

**REFLEXIÓN - REVISIÓN DE REPLANTEO DE LA
TÉCNICA CONTABLE***

Dra. Mariana Alicia Nadales

DRA. MARIANA ALICIA NADALES
❖ Contadora Pública, F.C.E.- U.B.A.
❖ Especialización de Posgrado en Sindicatura Concursal - F.C.E. - U.B.A.
❖ Doctora de la Universidad de Buenos Aires-Área Contabilidad.
❖ Profesora Adjunta Regular Teoría Contable F.C.E- U.B.A.
❖ Profesora Auxiliar de 1ª Contabilidad Superior – F.C.E. – U.B.A.
❖ Docente Investigadora

* Este trabajo fue elaborado sobre la base de la tesis "Reflexión – Revisión de Replanteo de la Técnica Contable" defendida en la fecha 08-08-2012.

**REFLEXIÓN - REVISIÓN DE REPLANTEO DE LA TÉCNICA
CONTABLE**

SUMARIO

Palabras clave – Key words

Resumen – Abstract

Aclaraciones Preliminares

1. Introducción.

2. Aspectos positivos y negativos del informe. Análisis preliminar.

3. Desarrollo de la revisión.

4. Desarrollo de la propuesta de metodología de investigación.

5. Dos aspectos a incluir en el análisis.

6. Bibliografía.

PALABRAS CLAVE

Investigación – Metodología- Dominio de la Contabilidad -Naturaleza de la Contabilidad

KEY WORDS

Research – Methodology – Accounting Domain – Nature of Accounting

RESUMEN

Este trabajo se propone reflexionar, a partir de la revisión al Informe de **Replanteo de la Técnica Contable** (Fortini et al., 1980), sobre los conceptos significativos de la Contabilidad que configuran la base de las regulaciones, de la investigación, de la práctica y de las docencias actuales.

ABSTRACT

This paper seeks to discuss the relevant concepts in Accounting that lie at the basis of present regulation, research and teaching considering a revision of the report **Replanteo de la Técnica Contable**.

ACLARACIONES PREVIAS.

En octubre de 1980 se publicó en la Ciudad de Buenos Aires el libro "Replanteo de la Técnica Contable", conteniendo un análisis de la disciplina contable. Se partió de la evolución histórica de doctrinas contables y del proceso normativo y se propuso una metodología y un plan de investigación con énfasis en una visión interdisciplinaria; como parte de esa metodología, se compararon prácticas vigentes en las décadas del 60 y 70 para destacar lo que los autores consideraban conceptos contables fundamentales, proponiendo el método de medición a valores corrientes como el más adecuado. En resumen, postulaban como postura hegemónica el acercamiento a la realidad económica, de allí el subtítulo del libro, que constituyó posteriormente el Informe N°6 de

la F.A.C.P.C.E. y base de la Resolución Técnica N° 10 – antecedente a su vez de la N° 17 – de la mencionada Federación.

1. Introducción.

Este trabajo se propone reflexionar, a partir de la revisión al Informe de **Replanteo de la Técnica Contable** (Fortini et al., 1980), sobre los conceptos significativos de la Contabilidad que configuran la base de las regulaciones, de la investigación, de la práctica y de las docencias actuales.

Es discutible si se puede llegar a conformar una Teoría General como propone dicho informe, pero entiendo pertinente analizar el mismo desde la perspectiva del universo contable tres décadas después de su publicación, como disparador de la discusión sobre los temas allí encarados. En este sentido, la propuesta de Replanteo fue importante ya que teóricamente planteaba y proponía:

- Un acercamiento a la Economía como forma de plantear la realidad económica (valores corrientes como alternativa al *reinado* del criterio de valuación al costo.)
- La discusión sobre la naturaleza epistemológica de la disciplina;
- La importancia del trabajo interdisciplinario
- Una posible metodología tendiente a lograr una “Teoría General Contable”
- La búsqueda de mayor rigurosidad en la terminología contable, especialmente en lo que hace a las normas y conceptos fundamentales.
- “Replanteo” implicando reflexión crítica, con apertura de criterios e investigación emprendida seriamente.

Este trabajo fue publicado a principios de la década del '80. Desde ese momento, se produjeron tanto crisis como desafíos que impactaron fuertemente en el universo contable y que en mi opinión,

hicieron imprescindible una revisión de dicho trabajo a la luz del panorama actual.

Esta revisión fue planteada proponiendo algunas alternativas a las conclusiones objetables, en mi opinión, del informe y tomando lo que cabe rescatar hoy. Esto no implica dejar de reconocer – y quiero recalcarlo especialmente – el importante aporte que representó el Informe en esos años. Entiendo que, aunque no fuera el objetivo buscado, el informe deja planteada “la agenda” del pensamiento contable y éste es, a mi entender, el principal mérito.

Algunas de las crisis y cambios significativos en los 30 años transcurridos fueron:

*Quiebra de empresas como Enron y otras cuyos informes contables falsos permitieron la comisión de fraudes e implicaron la pérdida de confiabilidad en la información brindada a los accionistas; asimismo, en otras organizaciones, los informes contables no reflejaban información pertinente para los usuarios;

*Apertura de la Economía tradicional en tres diferentes ramas:
a) la economía real, de producción de bienes y servicios;
b) la economía financiera, vinculada a divisas y operaciones financieras y
c) economía digital o de la información. La mayor complejidad de estas últimas plantea desafíos nuevos a la contabilidad. La consideración de los instrumentos financieros desarrollados en los años recientes, son un ejemplo de ello. En el caso de los intangibles, por ejemplo, que tradicionalmente han representado un problema para ser reflejados en el patrimonio; hay situaciones de complejidad creciente por las sinergias y ventajas estratégicas que las organizaciones alcanzan en la economía actual.

*Globalización; concretamente, acceso de inversores a informes contables de otros países o regiones, lo que implica la necesidad de convergencia de normas. Por otro lado, esto también representa un problema ya que hay contextos que presentan características particulares a los que no son aplicables adecuadamente normas armonizadas; existe también la influencia de grupos que pueden presionar para la emisión de

normas que reflejan intereses particulares y no jerarquizar y armonizar normas teniendo en cuenta intereses generales.

*Impacto de avances tecnológicos, con consecuencia directa en la definición de los elementos de los sistemas contables concretos. Esto se refleja en los informes contables pero también en el rol de los sistemas, que pasaron de registrar hechos pasados a acompañar - y formar parte de - la operatoria desde el principio y se han transformado en sistemas de gestión y registración, gracias a las potencialidades de las bases de datos.

*La concepción de las organizaciones: el paso de teorías mecanicistas a aquellas que tienen en cuenta la interacción entre los distintos miembros y sus diferentes intereses. Una consecuencia de ello sería las diferentes necesidades de información contable que a su vez plantea un paradigma distinto en Contabilidad, respecto del asumido en Replanteo;

*Los desarrollos metodológicos, con concepciones que ya existían en la década del '80 y que no fueron tomados en cuenta o al menos no aparecen tratados en Replanteo y continúa el punto anterior; aplicando la noción kuhniana – en sus últimas versiones - de paradigma al universo contable, es necesario discutir si existe el mismo, y en ese caso definirlo, si se trata de una concepción uni o multiparadigmática y además, destacar cuál sería la metodología más apta para la investigación.

*Las exigencias de la sociedad toda respecto de las organizaciones con y sin fines de lucro: además de solventarse y representar un valor agregado al contexto social, deben encarar alguna actividad filantrópica y tener en cuenta aspectos de sustentabilidad y medio-ambiente.

* Pacto mundial de UN del 2000. Protocolo de Kyoto sobre cambio climático. Hay una multitud de consecuencias de ello pero como mínimo: a) necesidad de información que transparente la situación de los entes, de manera mucho más abarcativa que la exclusivamente patrimonial / financiera o gerencial y

b) frente a los usuarios **interesados**, cubriendo un espectro más amplio. Dicho de otro modo: transición del usuario, de share-holder o accionista a stake-holder, todo el que se sienta involucrado.

2. Aspectos positivos y negativos del informe. Análisis preliminar.

El informe publicado sirvió de antecedente doctrinario a la Resolución Técnica 10 de la FACPCE. Esto de por sí no es negativo – todo lo contrario respecto de la apertura a criterios de medición alternativos – pero sí, cuando influencia la selección de las fuentes de investigación, el análisis y las conclusiones obtenidas de las mismas; al respecto hay bibliografía del Dr. García Casella (1980) marcando numerosas objeciones vinculadas al tratamiento dado en el Informe a la corriente anglosajona. Encuentro que la separación que efectúan entre la corriente anglosajona y europeo-continental no es la más relevante, siendo más adecuado analizar las líneas de pensamiento, ya que había defensores tanto de concepciones pragmáticas como de corrientes científicas en las dos divisiones hechas por los autores del Informe.

Entiendo que el título marca desde el inicio el sesgo contenido en el Informe: los autores proponen - dentro de los pasos metodológicos a ser desarrollados por distintos especialistas al elaborar una Teoría General - la investigación sobre la naturaleza epistemológica de la disciplina, como algo aún pendiente de definición, pero al mismo tiempo incluyen el término "Técnica" en el título del Informe. Creo que el título Replanteo de la disciplina contable hubiera sido más adecuado que el elegido por los autores.

La visión de Replanteo es la de una Contabilidad que considera **exclusivamente** el segmento patrimonial; a lo sumo, consideran el segmento gerencial, pero como una aplicación diferente de los informes patrimoniales, teniendo en cuenta el usuario externo o interno. Para ellos, la división de la disciplina en segmentos es arbitraria o forzada y parecería que el objetivo de los informes no podría tener otra preocupación que la citada.

De la lectura del Informe surge que, para los autores, las regulaciones tienen como fundamento ser reglas de acción y aunque proponen como metodología una combinación de método deductivo con el inductivo, no profundizan teorías hipotético- deductivas ya desarrolladas en esa época. En esta concepción, no cabrían las situaciones con criterios contradictorios, las incertidumbres, los diferentes grados y matices de significatividad, sino que las normas serían las reglas para dar pasos tendientes al logro de un fin útil, una definición acotada de lo que constituiría una "técnica". Los informes contables informan sobre dichas situaciones permanentemente.

La objetividad como uno de los principales requisitos de la información contable y definiciones de conceptos tales como "ganancia", tomadas como bases fundamentales de la teoría contable, insertan este trabajo en el paradigma de la Verdad económica única; entiendo que no resulta aplicable a la complejidad del contexto mundial actual, ni en la multiplicidad de usuarios de la información contable, aun cuando sean informes para terceros. No se trata tampoco de subestimar las cualidades de la información contable de objetividad y verificabilidad, pero asignándoles la importancia que tienen en informes de uso externo, especialmente. No podrían existir informes que brinden diferentes conclusiones sobre un mismo ente, como sería el caso de entidades que informan a dos determinados usuarios o grupo de ellos, e incluyen como información complementaria una conciliación entre dos juego de normas; lo fundamental es transparentar qué normas han sido aplicadas en la preparación del informe.

Esta visión es de alguna forma reduccionista sobre la Contabilidad. Justifica, en primer lugar, la discusión sobre la naturaleza de la disciplina pero aparece como más importante la definición del área de conocimiento, el dominio que abarca y con ello el rol de la Contabilidad. Es decir: girando siempre sobre el eje principal del objeto de estudio constituido por los informes contables, revisar las definiciones de los sujetos y los segmentos que abarca; si los informes se preparan en base a modelos, éstos debieran ser planteados a partir de teorías coherentes entre sí. Y siempre con el objeto de efectuar mediciones e informar sobre el desempeño de los entes a través de las mismas.

Encuentro que actualmente la comunidad de quienes investigan o trabajan en Contabilidad sigue debatiendo este punto y no hay consenso al respecto. Por lo que mucho menos puede haber un acuerdo como para las bases de una Teoría General; si las reflexiones y discusiones que los autores de este informe plantearon no se desarrollaron con un criterio amplio ni en su investigación ni en el Plan Metodológico propuesto, ello es reflejo a su vez de la preocupación principal de la comunidad contable, que pasa solamente por las regulaciones y el desarrollo de técnicas vinculadas al segmento financiero.

Más allá de las crisis que reclaman una mayor transparencia en este segmento de información contable (accountability, responsabilidad / assurance o servicios de aseguramiento) aparece también como importante una necesidad de desarrollar mucho más el segmento social y medio-ambiental, preocupación que paulatinamente se percibe en la sociedad en general, como una vertiente y de allí las diferentes certificaciones que aunque voluntarias, son buscadas por los emisores de los informes y por otro, acompañar los informes patrimoniales con el reflejo de hechos que pueden vulnerar derechos de quienes no son accionistas o propietarios de referencia, brindar información sobre el control de los gobiernos corporativos y sobre códigos de ética preparados por los entes.

Entiendo que representa un verdadero problema que parte de quienes trabajan en contabilidad no considere estos informes como contables. Este informe plasma esta impronta en el momento en que fue publicado y esta tendencia continúa hoy en día. Los trabajos doctrinarios posibilitan el avance en las normas, y éstas a su vez, son las que tienen la fuerza que se necesita para que los emisores de informes los preparen.

Gran parte de la información contable no financiera es de presentación voluntaria; al carecer de obligatoriedad, se pierde peso para requerir que se develen ciertas informaciones. La presión social se va notando a través de certificaciones que buscan obtener los entes emisores de informes, dado que interesa a accionistas a la hora de invertir, o a empresas líderes e, incluso, a estados al contratar con entes que presenten esos informes.

3. Desarrollo de la revisión.

En la revisión de Replanteo seguí el desarrollo de las cuestiones, en forma paralela a la planteada por los autores, pero como puntos de partida y no como conclusiones cerradas. También, y ya que considero que no han investigado parte de los aportes doctrinarios que estaban desarrollados en la década del '80 – por ejemplo los trabajos de Mattessich – incorporo algunas corrientes de pensamiento que entiendo significativas en su aporte.

Los autores comienzan haciendo una síntesis de distintas corrientes doctrinarias a través de la historia y analizan el proceso regulatorio en Contabilidad a partir de los PCGA. Comparan también diferentes definiciones de la disciplina.

Proponen luego 7 pasos, que consideran adecuados, como Metodología de investigación. También indican quiénes deberían ser los encargados de trabajar en dichos pasos incluyendo en la metodología la comparación de prácticas en diversos países. Por último, presentan un anexo con casos prácticos, los que no han sido considerados en mi trabajo ya que no hacen al fondo de la cuestión.

En mi revisión, desarrollo más ampliamente la evolución del pensamiento contable a través de la historia, con un muy breve análisis de la doctrina ya que, siguiendo la visión de Montesinos Julve (1978) de analizar las problemáticas que se presentaron en los diferentes momentos y cómo se han ido solucionando, se comprenden mejor y por comparación los planteos actuales, lo que permite encontrar soluciones más sólidas.

Los períodos considerados por Montesinos Julve (1978) y Vlaemminck (1961) son el empírico, el de la partida doble y el científico. Es interesante destacar que si bien la partida doble se desarrolla definitivamente con el capitalismo como sistema económico, se dio también en la antigüedad (Grecia, Creta, Roma) y terminó de instalarse este método de registración cuando se impuso la numeración arábiga en Europa. Pero igualmente se vio en momentos muy previos al siglo XIII y vinculado a condiciones semejantes (comercio – crédito – elementos circulatorios de pago tipo moneda – y sobre todo: asentamientos

urbanos). Esto evidencia la utilidad del método y es lo que lo hizo tan difundido y vigente hasta la actualidad.

En el período científico surgen diversas escuelas con desarrollos conceptuales sobre la disciplina que le asignaban diferentes roles a la Contabilidad. El controlismo –el haciendalismo, la economía haciendal, todas ellas acercando conceptualmente la Contabilidad a las organizaciones (haciendas en la terminología existente), a la Administración y a la Economía. Se debatieron – forma parte de los temas tratados en Replanteo – las relaciones de la Contabilidad con estas disciplinas y muchos tratadistas la consideraban tributaria de una u otra. Justamente todas estas escuelas destacan y se basan en el rol que desempeña la Contabilidad como la disciplina de información y de control. También la escuela patrimonialista – concebían a la Contabilidad como la ciencia del Patrimonio y su objeto, la medición de la riqueza - tuvo un gran desarrollo y vemos cómo sigue influyendo en la concepción actual del dominio de la disciplina, concretamente en lo que hace al debate de “segmentos en contabilidad”.

López de Sa (1997), por otro lado, propone – fundadamente en mi opinión – un nuevo período a partir de la década del '30: el período filosófico normativo. Considera los desarrollos de los años '60 como de un impulso conceptual y filosófico importante, y sostiene que han sido investigaciones contables estudiando y describiendo los diversos fenómenos contables con diferentes perspectivas (corrientes críticas, por ejemplo), pero siempre con profundidad y riqueza en el análisis, lo que caracteriza este período. Sumado a ello se dieron avances en metodología y en epistemología, además de avances tecnológicos, punto que trato posteriormente en forma separada por el impacto que representa la TI en Contabilidad.

Teniendo en cuenta esta evolución, se presentan en Replanteo diferentes definiciones sobre Contabilidad. Dividen la corriente anglosajona de la continental europea. Como he planteado, el problema de esta división es que caen en una generalización injusta al considerar que la corriente anglosajona solo se enrola en el pragmatismo. Mattessich, entre otros, tenía importantes desarrollos desde la década del

'60. Algunas críticas a ciertas definiciones son adecuadas, pero citan a autores por citas indirectas.

Replanteo sigue con una síntesis del proceso regulatorio, especialmente vinculado a los PCGA y critica el uso del término "principios", considerando su uso como incorrecto desde el punto de vista epistemológico.

Está claro que los principios son enunciados fundamentales, axiomáticos y base de las teorías científicas y por ello, en concordancia con lo sostenido por los autores de Replanteo, no corresponde su uso sino el término "normas" o "criterios".

Pero también me resultó un aporte interesante el trabajo de Cañibano, Tua Pereda y López (1985): desde una perspectiva de aportes que rescatan la tradición histórica en Contabilidad, consideran factible mantener el uso del término, sumado a la aprobación por el organismo regulador que le confiere un carácter de legalidad y de generalmente aceptado, como el criterio más adecuado. Aun admitiendo el contrasentido del término "Principio" en su acepción estricta en combinación con "Generalmente Aceptado", creo entendible respetar el significado histórico del uso de "principio".

4. Desarrollo de la propuesta de metodología de investigación.

En Replanteo se proponen como pasos:

- 1) Definir en forma provisoria el concepto de Contabilidad;
- 2) Ubicar a la contabilidad en el marco de las ciencias, definiendo su naturaleza.
- 3) Definir con corrección terminológica las expresiones utilizadas en Contabilidad; ésto buscaba solucionar el problema del uso "incorrecto" de determinados términos.
- 4) Determinar las cualidades o requisitos de la información contable; las que luego desarrollaron y que hoy forman parte de la

Resolución Técnica 16 de la FACPCE, están vinculadas - como ya se comentó - con el ámbito patrimonial.

- 5) Transcribiendo textualmente, este paso indica: *“Dado que en el paso primero podría señalarse que – entre otras – es misión de la Contabilidad medir los resultados de un ente, definir qué es ganancia (o pérdida), partiendo de su concepto económico y de aquel que aporten expertos en Administración desde el prisma de su especialidad. De esta manera, debería derivarse un concepto de ganancia que sirva para el marco de acción en que se mueve la contabilidad.”* Aquí se destacan dos temas:
 - a) el rol principal de la Contabilidad es definir los resultados del ente.
 - b) Se busca definir adecuadamente el concepto de “ganancia”. Ello implica considerar como válido el paradigma de la Verdad económica única y no deja lugar a mediciones afuera del segmento patrimonial. Entiendo que esto dista de la noción más amplia de medir e informar el desempeño en general de un ente, y de brindar información en función de las necesidades de los usuarios, lo que no corresponde en el momento de proponer una metodología de investigación. De todas formas, sí es rescatable en este punto y referido al segmento específico, la búsqueda de la aplicación de valores corrientes, para el momento en que se publicó el informe.
- 6) Efectuar un relevamiento de prácticas en distintos países *“con relación a la medición de resultados y valuación del patrimonio”*. Siendo transcripción textual, se remarca nuevamente la preocupación exclusiva por los informes patrimoniales.
- 7) *“Sobre la base de los pasos anteriores, enunciar qué es la Contabilidad, qué hace, de qué se vale y con qué se interrelaciona y definir cuáles son – si existen – sus fundamentos teóricos o cuáles son los criterios, reglas.... Dando una concepción general de la cual puedan derivarse los aspectos parciales o específicos.”* Llama la atención, en mi opinión, que no den por cierta la existencia de fundamentos teóricos que conformen distintas doctrinas contables, pero nuevamente indica la idea de técnica limitada a la concepción de pasos tendientes a lograr un fin útil y las normas, únicamente como reglas de acción.

Intervendrían en estos pasos no solamente expertos en Contabilidad, sino también en Filosofía, Lógica y Metodología de las Ciencias y en Teoría de la Información. La interdisciplinariedad propuesta por Replanteo es positiva, ya que un desarrollo serio de la Teoría o teorías Contables requieren una formación que excede a la de los contables en su mayoría.

Reflexionando sobre una posible metodología de investigación con el objetivo de elaborar una Teoría General Contable o un cuerpo de teorías coherentes, se podría partir de buscar un conjunto de enunciados para desarrollarlos y organizarlos, con aplicación de un método científico como podría ser el hipotético-deductivo, con fundamentación lógica y filosófica; los mismos luego constituirían la base del cuerpo normativo de la disciplina. Otro paso es la búsqueda de un criterio de demarcación que implicaría definir el Dominio o área de conocimiento de la Contabilidad.

Este paso, en mi opinión, sigue siendo el aspecto fundamental de una metodología de investigación en la disciplina. Luego, definir el objetivo de la Contabilidad, analizar las teorías que contribuyan como un aporte, e incorporar además el elemento valorativo, el ethos, a lo desarrollado. Respecto del rol de la Contabilidad, es pertinente tener en cuenta la evolución desde una etapa registral exclusivamente, buscando la medición del patrimonio y los resultados únicamente, hasta brindar información útil y requerida por distintos usuarios abarcando un mayor espectro de facetas del ente objeto de estudio.

Respecto del método a aplicar, Replanteo propone una primera etapa de método inductivo para luego proseguir aplicando el deductivo. No hay en el Informe evidencia de que hayan analizado las diversas tradiciones que se dieron en Contabilidad, como por ejemplo las sistematizaciones de Mattessich, Cañibano – Calvo, el análisis histórico de Montesinos Julve o de Belkaoui con un enfoque multiparadigmático, o aplicación de Kuhn mismo con su noción de un único paradigma compartido por la que constituiría la comunidad de expertos en Contabilidad.

A partir de los siete pasos propuestos, los autores desarrollan su investigación. Definen a la Contabilidad como una técnica cuyo objetivo es

facilitar la toma de decisiones, generalmente vinculada a los negocios y obviamente, en todos los aspectos relacionados con el patrimonio y la generación de resultados.

La discusión sobre la naturaleza de la disciplina sobre si es ciencia aplicada, técnica o tecnología se va haciendo cada vez más sutil y más enriquecida gracias a los desarrollos de Filosofía y metodología de las ciencias desde los años '60 hasta el presente. Es aceptable la idea de una técnica que no sea exclusivamente la aplicación de un conjunto de reglas para lograr un fin útil, ya que la Contabilidad no es exclusivamente un cuerpo de normas técnicas. Una técnica puede tener bases filosóficas y éticas y claramente una teoría de base. Y por lo tanto transformarse en técnica científica siguiendo la concepción de Bunge. Y el conjunto de técnicas científicas estarían conformando una tecnología. El avance conceptual en este sentido está dado en que no se requiere que el "artefacto" sea un objeto material; circuitos administrativos, métodos de organización, prácticas o técnicas concretas también lo son. Por ello incluyo un muy breve comentario explicativo sobre:

- a) una tecno – axiología (valores o cualidades de la información);
- b) una tecno – epistemología (características principales de la disciplina);
- c) una tecno – metafísica (sería la vinculada a la medición de desempeño de un ente a través de "artefactos");
- d) una tecno – ética (virtudes; clima ético de una organización, que debería transparentarse en los informes, al igual que lo relativo al gobierno corporativo);
- e) una tecno – praxiología (relativo a lo normativo, a lo que serían normas contables).

Replanteo sigue tratando el tema de lo que constituiría el dominio de la disciplina. Una división del área de conocimiento de la Contabilidad que reconoce sería la de Contabilidad Patrimonial o financiera y la Contabilidad gerencial, ya que hablan de informes para usuarios externos e internos. Pero sostienen que cualquier división es artificial y está basada en que a los informes de uso interno no le son aplicables las normas de los informes de uso externo (PCGA).

Por el contrario, en el momento presente se impone cada vez más la noción de un Dominio amplio en Contabilidad, caracterizado por Segmentos Financiero o Patrimonial / Gerencial / Social y Medioambiental / Económico y Gubernamental. En cuanto a los sujetos del dominio, son los emisores de los informes, los receptores (ya sean usuarios internos o externos), los controladores y los reguladores.

5. Dos aspectos a incluir en el análisis:

a) Impacto de la tecnología informática – cambio de sistemas de registración a sistemas de gestión y registración, los sistemas contables como verdaderas bases de datos que exceden la PD y que brindan información contable (considerando que el rol de la Contabilidad es el de medir el desempeño de los entes y ser el principal sistema de información de los entes) a todos los niveles de la organización y a los terceros, si se puede contar con sistemas integrados y que pasaron por las etapas de *website*, luego *e-communication*, *e-commerce* hasta arribar a *e-business*, al estar el sistema contable imbricado en todas las etapas de manejo de los servicios y los negocios.

b) También menciono los servicios de confiabilidad / assurance, como otro hito que implicó grandes cambios en la disciplina: para determinar la confiabilidad de los sistemas, diagnosticar riesgos, e informar sobre ello. Como indicativo de las regulaciones que van marcando los avances producidos, se pueden citar las normas ISAE - International Standard on Assurance Engagements de la Standard and Service Organization Reporting 3000 (3402 hoy) y AA 1000 Accountability 1000 Assurance Standard. Tiene vinculación con el segmento financiero pero la necesidad de confiabilidad en los informes contables y de transparencia incluye también el aspecto social – ético – medioambiental y de Gobierno Corporativo. Los informes de la Contabilidad, además de mediciones patrimoniales brindan – en entidades significativas en diferentes regiones – un panorama sobre gobierno corporativo, código de ética, control interno, y sumado a esta transparencia y revelaciones que se definen como *accountability*, lo que se vincula al medioambiente y al panorama laboral del ente, lo cual se presenta en los llamados informes de sustentabilidad. La información de lo patrimonial más lo de sustentabilidad conforman los llamados Informes Integrales, que aparecen

como la tendencia futura en los entes de, al menos, cierta envergadura, si no son cotizantes,

Por último y como cierre –presento cuestionamientos que surgen de los temas tratados en el Informe de Replanteo y que constituirían la agenda de los temas sobre los que entiendo valioso investigar en Contabilidad, ya que constituyen su núcleo:

- 1) ¿De qué se ocupa la Contabilidad?
- 2) Criterio de demarcación de la disciplina. ¿Hay consenso?
- 3) Cómo avanza la disciplina.
- 4) ¿Tiene sentido reflexionar sobre la naturaleza de la disciplina?
- 5) ¿Se puede hablar de un fundamento filosófico en contabilidad? Sentido (ontología) Conocimiento (gnoseología) y ethos (verdad, virtudes) serían la respuesta a ello.
- 6) ¿Existe un paradigma en sentido kuhniano?
- 7) ¿Cómo encarar la investigación contable?
- 8) ¿Cómo medir el desempeño de los entes?
- 9) Terminología a definir. Cualidades de la info.
- 10) Objetivo (concreto) de los INFORMES contables, ¿es único?
- 11) Crisis que incidieron. Desafíos planteados en el presente.
- 12) Incidencia de la ética. Punto importante en los planteos actuales, más allá de los puramente “técnicos” referidos a las NIIF.
- 13) Normas para distinto tipo de entes: con o sin fines de lucro, entes que hacen oferta pública o sociedades cerradas.
- 14) ¿Es posible lograr un acuerdo de la comunidad contable?

El corolario sería que es posible definir y lograr cierto consenso sobre el Dominio, más que establecer un consenso sobre la naturaleza de la disciplina, que sirva de base a teorías consistentes entre sí. Para ello, se debería investigar aplicando un método hipotético-deductivo, con contrastación en la resolución de problemas prácticos.

Dichas teorías serían la base de modelos y normas. Es poco factible que se produzcan cambios en la práctica, o que se impulsen

nuevas investigaciones sin emisión de regulaciones adecuadas y sin involucrar planteos éticos.

Los entes significativos internacionalmente buscan certificaciones presentando informes que incluyen indicadores relativos a temas de sustentabilidad acompañando la información patrimonial; la tendencia a presentar informes integrados es incipiente, pero marca un avance en la calidad de los informes contables. Se busca en ello cumplir con el paradigma de brindar información pertinente y que tenga en cuenta las necesidades de los diferentes usuarios.

6. Bibliografía.

Obra revisada cuya revisión constituye la base del presente trabajo.

FORTINI, H.L. et altri (1980). **Replanteo de la Técnica Contable – Su estructura básica – Su acercamiento a la Economía**, Ediciones Macchi, Buenos Aires.

Bibliografía General.

BÉRTORA, H.R. (1975). **“Teoría de la Contabilidad”**, Ediciones Macchi, Buenos Aires.

BUENO CAMPOS, E. (2004). **“Antecedentes y situación actual del Gobierno de la Empresa: en busca de la confianza y la eficiencia”**, en Bueno Campos, E. (Dirección y Coordinación), *El Gobierno de la empresa. En busca de la transparencia y la confianza*, Editorial Pirámide, Madrid.

BELKAOUI, A.R. (1996). **“Accounting, a multiparadigmatic science”**, Quorum Books, London.

CAÑIBABO, L., TUA PEREDA, J. y LÓPEZ, J.L., (1985). Naturaleza y Filosofía de los Principios Doctrinales, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XV, N° 47, págs. 293-355.

CHAPMAN, William L. (1984). “Existe un concepto científico de la Contabilidad”, editado por el Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas, Bs. As.

FARFÁN LIÉVANO, M.A., MONTES SALAZAR, C.A y MEJÍA SOTO, E. (2010) **“Los estándares internacionales y el paradigma de la utilidad”**, Editorial Universitaria de Colombia, abril.

FOWLER NEWTON, E. (2006) **“Cuestiones Contables Fundamentales”**, Editorial La Ley .

FRONTI DE GARCÍA, L. y otros (1992). **“Modelos Contables”**, Ediciones Nueva Técnica, Buenos Aires.

GARCÍA CASELLA, C.L (1994), **“Introducción a la Investigación en Materia Contable”**, Ediciones Nueva Técnica, Buenos Aires.

GARCÍA CASELLA, C.L. (1980). “Revisiones de escuelas que influyeron en la normativa contable profesional argentina”- *Foro Económico*, Año 4, N°6, p. 93-113.

GARCÍA CASELLA, C.L. (1998). “Aportes a la solución del problema conceptual de la Contabilidad”, *Contabilidad y Auditoría*, Año 4 N° 8, Diciembre.

GARCÍA CASELLA, C. L. y RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. del C. (1991). **“Un sistema de información contable integrado para aplicar a las PyMES”**, *Alta Gerencia*, Año I, Tomo I, páginas 203 - 222. AG. *Reprint* Diciembre.

GARCÍA CASELLA, C.L. y RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, M. del C. (2004) **“Elementos para una Teoría General de la Contabilidad”**, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2004.

GARCÍA CUERVO, Á. (2004). **“El gobierno de la Empresa. Un problema de conflicto de Intereses”**, en Bueno Campos, E. (Dirección y Coordinación), *El Gobierno de la empresa. En busca de la transparencia y la confianza*, Editorial Pirámide, Madrid.

HERRSCHER, E. (2002) – **“Contabilidad y gestión”**, Editorial Macchi, Buenos Aires.

IRANZO MARTÍN, J. E. (2004). **“El gobierno de la empresa en el siglo XXI”**, en Bueno Campos, E. (Dirección y Coordinación), *El Gobierno de la empresa. En busca de la transparencia y la confianza*, Editorial Pirámide, Madrid.

LISDERO, A. (1973) **“El concepto de balance en la doctrina contable”**, Ediciones Macchi, Buenos Aires.

LÓPEZ DE SÁ, A. (1997). **“Historia General e de las Doctrinas de Contabilidad”**, San Pablo, Editorial Atlas.

LÓPEZ SANTISO, H. (2001). **“Contabilidad, Administración y Economía”**, Ediciones Macchi, Buenos Aires.

MATTESSICH, R. (2002). **“Contabilidad y Métodos analíticos”**, Editorial La Ley, Buenos Aires.

MONTESINOS JULVE, V. (1978). “Formación Histórica, Corrientes Doctrinales y Programas de Investigación en Contabilidad”, *Revista Técnica Contable*.

RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. del C. (2002). **“El proceso reciente de normalización contable en Argentina: un caso modelo para el análisis”**, *Contabilidad y Auditoría* N° 8 La Ley, Buenos Aires, diciembre.

RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. del C. (2001). **“Cambios Recientes en la Contabilización de Intangibles Introducidos por el Pronunciamiento 142 del FASB”**, *Enfoques de Contabilidad y Auditoría*, Editorial La Ley, Diciembre.

RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, M. del C. (2004). **“Contabilidad y Responsabilidad Social. En búsqueda de respuestas para una tendencia en vías de consolidación”**, noviembre.

VLAEMMINCK, J. (1961), **“Historia y Doctrinas de la Contabilidad”**, Madrid.

TUA PEREDA, Jorge, “La Investigación empírica en Contabilidad”, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1991.

TUA PEREDA, J. (1993). **“Lecturas de Teoría e Investigación Contable”**, *Revista Interamericana de Contabilidad*, Editorial Asociación Interamericana de Contabilidad – N° 50 – abril – junio.

WIRTH, M.C. (2001), **“Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento”**, Editorial La Ley, Buenos Aires.