

Introducción a la propuesta contable de García-Casella*

Eutimio Mejía-Soto

Contador público. Magíster en desarrollo sostenible y medio ambiente. Investigador, Universidad del Quindío.
Correo electrónico: eutimiomejia@uniquindio.edu.co

Carlos Alberto Montes-Salazar

Contador público. Magíster en gerencia del talento humano. Investigador, Universidad del Quindío.
Correo electrónico: camontes@uniquindio.edu.co

Gloria Cecilia Dávila-Giraldo

Contadora pública. Magíster en dirección de empresas. Investigadora, Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, UPTC.
Correo electrónico: gloriaceciliadavila@gmail.com

* El artículo *Introducción a la propuesta contable de García-Casella* es una síntesis del informe final del proyecto de investigación *Análisis del pensamiento contable del profesor Carlos Luis García-Casella*, proyecto aprobado por el Consejo Curricular según Acta No. 22 del programa de Contaduría Pública de la Universidad del Quindío, el 29 de julio de 2008. Este proyecto fue presentado y aprobado por el doctor Carlos Luis García-Casella en la Universidad de Buenos Aires, Argentina, en junio de 2009. Informe final aprobado en febrero de 2011.

Resumen El presente trabajo constituye una introducción al pensamiento contable del profesor argentino Carlos Luis García-Casella, quien ha propuesto y desarrollado una teoría general de la contabilidad a partir de los trabajos de Richard Mattessich, que permite superar las concepciones que limitan el saber contable a la economía, la administración o las finanzas. Establece el autor un alcance amplio para la contabilidad que sustenta los modelos contables financiero, administrativo, económico, social y público; con representaciones cualitativas y cuantitativas, monetarias y no monetarias.

Palabras clave autor Teoría contable, modelos, sistemas, segmentos, investigación, universo del discurso, medición.

Palabras clave descriptor Contabilidad analítica, contabilidad financiera, contabilidad social, Investigación contable.

Clasificación JEL: M 40, M 41

Abstract The present work embodies an introduction to the thoughts on accountancy developed by Argentinian professor Carlos Luis García-Casella, who has proposed the development of a general accounting theory departing from the work of Richard Matterssich, going beyond the idea of restraining accounting knowledge to areas such as economy, management or financing. The author establishes a wide connection for Accountancy, allowing it to support the financial, managerial, economical, social and political accounting models, using qualitative and quantitative, monetary and non-monetary representations.

Keywords author Accounting theory; models; systems; segments; investigation; universe of speech; measurement.

Key words plus Cost accounting, financial accounting social accounting, accounting research.

Resumo O presente trabalho constitui uma introdução ao pensamento contabilístico do professor argentino Carlos Luis García-Casella, quem propus o desenvolvimento duma teoria geral da contabilidade a partir dos trabalhos de Richard Mattessich. Esta teoria ultrapassa as concepções que limitam o saber contabilístico à economia, administração ou finanças. O autor estabelece amplo escopo da contabilidade permitindo sustentar os modelos contabilísticos financeiro, administrativo, económico, social e publico através de representações qualitativas e quantitativas, monetárias e não monetárias.

Palavras-chave Teoria contabilística, modelos, sistemas, segmentos, pesquisa, universo do discurso, aferição.

Palavras-chave descritores Contabilidade de custos, contabilidade financeira, contabilidade social, pesquisa em contabilidade.

Introducción

El presente trabajo es una introducción al pensamiento y propuesta de investigación contable del doctor Carlos Luis García-Casella, profesor emérito de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires. Esta publicación constituye una aproximación a la concepción que sobre contabilidad y su fundamentación conceptual ha construido el autor en más de medio siglo de rigurosa investigación.

El trabajo consistió en identificar los temas centrales de la propuesta del autor, lo cual permitió identificar seis grandes temas, a saber: dominio o universo, naturaleza o estatus, sistemas, modelos, relaciones con otras ciencias y medición en contabilidad. La pretensión del au-

tor es fundamentar la importancia de la Teoría General de la Contabilidad, para lo cual retoma de teoría de Richard Mattessich y la reformula, para intentar superar la visión economicista de ese autor de origen austriaco. Los temas identificados como centrales son explicados en capítulos independientes con el objeto de exponer las consideraciones que el profesor García-Casella ha hecho sobre el tema en diferentes obras de su autoría. Las conclusiones presentan los planteamientos de la obra del autor y una definición de contabilidad construida por los autores del presente artículo, con la respectiva explicación de sus partes constitutivas.

El profesor García-Casella pretende superar el reduccionismo al que ha sido sometida la contabilidad en sus componentes teóricos y prácticos. En congruencia, fundamenta una teoría general de la contabilidad amplia, polivalente y de gran alcance. Define que “la contabilidad es una ciencia factual, cultural y aplicada que se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativas, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas en cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos, en vista al cumplimiento de metas organizacionales, a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos” (García-Casella, 1997; 2001b, p. 15; 2002, p. 201; 2009, p. 57).

Carlos Luis García-Casella (2000, pp. 25, 26) fundamenta su definición de contabilidad en los siguientes términos primitivos y supuestos básicos, resultado de la revisión de los inicialmente presentados por Richard Mattessich (1964, analizados en Mejía, 2005). Los cambios con respecto a la visión inicial están repre-

sentados en la crítica que formula el profesor García-Casella (2000, pp. 22, 23) al carácter reduccionista y de sesgo económico que presenta la obra de Mattessich:

1. Términos primitivos
 - a. *Número*: elementos del cuerpo de los números reales.
 - b. *Valor*: número que expresa una preferencia real o supuesta.
 - c. *Unidad de medida*: con base en un sistema monetario real o ficticia o con otros fundamentos.
 - d. *Intervalo de tiempo*: momento del tiempo que se desea registrar.
 - e. *Objetos*: recursos circulantes pertenecientes a personas o entes.
 - f. *Sujetos*: personas físicas, jurídicas o grupos de ellas.
 - g. *Conjunto*: colección de objetos, sucesos o sujetos.
 - h. *Relaciones*: subconjunto del producto cartesiano de dos o más conjuntos.

Los siguientes enunciados corresponden a los supuestos básicos de Richard Mattessich (1964) pero sometidos a una revisión rigurosa del profesor García-Casella (Fronti de García & García-Casella, 2009, pp. 58, 59), con el objeto de superar la visión reduccionista y economicista con que se formularon inicialmente:

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

- b. Existe un sistema numérico para ordenar, adicionar y medir intervalos de tiempo.
- c. Existe un conjunto de objetos, hechos y personas cuyas características son susceptibles de cambio.
- d. Existe un conjunto de sujetos que tienen relaciones con los objetos, hechos y personas y expresan sus preferencias acerca de ellos.
- e. Existe, al menos, una unidad o entidad cuyas diversas situaciones, en especial frente al cumplimiento de objetivos, se van a describir.
- f. Existe un conjunto de relaciones denominado *estructura de la unidad* que está representado por un sistema jerarquizado de clases llamado *plan de cuentas*.
- g. Existe una serie de fenómenos que cambian la estructura y composición de los objetos.
- h. Existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable. La elección de las reglas e hipótesis específicas depende del propósito o necesidad señalados.
- i. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan qué valores deben ser utilizados en cada registración.
- j. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan el sistema de clasificación de las cuentas.
- k. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan los datos de entrada y el grado de agregación de estos datos.

Para ampliar el enfoque anterior, García-Casella (1992, p. 3; 2002, p. 215) presenta los siguientes lineamientos en materia contable:

1. La contabilidad sería no solo para empresas, sino también para individuos, organismos públicos, entidades sin fines de lucro, en los que hay que tener en cuenta ciertos aspectos que tienen que ver con lo social.
2. La contabilidad no solo tiene que ocuparse de la cuantificación de los patrimonios, sino también del cumplimiento de los objetivos del ente.
3. La contabilidad se debe expresar no solo en términos monetarios, sino que debe incluir además los no monetarios.
4. La contabilidad debe estar formada por información histórica y predictiva.
5. La contabilidad debe aplicar métodos estadísticos a la obtención y procesamiento de datos para el análisis de la realidad.
6. La contabilidad no solo tiene que cumplir requerimientos legales y fiscales, sino que tiene que servir a la toma de decisiones; y
7. Debe informar de muchas cosas más que patrimonio.

En el texto *Elementos para una teoría general de la contabilidad*, García-Casella (2001a) establece ocho elementos que son relevantes en la discusión contable:

1. Dominio o universo del discurso contable.

2. Naturaleza o estatus epistemológico de la contabilidad.
3. Relaciones de la contabilidad con otras disciplinas.
4. Segmentación o unidad contable absoluta.
5. Sistemas contables.
6. Medición.
7. Personas o sujetos de la actividad contable; y
8. Modelos en teoría general contable.

El trabajo de García-Casella fundamenta la contabilidad como una ciencia empírica, factual y aplicada que no solo se ocupa de los fenómenos económicos. Se sustenta en el pensamiento de Richard Mattessich pero corrigiendo el carácter y sesgo economicista y empresarial. Si bien la teoría general contable de Mattessich pretende ser universal y polivalente, la descripción y la definición de los supuestos, axiomas y teoremas reducen el saber contable; García-Casella percibe esta situación, lo que le permite reformular estas estructuras conceptuales tendiendo a una concepción más universal y amplia de la contabilidad.

1. Dominio o universo del discurso contable

García-Casella (2000, p. 45; 2001a, p. 122) señala que “para tener un conocimiento contable científico lo primero es haber reconocido un dominio y un conjunto de fenómenos en ese dominio, y lo segundo es haber ideado una teoría cuyos insumos y productos sean fenómenos en el dominio y cuyos términos puedan describir la realidad subrayable del dominio”.

El campo en que se desarrolla la contabilidad es muy amplio. García-Casella (2000, pp. 45-70; 2001a, pp. 13, 14) enumera catorce aspectos que se integran en la disciplina y que no constituyen una lista exhaustiva. Los siguientes enunciados corresponden al dominio de la contabilidad:

1. Informes de uso externo a los emisores.
2. Personas y grupos de personas emisoras de los diversos informes contables posibles.
3. Personas revisoras que opinan sobre la calidad de los informes contables.
4. Personas o grupos de personas usuarias o destinatarios de diversos informes contables.
5. Personas o grupos de personas reguladoras de los distintos informes contables.
6. Microsistemas contables propios de cada ente.
7. Macrosistemas contables definidos en ciudades, países y regiones o en tipos de actividad y en clases diferenciadas de organizaciones.
8. Modelos contables necesarios para determinar variables relevantes en diversas situaciones.
9. Informes contables de uso interno de cada ente.
10. Informes contables de organismos gubernamentales.
11. Informes contables macroeconómicos.
12. Informes contables macrosociales.
13. Informes contables microsociales.
14. Segmentos contables.

La contabilidad tiene una teoría general única, polivalente y multipropósito. Las interpretaciones de dicha teoría general son múltiples, ya que según el entorno, la realidad concreta y los objetivos definidos desarrolla diversos modelos y sistemas contables. Desde la concepción del profesor García-Casella, la contabilidad puede ser patrimonial, de gestión, gubernamental, económica y social. El mismo autor (2001a, p. 14) presenta una serie de “hipótesis descartadas” que hacen referencia a consideraciones reduccionistas y parciales de la contabilidad. Así mismo, propone igual número de leyes que exponen el verdadero alcance y universo de la contabilidad en contraposición de cada uno de los reduccionismos presentados. A continuación, se presenta un análisis de algunas las “hipótesis descartadas” y algunas “leyes propuestas” por el autor (García-Casella, 2001a, pp. 14, 15):

1. Es falso que la contabilidad se ocupa “solamente [de] fenómenos económicos”. La hipótesis se descarta porque los aspectos económicos son parte de los temas objeto de estudio de la contabilidad pero su alcance cubre aspectos sociales, ambientales, culturales y otros, que son susceptibles de ser informados y que representen interés para usuarios determinados.

Frente a la anterior hipótesis descartada, el profesor García-Casella presenta la siguiente ley “las personas y las entidades siempre dedican una parte de sus energías a lograr objetivos no económicos”.

El autor realiza una sistematización de este punto al afirmar que “la contabilidad estudia todos los fenómenos que ocurren en las organizaciones sociales con la intención de ir brindando información sobre cumplimiento de metas organizacionales no exclusivamente económicas y no exclusivamente en forma cuantitativa. No se ocupa solamente de fenómenos económicos porque los objetivos de las personas y de los entes no son exclusivamente económicos” (García-Casella, 2001a, p. 16).

2. Es reduccionista afirmar que la contabilidad se ocupa “solamente [de] hechos del pasado y del presente”. La contabilidad a partir de la información pasada y las condiciones del presente, proyecta el comportamiento organizacional.

Uno de los aspectos más importantes de la contabilidad es la capacidad que tiene para fundamentar las decisiones que los usuarios de la información toman con respecto al futuro; para ello, la contabilidad deberá hacer proyecciones que permitan evaluar la situación futura de la entidad y las mejores acciones que deberán adoptarse para el bienestar de la organización. El profesor García-Casella, ante el anterior reduccionismo, propone como ley contable que “las personas y las organizaciones no pueden decidir con base exclusivamente en datos del pasado y del presente, necesitan datos del futuro”.

3. La contabilidad no puede tratar “solamente cuestiones patrimoniales”, este aspecto es solo un segmento de los dis-

tintos tópicos necesarios para ofrecer una información acorde a las diferentes necesidades de los usuarios.

Cuando se presenta solamente información patrimonial, se desconoce la necesidad de informes en materia de gestión, gubernamental, socialambiental y económica.

4. La función del contable no se limita a preparar “exclusivamente estados contables e informes contables”, la preparación y presentación de estados contables e informes contables es una parte de la contabilidad pero no se reduce a ello.

Frente a este reduccionismo, García-Casella propone como ley que “la contabilidad produce informes contables pero no se limita a ellos en su dominio o universo del discurso”.

5. El proceso contable no está “*exclusivamente orientado a determinar ganancias*”, los usuarios de la información contable no están motivados exclusivamente por intereses lucrativos y financieros.

Los usuarios tienen distintas necesidades de información, para la toma de decisiones particulares o el simple afán de conocimiento. García-Casella amplía el alcance del interés de los usuarios contables al afirmar que “las personas humanas y las organizaciones de personas humanas como no actúan exclusivamente para obtener ganancias necesitan que la contabilidad les provea de informes que midan cumplimiento de objetivos de distinto

tipo y no solamente económicos”. La dimensión contable administrativa, social y económica permite identificar y sustentar usuarios de la información y necesidades de información que superan la visión del usuario inversor proveedor de capital de riesgo.

6. La contabilidad es una ciencia autónoma e independiente. Es sesgada la visión que expresa que “la contabilidad es parte de la economía”.

Quienes adscriben la contabilidad a la economía desconocen el alcance y límites de cada una de estas dos ciencias. La contabilidad también ha sido adscrita a otros campos del saber, como la administración, el derecho y la matemática.

7. Afirmar que “la contabilidad es un sistema de comunicación cuyo producto final son los estados contables” limita la función y propósito de la contabilidad a la elaboración de informes, lo cual solo es una de las acciones de los contables.

El profesor García-Casella descarta la anterior hipótesis, al presentar como ley contable que “los sistemas contables particulares, que producen estados contables son solamente una parte del dominio o universo del discurso contable”. El fin último o genérico de la contabilidad es más ambicioso que la preparación de estados contables; la confección de estos es una función intermedia de la contabilidad, su fin es contribuir al logro de las metas y objetivos de las organizaciones.

8. No es correcto pensar que “la Contabilidad puede ser entendida como la sumatoria de prácticas aceptadas correctamente”.

Las prácticas contables de general aceptación son una parte de la contabilidad, la cual puede estar plasmada en regulaciones o en aplicaciones concretas, pero la disciplina contable no puede limitarse a estas prácticas.

9. La orientación que considera que “la contabilidad es la ciencia del control económico” desconoce los otros campos donde la contabilidad actúa, entre ellos el ambiental, el social, el gubernamental, el gerencial y el financiero.

Frente a la anterior hipótesis descartada, el autor propone que “la contabilidad abarca tareas de control económico como una pequeña parte del dominio o universo del discurso contable”.

10. La contabilidad desarrolla su propia teoría contable, la sustenta y fundamenta. En tal sentido, no se limita a “los temas que le provee la teoría económica y la teoría financiera”, se debe distinguir que son tres áreas del saber distintas, que se relacionan y complementan, pero actúan de forma autónoma.

García-Casella ante este reduccionismo, propone como ley contable que “la contabilidad se ocupa de temas que proveen diversas discipli-

nas, pero por ello no depende de sus respectivas teorías sustentadoras”.

11. La contabilidad se ocupa de fenómenos cualitativos y cuantitativos, y no se limita a los aspectos solamente económicos, ni a la empresa de forma exclusiva. En tal sentido es limitada la afirmación que indica que “la contabilidad es el estudio cuantitativo de los fenómenos económicos en los que se manifiesta la vida de la empresa”.

La ley propuesta por el autor para ampliar la visión parcializada de contabilidad de la proposición anterior, denota que esta disciplina “estudia todos los fenómenos que ocurren en las organizaciones con la intención de ir brindando información sobre cumplimiento de metas organizacionales no exclusivamente económicas y no exclusivamente en forma cuantitativa”.

12. La Contabilidad no se limita a la representación por partida doble, en el saber contable existen otras alternativas de representación diferentes a la dualidad contable que permiten dar cuenta del universo contable, en tal sentido no se puede afirmar que “la Contabilidad se ocupa exclusivamente de lo que está vinculado al principio de dualidad”.

En respuesta a la hipótesis descartada anteriormente, García-Casella propone que “la contabilidad no está vinculada exclusivamente al principio de dualidad: hay acciones humanas

en las organizaciones que no corresponden a ese principio y son materia de la disciplina”.

El profesor Moisés García (1997) presenta una fuerte crítica a la partida doble y plantea otros métodos alternativos. Leandro Cañibano-Calvo (1979, pp. 79-82) utiliza el término “formas de representación en contabilidad” y presenta como alternativas la convencional, matricial, sagital y vectorial. Enrique Ballestero (1979, pp. 51, 75) aborda en detalle el método de grafos y el matricial, como alternativos a la tradicional partida doble.

13. La contabilidad no trata solamente de las operaciones mercantiles. La disciplina contable se ocupa de objetos, hechos, actos, y/o circunstancias que estén presentes en y entre las organizaciones. En tal sentido, no es cierto que la Contabilidad “se ocupa exclusivamente de transacciones”.

Frente a este reduccionismo, el autor propone como ley que “la Contabilidad tiene un campo amplio de actuación que no se limita a considerar exclusivamente a las transacciones”.

14. La contabilidad requiere medición, valoración, reconocimiento, pero no se le puede reducir a “una teoría de la medición”. La disciplina contable no pertenece a este campo del saber, se vale de ella para el cumplimiento de una parte de sus funciones.

Al respecto, el autor afirma que “aunque la contabilidad tiene relación con la teoría de la

medición, es independiente de ella en muchos aspectos de su actuación”.

15. La contabilidad es cualitativa y cuantitativa; expresa aspectos en términos monetarios, pero existen realidades que son objeto de la contabilidad que no se expresan monetariamente, de forma que no se puede decir que “la Contabilidad es exclusivamente monetaria”.

El profesor García-Casella, ampliando tal reduccionismo, manifiesta que “no es posible expresar las relaciones y mediciones contables exclusivamente en términos monetarios”. El modelo contable financiero ha utilizado históricamente la moneda como unidad de expresión; los modelos contables sociales y ambientales requieren la utilización de unidades de medida físicas pues la moneda no es un instrumento adecuado para la representación de segmentos sociales y ambientales.

16. La contabilidad se ocupa de hechos del pasado, del presente y se proyecta al futuro, desconocer su capacidad de predicción y prescripción es limitar su real alcance, de forma que la siguiente afirmación desconoce un componente básico de la contabilidad: “la contabilidad debe dejar fuera de su dominio la estimación y conjetura de actos y hechos futuros”.

La ley propuesta por el autor como respuesta a la anterior hipótesis descartada afirma que “el dominio o universo del discurso contable

abarca hechos y actos del pasado, del presente y del futuro”.

2. Naturaleza o status epistemológico de la contabilidad

Antônio Lopes de Sá (1995, p. 4) expresa que un conocimiento para ser considerado como científico debe reunir los siguientes requisitos:

- Tener su materia propia u objeto específico de estudio (debe dedicarse a una materia definida).
- Estudiar los hechos con rigor analítico.
- Enunciar verdades de sentido general y perenne.
- Poseer observaciones, conceptos, proposiciones, hipótesis, teorías, leyes y fuentes de información; todo de modo sistemático.
- Tener tradición o historia.
- Acoger líneas de doctrina sin dogmatismo y/o absolutismo.
- Enunciar lo experimental o comprobable.
- Ofrecer explicaciones.
- Ser útil.
- Poder permitir pronósticos y
- Estar relacionada con los otros campos de conocimiento humano.

El análisis realizado por el profesor Antônio Lopes de Sá (1995) con respecto a la fundamentación de la cientificidad de la contabilidad es refutado por el profesor Carlos Emilio García-Duque (2004), en su obra *Una discusión crítica sobre el carácter científico de la contabilidad*, en la cual bajo una reflexión

sustentada en el racionalismo crítico de Karl Popper [1902-1994] considera inválidos los argumentos del reconocido autor fundador del neopatrimonialismo (Mejía, Montilla & Montes, 2005). Esta discusión permite evidenciar la ausencia de una categoría de universal aceptación por parte de los contables en la ubicación de la contabilidad en el campo de conocimiento.

García-Casella (2001a, p. 69) en el problema de la “naturaleza o status epistemológico de la contabilidad” plantea como hipótesis que “la contabilidad es una ciencia factual, cultural, aplicada”. Afirma que “la contabilidad como una ciencia social fue aceptada por la Academia Francesa de Ciencias en la cuarta década del siglo XIX (1836) ‘ciencia social, un cuerpo de conocimiento sobre el hombre y su riqueza’” (2001a, p. 141). “Como ciencia, la contabilidad necesita abstracción, generalidad, confianza en la evidencia empírica, neutralidad, ética y objetividad” (2001a, p. 89). “La contabilidad será considerada como la ciencia que estudia, analiza, controla e interpreta fenómenos” (Giambelluca, 1967, citado por García-Casella, 2001a, p. 113).

García-Casella (2001a, p. 69) plantea tres “hipótesis descartadas” que hacen referencia a consideraciones reduccionistas y parciales de la naturaleza o status epistemológico de la contabilidad. De igual forma, el autor propone once leyes (2001a, pp. 69, 70) que presentan el verdadero status y naturaleza de la disciplina. El autor desarrolla unos argumentos que fundamentan su propuesta, los cuales denomina sistematización. A continuación, se relacionan los mencionados criterios:

- Primera hipótesis descartada: la contabilidad es un arte. Entre los autores que identifican así se encuentran Louis Quesnot en 1921, Harold Bierman en 1963, el AICPA¹ de Estados Unidos en 1940 (citados por Tua-Pereda, 1995).
- Segunda hipótesis descartada: la contabilidad es una técnica. Autores como Lawrence Lee Vance en 1960 y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en 1973 se incluyen en esta categoría (citados por Tua-Pereda, 1995).
- Tercera hipótesis descartada: la contabilidad es una tecnología social. Jorge Manuel Gil en 2007,² Horacio López-Santiso en 2001 (p. 13) y María Cristina Wirth en el mismo año defienden tal ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento.

Las leyes propuestas por el profesor García-Casella con respecto al estatus científico de la contabilidad son las siguientes:

La Contabilidad no puede ubicarse entre las artesanías ni entre las Bellas Artes porque responde a abstracciones teóricas que describen y norman la actividad contable con métodos que tienen rigor científico (García-Casella, 2001a, p. 69).

No es el elemento cuantitativo o el grado de precisión en la medición de los fenómenos

lo que distingue a una ciencia o a la investigación científica. Es fundamentalmente el rigor con el cual el conocimiento de las cualidades, los estados y las relaciones son perseguidos lo que caracteriza a un estudio para que sea llamado científico... no todos los métodos de las ciencias naturales son apropiados para el estudio de la contabilidad pero la actitud hacia el objeto de estudio puede ser esencialmente la misma (García-Casella, 2001a, p. 94, citando a Chambers, 1960).

La Contabilidad incluye en su dominio técnicas repetitivas que deben basarse en desarrollos teóricos y –mejor y aún en modelos abstractos que representan las variables relevantes de cada fenómeno.

La Contabilidad tiene principios o fundamentos propios que hacen que sus actividades se basen en propuestas independientes y válidas para el mejoramiento del servicio contable.

La Contabilidad incluye esencialmente una tradición de investigación que se perpetúa en las fuertes relaciones de información que tienen entre sí los investigadores contables.

García-Casella (2001a, 70) sostiene que la contabilidad “posee una tradición de investigación desde 1400 o desde 1840”. Las fechas establecidas por el autor se sustentan en conceptualizaciones que diversos trabajos de investigación han expuesto como punto de partida de la actividad científica de la contabilidad. Vicente Montesinos-Julve (1978) desarrolló un detallado trabajo sobre el tema, en el que concluye fundamentando la científicidad del saber contable.

1 American Institute of Certified Public Accountants, fundado en 1887.

2 El profesor Jorge Manuel Gil hace referencia al derecho contable como tecnología social.

Los organismos nacionales e internacionales toleran apoyan y estimulan la investigación contable.

La existencia de una institucionalidad de la actividad investigativa y profesional sustenta la pretensión de un campo del conocimiento de alcanzar el estatus de ciencia. La contabilidad cuenta con organismos, personas e instituciones tanto del orden nacional, internacional, privado y público que apoyan, impulsan y legitiman la acción contable. Tanto la práctica profesional en su componente regulativo, como la actividad investigativa cuentan con sus propias instituciones con su propio reconocimiento.

La actividad contable se refiere a cosas cambiantes, con una teoría del conocimiento realista crítica y una ética de la libre búsqueda de la verdad.

María Cristina Wirth (2001, p. 33) aclara que “la principal corriente de pensamiento en la investigación contable está dominada por el realismo, es decir, por la creencia en que existe un mundo real y objetivo, independiente de los seres humanos, que tiene una naturaleza o esencia determinada y cognoscible”.

La contabilidad tiene un trasfondo formal que consiste en una colección de teorías lógicas y matemáticas al día, en lugar de ser vacía o de estar formada por teorías formales anacrónicas.

Las ciencias empíricas deben estar soportadas en teorías propias de otras disciplinas

y formales. Las teorías deben ser diacrónicas (contrario a anacrónico) que avanzan y evolucionan.

La contabilidad utiliza una colección de datos, hipótesis y teorías al día confirmadas (aunque no incorregibles) obtenidas en otros campos de investigación relevantes a ella (García-Casella, 2001a, p. 70).

Los problemas de la sociedad no pertenecen a una sola disciplina, la solución de los mismos convoca la participación de diversos saberes.

La contabilidad es una ciencia que se ocupa exclusivamente de problemas cognoscitivos referentes a la naturaleza de los miembros que componen su dominio y de problemas concernientes a los demás componentes que hacen que sea ciencia.

Dice además García-Casella (2001a, p. 70) que la contabilidad “se ocupa exclusivamente de problemas cognoscitivos referidos a la naturaleza de los componentes que componen su dominio, describiéndolos y proponiendo lo mejor para la solución de los problemas derivados de su accionar”.

La contabilidad tiene un fondo de conocimiento compatible con los de otras disciplinas y reúne lo obtenido por los investigadores científicos de la contabilidad en tiempos anteriores.

El acumulado cognoscitivo de la contabilidad es el resultado de varios siglos de evolución

del pensamiento en esta área, años de confirmaciones y refutaciones que han permitido consolidar los aspectos validados positivamente y descartar los elementos constatados negativamente o mejorados con nuevas prácticas.

Carlos Alberto Montes-Salazar, Eutimio Mejía-Soto y John Jairo Valencia-Salazar (2006, pp. 63-98) presentan un inventario de los autores que han utilizado la metodología de los paradigmas para explicar y dar cuenta de la evolución de la investigación en contabilidad. Entre los más reconocidos tratadistas citan los siguientes:

- Eldon Hendriksen y Michael F. van Breda consideran la existencia de once paradigmas, a saber: deductivo, inductivo, ético, comunicacional, basado en la conducta, sociológico, macroeconómico, no pragmático, no teórico, de la teoría de las cuentas y el ecléctico.
- Ahmed Riahi-Belkaoui ve la contabilidad como una ciencia de múltiples paradigmas, que enumera en seis categorías, a saber: antropológico-inductivo, deductivo-beneficio verdadero, utilidad-decisión, utilidad decisión comportamiento agregado del mercado, utilidad de la información usuario individual y economía-información.
- Jorge Tua-Pereda presenta la existencia de tres paradigmas: del registro, del beneficio verdadero y de la utilidad de la información para la toma de decisiones.

La pregunta por cuál es la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento no

tiene una respuesta concluyente. La comparación de cuatro autores reconocidos en el ámbito contable que, teniendo como referencia la misma estructura epistemológica, llegan a conclusiones diferentes al responder esta pregunta, refleja la necesidad de establecer unos criterios de validación de las proposiciones contables que permitan constatar las observaciones fácticas con los enunciados teóricos.

Mario Bunge (1982, citado por García-Casella, 2001a, pp. 118-120) establece diez requisitos para calificar un conocimiento como científico. Diferentes investigadores contables (García-Casella, 2001a; Gil, 2007a; Wirth, 2001; Mejía, Montilla & Montes, 2010) han aplicado esos puntos a la contabilidad. Los trabajos de Jorge Manuel Gil (2001 y 2007a) y María Cristina Wirth (2001) concluyen que la contabilidad es una tecnología; por su parte, Carlos Luis García-Casella establece que la contabilidad es una ciencia.

García-Casella (2001a, pp. 121-123) con respecto al tema de la naturaleza o status epistemológico de la Contabilidad concluye entre otros, los siguientes puntos:

- La contabilidad procura uniformidad tanto en su método de exposición y elaboración propia, como en la forma de exteriorizar la manifestación de los fenómenos.
- La uniformidad sobre la cual la contabilidad puede construir sus propias teorías se verifica al presentar los métodos de la determinación cuantitativa y de exposición, y en las manifestaciones de los fenómenos organizacionales que indaga.

- Aun cuando se presente uniformidad en los fenómenos estudiados por la contabilidad es tarea de la investigación científica buscar la naturaleza y los límites de los mismos al igual que los factores que puedan explicar esa uniformidad.
- Aunque la contabilidad tiene un conjunto de técnicas para campos específicos, estas se practican en un marco teórico implícito o explícito.
- La actitud científica en contabilidad debe estar libre del control por la rutina, los prejuicios, los dogmas, la tradición no revisada y los desvíos del interés propio.
- Los registros contables, al ser [amplios y] completos, hacen que la contabilidad se considere ciencia.
- La ciencia contabilidad genera principios y conclusiones simples y sólidas con conclusiones naturales, certeras y evidentes.
- La contabilidad es una ciencia, una erudición y no –como y suponer– algunos parecen suponer una mera recolección de reglas aproximadas y difícilmente certeras indicadas por medio de la observación o intuición y para ser aplicadas con tacto y cautela.
- La contabilidad no es una ciencia exacta. Es predominantemente una ciencia social (...) sus conceptos están, por necesidad, arraigados en el sistema de valores de la sociedad (...) estos conceptos están socialmente determinados y socialmente expresados.
- No es el elemento cuantitativo o el grado de precisión en la medición de los fenómenos sino el rigor en el cual el conocimiento de las cualidades, los estados y las relaciones es perseguido, lo que caracteriza a un estudio para que sea llamado científico. La contabilidad no difiere en ninguna particularidad material de otros campos que están sujetos a estudio científico.
- La contabilidad no es meramente una colección de técnicas y procedimientos que se aprenden por regla; es una disciplina académica intelectualmente demandante con un cuerpo central de teoría derivada de los objetivos económicos y sociales.
- La contabilidad es un orden de conocimientos bien distinto del sistema de conocimientos de otras disciplinas o ciencias.
- La contabilidad es una ciencia en tanto y en cuanto estudia ciertos hechos de la vida real de las empresas en forma independiente de los casos particulares y puede proponer leyes generales que rigen esos fenómenos económico-sociales.

3. Modelos contables

“Los modelos pueden definirse como representaciones de la realidad que intentan explicar el comportamiento de algún aspecto de la misma. Son representaciones menos complejas que la realidad misma” (Panario-Centeno, 2006, p. 39).

María Marta Panario-Centeno (2006, p. 39), siguiendo a Mario Bunge, anota que “la

ciencia no suministra nunca un modelo único de la realidad en cuanto todo, sino un conjunto de modelos parciales, tanto cuantas teorías tratan con diferentes aspectos de la realidad y esa variable no depende solo de la riqueza de la realidad sino también de la heterogeneidad y profundidad de nuestro instrumental conceptual”.

Horacio López-Santiso (2001, p. 98) hace referencia a las siguientes definiciones de modelo:

- Esquema teórico, generalmente en forma matemática, de un sistema o de una realidad compleja que se elabora para facilitar su comprensión y el estudio de su comportamiento.
- Los modelos son representaciones de la realidad que intentan describir, explicar o predecir cómo se comporta algún aspecto de ella.

García-Casella (2002, p. 205), parafraseando a Miller & Starr (1972),³ anota que “los modelos pueden definirse como representaciones de la realidad que intentan explicar el comportamiento de algún aspecto de la misma. Debido a que modelos son siempre representaciones explícitas de la realidad misma, son siempre menos complejos que esta, pero tienen que ser lo suficientemente completos para acercarse a aquellos aspectos de la realidad que están investigando”.

³ El texto citado por García-Casella corresponde a la obra de David W. Miller y Martin Starr (1972). *Acuerdos ejecutivos e investigaciones de operaciones*. México: Herrero Hermanos.

El concepto de modelo ha sido utilizado ampliamente en contabilidad. Horacio López-Santiso (2001, pp. 101, 102) y Enrique Fowler-Newton (2007) afirman que los elementos a considerar a un modelo contable son los siguientes:

- Capital a mantener.
- Criterios de medición.
- Unidad de medida.

Los modelos no se construyen para que den respuesta a todas las preguntas con un alcance espacio-temporal infinito. Son limitados en tiempo y espacio, situación que debe dejar clara la misma exposición del modelo. García-Casella (2006, p. 13), citando a Jay Wright Forrester, anota que “la vida típica de un modelo puede ser un día o una semana hasta que nuevas extensiones le den forma y significado”.

Miguel Marcelo Canetti (2006, p. 15) anota que:

En la disciplina contable, y siguiendo el enfoque metodológico condicional/normativo,⁴ la modelización contable tiene como objetivo el desarrollo de:

- Modelos descriptivos-explicativos, es decir, modelos que logren identificar las variables intervinientes, mostrar su comportamiento y explicar su interacción; y

⁴ Hace referencia a la propuesta de Richard Mattessich, que desarrolla la Teoría normativa-condicional CoNAT y la Metodología normativa-condicional CoNAM. Para ampliar, ver Richard Mattessich (1995) y Amparo Cuadrado-Ebrero y Lina Valmayor-López (1999).

- Modelos prescriptivos/normativos, es decir, que sirvan de guía y orienten el accionar de los actores participantes de la realidad contable.

La fundamentación epistemológica y metodológica sirve como sustento conceptual para que el profesor García-Casella (2002, p. 217) presente para la contabilidad cinco modelos, correspondientes a igual número de segmentos en contabilidad:

- Modelos contables patrimoniales o financieros.
- Modelos contables gerenciales o administrativos.
- Modelos gubernamentales o públicos.
- Modelos contables económicos.
- Modelos contables sociales.

El profesor García-Casella divide esta categoría (social) en Modelos contables microsociales y Modelos contables macrosociales.

Los modelos contables patrimoniales o financieros prescriben los criterios para la preparación y presentación de informes contables de uso externo. Estos modelos se desarrollan teniendo en cuenta las necesidades de usuarios externos al ente, fundamentalmente los proveedores de capital de riesgo.

Los modelos contables gerenciales o administrativos buscan contribuir para que la entidad alcance los fines propuestos de conformidad con sus capacidades. Este modelo se interrelaciona ampliamente con la administración, para la cual elabora estados financieros y emite información adicional.

Los modelos gubernamentales o públicos se orientan a informar y contribuir en la dinámica de la obtención de eficacia, eficiencia y economía por parte de los entes del sector gubernamental. El sistema de contabilidad gubernamental sirve para mejorar el sistema de gestión y el logro de los objetivos de la administración pública.

Los modelos contables económicos tradicionalmente han estado orientados a representaciones de contabilidad económica y no teorías económicas de forma general, situación que ha debilitado su potencial real. Estos modelos buscan dar cuenta de la realidad agregada de la economía de una Nación; permiten describir, planear y proyectar la realidad de una jurisdicción, región, localidad, país e incluso grupo de estos.

Los modelos contables sociales están orientados a medir los impactos sociales y medioambientales de la empresa en relación con el contexto. Cuando se tienen en cuenta todos los entes objeto de información, es decir, se agregan los informes microsociales, se habla de informes macrosociales.

García-Casella (2001a, p. 281), con respecto a los modelos en la teoría general contable, presenta las siguientes leyes:

- La generalización y la abstracción teórica se exteriorizan por medio de distintos tipos de modelos contables que pretenden representar distintas realidades sociales en las organizaciones.
- Los modelos se estructuran mediante la definición de elementos objetivos y de realidades sociales que pretenden exte-

rriorizar distintas situaciones en función de los objetivos planteados por distintos usuarios de la información contable.

- No hay un único modelo capaz de exteriorizar la compleja realidad social de las organizaciones.
- Los modelos contables exclusivamente patrimoniales se basan en la cuantificación monetaria.
- Los modelos contables se pueden definir a partir de elementos que no necesariamente son susceptibles de cuantificación monetaria.

García-Casella (1999, p. 90) reitera que “los modelos contables son abstracciones que procuran plantear cuáles son las cuestiones principales a resolver y eligen una solución para cada una de ellas. De este modo, los modelos contables sirven de nexo entre la teoría contable y la práctica contable. A través de ellos se procura orientar los procedimientos, criterios, normas y demás componentes de la actividad contable”.

El profesor García-Casella (2001a, 282), en la sistematización del acápite “modelos en la teoría general contable”, subraya que:

Los modelos contables son un elemento que necesita amplio desarrollo pues hasta ahora en todo el mundo se trató de modelos para la contabilidad patrimonial y, dentro de ella para los estados contables financieros destinados a terceros ajenos al ente emisor.

La contabilidad tiene cinco modelos contables desde la visión de García-Casella, el administrativo, el público, el económico, el social y

el financiero. El estudio de un modelo contable incluye la preparación y presentación de informes y estados contables, pero no se limita ni se reduce a este componente. Tal propuesta no ha logrado una aceptación universal, tales segmentos son susceptibles de enjuiciamiento crítico que llevan a proponer unos nuevos y descartar parte de los propuestos.

García-Casella (2001a, 302-305) expone las siguientes conclusiones sobre el tema de los modelos en la teoría general contable:

- [Es] imprescindible la existencia de modelos contables dentro del enfoque científico de la contabilidad y abarcando todos los componentes del dominio o universo del discurso contable.
- Como cada ente, empresa o persona necesita establecer modelos. En la contabilidad será necesario establecer modelos que acompañen a cada uno de esos modelos gerenciales o administrativos.
- Los principios o fundamentos del establecimiento de esos modelos alternativos tendrían que estar orientados por la teoría general contable.
- La necesidad de generalizar se hace patente a través de los Modelos Contables que luchan contra la solución parcial de problemas particulares.
- Los paradigmas de la ciencia contable influirán en la determinación de los modelos contables.
- De los diversos paradigmas contables derivarán los elementos para construir los modelos contables.

- Los sistemas contables necesitan ser provistos por modelos contables para poder pertenecer al dominio o universo del discurso contable si la Contabilidad es una ciencia factual, cultural, aplicada o una tecnología social.
- Los modelos contables se alimentan de representaciones imaginarias de la realidad.
- Al hacer modelos contables de entes, reconoceremos que cada ente tiene objetivos múltiples propios de sus seres humanos componentes.
- Los modelos contables introducen orden y regularidad dentro del caudal de experiencias heterogéneas transmitidas por los variados campos de la comprensión del mundo.
- Las generaciones, ya sea por inducción o por inventiva, son el alimento de los modelos contables.
- El alto grado de uniformidad entre los hechos de la actividad contable es el que permite construir modelos contables independientemente de las consideraciones de utilidad, opiniones o influencias sobre la conducta.
- Los modelos contables necesitan una previa clasificación y análisis de los contenidos de la mente respecto a la actividad contable.
- Para construir modelos hace falta:
 - o Abstracción.
 - o Generalidad.
 - o Confianza en la evidencia empírica.
 - o Neutralidad ética.
 - o Objetividad.
- Los modelos contables, integrantes del método científico de estudio de la contabilidad, forman un proceso continuo sin final que consiste en:
 - o Postular un modelo basado en observaciones o mediciones experimentales existentes.
 - o Verificar las predicciones de ese modelo contra ulteriores observaciones o mediciones.
 - o Adaptar o sustituir el modelo si lo requieren las nuevas observaciones o mediciones.
- Los modelos de otras disciplinas pueden ser tomados por la contabilidad para elaborar sus propios modelos.
- Al intentar un modelo ampliado de información de negocios estableceremos nuevos modelos contables financieros.
- No puede haber un modelo contable establecido exclusivamente con base en el valor desde el punto de vista económico.
- Si los reguladores de la contabilidad financiera pretenden establecer un modelo amplio de información de negocios deberán avanzar en el campo de la información operativa y no financiera.
- Al crear modelos contables puede hacer falta medir los efectos de la acción humana sobre valores espirituales, como los de la cultura o de la estética, no siempre cuantificables económicamente.
- Hace falta un modelo epistemológico extenso para lograr un marco conceptual de la regulación contable.

- Las imperfecciones de la información producen problemas en los modelos contables.
- Un modelo formal supone implícitamente la propiedad aditiva de los valores obtenidos del tratamiento aritmético hecho con el tríptico ordenado: dos cuentas y un intervalo de tiempo y puede ser objetado.
- Si el modelo contable se basa en el carácter numérico estricto renuncia a mejorar, por su propia construcción, y se encierra en una cápsula preservando la imprecisión, la ambigüedad y la incertidumbre de los hechos.
- En lugar de construir modelos rigurosos, pero artificiales, de la acción humana que preserven objetivos racionales y consensuados, se debe ofrecer una comprensión o interpretación de la contabilidad en acción.
- Un modelo matemático de la conducta de los agentes principales es construido con algunas variables manejables: el estado del mundo, el esfuerzo del trabajador, capacidad y monto del capital. Basados en un análisis de este modelo, algunas conclusiones generalizables se pueden alcanzar, como por ejemplo que la “imperfección de los mercados” y la “aversión al riesgo” son condiciones necesarias para la elección de sistemas presupuestarios.
- La contabilidad no es un modelo conceptual; está compuesta por una gran cantidad de modelos conceptuales.
- Los modelos contables deben tomar en cuenta todos los supuestos:
 - o Recursos.
 - o Oportunidades tecnológicas.
 - o El espacio de acción.
 - o Las creencias de probabilidades.
 - o Las preferencias.
- Un concepto amplio de modelo contable debe reconocer la existencia de, por lo menos, cinco clases de ellos, a saber:
 - o Modelos contables patrimoniales.
 - o Modelos contables gerenciales.
 - o Modelos contables gubernamentales.
 - o Modelos contables económicos.
 - o Modelos contables sociales.
- Cada género de modelo contable tiene una numerosa y variada nómina de definiciones básicas y lo mismo rige para los subgéneros o especies.
- En todos los casos, los modelos contables no tienen por objeto representar la empresa o parte de ella, son meras herramientas simplificadoras de comunicación.

4. Sistemas contables

El término sistema ha sido utilizado ampliamente en diferentes campos del saber. Ludwig von Bertalanffy fue uno de los principales autores, reconocido por su clásica obra *Teoría general de los sistemas*, cuya primera edición apareció en 1968. En el campo de las ciencias sociales, Niklas Luhmann ha trascendido con su texto *Sistemas sociales: lineamientos para una teoría general*, publicado en 1984. En consecuencia, cualquier análisis riguroso en materia

de sistemas contables, requiere una profundización conceptual sobre el señalado término de sistema, estudio que supera el objeto del presente documento.

Eutimio Mejía-Soto y Carlos Alberto Montes-Salazar (2005), analizando a José Ignacio Jarne-Jarne (1997, p. 43), indican que un sistema contable puede definirse como “un conjunto de factores intrínsecos al propio sistema (agentes internos) que, a través de la modelización de que son objeto por medio de sus propias interrelaciones y de las influencias del exterior (agentes externos), conforman un ‘todo’ debidamente estructurado, capaz de satisfacer las necesidades que a la función contable le son asignadas en los diferentes ámbitos”.

José Antonio Laínez-Gadea (2001, p. 57) presenta en mención a José Ignacio Jarne-Jarne (1997) los siguientes sistemas contables:

- Subsistema regulador.
- Subsistema de principios contables.
- Subsistema profesional.
- Subsistema de formación.
- Subsistema de prácticas de valoración.
- Subsistemas de prácticas de información.

José Antonio Gonzalo-Angulo y Jorge Tuapereda (1988, p. 37) enumeran los elementos relevantes en el análisis de los sistemas contables, formulando que cada sistema contable contiene una forma determinada de presentar la información económico-financiera:

- Elaborada de acuerdo con unos principios contables aceptados y aceptables en el marco del sistema.
- Producida por las empresas que operan en el país o contexto geográfico determinado.
- Para usuarios que en cada caso no son los mismos ni presentan las mismas exigencias en cuanto al control que ejercen sobre la entidad.
- Elaborada y verificada, en su caso, por miembros de la profesión contable del país o área determinada.
- Encuadrada en un marco económico, jurídico-político, sociocultural e incluso religioso, que actúa a modo de superestructura, determinando qué información se debe suministrar, para quién y quiénes están capacitados para elaborarla y en su caso verificarla.

García-Casella (2001a, 171) considera que “los sistemas contables son creaciones humanas reales para responder a demandas circunstanciales con base en la teoría general contable”. La teoría general contable constituye el conjunto de criterios universalmente predicables para todos los sistemas y modelos contables existentes.

Las leyes propuestas por el autor (García-Casella, 2001a, 171 y 172) son las siguientes:

- La contabilidad propone la creación de sistemas contables frente a necesidades particulares pero siempre basándose en la teoría general contable.

- Los sistemas contables abarcan todo lo que habitualmente se llama sistema de información de un ente, si se basan en una teoría general contable que exceda los límites de la contabilidad patrimonial o financiera. “Sistema de información y sistema contable de procesamiento de datos y elaboración de estados contables es lo mismo” (García-Casella, 1999, p. 17).

García-Casella (1999, p. 18) confirma que “no se puede tratar a los estados contables en forma rutinaria, repitiendo los que ya existen en otros entes o en el mismo ente en períodos anteriores de su vida. Deben responder a las necesidades decisorias que son múltiples en la vida de las personas y de las organizaciones”.

- Hay sistemas contables macro que abarcan la normativa o las reglas de un lugar geográfico determinado y sistemas contables micro propios de un ente y dedicados a diseñar sus componentes materiales y humanos.
- Los sistemas contables micro, propios de cada organización, se alimentan de las propuestas de la teoría general contable.

Enrique Fowler-Newton (1983), citado por García-Casella (2000, p. 58), explica que los sistemas contables (micro) comprenden los siguientes aspectos:

- El elemento humano presente en todas las etapas del proceso, ya sea actuando en ese momento o por medio de la pro-

gramación de algún algoritmo que alguna máquina se encarga de llevar a la práctica.

- Elementos materiales como:
 - o Los medios de registro.
 - o Las cuentas a emplear.
 - o Los registros contables.
 - o Los comprobantes.
 - o Los borradores de asientos.
 - o Los algoritmos.
 - o Mecanismos de control, para verificar, en la mayor medida posible.
 - o Modelos de informes contables a preparar.
- La contabilidad utiliza las herramientas que proporciona el procesamiento electrónico de datos para diseñar los sistemas contables micro.
- Los diseñadores de los sistemas contables de cada organización deciden cuál puede ser el mejor método de registración sin limitarse exclusivamente al llamado de la partida doble.
- Los sistemas contables actuales se estructuran cada vez más en bancos de datos que recogen información útil y la ofrecen a los distintos usuarios.
- El sistema contable que se ocupa de todos los datos transformables en información, de un ente determinado, abarca hechos, actos y objetos de muy diversa índole.
- Aunque los componentes de los sistemas contables deriven de modelos y segmentos contables diversos, es posible reunirlos en una única base de datos con un

diseño especial para estos sistemas contables amplios.

- La contabilidad que tiene un dominio o universo del discurso contable amplio, no se reduce a aplicaciones del principio de dualidad en los sistemas que genera.
- Todo sistema contable se debe diseñar contemplando las necesidades de los usuarios de la información contable que va a emitir.
- Los sistemas contables deben aprovechar al máximo las entradas seleccionadas para ofrecer las mejores salidas para diversas necesidades.

El profesor García-Casella (2001a, p. 195), con respecto a los sistemas contables, concluye lo siguiente:

- El sistema de información contable debe constituir el sistema de información básico de la organización.
- Ratifica los elementos del sistema de información contable señalados anteriormente.
- Es necesario establecer una metodología útil para el desarrollo de sistemas de información contable integrados que tiendan a satisfacer las necesidades de los distintos tipos de organizaciones.
- Los sistemas de información contable deben reunir los siguientes requisitos: amplitud de contenido, síntesis de expresión, sustantividad, neutralidad, oportunidad, seguridad y sistema único.
- Los sistemas de información contables deben contemplar:

- o Las relaciones costo-beneficio.
- o Los recursos sociales.
- o Los recursos físicos.
- La teoría general contable debe orientar a los diseñadores de sistemas contables.
- Dentro de los sistemas de información contable de cada organización se establece el mejor método de registro.
- Los sistemas contables son eficientes y útiles siempre y cuando produzcan informes contables que satisfagan a los usuarios de los servicios contables.
- Es necesario utilizar el poder de la red informática para incrementar la utilidad de los sistemas de información contable.
- Los sistemas de información contable rigurosamente implementados son una herramienta poderosa para el control de gestión y el planeamiento estratégico.

Los sistemas contables son el vínculo entre la fundamentación conceptual, abstracta y general de la contabilidad y la dimensión práctica o técnica de este saber. En tal sentido, la línea deductiva de acción parte de la teoría general contable; de ella se desprenden los modelos contables que pretenden representar los segmentos de la realidad; de ellos se derivan los sistemas contables, que desarrollan las técnicas y procedimientos de recepción, reconocimiento, medición, valoración, presentación y revelación de información.

5. Relación de la contabilidad con otras ciencias

José María Requena-Rodríguez (1981, pp. 179, 180) afirma que “lo que permite considerar a

una ciencia como autónoma es su objeto formal. Puede ocurrir, y de hecho ocurre, que dos o más ciencias poseen un objeto material común pero que de él realicen estudios diferentes bajo aspectos específicos propios y exclusivos que determinan la existencia de objetos formales distintos, y en la existencia de este objeto formal privativo e independiente del objeto formal poseído por otras ciencias, se encuentra el motivo de consideración sustantiva de una ciencia”.

Declara Requeña (1981, p. 180) que “la contabilidad es, pues, ciencia sustantiva, pero poseyendo un objeto material común con la Economía lo estudia desde un punto de vista diferente, es decir, posee un objeto formal propio”.

Fernández-Pirla (1970, pp. 24-26) subraya la existencia de cuatro tipos de relaciones de la contabilidad con otras ciencias, a saber:

- *Relaciones esenciales:* “La contabilidad se relaciona con la economía, y más concretamente con la economía de la empresa. La contabilidad es un instrumento de medida y representación económica, y como tal tiene una relación fundamental con la economía, a cuya captación, medida y representación se orienta”.
- *Relaciones formales:* La estructura técnica de la contabilidad se encuentra condicionada por la forma. “Las técnicas industriales y administrativa presentan, pues, unas relaciones formales con la Contabilidad en cuanto que las mismas condicionan la aplicación de la técnica contable... otra clase de relaciones for-

males son las establecidas entre la Contabilidad y el Derechos positivo”.

- *Relaciones instrumentales:* “La contabilidad se relaciona con las matemáticas y la estadística principalmente en cuanto que se sirve de estas disciplinas como instrumentos para la consecución de su fines”.
- *Relaciones teleológicas:* La contabilidad tiene relaciones teleológicas con la economía tanto la general como la de empresa y el derecho fundamentalmente el de tipo privado.

La visión de José María Requeña-Rodríguez (1981) y José María Fernández-Pirla (1970) constituye una prueba evidente del interés de los investigadores contables de fundamentar la contabilidad como una ciencia independiente, pero con amplias relaciones con otras ciencias. Los enfoques expuestos de estos dos investigadores se caracterizan por su reduccionismo al considerar la contabilidad, a pesar de dar a la contabilidad el carácter de ciencia sustantiva y autónoma, en la fundamentación teórica no logran desprenderse de su visión economista, como queda evidente en la definición del objeto y las relaciones con la economía.

Richard Mattessich (1995) mantiene una fuerte concepción económica de la contabilidad, sostiene que “si no se realiza una integración de los distintos temas que la contabilidad está abordando, existe el peligro de que la contabilidad como disciplina académica pueda o desintegrarse o ser parcialmente absorbida por campos cercanos”.

La concepción contable del profesor García-Casella es más amplia y autónoma, supera la visión reduccionista de Mattessich y establece una línea de relaciones entre campos del saber. La relación de la contabilidad con otras disciplinas es uno de los elementos de la teoría general de la contabilidad⁵ identificados por el profesor García-Casella (2001a, p. 125). A partir de este problema, el autor propone dos hipótesis:

- La contabilidad es una ciencia independiente, con interrelaciones con otras ciencias, ya que algunas zonas de su objeto de estudio son concurrentes para otras disciplinas.
- La relación de la contabilidad con la economía, la administración, la estadística, el derecho y la matemática es de mutua interrelación, sin dependencia.

García-Casella (2001a, p. 126) presenta una sistematización que permite fundamentar la independencia y autonomía de la contabilidad como ciencia. A continuación, se transcriben las consideraciones de mayor pertinencia con respecto a la relación de la contabilidad con otras ciencias:

- La contabilidad como ciencia es un componente de un campo cognoscitivo más

amplio, es decir, que hay por lo menos otro campo de investigación contiguo.

- Ambos campos tienen un solapamiento no vacío.
- Cada miembro del dominio de uno de los campos es un componente de un sistema no incluido en el dominio del otro.
- Existe independencia conceptual que no se confunde con dependencia metodológica, ya que una ciencia puede recoger apoyos de otras para explicar hechos relacionados con su objeto pero no explicarlos bajo el aspecto de tales otras disciplinas.
- En el campo específico de la contabilidad se estudian los fenómenos patrimoniales de las haciendas y sus tres grandes grupos de relaciones lógicas:
 - o Las de la naturaleza del hecho (esenciales).
 - o Las de medida y concepción (dimensionales).
 - o Las de los continentes de la riqueza (ambientales).
- (...) la contabilidad no puede renunciar a la ayuda de las matemáticas, el derecho, la economía, la administración, las más próximas, ni de las distantes, sociología, ni del derecho que busca ayudas en la ciencia contable para exponer algunos de sus conceptos.
- Por eso, la contabilidad no puede avanzar exclusivamente con sus fuerzas; necesita el apoyo de otras ramas de la ciencia, pues la ciencia tiene unidad.
- La elección de una metodología sana para el estudio del objeto contable es lo

5 "El objetivo principal de una teoría general de la contabilidad es proveer una base para la predicción y explicación de hechos y comportamientos contables" (García-Casella, 2001, p. 122). "El propósito de la teoría general de la contabilidad es el de examinar críticamente creencias y costumbres, clasificar y extender lo mejor originado en la experiencia y dirigir la atracción al origen y al resultado del trabajo contable" (García-Casella, 2001, p. 123).

que lleva hacia una verdadera autonomía, en la cual la información no es un obstáculo al análisis de los fenómenos.

- En síntesis, la contabilidad hace uso del conocimiento de otros ramos del saber pero también les da aportes.
- Se debería buscar una verdad patrimonial, y no responder a intereses jurídicos, fiscales, económicos y políticos, éticos y sociales.
- Todas las ciencias son interdependientes y ayudan una a la otra: una cosa es la cooperación, las conexiones entre los ramos del conocimiento y otra es la subordinación o dependencia.

García-Casella (2001a, p. 142) concluye al respecto que la “contabilidad como ciencia social, como cuerpo de conocimiento sobre el hombre y su riqueza, ha sufrido el efecto de tendencias que la hicieron inclinarse hacia campos ajenos de naturaleza matemática, jurídica, económica y administrativa, abandonándose una metodología contable específica que lleva a mostrar una ‘dependencia’ que no es tal”. Así mismo, presenta algunas conclusiones con respecto a las “relaciones de la contabilidad con otras disciplinas” (2001a, pp. 141-144), de las cuales extractamos las siguientes:

- La contabilidad como ciencia es un componente de un campo cognoscitivo más amplio, ya que es una ciencia factual, cultural, aplicada, que se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas

diversas en cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos en vista al cumplimiento de metas organizacionales a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos.

- Estas relaciones lógicas comienzan con:
 - o Las necesidades de riqueza.
 - o Su racionalización para cumplir la necesidad (objetivos o finalidades).
 - o Su ejercicio o función para que produzca fenómenos satisfaciéndose la necesidad.
- Aristóteles ya afirmaba que era necesario tener una ciencia para estudiar la riqueza (y dijo que no era la economía).
- La contabilidad como una ciencia social fue aceptada por la Academia Francesa de Ciencias en la cuarta década del siglo XIX ‘Ciencia social, un cuerpo de conocimiento sobre el hombre y su riqueza’.
- Dentro de la contabilidad solo el patrimonialismo sería legítimo en su metodología, ya que la teoría de las cuentas la vincula con las matemáticas y aritmética; el personalismo al derecho y a la gestión pertinente; el controlismo a la administración; el haciendalismo a la economía.
- El objeto de la contabilidad es holístico, fuertemente social, transmigando del patrimonialismo haciendal (empresa, casa de comercio, negocios; intereses investidos en una persona o empresa y representados por propiedades materiales, derechos y obligaciones) hacia el conjunto de agregados haciendales, del mercado, del mundo social y del ecológico.

- El objeto material de la contabilidad se extiende a través de un espectro amplio de áreas de conocimiento, incluyendo la economía, la matemática, el derecho, la filosofía, la ética, la lingüística: todas las ciencias sociales, naturales y de la conducta humana.
- Todas las ciencias son interdependientes y ayudan una a la otra; una cosa es cooperación, las conexiones entre los ramos del conocimiento y otra es la subordinación o dependencia.
- La contabilidad es una ciencia, como estudio de relaciones, establecido a partir de la observación del uso de su esencia o ejercicio de la riqueza.
- La contabilidad financiera clásica continúa basándose en una aritmética elemental y para lograr un punto de vista más cualitativo acerca de la información se pueden introducir algunos instrumentos prestados de la teoría de los conjuntos borrosos.
- Es probable que se haya dedicado mucha energía, tiempo y otros recursos para el desarrollo de sofisticadas técnicas estadísticas y matemáticas mientras que se ha despreciado el análisis de aspectos éticos y normativos como prerequisites para una genuina responsabilidad.
- La matemática es necesaria como instrumento de raciocinio y la contabilidad hace uso amplio de la cuantificación y de sus efectos combinatorios, pero no debemos confundir los métodos y aplicaciones de las matemáticas con la contabilidad que es una ciencia concreta, experimental.
- No hay ninguna justificación ni para luchar fuertemente contra las matemáticas en el campo contable, ni para encantarse al punto de cegar la visión patrimonial como una prioridad, sea hacendal o social, ni una supervaloración de la informática sobre la lógica científica de los fenómenos de la riqueza.
- El pensar en que la contabilidad es matemáticas se debe al pensar en la dimensión formal sin entrar en las relaciones dimensionales, de límites, que acentúan la comprensión de los fenómenos (causa, efecto, tiempo, espacio, calidad y cantidad).
- El aspecto normativo de la contabilidad seguramente influyó para formar el criterio de dependencia de la contabilidad respecto del derecho.
- Las velocidades de giro y las equivalencias cuantitativas de diferentes elementos patrimoniales son aspectos que estudia la contabilidad pues hacen referencia a la eficacia de los patrimonios para satisfacer fines del hombre (créditos y deudas y sus rotaciones), nada importan a los fines del derecho. Ni tienen qué ver con las leyes jurídicas.
- La contabilidad no depende de la economía, ni es parte de ella y no lo es puesto que las personas y las entidades dedican una parte de sus energías o esfuerzos a lograr objetivos no económicos, existiendo objetivos y efectos de carácter social

en las organizaciones que hacen que su actividad no sea puramente económica.

- Hay objetivos organizacionales no exclusivamente económicos por lo que a los decisores les interesan otras cuestiones además de las cuestiones patrimoniales.
- En general, necesitan que la contabilidad les provea de resultados que midan cumplimiento de objetivos y no solo del pasado y del presente, sino también datos del futuro. En pos de estos objetivos, no limitados a las transacciones y por ende al principio de dualidad, son necesarios no solo términos cuantitativos, sino también cualitativos.
- Una cosa es el patrimonio, dentro del espacio general de un mercado y otra es el patrimonio a la disposición del interés individual de una persona o grupo de personas, con un continente definido, limitado, con una actividad específica, orientada hacia la necesidad de un sujeto haciendal, individualizable.
- La contabilidad aparece para observar cómo un patrimonio material se organiza y actúa con eficacia para cumplir los objetivos buscados de satisfacer necesidades con medios materiales o no ideales, convirtiéndose entonces las funciones administrativas en funciones contables en el momento en el que las actitudes humanas se convierten en movimientos y relaciones de los medios. Por ejemplo, la decisión gerencial que provoca una inversión será tema de la administración pero a la contabilidad le interesará lo que ocurre al patrimonio

y no la naturaleza de la acción humana que la causó.

6. La medición contable

Stanley Smith Stevens (1946), citado por Mattessich (2002, p. 51), establece que la medición “es el proceso de organizar hechos y relaciones empíricas dentro de un modelo formal, un modelo tomado prestado de la matemática”.

Jorge Manuel Gil (2007b, p. 6), citando a Stevens, advierte que “la medición es la asignación de números a objetos o fenómenos, de acuerdo con ciertas reglas”. La teoría de la medición es distinta de la teoría de la medida, esta la concibe el autor (Stevens) como “un desarrollo nuevo y altamente abstracto de la estadística y la teoría de conjuntos”.

Stevens (citado por Fernández & Barbei, 2006, p. 4) afirma que “la medición supone el proceso de ligar el modelo formal llamado sistema de los números a algún aspecto diferenciable de los objetos o acontecimientos...”.

Stevens (1959), citado por Mattessich (2002, p. 56), establece que la medición “es la asignación de numerales a objetos o hechos de acuerdo con reglas”. El término numeral es distinto a número. El primero es una propiedad o cualidad del objeto, el segundo es una cifra.

Russell Ackoff (1962), citado por Mattessich (2002, pp. 56-57), aporta que la medición es “el procedimiento por el cual obtenemos símbolos que pueden ser usados para representar el concepto a definir”. Los numerales son una forma de presentación de símbolos, pero no la única.

El proceso de medición busca una equivalencia por comparación, es una corresponden-

cia entre dos conjuntos. El medio general de comparación se denomina escala; tal es el caso de la longitud con el metro, del peso con el gramo y el volumen con el litro.

En las ciencias sociales, la economía avanza significativamente en los procesos de medición. Esta disciplina diferencia dos escuelas del valor:

- *La teoría subjetiva del valor*: teoría del valor de cambio, teoría del consumidor, teoría del equilibrio de mercado, teoría marginal (Mattessich, 2002, pp. 149-152).
- *La teoría neoclásica de la inversión y del valor de la firma*.

Jorge Manuel Gil (2007b, p. 3) dice que “la medición de un fenómeno es objetiva cuando varios observadores que tienen similar independencia de criterio y que aplican diligentemente las mismas normas contables, arriban a medidas que difieren poco o nada entre sí”.

William Leslie Chapman (1975, citado por Gil, 2007b, p. 3) anota que “dado un fenómeno sujeto a medición, un observador y un sistema de medición, una medida es objetiva cuando, manteniendo sin modificación los elementos fenómeno a medir y sistema de medición, al repetirse esta operación por varios observadores de similar independencia de criterio, se produce una medida igual o con el menor grado posible de diferencia. Cuando más se aleje de la media de las medidas, menor será la objetividad lograda por la medida singular”.

Mario Bunge (1985, citado por Gil, 2007b, p. 5) puntualiza que “la cuantificación numé-

rica es cualquier procedimiento por el cual ciertos conceptos se asocian con variables numéricas”.

Bertrand Russell (1938), citado por Gil (2007b, p. 6), menciona que “la medición de magnitudes es cualquier método por el cual se establece una correspondencia, única y recíproca, entre todas o algunas magnitudes de una clase y todos o algunos números (...) la medición es un hecho cuantitativo básico que no puede ser reemplazado por lo cualitativo”.

Gloria Cecilia Dávila-Giraldo (2009, p. 6), citando a Johan Galtung y Mari Holmboe Ruge (1965), afirma que “la medición es un proceso de clasificación de unidades de análisis según alguna característica elegida”.

Eutimio Mejía-Soto (2010, pp. 112, 113) anota que la medición debe producir información precisa, cierta y útil para la toma de decisiones. Medir es un hecho teleológico, directo o indirecto, mediato o inmediato. La subjetividad en la asignación de las técnicas de medición se determina por el fin preestablecido. La finalidad que busca la preparación y presentación de estados contables lleva a la utilización de uno o varios métodos de medición, dependiendo de la función, propósitos y usuarios de la información.

La contabilidad debe conjugar cuatro tipos de objetividad. Primero, la legal o jurídica, para el cumplimiento de regulaciones y normalizaciones derivadas de regulaciones públicas o profesionales. Segundo, la objetividad científica, que busca criterios de fundamentación teórico-conceptual, ausente de juicios de valor internos o externos a las intencionalidades de grupos de interés particulares y que busca una

única verdad. Tercero, la objetividad teleológica o instrumental que aplica técnicas, procedimientos e instrumentos que persiguen la confección de información dirigida a cumplir propósitos específicos. Por último, la constatación o validación socioambiental, que pretende determinar el grado de aporte de la contabilidad a los procesos de sostenibilidad de los recursos naturales y a la cohesión social.

García-Casella (2001a, p. 197) presenta como hipótesis que “la contabilidad se ocupa de la medición en sentido amplio, tanto cuantitativo como cualitativo y para así poder ofrecer informes que contemplen las preferencias de los participantes de la actividad contable”.

Descarta el autor que la medición sea la esencia de la contabilidad; considera que la contabilidad no solamente utiliza mediciones monetarias básicas e indica que la medición es un problema de la teoría general de la contabilidad.

García-Casella (2001a, p. 197) propone las siguientes leyes con respecto al tema de la medición:

- La contabilidad proporciona exteriorizaciones numéricas acerca de propiedades cuantitativas y cualitativas de distintos objetos y de relaciones y fenómenos sociales de seres humanos.
- La contabilidad utiliza diversas escalas de medición; algunas de ellas son la nominal, la ordinal, la de intervalos y la de razones.
- La mayoría de las realidades sociales a contabilizar puede observarse a través del examen de documentación.

- La medición contable resulta sumamente difícil, igual que en otras ciencias sociales, por la incertidumbre que rodea la acción humana.
- Pueden utilizarse muchos parámetros diferentes para efectuar mediciones contables: para ello se deben tomar en cuenta las preferencias de los individuos afectados.
- Los valores a medir no responden exclusivamente a mercados, ni a negociaciones pues se originan en la axiología, parte de la filosofía (antropología filosófica).
- El deseo de comparar representaciones contables genera el problema de la unidad de medida.
- No hay medida contable exacta de un fenómeno.
- No todos los datos pueden agregarse.
- Debemos tener técnicas de medición para objetivos organizacionales no exclusivamente financieros.

García-Casella (2001a, p. 198) sustenta las anteriores hipótesis propuestas en las siguientes diez afirmaciones:

- La contabilidad debe utilizar teorías de la medida y la medición.
- La medición contable no es exclusivamente de valores económicos, sino de valores humanos individuales y sociales.
- Las personas tienen diversos sistemas de valores según su posición frente a la vida, en general, y en el momento de

aplicar los resultados de la medición contable.

- Con objetivos diversos y preferencias diversas, las mediciones varían.
- No hay una medición única exacta o preferible en todas las situaciones.
- Las mediciones de *performances* exigen un estudio analítico de las mediciones a emplear.
- El costo y el beneficio social exigen mediciones no economicistas.
- El papel del dinero en las mediciones resulta un tema de particular interés.
- La imperfección de los mercados genera mediciones imperfectas.
- Quién elige las reglas de medición es una de las cuestiones a analizar.

García-Casella (2001a, pp. 261-263) presenta las siguientes conclusiones relacionadas con el tema de la medición:

- Aunque la medición no es la esencia de la contabilidad es un componente común para todos los modelos, sistemas y segmentos contables.
- Las investigaciones cuantitativas de la contabilidad pueden aplicarse tanto a los fenómenos internos de los entes como a los fenómenos externos de todo el contexto que rodea a cada ente.
- Los métodos cuantitativos son instrumentos de la contabilidad en la búsqueda y representación de conocimientos.
- En toda medición contable hay que tomar en cuenta los sistemas de valores de los individuos participantes.

- Se debe elegir la base de medición para cada grupo de situaciones.
- El problema de las diversas unidades de medida posibles forma parte del problema de la medición en la teoría general contable.
- La medición debe ayudar a los destinatarios a comprender el mensaje de los informes contables.
- Hay numerosas mediciones contables inciertas.
- La medición no puede ser exclusivamente monetaria.
- Habitualmente se usa la escala nominal de medición en la contabilidad.
- Ninguna escala usada por los seres humanos está totalmente libre en la contabilidad.
- Es posible construir escalas (de intervalos) de medidas aun para objetos con propiedades no aditivas.
- Hay que analizar qué es lo que otorga valor a los objetos para influir en la elección u opción decisoria.
- Al ser la medición el proceso de asignar números para representar cualidades puede haber muchos conjuntos de reglas para asignar números a los objetos sobre los que trata la contabilidad.
- Al ser las mediciones contables solamente aproximaciones, su exactitud depende de la variabilidad del objeto, del contexto, de los instrumentos y del observador.
- Los reguladores deben proporcionar reglas o guías de medición en su pequeño campo de actuación.

- No se puede hacer modelos de cada segmento contable sin tomar en cuenta el tema de la medición.
- El estudio sistemático de la contabilidad se puede hacer con muchos instrumentos menos precisos que las mediciones cuantitativas. Por ejemplo, estimaciones sistemáticas, escalas de graduación, clasificaciones multidimensionales, tipologías y simples índices cualitativos.
- La medición hace posible aplicar a la investigación contable las técnicas matemáticas disponibles para la verificación, la predicción o la explicación.
- En contabilidad es posible utilizar las escalas de medición de Stevens en función de su grado de invariación: nominal, ordinal, de intervalos, de razones y absoluta.
- La contabilidad financiera clásica se basa aún en la aritmética elemental y no está concebida para tomar en consideración la imprecisión que puede viciar la información con la cual se maneja.
- El enfoque moderno de la medición en contabilidad evalúa las percepciones sensoriales como puede ser el uso, la ansiedad, la durabilidad y el brillo.
- La distinción entre hecho y valor es –en sí misma– un juicio de valor.
- Los números contables, en general, son representaciones inadecuadas de cosas y hechos experimentados por seres humanos y los actores contables buscarán trascender la formalidad de los números y manipular su significado simbólico para adecuarlos a sus intenciones particulares.
- Una forma de encarar el problema de medir el valor objetivamente es enfocarse a hechos microscópicos.
- Las valuaciones hacen referencia a un objetivo en particular.
- Dentro de ciertos límites, los datos contables sin agregar y no elaborados pueden ser mejores que varias mediciones agregadas y resumidas.
- Los nuevos problemas de la medición contable superan por mucho los límites difíciles y estrechos de las convenciones escritas como normas.
- Se necesitan herramientas para medir los variados aspectos del desempeño de personas.
- Los interrogantes sobre la medición contable deben estar referidos al objetivo de lo que está midiendo y a los límites que establecen los requisitos operacionales.
- Como la valuación no debe ser necesariamente en términos monetarios, es posible concebir que la contabilidad trate sobre varias mediciones en forma sistemática, por ejemplo, un vector o número de mediciones.

Conclusiones

El profesor Carlos Luis García-Casella a lo largo de su vida académica ha logrado consolidar una teoría de la contabilidad sólida y sustentada que ubica a la contabilidad en el campo de las ciencias, con autonomía e independencia. Logra sustentar un alcance amplio para este campo

del saber, superando las visiones reduccionistas que pretenden limitar el alcance y estatus del saber contable.

Congruentes con lo expuesto en la introducción de este trabajo, la obra del citado autor es amplia y exige ser abordada con rigurosa disciplina. Los elementos expuestos en el texto en su condición de preliminares, permitirán abordar en detalle por parte de las comunidades académicas contables el pensamiento de este autor.

El autor desarrolla una fundamentación teórica, sin apartarse de los procesos prácticos de la cotidianidad profesional del contador público, logra articular conceptualmente el saber y hacer contable de forma lógica, coherente y sistemática. García-Casella (1999, p. 90) determina el siguiente orden jerárquico en el desarrollo teórico-práctico de la contabilidad:

- Teoría contable.
- Modelos contables.
- Normas o reglas específicas.
- Sistemas contables concretos.
- Informes contables.

La obra del profesor García-Casella es amplia y cubre un significativo número de aspectos de la realidad contable. A continuación, se enumeran los aspectos básicos de su concepción investigativa:

- La ubicación de un campo del conocimiento dentro de las ciencias exige que este saber haya reconocido un universo del discurso o dominio y los fenómenos que hacen parte del mismo. Requiere

también una construcción teórica relacionada con el dominio descrito y que permita la descripción de la realidad dentro de su alcance.

- La contabilidad cumple los requisitos para ser considerada una ciencia social, factual, cultural y empírica. Se consideran como concepciones reduccionistas del saber contable su ubicación en el campo de las artes, las técnicas o las tecnologías sociales.
- Afirma el profesor García-Casella que la contabilidad tiene un componente general y universal que es denominado la teoría general contable, pero considera que tiene aplicaciones específicas dependiendo de los segmentos de estudio. En tal sentido, la contabilidad no es una siempre, no hay un solo segmento de la realidad, existen otros y diversos como el financiero, el administrativo, el público, el social y el económico.
- Los sistemas contables se desarrollan en congruencia con los elementos de la teoría general contable para responder a necesidades específicas. Los sistemas derivan de los modelos y segmentos identificados en la contabilidad.
- Los modelos son representaciones de la realidad que explican el comportamiento en algún aspecto de la misma. El modelo simplifica y abstrae la realidad objeto de estudio. En congruencia con los segmentos de la realidad identificados, se fundamenta la existencia de cinco modelos: patrimonial, de gestión, gubernamental, social y nacional.

- La contabilidad tiene y requiere relaciones con otros campos del saber. La identificación y la solución de los problemas teóricos y prácticos requieren la convergencia y participación de diferentes ciencias y otros conocimientos. La relación de la contabilidad con otros saberes no implica relaciones de dependencia; representa grados de complementariedad. Se presenta lo contable como un saber autónomo y sustantivo.
- La contabilidad se ocupa de la medición en un sentido amplio, abarcando la dimensión cualitativa y la cuantitativa, no se limita a las mediciones monetarias, utiliza diversas escalas y unidades de medida. En el campo de las ciencias sociales, la exactitud y la precisión de las mediciones son relativas.
- La propuesta de una teoría general de la contabilidad no es un trabajo concluido y definitivo, se requiere avanzar en su consolidación, partiendo de valiosos aportes como los de los profesores Mattessich y Carlos Luis García-Casella, pero siempre sustentados en consideraciones críticas que históricamente han permitido el avance del conocimiento en todos los campos.

La reflexión contable a partir de la lectura de García-Casella y otros investigadores permite formular la siguiente definición de contabilidad y, por ende, las respectivas categorías ontológica, epistemológica, teleológica y axiológica, como se describe a continuación:

La contabilidad es la ciencia social aplicada que estudia la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza controlada por las organizaciones, utilizando diversos métodos que le permiten evaluar el control múltiple que la organización ejerce sobre la mencionada riqueza, con el fin de contribuir a su acumulación, generación, distribución y sostenibilidad integral.

1. Temas ontológicos

- a. Objeto formal de estudio: la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza controlada por las organizaciones.
- b. Objeto material de estudio: la riqueza controlada por las organizaciones (incluye los términos patrimonio y recursos).

2. Temas epistemológicos

- a. Ubicación en el campo del conocimiento: ciencia aplicada.
- b. Método [s] de estudio: se utilizan métodos científicos.
- c. Naturaleza: pertenece a las ciencias sociales.

3. Tema axiológico

- a. Fin genérico o propósito: contribuir a la acumulación, generación, distribución y sostenibilidad de la riqueza controlada por las organizaciones.

- b. Carácter (positivo o normativo): es positiva en el componente general y normativa en la dimensión aplicada.

4. Tema teleológico

- a. Función de la contabilidad: evaluar el control múltiple de la riqueza por parte de las organizaciones.

Referencias

- Ackoff, Russell (1962). *Scientific method: optimizing applied research decisions*. New York: John Wiley & Sons.
- Ballestero, Enrique (1979). *Teoría y estructura de la nueva contabilidad*. Madrid: Alianza Editores.
- Bertalanffy, Ludwig von (1968). *Teoría general de los sistemas*. México, Fondo de Cultura Económica, FCE.
- Bierman, Harold (1963). *Temas de contabilidad de costos y toma de decisiones*. México: Fondo de Cultura Económica, FCE.
- Bunge, Mario (1985). *La investigación científica: su estrategia y su filosofía*. Barcelona: Ariel.
- Canetti, Miguel Marcelo (2006). Particularidades de la modelización en contabilidad social. En Carlos Luis García-Casella (2006). *Modelización posible de la contabilidad social*, 15-22. Buenos Aires: Ediciones Cooperativas. Disponible en: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/contable/ceconta/libro/LIBRO_5_ETAPA.pdf.
- Cañibano-Calvo, Leandro (1979). *Teoría actual de la contabilidad*. Madrid: Ediciones ICE.
- Chambers, Raymond J. (1960). Measurement and misrepresentation. *Management Science*, 141-148.
- Chapman, William Leslie (1989). El desarrollo de la contabilidad social en América Latina. V Conferencia de Facultades y Escuelas de Contaduría de América Latina. Ediciones Fundación Banco Boston, Buenos Aires, Argentina. Página 13.
- Cuadrado-Ebrero, Amparo & Valmayor-López, Lina (1999). *Metodología de la investigación contable*. Madrid: McGraw-Hill.
- Dávila-Giraldo, Gloria Cecilia (2009). Medición en el universo del discurso contable: enfoque financiero y socioambiental. Tesis de maestría. Universidad Nacional de La Plata.
- Fernández-Lorenzo, Liliana & Barbei, Alejandro (2006). La descripción de la realidad contable en el universo del discurso. 12 Encuentro Nacional de Investigadores del Área Contable. Universidad de La Plata.
- Fernández-Pirla, José M. (1970). *Teoría económica de la contabilidad*. Madrid: ICE.
- Forrester, Jay Wright (1972). *Dinámica industrial*. Traducción de Mercedes Pereiro de Manzanal. Buenos Aires: El Ateneo.
- Fowler-Newton, Enrique (2007). *Cuestiones contables fundamentales*. Buenos Aires: La Ley.
- Fronti de García, Luisa & García-Casella, Carlos Luis (2009). *El sistema contable de gestión ambiental ante el cambio climático*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Disponible en: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/contable/centro_social/El_Sis

- tema_Contable_de_Gestion_Ambiental_ante_el_Cambio_Climatico.pdf.
- Galtung, Johan & Holmboe Ruge, Mari (1965). The structure of foreign news. *Journal of Peace Research*, 2 (1), 64-91.
- García-Casella, Carlos Luis (1983). *La función del contador público*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- García-Casella, Carlos Luis (1992). *Corrientes doctrinarias actuales en contabilidad* Buenos Aires: Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires.
- García-Casella, Carlos Luis (1997). *Enfoque multiparadigmático de la Contabilidad: modelos, sistemas y prácticas deducibles para diversos contextos*. Informe final del proyecto de investigación y desarrollo. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires.
- García-Casella, Carlos Luis (1999). *La teoría y los estados contables*. Buenos Aires: Economizarte.
- García-Casella, Carlos Luis (2000). *Curso universitario de Introducción a la Teoría Contable*. Primera parte. Buenos Aires: Economizarte.
- García-Casella, Carlos Luis (2001a). *Elementos para una teoría general de la Contabilidad*. Buenos Aires: La Ley.
- García-Casella, Carlos Luis (2001b). *Curso universitario de Introducción a la Teoría Contable*. Segunda parte. Buenos Aires: Economizarte.
- García-Casella, Carlos Luis (2002). El problema del uso de modelos en la contabilidad. *Revista Legis Internacional de Contabilidad y Auditoría*, 12 (1), 199-236.
- García-Casella, Carlos Luis (2006). *Modelización posible de la contabilidad social*. Buenos Aires: Ediciones Cooperativas.
- García-Casella, Carlos Luis (2009). Reemplazo de los conceptos de riqueza e ingreso, no prioritarios en la contabilidad social. En Luisa Fronti de García y Carlos Luis García-Casella (2009). *El sistema contable de gestión ambiental ante el cambio climático*, 55-77. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Disponible en: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/contable/centro_social/El_Sistema_Contable_de_Gestion_Ambiental_ante_el_Cambio_Climatico.pdf.
- García-Duque, Carlos Emilio (2004). Una discusión crítica sobre el carácter científico de la Contabilidad. *Revista Lúmina*, 5 (1), 61-76.
- García-Fronti, Inés (2008). Responsabilidad social empresaria: su medición e información a través de la contabilidad microsocial. *Documentos de trabajo de Contabilidad Social*, 1 (1). Universidad de Buenos Aires. Disponible en: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/contable/centro_social/Doc_de_tr.pdf.
- García-García, Moisés (1997). *Ensayos sobre teoría de la contabilidad. Origen, desarrollo y contenido actual del análisis circulatorio*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC.
- Giambelluca, Juan José (1967). Contabilidad económica general. *Selección Contable*, 21 (182), 195 y ss.

- Gil, Jorge Manuel (2001). Normas Internacionales de Contabilidad y Transferencia de Tecnología. *Revista Contador* (6), 87-102.
- Gil, Jorge Manuel (2007a). El derecho contable como sistema de normas. *Revista Asociación Colombiana de Facultades de Contaduría Pública, ASFACOP* (9), 89-134.
- Gil, Jorge Manuel (2007b). *Reflexiones sobre la medición y los conceptos de Contabilidad*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires.
- Gonzalo-Angulo, José & Tua-Pereda, Jorge (1988). *Introducción a la contabilidad internacional*. Madrid: Instituto de Planificación Contable.
- Hendriksen, Eldon & Breda, Michael F. van (1991). *Accounting theory*. Burr Ridge, Illinois: Irwin Professional Publishing.
- Jarne-Jarne, José Ignacio (1997). *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA.
- Láinez-Gadea, José Antonio (2001). *Manual de contabilidad internacional*. Madrid: Ediciones Pirámide.
- Lopes de Sá, Antônio (1995). Autonomía y calidad científica de la Contabilidad. *Revista de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma de Bucaramanga, UNAB* (17).
- López-Santiso, Horacio (2001). *Contabilidad administración y economía. Su relación epistemológica*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- Luhmann, Niklas (1984). *Sistemas sociales: lineamientos para una teoría general*. Barcelona: Anthropos.
- Mattessich, Richard (1964). *Accounting and analytical methods. Measurement and projection of income and wealth in the micro- and macro-economy*. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc.
- Mattessich, Richard (1995). *Critique accounting. Examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*. Westport, Connecticut: Quorum Books, Greenwood Publishing Group.
- Mattessich, Richard (2002). *Contabilidad y métodos analíticos. Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y en la macroeconomía*. Versión en castellano de *Accounting and analytical methods*, traducción del profesor Carlos L. García-Casella y de la profesora María del Carmen Rodríguez de Ramírez. Buenos Aires: La Ley.
- Mejía-Soto, Eutimio (2005). Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* (24), 135-174. Disponible en: <http://eutimiomejia.com/articulos/introduccionpensamientocontableRichardMattessich.pdf>.
- Mejía-Soto, Eutimio (2010). *Contabilidad ambiental. Crítica al modelo de contabilidad financiera ambiental*. Armenia: Fundación para la Investigación y Desarrollo de la Ciencia Contable, FIDESC.
- Mejía-Soto, Eutimio & Montes-Salazar, Carlos Alberto (2005). *Contaduría internacional: aproximación a los estándares internacionales*. Armenia. Universidad del Quindío.
- Mejía-Soto, Eutimio; Montilla-Galvis, Ómar & Montes-Salazar, Carlos Alberto (2005).

- Contabilidad y racionalismo crítico*. Cali: Universidad Libre.
- Mejía-Soto, Eutimio; Montilla-Galvis, Ómar & Montes-Salazar, Carlos Alberto (2010). Realismo científico y contabilidad: una evaluación a la disciplina contable. *Revista Entamado Universidad Libre*, 6 (1), 1-208.
- Miller, David W. & Starr, Martin (1972). *Acuerdos ejecutivos e investigaciones de operaciones*. México: Herrero Hermanos.
- Montes-Salazar, Carlos Alberto; Mejía-Soto, Eutimio & Valencia-Salazar, John Jairo (2006). *Paradigmas en contabilidad*. Cali: Artes Gráficas del Valle.
- Montesinos-Julve, Vicente (1978). Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad. *Revista Técnica Contable* (30), 81.
- Panario-Centeno, María Marta (2006). La contabilidad y sus modelos: justificativo de la no existencia de un modelo contable único. En Carlos Luis García-Casella (2006). *Modelización posible de la contabilidad social*, 39-42. Buenos Aires: Ediciones Cooperativas. Disponible en: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/contable/ceconta/libro/LIBRO_5_ETAPA.pdf.
- Quesnot, Louis (1921). *Administration financière*. Paris: Dunod & Pinat Éditeurs.
- Requena-Rodríguez, José María (1981). *Epistemología de la Contabilidad como teoría científica*. Málaga: Universidad de Málaga.
- Riahi-Belkaoui, Ahmed (1981). *Accounting Theory*. New York: Harcourt Brace Jovanovich.
- Russell, Bertrand (1938). *The principles of mathematics*. Nueva York: Norton.
- Stevens, Stanley Smith (1946). On the theory of scales of measurement. *Science*, 103 (2684), 677-680.
- Tua-Pereda, Jorge (1983). *Principios y normas de contabilidad*. Madrid: ICE.
- Tua-Pereda, Jorge (1995). *Lectura de teoría e investigación contable*. Medellín: Editorial Centro Interamericano Jurídico Financiero, CIJUF.
- Vance, Lawrence Lee (1960). *Theory and technique of cost accounting*. Chicago: Holt.
- Wirth, María Cristina (2001). *Acerca de la ubicación de la Contabilidad en el campo del conocimiento*. Buenos Aires: La Ley.

Bibliografía

- Cañibano-Calvo, Leandro & Gonzalo-Angulo, José Antonio (1996). Los programas de investigación en contabilidad. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia* (29), 12-53.
- Geba, Norma; Fernández-Lorenzo, Liliana & Sebastián, Mónica (2008). El proceso contable en la especialidad socio-ambiental. *Revista Legis de Contabilidad y Auditoría* (35), 127-152.
- Gómez-Villegas, Mauricio (2007). Comprendiendo las relaciones entre los sistemas contables, los modelos contables y los sistemas de información contables empresariales. XVII Congreso Colombiano de Contadores Públicos y Encuentro Contable Latinoamericano. Medellín, 17, 18 y 19 de agosto de 2007. Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos, FCCCP.
- Mueller, Gerhard G; Gernon, Helen & Meek, Gary K. (1999). *Contabilidad: una perspectiva internacional*. México: McGraw-Hill.

Fecha de recepción: 21 de febrero de 2011

Fecha de aceptación: 20 de junio de 2011

Para citar este artículo

Mejía-Soto, Eutimio; Montes-Salazar, Carlos Alberto & Dávila, Gloria Cecilia (2011). Introducción a la propuesta contable de García-Casella. *Cuadernos de Contabilidad*, 12 (30), 127-164.