la capacidad que tendrá la persona de cumplir sus objetivos personales.

En el mundo empresarial, el éxito de una gestión se refleja en la cantidad de dinero obtenido. En la vida, el éxito de nuestra gestión se refleja en nuestra felicidad. Invierta tiempo aumentando sus activos y minimizando sus pasivos y asegure así una vida rentable en felicidad.

12.3. Estructuras de información contable comparadas

EL MODELO ESPAÑOL, EL ARGENTINO Y EL PERUANO

En España, algunas directivas sobre la presentación de informes financieros se encuentran en el Código de Comercio y en la Ley de Sociedades Anónimas.

En España, la norma se estructura mediante un Decreto del Poder Ejecutivo, asumiendo así carácter de orden público y se designa, genéricamente, como Plan General de Contabilidad, publicado en 1990, dicha norma identifica y define los principios contables.

En Argentina, el marco conceptual es el siguiente:

1. Se define el objeto y campo de la contabilidad (disciplina técnica)
2. Se define el concepto de beneficio, ganancia o superávit como diferencia entre ingresos y costes
3. Se define el modelo contable
4. Se determinan los objetivos de los informes contables

En el Perú, el Plan Contable General Revisado, ha sido aprobado mediante Resolución de CONASEV N° 006-84-EFC/94.10 del 15 de Febrero de 1984, en dicho documento se establecen los principios de contabilidad y el catálogo de cuentas.

Relacionando al Plan Contable General Revisado (PCGR) con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), hay que manifestar que estos rigen en el país, desde el año 1968, al ser aprobado en el II Congreso Nacional de Contadores Públicos del Perú, celebrado en Lima y se hicieron Ley, al ser introducidos en el Plan Contable General (PCG) aprobado mediante el Decreto Ley N° 20172 del 16.10.1973 (Ver páginas 55 y 56 de la publicación oficial del Ministerio de Economía y Finanzas, Lima, 1973) y vueltos a incluir en el PCGR (Mirar páginas 28 y 29 de la versión no oficial del Estudio Caballero Bustamante, Lima, 1984 y páginas 37 al 40 del texto no oficial

publicado por Editorial Desarrollo S.A., Lima, 1984) que hemos mencionado líneas arriba. Los PCGA, se encontraban vigentes en el Perú, hasta la dación de la Ley General de Sociedades N° 26887 el 09.12.97 que en su Artículo 223° dice: **Preparación y presentación de estados financieros** Los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país. Puesto que prontamente, la Contaduría Pública de la Nación emitió una Resolución donde indicaba que por principios de contabilidad generalmente aceptados debía entenderse a las NICs. En ese instante se inicia la obligación de aplicar las NICs, en nuestro país. Sin embargo, hay que expresar que estas se empezaron a aprobar (del 1 al 29) en el X Congreso Nacional de Contadores Públicos del Perú, desarrollado en Lima (1986).

En el PCGR, hay relación entre principios y características que satisfacen:

PRINCIPIO	CARACTERÍSTICAS QUE SATISFACE
Entidad	Significación
Valor histórico original	Veracidad Objetividad Verificabilidad
Realización	Relevancia Veracidad Objetividad Verificabilidad
Período contable	Significación Relevancia Comparabilidad
Negocio en marcha	Relevancia Veracidad
Revelación suficiente	Significación
Importancia relativa	Relevancia
Consistencia	Comparabilidad Estabilidad

12.4. La filosofía de la Contabilidad y el problema metodológico

A pesar de haber aludido el tema durante todo el curso, afirmamos que no huelgan comentarios, sobre el respecto y por eso debemos citar en primer término al profesor Vincenzo Masi, enseguida al profesor Antonio Ayllón Ferrari y luego a las profesoras Amparo Cuadrado Ebrero y Lina Valmayor López.

- a. La opinión de Masi (1962) se desarrolla en su libro "Teoría y Metodología de la Contabilidad" y es la siguiente:

1. Premisas

Se ha llegado al término de la labor acerca del contenido de la Contabilidad y de su fin, acerca de las relaciones y posición científica en el Olimpo de las Ciencias, como ciencia que estudia fenómenos y no como instrumento metodológico al servicio de otras ciencias y técnicas; se ha reconocido que, desde el punto de vista filosófico, independientemente de la terminología empleada, todos los autores modernos estudian, en realidad, los que han sido definidos por nosotros como fenómenos patrimoniales y, por consiguiente, estudian, en general, el patrimonio y los fenómenos que presenta, así como que es del todo arbitraria, desde el punto de vista epistemológico, la separación del estudio del patrimonio y de sus fenómenos de la llamada representación, que es y no puede ser más instrumental; es ahora necesario exponer,... el problema metodológico... Puesto que la Contabilidad es una ciencia que pertenece al grupo de las ciencias experimentales y es, a la vez, racional y experimental, se comprende

perfectamente que se valga de métodos inductivos y deductivos, combinados de modo diverso y entre ellos del método estadístico.

Estos métodos se han aplicado y, efectivamente se aplican en Contabilidad también; prevalece ante todo el método deductivo de Luca Paciolo a la cabeza, que era un matemático, para llegar, en nuestra opinión, a Cerboni, que parte de principios que se creyeron axiomáticos, y a sus continuadores. Posteriormente, el método inductivo se proclamó con Besta, especialmente en las formas del método histórico.

Si bien, en un primer momento, éstos métodos se aplicaron más que sobre el contenido de la investigación, sobre las formas y sobre el mecanismo de la representación.

El mayor mérito de Zappa fue el de reconocer lo infructuoso de los trabajos si se querían llegar a conocer los procedimientos de Contabilidad prescindiendo del estudio de los hechos que habían de representarse, pero, desde el punto de vista filosófico, cometió el error de romper en dos las investigaciones; es decir, de admitir el estudio de los hechos para los trabajos de Contabilidad, pero excluirlos del contenido de la misma, sustituyendo ésta por una metodología, a pesar de haber declarado hacía poco que la Contabilidad estudia y determina el patrimonio de las haciendas.

Los autores americanos de Contabilidad, sin un verdadero y propio planteamiento del problema desde el aspecto teórico, estudiaron y estudian los hechos objeto de representación como investigación directa, quedando la representación como algo necesariamente instrumental.

Desde el punto de vista filosófico hemos intentado demostrar cómo los hechos de que, aparentemente y en vía indirecta, se ocupó la Contabilidad son precisamente los que forman su objeto, porque sólo de ese modo se elimina la discordia y se obtiene la unidad en la investigación.

Lo cual es importante repetir con insistencia en el orden metodológico, porque si no sabemos lo que queremos conocer es muy difícil llegar a cualquier resultado concreto en la construcción de la ciencia; o se hace fantasía, o se hace verbalismo o se estudia de todo menos la auténtica Contabilidad.

2. Los métodos de investigación en Contabilidad

Por consiguiente, ya que la Contabilidad estudia preferentemente el patrimonio de la hacienda y los fenómenos que presenta,... y, subsidiariamente, los instrumentos de representación, se comprende muy bien que deba hacer uso en sus trabajos no solamente de la metodología que le es propia sino también, y sobre todo, de los métodos científicos de investigación que la ciencia ha utilizado y utiliza y la filosofía ha perfeccionado y va continuamente perfeccionando a través de una crítica que se ha ejercido sin descanso.

... la filosofía de la Contabilidad no puede por menos de reconocer que también en Contabilidad, como ciencia que pertenece al grupo de las experimentales, los métodos son los mismos que aplican las ciencias de la experiencia.

Pero la Contabilidad es una ciencia que pertenece también al grupo de las ciencias sociales, en particular del mundo económico-social que es un mundo complejo en el que el hombre actúa con su actividad multiforme.

No obstante, la Contabilidad, al estudiar los hechos o los fenómenos patrimoniales, reconoce que éstos, al ser una consecuencia de la actividad humana en su aplicación a la riqueza de las empresas, presentan características propias, se manifiestan según ciertas formas, tienen determinadas maneras de proceder, en fin, pueden constituir objeto de investigación científica, ya que es, precisamente la investigación científica objeto de la Contabilidad.

Por consiguiente, los métodos inductivos y deductivos en sus diversas formas, como el método histórico, el método lógico experimental, el método estadístico, etc., pueden encontrar y encuentran de hecho aplicación en la Contabilidad.

Por tanto, el problema metodológico en Contabilidad, desde el aspecto o desde la visual de la filosofía de la Contabilidad, se plantea en el sentido de establecer una organización en los trabajos de Contabilidad, sin situar su contenido fuera de esta; de otro modo se corre el riesgo, como efecto ha sucedido, de caer en el caos o en la anarquía en las investigaciones.

3. Trabajo directo y trabajo de sistematización de las investigaciones

En las investigaciones científicas, con referencia particular a las que hoy se llaman,..., ciencias experimentales, Hugo Dingler,..., ha señalado la diferencia sustancial entre método inventivo y método sistemático en la construcción de la ciencia, que él llama con lenguaje vivo trabajo directo y trabajo de sistematización.

Estas observaciones que hemos querido reproducir... nos parecen válidas también en lo que respecta al problema metodológico en Contabilidad. También en esta ciencia se puede y se debe hablar de trabajo frontal, al pueden aplicarse las indicaciones de Thomson (célebre físico), trabajo que podrá, incluso, dar lugar a doctrinas interpretativas en contraste, y de trabajo de sistematización que exige una coordinación y una elaboración de los trabajos y de sus resultados y el planteamiento del estudio general unívoco de los problemas de Contabilidad, para evitar que, como diría Dingler, el trabajo de sistematización termine sobre carriles equivocados, como en gran parte de lo sucedido.

No es nuestra misión examinar críticamente la doctrina de Dingler que, por otra parte, ha sido acogida de modo muy diverso; sin embargo opinamos que también podría aplicarse en Contabilidad de modo provechoso esta metodología de Dingler, especialmente en la parte sistemática.

Tenemos el patrimonio de la empresa con sus fenómenos y la Contabilidad que los ha estudiado y estudia desde hace siglos: la hacienda.

Pero el patrimonio de la hacienda se estudia por la Contabilidad, que es la que contempla este patrimonio:

a) desde el punto de vista estático; b) desde el punto de vista dinámico; c) desde el de la representación, en las empresas y en los entes de cualquier naturaleza y en las varias situaciones en que puede contemplarse: en vía de constitución, de gestión, de transformación, fusión, cesión y liquidación.

En relación con la representación patrimonial se requiere el estudio de los inventarios, de los presupuestos, de las representaciones contables y extra-contables (stricto sensu), de las rendiciones de cuentas y balances.

Este, descrito a grandes rasgos, es el trabajo que la Contabilidad debe mantener como trabajo de sistematización; la filosofía de la Contabilidad no puede más que trazar el cuadro de conjunto, ya que es la propia Contabilidad, como ciencia, la que deberá elaborar, como está elaborando y desarrollando, el complejo trabajo que sus fines y objeto señalan.

- b. El criterio de Ayllón (1996) se expresa en su libro "Metodología de la Investigación Aplicada a las Ciencias Contables" y es como sigue:

Si consideramos a la Contabilidad una ciencia, entonces los métodos de la ciencia son aplicables a ella; así, el método Científico General servirá de base para el desarrollo de la Investigación Contable cuyos procesos son los siguientes:

1. **Planteamiento y determinación del problema contable.** *El planteamiento del problema surge cuando, frente a un hecho o un fenómeno contable dado, las teorías, los principios, las normas contables, no son capaces de explicar o resolver el problema.*

Pero los problemas contables no se presentan aislados, sino que surgen del complejo campo de la Contabilidad, por lo que no se los puede estudiar en toda su magnitud, pero sí en los aspectos más relevantes, pudiendo ser sometidas sus variables a controles cuantitativos y cualitativos.

2. **Formulación de la hipótesis.** *Una vez definido el problema a investigar, se formulan las hipótesis para resolver el problema, en base a los marcos Teórico y Referencial, del campo correspondiente al problema de investigación, así como de los antecedentes exitosos realizados en el mismo campo.*

Las hipótesis, son los enunciados proposicionales para resolver el problema planteado, los mismos que deben ser verificados de acuerdo a la Metodología empleada.

Las hipótesis contables que se refieren al problema central, las denominamos Hipótesis Generales, por ejemplo: los diferentes métodos para realizar los ajustes por inflación es el problema central de Valuación de Estados Financieros en épocas de inflación.

Las hipótesis auxiliares serían las relaciones vinculadas con los sistemas de índices de inflación: índices de precios al por mayor, índices del consumidor, etc.

3. **Elaboración del Plan de Investigación y/o diseño metodológico.** En el planeamiento y Diseño Metodológico de la investigación contable se consideran dos aspectos:

a) Los objetivos de la Investigación

b) El procedimiento metodológico

Los objetivos de la investigación contable pueden perseguir:

1. Nuevo conocimiento teórico. Ejemplo: La propuesta del principio de la "estructura contable" en el enfoque estructuralista de la Teoría Contable.
2. Una nueva técnica de aplicación. Ejemplo: El Método Ortogonal para el tratamiento de la Contabilidad Analítica de Explotación.
3. Una interpretación de los Estados Financieros. Ejemplo: La interpretación administrativa de los Estados Financieros, por áreas de responsabilidades.

El procedimiento metodológico, siguiendo el esquema general del Método Científico, puede sintetizarse en las siguientes etapas:

- I. Elección de Universo (hechos o ámbito contable).
- II. Elección de las técnicas para recopilar datos (Registros auxiliares, documentos fuentes, registros estadísticos, contables y extracontables, registros de trabajo de campo, etc).
- III. Determinación del tipo de datos de las variables seleccionadas: Variables endógenas y variables exógenas.
- IV. Establecer los Métodos, o procedimientos que se usarán en el tratamiento de los datos, según la naturaleza de los fenómenos estudiados.
- V. Determinar las diferentes formas de análisis a que serán sometidos dichos datos.
- VI. Establecer las orientaciones para encontrar las evidencias de las hipótesis con la realidad contable.
- VII. Dar orientaciones para formular las conclusiones o generalizaciones y elaborar las propuestas de cambio -la tesis- en un informe final.

4. **Desarrollo de la investigación.**

5. **Elaboración del informe final.** Los resultados de la investigación se plasman en un informe final, cuyas conclusiones y recomendaciones constituyen la tesis del nuevo conocimiento o la propuesta de cambio.

El informe final puede tener la siguiente estructura:

a) Título del tema

b) Introducción

c) Contenido del informe

- Antecedentes del problema
- Propósitos de la investigación
- Alcance
- Capítulos correspondientes al desarrollo del tema
- Conclusiones y recomendaciones

d) Metodología y Anexos

- Métodos empleados para la recopilación de datos
- Métodos de análisis de datos
- Cuadros y gráficas correspondientes al tratamiento de los datos
- Términos más usuales den la investigación
- Referencias bibliográficas consultadas

6. **Someter el informe final a crítica o contrastación.**

7. Incrementar el nuevo conocimiento o la nueva técnica.

Los métodos específicos permiten el análisis de los diferentes aspectos de la Investigación Contable. Son aquellos que emplea la Ciencia Contable, de acuerdo al tipo de investigación que realiza. Los más importantes son:

- a) **El Método heurístico.**- Es el proceso metodológico que nos permite llegar al conocimiento contable a través de etapas sucesivas caracterizadas por su razonabilidad. El método Científico es un método Heurístico.
- b) **El Método de Observación.**- Consiste en llegar al conocimiento contable por medio de la percepción directa de los hechos o fenómenos, por ejemplo: la presencia del Contador en un inventario de Activo Fijo, para efectos de determinar la infraestructura productiva reflejada en los Estados Financieros.
- c) **El Método Documental.**- Es aquel proceso de análisis documental de testimonios escritos, por el cual se llega al conocimiento de la prueba en la investigación contable, por ejemplo: las memorias de las empresas nos permiten obtener pruebas sobre las variables que manejan.
- d) **El Método Testimonial.**- Es aquel empleado para llegar al conocimiento contable por medio del testimonio verbal o escrito de otras personas, por ejemplo, la toma de manifestación de un funcionario en un peritaje contable.
- e) **El Método Histórico.**- Es el método más usado en la investigación social, y por medio de él se llega al conocimiento de cómo se ha desarrollado el acontecimiento materia de estudio, qué noticias se tienen de su avance y cuál fue su origen. El archivo permanente de una contabilidad empresarial constituye la historia de la empresa.
- f) **El Método Dialéctico.**- Es el método del avance científico, y consiste en obtener el conocimiento por las contradicciones que se producen cuando la Teoría ya no es capaz de resolver o explicar problemas de la realidad, por ejemplo la aplicación del método FIFO en la valuación de inventarios, en épocas de inflación.

Las partes del método dialéctico son:

- ✓ La unidad de los opuestos
- ✓ Salto de los cambios cuantitativos a cambios cualitativos
- ✓ Desarrollo científico

La dialéctica es otra de las notas fundamentales de la Ciencia Moderna, pues explica el por qué de los cambios o avances científicos.

- g) **El Método Descriptivo.**- Es el método elemental de la Ciencia, que consiste en enumerar las cualidades del objeto de estudio, para inferir cualidades comunes que tipifican al objeto.

Las partes del método descriptivo son:

- Presentación del objeto
- Análisis de sus características
- Características típicas

En contabilidad utilizamos el método descriptivo en los informes contables.

- h) **El Método Hipotético.**- Es el camino para llegar al conocimiento contable a partir de conjeturas que proponen soluciones al problema, presentadas con el fin de aprobarlas o rechazarlas, por ejemplo: presentar una técnica para el mejor trato contable de los ajustes por inflación.

Las partes del método hipotético son:

- Finalidad
- Fundamentación
- Formalización coherente
- Contrastación

Cuando realizamos una auditoría tomamos los datos guiados por ciertas hipótesis plasmadas en nuestros planes y programas de Auditoría.

- i) **EL Método Hermenéutico.**- Es el método interpretativo en base a un mundo preconcebido, que le da sentido y significación a los hechos que

se investigan, el mismo que es comprendido por la comunidad a través del "lenguaje". Es propio de las Ciencias Sociales.

Las partes del Método Hermenéutico son:

- Supuesto teórico
- Leyes o principios
- Interpretación del hecho
- Expresión semiótica del hecho.

j) **El Método Experimental.**- Es el proceso para llegar al conocimiento contable a través de la producción intencional del fenómeno, con el fin de conocer sus características y sus relaciones, por ejemplo: Poner a prueba el Método Ortogonal para el tratamiento de la Contabilidad analítica de explotación en diferentes empresas.

Las partes del Método Experimental son:

- ❖ Provocar el fenómeno
- ❖ Analizarlo
- ❖ Descubrir relaciones o comportamientos
- ❖ Generalizar nuevos descubrimientos

k) **El Método Estadístico.**- Es el método más usado en Contabilidad Moderna para la investigación de comportamientos patrimoniales, representados en los modelos contables, por ejemplo: la regresión para elaborar modelos de Costos; la técnica de tendencias para elaborar estados proyectados; la técnica de muestreo para establecer las características grupales.

El método estadístico permite la predicción contable. En este caso la predicción contable desempeña tres funciones:

1. Anticipa nuevos conocimientos
2. Sirve para contrastar hipótesis
3. Es una guía para las acciones futuras

l) **El Método Estructural.**- Es aquel que considera como base de la Teoría del Conocimiento, al concepto "Estructura", es decir la percepción del mundo como un conjunto ordenado de elementos que se relacionan en un todo, el mismo que se construye y se reconstruye según la intencionalidad multidimensional del sujeto pensante y que está regido por las leyes de la Totalidad (sinergia, entropía y homeostasia).

Las partes del Método Estructural son:

- ❑ Observación de las estructuras empíricas
- ❑ Formalización de las estructuras empíricas en estructuras cognoscitivas
- ❑ Orientación multidimensional de las estructuras.

En investigación contable utilizamos el método estructural, para formalizar en modelos, las operaciones contables que caracterizan a una determinada entidad y también para ordenar y sistematizar la Doctrina Contable.

Métodos Auxiliares de la Investigación Contable.- Entre los métodos auxiliares más importantes de la Investigación Contable tenemos: El Método Matemático y el Método Sistémico.

El Método Matemático.- Es el método usado en la Contabilidad Moderna para representar los fenómenos contables a través de modelos matemáticos, por ejemplo: La función de Costo de Producción, ajustada a la ecuación de la recta.

Las partes del Método Matemático son:

- ✓ Formulación del modelo matemático
- ✓ Análisis de sus variables
- ✓ Operatividad
- ✓ Resultados

La Teoría Contable ha sido axiomatizada matemáticamente por Richard Matessich, en su obra "Contabilidad y Métodos Analíticos".

El Método Sistémico.- La Teoría de Sistema es una variante de la Teoría Estructuralista, cuya base teórica radica en las estructuras no abstractas, sino

concretas, que nacen de la observación de la realidad biológica (Ludwing Von Bertalanffy), o de la realidad social (Kenneth Boulding), para generalizarse a toda la Ciencia.

Las partes del Método Sistemático son:

- Definición del sistema
- Elaboración de los subsistemas
- Definición de los elementos
- Funcionalidad de los elementos
- Leyes operativas internas del sistema

A la Teoría general de Sistemas se la define en dos aspectos:

1. Como una teoría lógico-matemática que se propone formular y derivar aquellos principios generales aplicados a todos los sistemas.
2. Como el estudio científico de los "Todos" y las "Totalidades" que nos presentan la realidad.

Es sin duda la herramienta conceptual más poderosa con la que cuenta la ciencia moderna, al representar la naturaleza de los fenómenos en sistemas y dar un tratamiento apropiado a cada uno de ellos como un todo, en donde el todo es mayor que la suma de las partes, conceptualmente hablando, por tener un fin mayor que el de las partes. Por ejemplo: en el Sistema Contable, un Estado Financiero tiene mayor significación que el análisis de una cuenta.

La Teoría de Sistemas junto con la Teoría de la Comunicación, tiene un gran ámbito de aplicación en las Ciencias Contables, cuyas dimensiones abren nuevos campos a la investigación contable.

El Método Informático.- Este método usa los adelantos de la Informática (información automática), en el análisis y procesamiento de datos contables, con una exactitud y velocidad desconocida.

Los datos contables procesados por un sistema electrónico de datos (SED), han permitido a la profesión contable y a la investigación contable, obtener una información más exacta, oportuna, integrada y útil.

La informática se fundamenta, para la construcción de su hardware, en la Teoría del Uso de los Semiconductores, y para el Software, en la Teoría de la Información y la Teoría de Sistemas.

- c. El enfoque de Cuadrado y Valmayor (1999), es descrito en su obra "Teoría Contable – Metodología de la investigación contable" y consiste:

CORRIENTES EN EL PENSAMIENTO CONTABLE Y SU METODOLOGÍA

Observaciones preliminares

Uno de los aspectos más controvertidos en la literatura contable y que como consecuencia ha dividido las posturas metodológicas, ha sido la consideración si en nuestra disciplina se deben tomar en cuenta o no los juicios de valor. En épocas anteriores esto abocó en dos posturas extremas irreconciliables, como son el positivismo y el normativismo, siendo identificadas en términos generales con el método inductivo y deductivo, respectivamente.

Aclarar qué tipo de conocimiento es la contabilidad, es uno de los objetivos propuestos..., pues es a la vez allanar el camino para establecer el carácter de sus enunciados o principios, y facilitar la elaboración de la Teoría General Contable.

Nos atreveríamos a decir que en nuestra investigación no hemos encontrado autor alguno que sea puro en una de estas dos corrientes contrapuestas, pues tanto desde el punto de vista filosófico como por la metodología que utilizan nos ha llevado al criterio que la contabilidad participa de las dos escuelas anteriores.

No obstante, es cierto que algunos autores se autoclasifican dentro de una u otra escuela y en otros nos encontramos que ponen mayor énfasis en el positivismo o bien en el normativismo. Ante esta realidad hemos clasificado el pensamiento contable de la siguiente manera: positivismo, normativismo y condicional-normativo, aun a sabiendas que la mayoría de ellos participan del resto de las escuelas en mayor o menor medida.

En esta clasificación, si bien cada enfoque tiene sus elementos configuradores claramente definidos, la cuestión no está tan clara cuando se intenta identificar en cada uno de ellos las aportaciones de los estudiosos de la contabilidad, encontrándonos con relativa frecuencia trabajos donde se han utilizado alternativamente varios enfoques a la vez, y por otra parte son numerosos los autores que a lo largo de sus investigaciones han ido evolucionando en su pensamiento pasando de uno a otro, o bien utilizándolos con alternancia.

Así pues, muchas líneas de investigación que hemos adscrito en un enfoque determinado podría haberse incluido en algún otro, pues la mayoría de ellos utilizan alguna de las características propias de otra corriente, debido ello a diversas causas, como por ejemplo, haberse gestado la investigación en una de ellas, desgajándose posteriormente de la misma, y por ello reiterándonos una vez más, esto hace que no sea siempre una tarea fácil delimitar en enfoque de otro.

El objetivo de esta parte del trabajo es presentar un examen crítico de las formas extremas de pensamiento contable (positivo y normativo) con referencia particular a sus fundamentos epistemológicos y validez empírica, planteándonos si ambos tipos de pensamiento son compatibles dentro de la disciplina contable.

Positivismo

La escuela del pensamiento positivo, en términos generales, enfoca la contabilidad en forma sistemática, en base a una rigurosa lógica y correspondencia empírica, poniendo el énfasis en la neutralidad, o ausencia de juicios de valor en lo referente a los acontecimientos contables.

En toda teoría positiva la formulación de postulados está libre de connotaciones subjetivas, como pueden ser factores psicológicos, determinación de objetivos, etc. Y de esta manera el análisis de los hechos es enteramente objetivo, en el sentido que cualquier persona utilizando los mismos datos y aplicando las mismas reglas lógicas llegan a las mismas conclusiones.

Dentro de esta escuela, una figura eminente es Raymond J. Chambers (1966). Mantiene que la contabilidad es un "proceso de descubrir, recoger hechos, y que como tal no difiere de otras ciencias empíricas", y prosigue más adelante que la búsqueda o determinación de los objetivos en el campo contable están fuera de su estructura teórica, justificando que ello encierra juicios de valor, y por tanto es necesario considerarlos como datos para que la contabilidad sea completamente neutral.

En la teoría de Chambers se detecta, pues, que al determinar los objetivos o fines como datos, en la relación fines / medios, el problema principal se centra en los propios medios, es decir, considera a los medios como objetivos básicos, cuestión ésta que no es compatible con la propia naturaleza de la ciencia contable. En este contexto, el citado autor determina que las características principales de estos medios son: objetividad, relevancia, neutralidad, uniformidad, adaptación y fiabilidad.

En esta línea, donde el énfasis se ubica en las observaciones para determinar los fenómenos contables, cabe hacer referencia expresa a Goldberg, que concibe que la propia teoría contable está relacionada con los comienzos del empirismo, y rechaza cualquier razonamiento a priori en las formulaciones teóricas.

Goldberg en su propia teoría distingue dos niveles: theory sense 1 (doctrina contable) y theory sense 2 (teoría contable), afirmando que la doctrina encierra preceptos, es decir, trata sobre el deber-ser, mientras que la teoría trata sobre lo que "es".

Además, este último nivel, theory sense 2 lo subcalifica en sense 2-A, donde ubica la propia observación que conducirá a una serie de generalizaciones. Es decir, este último nivel es por propia naturaleza bastante descriptivo, pues pone el énfasis en los datos observados y registrados.

También del theory sense 2 establece el sense 2-B, donde ubica la capacidad de predicción basado de nuevo en las observaciones y nuevas confirmaciones de los hechos.

..., es necesario insistir una vez más, que no se puede identificar la teoría contable positiva con un concepto totalmente diferente, como es la investigación empírica contable, ya que rechaza cualquier tipo de juicios de valor, y viene a ser una actitud radical dentro de la investigación empírica, con la exclusión de normas a priori para cualquier marco teórico, y... la investigación empírica sí es compatible con otras corrientes científicas de pensamiento.

En la escuela positivista, al igual que en los demás enfoques de pensamiento científico, uno de los problemas centrales es la demarcación del propio conocimiento, constituyendo, pues, el nudo central de la investigación de numerosos autores y escuelas filosóficas. La discusión se centra en cómo llegar a la certeza de los enunciados universales, deducidos por los diversos métodos científicos, y es propósito... demostrar que si bien una metodología concreta o particular puede servir de criterio para delimitar una ciencia de otra, no por ello se puede obviar que en los momentos presentes existe una tendencia hacia el pluralismo metodológico en numerosas ciencias, como acontece en la contabilidad.

Tradicionalmente, al positivismo se le ha atribuido el método inductivo, que se basa en sacar conclusiones generalizadas de las observaciones; parte, pues, de enunciados menos generales para llegar a afirmar enunciados generales, es decir, tiende de lo particular a lo general.

En contabilidad, el procedimiento inductivo comprende la realización de observaciones de datos financieros referentes a empresas.

En contraposición de lo que se ha venido afirmando en ciertos sectores de la doctrina, el método inductivo es de aplicación tanto en la concepción de pensamiento positivo como en el normativo, ya que los enfoques metodológicos no son independientes entre sí, y en el desarrollo de la teoría contable se emplea más de uno, bien de forma implícita o bien explícitamente.

La concepción inductivista clásica aplicada al ámbito positivista establece cuatro etapas: a) observación y registro de los hechos; b) análisis y clasificación de los mismos; c) conclusiones generalizadas a través de la derivación inductiva, y d) contrastación de las conclusiones.

Normativismo

En contraposición al positivismo se encuentra el pensamiento normativo...

Su fundamento se basa en una concepción teleológica, donde los conceptos de ética y bienestar, relacionados con la determinación de objetivos, necesidades del usuario e interpretación de la información contable, toman un papel relevante.

Estas cuestiones normativas encierran juicios de valor, tales como "debería ser", "no debería ser", "bueno", "malo" y otras cuestiones similares, y como... los filósofos desde la civilización antigua se han venido ocupando de las condiciones epistemológicas del saber, especulando sobre la naturaleza y significado de los juicios de valor, siendo criterio generalizado que en lo referente a todo lo mandado o

deseado, uno no se puede comprometer a su veracidad o falsedad en sí mismo. Pero en este trabajo estudiamos cómo la contabilidad es una ciencia de base empírica, y el análisis de las anteriores afirmaciones normativas se efectuarán no sólo en cuanto a su rigor lógico, sino también en términos a su correspondencia empírica.

En esta corriente de pensamiento, la elaboración de las teorías se construye en base a una investigación a priori y para la búsqueda de la "verdad" establece los juicios de valor en la determinación de los postulados básicos contables o hipótesis instrumentales (premisas normativas), que constituyen el soporte básico contable.

En la vertiente más clásica se ha identificado al normativismo con el camino metodológico deductivo, tanto en la versión semántica como así, en la formalizadora, poniendo ambas su énfasis en el "debe ser". Si bien, al ser un término que se utiliza en diferentes contextos y con significados no unívocos, más que una definición rigurosa procederemos a referenciar los diferentes significados con los que ha sido utilizado.

En líneas generales el método deductivo es aquel que partiendo de enunciados generales llega a enunciados menos generales, es decir, van de lo general a lo particular. En este sistema se parte de objetos y postulados para deducir principios fundamentales que constituyen la base para posibles aplicaciones concretas.

Es precisamente en este contexto, que los sistemas deductivos postulacionales o hipotético-deductivos merecen una mención especial.

Se basan en la postulación de unos términos primitivos (core terms) que constituyen el punto de arranque del razonamiento deductivo. De estos conceptos primitivos y de sus consecuencias se pueden extraer relaciones abstractas independientemente de los factores que han intervenido y las conclusiones a las que se pueden llegar son de naturaleza más o menos empíricas, o de naturaleza teórica, pero, no obstante, a ambas hay que exigirles su "evidencia", es decir, la aceptabilidad en la contrastación de los primeros o la demostración de ausencia de contradicción para los segundos.

Ahora bien, se puede efectuar una clasificación de los diversos sistemas deductivos en base al instrumental utilizado, o lo que es lo mismo, podemos considerar al lenguaje empleado como el elemento diferenciador entre las distintas construcciones normativas. Así pues, cabe la distinción de:

- Deductivo axiomático o formalizador*
- Deductivo semántico o language theory*

Estos dos caminos han construido, en la literatura contable, los intentos tradicionales de construcción de la teoría general contable, y a través de sus interpretaciones han dado lugar a la elaboración de los distintos modelos contables.

En cuanto al primero de ellos, se caracteriza por constituir un intento formalizador lógico-simbólico, con grado de abstracción máximo, utilizando términos simbólicos o axiomas con unas reglas precisas de construcción o entramados simbólicos.

Esta es la forma más exigente de una formulación deductiva, si bien es necesario tener presente que el rigor de esta formalización está limitado por diversas circunstancias y, como sostiene Pillicelli, si se especifican el ámbito y las condiciones limitativas de una teoría, el rigor de la demostración aumenta, pero ante esta cuestión se produce una reacción inversa al reducirse el área de la aplicación de los resultados.

Más, por otro lado, teniendo presente que la contabilidad, normativamente hablando, tiene un carácter teleológico, es decir, que responde a fines perseguidos por modelos específicos, no se puede hablar de axiomatización integral, sino más bien de semi-axiomatización, al tratarse de un campo de conocimientos con diferentes propósitos, y desde esta vertiente la axiomatización se basa en la explicación de premisas auxiliares o subsidiarias orientadas en su articulación a un sistema concreto, o lo que es lo mismo, estas premisas auxiliares están en función del objetivo específico perseguido.

Desde esta vertiente en contabilidad aunque se utilice la palabra axiomatización se trata más bien de semiaxiomatización, donde se requiere un trabajo previo de naturaleza empírica que recopile los hechos base de la formalización.

Por su propia naturaleza, la axiomatización contable es un método de representación a la vez que de verificación de generalidades abstractas logradas, y constituye un esquema de razonamiento a través de la reorganización y reformulación de los conceptos existentes que pretende hacer bajo la óptica formalizadora.

Si bien es cierto que la axiomatización, al ser una forma de representación, no implica la posibilidad de derivar de ella nuevos conceptos, mas por otro lado, dado su carácter hipotético, para un mismo conjunto de hechos se puede encontrar explicaciones axiomáticas diferentes.

En nuestra disciplina han sido numerosos los intentos de representación axiomática, destacando entre otros a: Mattessich (1957, 1964, 1971, 1972, 1995), Balzer y Mattessich (1991), Ijiri (1965, 1975), Carlson y Lamb (1981), Deguchi y Nakano (1986), Willett (1987, 1988), Pillicelli (1969), etc., donde utilizando instrumentos lógico-formales o simbólicos les permiten obtener reglas abstractas que se aplican a un conjunto de elementos isomorfos. Es pues, esta la forma más exigente de una formalización deductiva.

Tal vez como contrapunto a esta postura, se encuentre la corriente del deductivismo-semántico o language theory, que con ausencia de entramados simbólicos, utiliza postulados, es decir, enunciados semánticos donde podemos ubicar en lo referente a nuestra disciplina los trabajos de Moonitz y Sprouse, APB, AECA en el caso español, etc., pues en sentido estricto, a sus teorías no se las puede denominar axiomáticas, sino más bien sistemas postulacionales semánticos con cierto grado de jerarquía u ordenación de los conceptos básicos y codificaciones terminológicas, aplicado a sistemas contables concretos.

En la metodología semántico-deductiva no existe una coincidencia en las reglas a aplicar, sino tan sólo unas directrices generales derivadas del camino lógico del propio sistema. Un ejemplo claro lo podemos encontrar en el ASOBAT de la AAA (1966) que constituye un completo entramado teórico de la contabilidad.

Ello no es óbice, que si esta metodología, en términos generales, comienza con el establecimiento de objetivos y postulados y a partir de ellos deducir principios lógicos que constituyan la base para las aplicaciones concretas, es necesario tener presente la importancia que en esta metodología deductiva tiene el establecimiento de los objetivos, pues los diversos objetivos pueden exigir estructuras distintas y en consecuencia lógica llegar a la formulación de principios o declaraciones diferentes, a la vez que cada autor puede seguir su propio itinerario, pues no existe un camino único en la elaboración de las deducciones semánticas.

Llegado a este punto, cabe afirmar, que el conflicto entre esta escuela normativa-deductiva y la escuela positiva-empírica no se puede poner en paralelo con los debates que, tiempo atrás, han existido de filósofos científicos sobre el racionalismo en contraposición con el empirismo, pues el tema central es precisamente sobre los fundamentos contables basados en juicios de valor y la concepción positivista con ausencia de ellos. Por consiguiente, la polémica se centra en el mero hecho de discutir sobre el significado básico de las proposiciones contables como proposiciones a priori o bien proposiciones a posteriori, o en otras palabras, deductivismo o inductivismo. Es decir, si los principios contables proceden de la observación o bien, por el contrario, se basan en juicios de valor o criterios subjetivos.

Tal vez como contrapunto a esta postura, ello no es óbice, el considerar que la inducción contable generalmente lleva incorporado cierta dosis de normativismo, o lo que es lo mismo, de asunciones teleológicas, donde tienen razón de ser los juicios de valor para situaciones concretas.

Es, en este sentido, la afirmación de Hakanson (1969), cuando manifiesta la importancia de aplicar el método inductivo-deductivo para desarrollar el normativismo.

Esta modalidad de aplicar el método inductivo al ámbito normativo ha sido utilizada e incluso considerada tanto por organismos profesionales emisores de normas como por los propios estamentos de investigadores académicos.

Por su parte, este razonamiento inductivo, es decir, la manera de razonar empíricamente ha sido aplicada no sólo a hechos concretos sino que ha sido puesta en relación con la consecución de fines concretos en orden al "debe ser", donde los juicios de valor (causación teleológica) eran objetivos específicos. Este último aspecto de formular proposiciones en orden del "debe ser" constituye la esencia misma del razonamiento normativo.

Ahora bien, el núcleo central del análisis que acabamos de efectuar es la elaboración de la teoría general contable, bien siguiendo en cada circunstancia métodos deductivos y/o inductivos, pues la finalidad radica en la posibilidad de elaborar un entramado teórico para que en la práctica contable se puedan derivar del mismo reglas concretas vinculadas a fines específicos.

Dentro de esta escuela normativa son numerosas las clasificaciones y enfoques que se han vertido en la literatura, si bien las intentamos sintetizar en cinco modos del pensamiento contable normativo: contabilidad ética, sociológica, orientada hacia diversos colectivos de usuarios, pragmática y determinación por objetivos o conditional normative. Considerando que los diferentes enfoques que se pueden dar dentro del normativismo no son independientes entre sí, al poder encerrar cada uno de ellos características propias de las otras corrientes.

En referencia a la primera de ellas, la contabilidad ética, que probablemente es la más característica del pensamiento normativo, su doctrina en términos generales se centra en el fairness donde los conceptos de "justicia", "equidad" y "verdad" constituyen el núcleo de lo que podemos denominar el enfoque ético.

Por lo que respecta a los antecedentes del concepto de "imagen fiel", cabe afirmar que su origen es inglés y se remonta a la ley inglesa de 1844, de sociedad comanditaria por acciones, donde se establecía que el balance a presentar debería ser completo y real -full and fair-, apareciendo años más tarde, en 1867, en la Ley de Compañías de Ferrocarriles la exigencia de la presentación de estados financieros completos y verdaderos -full and true-, evolucionando esta expresión, en 1900, con la Ley de Sociedades, donde el auditor debía informar si el balance representaba una imagen verdadera y correcta -true and correct view-, y finalmente es, en 1948, con la promulgación de la Ley inglesa de Sociedades inspirada en el Informe Cohen (1945) cuando la expresión anterior es sustituida por la de -true and fair view- o imagen fiel.

Uno de los promotores de los conceptos éticos en contabilidad es Scott (1941), que afirma que los conceptos anteriormente referenciados de igualdad, justicia y veracidad, son la base de toda organización social y como tal constituyen el pilar donde deben descansar los principios y prácticas contables.

... se puede ubicar a la contabilidad ética dentro del normativismo absoluto, donde los juicios de valor se incorporan a los objetivos con carácter eminentemente ético.

Aparte de las consideraciones éticas a las que acabamos de hacer referencia, centrado fundamentalmente en el concepto de imagen fiel, existe otro modo de pensamiento en lo normativo que apela a los valores sociales establecidos, siendo cuestión primordial entre ellos el concepto de utilidad y equidad, estando, pues, en íntima conexión con el enfoque anterior.

Estos valores sociales constituyen para estos investigadores los criterios que les guía en determinación de los objetivos al considerar a la propia contabilidad como un instrumento válido al servicio de los intereses de la sociedad.

Además, esta corriente toma en consideración que los valores sociales vienen dados de la observación del ámbito socioeconómico y este sistema determina básicamente los objetivos y el contenido de la información contable.

De ahí que a ese modo de pensamiento normativo con un criterio amplio se le denomine contabilidad sociocientífica, del bien-estar, normativismo sociológico, entre otros calificativos.

Esta concepción utilitarista de la contabilidad la podemos encontrar ya en 1939, en el ARB n° 1, donde se manifiesta de una manera explícita su utilidad social.

Son numerosos los autores que a lo largo de los tiempos se encuentran en esta línea, como pueden ser Paton y Littleton (1940), Littleton y Zimmerman (1962), Asobat (1966) de la American Accounting Association, Devine (1960), Rappaports (1977), Bedford (1974), Briloff (1990), Belkaoui (1990), Hopwood y Miller (1994), etc.

En términos generales estos autores consideran que la maximización de los beneficios en la utilización de los recursos era importante para la sociedad, y el papel de la contabilidad era suministrar esa información para satisfacer tanto las necesidades individuales de los usuarios como las sociales.

En lo que respecta al continente americano, se desarrolla en dos direcciones, aunque similares en ciertos aspectos con diferentes matices en otros: a) perspectiva interpretativa, y b) perspectiva crítico-radical.

Cabe afirmar que ambas corrientes se caracterizan por su postura opuesta al positivismo en cuanto la contabilidad representa la realidad, poniendo su énfasis en que más bien la contabilidad crea realidad, y por consiguiente la contabilidad no puede ser neutral y debe ser responsable por las consecuencias sociales que ella genera.

... la primera corriente, a la que se le ha denominado también contabilidad organizativa,

A esta segunda corriente se la conoce como contabilidad marxista, cuya base filosófica se encuentra en Habermas y Marcuse, junto con otros filósofos marxistas. Reconocen, al igual que la anterior, que la contabilidad no es un instrumento neutral, pero, además, ponen el énfasis en el conflicto y control social, y desde esta óptica consideran a la investigación contable como un instrumento para la crítica social donde el interés social, económico y político son cuestiones inseparables.

Otra de las corrientes que han surgido en el pensamiento contable normativo es el enfoque pragmático, posiblemente el que con mayor intensidad se ha combinado con otros enfoques en la formulación de la teoría contable.

En opinión de Hendriksen (1992), "comprende el desarrollo de ideas que estén de acorde con el mundo de la realidad y encuentran utilidad en situaciones realistas... El enfoque pragmático incluye la selección de conceptos y técnicas de contabilidad basados en la utilidad".

Tras este estudio de las cuatro primeras corrientes de pensamiento normativo, de las cinco en que hemos intentado sintetizar las características de la escuela normativa, nos adentramos en la última de ellas, determinación por objetivos, o como Mattessich la ha venido a denominar a lo largo de su obra en los últimos años: conditional normative.

Para su comprensión hay que arrancar de una hipótesis de partida: la contabilidad es una applied science, es decir, la contabilidad es una ciencia aplicada dentro del ámbito condicional-normativo, situando el epicentro en la búsqueda del modo de relacionar unos medios eficaces con unos fines dados.

En términos generales, en cualquier ciencia aplicada se debe definir claramente los objetivos para después investigar desde el ámbito empírico y analítico los medios pertinentes para alcanzar esos objetivos establecidos.

GLOSARIO

Inteligible.- Que puede ser entendido.

Tectónico.- Relativo a estructura de las cosas o fenómenos.

Teleológico.- De teleología. Doctrina filosófica de las causas finales. Estudio de los propósitos, fines, objetivos, causas finales o valores últimos que son inmanentes (inherentes a un ser) en los fenómenos naturales.

Unívoco.- Que significa cosas diversas con una misma expresión. Dícese de lo que tiene igual naturaleza o valor que otra cosa.

FIN

APÉNDICES

-----Difusión: CPC. Yónel Chocano Figueroa: Docente UNHEVAL.-----

¿Debería Cambiarse la Denominación al Contador?

Documento presentado para discusión
en la reunión del Consejo Directivo de IFAC,
celebrada en Tokio, Japón, en octubre de 1998.

En los últimos años se han elaborado varios reportes acerca de la profesión contable y de los desafíos que sus miembros enfrentan. De estos reportes podemos citar el del *Canadian Institute of Chartered Accountants*, denominado "Valor Profesional Agregado – los Contadores Públicos en 2005" y el del Comité Especial sobre la garantía de servicios del *American Institute of Certified Public Accountants*. En fechas recientes, el *Chartered Accountants* en Australia también sondeó las fuerzas que están conformando el futuro de la profesión en su informe "Visión 2020".

Las conclusiones que podemos extraer de estos reportes sobre la visión que se tiene del papel del contador en el futuro son muy similares, en resumidas cuentas, y corriendo el riesgo de simplificar el importante contenido de estos reportes, podemos decir que todos han notado que el ambiente del mundo de los negocios está cambiando rápidamente, que vivimos en un mundo que se va globalizando día a día, que el mercado de los servicios contables tradicionales está estancado, que las expectativas y requerimientos de los clientes están también cambiando y que los contadores deben responder concentrándose en incrementar su valor agregado y desarrollar nuevos servicios.

Dado que la naturaleza del trabajo realizado por los contadores está cambiando y que el rango de servicios realizados por los mismos se está expandiendo, ¿acaso deberá seguirse utilizando el nombre de "contador" como el mejor término descriptivo de los miembros de esta profesión?

En otras palabras, si el trabajo de los contadores está cambiando, ¿debemos de cambiar la forma de describir a nuestros miembros?

Más aún, en la era de la globalización, ¿sería sensato o viable tener varias "ramas" en la profesión contable?. ¿Está la diferenciación de mercados entre nuestros miembros ayudando o estorbando para competir en el nuevo orden mundial que se está formando con la globalización?.

Por lo tanto, en cualquier discusión acerca de cómo nombrar a los miembros de esta profesión, hay dos aspectos que debemos considerar: El significado expresado por el término genérico "contador" ¿Sigue siendo adecuado a las demandas del mercado o se necesita, ya sea cambiar su nombre o intentar cambiar su significado?

La difusión y el papel de las "ramas" donde éstas difieren en nombre mas no en esencia, ¿son éstas útiles para el mundo globalizado? El término "contador ha sido utilizado por más de un siglo, y en este periodo la contabilidad se ha desarrollado como una de las profesiones más reconocidas. De hecho, (de acuerdo con el diccionario *Shorter Oxford*), la palabra contador proviene del francés "**acomptant**", que se tiene registrada como la palabra utilizada cerca del año 1453. En Italia se utilizaba la palabra "**rationari**" a principios del año 1164, cuando se les empleaba en la catedral, en la corte y en la comuna de Milán. También en Milán, en 1593 cuando se fundó el *Banco St. Ambrose*, *el manejo del mismo se le confiaba al contador*.

En Escocia donde el linaje de la profesión es más sencillo de seguir se menciona un Sr. George Watson (1645-1723) que se conoce como el primer contador profesional, su éxito se atribuye a su excelente educación contable. Escocia es también el país que dio realce a los "contadores" al

preparar una petición en la cual se pedía el reconocimiento "Real" de la misma, el cual fue otorgado en marzo 15 de 1855.

Inglaterra e Irlanda hicieron lo mismo con sus contadores y después un gran número de colonias británicas, incluyendo Australia, siguieron sus mismos pasos. Sin embargo, a pesar es este antiguo linaje no esta claro qué significa el término "contador".

El diccionario define al "contador" como un "guardián e inspector de las cuentas". Esta definición no describe de forma adecuada el trabajo que los contadores realizan. Tal vez éste siempre ha sido el caso, y no importaría si no fuera porque el ambiente externo en el cual operan nuestros miembros está cambiando vertiginosamente.

En una época en que los contadores están compitiendo con prestadores de servicios que no poseen antecedentes contables debemos de considerar seriamente como percibe el mercado al contador, y si esta imagen del mismo corresponde a la que el cliente tiene del prestador de servicios que les ayudaría a resolver sus problemas de negocios.

¿Será que debemos preguntarnos si el término "contador" es muy restrictivo? Las actividades tradicionales del contador (contabilidad, auditoría e impuestos) son sólo parte de las actividades realizadas por los mismos. Los contadores están dando cada vez más consultorías y soluciones de negocios. De cualquier forma, el papel principal del contador es proporcionar información para permitir la toma de decisiones. Antiguamente el papel del contador se centraba en información financiera, pero esto ya no es el caso. Lo que sigue aconteciendo es que la información financiera sigue siendo el criterio principal por medio del cual se evalúa el desempeño de la compañía, pero ahora los otros indicadores del desempeño de una compañía (por ejemplo, el desempeño ambiental) están tomando mayor importancia.

Los contadores están utilizando sus habilidades para evaluar, reportar y auditar tales datos y capturar esta información utilizando sistemas de control y otros procedimientos. Por esto, podemos argumentar que el término contador es muy angosto para colocar todos estos campos tan amplios de información.

La expansión de actividades que los contadores han realizado y la gran expansión de rangos de servicios que hoy en día las firmas contables proporcionan, pueden hoy ser parte de una minoría, pero nos hacen preguntarnos acerca de sí el término contador es el correcto. Además de querer definir qué papel desempeñan los organismos contables.

El reto que los organismos contables enfrentan no es sólo ayudar al desarrollo de sus miembros en nuevas áreas al proveer servicios y herramientas, sino también el regular y supervisar su trabajo. Los organismos profesionales sí tienen un papel muy importante que desempeñar en este aspecto, incluyendo en el área de establecimiento de los estándares contables, pero para lograrlo, deben de estar muy bien informados de las necesidades de sus miembros, lo que significa seguir paso a paso los cambios que están sucediéndose en el mercado.

Puede ser que la percepción común que se tiene del contador pueda expandirse, para reflejar de mejor manera lo que los contadores hacen con relación a la gran gama de servicios que éstos realizan. Algunos podrán considerar que la tarea de redefinir el término contador es vital, debido a la necesidad de posicionar a nuestros miembros para que aprovechen ahora las necesidades existentes en el mercado. Por consiguiente, el término "consultor" se ha propuesto como descriptivo genérico alternativo.

Cabe mencionar que el jurado no aprueba totalmente el término de "consultor" ya que éste puede ser muy amplio y proporcionar ambigüedad, además de arriesgar la reputación que tiene el término contador como una persona que es miembro de una profesión establecida. En este aspecto, en Australia se ha comprobado que la comunidad en general tiene un alto respeto por los "contadores".

Si el uso del nombre genérico "contador" está en duda, ¿qué futuro tendrá la designación de "marcas?". En los países de habla inglesa el nombre de "Chartered Accountant" es de uso común, a excepción de los Estados Unidos, en donde además de Asia, prevale el nombre de CPA (Certified Public Accountant). La historia tiene mucho que ver con esta diferenciación. En varios países hay un gran número de nombres, incluso en Australia donde ambas designaciones se utilizan. En dichos países, las designaciones operan como "marcas", aunque los propósitos de las mismas son otros y no la diferenciación en el mercado.

¿Qué expresa la designación y que funciones tiene? Primeramente, una designación debe llevarse a cabo, para así poder representar un logro. El investigar estos logros implica completar una serie de conocimientos y que en varios casos hayan aprobado los prerrequisitos de experiencia laboral. Por lo tanto, la designación representa que el poseedor de dicha designación cuenta con los conocimientos y la experiencia, y que por lo tanto la persona está calificada para ese campo.

Posiblemente, mientras más riguroso sea el curso de entrenamiento para esa designación, mayor será el estatus que el poseedor de la misma tenga, y que lo diferenciará de otros con otra designación.

La difusión de la designación, sin embargo, no es sólo identificar las diferencias, sino también identificar las similitudes. Una designación identifica a los individuos como miembros de un grupo más amplio y por lo tanto lleva al sentido de pertenencia. Por medio de un denominador común los miembros comparten no sólo el conocimiento, la experiencia y los valores, sino que también comparten la historia y la tradición que los une.

En resumen, una designación realiza las siguientes funciones:

- ❑ Identificación: indica si la persona ha terminado el curso de educación y entrenamiento exitosamente y su talento para dicha designación.
- ❑ Diferenciación: distingue a la persona de otras que no poseen tal designación.
- ❑ Posicionamiento Jerárquico: coloca al poseedor de tal nombramiento dentro de una jerarquía.
- ❑ Proporciona el Contexto: identifica al poseedor del nombramiento como miembro de una profesión con historia y tradición.

Debemos recalcar que estos atributos que deben tener estas designaciones no están establecidos y no deben darse por sentados. De hecho, el principal objetivo de las asociaciones profesionales es salvaguardar las designaciones que controlan y administrarlas en nombre de sus miembros.

¿Quiere esto decir que las designaciones son sacrosantas e inviolables? La tradición y la historia son claramente importantes en crear la autenticidad de una designación. Sin embargo, es el **valor** el que reside en una designación y no es una designación por sí misma, la que necesita ser salvaguardada por los organismos profesionales.

Para terminar, podemos decir que los que requieren de los servicios de nuestros miembros son los que tienen la determinación final acerca del valor de las designaciones.

Uno de los asuntos más importantes al que debemos referirnos es la comparabilidad de las designaciones. La contaduría es una de las profesiones más globalizadas en un mundo globalizado y aún no hay medios para que los que utilizan los servicios contables puedan observar las similitudes entre los contadores públicos de diferentes países. Es cierto que la equivalencia no siempre existe entre los requisitos que los contadores deben poseer en los diferentes países. Sin embargo, si uno observa los estándares profesionales de los países miembros de **IFAC**, se puede observar una estructura existente. Podemos argumentar que estaríamos dando a nuestros miembros un servicio si nuestras designaciones estuvieran alineadas de forma tal que los niveles de equivalencia fueran lo suficientemente claros para nuestros clientes. Esto les facilitaría la exportación de sus servicios.

En resumen, la profesión contable debe aproximarse a estos asuntos con un nuevo enfoque. Este nuevo enfoque requiere que se identifiquen las oportunidades existentes para lograr expandir los servicios que nuestros miembros prestan, además de tener que ayudar a nuestros miembros a ser identificados y a poder competir en las nuevas áreas del mercado.

Transcripción de "InterAmérica", Órgano Oficial (Enero-Marzo de 1999, Año 1, Número 4) de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), con motivo de la XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, realizada en la ciudad de Lima: del 2 al 5 de Agosto de 1999.

Es el ábaco peruano (La tabla de cálculo de los incas o tablero contador que se usa en las escuelas) que utilizaron los Quipucamayocs o Contadores del Imperio Incaico. El vocablo "**yupana**" deriva de la palabra quechua "**yupay**" que significa contar. En quechua de Huánuco (Rimaycuna), tenemos las siguientes acepciones:

Yupa n Significa contar, enumerar.

Yupana El callejón para contar animales.

Yupay Significa casi.

Un aspecto de la cultura inca que nos interesa mucho es el arte de calcular, porque al igual que la escritura es indicativo de un alto grado de civilización.

La yupana (sentido vertical) es de superficie rectangular, en ella se distinguen cuatro filas y cinco columnas, como se puede observar en el siguiente gráfico:

		YUPANA				
		<i>DM</i>	<i>UM</i>	<i>C</i>	<i>D</i>	<i>U</i>
A		oo	oo	oo	oo	oo
B		ooo	ooo	ooo	ooo	ooo
C		ooooo	ooooo	ooooo	ooooo	ooooo
D		ooo	ooooo	oo	ooooo	o

Filas

A = 22,222
 B = 33,333
 C = 55,555
 D = 35,251
 146,361

Columnas

DM : 5ª. posición
UM : 4ª posición
C : 3ª posición
D : 2ª posición
U : 1ª posición

Cada una de las columnas, de derecha a izquierda, representa un orden numérico en el sistema de *numeración decimal*: unidades de primer orden, decenas, centenas, unidades de millar y decenas de millar, respectivamente.

Al efectuarse los cálculos con la yupana, el resultado era trasladado, con igual procedimiento vertical, al **quipu**, cuya función era posiblemente reunir y perpetuar una cantidad mayor de datos de contabilidad.

Los Quipus

Aunque fue opinión muy común aquella que decía que los quipus los inventó el **amauta Illa** en tiempos de Mayta Capac, hoy sabemos que tiene origen preincaico. Los incas los hicieron suyos y los perfeccionaron, vinculándolos a la contabilidad de los tributos y también a sus historias y antiguallas.

El quipu consistía en una cuerda gruesa y horizontal de la que hacían pender cantidad de cuerdas delgadas y verticales; estas últimas lucían nudos de diferentes clases y colores e igualmente algunas cuerdecillas subsidiarias. El material de todas estas cuerdas fue algodón insertándose raramente en su confección mechones de lana y hebras de cabellos humanos. Los quipus eran de diferente tamaño, existiendo cuerdas gruesas horizontales de hasta 1.65 m. de longitud y verticales, de hasta 67 cm. de largo.

La "lectura" de un quipu, comenzaba por el lado derecho que se ponía más alto que el izquierdo. Hacían y "leían" estos quipus, los **quipucamayocs** formados en escuelas especiales y distintas, según la aplicación a la que eran destinados; tal situación explicaría porque el quipu de un

quipucamayoc no lo descifraba otro de diferente escuela. Los quipus en proceso de, variación o mejoramiento se elaboraban con las cuerdas sueltas y los nudos flojos; los terminados o definitivos presentaban las cuerdas trenzadas y los nudos recios. La idea quedará completa con esta afirmación de Garcilazo de la Vega: "el nudo dice la cantidad mas no la palabra". En síntesis, el quipu fue un sistema de contabilidad. Cieza de León, por su parte afirma: "y por estos nudos tenían la cuenta y razón de lo que habían de tributar... desde la plata, oro, ropa y ganado, hasta la leña y otras cosas menudas..."

Insertar **Figura N° 1**

Los Quipus (Museo Nacional de Arqueología y Antropología, Lima)

En el Imperio de los incas existía el **Runa Quipuc**, denominado Contador Mayor del Tahuantinsuyo, el mismo que equivale al CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN, actual.

Insertar **Figura N° 2**

Contador y Tesorero

En la figura anterior se aprecia al Contador Mayor, en sus manos un Kipu y debajo aparece un recuadro que trae el diagrama de una yupana o ábaco de los incas.

El dibujo proyectado por Guamán Poma en su obra Nueva Crónica y Buen Gobierno del Contador Mayor y Tesorero Curaca Cóndor Chaua se observa a un personaje de pie con un Quipu extendido en sus manos. En la parte inferior ha trazado el dibujante el esquema de la yupana: una tabla en forma rectangular en cuya área hay cinco filas y cuatro columnas, teniendo por base a uno de los lados más cortos. Podemos apreciar también que cada casillero contiene uno o más círculos en orden bien sistematizado y no al azar, tal que en una columna hay cinco círculos por casillero, en otras tres por casillero, en la otra dos por casillero y en la última columna un círculo por casillero. Algunos de estos círculos son blancos y otros negros. Parece razonable desprender de esta ilustración que el dibujante quiso destacar una relación entre el personaje, el Quipu y la yupana. La lectura del texto confirma esta impresión pues en diversas páginas anota que las calculaciones efectuadas por funcionarios eran registradas en Quipus.

La palabra Quipu en Runa Simi, idioma de los incas, significa nudo. El vocablo también es usado para referirse a un artefacto de comunicación caracterizado por hilos de uno o varios colores que cuelgan de una cuerda principal. Estos hilos a la vez pueden tener otros hilos o subhilos colgando de ellos y no de la cuerda principal. Además, en los quipus de registros de número se anotaron las cifras mediante nudos que adoptaron valores distintos de acuerdo al lugar que ocuparon en el hilo, así, por ejemplo un nudo podía expresar unidades, decenas, centenas o millares.

Según los cronistas de la conquista, el quipu fue utilizado para almacenar distintos tipos de informaciones: censos de población, **registro de contribuciones y tributaciones**, hechos históricos, **bienes manufacturados**, alimentos, armas, etc. Nosotros hemos puesto en "negrita y cursiva", las que interesan a la profesión contable.

Insertar **Figura N° 3**

La primera figura corresponde a la Yupana de Chordeleg, hallada en la provincia de Cuenca, en el Ecuador, mientras la segunda figura es la Yupana de piedra encontrada en la provincia de Caraz, departamento de Ancash, en el Perú y finalmente la tercera figura constituye el Quipu N° 2 de Radican con mechón de lana en el inicio que servía de identificación en los depósitos generales. Siendo todos ellos instrumentos contables muy valiosos que se emplearon con notable éxito en las culturas preinca e inca, lo que a su vez representa una forma de contabilidad por partida doble (en el quipu existía un hilo perteneciente a los ingresos y otro hilo que simbolizaba a los egresos), usada muchos siglos antes que apareciera en Europa Luca Pacioli (1494) y su predecesor Leonardo de Pissa (año 1200).

Transcripción de un artículo de la "Revista Científica", N° 1, Año 1, del Movimiento EL CONTADOR PÚBLICO, Huánuco, enero del MMI.

BIBLIOGRAFÍA, HEMEROGRAFIA Y OTROS: General (G) y Especializada (E):

1. (E) AYLON FERRARI, Antonio
"Teoría Contable", Ed. Educativa INIDE, Lima, 1992.
2. (E) AYLON FERRARI, Antonio

3. (E) CABRERA JURADO, Leoncio; y CHAMBERGO GUILLERMO, Isidro
"Doctrina y Paradigmas de la Ciencia Contable" Ed. Educativa INIDE, Lima, 1995.
4. (G) BUNGE, Mario
"Trabajo de Investigación Descriptiva. CIEN AÑOS DE CONTABILIDAD", Universidad Inca Garcilaso de la Vega, Lima, 2000.
5. (E) BUNGE, Mario
"La Investigación Científica", Editorial Ariel, Barcelona, 1997.
6. (E) CASTAÑEDA QUISPE, Alberto
"Vigencia de la Filosofía", Fondo Editorial Universidad Inca Garcilaso de la Vega, Lima, 1999.
7. (G) CHÁVEZ ACKERMAN, Pascual y GARCÍA PÉREZ, Juan Ramón
"La Contabilidad para el Desarrollo", PERUGRAPH EDITORES, Lima, 1988.
8. (E) CUADRADO EBRERO, Amparo; y VALMAYOR LÓPEZ, Lina
"Fundamentos y Principios de Contabilidad", Ed. San Marcos, Lima, 1994.
9. (G) GUAJARDO CANTÚ, Gerardo
"Teoría Contable. Metodología de la investigación contable", Ed. Mc Graw Hill, Madrid, 1999.
10. (G) GUAJARDO CANTÚ, Gerardo
"CONTABILIDAD. Un enfoque para usuarios", Ed. Mc. Graw Hill, Mexico, 1999.
11. (E) HORNGREEN, Charles y HARRISON, Walter
"Contabilidad", Ed. Prentice Hall, México, 1991.
12. (E) MANTILLA, Samuel y VÁSQUEZ, Gabriel
"Conocimiento, Metodología e Investigación Contable", Ed. Roesga, Bogotá, 1992.
13. (E) MASI, Vincenzo
"Teoría y Metodología de la Contabilidad", Ed. EJES, Madrid, 1962.
14. (E) MILLAN PUENTES, Régulo
"La Contabilidad como Ciencia", Editorial F. Rodríguez, Bogotá, 1992.
15. (G) MORALES MORENO, Ramón
"Sistemas de Organización Contable", Ed. La Esperanza, Trujillo. 1972.
16. (G) PACIOLO O PACIOLI, Luca (s)
"Summa de Arithmética, Geometría, Proportioni et proportionalita, Ed. Federación de Colegios de Contadores de Perú, Lima, 1986.
17. (G) VON BERTALANFFY, Ludwig
"Teoría General de los Sistemas", Ed. Fondo de Cultura Económica, México, 1995.
18. (E) Conocimiento Contable, Revista de la Universidad Inca Garcilaso de la Vega, Lima, 1996.
19. (E) Cuadernos de Administración y Contabilidad, Revista de las Universidades Nacionales: Autónoma de México y de la Patagonia San Juan Bosco, Ed. El Chenque, Comodoro Rivadavia, 1992.
20. (E) El Contador San Martiniano, Revista de la Universidad de San Martín de Porres, Lima, 1994, 1995, 1996 y 2000.
21. (E) Normas Internacionales de Contabilidad, CNIC, México, 1983.
22. (G) Plan Contable General Revisado, Estudio Caballero Bustamante, Lima, 1984.
23. (E) QUIPUKAMAYOC, Revista de Investigación de la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, 1995.
24. (G) "El Contador Público", Órgano de Colegio de Contadores de Lima, Lima, 1983, 1984 y 1988.

24. (G) Los Contadores Públicos al servicio del país, vocero de la Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú, Lima, 1986.
25. (E) Comunicaciones Técnicas de XII, Congreso Nacional de Contadores Públicos, Cajamarca, 1990.
26. (E) Ponencias al XV Congreso Nacional de Contadores Públicos, Huánuco, 1996.
27. (E) Revista Científica del MCP (Movimiento "El Contador Público"), Año 1, Números 1, 2, 3, ..., enero, febrero, marzo, etc. del MMI, Huánuco, 2001.
28. (E) Trabajos Individuales, Trabajos Nacionales y Memoria del XVI Congreso Nacional de Contadores Públicos, Tumbes, 1998.
29. (G) "Unidad Contable", Revista de la Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú y su Junta de Decanos, Lima 1994 y 1998.
30. (E) Trabajos Individuales, Trabajos Nacionales y Memoria del XVII Congreso Nacional de Contadores Públicos, Pucallpa, 2000.
31. (E) MEMORIA DE LA XXII CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD, Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) y Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú y su Junta de Decanos, Lima, 1997
32. (E) "YUPAQ", Revista de la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, 1999.
33. (E) InterAmérica, Vocero de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), México, 1999.
34. (E) Videos de las Conferencias Magistrales del Seminario Regional Interamericano, Lima, 6 al 8 de Mayo de 1999.
35. (E) Videos de las Conferencias Magistrales del XVII Congreso Nacional de Contadores Públicos del Perú, Pucallpa, 30.08 al 02.09 del 2000.

----- CPC. Yónel Chocano Figueroa: Universidad Nacional "Hermilio Valdizán" – Huánuco -----

Huánuco, 14 de Abril del 2004.

Asignatura: Filosofía de la Contabilidad, UNHEVAL, año 2004.